

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«ЗАПОРІЗЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

**КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ
ТА ПРАКТИЧНИЙ ДОСВІД
ОБЛІКУ, АУДИТУ
ТА ОПОДАТКУВАННЯ
В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ
ЕКОНОМІКИ**

колективна монографія

**КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ТА ПРАКТИЧНИЙ ДОСВІД ОБЛІКУ, АУДИТУ
ТА ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ**

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЗАПОРІЗЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
м. Запоріжжя

Факультет економіки та управління
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

**КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ТА
ПРАКТИЧНИЙ ДОСВІД ОБЛІКУ, АУДИТУ
ТА ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ
ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ**

Колективна монографія

Запоріжжя • 2023

УДК 336.221.22:657.1.012.1
К65

*Рекомендовано до видання вченою радою Національного університету
«Запорізька політехніка» (протокол № 9 від 29.05.2023).*

Редакційна колегія:

Гудзь П. В. – д-р ек. наук, професор
Сасс Р. – д-р ек. наук, професор
Болдуєв М. В. – д. держ. упр., професор
Лищенко О. Г. – к-т. ек. наук, доцент
Корольков В. В. – к-т. ек. наук, доцент

Панченко О. М. – к-т. ек. наук, доцент
Зоря О. П. – к-т. соц. наук, доцент
Максименко І. Я. – к-т. ек. наук, доцент
Очеретько Л. М. – к-т. ек. наук, доцент

Авторський колектив:

БОЛДУЄВ М. В., БОЛДУЄВА О. В., БОРИСЕНКО О. С., БОЛДУЄВА В. М.,
ВАГОНОВА О. Г., ГОТОВАЛЬСЬКА М., ГУДЗЬ П. В., ЗОРЯ О. П., КОЗИРЄВА Є. О.,
КОРОЛЬКОВ В. В., КУЛІНІЧ Д. А., ЛИЩЕНКО В. Г., ЛИЩЕНКО О. Г.,
МАКСИМЕНКО І. Я., МІЗДАЛЬСЬКА М., НЕЧАСЬВА І. А., ОЧЕРЕТЬКО Л. М.,
ПАНЧЕНКО А. П., ПАНЧЕНКО О. М., ПОМУЛЄВА В. М., САВЧЕНКО Г. О., САСС Р.,
ТАРАТУТА К. В., ТАРАТУТА Л. В., ЦІХОЖЕВСЬКА М., ШАРОВА С. В.

Науковий редактор:

О. Г. Лищенко – к. е. н., доцент, завідувач кафедри «Обліку і оподаткування»
Національного університету «Запорізька політехніка».

Рецензенти:

А. В. Череп – д-р екон. наук, професор, декан економічного факультету Запорізького
національного університету.

О. Ю. Науменко – головний бухгалтер ПрАТ «ЗАЗ».

Д. І. Бабміндра – д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри «Міжнародної
економіки, природних ресурсів та економіки міжнародного туризму» Запорізького
національного університету.

О. В. Артюх – д-р екон. наук, професор, Одеський національний економічний
університет.

К65 **Концептуальні основи та практичний досвід обліку, аудиту та
оподаткування в умовах глобалізації економіки:** колективна монографія кафедри
обліку і оподаткування (Національний університет «Запорізька політехніка», м.
Запоріжжя). Запоріжжя : видавець Мокшанов В. В., 2023. 239 с.

ISBN 978-617-8064-28-0

У монографії досліджено актуальні проблеми обліку, аудиту та оподаткування в
умовах євроінтеграції економіки, розкрито їх сучасний стан, надана оцінка
перспектив їх подальшого розвитку. Монографія призначена науковцям, аспірантам,
здобувачам вищої освіти, фахівцям-практикам у галузі обліку, аудиту, оподаткування,
широкому загалу читачів, які цікавляться означеною проблематикою.

УДК 336.221.22:657.1.012.1

ISBN 978-617-8064-28-0

© Автори, 2023

© НУ «Запорізька політехніка», 2023

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ПРАКТИЧНИЙ ДОСІВД ОБЛІКУ ТА АУДИТУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ	7
1.1. <i>Bolduev M.V.</i> Zautomatyzowany system informatyczny do kontroli operacyjnej zagranicznej działalności gospodarczej organów władzy wykonawczej państwa	7
1.2. <i>Panchenko O.M., Lyshchenko V.G.</i> Innovative aspects of depreciation policy	22
1.3. <i>Зоря О.П.</i> Особливості ведення бухгалтерського обліку ломбардами.....	29
1.4. <i>Лищенко О.Г., Савченко Г.О.</i> Облік та аналіз надходжень та видатків у бюджетній установі.....	38
1.5. <i>Очеретько Л.М., Кулініч Д.А.</i> Облік запасів на підприємстві.....	57
1.6. <i>Помуєва В.М.</i> Облік операцій купівлі - продажу іноземної валюти.....	70
1.7. <i>Таратута Л.В.</i> Аудит ефективності трудового потенціалу міжнародних аеропортів, як складової авіаційної галузі	81
Розділ 2. ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ	94
2.1. <i>Борисенко О.Є., Нечаєва І.А.</i> Обґрунтування доцільності в умовах воєнного стану змін в податковій системі України на основі маркетингових досліджень	94
2.2. <i>Vagonova O.G., Bolduyeva O.V.</i> Podstawy koncepcyjne kształtowania systemu podziału dochodów podatkowych między budżety różnych szczebli państwa	108
2.3. <i>Корольков В.В., Козирєва Є.О.</i> Регулююча функція податку на додану вартість та проблеми механізму її реалізації в Україні	124
2.4. <i>Лищенко О.Г., Таратута К.В.</i> Податкові аспекти застосування принципу «втягнутої руки» при трансфертному ціноутворенні у видобувній галузі.....	137
2.5. <i>Maksymenko I.Y.</i> Features of customs taxation of goods in foreign economic transactions	152
Розділ 3. ФІНАНСОВІ МЕХАНІЗМИ В АДМІНІСТРУВАННІ	166
3.1. <i>Bolduyeva O.V., Bolduyeva V.M.</i> Doskonalenie metodologicznych podstaw zarządzania przewagą konkurencyjną przedsiębiorstwa	166
3.2. <i>Cichożewska M., Mizdalska M.</i> Nowoczesna metodyka oceny kondycji finansowej w branży produkcyjnej.....	180

3.3. <i>Panchenko O.M., Panchenko A. Metodika BSC (balanced scorecard) prohodnocení efektivity inovačního projektu.....</i>	197
3.4. <i>Sass R., Gudź P., Gotowalska M. Analiza porównawcza finansów lokalnych wybranych gmin województwa kujawsko – pomorskiego w latach 2016-2020</i>	204
3.5. <i>Шарова С.В. Переваги досудової санації для своєчасного оздоровлення підприємства</i>	224

ПЕРЕДМОВА

Відновлення економіки України потребує реформування економічного укладу країни в напрямку поглиблення євроінтегаційних процесів, формування нових підходів в організації та методах обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень, які б враховували сучасні тенденції в фінансово-кредитних механізмах. Незважаючи на значну кількість праць та публікацій, широта та складність проблеми удосконалення організації та методичних підходів в обліку, аудиті та оподаткуванні вимагають продовження наукових досліджень, подальшої конкретизації набутих знань, що зумовили актуальність обраної в монографії тематики.

У першому розділі монографії розглянуто широке коло питань щодо теоретичних основ та практичного досвіду з організації, ведення обліку і аудиту, зокрема, облік та аналіз надходжень та видатків у бюджетній установі, облік запасів на підприємстві, аудит ефективності трудового потенціалу, обліково-контрольне забезпечення купівлі-продажу іноземної валюти, особливості ведення бухгалтерського обліку ломбардами, автоматизація інформаційної системи оперативного контролю зовнішньоекономічних операцій державних органів виконавчої влади, розглянуті інноваційні аспекти амортизаційної політики.

Другий розділ присвячено питанням податкових аспектів обліково-інформаційного забезпечення в контексті євроінтеграційних процесів. У третьому розділі досліджені фінансові механізми в адмініструванні.

У монографії представлені статті українською, польською, чеською та англійською мовами, як мовами Євросоюзу. Роботу над монографією здійснювали науковці Національного університету «Запорізька політехніка», Національного технічного університету «Дніпровська політехніка», Запорізького національного університету, Куявсько-Поморської школи вищої у Бидгощі, Університет WSB у Вроцлаві та інші фахівці. Студентська наука представлена магістрантами, які взяли участь у публікаціях як соавтори.

Наукові положення, висновки і рекомендації, представлені авторами в колективній монографії, можуть бути використані у подальших наукових розвідках щодо удосконалення обліку, аудиту та оподаткування в сучасних умовах євроінтеграційних процесів. Автори висловлюють щіру подяку рецензентам – доктору економічних наук, професору А.В. Череп, доктору економічних наук, професору Д.І. Бабміндрі, доктору економічних наук, професору О.В.Артюх і головному бухгалтеру ПрАТ«ЗАЗ» О.Ю.Науменко за цінні рекомендації і підтримку.

*Завідувач кафедри «Облік і оподаткування»
Національний Університет «Запорізька політехніка»,
к-т. екон. наук, доцент О.Г. Лищенко*

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ПРАКТИЧНИЙ ДОСІВД ОБІЛКУ ТА АУДИТУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

BOLDUEV M.V.

*Doktor nauk administracji publicznej, profesor,
Uniwersytecie Narodowym "Politechniki Zaporoskiej"*

ZAUTOMATYZOWANY SYSTEM INFORMATYCZNY DO KONTROLI OPERACYJNEJ ZAGRANICZNEJ DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ ORGANÓW WŁADZY WYKONAWCZEJ PAŃSTWA

Zadania kontroli operacyjnej nad zagranicznymi gospodarczymi operacjami finansowymi i gospodarczymi wynikają częściowo z zadań rachunkowości operacyjnej i rachunkowości i są ustalane w zależności od obiektów podlegających kontroli i wskaźników kontrolnych ustalonych przez kadre kierowniczą przedsiębiorstwa, ale pełnią funkcję kontrolną obecność i ruch obiektów, zdarzeń, procesów, które zachodzą z obiektami rachunkowości operacyjnej na poszczególnych etapach i etapach realizacji kontraktów międzynarodowych [3, 4].

Kontroli operacyjnej podlegają także wyniki wdrożonych procesów i procedur, poszczególne etapy ich realizacji.

Przy określaniu zadań kontroli operacyjnej uwzględnia się rodzaj operacji międzynarodowej, formy operacji rozliczeniowych, cechy przemieszczania (transportu) przedmiotów materialnych, sposoby składowania, ubezpieczenia [1, 2].

Kontrolują również procesy biznesowe realizowane na podstawie zobowiązań podjętych przez kontrahentów. Ich obowiązki są określone w tekstach umów międzynarodowych różnego rodzaju, zgodnie z ich istotą gospodarczą i treścią. Rozważmy główne.

Do głównych zadań rachunkowości operacyjnej i kontroli operacyjnej operacji eksportowych należą [5, 6, 7, 8]:

Kontrola wysokości faktycznie poniesionych wydatków na przewidziane w umowie przygotowanie przedeksportowe towaru.

Kwota wydatków i opakowanie, opakowanie towarów są kontrolowane (jeśli ten rodzaj produktu wymaga opakowania i opakowania, zgodnie z międzynarodowymi standardami i międzynarodową praktyką transportu takich towarów). Kwoty kosztów zastosowania odpowiedniego oznakowania (standardowego i/lub specjalnego) na pojemniku lub opakowaniu.

Kontrola wysokości kosztów załadunku i mocowania towaru (kontenerów) na pojazd (niegłówny w kraju eksportera) pod kątem możliwości jego transportu do głównego przewoźnika. Kontrola kwot za dostawę towaru do głównego przewoźnika (jeżeli przewóz nie jest realizowany transportem własnym, ale na podstawie odrębnej umowy, dodawana jest funkcja kontrolna i warunki tej umowy).

Kontrola wysokości kosztów przeładunku towaru eksportowego na pojazd głównego przewoźnika (niezależnie od tego kto czarteruje główny środek transportu - eksporter czy importer). Koszty składowania towarów eksportowych w terminalu, magazynie portowym w przypadku braku możliwości transportu głównego.

Kontrola kwot wydawanych na uzyskanie zezwoleń na eksport towarów (pozwolenia eksportowe, karty księgowo-ewidencyjne umów).

Kontrola wysokości należności celnych za odprawę celną towarów przy wywozie towarów. Kwota należności celnej wywozowej za odprawę celną towarów przy wywozie towarów. Kontrola poprawności naliczenia należności celnych wywozowych zgodnie ze skalą stosowania korzyści. Kontrola wysokości podatku akcyzowego przy eksporcie towarów oraz kwoty podatku od towarów i usług przy eksporcie towarów, która jest równa zero, ale w równym stopniu podlega rachunkowości i kontroli.

Kontrola wysokości ubezpieczenia ładunku podczas transportu. Jeżeli umowa międzynarodowa przewiduje reasekurację towaru przez zagranicznego ubezpieczyciela, wówczas kontrolę wysokości reasekuracji.

Kontrola wysokości faktycznie poniesionych wydatków na główny transport (fracht statku,). Czasami proces transportu (i stosownie do wysokości kosztów transportu) obejmuje koszt rozładunku towaru w miejscu przeznaczenia. Kontrola ilości załadunków, przeładunków, rozładunków (przeładunków).

Kontrola wykonania części rozliczeniowej kontraktu międzynarodowego (terminowość rozliczeń i kompletność kwot, zgodność waluty rozliczeń).

Kontrola ustalenia różnicy kursowej z działalności operacyjnej.

Kontrola ustalenia dochodu z realizacji międzynarodowej transakcji gospodarczej. Kontrola wysokości różnic kursowych, wypłat kwot, przypisań do odpowiednich kont księgowych i pozycji bilansowych.

Do głównych zadań kontroli operacyjnej operacji importowych należą [7, 8, 9]:

Kontrola wysokości kosztów za umieszczenie odpowiedniego oznakowania na pojemniku lub opakowaniu na żądanie kupującego, jeżeli tak przewiduje międzynarodowa umowa gospodarcza.

Kontrola kwot poniesionych za załadunek i mocowanie towaru (kontenerów) na pojazd (niegłówny w kraju eksportera) pod kątem możliwości jego transportu do głównego przewoźnika lub do nabywcy towaru. Kontrola kosztów dostawy towaru do przewoźnika głównego (jeżeli transport nie jest realizowany transportem importera). Kontrola kosztów przeładunku towaru eksportowego na pojazd głównego przewoźnika (niezależnie od tego kto czarteruje główny środek transportu - eksporter czy importer).

Kontrola kosztów składowania towarów eksportowych w terminalu, magazynie portowym, jeżeli transportu głównego nie zapewnia importer. Jak również kontrola warunków przechowywania w zależności od specyfiki produktu i jego opakowania.

Kontrola kwot wydawanych na uzyskanie zezwoleń na eksport towarów (pozwolenia eksportowe, karty księgowo-ewidencyjne umów). Możliwy wariant polega na zwróceniu przez importera eksporterowi tych kosztów (faktycznie poniesionych, na podstawie dokumentów potwierdzających lub na mocy innej umowy).

Kontrola wysokości opłat celnych za odprawę celną towarów przy wywozie towarów z Ukrainy. Kontrola wysokości należności celnych za odprawę celną ładunków w eksporcie, kontrola prawidłowości naliczenia należności celnych wywozowych zgodnie ze skalą stosowania korzyści, jeżeli towary te objęte są ulgami.

Kontrola wysokości akcyzy przy eksporcie towarów. Kontrola wysokości podatku od wartości dodanej przy eksporcie towarów.

Kontrola wysokości ubezpieczenia ładunku podczas transportu. Jeżeli umowa międzynarodowa przewiduje reasekurację towaru przez zagranicznego ubezpieczyciela, wówczas kontrolę wysokości reasekuracji.

Kontrola kwot dla transportu głównego (fracht morski,). Czasami proces transportu (i zgodnie z kosztami transportu) obejmuje koszt rozładunku towaru w miejscu przeznaczenia. Kontrola kosztów poniesionych na załadunek, przeładunek, rozładunek. Kontrola opłaty celnej za odprawę celną ładunku przy imporcie. Kontrola wysokości cła za odprawę celną towarów przy imporcie towarów.

Kontrola wysokości akcyzy przy imporcie towarów. Kontrola wysokości podatku VAT przy imporcie towarów.

Kontrola kwot ponoszonych za transport krajowy w kraju importera. Kontrola ilości załadunków, przeładunków, rozładunków w kraju importera.

Kontrola kwot i kolejności (kolejności wykonania) części rozliczeniowej kontraktu międzynarodowego.

Kontrola ustalenia ewentualnej różnicy kursowej z działalności operacyjnej.

Kontrola ustalenia dochodu z realizacji międzynarodowej transakcji gospodarczej.

Główne zadania kontroli operacyjnej przy realizacji międzynarodowych operacji barterowych (handlowych):

Kontrola kosztów przygotowania i pakowania produktów u importera.

Kontrola kwot wydawanych na uzyskanie zezwoleń na eksport towarów (pozwolenia eksportowe, karty księgowo-ewidencyjne umów).

Kontrola kosztów załadunku towarów na pojazd (nieistotne). Kontrola kosztów dostawy towaru do głównego przewoźnika. Kontrola kosztów przeładunku towaru do pojazdu głównego przewoźnika. Kontrola kosztów magazynowania towaru w okresie pomiędzy rozładunkiem a załadunkiem. Kontrola kosztów przeładunku towaru na pojazd z transportu głównego przewoźnika.

Kontrola naliczania kwoty cła za odprawę celną towarów przy imporcie towarów. Kontrola naliczania kwoty cła za odprawę celną towarów przy imporcie towarów. Kontrola wysokości akcyzy przy imporcie towarów.

Kontrola wysokości ubezpieczenia ładunku na czas transportu i ewentualna reasekuracja przez zagranicznego ubezpieczyciela.

Kontrola kwot faktycznie poniesionych za transport, załadunek, przeładunek i rozładunek importowanych towarów.

Kontrola ustalania różnicy w wartości importowej i eksportowej części towarów (ustalonej w stosunku do krajowej jednostki monetarnej).

Kontrola ustalenia dochodu z realizacji międzynarodowej transakcji gospodarczej.

Kontrola kosztów przygotowania przedeksportowego towarów i opakowań. Kontrola wysokości kosztów załadunku towaru na pojazd przewoźnika innego niż główny.

Kontrola kosztów dostawy towaru do przewoźnika głównego, kosztów magazynowania towaru w okresie pomiędzy rozładunkiem a załadunkiem w miejscu przeładunku, kosztów przeładunku towaru na samochód przewoźnika głównego. Kontrola kosztów przeładunku towaru na pojazd z transportu głównego przewoźnika.

Kontrola wysokości opłaty celnej za odprawę celną towaru w eksporcie towaru, wysokości cła za odprawę celną towaru w eksporcie towaru.

Kontrola wysokości akcyzy przy eksporcie towarów. Kontrola wysokości podatku od wartości dodanej przy eksporcie towarów.

Kontrola wysokości ubezpieczenia (reasekuracji) ładunku podczas transportu.

Kontrola kwot do transportu. Kontrola ilości do załadunku, przeładunku, rozładunku.

Kontrola ustalenia dochodu z realizacji międzynarodowej transakcji gospodarczej.

Zautomatyzowany system informacyjny centralnych organów władzy wykonawczej to zestaw środków (technicznych, językowych, programowych, prawnych, organizacyjnych) i różnych wzajemnie powiązanych zasobów informacyjnych. Są one zarządzane i zarządzane przy użyciu złożonej technologii gromadzenia, przesyłania, manipulowania (przetwarzania), przechowywania różnego rodzaju danych.

Organizacja pracy proponowanego zautomatyzowanego systemu informacyjnego centralnych organów wykonawczych ma na celu dostarczenie upoważnionym użytkownikom zintegrowanej informacji: społecznej, politycznej, gospodarczej, ekologicznej, naukowej, technicznej, prawnej.

Głównym celem pracy w zautomatyzowanej sieci informacyjnej centralnych władz wykonawczych powinna być ich działalność funkcjonalna, która jest bezpośrednio związana z regulacją, kontrolą i zarządzaniem taką dziedziną, jak międzynarodowa działalność gospodarcza ukraińskich podmiotów gospodarczych.

Ponieważ zarządzanie tą sferą wymaga jednoczesnego, operacyjnego i kompleksowego rozwiązywania wielu powiązanych ze sobą zadań oraz przetwarzania znacznego szeregu przepływów informacji charakteryzujących różne aspekty międzynarodowej działalności gospodarczej, konieczne jest precyzyjne określenie, jakie zadania będzie pełnił zautomatyzowany system zarządzania informacją być przeznaczone dla.

Jego głównym celem powinno być: porządkowanie, gromadzenie, przekazywanie, przetwarzanie i przechowywanie danych; organizacja przepływu informacji i zbieranie danych ze źródeł pierwotnych; organizowanie i udostępnianie centralnego zarządzania informacjami dotyczącymi rzeczywistej realizacji międzynarodowej działalności gospodarczej; organizacja i korzystanie z różnych baz danych.

Stworzenie zestawu odpowiednich baz danych o tematyce zagranicznej gospodarki finansowej i działalności gospodarczej oraz organizacji funkcjonowania środków instrumentalnych, zautomatyzowany system powinien zapewnić realizację funkcji służb wszystkich szczebli odpowiedniego centralnego organu wykonawczego władze.

Dzięki wdrożeniu najnowszych technologii należy zapewnić podstawowe funkcje zautomatyzowanego systemu: tworzenie baz danych, ich ciągłą aktualizację wraz z przepływami informacji; aktualizacja i konserwacja informacji w bazach danych; sortowanie danych i wydawanie informacji referencyjnych w niezbędnych sekcjach; przygotowywanie informacji konsultacyjnych na podstawie ekspertyz;

opracowanie opcji w celu dalszego podejmowania decyzji zarządczych w oparciu o specyfikę międzynarodowej sytuacji gospodarczej; organizacja pracy pod warunkiem uzasadnienia proponowanych decyzji kierowniczych; przygotowywanie materiałów analitycznych na temat stanu międzynarodowych stosunków gospodarczych z różnymi krajami świata, blokami, ugrupowaniami gospodarczymi, związkami producentów; przygotowywanie prognostycznych materiałów analitycznych dotyczących międzynarodowych stosunków gospodarczych z różnymi krajami świata, blokami, ugrupowaniami gospodarczymi, związkami producentów; modelowanie sytuacyjne w przypadku podjęcia określonej decyzji zarządczej; analiza sytuacji i przygotowanie wariantów decyzji zarządczych; prognozowanie skutków realizacji decyzji zarządczych w zakresie międzynarodowej działalności gospodarczej; przygotowanie zaleceń w celu zapobieżenia ewentualnym potencjalnym negatywnym konsekwencjom; dostarczanie danych księgowych (operacyjnych i statystycznych) dla użytkowników na wszystkich poziomach: odpowiednich służb funkcjonalnych i kierowniczych centralnych organów wykonawczych, uczestników międzynarodowej działalności gospodarczej, środków masowego przekazu, instytutów badawczych, instytucji edukacyjnych, analityków poziomu makro i mikro.

Wykonywanie określonych funkcji jest możliwe pod warunkiem posiadania pełnej informacji o realizacji międzynarodowej działalności finansowej i gospodarczej wszystkich podmiotów gospodarczych.

Podane informacje, jeszcze raz podkreślamy, że jest to ogromny wachlarz danych, można uzyskać z różnych źródeł: Ministerstwo Gospodarki, Państwowa Służba Celna, Bank Narodowy, Państwowa Służba Statystyki, Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Spraw Zagranicznych, Państwowej Służby Podatkowej, Służby Skarbu Państwa, Izby Obrachunkowej, sektorowych centralnych państwowych organów władzy wykonawczej.

Zastanówmy się dokładnie, jakie informacje są potrzebne i z jakich źródeł można je uzyskać do dalszych decyzji zarządczych dotyczących zarządzania międzynarodową działalnością finansową i gospodarczą. Ministerstwo Gospodarki.

Przede wszystkim w tym wydziale planowane i rozwijane są główne obszary rozwoju gospodarczego i społecznego; tworzony jest sam program rozwojowy; wielkości międzynarodowej pomocy technicznej są określane zarówno pod względem kierunków pomocy technicznej, jak i według krajów świata; sporządza się prognozę bilansu handlowego i płatniczego Ukrainy; planowane i podejmowane są działania na rzecz dalszego rozwoju i poprawy struktury towarów przemieszczanych przez granicę celną (eksport, import, barter); podstawowe zasady „gry” kształtują się w zależności od interesów gospodarczych Ukrainy na rynku międzynarodowym.

W oparciu o powyższe ministerstwo bezpośrednio planuje i prognozuje międzynarodową działalność finansową i gospodarczą zarówno ukraińskich podmiotów gospodarczych, jak i podmiotów zagranicznych działających na terytorium Ukrainy. Można więc powiedzieć, że jest to główny czynnik planowania, regulowania, prognozowania i zarządzania międzynarodowymi stosunkami gospodarczymi między rezydentami Ukrainy i nierezydentami Ukrainy.

Z posiadanych przez Ministerstwo informacji można korzystać dzieląc je na odrębne bloki: pełny wykaz przedstawicielstw zagranicznych podmiotów gospodarczych; wykaz osób naruszających międzynarodową działalność gospodarczą, które nie wypełniły swoich pisemnych zobowiązań lub nie wypełniły ich w całości lub stosują restrykcyjne praktyki handlowe wobec mieszkańców Ukrainy; lista ta obejmuje zarówno rezydentów, jak i nierezydentów Ukrainy; informacje o rachunkowości (rejestracji) niektórych rodzajów międzynarodowych umów gospodarczych.

Państwowa Służba Celna Ukrainy. Posiada pełną informację o legalnym (deklarowanym) przekraczaniu granicy celnej Ukrainy przez wszystkie towary zarówno według rodzajów międzynarodowej działalności gospodarczej, jak i w zakresie międzynarodowej zharmonizowanej nomenklatury towarowej zagranicznej działalności gospodarczej.

Dzięki dostępności uzgodnionej jednolitej struktury danych zawartych w zgłoszeniach celnych ładunków możliwe jest wykorzystanie zagregowanych danych statystyki celnej dotyczącej międzynarodowego obrotu towarowego w różnych

sekcjach zautomatyzowanego systemu: firmy kontrahentów zagranicznych; kraje według miejsca rejestracji kontrahentów; grupy towarowe i pozycje poszczególnych towarów zgodnie z ukraińską klasyfikacją towarów zagranicznej działalności gospodarczej; rodzaje międzynarodowej działalności gospodarczej.

Państwowa Służba Celna może również udzielać informacji o: podmiotach międzynarodowej działalności gospodarczej zgłaszających i przemieszczających towary przez granicę celną Ukrainy; towary (grupy towarów), które przeszły proces zgłoszenia celnego; towary zatrzymane jako przemyt lub te, które badani chcieli nielegalnie przewieźć przez granicę celną Ukrainy (bez odpowiedniej odprawy celnej lub wypełnienia zgłoszenia celnego ładunku); towary przywożone lub wywożone przez osoby fizyczne (przedsiębiorców, którzy wypełniają zgłoszenie celne ładunku); podmioty gospodarcze - naruszające obowiązujące przepisy, na przykład - naruszenie terminu importu lub eksportu towarów, realizacja operacji barterowych (handlowych), import lub eksport gotowych produktów, które zostały wykonane z surowców klienta; o wysokości i terminie zapłaty podatków, obowiązkowych opłat i opłat – cło (eksportowe i importowe), cło, akcyza, podatek od towarów i usług; towary specjalnego przeznaczenia; towary należące do importu krytycznego; towary należące do restrykcyjnych grup towarów, tj. takie, dla których państwo ustanawia reżimy licencyjne, kontyngenty, kontyngenty i kontroluje ich realizację; produkty wysoce płynne; reżimy celne i niektóre cechy dotyczące przepływu towarów przez granicę celną; ilości towarów, które przemieszczają się przez granicę celną bez składania zgłoszeń lub ze złożeniem uproszczonego formularza zgłoszenia; osoby, które dokonują przemieszczania towarów przez granicę celną bez składania zgłoszeń lub ze złożeniem zgłoszenia w uproszczonym formularzu.

Bank Narodowy. W instytucji tej dokonuje się zarówno prognozy, jak i zestawienia bilansu płatniczego państwa oraz bilansu inwestycji międzynarodowych. Dlatego też, ze względu na znaczenie funkcji, jakie bank pełni w swojej bezpośredniej działalności oraz w odniesieniu do regulacji międzynarodowej działalności finansowej i gospodarczej, można go uznać za drugie po Ministerstwie Gospodarki.

Jako centralna instytucja pieniężna państwa, Narodowy Bank posiada znaczącą bazę danych. Jego informacje, które muszą być wykorzystane w zautomatyzowanym systemie, można pogrupować w następujące agregaty: listę banków komercyjnych Ukrainy, które mają prawo (licencja NBU) do przeprowadzania operacji walutowych; wykaz banków komercyjnych, którym Bank Narodowy cofnął licencję; dane dotyczące dostępności i przepływu środków na rachunkach korespondencyjnych; dane o podmiotach ukraińskich, którym wydano zezwolenia na otwieranie własnych rachunków bankowych i swobodne dysponowanie własnymi środkami walutowymi w bankach zagranicznych w celu prowadzenia działalności finansowej i gospodarczej; dane o transakcjach rozliczeniowych banków komercyjnych dla międzynarodowych transakcji finansowych i gospodarczych ich klientów; informacje o przedsiębiorstwach, którym Narodowy Bank wydał zezwolenie na przedłużenie dziewięćdziesięciodniowego terminu rozliczenia transakcji walutowych dla niektórych rodzajów działalności; dane dotyczące oficjalnego kursu walutowego; prognoza kursów walut; informacje o wolumenie sprzedaży walut obcych na międzybankowym rynku walutowym; dane o przedsiębiorstwach, które naruszyły terminy przeprowadzenia operacji eksportowych i importowych; coroczna informacja o obecności i przepływie wartości waluty i majątku mieszkańców Ukrainy znajdujących się poza jej granicami; informacje o wydanych licencjach na prowadzenie działalności inwestycyjnej za granicą; prognozy i rzeczywiste dane bilansu płatniczego państwa.

Państwowa Służba Statystyczna posiada wszystkie statystyczne, sprawozdawcze informacje o międzynarodowej działalności gospodarczej. Do jego funkcji należy również opracowywanie i wdrażanie różnych klasyfikatorów i kodyfikatorów w życiu gospodarczym Ukrainy. W odniesieniu do międzynarodowej działalności gospodarczej Państwowy Komitet Statystyczny może udostępniać następujące grupy danych: raporty o ruchu towarów przez granicę celną zadeklarowanym przez organy celne; raporty ze świadczenia i odbioru usług; skonsolidowany bilans handlu zagranicznego Ukrainy; raport o przepływie inwestycji zagranicznych i ukraińskich za granicę; raport o przepływie surowców i wyrobów

gotowych z nich wykonanych przez granicę celną Ukrainy; raporty o całkowitym wolumenie handlu międzynarodowego według krajów świata, kontynentów; rejestr podmiotów gospodarczych prowadzących międzynarodową działalność gospodarczą (według danych centralnych organów władzy wykonawczej); raporty o towarach i grupach towarowych, które zostały przemieszczone przez granicę celną w ujęciu soum; klasyfikatory i metody stosowania klasyfikatorów do krajów świata, walut obcych, rodzajów międzynarodowej działalności gospodarczej, branż.

Ministerstwo Finansów jest centralnym organem finansowym państwa. Posiada pełną informację o budżecie państwa, jego części składowej i wydatkowej. Informacje, które będą przekazywane przez państwowe kierownictwo międzynarodowej działalności gospodarczej, mogą obejmować: informacje o zadłużeniu zagranicznym państwa; dane dotyczące spłaty zadłużenia zagranicznego państwa, kolejność spłaty, etapy, płatności odsetek, przerejestrowanie; informacje o pożyczkach, kredytach, transzach otrzymanych przez państwo, a także o udzielonych; dane o pożyczkobiorcach i wierzycielach; informacje o krajach, instytucjach bankowych, które oferują pożyczki państwowe i komercyjne oraz na jakich warunkach wypłacają odsetki i spłacają główną kwotę zadłużenia; aktualne i prognozowane dane dotyczące relacji oprocentowania kredytów udzielonych i otrzymanych zarówno w walutach obcych, jak i w formie majątkowej; wskaźniki makroekonomiczne i ich parametry; wydatki państwa na spłatę długu państwowego; upoważnienie instytucji i organizacji bankowych do obsługi długu państwowego.

Ministerstwo Spraw Zagranicznych dysponuje przede wszystkim informacją nie tylko prognostyczną, ale także zbiorczą, która umożliwia analizę tego, co zostało osiągnięte i prognozę przyszłych wskaźników makroekonomicznych: dane dotyczące przebiegu oficjalnych negocjacji; wyniki negocjacji bezpośrednio związanych z potencjalną realizacją międzynarodowej działalności gospodarczej; wyniki międzypaństwowych procesów negocjacyjnych dotyczących wyników działań podmiotów działalności gospodarczej w sprawie rzeczywistej realizacji umów państw w sprawie realizacji wzajemnie korzystnej międzynarodowej działalności finansowej i gospodarczej.

Państwowa służba podatkowa z reguły pełni funkcje kontrolne i fiskalne, a zatem posiada informacje do ich realizacji. Tymi danymi, które bezpośrednio odnoszą się do regulacji i dalszego zarządzania państwem międzynarodową działalnością gospodarczą podmiotów gospodarczych, mogą być: przedsiębiorstwa, instytucje i organizacje, które mają długi wobec swoich kontrahentów za wykonanie swoich zobowiązań; kwotę zadłużenia z tytułu faktycznie przeprowadzonych międzynarodowych transakcji gospodarczych, wyrażoną kwotowo, w jednostkach walut obcych, krajach świata; dane o wynikach kontroli dostępności zadeklarowanych i niezadeklarowanych walut znajdujących się poza granicami Ukrainy w podmiotach gospodarczych Ukrainy; rejestr osób naruszających państwową kontrolę walutową; główne rodzaje naruszeń, warunki naruszeń, przyczyny, które do nich doprowadziły. Służba Skarbu Państwa posiada głównie dane o wydatkach budżetu państwa w walutach obcych, związanych z wyjazdami za granicę pracowników centralnych organów państwowych Ukrainy oraz kosztami utrzymania przedstawicielstw dyplomatycznych i handlowych za granicą.

Izba Obrachunkowa. Do jego zadań należy kontrola działalności centralnej władzy wykonawczej, kontrola części dochodowej i wydatkowej budżetu państwa. W tym zakresie jej specjaliści muszą mieć pełny dostęp do wyżej wymienionych baz danych. Dzięki oględzinom i rozpatrzeniu materiałów Zarząd Izby Obrachunkowej wyciąga wnioski, które mogą bezpośrednio wpłynąć na odpowiednie regulacje i decyzje Rady Najwyższej, Gabinetu Ministrów, Banku Narodowego, Ministerstwa Finansów i innych organów na poziomie makroekonomicznym, takim jak: restrukturyzacja zadłużenia; predykcyjna ocena wypłacalności państwa; uzasadnienie podejmowania decyzji finansowych; stworzenie spójnej podstawy prawnej dla funkcjonowania przejrzystego systemu zarządzania długiem publicznym; kontrolę nad przeznaczeniem środków pożyczonych przez państwo.

Oddziałowe centralne organy władzy wykonawczej. Oddziałowe ministerstwa i departamenty posiadające odpowiednie departamenty i biura posiadają szczegółowe informacje o międzynarodowych powiązaniach i stosunkach finansowych i gospodarczych. Takimi informacjami są: wielkość produkcji określonych rodzajów

towarów, produktów, produktów; wielkość plonu; prognozy produkcji i plonów; dane analityczne dotyczące modernizacji, restrukturyzacji, innowacyjności produkcji produktów substytucyjnych i eksportowych; wolumeny sprzedaży produktów za granicą; udział ukraińskich przedsiębiorstw i organizacji w działalności gospodarczej poza Ukrainą, np. budownictwo zagraniczne; wolumeny świadczenia różnego rodzaju usług na rzecz nierezydentów Ukrainy; udział ukraińskich podmiotów gospodarczych w zagranicznych wystawach, seminariach, sympozjach.

Jeżeli odpowiednio zorganizowane zostaną procesy gromadzenia, przekazywania do organu centralnego i wzajemnej wymiany, gromadzenia, przechowywania, przetwarzania ww.

Centralne organy władzy wykonawczej będą miały możliwość pozyskiwania rzeczowych informacji o stanie i dynamice międzynarodowego życia finansowo-gospodarczego. Dane analityczne pozwolą na dokładniejsze zbadanie mankamentów wcześniej podjętych decyzji, takich jak: ustalenie stawek celnych; udzielanie świadczeń; przydział pożyczek państwowych; wydłużenie terminów operacji rozliczeniowych w walutach obcych; wydawanie pozwoleń na wywóz; ustalanie kontyngentów, kontyngentów na określone rodzaje eksportu, importu; stosowanie i uchylanie sankcji wobec podmiotów międzynarodowej działalności gospodarczej; zakaz lub zezwolenie na import lub eksport niektórych rodzajów towarów.

Ta lista nie jest wyczerpująca. Jednak dla każdej regulacji międzynarodowej działalności gospodarczej, zarówno na poziomie makro, jak i mikro, konieczne jest posiadanie wiarygodnych, porównywalnych informacji.

Bibliografia

1. Вакульчик О. М., Фесенко В. В. Розвиток аудиту зовнішньоекономічних операцій відповідно до динаміки сучасних процесів у сфері фінансового контролю. *Облік і фінанси*. 2017. № 2. С. 133-140.

2. Владичин М. Б. Основні напрями вдосконалення зовнішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності торговельних підприємств України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія :

Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2017. Вип. 15(1). С. 63-67.

3. Єдинак Т. С., Книшек О. О. Теоретичні аспекти організації контролю зовнішньоекономічних операцій підприємств на міжнародному та національному рівнях. *Вісник Академії митної служби України. Серія : Економіка*. 2015. № 1. С. 100-106.

4. Жилинська О. І. Економічний зміст експортного контролю. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2017. № 12. С. 23-27.

5. Назарова Г. Б., Васильєв М. О. Контрольовані операції у сфері зовнішньоекономічної діяльності: сучасний стан оподаткування та облікового забезпечення. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2019. Вип. 3. С. 340-360.

6. Неботов П. Г. Експортний контроль як інструмент зовнішньоекономічної політики держави. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер. : Економіка*. 2017. Вип. 1. С. 29-34.

7. Пецкович М. Д., Малиновський Ю. В. Система поточного контролювання зовнішньоекономічної діяльності підприємств будівельної галузі. *Вісник Національного технічного університету "ХПІ". Серія : Стратегічне управління, управління портфелями, програмами та проектами*. 2015. № 2. С. 69-74.

8. Романенко С. В., Зеленіна О. О. Внутрішній контроль операцій за міжнародними розрахунками підприємств: організаційно-методичний аспект. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2013. № 4(1). С. 92-99.

9. Тазітдінова В. А. Механізми регулювання і контролю імпортової діяльності. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 7(2). С. 14-16.

References

1. Vakul'chuk, O. M. and Fesenko, V. V. (2017), "The development of the audit of foreign economic operations in accordance with the dynamics of modern processes in the field of financial control", *Oblik i finansy*, vol. 2, pp. 133-140.

2. Vladychyn, M. B. (2017), “Main areas of improvement of external control of foreign economic activity of trade enterprises of Ukraine”, *Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho natsional'noho universytetu. Seriiia : Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo*, vol. 15(1), pp. 63-67.

3. Yedynak, T. S. and Knyshek, O. O. (2015), “Theoretical aspects of the organization of control of foreign economic operations of enterprises at the international and national levels”, *Visnyk Akademii mytnoi sluzhby Ukrainy. Seriiia : Ekonomika*, vol. 1, pp. 100-106.

4. Zhylyns'ka, O. I. (2017), “Economic content of export control”, *Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini*. vol. 12, pp. 23-27.

5. Nazarova, H. B. and Vasyl'iev, M. O. (2019), “Controlled operations in the field of foreign economic activity: the current state of taxation and accounting support”, *Tsentral'noukrains'kyj naukovyj visnyk. Ekonomichni nauky*, vol. 3, pp. 340-360.

6. Nebotov, P. H. (2017). “Export control as a tool of foreign economic policy of the state ”, *Naukovyj visnyk Mukachivs'koho derzhavnoho universytetu. Ser. : Ekonomika*, vol. 1, pp. 29-34.

7. Petskovich, M. D. and Malynovs'kyj, Yu. V. (2015), “System of current monitoring of foreign economic activity of enterprises in the construction industry”, *Visnyk Natsional'noho tekhnichnoho universytetu "KhPI". Seriiia : Stratehichne upravlinnia, upravlinnia portfeliamy, prohramamy ta proektamy*, vol. 2, pp. 69-74.

8. Romanenko, S. V. and Zelenina, O. O. (2013), “Internal control of operations according to international settlements of enterprises: organizational and methodical aspect”, *Visnyk Khmel'nyts'koho natsional'noho universytetu. Ekonomichni nauky*, vol. 4(1), pp. 92-99.

9. Tazitdinova, V. A. (2017), “Mechanisms of regulation and control of import activity”, *Ekonomika. Finansy. Pravo*, vol. 7(2), pp. 14-16.

PANCHENKO O.M.
Ph. D. in Economics,
Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation,
National University "Zaporizhzhia Polytechnic"

LYSHCHENKO V.G.
Bachelor of Science in Accounting and Auditing,
New York, USA

INNOVATIVE ASPECTS OF DEPRECIATION POLICY

The experience of most developed countries shows that more than 80% of GDP growth is provided by technological innovations, which are conducted through the technical re-equipment of production. Restoration and modernization of Ukraine's economy on an innovative basis, significant restructuring of key industries based on environmental friendliness, and resource and energy conservation should be important tasks for the post-war world. Such restructuring on an innovative basis requires significant funds. There is also an urgent need to change the product structure of production in favor of increasing the share of products with high added value.

At present, the capital stock of the Ukrainian industry is almost 25 times lower than in the United States and four times worse than in Poland. According to official data from the State Statistics Committee, more than 80% of the fixed assets of all enterprises in the country are currently outdated, and the average level of depreciation for some types of fixed assets, such as machinery, equipment, and vehicles, is estimated at 90%.

Developed countries use many tools to stimulate investment in the technological renewal of fixed assets of business entities on an innovative basis: tax, administrative, credit, etc. To ensure proper management of fixed asset reproduction processes, considerable attention is paid to building effective accounting at both the state and enterprise levels. In Ukraine, many of these methods, which have proven to be effective in stimulating the renewal of the technological base of industry on an innovative basis, are not applied.

The following fact clearly illustrates the comparative effectiveness of state regulation of technological upgrading in the national economy of Ukraine and industrialized countries. In Ukraine, the standard service life of the equipment at metallurgical enterprises is 20-30 years, and some enterprises operate equipment installed in the forties of the twentieth century. In Ukraine, 54% of coke oven batteries, 89% of blast furnaces, 87% of open-hearth furnaces, 26% of converters, and almost 90% of rolling mills are in operation longer than the standard service life, which leads to the high energy intensity of products and reduces their competitiveness.

At the same time, in developed countries, the service life of machinery and equipment in the ferrous metallurgy industry is significantly lower than 5-15 years. Depreciation policy is one of the main tools that stimulate the renewal and modernization of fixed assets, the introduction of resource and energy-saving technologies, and investments in research and development.

At a time when the extensive resources of Ukraine's economic growth have been exhausted, the problem of identifying internal development reserves that can be provided by an effective state depreciation policy is becoming particularly relevant.

Depreciation is the process of allocating the cost of an asset over a period to recover the costs incurred in obtaining that asset. In general, depreciation is an obligation of an entity to maintain the original cost of the capital invested by the owners at a certain level. Through depreciation, the costs incurred to obtain an asset are reimbursed through their inclusion in the cost of production of products (works, services).

Depreciation charges, together with profits, form the main internal sources of financing the modernization and renewal of fixed assets. The predominance of depreciation in financing investments allows companies to produce products at a lower price compared to companies that use their profits or borrowed funds for investment. This is the progressive purpose of depreciation.

The effectiveness of the depreciation policy can be assessed primarily by the criterion of the degree of actual reimbursement of costs for maintaining fixed assets in a proper technological condition. Another important criterion is the solution of the tasks of

the structural development of the industry and the economy, management of investment, and innovation processes. A proper depreciation policy allows transforming the share of income tax that is not paid to the budget through depreciation expenses into investments and financing of expanded reproduction. This transformation will eventually compensate for budget losses by increasing revenues from broadening the tax base, which is obtained through accelerating economic development.

The problem is that depreciation and its inclusion in the cost of production is not a sufficient means of effective functioning of the mechanism of creating innovation and investment capital. Additional levers are needed to stimulate the accumulation of the depreciation fund and to direct the use of these funds in the directions necessary to harmonize the economic interests of the state and the enterprise.

In most industrialized countries, depreciation has evolved from a passive tax instrument designed to record the depreciation of fixed assets for inclusion in production costs into an important tool for accelerating innovation and investment processes in the economy.

For example, in the United States, five tax reforms have been implemented since 1954, which has increased the share of depreciation in total investment from 18 to 74.2%. The main goal of the reform was to improve the application of the accelerated depreciation method with elements of the forced direction of investment activity to accelerate innovation processes in strategically important areas.

Several effective depreciation policy tools are used worldwide to manage the investment and innovation activities of industrial enterprises. First of all, the legislation clearly states that depreciation is intended to restore fixed assets, which requires companies to spend funds exclusively for renewal and modernization. The law also sets a timeframe during which the funds must be spent for their intended purpose. This is usually the operating year. If the depreciation funds included in the cost and price of products and received from the consumer are not used for the stated purposes within the established period, the corresponding amount is excluded from depreciation charges in subsequent reporting periods and is subject to taxation.

To mitigate the impact of the inflationary factor, regular mandatory revaluation procedures are required if the market (fair) value of fixed assets differs significantly (by 10% or more) from the book value. The revaluation amount, unlike in Ukrainian legislative practice, is not taxable and forms the depreciation fund without restrictions. The general purpose of this approach is to form a depreciation fund based on the replacement cost of a fixed asset, including considering depreciation, rather than on the initial cost (acquisition cost) of a fixed asset.

At the legislative level, the state recognizes that the purpose of depreciation is not so much to recover the costs incurred for the acquisition of fixed assets in the cost of production as to provide a source for the purchase of new ones, the price of which usually grows at a faster rate than the number of depreciation charges. This also creates an impetus for the development of high-tech engineering through government stimulation of the relevant industrial demand.

Regulatory documents provide a procedure for determining the appropriateness of revaluation of property, plant, and equipment at least once every three years, and annually in case of significant inflation. The scope of the materiality of changes in fair value is also regulated by the government. In this way, the state indirectly, without direct interference in the activities of the enterprise, creates a powerful internal source of financing for the national industry.

In developed countries, the share of depreciation charges reaches approximately 2/3 of the gross value of self-financing [1, P.56].

To direct the use of depreciation charges for innovative purposes and protect national producers, developed countries use several measures: various methods of accelerated depreciation; depreciation holidays; depreciation benefits; depreciation bonuses.

It is particularly noteworthy that all these attractive depreciation terms in industrialized countries apply only to materially new, truly high-tech fixed assets. Fixed assets acquired by a previously state-owned company, even if such equipment is technologically new for the company, do not receive any preferences.

If the company does not have enough profit and accumulated depreciation to purchase materially new high-tech equipment, and it is impossible to attract the necessary credit funds for certain reasons, the company may turn to such an instrument as the placement of shares on the stock markets to attract investment funds. If such an IPO is carried out specifically for modernization, the state may allow the use of the method of depreciation of share capital with payment to investors of a certain share of the value of shares in advance, and at the expense of such payment to form the cost part of the cost of production.

In general, the depreciation policy in developed countries is based on the principles of flexible depreciation policy to respond on time to changes in business cycles. The processes of forming and using depreciation funds to stimulate innovative development are subject to close control by government authorities, including through the introduction of accounting tools and special reporting.

In developed countries, an economic rather than a fiscal approach to regulating the accounting for fixed capital renewal is typical. To stimulate the processes of expanded reproduction, a system of measures is in place aimed at the efficient use of, first, internal investment sources of the enterprise (depreciation charges, profits, special reserves) and attraction of investors' funds. The measures can be conditionally grouped into three main groups:

1. Flexible depreciation policy.
2. Control over the expenditure of depreciation funds.
3. Tax incentives for the use of income/profit for investment in the technological renewal of fixed assets on an innovative basis, including for investors.

A flexible depreciation policy means that there are alternatives in the choice of depreciation methods in the formation of the company's accounting policy in accounting and tax accounting.

The ratio of tax and accounting depreciation varies from country to country. Some countries (Spain, Austria, Norway, Germany, Japan, etc.) require complete uniformity in the application of depreciation methods for accounting and tax purposes

but allow different useful lives. France applies a special tax coefficient but allows depreciation holidays.

In the United States, accounting and tax accounting for depreciation are not related. In financial accounting, depreciation is charged by the established accounting policy. In tax accounting, depreciation is recognized under the statutory depreciation rates.

There is also a special regime for determining depreciation deductions to stimulate technological upgrading of the production base on an innovative basis. For example, to overcome the consequences of the financial and economic crisis and to stimulate innovation and investment in small and medium-sized businesses, the US government passed a law that allows the corporate sector to write off 50% of the price of purchased equipment as depreciation in the first year, and small and medium-sized businesses to write off 100%. In addition, the U.S. government has reduced the useful life of research equipment from five to three years.

In Ukraine, the general procedure for determining depreciation charges in accounting and tax accounting is close to European practice but differs significantly in terms of function the lack of innovation and investment incentives, and control over the use of depreciation funds.

For accounting, depreciation is defined as economic (financial, accounting) and fiscal (tax). According to the economic approach, depreciation is the fulfillment of the company's obligation to restore used fixed assets, and depreciation charges are intended to ensure the process of reproduction of fixed assets. The fiscal approach considers depreciation charges as an expense that reduces the taxable amount.

To stimulate innovation and investment processes in developed countries, the economic approach to regulating depreciation accounting dominates. The depreciation policy is conducted in such a way as to eliminate the effects of inflation and create a solid financial foundation for the renewal of the country's production base. For this purpose, a flexible system of depreciation methods is used, including the creation of a targeted depreciation fund.

The special depreciation fund is accrued in parallel with the depreciation charges recognized in the accounting records as expenses. Funds in the amount of depreciation charges are accumulated in the form of a special bank deposit and/or investments in securities. Income from these financial investments, if used for investments in technological upgrades, is exempt from taxation.

A prerequisite is that the depreciation fund is used to upgrade fixed assets. If the funds are not spent for their intended purpose, the company loses the right to the relevant tax benefit. Such operations help to reduce the impact of inflation and help the company to preserve and increase its fixed assets on an innovative basis.

References

1. Babo A. Profit: Translated from the French - Moscow: "Progress", 1993. - 310 c.

*ЗОРЯ О. П.
к. с. н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Національний університет «Запорізька політехніка»*

ОСОБЛИВОСТІ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЛОМБАРДАМИ

Особливе місце на ринку надання побутових послуг займають ломбарди, діяльність яких відбивається у швидкому кредитуванні населення під заставу рухомого та нерухомого майна. Практика діяльності ломбардів в нашій країні не адаптована до появи нових проблем, в тому числі і до тих, які виникають в процесі заставних відносин. Отже, широкий спектр проблемних питань, які виникають в процесі бухгалтерського обліку заставних операцій, а також неоднозначність цих питань формують напрямки дослідження.

Вагомий внесок у розвиток теорії, методології й організації обліку ломбардів розглядалися в працях Е. А. Алєєва, Ф. К. Єрдавлетової, М. Г. Казьмирчук, І. С. Каракулової, Н. Г. Пікузо, Т. О. Сірош, З. С. Сороківської та ін. Праці вказаних вище науковців забезпечили основу поглиблення теоретико-методичних засад обліку ломбардів. Високо оцінюючи вклад вітчизняних авторів, слід наголосити на об'єктивній необхідності подальшого поглиблення теоретичних досліджень і практичних розробок, щодо удосконалення обліку ломбардів.

Ломбард - це фінансова установа, яка на підставі ліцензії на діяльність ломбарду має право надавати фізичним особам фінансові послуги з надання коштів та банківських металів у кредит у вигляді ломбардних кредитів.

Ломбардний кредит - кредит, що надається виключно ломбардами виключно фізичним особам виключно під заставу рухомого майна з урахуванням вимог, встановлених Законом «Про фінансові послуги та фінансові компанії» до договору про надання ломбардного кредиту та виконання зобов'язань за таким договором, а також інших вимог, встановлених до діяльності ломбардів [1].

Перелік видів діяльності ломбарду, вимоги до ломбарду для надання фінансових послуг, вимоги до облікової та реєструючої системи ломбарду визначає Закон України № 5065 «Про фінансові послуги та фінансові компанії» від 14.12.2021 р., який визначає правовий статус ломбардів, організаційно-правові засади їх створення, діяльності, реорганізації та припинення діяльності з надання фінансових послуг, а також повноваження Регулятора щодо державного регулювання та нагляду за такими установами.

Відносини, що виникають на ринку фінансових послуг, регулюються Конституцією України, Цивільним кодексом України, Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», Законом «Про фінансові послуги та фінансові компанії», спеціальними законами та нормативно-правовими актами Регулятора.

Ломбард має право надавати фізичним особам також такі фінансові послуги:

1) фінансові платіжні послуги з переказу коштів без відкриття рахунку та/або із здійснення еквайрингу платіжних інструментів;

2) торгівля валютними цінностями в готівковій формі.

Ломбард має право надавати фізичним особам фінансову платіжну послугу з переказу коштів без відкриття рахунку та/або із здійснення еквайрингу платіжних інструментів на підставі ліцензії на діяльність ломбарду лише за умови, що така фінансова послуга поєднується з основною діяльністю ломбарду.

Ломбард має право надавати фінансову послугу з торгівлі валютними цінностями в готівковій формі та фінансові платіжні послуги, якщо вони є валютними операціями, за умови отримання ліцензії Національного банку України на здійснення валютних операцій згідно з вимогами, встановленими Законом України «Про валюту і валютні операції».

Для включення до ліцензії на діяльність ломбарду фінансової послуги такий ломбард повинен відповідати вимогам, встановленим законом та нормативно-правовими актами Регулятора, до діяльності з надання відповідної фінансової послуги.

Зобов'язання позичальника за ломбардним кредитом при зверненні стягнення на предмет застави обмежуються вартістю предмета застави, визначеною в договорі про надання такого кредиту.

Предметом застави (закладу) за ломбардним кредитом може бути будь-яке рухоме майно, яке має індивідуальні ознаки та належить позичальнику на праві власності. Предмет застави (закладу) підлягає передачі його власником (співвласником) у володіння та/або на збереження кредитору. Забороняється передача предметів застави (закладу) поштою (експрес-поштою).

У межах договору про надання ломбардного кредиту:

- 1) ломбард зобов'язаний здійснити ідентифікацію фізичної особи, яка бажає стати позичальником, відповідно до законодавства;
- 2) предмет застави (закладу) позичальника може бути продано або передано у володіння третій особі без згоди позичальника виключно після спливу строку, встановленого договором.

Не можуть бути предметом застави в межах договору про надання ломбардного кредиту:

- 1) нерухоме майно (включаючи землю), фінансові інструменти, корпоративні права, а також пов'язані з ними майнові права позичальника;
- 2) кошти в національній або іноземних валютах (крім готівкових банкнот та монет, що мають нумізматичну цінність та вилучені з обігу в Україні);
- 3) електронні гроші, віртуальні активи;
- 4) культурні цінності, що є об'єктами права державної чи комунальної власності і занесені або підлягають занесенню до Державного реєстру національного культурного надбання; пам'ятки культурної спадщини, занесені до Переліку пам'яток культурної спадщини, що не підлягають приватизації [3].

Крім діяльності з надання фінансових послуг, ломбард має право:

1) оплачувати за дорученням своїх клієнтів вартість товарів, робіт і послуг у межах наданих їм кредитів, якщо це передбачено кредитним договором;

2) здійснювати посередницьку діяльність із страхування предмета застави, яким забезпечено зобов'язання за кредитним договором;

3) здійснювати управління предметом застави в період до його реалізації в порядку звернення стягнення;

4) здійснювати продаж предмета застави, на який ломбардом звернено стягнення;

5) здійснювати передпродажну підготовку, ремонт, переробку майна, яке було предметом застави за кредитним договором та на яке ломбардом звернено стягнення;

6) надавати послуги із зберігання майна;

7) виключно з метою надання кредиту надавати послуги оцінки майна, що передається в заставу, з урахуванням встановлених законодавством України вимог щодо проведення оцінки окремих видів майна;

8) здійснювати діяльність з надання в оренду (суборенду) майна, яке належить ломбарду на праві власності та/або користування та не використовується для здійснення діяльності ломбарду;

9) інвестувати власні кошти.

Ломбарди зобов'язані подавати до Регулятора:

1) фінансову звітність, звіт про управління (консолідовану фінансову звітність, консолідований звіт про управління - у разі якщо ломбард є материнською компанією);

2) консолідовану та субконсолідовану звітність фінансової групи (у разі якщо ломбард є відповідальною особою фінансової групи);

3) регуляторну звітність;

4) іншу інформацію про діяльність ломбарду, яка є необхідною для цілей нагляду за діяльністю ломбарду, а також перевірки ломбарду з питань дотримання вимог законодавства, яке регулює відносини у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом,

фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.

Бухгалтерський облік в ломбарді ведеться відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами та доповненнями), Наказу Міністерства фінансів України від 14.06.2016 року № 547 «Про затвердження порядків щодо реєстрації реєстраторів розрахункових операцій та книг обліку розрахункових операцій», «Положення про форму та зміст розрахункових документів/електронних розрахункових документів, Порядку подання звітності, пов'язаної із використанням книг обліку розрахункових операцій (розрахункових книжок), форми № ЗВР-1 Звіту про використання книг обліку розрахункових операцій (розрахункових книжок)» затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 21.01.2016 № 13.

Об'єктами бухгалтерського обліку є господарські засоби, джерела їх утворення, господарські процеси та види діяльності. Виходячи з цього визначення об'єкти обліку у ломбардах можемо поділити на два види:

– по-перше, загальні об'єкти обліку (спільні для більшості підприємств: активи, пасиви, операції з реалізації товарів, робіт, послуг; інші операції, процеси та види діяльності, що є спільними для більшості підприємств);

– по-друге, особливі об'єкти бухгалтерського обліку (надання фінансових кредитів фізичним особам під заставу; операції із застави майна; зберігання речей, переданих під заставу; оцінка майна, яке надається під заставу; реалізація заставленого майна відповідно до законодавства та/або умов договору) [6].

Для ведення бухгалтерського обліку господарських операцій, які пов'язані з наданням ломбардом фінансових послуг, використовуються такі рахунки:

- 06 «Гарантії та забезпечення отримані», 06.1 «Майно, отримане в заставу»;
- 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;
- 02 «Активи на відповідальному зберіганні», 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»;
- 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
- 70 «Доходи від реалізації», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
- 68 «Розрахунки за іншими операціями», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;
- 30 «Каса»; 301 «Каса в національній валюті»; 301.1 «Операційна каса в національній валюті».

Для обліку розрахунків з надання кредитів використовується рахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». За дебетом рахунку відображається виникла заборгованість за наданими фінансовими кредитами, за кредитом – погашення (повернення фінансових кредитів) заборгованості [5].

Для відображення щодо нарахованих та сплачених відсотків за наданими фінансовими кредитами використовується рахунок 373 «Розрахунки за нарахованими доходами». Також на рахунку 373 ведеться облік розрахунків по операціям зберігання майна, наданого заставу.

Облік нарахованої та сплаченої пені за наданими фінансовими кредитами ведеться на рахунку 374 «Розрахунки за претензіями».

Для обліку взаєморозрахунків по реалізації не викупленого з-під застави майна, використовується рахунок 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

Доходи ломбарду, отримані в процесі діяльності з надання фінансових кредитів та реалізації майна, відображаються на рахунках класу 7 Плану

рахунків бухгалтерського обліку затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291[4].

На рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» – доходи від реалізації майна, не викупленого з-під застави. На рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» – дохід отриманий від нарахованих відсотків, плати за зберігання, оцінки майна та дублікати договорів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування факторів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів протягом певного терміну, несе керівник ломбарду.

Ломбард самостійно визначає облікову політику, обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації, з урахуванням особливостей своєї діяльності і технологічної обробітки облікових даних.

Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових і машинних носіях.

Для автоматизації бухгалтерського обліку використовується конфігурація програмного забезпечення «1С: Бухгалтерія 7.7» Типова конфігурація базується на затвердженому плані рахунків відповідному до Інструкції «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій», затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291.

Типова конфігурація дозволяє вирішити питання автоматизації більшості ділянок бухгалтерського обліку: банківські операції; касові операції; облік активів; облік запасів; надходження та надання послуг; елементи кадрового обліку; нарахування лікарняних листків; утримання із заробітної плати; облік податків та платежів; облік господарських операцій, формування фінансових результатів.

Дані по готівковому обігу грошових коштів ломбарду відображаються в касових книгах, які ведуться по основній касі ломбарду, а також по кожній операційній касі.

Операційні каси розташовуються по місцю розташування філій, де безпосередньо проводяться операції по обслуговуванню клієнтів ломбарду.

Облік виданих кредитів і прийнятих застав, а також їх повернення ведеться по кожному Договору (Клієнту) і реєструється в Журналі обліку укладених та виконаних договорів про надання наданими фінансового кредиту (Форма № 1), який формується в електронному вигляді щоденно, а також при необхідності роздруковуються на будь-яку дату. Журнал ведеться окремо за кожним видом рухомого майна.

Дані по кожному Договору, за яким проведені будь-які розрахунки (видача фінансового кредиту, сплачені відсотки, повернення фінансового кредиту) в електронному вигляді щоденно формуються у Відомість обліку розрахунків за договорами про надання фінансового кредиту (Форма № 2), яка при необхідності роздруковуються на будь-яку дату.

Для ведення обліку фінансових операцій ведуться картки обліку укладених та виконаних договорів (Форма № 3). Картки формуються в електронному вигляді щоденно та при необхідності роздруковуються на будь-яку дату.

Висновки з проведеного дослідження. Узагальнюючи вище викладене, можна дійти висновків, що ломбард самостійно визначає облікову політику, обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації, з урахуванням особливостей своєї діяльності і технологічної обробітки облікових даних.

Література

1. Закон України «Про фінансові послуги та фінансові компанії» № 5065 від 14.12.2021 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 24.10.2022).

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 24.10.2022).

3. Цивільний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 24.10.2022).

4. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 14.04.2022).

5. Положення про порядок надання фінансових кредитів та супровідних послуг ПТ ЛОМБАРД «МЕРКУРІЙ», Одеса 2021р. . URL: <http://www.lombard-mercuriy.com> › (дата звернення: 24.10.2022).

6. Дика О. С., Прокопенко Ж. В. Ідентифікація об'єктів облікового відображення діяльності небанківських фінансових установ: первинне спостереження та оцінка. Проблеми економіки. 2019. №3. С. 233–239.

References

1. Law of Ukraine "On Financial Services and Financial Companies" No. 5065 of 14.12.2021 URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (accessed 24.10.2022).

2. On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine of July 16, 1999 No. 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (accessed 24.10.2022).

3. Civil Code of Ukraine. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (date of access: 24.10.2022).

4. Instruction on the application of the Plan of accounts of accounting of assets, capital, liabilities and economic operations of enterprises and organizations: Order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 291 of 30.11.99 URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (accessed 14.04.2022).

5. Regulations on the procedure for granting financial loans and accompanying services of PT Lombard "Mercury", Odesa 2021. URL: <http://www.lombard-mercuriy.com> ' (date of access: 24.10.2022).

6. Dika O. S., Prokopenko J. V. Identification of objects of accounting reflection of non-bank financial institutions: primary observation and evaluation. Problems of Economics. 2019. №3. С. 233-239.

*ЛИЩЕНКО О. Г.
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Національний університет «Запорізька політехніка»
САВЧЕНКО Г. О.
провідний інспектор,
управління Державної казначейської служби України в
Олександрівському районі м. Запоріжжя Запорізької області*

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ НАДХОДЖЕНЬ ТА ВИДАТКІВ У БЮДЖЕТНІЙ УСТАНОВІ

Співпраця України з міжнародними організаціями та фондами потребує достовірної, відкритої та прозорої економічної інформації, джерелом якої, у першу чергу, є бухгалтерський облік. Перехід до ринкової економіки, демократизації суспільства, потребують і відповідних суттєвих змін в обліку, його наближення до реального економічного середовища та вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі [5, с. 176- 179].

Бухгалтерський облік у державних установах є найголовнішою системою контролювання за наявністю і рухом бюджетних та позабюджетних коштів. Особливими об'єктами обліку державного сектору є доходи, видатки і результати виконання кошторису. Щоб робота бухгалтерського обліку була ефективною потрібно завжди приділяти значну увагу питанням удосконалення організації і ведення обліку в установах, зосереджуючись на ключовому напрямі – модернізації обліку та звітності через розробку й впровадження в державному секторі національних стандартів на основі міжнародних [3].

Бухгалтерський облік у бюджетній установі являє собою найголовнішу систему контролю за наявністю та рухом як бюджетних, так і позабюджетних коштів.

Доходи, видатки та результати виконання кошторису стали особливими об'єктами в обліку бюджетних установ. В останні роки більшість науковців приділяє значну увагу питанням вдосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетній установі, зосереджуючись на напрямі

модернізації обліку та звітності через розробку та впровадження національних стандартів обліку на основі міжнародних стандартів. Однак, постійні зміни бюджетного законодавства та необхідність приведення обліку бюджетних установ до міжнародних стандартів генерують нові невирішені проблеми, котрі ставлять нові завдання для наукових досліджень і розробок у даній сфері.

На даний час бухгалтерський облік у бюджетній сфері потребує удосконалення методології та переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення їх уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення. У реформуванні обліку важливим методичним підходом є обґрунтування управлінського обліку в фінансово-господарському механізмі бюджетних установ. Так, управлінський облік визначається як сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством, установою, організацією [4].

Розвиток установ бюджетного сектору вимагає підвищення віддачі матеріальних, трудових, а також фінансових ресурсів, що використовуються цими установами. Окрім цього, більш деталізованого обліку витрат вимагає від бюджетних установ введення програмно-цільового методу. Саме тому сьогодні постало актуальне питання з вдосконалення організації бухгалтерського обліку, адже, як слід зазначити, багато нормативних актів, що існують на сьогоднішній день, не узгоджені між собою.

Перехід національної системи бухгалтерського обліку у бюджетних установах та складання звітності за міжнародними стандартами є безумовним тому, що забезпечить підвищення прозорості державних фінансів, якість та достовірність бюджетного обліку, оцінку ефективності бюджетних послуг, які надаються. Важливими є питання запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності у державний сектор з метою реформування бюджетного обліку та адаптації організаційних і методологічних основ обліку до міжнародних вимог. Посилення управлінської, контрольної та інформаційної функції – є відповідальним завданням, що потребує розробки й опрацювання у

процесі реформування державного обліку завдяки інформаційним технологіям [9]. Розглянемо функції бюджетного обліку на рисунку 1.

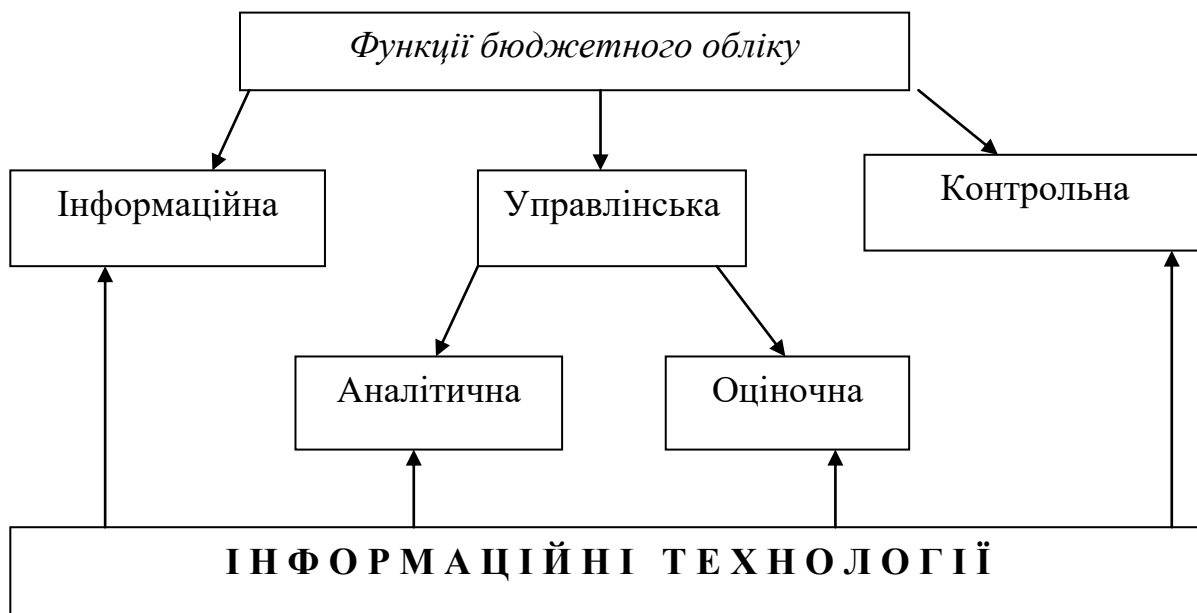


Рис. 1. Функції бюджетного обліку

Питанню реформування бухгалтерського обліку в бюджетній сфері присвячено декілька рішень Уряду та Міністерства фінансів України. Метою, реформування обліку, є вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів. На виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року затверджено П(С)БО в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності", схвалене Міністерством фінансів України від 20.06.2018 р. [1, 9].

Зазначеним Положенням (стандартом) визначаються зміст та форми фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів, що застосовуватимуться бюджетними установами. Фінансова звітність суб'єктів державного сектора, яка складатиметься відповідно до міжнародних стандартів має надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта, а також

відображати ефективність використання та цільове призначення ввірених йому ресурсів.

Аналіз методологічних та організаційних особливостей бухгалтерського обліку в державному секторі дозволяє зробити висновок про існування автономної системи обліку в державному секторі. Створення цієї системи обумовлене необхідністю приведення основ бухгалтерського обліку державного сектору у відповідність з умовами господарювання суб'єктів в ринковому середовищі [10, с.260].

Система бюджетного обліку України складається з трьох підсистем, які необхідно розглядати як єдине ціле, оскільки вони розкривають єдиний обліковий процес за умови виконання бюджету з трьох різних сторін:

- систему бюджетного обліку органів, які організують виконання бюджету;
- систему бюджетного обліку органів, що здійснюють касове обслуговування виконання бюджету;
- систему бюджетного обліку бюджетних установ (рисунк 2). [9].



Рис. 2. Система бюджетного обліку України

Під час виокремлення складових єдиної системи бюджетного обліку необхідно, враховувати відмінність завдань, що стоять перед її учасниками.

Метою, облікової системи органів, які виконують бюджет, є планування бюджету та контроль його виконання, розподіл бюджетного фінансування між головними розпорядниками й аналіз ефективності використання бюджетних коштів. Облікова система казначейських органів повинна передбачає контроль касового виконання бюджету: облік касових надходжень і витрат, ведення особових рахунків бюджетів і бюджетних установ, механізм доведення лімітів бюджетних зобов'язань і обсягу фінансування до розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, облік і контроль прийнятих ними бюджетних зобов'язань. Для головних розпорядників і розпорядників засобів бюджету актуальні завдання розподілу й обліку коштів по нижчих бюджетодержувачах, формування зведеної звітності в різних розрізах [9].

Серед облікових завдань бюджетних установ, що є одержувачами бюджетних коштів, можна виокремити складання кошторисів доходів і витрат, контроль їх виконання, облік бюджетних асигнувань, лімітів бюджетних зобов'язань у розрізі функціональної і економічної класифікації витрат бюджетів. Система бюджетного обліку має специфічні особливості, обумовлені бюджетним законодавством і необхідністю забезпечення порівнянності показників бюджетів усіх рівнів бюджетної системи. До особливостей системи бюджетного обліку потрібно віднести:

- централізовану розробку політики бюджетного обліку;
- організацію обліку в розрізі статей бюджетної класифікації;
- жорсткий контроль цільового витрачання бюджетних коштів;
- виокремлення в обліку касових і фактичних витрат;
- казначейську систему виконання бюджетів [9].

Бюджетні установи, першочергово, дотримуються вимог Бюджетного кодексу, а окремі статті нового Податкового кодексу України суперечать йому. Це сприяє виникненню великої кількості помилок в обліковому процесі та уповільнює прийняття ефективних рішень. Необхідність формування, затвердження та введення в дію Національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі економіки України (далі – НП(С)БОДС) виникла у

зв'язку із переходом держави до ринкових умов господарювання. Розбіжності у веденні обліку, формах звітності, рахунках бухгалтерського обліку в державному секторі та інших видах діяльності створюють перепони перед здійсненням облікових зв'язків, прозорістю наскрізного контролю за рухом цінностей [2, с. 87-92].

В сучасних умовах постійних змін бюджетного законодавства та необхідності приведення обліку в державній установі відповідно до міжнародних стандартів виникає багато невирішених проблем, які ставлять нові завдання для наукових досліджень у даній сфері. На даний час в Україні триває реформування системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, яке враховує вимоги, що ставлять перед нашою країною міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Це досягається шляхом запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, розроблених на основі МСБОДС, так як співпраця України з міжнародними організаціями потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, з питань бухгалтерського обліку доходів і видатків, відповідності міжнародним стандартам (IPSAS).

Основні завдання з вдосконалення, котрі ставляться до системи бухгалтерського обліку є:

- вдосконалення нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- вдосконалення системи бухгалтерського обліку в цілому;
- підвищення прозорості та якості фінансової звітності;
- вдосконалення системи підготовки, перепідготовки, а також підвищення кваліфікації бухгалтерів і аудиторів;
- впровадження уніфікованої інформаційно-аналітичної облікової системи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктами господарювання.

Отже, підбиваючи підсумок вищевикладеного, можна сказати, що основа напрямку розвитку бухгалтерського обліку – це його модернізація і перехід на методологічні засади, сформовані на основі міжнародних стандартів.

Міжнародною практикою визначено чотири основні методи обліку державного сектора управління – касовий, модифікований касовий, модифікований метод нарахувань і метод нарахувань. Розглянемо детальніше методи обліку в державному секторі:

1) касовий метод – реєстрація всіх подій в обліку за рухом грошових коштів, такий метод використовується в обліку надходжень і вибуття грошових коштів на рахунках;

2) метод нарахування – визнання всіх операцій у момент їх виникнення та списання активів на витрати протягом усього терміну корисної служби;

3) модифікований касовий метод – реєстрація не тільки операцій за рухом грошових коштів, але й додаткових активів і зобов'язань;

4) модифікований метод нарахування – нарахування та визнання доходів і витрат як активів і зобов'язань під час операції [7].

Вдосконалення плану рахунків дасть змогу впровадження методу нарахувань, який є основним у міжнародних стандартах, надасть можливість для складання прогнозу впливу господарських операцій на фінансову стійкість, а також надасть повну інформацію про державні активи і зобов'язання. План рахунків має містити розділ управлінських рахунків. Це посилить управлінську функцію бухгалтерського обліку у бюджетних установах [9].

Управлінський облік у бюджетних установах практично відсутній. Важливим методичним підходом у реформуванні бухгалтерського обліку бюджетної сфери є використання управлінського обліку, що забезпечить посилення контролю за ефективністю використання бюджетних коштів. Основні причини організації управлінського обліку в бюджетній сфері полягають в тому, що виникає потреба в отриманні інформації не тільки в розрізі кодів бюджетної класифікації, а й за структурними підрозділами та управлінський облік орієнтується на докладний облік витрат (видатків) і

калькулювання собівартості нематеріальних послуг. Реформування бюджетного обліку не можливе без розвитку управлінського обліку у бюджетній сфері. Як свідчить світовий досвід, бюджетна сфера функціонує ефективно, коли контролюється на предмет дотримання стандартів по всій вертикалі – від бюджетної установи до головного розпорядника бюджетних коштів. З метою сприяння бюджетним установам у забезпеченні правильності ведення обліку, законності використання бюджетних коштів, державного майна, складанні достовірної звітності та організації ефективного внутрішнього контролю необхідно проводити фінансово-господарський аудит їх діяльності органами державної контрольно-ревізійної служби [9].

Перехід на метод нарахування в обліку державних установ забезпечив відображення всіх прийнятих зобов'язань. Метод нарахування дає можливість нейтрально оцінювати фінансовий результат діяльності бюджетних установ, оптимізувати облік витрат на послуги, що надаються. Проте одним з недоліків є невідповідність методу нарахування через зіставлення касових доходів та нарахованому у звітному періоді видатків. Через певні неточності в обліку спотворюються показники фінансових результатів. Тому в установі штучно виникає прибуток через: недовиконання цільових програм; або придбання матеріальних цінностей, що не встигли витратити до кінця року; або коштів отриманих більше, ніж витрачено [6].

Облік за методом нарахування визнає операції і події тоді, коли вони відбуваються, незалежно від того, чи були сплачені або отримані грошові кошти. Фінансові звіти, підготовлені за методом нарахування, охоплюють активи, зобов'язання, доходи та витрати (в тому числі амортизацію). Метод нарахувань дає повну і достовірну інформацію про активи і зобов'язання, дозволяє скласти повний майновий баланс, перейти на багаторічне планування і прогнозування бюджетних програм, полегшує порівняння результатів діяльності різних установ. Облік за касовим методом визначає операції та події тільки на момент отримання або сплати грошових коштів. Фінансові звіти, підготовлені на основі цього методу, охоплюють рух коштів та їх залишки на

початок і кінець періоду. Переваги методу нарахувань засвідчують його пріоритетність в розробці та практичному застосуванні національних стандартів обліку та звітності для державного сектору [10, с. 262]. Вирішити дану проблему можна завдяки розробленню відповідного програмного забезпечення, котре врахує усю специфіку бюджетної сфери.

Поступовий перехід України до використання у своєму обліку метод нарахування та визначення строків визнання доходів необхідно передбачити зміни у таких нормативно-правових актах, як: Бюджетний кодекс України, Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в держсекторі на період до 2025 року та інші нормативно-правові акти, що регламентують облік надходжень і видатків у бюджетній установі.

В Бюджетному кодексі України необхідно зазначити метод формування бюджету та метод визначення доходів бюджетних установ. Також недоліком є відсутність в законодавстві єдиної методології відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо доходів і видатків бюджетних установ. Це не дає повних можливостей отримувати достовірну, прозору та зіставну, повну інформацію про фінансовий стан. Для продовження реструктуризації системи бухгалтерського обліку установ державного сектору економіки та наближення його до міжнародної практики обліку і фінансової звітності необхідно здійснити ряд найважливіших заходів методологічного та інформаційно-консалтингового характеру [8].

Одним з основних напрямів реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері є повна автоматизація процесів обліку після запровадження міжнародних стандартів. Проблемою, реформування обліку в цьому напрямку, є недостатньо наповнений програмами ринок програмного забезпечення в Україні. Більшість розповсюджених програм автоматизації бухгалтерського обліку не охоплюють в достатній мірі всіх завдань, пов'язаних з управлінням та господарською діяльністю бюджетних установ. Зокрема, це стосується формування аналітичних показників і документів, системи

планування доходів і видатків, внутрішнього контролю [11, с. 159]. Проблеми впровадження інформаційних систем обліку у бюджетну сферу потребує проведення сучасними науковцями подальших досліджень.

Запровадження у бюджетних установах автоматизації ведення бухгалтерського обліку та введення електронного документообігу, робить роботу бухгалтера менш трудомісткою, проте часткова автоматизація не дозволяє систематизувати та відображати дані обліку їх одночасно в одній базі даних та приймати оперативні рішення, використовуючи всю інформації, вивчивши всі фактори, що вплинули на певну ситуацію [6].

Після впровадження міжнародних стандартів в бюджетних організаціях має відбутися повна автоматизація обліку, це дозволить систематизувати дані обліку та відображати їх в одній базі даних і приймати оперативні рішення, використовуючи всю сукупність інформації. Облік, в установах з комплексною автоматизацією бухгалтерської роботи, буде наближений до міжнародних стандартів [9].

Ключовим напрямом реформування обліку у бюджетній сфері є запровадження сучасних автоматизованих інформаційних технологій, які здатні активно впливати на інтенсифікацію використання наявних ресурсів бюджетної сфери та підвищувати контроль за їх використанням [9].

Це питання залишається недостатньо дослідженим і потребує подальшого вивчення. Але, слід зазначити, що у ході складання фінансової звітності за міжнародними стандартами задіюється економічна, соціальна та інша інформація, від якості цих даних залежатиме достовірність фінансової звітності установ держави. Обробка та ефективне використання отриманої інформації можливе лише за умови створення Єдиної бюджетної інформаційної системи, що буде охоплювати бюджетні установи різних рівнів. Створення Єдиної інформаційної системи можливе лише за підтримки та прямої зацікавленості в цьому держави. Це має бути державна інформаційна програма високої якості, яка об'єднає бухгалтерські системи бюджетних установ України єдиною інформаційною системою, певною мірою ця система має бути захищена від

зовнішнього втручання і відкритою для контролюючих органів і установ відомств, що здійснюють контроль за формуванням і виконанням бюджетів [65].

Вдосконалення шляхом уніфікації вимагає організацію фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ й розробку програмного забезпечення ведення обліку та складання звітності. Уніфіковані підходи, єдині бази даних та інформаційні системи надають можливість обміну інформацією між суб'єктами державного сектору, Міністерством фінансів та профільними міністерствами України, УДКСУ. З метою якісного кадрового забезпечення під час зміни системи бухгалтерського обліку особливої уваги потребує:

- удосконалення формування структури бухгалтерських служб;
- поліпшення системи підготовки профільних кадрів (спеціалістів);
- чітке визначення кваліфікаційних вимог;
- вдосконалення оцінювання роботи працівників.

Перехід від одного методу до іншого здійснюється поетапно з використанням проміжного варіанту – модифікованого методу нарахування. Такі заходи призведуть до спроможності державою забезпечити максимальну прозорість і відкритість облікових даних і визнання показників звітності у світовому співтоваристві.

Підбиваючи підсумки слід зазначити, що було визначено необхідність реформування сучасного бюджетного обліку бюджетних установ. Були розглянуті проблеми та перспективи модернізації бухгалтерського обліку. Визначено, що для свого ефективного функціонування, бухгалтерський облік мусить притерпіти значних змін, що зможуть наблизити Україну до відповідності її нормативно-правових актів, що регламентують бухгалтерський облік до розроблених та впроваджених міжнародних стандартів. При цьому, велику увагу необхідно приділити розробці відповідного програмного забезпечення, а також підготовці, перепідготовці та підвищенню кваліфікації наявних, так і потенційних кадрів. Також, вдосконалення потребує План рахунків, що існує на сьогоднішній день. Такі зміни нададуть можливість впровадження методу нарахувань, котрий є основним у міжнародних

стандартах. Ще одним важливим напрямом напрямів реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері визначено повну автоматизацію процесів обліку після запровадження міжнародних стандартів. Проте проблеми впровадження інформаційних систем обліку у бюджетну сферу потребує проведення сучасними науковцями подальших досліджень.

В сучасних умовах ринкового господарювання в Україні, до організації обліку та контролю в державному секторі ставиться ціла низка питань. Одна із особливо гострих проблем, що ставиться перед бюджетною установою – це формування та виконання кошторису на рік. Найбільше значення має контроль за точністю та правильністю складання кошторису надходжень та видатків, адже саме він забезпечує контрольну функцію витрачання бюджетних коштів, а також дозволяє підвищити ефективність використання ресурсів будь-якої бюджетної установи. Одним із найважливіших контрольних заходів при складанні і виконанні кошторису можна назвати перевірку дотримання законодавства. Ще одним із найважливішим контрольним заходом при складанні кошторису – є точність його планування, з урахуванням усіх необхідних (часом, навіть, непередбачуваних витрат).

Серед основних проблем останніх років слід зауважити несвоєчасне прийняття бюджетів, їх недостатня обґрунтованість, невиконання доходної та зменшення видаткової частини. Це зумовлює прийняття рішень про скорочення витрачання коштів (наприклад, на соціально-економічні програми), що, в свою чергу, впливає на діяльність бюджетних організацій в цілому. На сьогоднішній день, у зв'язку із скороченням видатків на утримання установ, бюджетні організації отримали рекомендації щодо роботи в режимі економії державних коштів. Тому раціональне планування річного Кошторису стає однією з найактуальніших проблем для будь-якої бюджетної установи.

Розробка бюджетною організацією Кошторису на бюджетний період має багато тонкощів, котрі необхідно врахувати під час планування. В установі завжди є можливість непередбачуваних витрат, які неможливо було врахувати під час складання річного Кошторису (наприклад, необхідність поточного

ремонту через проривання труби водопостачання; поломка техніки, що вимагає її негайної заміни для забезпечення робочих процесів і таке інше). Проте, є такі статті надходжень (і видатків) Кошторису, які є більш передбачуваними, аніж інші. Таким чином, бюджетна установа, проаналізувавши середні значення відхилень запланованих Кошторисом надходжень (витрат) у минулих роках від фактичних надходжень (витрат) на кінець бюджетного року, може визначити усереднений відсоток такого відхилення, що дозволить їй у майбутньому планувати свої надходження та видатки з урахуваннями такого відхилення.

Таким чином, пропонуємо внести доповнення до загальних стандартних прийнятих норм та методів планування річного Кошторису будь-якої бюджетної установи введенням наступних показників:

1) коефіцієнт змін минулих років – умовно позначимо його k зм.м.р., основною метою даного показника є відображення відсотка змін від запланованих у Кошторисі бюджетної установи сум надходжень та витрат (в розрізі кожного окремого КЕКВ) від фактичних надходжень та витрат установи, що відображені у Звіті про надходження та видатки. Розрахунок такого коефіцієнта доцільно проводити у межах не менше трьох – п'яти років для забезпечення достатньої виборки для проведення розрахунку наступного коефіцієнта. Щоб розрахувати коефіцієнт змін минулих років розробимо відповідний розрахунок. Таким чином, маємо:

$$k \text{ зм.м.р.} = \frac{\text{Заплановані Кошторисом надходження та витрати бюджетної установи на початок звітнього року} - \text{Затверджені Звітом надходження та витрати бюджетної установи на кінець звітнього року}}{\text{Заплановані Кошторисом надходження та витрати бюджетної установи на початок звітнього року}} * 100\%$$

Таким методом розраховуємо коефіцієнт змін за кожною статтею надходжень та витрат в межах відповідного року, та заповнюємо таблицю. Для наочності дослідження використаємо дані, що були згруповані та

проаналізовані на прикладі бюджетної установи УДКСУ в Олександрівському районі м. Запоріжжя Запорізької області. Таким чином будуємо таблицю 1 і заповнюємо її, провівши усі необхідні розрахунки.

Таким чином отримали значення в межах трьох досліджуваних років, які дають бюджетній організації змогу оцінити свої недоліки при плануванні своїх майбутніх надходжень та витрат. Ці значення необхідні для проведення розрахунку наступного коефіцієнта.

Таблиця 1

Зведена таблиця коефіцієнту змін минулих років в розрізі 2018 – 2020 року

№ з/п	КЕКВ	к зм.м.р.		
		2018	2019	2020
1	2	3	4	5
1	2111	+0,64	+0,93	+6,99
2	2120	+3,30	+2,02	+9,16
3	2210	0,00	+244,16	+100,00
4	2240	+14,23	+149,95	+273,58
6	2271	0,00	-17,80	-21,70
7	2272	-30,33	-26,49	+10,57
8	2273	+2,09	0,00	+3,46

2) коефіцієнт відхилення – умовно позначимо його k відхил., основною метою даного показника є відображення усередненого відсотка змін від запланованих у Кошторисі бюджетної установи сум надходжень та витрат (в розрізі кожного окремого КЕКВ) від фактичних надходжень та витрат установи, що відображені у Звіті про надходження та видатки. Щоб розрахувати коефіцієнт відхилення розробимо відповідний розрахунок. Таким чином, маємо:

$$k \text{ відхил.} = (k \text{ зм.м.р.}_1 + k \text{ зм.м.р.}_2 + k \text{ зм.м.р.}_3 + \dots + k \text{ зм.м.р.}_n) / N, \text{ де:}$$

$k \text{ зм.м.р.}_1, k \text{ зм.м.р.}_2, k \text{ зм.м.р.}_3$ та $k \text{ зм.м.р.}_n$ – це розраховані коефіцієнти змін минулих років за кожним відповідним досліджуваним роком;

N – кількість досліджуваних років.

Для наочності розрахунку коефіцієнта відхилення звернемося до даних таблиці 1 та на її основі побудуємо нову таблицю, провівши усі необхідні розрахунки. Таким чином, маємо наступну таблицю (2).

Проаналізуємо отримані дані. З таблиці 2, ми можемо бачити, що, в середньому досліджувана організація не враховує:

- 1) приблизно 3%, які закладаються на рік за КЕКВ 2111;
- 2) приблизно 5%, які закладаються на рік за КЕКВ 2120;
- 3) приблизно 115%, які закладаються на рік за КЕКВ 2210;
- 4) приблизно 146%, які закладаються на рік за КЕКВ 2240;
- 5) приблизно 2%, які закладаються на рік за КЕКВ 2273.

Тобто, таким чином установа недораховує свої майбутні надходження та витрати, в частині оплати заробітної плати, оплати товарів та деяких комунальних послуг. Так, збільшення річної суми запланованих надходжень (витрат) по заробітній платі та витрат на єдиний соціальний внесок дозволить бюджетній установі легко підлаштовуватись під зміни в тарифних сітках окладів, можливих змінах величини премій або надбавок.

Таблиця 2

Розрахунок коефіцієнту відхилення у розрізі 2018 – 2020 років на прикладі бюджетної установи УДКСУ в Олександрівському р-ні м. Запоріжжя Запорізької області

№ з/п	КЕКВ	к зм.м.р.			к відхил.
		2018	2019	2020	
1	2	3	4	5	6
1	2111	0,64	0,93	6,99	2,85
2	2120	3,30	2,02	9,16	4,83
3	2210	0,00	244,16	100,00	114,72
4	2240	14,23	149,95	273,58	145,92
6	2271	0,00	-17,80	-21,70	-13,17
7	2272	-30,33	-26,49	10,57	-15,42
8	2273	2,09	0,00	3,46	1,85

Збільшення річної суми запланованих надходжень (витрат) за статтею предметів, матеріалів та обладнання дасть організації простір для забезпечення себе необхідними товарами (у тому числі дозволить швидко реагувати на необхідність заміни або придбання обладнання). При цьому, розрахунок коефіцієнту відхилення також дав змогу оцінити на скільки досліджувана установа завищує свої майбутні надходження (витрати) в частині оплати деяких комунальних послуг.

Таким чином, приходимо до висновку, що розрахунок коефіцієнту відхилення доцільно проводити не лише для того, щоб покращити планування занижених статей майбутніх надходжень та видатків, але й для збалансування тих статей, за якими установа, зазвичай, завищує свої потреби.

Отже, нами запропоновано два коефіцієнти для покращення та полегшення планування бюджетною установою свого річного Кошторису. Розрахунок запропонованих коефіцієнтів проведено на прикладі бюджетної установи УДКСУ в Олександрівському р-ні м. Запоріжжя Запорізької області. Введення бюджетною установою розрахунку коефіцієнту змін минулих років та коефіцієнту відхилення дозволить більш точно проводити планування, а також провести збалансування установою своїх майбутніх надходжень та витрат.

Таким чином, за результатами дослідження отримано наступні результати:

- визначено, що бухгалтерський облік у державних установах є найголовнішою системою контролювання за наявністю і рухом бюджетних та позабюджетних коштів, а особливими об'єктами його обліку є доходи, видатки і результати виконання кошторису бюджетної установи;

- досліджено та проаналізовано, що бухгалтерський облік у бюджетній сфері потребує удосконалення методології та переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення їх уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення. Необхідність реформування сучасного бюджетного обліку бюджетних установ розкриває проблеми та перспективи модернізації бухгалтерського обліку;

– визначено, що для свого ефективного функціонування до бухгалтерського обліку необхідно внести значні зміни, які що зможуть наблизити Україну до відповідності її нормативно-правових актів. Велика увага повинна приділятися розробці специфічного програмного забезпечення, а потенційним та наявним кадрам потрібно пройти підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації. Ще один момент, що потребує вдосконалення – це внесення змін до існуючого Плану рахунків, що надасть можливість впровадження методу нарахувань, котрий є основним у міжнародних стандартах. Реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері потребує повної автоматизації процесів обліку, проте існує багато невирішених, на даний момент, проблем впровадження інформаційних систем;

– обґрунтовано проблеми недосконалості складання бюджетною установою її Кошторису на рік та запропоновані зміни до розрахунків, що слугують для покращення процесу планування та збалансування установою своїх майбутніх надходжень та витрат.

Література

1. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
2. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: [навч. посіб.] / П.Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с.
3. Китайчук Т. Г. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі: проблеми перехідного періоду. / Т. Г. Китайчук // Вісник Економіка. Фінанси. Менеджмент актуальні питання науки і практики. - 2017. - № 7. - С. 106–112.
4. Биба В.В., Матюшіна Ю.І., Карпець Ю.І. Організація управлінського обліку в бюджетних установах як фактор посилення контролю за цільовим використанням бюджетних коштів / В.В. Биба, Ю.І.Матюшіна, Ю.І.Карпець //Ефективна економіка -2014.- № 5.
5. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік: функціональний підхід Accounting: fuctionalapproach (англ.) Незалежний аудитор. -2016. - № 17 (III). - С.7-12.

6. Зубілевич С. Я. Нові стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі України: проблеми запровадження. / С. Я. Зубілевич //Вісник НУВГП. Економіка : зб. наук.праць. Рівне : НУВГП, - 2016. - № 2(74). - С. 61–72.

7. Н. А. Лиско Метод нарахування доходів і витрат в умовах реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України/ Лиско Н.А.// Ефективна економіка – 2021- № 12. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1647>.

8. Горковенко І. В. Бухгалтерський облік бюджетних установ: стан та перспективи реформування. / І. В. Горковенко - 2017. - №9 (Ч.2). - С. 176–179.

9. Т.В.Черкашина Проблеми обліку в бюджетній сфері та шляхи їх вирішення за допомогою інформаційних технологій. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2541/1/Проблеми%20обліку%20в%20бюджетній%20сфері%20та%20шляхи%20їх%20вирішення%20за%20допомогою%20інформаційних%20технологій.pdf>

10. Хомуляк Т.І. Проблеми впровадження міжнародних стандартів Фінансової звітності в державному секторі//Вісник ЖДТУ.- 2010. - №3(53).- [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://www.nbu.gov.ua/>

11. Кладницька Т.А., Основні напрямки реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері/ Кладницька Т.А.,//Економічні науки,Вісник Хмельницького національного університету - 2009.- № 6, с.157-159.

References

1. International accounting standards of the public sector [Electronic resource]. URL: <http://www.minfin.gov.ua>

2. Atamas, P.Y. (2003), “Basics of accounting in budgetary organizations: [study. manual] Kyiv, Center of educational literature, 2003. 284 p.

3. Kitaychuk, T. G. (2017), “Modernization of accounting in the public sector: problems of the transition period”, *Visnyk Ekonomika. Finances. Management is a topical issue of science and practice*. vol. 7, pp 106-112.

4. Byba, V.V., Matyushina, Yu.I., Karpets, Yu.I. (2014), “The organization of management accounting in budget institutions as a factor in strengthening control over the targeted use of budget funds“, *Efficient economy*, vol.5.
5. Luchko, M.R. (2016), “Accounting: functional approach“, *Accounting: functional approach (English) Independent auditor*, vol. 17 (III), pp7-12.
6. Zubilevich, S. Ya. (2016), “New accounting standards in the public sector of Ukraine: implementation problems“, *Bulletin of the NUVHP. Economics: coll. scientific works Rivne: NUVHP*, vol. 2(74), pp. 61-72.
7. Lysko, N.A. (2021), “The method of calculating income and expenses in the conditions of accounting reform in the public sector of Ukraine “, *Effective economy*, vol. 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1647>.
8. Horkovenko, I. V. (2017), “Accounting of budget institutions: status and prospects of reform“, vol. 9 (Part 2), pp. 176-179.
9. Cherkashina, T.V. (2019), “Accounting problems in the budget sphere and ways to solve them using information technologies” [Electronic resource]. URL:<http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2541/1/Accounting%20problems%20in%20budgetary%20sphere%20and%20ways%20of%20their%20solution%20with%20help%20information%20technologies.pdf>
10. Khomulyak, T.I. (2010), “Problems of implementation of international standards of financial reporting in the public sector“, *Visnyk ZHTU*, vol. 3(53).URL: <http://www.nbu.gov.ua/>
11. Kladnytska, T.A. (2009), “The main directions of reforming the system of accounting and financial reporting in the budget sphere“, *Economic sciences, Bulletin of the Khmelnytskyi National University*, vol. 6, pp. 157-159.

*ОЧЕРЕТЬКО Л.М.,
к.е.н, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Національний університет «Запорізька політехніка»
КУЛІНІЧ Д. А.
магістрант,
Національний університет "Запорізька політехніка"*

ОБЛІК ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Найважливішою формою регулювання діяльності підприємства є правильна та раціонально організована система бухгалтерського обліку запасів. Саме при правильній організації та класифікації запасів при формуванні ресурсів підприємства можливо передбачити безперервність діяльності та уникнення інших ризиків. Під час створення системи обліку ресурсів (матеріальних, сировинних та інших) необхідно враховувати, що підприємство може мати потребу у забезпеченні запасами, які неможливо виготовити власними силами та ці запаси вимагають певного накопичення на підприємстві. Саме це зумовило необхідність дослідження ефективності обліку запасів на підприємстві. [12, с. 52]

Виникнення та формування облікової політики підприємств нерозривно пов'язано з розширенням існуючих видів діяльності та організаційно-правових аспектів ведення бізнесу в умовах ринкових відносин сьогодення, наданням альтернативних варіантів вибору відповідно до нормативноправових актів щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, а також невідповідності та не врегулювання окремих питань обліку запасів зі сторони чинного законодавства

Зацікавленість даною проблемою можливо відслідкувати у наукових роботах таких відчизняних та зарубіжних вчених: Е.А. Зінь, В.А. Козловський, Э.А. Козловська, Н.Т. Савруков, В.А. Савкович, З.Б. Живко, М.О. Живко, І.Ю. Живко, Г.М. Давидов тощо.

Метою статті є визначення шляху вдосконалення обліку та організації запасів підприємства для раціонального їх використання і підвищення

ефективності підприємства. Під час створення системи обліку запасів необхідно керуватись наступними документами:

- Закон від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (Із змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 19 липня 2022 року №2435-IX); [1]

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Мінфіну від 10.01.07 р. № 2 (Із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 14 січня 2020 року №6);[2]

- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88 (Із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 9 липня 2021 року №385).[3]

Для фінансування і кредитування підприємницької діяльності велике значення має склад оборотних активів підприємств. Власне, обортні активи підприємств згідно статистичних даних наведено на рисунку №1.



Рисунок 1 - Оборотні активи підприємств за 2013-2021 роки [18]

В результаті проведеного аналізу визначається загальний рівень ефективності використання та значення оборотних активів і розробляються

основні напрямки, які дозволять підвищити ефективність їх використання на підприємстві при подальшому здійсненні діяльності.

Пріоритетним документом, яким необхідно керуватись для розуміння поняття “Запаси” та в якому зазначені основні засади формування в обліку підприємства усієї необхідної інформації про запаси та розкриття у звітності визначено у Національному Положенні (Стандарті) Бухгалтерського Обліку (далі - НП(С)БО) 9 “Запаси”. [6]

Додатково необхідно брати до уваги наступні НП(С)БО, вимоги з яких також мають значення при відображенні в обліку та звітності підприємства щодо запасів:

- НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”[4]
- НП(С)БО 2 “Консолідована фінансова звітність”[5]
- НП(С)БО 16 “Витрати”[6]
- НП(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” [7]

Слід зазначити, теоретичні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси й розкриття її у фінансовій звітності висвітлено в НП(С)БО № 9 "Запаси"[6] та М(С)БО № 2 "Запаси". У таблиці 1 проаналізовано трактування економічної категорії "запаси" згідно з НП(С)БО 9 та М(С)БО 2 з порівняльної точки зору.

Таблиця 1

Аналіз трактування економічної категорії "Запаси"

Запаси - це активи, які:	
НП(С)БО 9 “Запаси”	М(С)БО 2 “Запаси”
Утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;	Утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу
Перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;	Перебувають у процесі виробництва для такого продажу
Утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.	Існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг

Необхідно зазначити, що згідно з п. 5 НП(С)БО 9 “Запаси” - Запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути правдиво визначена. [6]

Таким чином, економічне трактування запасів є тотожним з боку національних та міжнародних стандартів. Це цілком зрозуміло, адже національні положення ґрунтуються на міжнародних.

Бухгалтерський облік має забезпечити контроль за залишками, надходженням і витрачанням виробничих запасів на складі, що є важливою умовою для забезпечення збереження власності підприємства.

У зв'язку з цим - найважливіше питання в організації обліку запасів є вибір правильної моделі організації обліку запасів, у наступних аспектах:

- Правильне групування (класифікація) запасів;
- Наявність інструкції з обліку запасів та алгоритмів із надходження ТМЦ

від постачальників/надходження давальницької сировини у переробку/ надходження ТМЦ з виробництва/ інші випадки надходження ТМЦ/ внутрішнє переміщення запасів/ вибуття запасів зі складу/ інші операції із запасами. [9, с. 20]

Слід зазначити, що запасами підприємства можуть бути сировина, напівфабрикати, деталі, комплектування, матеріали, незавершена продукція, готова продукція тощо. Структура запасів залежить від виду діяльності та відповідної форми власності підприємства. Проте, враховуючи відмінності слід відзначити і те, що є незмінні аспекти.

Виробничі запаси – це придбані або самостійно виготовлені запаси, які підлягають подальшій переробці на підприємстві або утримуються для іншого споживання в ході нормального операційного циклу. [15, с. 73]. Запаси – це наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, і які іще не використовуються. [14, с. 47].

Дослідження та аналізування наукової літератури дає можливість узагальнити і виділити основні класифікаційні ознаки та відповідні види запасів. Отже, основними класифікаційними ознаками, що можна виділити при поділі запасів є такі: функціональне призначення, місце перебування, форма власності, цілі, мета формування, час зберігання на підприємстві, структура, призначення і причина утворення, рівень наявності, походження, сфера використання). Класифікація запасів наведена на таблиці №2.

Таблиця 2

Класифікація запасів

Джерело:		[10, с.75]	[11, с.54]	[12, с.91]	[13, с.34]	[14, с.213]	[15, с.52]	[16, с.370]
За функціональним призначенням	Для реалізації (дистрибуційні)	+						
	Для виробництва	+	+					
За місцем перебування	У постачальників					+		
	У посередників							+
	У роздрібній торгівлі							+
	У дорозі	+						+
	У виробничому процесі							+
	У підзвітної особи							+
	У складському господарстві	+				+		
	Запаси в незавершеному виробництві	+	+			+		
За формою власності (відносно до балансу)	Власні	+				+	+	
	Запозичені	+				+	+	
	На утриманні	+				+	+	
За цілями	Поточні		+					
	Тактичні		+					
	Стратегічні		+					
За метою формування	Підготовчі (буферні)							+
	Резервні (страхові)							+
	Спекулятивні							+
	Рекламні							+
За часом зберігання на підприємстві	Швидкоколіквідні	+						
	Тривалого зберігання	+						
	Не тривалого зберігання	+						
За структурою	Сировина і матеріали		+		+	+	+	
	Незавершене виробництво		+		+	+	+	
	Готова продукція		+		+	+	+	
За призначенням і причинами утворення	Постійні							+
	Сезонні							+
За рівнем наявності на підприємстві	Понаднормові	+						+
	Нормативні	+						
	Дефіцитні							+
За походженням	Первинні	+						
	Вторинні	+						
За сферою використання	У сфері виробництва			+				+
	У сфері обігу			+				+
За видами придбання	Виготовлені власними силами	+			+		+	
	Придбані за грошові кошти	+			+		+	
	Придбані шляхом обміну	+			+		+	
За наявністю на кінець і початок звітної періоду	Початкові	+					+	
	Кінцеві	+					+	
За обсягом	Обмежені	+						
	Необмежені	+						

За функціональним призначенням запаси можливо розділити на 2 категорії:

- Дистрибуційні запаси - запаси, які утворені готовою продукцією, яка призначена для реалізації та знаходиться безпосередньо на складі у відведеному місці з метою швидкого відвантаження у зв'язку з підвищенням попиту;
- Виробничі запаси - сукупність матеріалів, сировини, напівфабрикатів, запасних частин та інш. які необхідні для підтримання безперервності виробничого процесу та зберігаються у складському господарстві підприємства.

За місцем перебування запаси можливо класифікувати на 7 категорій (у постачальників, у посередників, у дорозі, у виробничому процесі, у підзвітних осіб, на складах підприємства), однак місце перебування запасів не впливає на форму власності. Запаси можуть бути не на підприємстві та бути його власністю і навпаки. Виходчи з цього - запаси можна систематизувати за формою власності:

- Власні - запаси підприємства, що перебувають на складах підприємства, на зберіганні в інших організаціях, в дорозі на які підприємство має право власності;
- Запозичені - запаси, які підприємство отримало для використання та повинно повернути;
- Запаси на зберіганні - ресурси, які не є власністю підприємства, але перебуває на відповідальному зберіганні у складському господарстві підприємства чи у іншому призначеному для цього місці;

Також можливо групувати запаси за цілями:

- Поточні - запаси, необхідні для забезпечення повсякденної поточної діяльності;
- Тактичні - запаси, що забезпечують реалізацію середньострокових планів діяльності;

- Стратегічні - запаси, які підприємство формує на період більше одного року.

За метою формування запаси розділяються на наступні групи:

- Підготовчі запаси – це запаси, що знаходяться на додатковій обробці до процесу формування та використання;

- Резервні запаси забезпечують страхування підприємства від непередбачуваних ситуацій, це та величина запасів, що постійно наявна на підприємстві;

- Спекулятивні - запаси, що формуються з метою отримання додаткового прибутку, або уникнення втрат пов'язаних з підвищенням вартості;

- Рекламні – це та частина запасів, що формується для ознайомлення; як правило, це частина товарних запасів.

За часом зберігання запасів можливо виділити наступні групи: швидколіквідні, тривалого зберігання, нетривалого зберігання. Підприємства індивідуально формують часові проміжки стосовно класифікації запасів відповідно до зберігання. Адже підприємства харчової промисловоти та машинобудівні підприємства мають відмінні періоди у виготовленні продукції та відмінності в структурі запасів, теж стосується і сфери послуг.[17, с.20]

В залежності від діяльності підприємства дозволено класифікувати запаси за структурою:

- Сировина і матеріали – це ресурси, що потребують подальшої переробки в цільовий продукт, ресурси первинної обробки, напівфабрикати, різні за складом, структурою, властивостями, формою, призначенням речовини необхідні для виробництва;

- Незавершене виробництво – це сукупність напівфабрикатів, деталей, комплектування, що перебувають на стадіях переробки в цільовий продукт а також продукція, що не пройшла технічного випробування;

- Готова продукція – це продукція, що пройшла всі стадії переробки на даному підприємстві, відповідає усім технічним параметрам та відправлена на склад де очікує реалізації.

За призначенням виділяють 2 категорії запасів:

- Постійні - Частина запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між черговими поставками;
- Сезонні - Запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні.

За рівнем наявності на підприємстві:

- Понаднормові - Запаси, що перевищують їх нормативну кількість;
- Нормативні - Запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи;
- Дефіцитні - запаси, в яких існує потреба.

За походженням:

- Первинні - Запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягали обробці на даному підприємстві;
- Вторинні - Матеріали та вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися вдруге у виробництві.

За сферою використання:

- У сфері виробництва- Запаси, що знаходяться у процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво);
- У сфері обігу - Запаси, що знаходяться у сфері обігу.

Сформоване на основі узагальнення наукової літератури класифікація запасів дає уявлення про структуру та види запасів. Класифікувати запаси можна за численними ознаками. Проте узагальнено сформована класифікація дає уявлення про основні види запасів. Наведена класифікація запасів забезпечує виконання основних завдань організації обліку та контролю виробничих запасів, серед яких: раціональне визначення одиниці обліку запасів та формування номенклатури-цінника; організація складського господарства; достовірне визначення первісної вартості запасів; визначення умов переоцінки

запасів на дату балансу та методів їх оцінки в разі вибуття; розкриття інформації про запаси у примітках до фінансової звітності.

Перспективи подальших досліджень пов'язані із формування детальних класифікацій запасів підприємств відповідних галузей, а також із розробленням класифікацій деяких видів запасів (виробничих, дистрибуційних тощо).

Таким чином, кожна організація в залежності від свого трудового, виробничого, фінансового потенціалу має орієнтуватися на більш вигідну методику або методики для здійснення політики управління виробничими запасами у створенні. Слід зазначити, що організація не повинна лише традиційно розглядати процедури втілення в життя тієї або іншої концепції, але і в ході діяльності розробляти та застосовувати на практиці можливі доопрацювання, що покращують ефективність обраної методики обліку запасів.

Література

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 №996 XIV [Електронний ресурс] / Офіційний веб сайт Верховної Ради України. – Режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

2. Наказ Мінфіну "Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів " Із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 14 січня 2020 року №6 [Електронний ресурс] / Офіційний веб сайт Верховної Ради України. – Режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/6-14>

3. Наказ Мінфіну "Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку " Із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 9 липня 2021 року №385 [Електронний ресурс] / Офіційний веб сайт Верховної Ради України. – Режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/9-385>

4. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» *{Із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів №385 від*

09.07.2021} [Електронний ресурс] / Офіційний веб сайт Верховної Ради України. – Режим доступу <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

5. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» {Із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №564 від 20.06.2018}"[Електронний ресурс] / Офіційний веб сайт Верховної Ради України. – Режим доступу <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>

6. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» {Із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №588 від 29.09.2020}"[Електронний ресурс] / Офіційний веб сайт Верховної Ради України. – Режим доступу <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> 7.Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" {Із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №588 від 29.09.2020}"[Електронний ресурс] / Офіційний веб сайт Верховної Ради України. – Режим доступу <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

8. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств " {Із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №588 від 29.09.2020}"[Електронний ресурс] / Офіційний веб сайт Верховної Ради України. – Режим доступу <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

9. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти. "ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики" Всеукраїнський науково-виробничий журнал. 2017. №7. С.93-108.

10. Бухгалтерський облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 460 с.

11. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник / В. М. Соболев, І. А. Косата, Т. В. Розіт тощо; за ред. В. М. Соболева. Х.: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2018. 222 с.

12. Скоробогатова Н.Є. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ: КПІ ім. Ігоря Сікорського, Вид-во «Політехніка», 2017. 248 с.

13. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: навч. посібник / [Є.М. Романів, С.В. Приймак, С.М. Гончарук та інші]. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. 772 с.

14. Є.Ю. Шара, І.Є. Соколовська-Гонтаренко Фінансовий облік II. Навчальний посібник. К. : «Видавництво «Центр учбової літератури», 2016. 308 с.

15. Шендригоренко М.Т., Шевченко Л.Я., Янковський В.А. Внутрішній господарський контроль: навч. посібник. Кривий Ріг. ДонНУЕТ. 2020. 108 с.

16. Правдюк Н.Л., Коваль Л.В., Коваль О.В. Облікова політика підприємств: навчальний посібник / Н. Л. Правдюк, Л. В. Коваль, О. В. Коваль. Київ:, «Центр учбової літератури», 2020. 647 с

17. Єгорова О.В., Економічний аналіз: навч. посіб. / О.В. Єгорова, Л.О. Дорогань-Писаренко, Ю.М. Тютюнник. – Полтава: РВВД ПДАА, 2018. – 290 с.

18. Державна служби статистики [Електронний ресурс] / Офіційний веб сайт Державної служби статистики – Режим доступу https://ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/size_20.htm

References

1. Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" dated 16.07.1999 No. 996 XIV [Electronic resource] / Official website of the Verkhovna Rada of Ukraine. – Access mode <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

2. Order of the Ministry of Finance "On Approval of Methodological Recommendations for Inventory Accounting" with changes and additions introduced by orders of the Ministry of Finance of Ukraine dated January 14, 2020 No. 6 [Electronic resource] / Official website of the Verkhovna Rada of Ukraine. – Access mode <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/6-14>

3. Order of the Ministry of Finance "On approval of the Regulation on documentary support of records in accounting" With changes and additions

introduced by orders of the Ministry of Finance of Ukraine dated July 9, 2021 No. 385 [Electronic resource] / Official website of the Verkhovna Rada of Ukraine. – Access mode <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/9-385>

4. On the approval of the National Regulation (standard) of accounting 1 "General requirements for financial reporting" {With changes introduced in accordance with Orders of the Ministry of Finance No. 385 dated 07/09/2021} [Electronic resource] / Official website of the Verkhovna Rada of Ukraine. – Access mode <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

5. Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On the approval of the National Regulation (standard) of accounting 2 "Consolidated financial statements" {With changes introduced in accordance with the Order of the Ministry of Finance No. 564 dated 20.06.2018}" [Electronic resource] / Official website of the Verkhovna Rada of Ukraine. – Access mode <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>

6. Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On the approval of the National Regulation (standard) of accounting 9 "Inventories" {With changes introduced in accordance with the Order of the Ministry of Finance No. 588 of 09/29/2020}" [Electronic resource] / Official website of the Verkhovna Rada of Ukraine. - Access mode <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

7. Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On the approval of the National Regulation (standard) of accounting 16 "Expenses" {With changes introduced in accordance with the Order of the Ministry of Finance No. 588 of 09/29/2020}" [Electronic resource] / Official website of the Verkhovna Rada of Ukraine. – Access mode <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

8. Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On the approval of the National regulation (standard) of accounting 16 "Unification of Enterprises" {With changes introduced in accordance with the Order of the Ministry of Finance No. 588 of 09/29/2020}" [Electronic resource] / Official website of the Verkhovna Rada of Ukraine. – Access mode <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

9. Koval N.I. The essence of production stocks as an economic category: accounting and management aspects. "ECONOMY. FINANCES. MANAGEMENT:

topical issues of science and practice" All-Ukrainian scientific and industrial journal. 2017. No. 7. P.93-108.

10. Accounting: textbook / Ya. D. Krupka, Z. V. Zadorozhny, N. V. Hudz [and others]. Ternopil: TNEU, 2018. 460 p.

11. Accounting: Study guide / V. M. Sobolev, I. A. Kosata, T. V. Rozit, etc.; under the editorship V. M. Soboleva. Kh.: V.N. Karazin KhNU, 2018. 222 p.

12. Skorobogatova N.E. Accounting: education. manual Kyiv: KPI named after Igor Sikorskyi, Polytechnic Publishing House, 2017. 248 p.

13. Accounting, analysis and audit: training. manual / [E.M. Romaniv, S.V. Priymak, S.M. Honcharuk and others]. Lviv: LNU named after Ivan Franko, 2017. 772 p.

14. Ye. Yu. Shara, I. Ye. Sokolovska-Gontarenko Financial accounting II. Tutorial. K.: "Center of Educational Literature" Publishing House, 2016. 308 p.

15. Shendrygorenko M.T., Shevchenko L.Ya., Yankovsky V.A. Internal economic control: study. manual. Kryvyi Rih. DonNUET. 2020. 108 p.

16. Pravdyuk N.L., Koval L.V., Koval O.V. Accounting policy of enterprises: a study guide / N. L. Pravdyuk, L. V. Koval, O. V. Koval. Kyiv:, "Center for Educational Literature", 2020. 647 p

17. Yehorova O.V., Economic analysis: teaching. manual / O.V. Yehorova, L.O. Dorohan-Pysarenko, Yu.M. tobacconist – Poltava: RVVD PDAA, 2018. – 290 p.

18. State Statistics Service [Electronic resource] / Official website of the State Statistics Service – Access mode https://ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/sze_20.htm

ПОМУЛЄВА В.М.
старший викладач, старший викладач кафедри обліку і оподаткування,
Національний університет «Запорізька політехніка»

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ КУПІВЛІ - ПРОДАЖУ ІНОЗЕМНОЇ ВАЛЮТИ

Розширенню можливостей для ведення українськими суб'єктами господарювання повноцінної діяльності на міжнародному ринку сприяє поступова лібералізація валютного регулювання, яка вже отримала схвалення бізнесу. Вже з 2019 року здійснено значні кроки з валютної лібералізації - не тільки знято багато обмежень, а й послаблена велика кількість чинних, які стримують іноземні інвестиції в Україну та створюють додаткові труднощі для ведення зовнішньоекономічної діяльності. Зокрема, це стосується скасування вимог щодо обов'язкового продажу валютної виручки, щодо попереднього резервування коштів для купівлі іноземної валюти, щодо купівлі валюти юридичними особами тільки під зобов'язання, скасування заборони на купівлю іноземної валюти за кредитні кошти та ін.

Подальші ж кроки з валютної лібералізації й надалі розширюватимуть сферу застосування іноземної валюти у господарській діяльності суб'єктів господарювання.

Актуальності дослідження обліку операцій купівлі – продажу іноземної валюти додає зростання уваги до таких операцій у все більшого кола підприємств.

Проблеми обліку операцій в іноземній валюті висвітлювались у працях вітчизняних науковців, зокрема, Л.І. Бабій, Ф. Ф. Бутинця, І. А. Волкової, С.Ф. Голова, І.В. Жиглей, І.Д. Лазаришиної та інших [7].

Процес трансформації валютного законодавства, що триває в Україні, впливає й на облік операцій зовнішньоекономічної діяльності, тому, незважаючи на значні напрацювання в цій сфері, в сучасних умовах господарювання виникає потреба подальшого дослідження відповідно до вимог часу.

Метою дослідження є аналіз правил відображення операцій купівлі – продажу іноземної валюти в бухгалтерському обліку та порядку визначення доходів/витрат від проведення таких операцій.

Питання здійснення валютних операцій, основи валютного регулювання та нагляду регулюються Законом України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 р. № 2473-VIII (далі – Закон № 2473) [1] та нормативними актами НБУ, а саме:

- Положенням про здійснення операцій із валютними цінностями, затв. постановою НБУ від 02.01.2019 № 2 (далі – Положення № 2) [3], яке встановлює порядок здійснення операцій із купівлі, продажу, обміну безготівкової іноземної валюти;

- Положенням про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті, затв. постановою Правління НБУ від 02.01.2019 р. № 5 (далі – Положення № 5) [4], яким визначено порядок здійснення валютних операцій.

Операції продажу іноземної валюти здійснюються уповноваженими банками за дорученням клієнта банку (за винятком, коли банк зобов'язаний продати валюту без доручення).

Обов'язковий продаж іноземної валюти, який діяв як захід регулювання валютного ринку до прийняття Закону № 2473, був скасований з 20.06.19 р. згідно з постановою Правління НБУ від 18.06.2019 р. № 78. Отже, на сьогодні іноземна валюта може продаватися лише за ініціативою суб'єкта господарювання, за наявності необхідності у підприємства. Для виконання операції необхідно надати лише заяву та забезпечити наявність необхідної суми валюти на рахунку. Зарахування коштів в національній валюті можливе як на поточний рахунок в банку, так і в іншому банку на території України.

З'ясуємо порядок відображення операцій з продажу іноземної валюти у бухгалтерському обліку підприємства. Для обліку перерахованої іноземної валюти для продажу застосовується субрахунок 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті».

За послуги з продажу іноземної валюти банк отримує комісійну винагороду. Відповідно до п. 18 НП(С)БО 16 витрати, пов'язані з купівлею - продажем іноземної валюти, відносяться до адміністративних витрат, тому відображаються у тому звітному періоді, в якому їх було здійснено. Клієнт у заяві про продаж іноземної валюти може надати банку право утримати комісійну винагороду з коштів, отриманих від продажу іноземної валюти. В такому разі на гривневий поточний рахунок клієнта будуть зараховуватися кошти від продажу іноземної валюти вже за мінусом утриманої банком комісійної винагороди.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах визначає НП(С)БО 21 [6].

Оскільки іноземна валюта підприємства обліковується за курсом НБУ на дату здійснення господарської операції (до дати балансу)/на дату балансу (п.4, 5, 7 НП(С)БО № 21) [6], а банк продає іноземну валюту на МВРУ за комерційним курсом, в обліку підприємства внаслідок різниці в оцінках іноземної валюти (за курсом НБУ та комерційним) формуються доходи або витрати від продажу іноземної валюти.

Згідно Інструкції № 291, на субрахунку 711 "Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти" узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю. На субрахунку 942 "Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти" узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю [5].

Тобто, у бухгалтерському обліку доходи/витрати від продажу іноземної валюти відображаються наступним чином:

- додатна різниця між ціною продажу валюти (за курсом МВРУ) і її балансовою вартістю (за курсом НБУ) обліковується на субрахунку 711 (тобто у випадку якщо $\text{Курс МВРУ} > \text{Курс НБУ}$);

- від'ємна різниця між ціною продажу валюти (за курсом МВРУ) та її балансовою вартістю (за курсом НБУ) відображається на субрахунку 942 (тобто у випадку якщо Курс МВРУ < Курс НБУ).

Між тим, варто наголосити, що різницю між ціною продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю на дату продажу не слід ототожнювати з курсовою різницею. Адже під час розрахунку курсових різниць використовують лише офіційний курс НБУ (комерційні курси купівлі-придбання валюти на МВРУ на обчислення курсових різниць не впливають) [7].

Приклад відображення в бухгалтерському обліку операцій продажу іноземної валюти розглянемо у таблиці 1 (дані умовні).

Таблиця 1

Облік операцій з продажу іноземної валюти

№ з/п	Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	20.07. Перерахована іноземна валюта для продажу € 9000 x 30,56 = 275040 грн.	334	312	<u>9000€</u> 275040
2	21.07. Відображена курсова різниця за перерахованою іноземною валютою на дату здійснення операції €9000 x (30,54 – 30,56) = - 180 грн.	945	334	180
3	Зараховано гривні від продажу і/в за мінусом комісійної винагороди (€9000 x 30,6) - ((€9000 x 30,6 x 0,5%) = 274023 грн.	311	334	274023
4	Відображено комісійну винагороду банку у складі витрат (€9000 x 30,6 x 0,5%)	92	334	1377
5	Відображено доходи від продажу і/в (додатна різниця) (€9000 x 30,6) - (€9000 x 30,54) = 540 грн.	334	711	540
6	Списання витрат від операційної курсової різниці та витрат на комісійну винагороду на фінансовий результат	791 791	945 92	180 1377
7	Списання доходів від продажу і/в на фінансовий результат	711	791	540
Перевіряємо закриття рахунку 334 (порівнюючи обороти за дебетом і кредитом): Дт 334 = 275040 + 540 = 275580; Кт 334 = 180 + 274023 + 1377 = 275580				

Джерело : складено автором

Припустимо, що підприємство подає заяву банку для продажу 9000 євро. Курс НБУ, за яким рахується балансова вартість такої валюти – 30,56 грн./євро. Іноземна валюта перерахована банку 20.07.Продаж євровалюти на МВРУ

здійснено 21.07. Курс продажу євро на МВРУ склав 30,6 грн./євро. Курс НБУ на день продажу – 30,54 грн./євро. Комісійна винагорода банку – 0,5%.

У нашому прикладі від операції продажу отримано дохід (ціна продажу валюти перевищує її балансову вартість), така позитивна різниця відображається в бухгалтерському обліку у складі доходів за Кт 711.

Якщо курс МВРУ, за яким продано валюту, буде менший від курсу НБУ в день продажу валюти, то як результат операції буде від'ємна різниця, яку підприємство буде обліковувати проведенням Дт 942 Кт 334.

Для здійснення розрахунків суб'єкт господарювання може використати власні кошти в іноземній валюті (за наявності), або за необхідності, купувати її на міжбанківському валютному ринку України (далі - МВРУ).

Згідно п. 10 Положення про структуру валютного ринку України, умови та порядок торгівлі іноземною валютою та банківськими металами на валютному ринку України, затв. Постановою НБУ 02.01.2019 № 1 банки здійснюють, зокрема, купівлю, продаж, обмін іноземної валюти та/або банківських металів на валютному ринку України та/або на міжнародному валютному ринку; операції з торгівлі іноземною валютою, банківськими металами за дорученням клієнта за курсом та в сумі, визначеними клієнтом у його заяві або дорученні на проведення такої операції, порядок надання яких визначається у договорі [2].

Купити валюту юридичні особи/фізичні особи – підприємці можуть тільки через банк на валютному ринку (ч. 1 і 3 ст. 6 Закону № 2473) з метою її переказу як в межах торговельної діяльності (забезпечення виконання їх зобов'язань перед нерезидентами по імпорту товарів), так і неторговельної (покриття витрат на відрядження за межі України, повернення благодійної допомоги, переказу соціальних платежів тощо).

Юридичні особи та фізичні особи - підприємці здійснюють операції з купівлі іноземної валюти через один банк для розрахунків за поточними торговельними операціями за кожним зовнішньоекономічним договором на підставі оригіналів документів (включаючи електронні) або копій в електронній/паперовій формі з оригіналів документів на паперових носіях

інформації [4]. Тобто, за кожним ЗЕД - договором іноземна валюта повинна придбаватися через один банк (для цілей валютного контролю за строками розрахунків в ЗЕД). Змінити банк можна тільки за письмовою заявою. При цьому попередній банк передає до нового банку всю документацію за договором у порядку, передбаченому п. 8 Положення № 5.

Клієнти здійснюють операції з купівлі безготівкової іноземної валюти за наявності підстав/зобов'язань для проведення таких операцій, підтверджених відповідними документами (п. 4 Положення № 5). Тобто, разом із заявою банку надаються відповідні документи, що підтверджують мету її придбання.

Інформація щодо мети купівлі, переказу та документів, на підставі яких здійснюються купівля, зазначається у заяві на купівлю іноземної валюти і подається до банку, що його обслуговує (п. 10 Положення № 5). Заява подається у довільній формі (п. 7 Положення № 2).

Водночас, купівля іноземної валюти в межах ліміту (абз. третій п. 5 розд. I Положення № 5) можлива без документального підтвердження (але за наявності заяви). На сьогодні загальна сума не має перевищувати в сукупності 100000 євро включно протягом одного дня (п. 90-1 розд. IX Положення № 5) [4]. Між тим, діє заборона щодо купівлі безготівкової іноземної валюти з метою розміщення на депозитному рахунку в банку/на рахунку за кордоном в іноземній фінінстанові (за деякими виключеннями).

З'ясуємо порядок відображення операцій з придбання іноземної валюти у бухгалтерському обліку підприємства.

Для обліку перерахування національної валюти для придбання іноземної використовується субрахунок 333 – грошові кошти в дорозі в національній валюті. Витрати на сплату комісійної винагороди банку, як вказувалося вище, відносяться до адміністративних.

Придбана іноземна валюта зараховується на валютний рахунок за курсом НБУ, який діяв на дату придбання. Так, п. 5 НП(С)БО 21 передбачено, що операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням

валютного курсу на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів) [6]. При цьому, сума балансової вартості валюти не визнається ні доходами, ні витратами (п. 6.8 НП(С)БО 15, п. 9.6 НП(С)БО 16). Балансова вартість валюти - це вартість іноземної валюти, визначена за валютним курсом грошової одиниці України до іноземної валюти на дату здійснення господарської операції або на дату складання балансу (п. 4 НП(С)БО 15).

Оскільки придбана іноземна валюта зараховується за курсом НБУ на дату придбання, а банк придбаває іноземну валюту на МВРУ за комерційним курсом, в обліку підприємства внаслідок різниці в оцінках іноземної валюти (за курсом НБУ та комерційним) формуються доходи/витрати від купівлі іноземної валюти. Такі доходи або витрати визначаються на дату зарахування валюти на поточний рахунок підприємства (відображення у складі активів), що впливає із норм п. 5 НПБУ-21, та відображаються в обліку на субрахунках 711, 942.

Відобразимо операції в бухгалтерському обліку в таблиці 2 (дані умовні).

Припустимо, що для виконання зобов'язань перед нерезидентом за імпортом контрактом підприємством перераховано 141000 грн. для придбання 5000 доларів США. Іноземна валюта придбана по курсу МВРУ 28,06 грн./долар. Комісійна винагорода банку склала 0,4%. Офіційний курс НБУ на дату придбання і зарахування інвалюти на поточний рахунок - 28,02 грн./долар.

У нашому прикладі від операції купівлі іноземної валютиміає місце додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю(курс купівлі на МВРУ вищий, ніж курс НБУ).

Сума гривень, витрачена на придбання іноземної валюти, є більшою за гривневий еквівалент цієї іноземної валюти, визначений за курсом НБУ на дату здійснення операції, тому таку додатну різницю відображаємо на субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» (операція 5 таблиці 2).

Варто зауважити, що у загальному випадку різниця може бути і від'ємною - у разі придбання валюти на міжбанківському валютному ринку за курсом нижчим, ніж курс НБУ (фактично на придбання іноземної валюти витрачено менше гривень). Відповідно, отримаємо дохід, який буде відображено проведенням Дт 333 Кт 711.

Облік операцій з придбання іноземної валюти

№ з/п	Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		дебет	кредит	
1	Перераховано банку гривні для придбання ін/валюти	333	311	141000 грн.
2	Відображена комісійна винагорода банку у складі витрат (\$5000 x 28,06 x 0,4%)	92	333	561,20 грн.
3	Зарахована на поточний рахунок ін/валюта (\$5000 x 28,02)	312	333	<u>5000\$</u> 140100 грн.
4	Зараховано залишок коштів (гривень) від придбання і/в (141000 – 561,20) – (\$5000 x 28,06)	311	333	138,80 грн.
5	Відображено витрати від купівлі ін/валюти (додатна різниця між ціною придбання і балансовою вартістю ін/валюти (\$5000 x 28,06) – (\$5000 x 28,02))	942	333	200 грн.
6	Списано на фінрезультат витрати: – на купівлю ін/валюти – комісійну винагороду банку	791 791	92 942	561,20 200
Перевіряємо закриття рахунку 333: Дт 333 = 141000; Кт 333 = 561,20 + 140100 + 138,80 + 200 = 141000.				

Джерело : складено автором

Отже, при придбанні іноземної валюти визнаються доходи/витрати, які не є курсовою різницею у розумінні НП(С)БО № 21.

У бухгалтерському обліку доходи/витрати від купівлі іноземної валюти відображаються наступним чином:

- додатна різниця між ціною продажу валюти і її балансовою вартістю включається до витрат і обліковується на субрахунку 942 (тобто у випадку якщо Курс МВРУ > Курс НБУ);

- від'ємна різниця між ціною продажу валюти та її балансовою вартістю включається до складу доходів і відображається на субрахунку 711 (тобто у випадку якщо Курс МВРУ < Курс НБУ).

Однак, як вказувалося вище, Інструкцією № 291 [5] передбачено, що на субрахунку 711 узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю. А на субрахунку 942 - інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

Відтак, як бачимо, в Інструкції 291 допущена термінологічна невідповідність, її норма повністю відповідає операціям з продажу валюти, проте у разі купівлі валюти, вона діє з точністю до навпаки.

Проведені дослідження показали, що в обліку (як в бухгалтерському, так і в податковому) відображається «згорнений результат» від купівлі - продажу іноземної валюти (такий порядок визначено ще з січня 2012 року з метою зближення бухгалтерського і податкового обліку, тоді ж внесені зміни до інструкції № 291 щодо назви субрахунків 711 та 942).

Операції з купівлі - продажу іноземної валюти фактично здійснюються за курсом МВРУ, який відрізняється від курсу НБУ на дату здійснення таких операцій, що має наслідком виникнення різниці між сумою гривень, витрачених на придбання (отриманих від продажу) іноземної валюти, та гривневим еквівалентом такої валюти, що відображається в бухгалтерському обліку за курсом НБУ відповідно до НП(С)БО 21. Відповідно до НП(С)БО 15 та НП(С)БО 16 такі різниці є доходами та витратами та відображаються на субрахунках 711 або 942 відповідно.

На підставі аналізу нормативних підстав відображення додатної різниці у доходах, а від'ємної у витратах підприємства, встановлено, що такий порядок діє тільки для операцій продажу іноземної валюти, і є алогічним щодо операцій купівлі.

У зв'язку з цим, на наше тверде переконання, допущена термінологічна невідповідність повинна бути усунена шляхом внесення змін до Інструкції 291, що сприятиме недопущенню плутанини і достовірності обліку.

Література

1. Про валюту і валютні операції : Закон України від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>(дата звернення: 15.12.2022).

2. Про затвердження Положення про структуру валютного ринку України, умови та порядок торгівлі іноземною валютою та банківськими металами на валютному ринку України: Постанова НБУ від 02.01.2019 № 1.

URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0001500-19#Text> (дата звернення: 17.01.2023).

3. Про затвердження Положення про здійснення операцій із валютними цінностями: Постанова НБУ від 02.01.2019 № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0002500-19#Text> (дата звернення: 23.12.2022).

4. Про затвердження Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті: Постанова НБУ від 02.01.2019 р. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19#Text> (дата звернення: 24.12.2022).

5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ МФУ від 30.11.99 р. N 291. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 20.01.2023).

6. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів": наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. N 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (дата звернення: 25.01.2023).

7. Помульєва В. М. Курсові різниці: облік та відображення у звітності. Особливості економічних реформ в Україні, пов'язаних з вимогами євроінтеграції: колективна монографія за ред. С. В. Шарова, Н. М. Левченко, ЗНТУ. Запоріжжя : СТАТУС, 2017. С. 191-207

References

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2018), "Law of Ukraine" About currency and currency transactions", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text> (Accessed December 15, 2022).

2. National Bank of Ukraine (2019), Resolution "On approval of the Regulation on the structure of the foreign exchange market of Ukraine, the conditions and procedure for trading foreign currency and bank metals on the foreign exchange

angemarketofUkraine" available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0001500-19#Text> (Accessed January 17,2023).

3. National Bank of Ukraine (2019), Resolution "On approval of the Regulation on transactions with currency values" available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0002500-19#Text> (Accessed December23, 2022).

4. National Bank of Ukraine (2019), Resolution "On the approval of the Regulation on protection measures and determining the procedure for carrying out individual operations in foreign currencies", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19#Text>(AccessedDecember24,2022).

5. Ministry of Finance of Ukraine (1999), *Instruktsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii : zatv. nakazom MFU vid 30.11.99 r. № 291* [Instructions for the application of the chart of accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations: approved by the order of the MFU of November 30, 1999, No. 291], available at:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>(AccessedJanuary20, 2023).

6. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Regulation (standard) of accounting 21 "The impact of changes in exchange rates", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text>(AccessedJanuary25, 2023).

7. Pomulyeva, V. (2017), *Kursovi riznytsi: oblik ta vidobrazhennia u zvitnosti. Osoblyvosti ekonomichnykh reform v Ukraini, pov'iazanykh z vymohamyi evrointehratsii* [Coursesofeducation: the region and the image of soundness. Peculiarities of economic reforms in Ukraine, due to the cooperation of the European Integration], ZNTU. STATUS, Zaporizhzhya, Ukraine, pp. 191-207

ТАРАТУТА Л.В.
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
директор ТОВ «Аудиторська фірма «Злагода»

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ТРУДОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ МІЖНАРОДНИХ АЕРОПОРТІВ, ЯК СКЛАДОВОЇ АВІАЦІЙНОЇ ГАЛУЗІ

Трудове законодавство України організовано таким чином, щоб надавати працівнику мінімальні гарантії щодо оплати праці. Не зважаючи на те, що Кодекс законів про працю, галузеві угоди, нормативно-регулюючі документи міністерств та відомств передбачають безліч особливостей умов праці в конкретній галузі, система стимулювання до більшої продуктивності, якості результатів праці - завжди залишається вибором підприємства та його управлінського персоналу. Такі системи можна впроваджувати через колективні договори або індивідуальні контракти, проте немає законодавчо визначеної системи мотивації та стимулювання праці.

Методологічні та методичні підходи до справедливої оцінки праці та формування командної мотивації давно цікавлять закордонних вчених та практиків, що займались аутсорсингом трудових відносин, зокрема, Л. Портер, Б.Ф. Скіннер, В. Врум, К. Левін, Д. Ульріх, Д.П. Нортон, Р.С. Каплан та інші. Проте ці питання набирають ще більше актуальності та розвитку в теперішньому часі прогресивного розвитку виробництва, конкуренції в якості.

Таким чином, в цілому суть трактування науковців терміну КРІ (*Key Performance Indicators*) - це такий набір показників, який дозволяє визначити наскільки досягнуті цілі підприємства. З огляду на, що кожне підприємство складається із структурних підрозділів, то КРІ може визначати ефективність реалізації завдань і цілей, що стоять і перед окремим структурним підрозділом або навіть окремо взятої посадою [7]. З впровадженням КРІ з'являється можливість створювати для працівників індивідуальні орієнтири. Шляхи підвищення ефективності роботи аеропортів розробляли вітчизняні вчені такі як Полоус О.В., Павелко В.Ю., Чернишова О. Н. та ін. [1-6].

Автором цієї статті пропонується провести розподіл бізнес-процесів, які стосуються основних, допоміжно-обслуговуючих процесів і процесів менеджменту, для аудиту ефективності управління аеропортом і в подальшому – справедливої оцінки праці. Таким чином, можна впровадити систему аудиту ефективності трудового потенціалу обслуговуючого підприємства на всіх рівнях трудової ієрархії, у якого велика кількість робітників, та високі показники плинності кадрів.

Отже, основними бізнес-процесами міжнародних аеропортів є процеси, орієнтовані на надання основних послуг і забезпечують отримання доходу. До основних бізнес-процесів необхідно відносити такі, які підвищують цінність послуги для споживача.

Допоміжно - обслуговуючі бізнес-процеси в свою чергу діляться на допоміжні і обслуговуючі. Допоміжні бізнес процеси включають неосновну господарську діяльність підприємства, спрямовану на отримання доходу. Обслуговуючі бізнес-процеси призначені для життєзабезпечення всіх інших бізнес-процесів. На підприємствах будь-якої галузі обслуговуючі бізнес-процеси - це процес фінансового забезпечення діяльності, процес кадрового забезпечення, інженерно-технічного забезпечення тощо. Обслуговуючі бізнес-процеси не додають вартості послугі і є витратними для підприємства. Підприємство самостійно визначає, які процеси необхідно здійснювати для забезпечення нормального функціонування. Критерієм виділення обслуговуючого процесу може служити використання результатів цього процесу для забезпечення діяльності багатьох функціональних підрозділів.

Бізнес-процеси менеджменту охоплюють весь комплекс функцій загальногосподарської діяльності. Це процеси стратегічного, оперативного та поточного планування, формування і здійснення управлінських дій. Виділення як об'єкт опису бізнес-процесів менеджменту вимагає вимірювання їх результативності та ефективності.

Крім того, при описі бізнес-процесів необхідно враховувати рівні реалізації заходів. Доцільно виділити три рівня ієрархії співробітників

залучених до реалізації бізнес-процесів. Верхній рівень ієрархії бізнес-процесів відповідає процесам, якими керують топ-менеджери. Другий рівень процесів, як правило, розглядається на ступені функціональних підрозділів підприємства, які управляються керівниками середнього рівня і лінійними керівниками. Третій - рівень функцій підрозділів і відділів, в діяльності яких беруть участь співробітники відповідно до наступної ієрархії: професіонали, фахівці, техніки і робітники. Таким чином, **пропонується виділити корпоративний, оперативний і лінійний рівні**, кожен з яких передбачає управління ключовими бізнес-процесами співробітниками, що володіють відповідною компетенцією в прийнятті конкретних рішень з управління процесами підприємства.

Для міжнародних аеропортів можна виділити стандартний перелік процесів, що відповідає запропонованій класифікації бізнес-процесів (рис. 1). Слід зазначити, що процес не є тотожним підрозділу, але на кожному підприємстві існує функціональна ієрархічна структура керівників і підрозділів.

Підрозділи в організації створюються за функціональною ознакою, виконання будь-якої закінченої або спеціалізованої функції. Результатом виконання функції завжди є якийсь проміжний продукт (послуга). Результати діяльності підрозділів, як правило, визначені і формалізовані. Тому пропонується сегментувати бізнес-процеси всередині підприємства. Для цього розглядається перш за все функціональна структура. При сегментації необхідно чітко розподілити по процесам функції, виконувані в підрозділах. При виконанні сегментування, керівники структурних підрозділів фактично стають власниками процесів, так як саме вони реально керують ресурсами, персоналом, відповідають перед вищим керівництвом за результат виконання функцій, покладених на підрозділи. Функції, роботи і операції, що становлять зміст технології процесу, регламентовані в інструкціях, методиках і стандартах.

За виконання і отримання результатів бізнес-процесів відповідають співробітники різних рівнів.

Система показників ефективності процесів та організації може складатись з трьох основних потоків інформації:

- інформація про якість послуги, ступеня її відповідності встановленим і прогнозованим вимогам клієнта, стабільність та відтворюваність послуги;
- інформація про якість процесу, його ефективність і ресурсоємність, стабільність і відтворюваність параметрів процесу;
- інформації про ступінь задоволеності споживача.

Обробка інформації повинна здійснюватися на основі принципу забезпечення достовірності і наочності.

Схема систематизації і каскадування бізнес-процесів за рівнями управління аеропорту з виділенням функцій і визначенням показників оцінки ефективності управління діяльністю підприємства представлена на рис. 1.

За аналіз ефективності мережі процесів організації несе відповідальність топ-менеджмент, а за аналіз ефективності кожного зі складових її процесів повинен нести відповідальність власник процесу. В ході дослідження розроблена модель системи стимулювання результатів трудової діяльності менеджерів обслуговуючого підприємства, заснована на застосуванні взаємопов'язаних за рівнями управління показників системи КРІ (ключових показників ефективності), що забезпечує об'єктивну оцінку результатів їх праці.

У запропонованій моделі система стимулювання заснована на застосуванні розроблених показників КРІ, які в свою чергу враховують результати трудової діяльності на трьох рівнях менеджменту - корпоративному, оперативному і лінійному. Дана модель базується на визначенні ключових бізнес-процесів на кожному рівні управління (менеджменту) з урахуванням тих стратегічних цілей з розвитку, які підприємство ставить перед собою. Залежно від бізнес-процесів для менеджерів кожного з рівнів управління і рівнів ієрархії можна виділити ті результати трудової діяльності, які повинні бути досягнуті і які, в свою чергу, дозволять підприємству досягти намічених цілей розвитку. Досягнення бажаних економічних, технологічних і організаційних станів підприємства буде служити мотивом до підвищення стимулювання працівників шляхом виплати надбавки, розмір якої визначається за системою показників КРІ на кожному рівні управління.

ДІЯЛЬНІСТЬ АЕРОПОРТУ

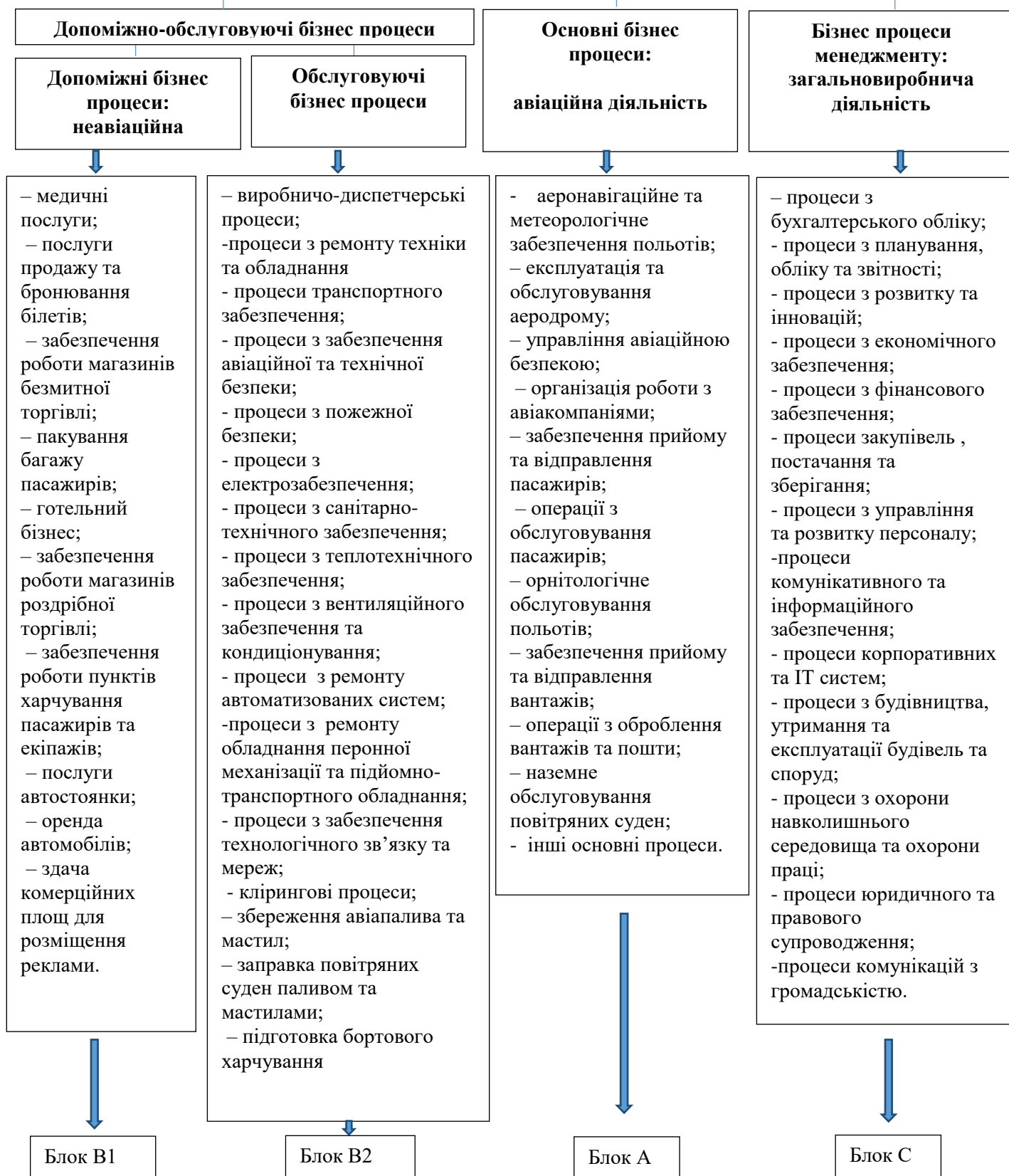
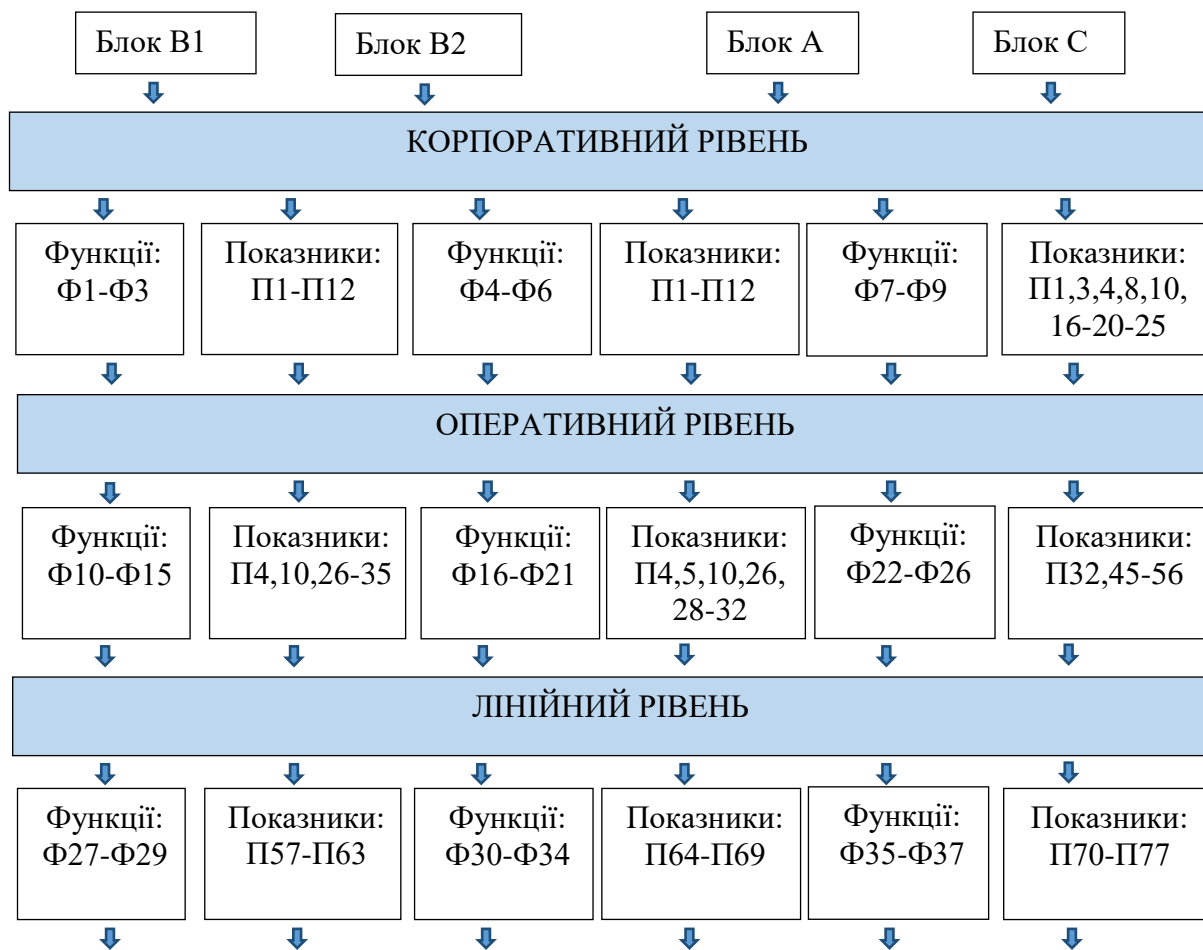


Рисунок 1 - Схема систематизації і каскадування бізнес-процесів за рівнями управління



КОРПОРАТИВНИЙ РІВЕНЬ
Основні бізнес-процеси обслуговуючого підприємства
функції: Ф1: Планування авіаційної діяльності; Ф2: Організація авіаційної діяльності; Ф3: Управління інноваціями показники: П1: Загальний обсяг перевезень пасажирів та вантажів; П2: Стратегічний план перевезень; П3: Валовий дохід підприємства; П4: Повна собівартість; П5: Прибуток від авіаційної та неавіаційної діяльності; П6: Чистий прибуток; П7: Оподатковуваний прибуток; П8: Рентабельність; П9: Зниження витрат (матеріали, енергоресурси, час), в прийнятих на підприємстві одиницях виміру; П10: Витрати обігу; П11: Підвищення продуктивності праці; П12: Підвищення якості та конкурентоспроможності послуг.
Допоміжно-обслуговуючі бізнес-процеси обслуговуючого підприємства
функції: Ф4: Управління неавіаційною діяльністю та інфраструктурою; Ф5: Коригувальні та запобіжні дії; Ф6: Управління інформацією показники: П8: Рентабельність; П13: Продуктивність; П14: Стратегія визначення роботи допоміжних служб (аутсорсинг) П15: Стратегія логістичних каналів; П16: Інші витрати; П17: Стратегія залучення інвестицій; П18: Енергетичне обслуговування; П19: Стратегія зниження дебіторської заборгованості.

Рисунок 1, аркуш 2 (продовження)

Бізнес-процеси менеджменту обслуговуючого підприємства
функції: Ф7: Управління показниками в області якості послуг; Ф8: Планування розвитку; Ф9: Управління маркетингом показники: П1: Загальний обсяг перевезень; П3: Валовий дохід підприємства; П4: Повна собівартість послуг; П8: Рентабельність; П10: Витрати обігу; П16: Інші витрати; П20: Темп приросту економічної доданої вартості; П21: Прибуток; П22: Приріст вартості чистих активів підприємства; П23: Кількість підсистем управління якістю, що відповідають міжнародним стандартам; П24: Наявність системи КРІ і перманентна адаптація її показників до умов зовнішнього і внутрішнього середовища бізнесу; П25: Кількість бізнес-процесів, сертифікованих по екологічним стандартам
ОПЕРАТИВНИЙ РІВЕНЬ
Основні бізнес-процеси обслуговуючого підприємства
функції: Ф10: Технічний супровід замовлень та послуг; Ф11: Розробка та впровадження нових послуг; Ф12: Обслуговування та ремонт обладнання; Ф13: Моніторинг послуг; Ф14: Оцінювання задоволеності споживачів; Ф15: Управління витратами показники: П4: Повна собівартість послуги; П10: Витрати обігу; П26: Витрати підприємства; П27: Економія матеріалів і часу, в прийнятих на підприємстві одиницях виміру; П28: Рентабельність поточних витрат; П29: Рентабельність площі; П30: Виконання плану зростанню обсягу перевезень; П31: Фондовіддача; П32: Продуктивність праці; П33: Енергоємність підприємства; П34: Виконання планів; П35: Удосконалення обладнання та засобів
Допоміжно-обслуговуючі бізнес-процеси обслуговуючого підприємства
функції: Ф16: Вивчення попиту споживачів; Ф17: Управління документацією; Ф18: Внутрішній аудит; Ф19: Управління відповідним вимогам якості послуг; Ф20: Управління матеріально-технічним постачанням; Ф21: Управління енергетичним господарством показники: П4: Повна собівартість продукції (послуги); П5: Прибуток від реалізації; П10: Витрати обігу; П26: Витрати підприємства; П28: Рентабельність поточних витрат; П29: Рентабельність площі; П31: Фондовіддача; П32: Продуктивність праці; П36: Забезпечення енергоємності виробництва; П37: Технологічні та транспортні витрати; П38: Технічний стан обладнання, ремонт і техобслуговування; П39: Пасажирообіг; П40: Дотримання графіка; П41: Виконання термінів; П42: Економія фінансових ресурсів; П43: Робота з дебіторами; П44: Інформаційна безпека.
Бізнес-процеси менеджменту обслуговуючого підприємства
функції: Ф22: Аналіз загальновиробничої діяльності; Ф23: Аналіз планів розвитку; Ф24: Аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості; Ф25: Кадровий аудит; Ф26: Аналіз ринку показники: П32: Продуктивність праці; П45: Робота зі скаргами; П46: Обсяг виконаних робіт з удосконалення; П47: Кількість сертифікованих за міжнародними стандартами бізнес-процесів; П48: Динаміка зміни частки ринку; П49: Коефіцієнт плинності кадрів; П50: Зниження суми простроченої заборгованості; П51: Кількість підрозділів, де впроваджена система КРІ; П52: Підвищення середнього віку; П53: Темп зростання рентабельності; П54: Виконання колективного договору; П55: Підвищення рентабельності використання чистих активів підприємства; П56: Рівень відповідності екологічним нормам, заявленим регламентом бізнес-процесів

Рисунок 1, аркуш 3 (продовження)

ЛІНІЙНИЙ РІВЕНЬ

Основні бізнес-процеси обслуговуючого підприємства

функції:Ф27: Надання авіаційних послуг; Ф28: Наземне обслуговування; Ф29: Забезпечення збереження вантажів

показники:П57: Обсяги послуг; П58: Зниження кількості скарг; П59: Підвищення рівня продуктивності праці працівника; П60: Виконання термінів; П61: Економія ресурсів працюючим; П62: Виконання графіків; П63: Частка дотримання регламенту

Допоміжно-обслуговуючі бізнес-процеси обслуговуючого підприємства

функції:Ф30: Надання неавіаційних послуг; Ф31: Організація роботи обслуговуючих відділів та служб; Ф32: Автоматизація процесів; Ф33: Забезпечення інформаційної безпеки; Ф34: Організація складського господарства

показники:П64: Виконання термінів поставки; П65: Виконання термінів відвантаження; П66: Організація контролю за вантажами; П67: Відсутність фактів розкриття комерційної таємниці; П68: Вивільнення оборотних коштів в результаті прискорення їх оборотності; П69: Організація робочих місць

Бізнес-процеси менеджменту обслуговуючого підприємства

функції:Ф35: Управління процесів обліку та звітності; Ф36: Управління персоналом ; Ф37: Забезпечення вимог екологічності виробництва; Ф38 Управління процесами юридичного та правового супроводження; Ф39 Управління охороною праці

показники:П70: Зниження претензій податкових органів; П71: Зниження затримок рейсів та багажу ; П72: Відсутність штрафів; П73: Кількість бізнес-процесів, що виконуються без порушень за звітний період; П74: Чисельність персоналу підрозділу, який функціонує за системою КРІ; П75: Обсяг порушень під час контрольних перевірок; П76: Вивільнення оборотних коштів в результаті прискорення їх оборотності; П77: Кількість застосовуваних передових та інноваційних технологій

Рисунок 1. аркуш 4 (продовження)

До завдань менеджменту обслуговуючого підприємства входить розподіл виконуваних на підприємстві функцій і закріплення кожної функції за відповідальною особою. Рівні управління в організаційних структурах обслуговуючого підприємства є похідними від основних функцій організаційного проектування: чим більше відповідальність, покладена на працівника, тим вище його рівень в управлінні. Так, в організаційній структурі обслуговуючого підприємства менеджери корпоративного рівня несуть відповідальність за рішення, що приймаються і на оперативному, і на лінійному рівні. Менеджери оперативного рівня несуть відповідальність за виконання окремої функції і виконання функцій в рамках функціонально-структурного підрозділу. Менеджери лінійного рівня відповідальні за реалізацію функцій лінійного підрозділу.

Визначення стимулюючої надбавки за результатами трудової діяльності здійснюється диференційовано для менеджерів кожного рівня управління і в цілому по підприємству. Алгоритм методики визначення розміру стимулюючої надбавки в системі стимулювання трудової діяльності менеджерів обслуговуючих підприємств представлений на рис. 2.



Рисунок 2 - Блок-схема методики визначення розміру стимулюючої надбавки в системі стимулювання трудової діяльності менеджерів обслуговуючих підприємств з урахуванням оцінки результатів трудової діяльності по системі показників КРІ

Запропонована система оцінки є трирівневою, причому другий рівень має два підрівні і включає показники оцінки рівня реалізації функцій менеджменту:

корпоративний рівень; оперативний рівень; перший оперативний рівень; другий оперативний рівень; лінійний рівень.

Слід зазначити, що в даній роботі детально розглядаються лише основні етапи створення системи КРІ.

Таблиця 1

Закріплення відповідальних осіб за рівнями відповідальності

1. Корпоративний рівень			
Ключові показники ефективності			
Показник: інтегральний ключовий показник ефективності.	Показники: обсяг перевезення пасажирів і вантажів; рівень безпеки; ефективність інвестиційної програми, інші показники (відповідно до рис.1.)	Показники: продуктивність праці; витрати на граничний пасажиропотік, інші показники (відповідно до рис.1.)	Показники: довгострокова заборгованість; рентабельність, інші показники (відповідно до рис.1.)
Виконавці			
Генеральний директор	Перший заступник генерального директора з авіаційної діяльності	Заступник генерального директора з інженерно- технічного забезпечення	Заступник генерального директора з неавіаційної та комерційної діяльності
2. Перший оперативний рівень			
Ключові показники ефективності			
Показник: П4,10,27-35,51 (відповідно до рис.1.)	Показник: П4,10,28-32,51,56 (відповідно до рис.1.)	Показник: Показники:П36,46,47,51- (відповідно до рис.1.)	Показник: Показники:П32,44-55 (відповідно до рис.1.)
Виконавці			
Керівники загальновиробничих відділів	Керівники відділів з авіаційної діяльності	Керівники відділів з інженерно-технічного забезпечення	Керівники відділів з неавіаційної та комерційної діяльності
3. Другий оперативний рівень			
Ключові показники ефективності			
Показник: П10,27,30, 32 (відповідно до рис.1.)	Показник: П30,32,56 (відповідно до рис.1.)	Показник: Показники:П36,38,46 (відповідно до рис.1.)	Показник: Показники:П32,44-55 (відповідно до рис.1.)
Виконавці			
Керівники загальновиробничих служб та груп	Керівники служб та груп з авіаційної діяльності	Керівники служб та груп з інженерно-технічного забезпечення	Керівники служб та груп з неавіаційної та комерційної діяльності
4. Лінійний рівень			
Ключові показники ефективності			
Показники: П57-П60,77 (відповідно до рис.1.)	Показники: П64 - П66 (відповідно до рис.1.)	Показники: П61- П63, (відповідно до рис.1.)	Показники: П71,73,75 (відповідно до рис.1.)
Виконавці			
Професіонали	Фахівці	Технічні службовці	Робітники

В якості прикладу розглянемо групування всіх ключових показників ефективності за головними функціями кадрового департаменту, що встановлює зв'язок між конкретними діями з управління персоналом і об'єктивними показниками ефективності (рис.3).

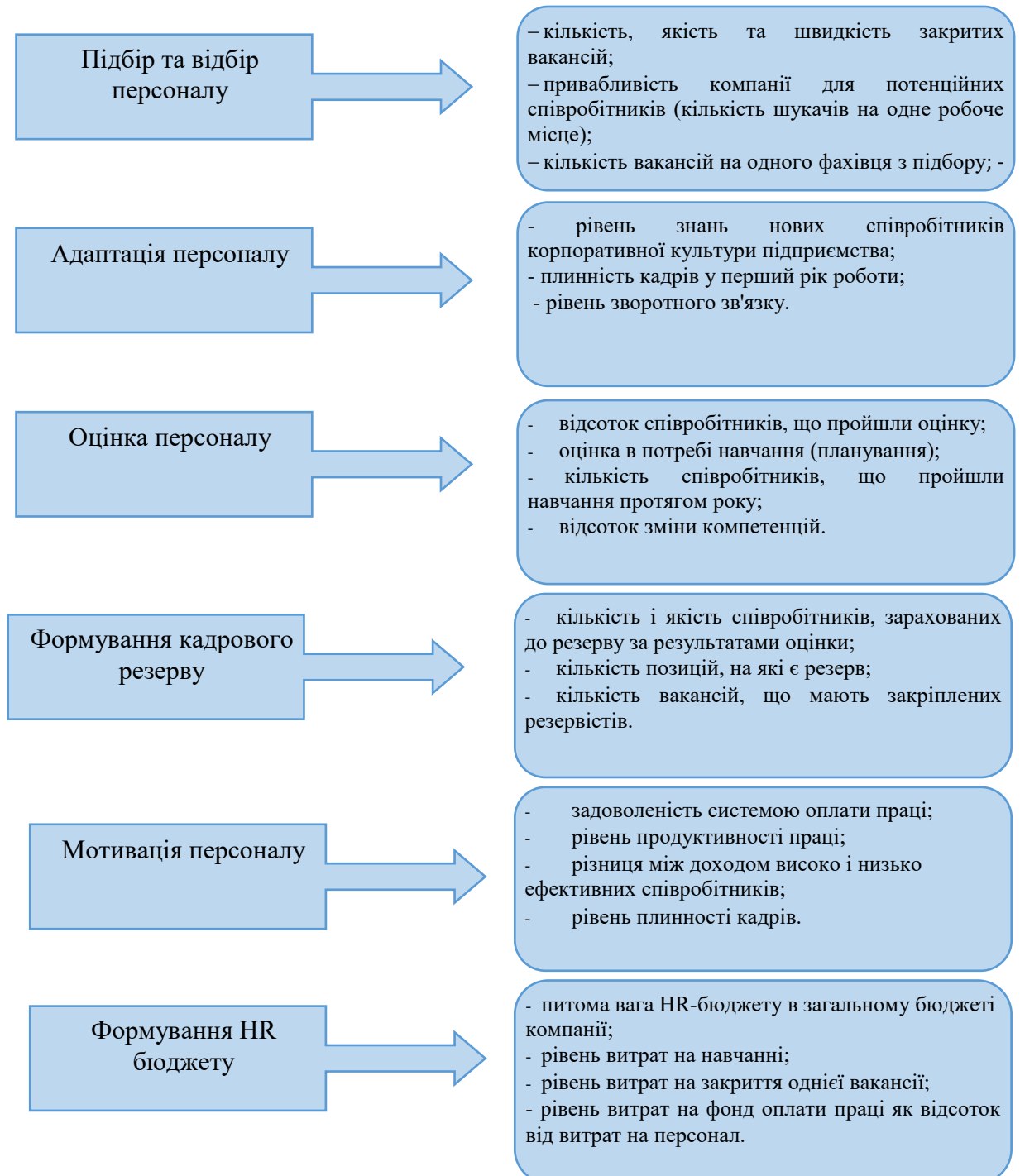


Рисунок 3 - Ключові показники ефективності для працівників кадрового департаменту систематизовані за головними функціями

Розглянувши запропоновану систему можна стверджувати що перевагою даної системи є можливість диференційованої оцінки результатів праці менеджерів аеропорту за рівнями управління, з урахуванням складності робіт при виконанні бізнес-процесів.

Застосування запропонованих методичних підходів дозволить підвищити взаємозв'язок між рівнем преміювання та рівнем результативності виробництва в вертикально інтегрованих обслуговуючих підприємствах, перш за все, за рахунок посилення взаємозв'язку між цілями компанії та застосовуваними КРІ для цілей стимулювання працівників.

Ключові бізнес-процеси обслуговуючих підприємств, на прикладі діяльності міжнародного аеропорту, та каскадування за рівнями управління, і розроблені відповідні їм показники оцінки реалізації функцій менеджменту, дозволяють визначити результати трудової діяльності менеджерів кожного ієрархічного рівня.

Таким чином, запропоновані взаємозалежні за рівнями управління показники системи КРІ міжнародного аеропорту стосовно стимулювання результатів трудової діяльності менеджерів різних рівнів, впровадження системи аудиту ефективності трудового потенціалу обслуговуючого підприємства на всіх рівнях трудової ієрархії.

Література

1. Степанова Н.И., Палаткина А.В. Система ключевых показателей эффективности и ее роль в мотивации работников авиапредприятий. Инновации в гражданской авиации. 2016, №2. С. 56-60.

2. Полоус О.В. Вплив кваліфікаційної та демографічної складових на формування трудового потенціалу аеропорту. Проблеми системного підходу в економіці: Збірник наукових праць: Випуск 46. – К.: НАУ, 2013. – С. 89-97.

3. Полоус О.В. Формування концептуальних засад розвитку трудового потенціалу аеропорту / О.В. Полоус // Науковий журнал «Економіка розвитку». – Харків, 2014, №4 (72). – С. 99-105.

4. Павелко В.Ю. Оцінювання ефективності управління аеропортом. Економічний форум. 2014, № 3. С. 181-190 URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/esfor_2014_3_29

5. Кулаев Ю.Ф. Экономика гражданской авиации Украины: монография / Кулаев Ю.Ф., Щелкунов В.И. – К.: Феникс, 2010. 736 с.

6. Чернишова О. Н. Выбор стратегии развития аэропортов гражданской авиации Украины: дис. канд. экон. наук : 08.07.04 / О.Н. Чернишова. – К., 2000. – 265 с.

7. Шмелев О.Ю. KPI - базис мотивации // Век качества, 2010, № 5. С. 38-39.

References

1. Stepanova N.I., Palatkina A.V. (2016) “The system of key performance indicators and its role in motivating employees of aviation enterprises”, Innovations in civil aviation, vol. 2, pp. 56-60.

2. Polous O.V. (2013) “The influence of qualification and demographic components on the formation of the labor potential of the airport. Problems of the systemic approach in economics”, Collection of scientific works: vol. 46, NAU, Kyiv, pp. 89-97.

3. Polous O.V. (2014) “Formation of the conceptual foundations of the development of the labor potential of the airport”, Scientific journal "Economics of Development", Kharkiv, vol.4 (72), pp. 99-105.

4. Pavelko V.Yu. (2014) “Evaluation of airport management efficiency”, Economic Forum, vol. 3, pp. 181-190.

5. Kulaev Yu.F. (2010) Ekonomika grazhdanskoy aviatsii Ukrainy: monografiya [Economy of civil aviation of Ukraine: monograph], Phoenix, Kyiv.

6. Chernishova O. N. (2000) Vybor strategii razvitiya aeroportov grazhdanskoy aviatsii Ukrainy: dis. kand. ekon. nauk : 08.07.04 [Choice of strategy for the development of civil aviation airports in Ukraine: dissertation of a candidate of economic sciences for specialty 08.07.04], Kyiv.

7. Shmelev O.Yu. (2010) “KPI - the basis of motivation”, Age of Quality, vol. 5, pp. 38-39.

Розділ 2. ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

БОРИСЕНКО О.Є.

*к.е.н., доцент, доцент кафедри маркетингу та логістики,
Національний університет «Запорізька політехніка»*

НЕЧАЄВА І.А.

*к.е.н., доцент, доцент кафедри менеджменту,
Національний університет «Запорізька політехніка»*

ОБГРУНТУВАННЯ ДОЦІЛЬНОСТІ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ ЗМІН В ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ НА ОСНОВІ МАРКЕТИНГОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Вже більше року бізнес в Україні намагається пристосуватися до умов воєнного стану всіма можливими способами. Держава вчасно зуміла послабити податковий тиск на платників податків. Верховною Радою були скасовані мита і ПДВ на імпорт, запроваджений мораторій на проведення податкових перевірок, скасовані акцизи та знижені ПДВ для пального, дозволено ФОПам не сплачувати ЄСВ, а тим, що відносяться до першої та другої груп - не платити єдиний податок. Навіть великим компаніям дозволено переходити на спрощену систему оподаткування і сплачувати лише 2% від доходу [1]. З одного боку, такі заходи значно зменшили надходження до бюджету в той час, коли вони найбільш необхідні для фінансування оборони. Але з іншого, їх запровадження надало поштовх для збільшення економічних операцій та виведення суб'єктів підприємництва із застою. Тож згодом деякі податкові пільги були скасовані. Зараз уряд розглядає можливість остаточного скасування введених пільг шляхом внесення змін в податкове законодавство з метою повернення податкової системи до рівня мирного часу. Але бізнес до цього ще не готовий. Тому метою статті є обґрунтування доцільності внесення змін в податкову систему України під час дії правового режиму воєнного стану спираючись на результати маркетингових досліджень.

Незважаючи на те, що проблеми оподаткування бізнесу в умовах воєнного стану є новими для України, але вони набирають все більшої актуальності серед науковців та дослідників. Детальний аналіз основних елементів податкової системи України представлений в роботах І. Нечаєвої [2, 3]. Я. Вінокуров [1] проаналізував вплив запровадження пільгового оподаткування на бюджет країни. Вивченню основних тенденцій та методів підтримки вітчизняного підприємництва в умовах воєнного стану, реалізованих урядом України в контексті попередження їх масового банкрутства присвячене дослідження Т. Мурованої [3]. Науковці Н. Ковальчук та А. Калугарь [4] розглянули доцільність впроваджених державою змін в оподаткування та програми релокації бізнесу. Спираючись на результати моніторингу стану та потреб українського бізнесу, які постійно надаються Центром розвитку інновацій за сприяння Офісу з розвитку підприємництва та експорту, можна стверджувати, що бізнес зможе сплачувати до бюджету всі види податків лише у разі доступності ресурсів для реалізацій стратегій розвитку, чого сьогодні бракує [5]. Тому внесення змін в податкову систему України є вкрай необхідним для забезпечення активізації суб'єктів підприємництва.

За офіційними даними податкові надходження до Державного бюджету України в 2022 р. становили 949,8 млрд грн, що на 157,3 млрд грн, або на 14,2 %, менше порівняно із 2021 р. Найбільші втрати припали на митні платежі: ПДВ (-33,5 % у 2022 р. порівняно з 2021 р.) та акцизний податок (-47,7 % у 2022 р. порівняно з 2021 р.) із ввезених товарів, ввізного мита (-36,7 % у 2022 р. порівняно з 2021 р.). Основною причиною стало падіння обсягів імпорту та надання широкої низки митних пільг. Надходження з податку на прибуток знизилось на -20,8 % у 2022 р. порівняно з 2021 р., що було зумовлене погіршенням фінансових результатів бізнесу. Падіння надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) (-26,7 % у 2022 р. відносно 2021 р.) було зумовлене низкою чинників: 1) зупинкою виробництва пального в Україні; 2) зменшенням виробництва сигарет – у перші місяці після 24 лютого 2022 р. кілька великих тютюнових фабрик потрапили в

окупацію або зупинили виробництво через близькість до лінії фронту; 3) обмеженням продажу алкоголю в умовах воєнного стану; 4) встановленням нульових та згодом знижених ставок акцизу на пальне; 5) меншими обсягами виробництва електроенергії (підакцизний товар) через захоплення окупаційними військами РФ Запорізької АЕС та обстріли інших об'єктів генерації, а також меншими обсягами споживання електроенергії через руйнування великих промислових споживачів, таких як «Азовсталь», та цілих населених пунктів, міграцію людей за кордон; 6) зменшенням кількості споживачів усіх підакцизних товарів. [6; 7]. Основними перешкодами для відновлення бізнесу є: недостатня кількість платоспроможних клієнтів в Україні та непрогнозованість розвитку ситуації в країні. Крім того, головними перешкодами залишаються фінансові проблеми (відсутність достатнього капіталу), непередбачуваність дій держави, недоступність кредитних та грантових програм, оголошених урядом, а також перешкоди з боку регуляторних/фіскальних органів [8].

Розглянувши проєкт Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану (реєстраційний № 8401 від 31.01.2023), внесений Кабінетом Міністрів України, який розроблено з метою виконання Україною зобов'язань в рамках Меморандуму про економічну та фінансову політику від 08 грудня 2022 року, стає зрозумілим, що деякі пункти цього документа потребують доопрацювання. Зокрема, цим документом запропоноване з 01 липня 2023 року скасування окремих норм, що діють до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, а саме:

- можливість для фізичних осіб – підприємців та юридичних осіб бути платниками єдиного податку III групи із застосуванням ставки єдиного податку у розмірі 2 % від суми доходу. За даними Державної податкової служби, до листопада 2022р. на пільговий режим перейшли 50,8 тис юридичних осіб, що складає лише 3,6% від загальної кількості зареєстрованих в Україні. За 10 місяців 2022року ці компанії сплатили до бюджету понад 4,6 млрд грн податку.

Натомість такою пільгою скористалися переважна більшість ФОПів (252 тис. осіб – це 14,8% від загальної їх кількості та у п'ять разів більше, ніж компаній). Сума пільгового податку, який вони переказали до місцевих бюджетів, становила майже 3,9 млрд грн.

- можливість для фізичних осіб – підприємців платників єдиного податку I та II груп не сплачувати єдиний податок. ФОПи цих груп у січні-жовтні 2022р. переказали на 35% або на 88,5 млн грн більше, ніж за аналогічні місяці 2021 року. В цілому за десять місяців вони перерахували до місцевих бюджетів 4,8 млрд грн. Зросли надходження і від єдиного соціального внеску, хоча від нього звільнили всіх ФОПів;

- зупинення проведення документальних перевірок. За даними опитування 9,1% респондентів вважають, що відновленню бізнесу перешкоджає саме перевірки з боку податкових органів та з боку інших органів влади;

- зупинення перебігу строків (строків подання податкової звітності, строків проведення перевірок, строків отримання податкової інформації контролюючими органами, строків проведення процедури адміністративного оскарження тощо), визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

- незастосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства;

- незастосування штрафних санкцій за порушення правильності нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- незастосування штрафних санкцій за порушення порядку використання реєстраторів розрахункових операцій / програмних реєстраторів розрахункових операцій.

Вплив відміни незастосування штрафів на розвиток бізнесу в умовах війни неможливо прорахувати. Виконання вказаних норм напряму залежить від доступності енергетичних та інформаційних ресурсів, що в більшості регіонів України неможливо забезпечити на відповідному рівні. Отже відновлення

перевірок та застосування штрафних санкцій буде негативно впливати на умови здійснення підприємницької діяльності, особливо на територіях можливих бойових дій.

Скасування означених заходів, що сприяють зменшенню податкового навантаження на суб'єктів підприємництва в умовах воєнного стану обґрунтовується тим, що це начебто дозволить додатково залучити у 2023 році до бюджетів близько 8 млрд гривень. Таке припущення підпадає під великий сумнів враховуючи те, що в цілому за 2022 рік на спецгрупу за ставкою 2% перейшло майже 11% від загальної чисельності підприємців (313062 зареєстрованих осіб). В тому числі 53457 юридичних осіб, які складають майже 4% від загальної їх чисельності. Надходження єдиного податку від юридичних осіб – платників третьої групи за 2022 рік становлять 6020 млн грн єдиного податку.

Бізнес, який сьогодні здійснює підприємницьку діяльність в умовах значного руйнування інфраструктури, втрати виробничих потужностей та логістичних зв'язків, дефіциту персоналу необхідної кваліфікації, високого рівня інфляції, зниження реальних доходів населення та купівельної спроможності громадян навпаки потребує подальшої підтримки з боку держави в частині полегшення податкового тиску, особливо на прифронтових територіях де спостерігається зниження підприємницької активності.

Активність підприємства проявляється в різних аспектах його діяльності, а саме економічній, маркетинговій, інноваційній, інвестиційній, фінансовій, виробничій, соціальній, трудовій тощо. Але лише через оцінку економічної активності підприємства можна визначити рівень інтенсивності його розвитку. Економічна активність підприємства - це економічна категорія, яка характеризує економічну діяльність підприємства, що проявляється безпосередньо через зміну її інтенсивності у часі і є наслідком дії сукупності суб'єктивно-об'єктивних чинників у розвитку підприємства [9]. Оцінювання економічної активності підприємства прийнято здійснювати за динамікою змін показників ділової та ринкової активності підприємства. Ділова активність підприємства характеризується зусиллями, що спрямовані на розвиток

внутрішнього потенціалу підприємства. Тобто, оцінюється рівень ефективності управлінських рішень щодо підвищення конкурентоспроможності підприємства. Ринкова активність підприємства, в свою чергу, визначається ступенем інтенсивності та ефективності діяльності підприємства на всіх видах ринків, де цей суб'єкт здійснює свою діяльність [10].

Таблиця 1

Рейтинг економічно-активних підприємств за областями України на 01.11.2022р.*

Назва території	Частка економічно активних підприємств від кількості зареєстрованих, одиниць	Рейтинг	Спад економічної активності підприємств в порівнянні з даними на 01.11.2021р, %.
Волинська область	63,7	1	-3,34
Закарпатська область	62,9	2	-2,52
Чернівецька область	62,7	3	-2,68
Вінницька область	62,4	3	-3,34
Тернопільська область	61,9	5	-2,1
Черкаська область	61,0	6	-4,81
Івано-Франківська область	60,7	7	-1,99
Полтавська область	60,6	8	-3,53
Рівненська область	58,9	9	-3,18
Кіровоградська область	58,2	10	-2,83
Хмельницька область	57,3	11	-2,76
Львівська область	54,5	12	-2,76
Чернігівська область	53,6	13	-7,47
Запорізька область	51,3	14	-8,01
Сумська область	50,6	15	-5,27
Житомирська область	50,4	16	-3,38
Херсонська область	49,5	17	-12,17
Дніпропетровська область	47,2	18	-2,67
Київська область	45,9	19	-5,58
Харківська область	43,7	20	-8,98
Одеська область	43,3	21	-5,97
Миколаївська область	36,9	22	-10,1
м. Київ	34,3	23	-6,67
Донецька область	31,1	24	-8,26
Луганська область	28,9	25	-15,36

*складено авторами за [11]

За офіційними даними на 01.11.2022 року в областях які знаходяться на лінії фронту (Харківська, Донецька, Луганська, Запорізька, Херсонська,

фізичних осіб – підприємців за регіонами України в 2022 році, що представлені на рис. 2 та рис. 3 відповідно.

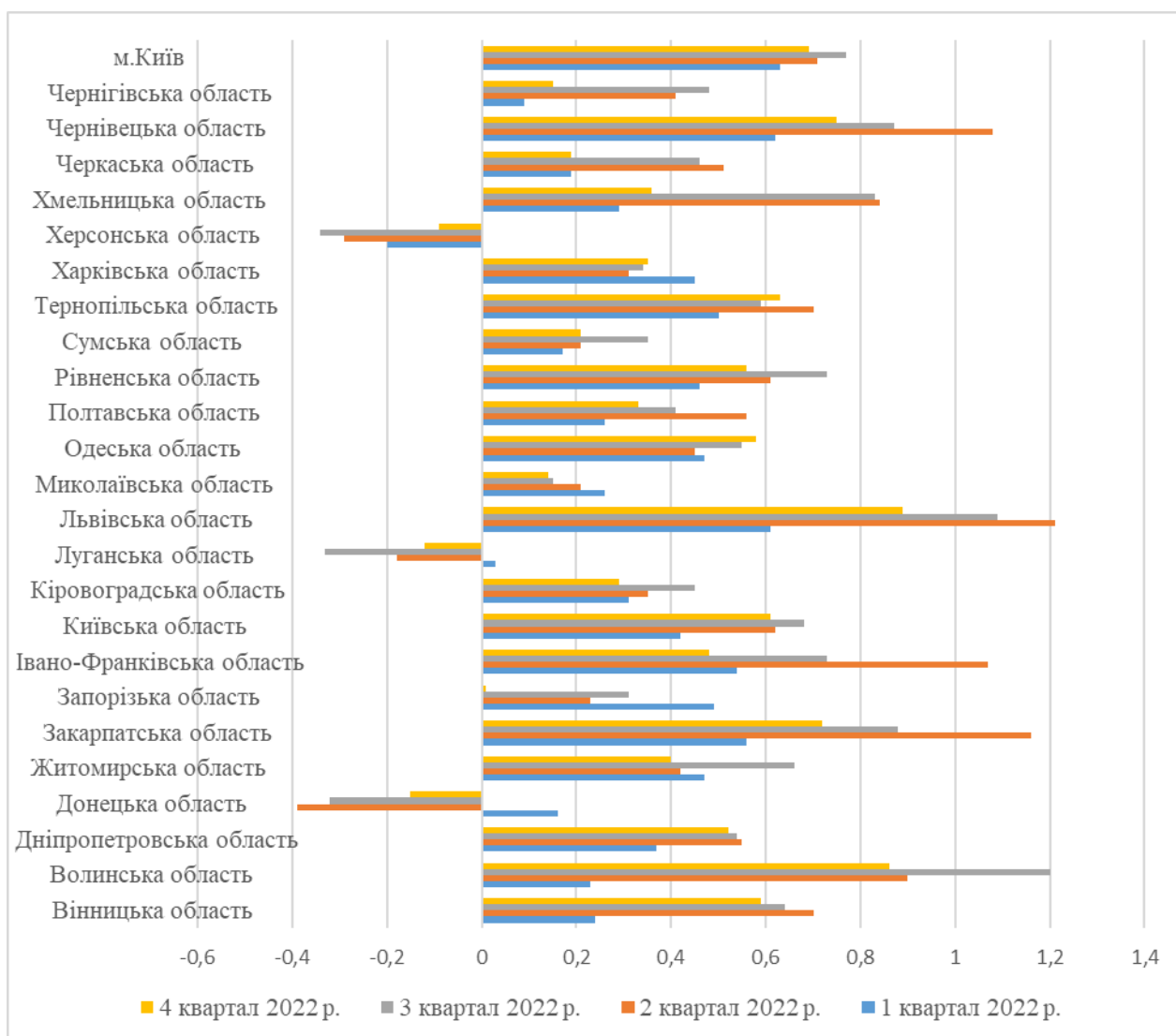


Рисунок 2 – Динаміка змін кількості зареєстрованих юридичних осіб в областях України за кварталами 2022 року (у % до переднього кварталу)(складено авторами за [11])

Отже, за 2022 рік негативних змін зазнали Луганська, Донецька та Херсонська області. Там кількість зареєстрованих підприємств зменшилась майже на 1%. Причому найбільше зменшення спостерігалось в Донецькій області в 2 кварталі, а в Луганській та Херсонській областях в 3 кварталі 2022 року. В той же час відбулося зростання кількості юридичних осіб в Львівській області на 3,9%, Закарпатській та Чернівецькій областях на 3,4%, Волинській області на 3,2%. Найбільша кількість реєстрацій сталася в

Львівській, Івано-Франківській, Закарпатській та Чернівецькій областях саме в 2 кварталі і лише в Волинській області в 3 кварталі. Саме там спостерігається поживлення споживання та активізація бізнесу, що дійсно може позитивно вплинути на зростання надходжень від податків на товари та послуги.

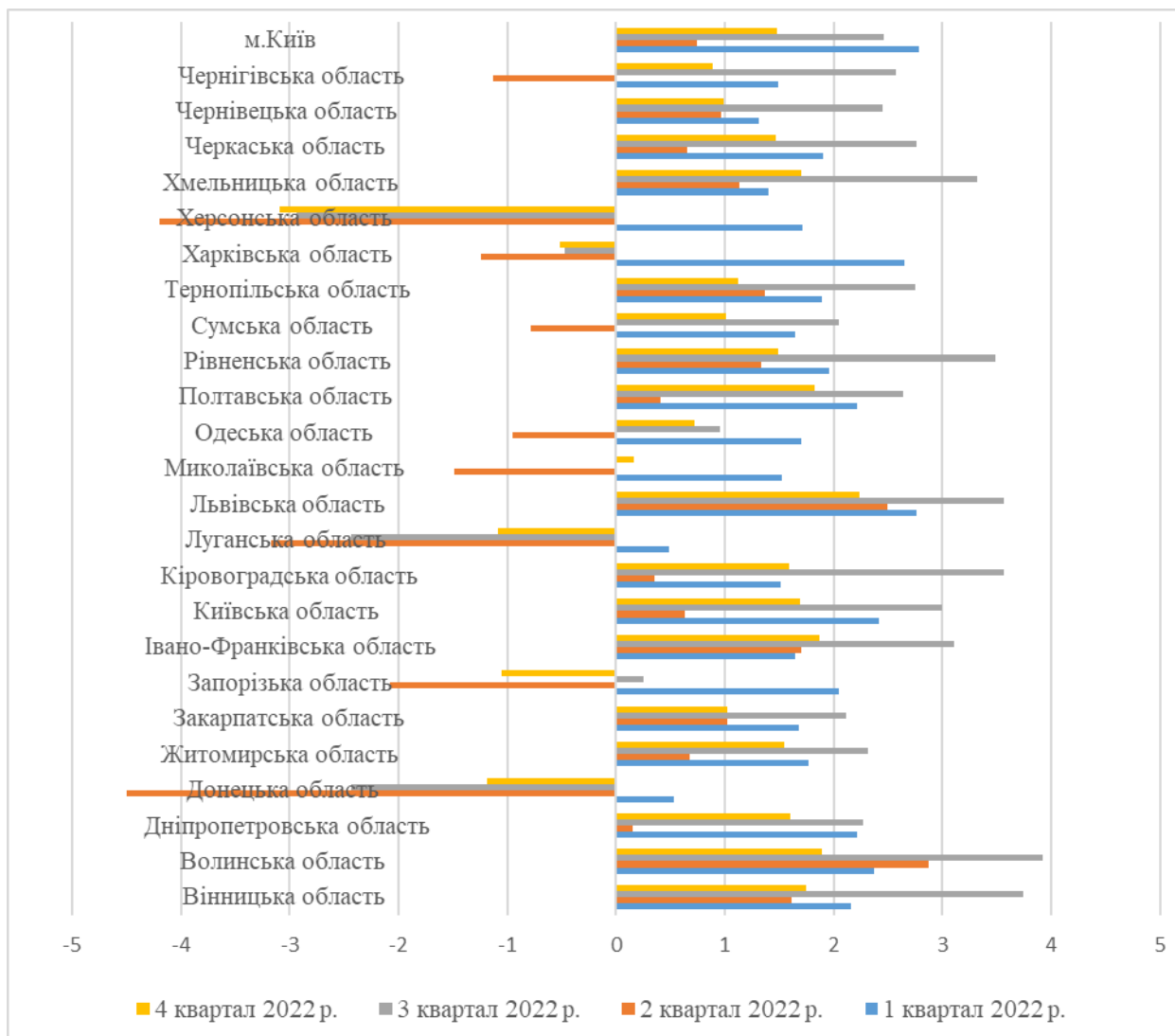


Рисунок 3 – Динаміка змін кількості зареєстрованих фізичних осіб - підприємців в областях України за кварталами 2022 року (у % до попереднього кварталу) (складено авторами за [11])

Але найбільші зміни відбулися саме в малому та мікро-бізнесі. Кількість зареєстрованих фізичних осіб-підприємців в Україні незважаючи на військовий стан зросла на 4,67% за рахунок значної міграції населення у віддалені від бойових дій регіони. Найбільше зростання спостерігалось в Львівській та

Волинській областях, а саме на 11,5%. В Вінницькій області зростання склало 9,6%, в Івано-Франківській та Рівненській областях на 8,5%, в Київській, Кіровоградській, Полтавській, Тернопільській та Хмельницькій областях трохи більше 7%. Такі зміни припали саме на 3 квартал 2022 року. В той же час відповідне скорочення суб'єктів підприємництва мікро-бізнесу почалося з 2 кварталу на всіх частково окупованих територіях та областях, що розташовані близько від зони бойових дій. На рис. 3 видно, що найбільше скорочення підприємців сталося в Херсонській (-8,34%), Донецькій (-7,45%) та Луганській (-6,1%) областях. В Запорізькій області кількість підприємців зменшилась на 1%.

Ті підприємницькі структури, що залишаються в прифронтових регіонах продовжують працювати в складних умовах господарювання з великим ризиком для життя та капіталу. Підвищення податкового тиску лише загострить і так складну ситуацію на цих територіях. Для тієї частки ФОПів і юридичних осіб, які з березня 2022 року скористалися можливістю стати платниками єдиного податку третьої групи із застосуванням ставки єдиного податку 2% від суми доходу це стало можливістю не тільки встояти, але і пристосуватися до складних умов господарювання.

Отже, пропонується відновлення довоєнного стану податкової політики розпочати з територій, які мають приплив капіталу та робочої сили а не його відтік. Тобто, скасування тих норм, що розглядаються в проєкті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» здійснювати використовуючи диференціальний підхід, а саме:

- за тими регіонами де спостерігається приплив капіталу та зростання економічної активності підприємницьких структур розглянуті заходи можна скасувати починаючи з 01 липня 2023 року;

- на прифронтових територіях ці норми не скасовувати до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану в Україні.

Література

1. Ярослав Вінокуров. Для пільг війна скінчилася. Держава повертає бізнесу мирні правила оподаткування. 1 грудня 2022, *Українська правда*: веб-сайт. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2022/12/1/694463/> (дата звернення: 09.03.2023).

2. Нечаєва І. А. Податкова реформа в умовах євроінтеграційних процесів та кризи: можливі результати для України. *Електронне наукове фахове видання з економічних наук «ModernEconomics»*, №22 (2020), С. 64-71. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V22\(2020\)-10](https://doi.org/10.31521/modecon.V22(2020)-10) (дата звернення: 09.03.2023).

3. Нечаєва І. А. Податок на виведений капітал – зростання інвестицій і активізація бізнесу чи ризик бюджетних втрат? «Генерування інновацій інклюзивного розвитку: національний, регіональний, міжнародний вимір»: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (4–5 жовтня 2018 року), м. Запоріжжя [Електронний ресурс] / Редкол. : Прушківська Е. В. (відпов. ред.) Електрон. дані. Запоріжжя : ЗНТУ, 2018. С. 397-402. URL: http://eir.zp.edu.ua/bitstream/123456789/4802/1/Generation_of_inclusive.pdf (дата звернення: 09.03.2023).

4. Мурована, Т. Вітчизняне підприємництво в умовах воєнного стану: основні тенденції та методи підтримки. *Економіка та суспільство*, (2023). URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-47-49> (дата звернення: 09.03.2023).

5. Ковальчук Н., Калугарь А. Виклики для підприємств України в умовах війни з росією. *Економіка та суспільство*. 2022. № 42. DOI : <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-42-57> (дата звернення: 07.03.2023).

6. Стан та потреби бізнесу в умовах війни: результати опитування. 20.06.2022. *Центр розвитку інновацій*: веб-сайт. URL: <https://cid.center/the-state-and-needs-of-business-in-wartime-survey-results/> (дата звернення: 09.03.2023).

7. Державний бюджет України 2022 року: виконання в умовах повномасштабної війни. *Національний інститут стратегічних досліджень*:

веб-сайт. URL: <https://niss.gov.ua/news/komentari-ekspertiv/derzhavnyy-byudzhety-ukrayiny-2022-roku-vykonannya-v-umovakh> (дата звернення: 09.03.2023).

8. Стан та потреби бізнесу в умовах війни: результати опитування в січні 2023 року. 28.02.2023. *Центр розвитку інновацій*: веб-сайт. URL: <https://cid.center/the-state-and-needs-of-business-at-war-results-of-the-january-2023-survey/> (дата звернення: 09.03.2023).

9. Турило А.М., Вчерашня І.С. Ознаки визначення категорії «економічна активність підприємства». *Наукові конференції*. 2020. URL: <http://intkonf.org/den-profesor-turilo-am-vcherashnya-is-osnovni-oznaki-viznachennya-kategoriyi-ekonomichna-aktivnist-pidpriemstva/> (дата звернення: 09.03.2023).

10. Борисенко О.Є., Бобровникова Р.Г. Система показників оцінки економічної активності торгових підприємств. Тиждень науки-2020. Факультет будівництва, архітектури та дизайну. Тези доповідей науково-практичної конференції, Запоріжжя, 13–17 квітня 2020 р. / Редкол.: В. В. Наумик (відпов. ред.) Електрон. дані. Запоріжжя : НУ «Запорізька політехніка», 2020. С.192-195.

11. Державна служба статистики України: веб-сайт. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 09.03.2023).

References

1. Yaroslav Vinokurov. (2022) Dlia pilh viina skinchylasia. Derzhava povertaie biznesu myrni pravyla opodatkuвання. [Forbenefits, thewarisover. The statere turnspeacefultaxationrulestobusiness]. *Ukrainska pravda - Ukrainian Pravda: Website*. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2022/12/1/694463/> [inUkrainian].

2. Nechaieva I. A. (2020) Podatkova reforma v umovakh yevrointehratsiinykh protsesiv ta kryzy: mozhlyvi rezultaty dlia Ukrainy. [Tax reform in the context of European integration processes and the crisis: possible results for Ukraine]. *Elektronne naukove fakhove vydannia z ekonomichnykh nauk «Modern Economics»*, №22, pp. 64-71. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V22\(2020\)-10](https://doi.org/10.31521/modecon.V22(2020)-10) [inUkrainian].

3. Nechaieva I. A. (2018). Podatok na vyvedeniy kapital – zrostannia investytsii i aktyvizatsiia biznesu chy ryzyk biudzhethnykh vtrat? [Taxon with drawn capital - investment grow than business activation or the risk of budget losses?]. «Heneruvannia innovatsii inkliuzyvnoho rozvytku: natsionalnyi, rehionalnyi, mizhnarodnyi vymir»: materialy Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii (4–5 zhovtnia 2018 roku), m. Zaporizhzhia [Elektronnyiresurs] / Redkol. : Prushkivska E. V. (vidpov. red.) Elektron. dani. Zaporizhzhia : ZNTU, pp. 397-402.. URL: http://eir.zp.edu.ua/bitstream/123456789/4802/1/Generation_of_inclusive.pdf[in Ukrainian].

4. Murovana, T. (2023). Vitchyzniane pidpriemnytstvo v umovakh voiennoho stanu: osnovni tendentsii ta metody pidtrymky [Domestic entrepreneurship under martial law: main trends and methods of support]. *Ekonomika ta suspilstvo - Economy and society*, URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-47-49>[in Ukrainian].

5. Kovalchuk N., Kaluhar A. (2022). Vyklyky dlia pidpriemstv Ukrainy v umovakh viiny z rosiieiu. [Challenges for Ukrainian enterprises in the conditions of war with russia]. *Ekonomika ta suspilstvo - Economy and society*. № 42. DOI : <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-42-57>[in Ukrainian].

6. Stan ta potreby biznesu v umovakh viiny: rezultaty opytuvannia (2022). [The state and needs of business in wartime: survey results]. *Innovation Development Center: Website*. URL: <https://cid.center/the-state-and-needs-of-business-in-wartime-survey-results/>[in Ukrainian].

7. Derzhavnyi biudzheth Ukrainy 2022 roku: vykonannia v umovakh povnomasshtabnoi viiny (2022). [The state budget of Ukraine in 2022: implementation in conditions of full-scale war]. *National Institute for Strategic Studies: Website*. URL: <https://niss.gov.ua/news/komentari-ekspertiv/derzhavnyy-byudzheth-ukrayiny-2022-roku-vykonannya-v-umovakh>[in Ukrainian].

8. Stan ta potreby biznesu v umovakh viiny: rezultaty opytuvannia v sichni 2023 roku.(2023) [The State and Needs of Business at War: Results of the January

2023 Survey]. *Tsentr rozvytku innovatsii - Innovation Development Center*: Website.URL: <https://cid.center/the-state-and-needs-of-business-at-war-results-of-the-january-2023-survey/>[inUkrainian].

9. Turylo A.M., Vcherashnia I.S. (2020) Oznaky vyznachennia katehorii «ekonomichna aktyvnist pidpriemstva». [Signs of definition of the category "economic activity of the enterprise"]. *Naukovi konferentsii - Scientific conferences*.URL: <http://intkonf.org/den-profesor-turilo-am-vcherashnya-is-osnovni-oznaki-viznachennya-kategoriyi-ekonomichna-aktivnist-pidpriemstva/>[inUkrainian].

10. Borysenko O.Ie., Bobrovnykova R.H. (2020) Systema pokaznykiv otsinky ekonomichnoi aktyvnosti torhovykh pidpriemstv. [A system of indicators for evaluating the economic activity of trade enterprises]. *Tyzhden nauky-2020 - Science Week-2020*. Fakultet budivnytstva, arkhitektury ta dyzainu. Tezy dopovidei naukovopraktychnoi konferentsii, Zaporizhzhia, 13–17 kvitnia 2020 r. / Redkol.: V. V. Naumyk (vidpov. red.) Elektron. dani. Zaporizhzhia : NU «Zaporizka politekhnika», pp.192-195.[inUkrainian].

11. State Statistics Service of Ukraine: website.URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>[inUkrainian].

VAGONOVA O.G.
*Doktor nauk ekonomicznych, profesor,
Narodowy Uniwersytet Techniczny „Politechnika Dnieprowska”,*
BOLDUYEVA O.V.
*Doktor nauk ekonomicznych, profesor nadzwyczajny,
Zaporoski Uniwersytet Narodowy*

PODSTAWY KONCEPCYJNE KSZTAŁTOWANIA SYSTEMU PODZIAŁU DOCHODÓW PODATKOWYCH MIĘDZY BUDŻETY RÓŻNYCH SZCZEBLI PAŃSTWA

Dochody państwa są jednym z najważniejszych składników budżetu państwa. Pochodzą z różnych źródeł, takich jak podatki, opłaty za usługi i inne płatności. Z dochodów państwa pokrywane są koszty programów i usług świadczonych obywatelom. Dochody państwa dzielą się na dwa rodzaje: stałe i zależne od sytuacji rynkowej. Stały dochód pochodzi z podatków i opłat za usługi. Dochody, w zależności od sytuacji rynkowej, pochodzą ze sprzedaży aktywów i inwestycji. Alokacja dochodów państwa zależy od priorytetów państwa. Na przykład państwo może wydawać dochody na świadczenie podstawowych usług obywatelom, takich jak edukacja i opieka zdrowotna. Ponadto państwo może przeznaczyć dochody na rozwój infrastruktury, nauki i technologii, a także na wsparcie lokalnych gospodarek.

Państwowa polityka podziału i redystrybucji dochodów to polityka, która określa, w jaki sposób państwo rozdziela dochody między różne grupy ludzi i sektory gospodarki. Polityka ta może obejmować ulgi podatkowe, świadczenia, wsparcie udzielane przez państwo w celu wspierania określonych grup osób i sektorów gospodarki. Państwowa polityka dystrybucji i redystrybucji dochodu może być stosowana do osiągnięcia różnych celów. Na przykład polityka może być stosowana do wspierania bezpieczeństwa i zdrowia obywateli, poprawy dobrostanu i poprawy efektywności ekonomicznej. Również państwowa polityka dystrybucji i redystrybucji dochodów może być stosowana do wspierania gospodarki narodowej, przeciwdziałania nierównościom w dostępie do zasobów oraz wspierania narodowego programu społecznego. Jednym z głównych zadań polityki państwa w

zakresie dystrybucji i redystrybucji dochodów jest osiągnięcie równowagi między wspieraniem rozwoju gospodarczego a wspieraniem sprawiedliwości społecznej. W tym celu państwo musi przyjąć politykę pozwalającą na osiągnięcie równowagi między wspieraniem rozwoju gospodarczego a wspieraniem sprawiedliwości społecznej. Może to obejmować wspieranie ubogich grup ludności, zapewnianie dostępu do edukacji i opieki zdrowotnej oraz wspieranie sektorów gospodarki, które mogą pomóc w zapewnieniu trwałego poziomu rozwoju gospodarczego.

W celu realizacji polityki podziału i redystrybucji dochodów wykorzystuje się różne możliwości różnicowania obciążeń podatkowych. Kwestii kształtowania polityki podatkowej państwa w zagranicznej literaturze naukowej poświęcono wiele uwagi. Do czołowych naukowców zagranicznych w tej dziedzinie nauki należy zaliczyć N. Andela, Sh. Plankart, E.J. Dollan, A. Downes, A. Lerner, D. Lindsay, J. Mill, J. Mirlis, F. Neumark, W. Petty, R. Peffekofen, A. Premchand, J. Sachs, A. Smith, H. Haller, H. Zimmermana i innych.

Dostrzegając wagę uzyskanych wyników naukowych w zakresie teorii i praktyki kształtowania polityki podatkowej państwa oraz mechanizmu jej realizacji, należy zauważyć, że współcześnie kwestie związane z optymalizacją obciążeń podatkowych na Ukrainie oraz stworzenie systemu podatkowego, który przyczyniłby się do stabilnego rozwoju gospodarczego, pozostają krajami niedostatecznie rozwiniętymi. Problem redystrybucji dochodów podatkowych państwa między budżetami różnych szczebli i zapewnienia zrównoważonego rozwoju regionów staje się szczególnie istotny dla Ukrainy.

System reguł podatkowych, który pozwala państwu oszczędzać na podatkach i oszczędzać na płaceniu podatków, nazywany jest w teorii finansów publicznych racjonalnym systemem podatkowym [5, C. 174]. Racjonalny system podatkowy pozwala państwu osiągnąć wyższą efektywność w ściąganiu podatków, a także zmniejszyć obciążenia podatników. Pozwala to państwu zaoszczędzić na podatkach i zaoszczędzić na opłatach podatkowych.

Wśród motywów wprowadzenia podatków, które dalekie są od kryteriów budowania racjonalnego systemu podatkowego, można wymienić chęć państwa do

finansowania wzrostu wydatków publicznych za pomocą „niewidzialnych” podatków, znalezienia źródła finansowania specjalnych wydatków, zlikwidować „luki” podatkowe, czy zapewnić realizację określonych celów polityki gospodarczej [5, C. 194-195].

W 1776 r. słynny amerykański ekonomista A. Smith zdefiniował pięć zasad opodatkowania, które są nadal stosowane przy planowaniu strategii finansowych. Zasady te są następujące:

1. Zasada przejrzystości: Opodatkowanie powinno być przejrzyste i przewidywalne. Ludzie powinni wiedzieć, jakie podatki płacą i jak zostaną wykorzystane. Termin, sposób i kwota płatności - wszystko to musi być jasne i zrozumiałe dla wpłacającego i każdej innej osoby.

2. Zasada prostoty: Opodatkowanie powinno być proste i jasne. Każdy podatek musi być pobierany w czasie lub w sposób najbardziej dogodny dla płatnika.

3. Zasada sprawiedliwości: Opodatkowanie musi być sprawiedliwe i prawidłowe. Powinna być taka sama we wszystkich okolicznościach i nie powinna dyskryminować niektórych osób ze względu na ich status społeczny. „Poddani państwowi muszą, o ile to możliwe, zgodnie ze swoimi zdolnościami i siłami, uczestniczyć w utrzymaniu rządu, a mianowicie w dochodach, którymi cieszą się pod patronatem i opieką państwa”.

4. Zasada efektywności: Opodatkowanie powinno być efektywne i przynosić dochody budżetowi państwa. Każdy podatek powinien być tak pomyślany i zaprojektowany, aby zabierał z kieszeni ludzi jak najmniej, oprócz tego, co wnosi do skarbu państwa.

5. Zasada niezależności: Opodatkowanie powinno być niezależne od czynników politycznych i ekonomicznych. Powinna być obiektywna i niezależna od indywidualnych okoliczności.

Brytyjski filozof, socjolog, ekonomista i działacz polityczny J. S. Mill, zgadzając się z zasadami A. Smitha, zwrócił uwagę na potrzebę sprecyzowania potrzeby równości opodatkowania. „Tak jak rząd nie powinien czynić rozróżnienia między jednostkami lub klasami w ich roszczeniach do korzyści rządu, tak też

wszelkie ofiary, których z kolei od nich wymaga, będą, o ile to możliwe, w równym stopniu obciążać wszystkich. Stosowanie tej metody na ogół prowadzi do najmniejszych strat dla społeczeństwa... Jednolitość opodatkowania, jako zasada polityki, oznacza jednolitość ofiar” [7, C.156].

Teoretyczne uogólnienie zgromadzonych doświadczeń krajów o gospodarce rynkowej w zakresie podejść do budowy systemu podatkowego, wpływu podatków na zachowanie podmiotów gospodarczych, umożliwiło sformułowanie systemu ogólnych wymagań dotyczących budowy i funkcjonowania system podatkowy. Generalnie wyróżnia się cztery grupy zasad opodatkowania [1;8]: fiskalna; gospodarczy; społeczny; politycznym i prawnym. Ukierunkowanie w konstrukcji systemu podatkowego na cele o charakterze czysto fiskalnym nie daje pożądanych rezultatów. W warunkach rynkowych za pomocą podatków państwo może wpływać na procesy konkurencji na rynku. Na przykład podatki mogą być wykorzystywane do wspierania nowych firm lub zapobiegania monopolizacji. Podatki mogą być również wykorzystywane do wspierania niektórych obszarów działalności, takich jak wytwarzanie produktów przyjaznych dla środowiska. Podatki mogą być również wykorzystywane do poprawy efektywnego gospodarowania zasobami. Na przykład, aby zachęcić przedsiębiorstwa do korzystania z bardziej efektywnych technologii i procesów. Pomoże to firmom obniżyć koszty i zwiększyć wydajność. Wreszcie, podatki mogą być również wykorzystywane do wspierania wzrostu gospodarczego. Na przykład, aby wspierać inwestycje i rozwój nowych technologii. Pomaga to przedsiębiorstwom wspierać wzrost gospodarczy i zwiększać produktywność. W ten sposób podatki mogą wpływać na procesy konkurencji, efektywność wykorzystania zasobów oraz wzrost gospodarczy przedsiębiorstw. Dlatego państwo powinno ostrożnie podejmować decyzje dotyczące polityki podatkowej.

Fiskalne zasady opodatkowania to zasady, które określają, w jaki sposób podatki powinny być płacone i wykorzystywane. Zasady te określają sposób nakładania podatków na osoby fizyczne, firmy i organizacje, które płacą podatki. Fiskalne zasady opodatkowania mają zastosowanie do wszystkich obszarów opodatkowania, w tym podatków dochodowych, podatków od sprzedaży, podatków

od zysków ze sprzedaży aktywów, podatków od wpływów ze sprzedaży praw oraz podatków od dochodów z działalności gospodarczej. Do głównych fiskalnych zasad opodatkowania należą: zasada jednolitości, zasada przejrzystości, zasada obiektywności, zasada prawidłowości oraz zasada dostępu do informacji. Zasada jednolitości oznacza, że podatki powinny być nakładane jednakowo na wszystkie osoby, firmy i organizacje płacące podatki. Zasada przejrzystości oznacza, że zasady opodatkowania muszą być jasne i przejrzyste dla wszystkich podatników. Zasada obiektywizmu oznacza, że podatki powinny być nakładane jednakowo na wszystkie osoby, firmy i organizacje, które płacą podatki. Zasada poprawności oznacza, że podatki należy płacić zgodnie z prawem. I wreszcie zasada dostępu do informacji oznacza, że wszystkie osoby fizyczne, przedsiębiorstwa i organizacje muszą mieć dostęp do informacji podatkowych. Fiskalne zasady opodatkowania pomagają zapewnić sprawiedliwość i przejrzystość w opodatkowaniu. Pomagają również zapewnić, że podatki są płacone zgodnie z właściwą procedurą i że usługi podatkowe są świadczone zgodnie z odpowiednimi procedurami. Fiskalne zasady opodatkowania pomagają zapewnić, że podatki są płacone zgodnie z prawem, a usługi podatkowe są świadczone zgodnie z właściwymi procedurami.

Ekonomiczne zasady opodatkowania są ważnym elementem systemu prawnego każdego państwa. Obejmują one zasady kalkulacji podatków, zasady rachunkowości oraz zasady stosowania zobowiązań podatkowych. Zasady te określają, jak prawidłowo naliczać podatki, prowadzić ewidencję i stosować obowiązki podatkowe. Zasady naliczania podatków określają, w jaki sposób płatności podatkowe powinny być prawidłowo obliczane i przekazywane do budżetu państwa. Zwykle zasady te przewidują prawidłowe stosowanie stawek podatkowych i podejmowanie prawidłowych decyzji o obciążeniu podatkowym przy dokonywaniu obliczeń. Zasady rachunkowości podatkowej określają, w jaki sposób płatności podatkowe powinny być prawidłowo rejestrowane i odzwierciedlane w rachunkowości. Zasady te obejmują prawidłowe stosowanie przyjętych zasad rachunkowości oraz prawidłowe określanie płatności podatkowych do ewidencji. Zasady stosowania zobowiązań podatkowych określają, w jaki sposób płatności

podatkowe powinny być prawidłowo zaliczane do zobowiązań podatkowych. Zasady te zapewniają prawidłowe stosowanie przepisów prawa podatkowego przy podejmowaniu decyzji o zobowiązaniach podatkowych. Ogólnie rzecz biorąc, zasady obliczania podatków, zasady rachunkowości oraz zasady stosowania zobowiązań podatkowych pomagają przedsiębiorcom prawidłowo planować i wypełniać swoje zobowiązania podatkowe. Pomagają zachować zgodność z przepisami i regulacjami podatkowymi oraz zapewniają prawidłowe stosowanie stawek podatkowych i prawidłowe księgowanie płatności podatkowych. Generalnie ekonomiczne zasady opodatkowania pozwalają państwu zapewnić sprawiedliwe i efektywne opodatkowanie podatników. Pozwalają również państwu zapewnić stały strumień dochodów na finansowanie różnych projektów i programów. Są więc niezbędnym elementem systemu prawnego każdego państwa.

Społeczne zasady opodatkowania są jednym z najważniejszych zagadnień współczesnej gospodarki. Określają sposób traktowania płatności podatkowych i określają, w jaki sposób płatności podatkowe są wykorzystywane do wspierania programów i projektów społecznych. Zasady te obejmują również zasady sprawiedliwosci i równosci. Jedną z głównych zasad opodatkowania społecznego i etycznego jest zasada przejrzystosci. Oznacza to, że płatności podatków powinny być przejrzyste i zrozumiałe dla wszystkich zainteresowanych. Dzięki temu podatnicy rozumieją, które płatności służą finansowaniu programów i projektów społecznych. Kolejną ważną zasadą jest zasada sprawiedliwosci. Oznacza to, że płatności podatkowe muszą być równe i proporcjonalne do dochodów podatnika. Pozwala to zapobiegać niesprawiedliwosci i nierównosci w podatkach. Ostatnią, ale nie mniej ważną zasadą jest zasada efektywnosci. Oznacza to, że płatności podatkowe powinny być wykorzystywane w celu osiągnięcia jak najlepszych rezultatów. Gwarantuje to, że płatności podatkowe będą wykorzystywane do wspierania programów i projektów społecznych, które mają największy pozytywny wpływ na społeczeństwo.

Obciążenie podatkowe powinno być rozłożone w taki sposób, aby wypłacalność każdego podatnika zmniejszała się w równym stopniu w stosunku do innych. Nic tak nie wpływa na możliwość realizacji idei polityki społecznej, jak

osłabienie bodźców do pracy i przedsiębiorczości, gdyż ta ostatnia prowadzi do spadku dochodów podatników, a co za tym idzie, dochodów budżetowych. Procesy te dotyczą przede wszystkim najaktywniejszych grup ludności oraz przedsiębiorstw efektywnych ekonomicznie [11, C. 273].

Społeczne zasady opodatkowania dają podatnikowi prawo do wiedzy, w jaki sposób wykorzystywane są jego płatności oraz umożliwiają mu udział w procesie podejmowania decyzji dotyczących płatności podatków. Gwarantuje to, że płatności podatkowe będą wykorzystywane do wspierania programów i projektów społecznych, które mają największy pozytywny wpływ na społeczeństwo.

Polityczne i prawne zasady opodatkowania są głównymi zasadami przyjętymi przy planowaniu i realizacji polityki podatkowej. Zasady te określają sposób obliczania, nakładania i stosowania podatków. Ogólnie rzecz biorąc, polityczne i prawne zasady opodatkowania są następujące: legalność: podatki te muszą być legalne i zgodne z zasadami i prawami przyjętymi przez państwo; sprawiedliwość: podatki muszą być sprawiedliwe i prawidłowo rozdzielane między podatników; przejrzystość: proces podatkowy powinien być przejrzysty i przejrzysty dla podatników; efektywność: system podatkowy powinien być efektywny i przynosić państwu maksymalne korzyści. integralność: system podatkowy musi być niezawodny i chroniony przed ingerencjami i działaniami niezgodnymi z prawem. Zasady te stanowią podstawę polityki podatkowej każdego państwa i pomagają zapewnić sprawiedliwe i efektywne opodatkowanie.

Zdefiniowane zasady stanowią podstawę do budowy racjonalnego systemu podatkowego w kraju. Ich przestrzeganie na poziomie budżetów państwowych lub samorządowych jest istotnym warunkiem stworzenia zrównoważonego systemu redystrybucji dochodów podatkowych pomiędzy różnymi gałęziami systemu budżetowego.

Zatem naruszenie zasady wystarczalności budżetów lokalnych może prowadzić do poważnych konsekwencji dla lokalnej społeczności, gospodarki regionów. Zasada wystarczalności budżetów lokalnych polega na tym, że budżety lokalne muszą być na tyle duże, aby zaspokoić wszystkie potrzeby mieszkańców. społeczność lokalna.

Przede wszystkim naruszenie zasady wystarczalności budżetów lokalnych może prowadzić do niedostatecznego finansowania projektów lokalnych. Jeśli budżet nie jest wystarczająco duży, aby zaspokoić wszystkie potrzeby lokalnej społeczności, wówczas lokalne projekty mogą nie zostać odpowiednio sfinansowane. Może to prowadzić do niedostatecznej jakości usług świadczonych na rzecz społeczności lokalnej. Ponadto, jeśli budżet nie jest wystarczająco duży, aby zaspokoić potrzeby społeczności lokalnej, może to prowadzić do niewystarczającego wsparcia społecznego dla społeczności lokalnej, co może powodować problemy z bezpieczeństwem i zdrowiem jej członków. Wreszcie naruszenie zasady wystarczalności budżetów lokalnych może prowadzić do niedostatecznej infrastruktury, a co za tym idzie problemów z dostępem do edukacji, medycyny i innych usług.

Budżety samorządów lokalnych są kluczowym elementem całej gospodarki, zapewniając niezbędne usługi obywatelom i przedsiębiorstwom. Rozbieżność między dochodami budżetów lokalnych a dostępnymi możliwościami wydatkowymi samorządu terytorialnego może mieć poważne konsekwencje dla społeczności lokalnych. Jednostki samorządu terytorialnego muszą zapewnić równowagę swoich budżetów i zdolność do zaspokajania potrzeb obywateli. W ten sposób mogą zapewnić, że ich społeczności pozostaną żywotne i zamożne.

Jeśli więc dochody budżetu lokalnego nie wystarczają na zaspokojenie potrzeb społeczności lokalnej, organy samorządu terytorialnego są zmuszone do podejmowania trudnych decyzji dotyczących podziału ich ograniczonych środków. Może to skutkować cięciami w podstawowych usługach, takich jak bezpieczeństwo publiczne, edukacja i infrastruktura. Ponadto samorzady mogą być zmuszone do podniesienia podatków lub opłat w celu wyrównania różnicy. Może to mieć negatywny wpływ na przedsiębiorstwa, ponieważ mogą być zmuszone do płacenia wyższych podatków lub opłat lub mogą nie mieć dostępu do potrzebnych im usług.

Również niespójność dochodów budżetów lokalnych z dostępnymi możliwościami wydatkowania może prowadzić do braku przejrzystości i rozliczalności. Samorzady mogą nie być w stanie odpowiednio monitorować i raportować swoich wydatków, co skutkuje brakiem zaufania publicznego do rządu. Może to prowadzić do

spadku zaangażowania obywatelskiego, ponieważ obywatele mogą rzadziej uczestniczyć w działaniach samorządowych lub głosować w wyborach samorządowych.

Wreszcie taka sytuacja może prowadzić do zmniejszenia rozwoju gospodarczego terytorium i społeczności. Bez odpowiedniego finansowania samorzady mogą nie być w stanie inwestować w infrastrukturę, przyciągać biznesu czy tworzyć zachętę do wzrostu gospodarczego. Może to mieć długoterminowy wpływ na lokalną gospodarkę, prowadząc do mniejszych możliwości zatrudnienia i niższych wynagrodzeń.

Przy wyborze systemu rozdziału dochodów podatkowych i innych między budżety różnych szczebli, nie tylko powinien dotyczyć podziału podatków i odpowiednich kompetencji podatkowych, ale także finansowania niektórych wydatków budżetowych poprzez transfer (dotację, subwencję) – tzw. przeniesienie (przesunięcie) środków z jednego budżetu organu rządowego do innego. Istniejący poziom naukowy teoretycznego uogólnienia doświadczeń różnych podejść do kształtowania dochodów budżetu lokalnego według kryterium kompetencji podatkowych samorządu terytorialnego krajów uprzemysłowionych [1, C. 463-466; 4, s. 95; 9, s. 139-148; 13, s. 183-186] daje możliwość uzasadnienia parametrów racjonalnego systemu dystrybucji podatków i dochodów podatkowych między budżetami różnych szczebli na Ukrainie.

System odrębnego opodatkowania stosowany jest w wielu krajach świata. Jest ważną częścią finansowania budżetów różnych szczebli władzy. System odrębnego opodatkowania opiera się na założeniu, że różne szczeble władzy powinny móc pobierać podatki niezależnie od siebie. Oznacza to, że każdy poziom rządu jest odpowiedzialny za pobieranie własnych podatków i wykorzystywanie pieniędzy do finansowania własnego budżetu. System ten pozwala każdemu poziomowi rządowemu mieć większą kontrolę nad tym, jak wydawane są jego pieniądze i jak są opodatkowane.

W ten sposób system pozwala różnym szczeblom rządowym na stosowanie różnych stawek podatkowych, przy czym każdy poziom rządowy może ustalać własne stawki podatkowe, które można wykorzystać do finansowania różnych programów lub usług. System oddzielnego opodatkowania pozwala każdemu szczeblowi rządu wybrać określone rodzaje podatków, które będzie pobierał, takie

jak podatek dochodowy, podatek od sprzedaży, podatek od nieruchomości i inne podatki. System przewiduje również możliwość ustalania przez różne szczeble władzy różnych poziomów opodatkowania. Każdy szczebel władzy może wybrać wysokość podatków, które planuje pobierać, z których może finansować różne programy lub usługi.

Określone cechy umożliwiają jednostkom samorządu terytorialnego uzyskanie pewnej samodzielności w realizacji polityki podatkowej, a tym samym elastyczne dostosowywanie systemu podatkowego do uwarunkowań społecznych, politycznych i ekonomicznych otoczenia zewnętrznego i wewnętrznego gminy. Wymienione zalety łączą się jednak z kilkoma istotnymi wadami, a mianowicie[5]: powodują regionalne różnice w opodatkowaniu podmiotów gospodarczych, a co za tym idzie transfer mocy produkcyjnych i migracje zarobkowe; stwarzać niebezpieczeństwo wielokrotnego opodatkowania tych samych przedmiotów; prowadzić do pojawienia się znacznej liczby różnych, niespójnych podatków; nie dają możliwości kształtowania jednolitej polityki gospodarczej i finansowej państwa; nie przyczyniają się do wyrównywania warunków życia ludności różnych regionów kraju.

Wielokrotne opodatkowanie tych samych przedmiotów przez te same szczeble władzy może stanowić poważny problem dla podatników, ponieważ może prowadzić do podwójnego opodatkowania i niesprawiedliwego obciążenia tych, którzy już płacą podatki. Aby temu zapobiec, każdy szczebel władzy przypisuje określone rodzaje podatków lub prawo ich zmiany w określonych granicach stawek podatkowych. Oznacza to, że jeśli jeden szczebel władzy nakłada podatek na jakiś przedmiot, inne szczeble władzy również nie powinny nałożyć podatek na ten sam przedmiot. Na przykład, jeśli rząd federalny nakłada podatek dochodowy, to rząd stanowy również nie powinien nakładać podatku na ten sam dochód.

Zatem wady nieskoordynowanego odrębnego opodatkowania umożliwiają wyeliminowanie skoordynowanego systemu odrębnego opodatkowania. Jej zastosowanie teoretycznie umożliwia stosowanie różnych wariantów podziału kompetencji podatkowych i prawa do dochodów budżetowych. Jednak dla jedności państwa najwłaściwszym podejściem jest podejście, w ramach którego organy władzy

państwowej uchwalają przepisy podatkowe, a organy samorządu terytorialnego nabywają prawo do otrzymywania określonych podatków do budżetów lokalnych.

Uzgodniony system odrębnego opodatkowania nieco ogranicza samodzielność finansową samorządu terytorialnego, ale stwarza dogodne warunki do prowadzenia jednolitej polityki gospodarczej i finansowej na szczeblu krajowym i lokalnym. Model ten wymaga jednak okresowych zmian w systemie międzybudżetowej redystrybucji podatków i dochodów. Wyjaśnia to fakt, że różne podatki różnie reagują na zmiany procesów społeczno-gospodarczych w kraju.

W środowisku gospodarczym toczy się debata, czy przyznać samorządom terytorialnym prawo do ustalania własnych podatków, czy też dokonywać ich scentralizowanej redystrybucji zgodnie z polityką podatkową państwa. Generalnie przeciwnicy są zgodni co do tego, że podatki, które mogą być oddawane na administrację organom samorządu terytorialnego, powinny spełniać określone wymogi ustanowione w kraju [10,C.622], a mianowicie: tworzyć w miarę możliwości pewne obciążenia dla wszystkich mieszkańców ; odpowiadają korzyściom, jakie mieszkańcy czerpią z usług świadczonych przez jednostki samorządu terytorialnego; nie zależą (lub zależą w niewielkim stopniu) od zmian warunków rynkowych; wzrasta w przeliczeniu na mieszkańca wraz ze wzrostem wielkości społeczności (wraz ze wzrostem potrzeb finansowych per capita).

Jednak analiza tych wymagań ujawnia ich sprzeczności. W ten sposób podatek od dochodów osób fizycznych w maksymalnym stopniu spełnia wymogi płacenia podatku przez wszystkich mieszkańców, co wskazuje na opłacalność udziału samorządu terytorialnego w dochodach z tego podatku. Podatek VAT jest znacznym obciążeniem dla wszystkich mieszkańców gminy, z której dochody są dość stabilne w różnych warunkach ekonomicznych, co daje powód do mówienia o celowości przekazywania jego części jednostkom samorządu terytorialnego. Jednocześnie VAT nie spełnia wymogu zwiększania wpływów podatkowych per capita wraz ze wzrostem liczby gmin, gdyż jest pobierany w miejscu wytworzenia, co przemawia na jego niekorzyść. Przeciwnie, jeśli akcyza eksportowa jest pobierana na etapie produkcji, a produkcja odpowiadających jej wyrobów rozkłada się nierównomiernie

między regionami, to takie podatki nie nakładają równego obciążenia na wszystkich mieszkańców i nie zwiększają się w przeliczeniu na mieszkańca wraz ze wzrostem wzrost wielkości społeczności. Tym samym praktyczne zastosowanie ogólnych wymagań teoretycznych dotyczących podatków, które mogą być ujęte w budżetach jednostek samorządu terytorialnego, w dużej mierze zależy od immanentnych cech techniki administrowania poszczególnymi podatkami.

System generowania dochodów budżetowych reprezentuje relacje międzybudżetowe w celu zapewnienia minimalnych możliwości finansowych niższych szczebli władzy państwowej, które są odbiorcami środków. Jednocześnie transfery pomagają zapewnić, że wszystkie szczeble sprawowania rządów są w stanie odpowiednio finansować swoje obowiązki. Ta realokacja zasobów może być wykorzystana do finansowania programów i usług przynoszących korzyści obywatelom. Służą również do równoważenia budżetu. Kiedy jeden szczebel rządu ma nadwyżkę budżetową, może przenieść fundusze na inny szczebel rządu, który stoi w obliczu deficytu budżetowego. Jednak możliwości finansowe budżetów lokalnych, przy założeniu wykorzystania transferów jako źródła dochodów, zależą od tego, czy transfery są celowe, czy ogólnodostępne.

Podsumowując analizę doświadczeń różnych krajów w zakresie wyboru podejścia do podziału dochodów podatkowych między budżety różnych szczebli, należy zauważyć, że dominacja elementów jednego lub drugiego systemu zależy od stopnia samodzielności administracji tego kraju i jednostki terytorialne. Wiele państw unitarnych charakteryzuje się także przewagą systemu mieszanego, ale przy dość szerokim wykorzystaniu transferów z budżetu centralnego.

W Unii Europejskiej zachodzą istotne zmiany w podziale podatków między różne szczeble władzy. W ostatnich latach pojawiła się tendencja do bardziej ujednoliconego podejścia do opodatkowania, zgodnie z którym podatki są rozdzielane między władze krajowe, regionalne i lokalne. Zmiana jest postrzegana jako sposób na zwiększenie efektywności i obniżenie kosztów administracyjnych, a także zapewnienie odpowiedniego finansowania dla wszystkich szczebli administracji.

Przejście od odrębnego systemu do połączonego podejścia do dystrybucji podatków następowało stopniowo. W przeszłości każdy szczebel władzy miał własny

system podatkowy. System ten został uznany za nieskuteczny i doprowadził do braku funduszy na niektórych szczeblach władzy.

Nowy system, który jest wdrażany w wielu krajach UE, opiera się na wspólnej podstawie podatkowej. Oznacza to, że podatki są pobierane na poziomie krajowym, a następnie rozdzielane między poziom regionalny i lokalny. System ten jest uważany za bardziej efektywny, ponieważ pozwala na bardziej sprawiedliwą dystrybucję środków i zmniejsza koszty administracyjne.

Jednocześnie przejście na łączone podejście do dystrybucji podatków spotkało się z pewnym oporem ze strony niektórych szczebli władzy. Dzieje się tak, ponieważ niektóre rządy mogą czuć, że nowy system zagraża ich autonomii. Ogólny konsensus jest jednak taki, że zmiana ta jest konieczna, aby zapewnić odpowiednie finansowanie wszystkich szczebli administracji i wydajniejszą dystrybucję podatków.

Istotny jest również trend przechodzenia od odrębnego systemu do łącznego podejścia do podziału podatków pomiędzy budżety różnych szczebli krajów Unii Europejskiej. Jest to postrzegane jako sposób na zwiększenie wydajności i zmniejszenie kosztów administracyjnych, a także zapewnienie odpowiedniego finansowania wszystkich szczebli administracji. Zmiany te prawdopodobnie będą kontynuowane w nadchodzących latach, ponieważ coraz więcej krajów dąży do ujednoliconego podejścia do opodatkowania.

Specyfika systemu rozdziału dochodów podatkowych między budżety różnych szczebli w poszczególnych krajach jest wynikiem kompromisu społecznego pomiędzy dążeniem samorządów do samodzielności z jednej strony, a ekonomicznymi potrzebami stworzenia równych warunków życia w całej kraju, z drugiej. Ponadto ważnym czynnikiem w kształtowaniu systemu dystrybucji podatków pomiędzy budżetami różnych szczebli są również tradycje historyczne poszczególnych krajów. Wybór tych cech w istotny sposób zależy od stopnia autonomii władz regionalnych i lokalnych. W związku z tym przepisy podatkowe określają odpowiednio określone uprawnienia tych szczebli władzy, a także przyznanie praw do otrzymywania określonych wpływów podatkowych do budżetu. To właśnie te cechy wyróżniają stosowane w różnych krajach systemy rozdziału dochodów podatkowych między budżety różnych szczebli.

Wnioski. Ważnym krokiem na drodze do ukształtowania efektywnego gospodarczo systemu relacji międzybudżetowych na Ukrainie powinno być ukształtowanie jasnego podziału kompetencji między organami państwowymi i samorządowymi, który wykluczałby ich powielanie. Zasada pomocniczości powinna być traktowana jedynie jako wstępna koncepcja do dalszej analizy możliwości dystrybucji podatków w oparciu o zasady, kryteria i wskaźniki uznane w środowisku naukowym. System relacji międzybudżetowych, który opiera się na zastosowaniu określonych naukowych kryteriów podziału kompetencji między organami państwowymi i samorządowymi, pozwala na uwzględnienie rzeczywistych potrzeb i preferencji mieszkańców różnych regionów w zakresie tworzenia i redystrybucja dóbr i usług publicznych, a także obniżenie kosztów transakcyjnych ich dostarczania.

Lista referencji

1. Andel N. Finanzwissenschaft. Tübingen: Mohr, 1992. 562 S.
2. Der Föderalismus in der Bundesrepublik Deutschland *Information zur politischen Bildung*. 1990. vol. 204. – 40 S.
3. Ehrlicher W. Der Finanzausgleich in der Bundesrepublik Deutschland *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften*. Stuttgart, 1980. vol. 2. pp.662–689.
4. Gutachten zum Länderfinanzausgleich in der Bundesrepublik Deutschland *Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen*. Bonn: Stollfuss Verlag, 1992. vol. 47. 143 S.
5. Haller H. Rationale Steuersysteme und Bestimmungsgründe empirischer Steuerverfassungen *Handbuch der Finanzwissenschaft*. 3 Aufl., vol. 2. Tübingen, 1980. pp.174–201.
6. Lerner A.P. Functional Finance and the Federal Debt *Sozial Research*. 1943. vol. 10. pp. 38–51.
7. Mill John Stuart Principles of Political Economy with Some of their Applications to Social Philosophy (6 ed.), London: Longmans, Green, Reader & Dyer, retrieved 5 June 2014. 591S.
8. Neumark F., Steuern: Grundlagen *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften*. Stuttgart, 1977. vol. 7. pp.295–309.

9. Nowotny E. Der Öffentliche Sektor: Einführung in die Finanzwissenschaft. – 3, neubearb. und erw. Aufl. Berlin; Heidelberg; New York: Springer, 1996. 690 S.
10. Peffekofen R. Finanzausgleich I: Wirtschaftstheoretische Grundlagen *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften*. Stuttgart, 1980. vol. 2. pp.608–636.
11. Sachs J. Makroökonomik in globalen Sicht. München; Wien: Oldenbourg, 1995. 972 S.
12. Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations Paperback. Liberty Fund; Volume 1 ed. edition. 1982. 550 S.
13. Zimmermann H., Henke K. Finanzwissenschaft: eine Einführung in die Lehre von der öffentlichen Finanzwirtschaft. Aufl. München: Vahlen, 1994. 499 S.

References

1. Andel, N. (1992), *Finanzwissenschaft*, Mohr, Tübingen, Germany.
2. (1990), “Der Föderalismus in der Bundesrepublik Deutschland”, *Information zur politischen Bildung*, vol. 204, 40 S.
3. Ehrlicher, W. (1980), “Der Finanzausgleich in der Bundesrepublik Deutschland”, *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften*, Stuttgart, vol. 2, pp. 662–689.
4. (1992), “Gutachten zum Länderfinanzausgleich in der Bundesrepublik Deutschland” *Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen*, Bonn: Stollfuss Verlag, vol. 47, 143 S.
5. Haller, H. (1980), “Rationale Steuersysteme und Bestimmungsgründe empirischer Steuerverfassungen” , *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 3 Aufl., vol. 2, pp. 174–201.
6. Lerner, A.P. (1943), “Functional Finance and the Federal Debt”, *Sozial Research*. vol. 10, pp. 38–51.
7. Mill, John Stuart (2014), *Principles of Political Economy with Some of their Applications to Social Philosophy*, Longmans, Green, Reader & Dyer, London, UK.
8. Neumark, F. (1977), “Steuern: Grundlagen”, *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften*, Stuttgart, vol. 7, pp. 295–309.

9. Nowotny, E. (1996), *Der Öffentliche Sektor: Einführung in die Finanzwissenschaft*, Heidelberg, Berlin, Germany.
10. Peffekofen, R. (1980), “Finanzausgleich I: Wirtschaftstheoretische Grundlagen”, *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften*, Stuttgart, vol. 2, pp. 608–636.
11. Sachs, J. (1995), *Makroökonomik in globalen Sicht*, Oldenbourg, München, Germany.
12. Smith, A. (1982), *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations Paperback*, Liberty Fund, Michigan, USA.
13. Zimmermann, H. and Henke, K. (1994), *Finanzwissenschaft: eine Einführung in die Lehre von der öffentlichen Finanzwirtschaft*, Vahlen, München, Germany.

КОРОЛЬКОВ В.В.
к.е.н., доцент, декан факультету економіки та управління,
Національний університет «Запорізька політехніка»
КОЗИРЄВА Є.О.
магістрант,
Національний університет "Запорізька політехніка"

РЕГУЛЮЮЧА ФУНКЦІЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА ПРОБЛЕМИ МЕХАНІЗМУ ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ

Податок на додану вартість (ПДВ) - це не прямий податок, який почав впроваджуватись відносно недавно. Його дію можна порівнювати з податком на продажі та податком з обороту. Це інноваційний податок, який охоплює весь ланцюг взаємодії покупців і продавців починаючи від первинної сировини до кінцевого споживача. Реалізація такого комплексного податку потребує використання механізмів його формування і адміністрування. Регулююча функція податку на додану вартість міститься у стримуванні закупівель при зниженні попиту на реалізацію продукції. Складність адміністрування податку на додану вартість породжує негативні явища зловживання можливостями повернення ПДВ. Усунення негативних явищ неможливе без всебічного їх аналізу.

Податок на додану вартість (ПДВ) — непрямий податок на додану вартість, що створюється на всіх стадіях виробництва та обігу, включається у вигляді надбавки до ціни товару і повністю сплачується кінцевим споживачем. Питання функціонування ПДВ розглядалося у працях багатьох вчених та науковців, таких як А.Сігайова, А. Дриги, Б. Карпінського, В. Копилова, І. Лютого, І. Луніної, О. Данилова, Л. Новицької, М. Петренка, С. Салівона, В. Мельника та інших. Більшість з них порушували проблему бюджетного відшкодування ПДВ як основну причину його неефективності в українських умовах розвитку податкової системи.

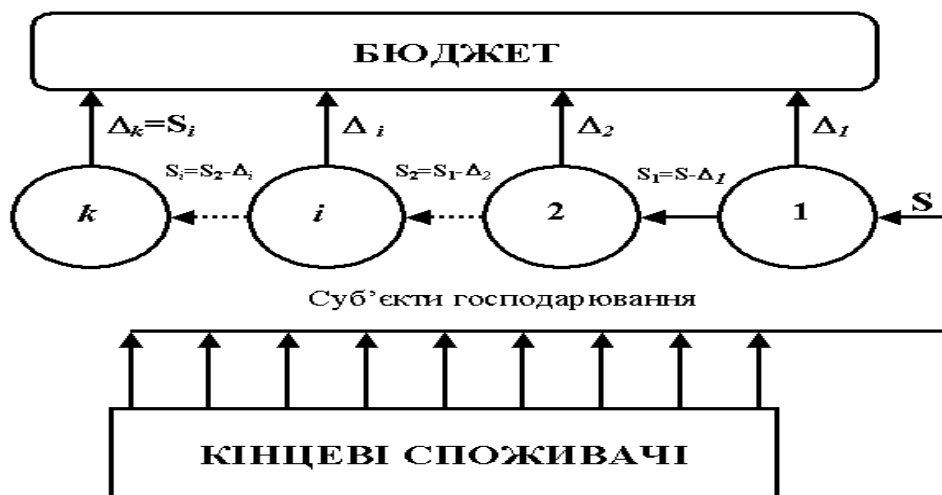
ПДВ є одним з найскладніших і у той же час найефективніших податків. Податок має дуже широку базу оподаткування (стосується товарів, робіт і послуг на всіх етапах і процесах виробництва), що забезпечує великі надходження до

бюджету. З боку держави необхідність ПДВ обумовлюється тим, що податок стримує економічні процеси з надмірного виробництва і наповнює державну казну. Податок на додану вартість є непрямим загальнодержавним податком і можна сказати основним бюджетоутворюючим податком.

Концепцію формування ПДВ було закладено на початку ХХ століття. Перше згадування про ПДВ можна знайти в роботах американського економіста Т.Адамса, який визначив основи формування цього податку в роботах з 1910 по 1923 рік. Німецький підприємець В. фон Сіменс у 1918 році розглядав цей податок, як технічну інновацію, яка поліпшує функціонування основних податків та забезпечує повернення податків, які сплачувались за вхідні ресурси підприємства. Такий механізм дозволяє уникнути каскадної проблеми, яка виникає при використанні податку з обороту. [1, с. 15-16]

Впровадження ПДВ почалось з 1954 року в країнах Європи, потім в країнах Азії, Африки та Латинської Америки. Зараз ПДВ застосовується у 140 країнах світу, а його розмір коливається в межах від 5% до 28%. ПДВ досі відсутній в США де діє податок з купівлі-продажу. Зараз наявність ПДВ є обов'язковою умовою для вступу нових членів до Європейського союзу.

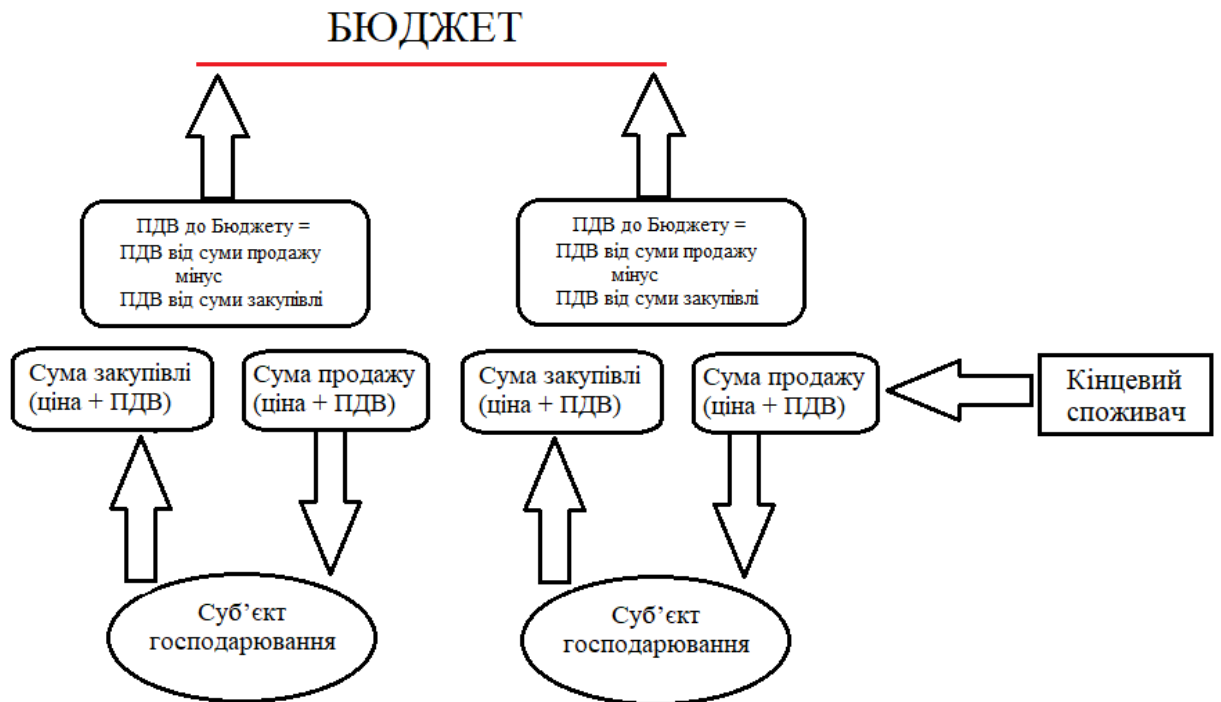
Сутність механізму формування ПДВ міститься у наступному (рис.1). Кожен продавець включає в склад ціни продажу відсоток ПДВ. З надходженням коштів від продажу у продавця виникають податкові зобов'язання з ПДВ перед бюджетом, які він має сплатити. Ці зобов'язання накопичуються протягом місяця або іншого визначеного періоду. Якщо продавець здійснює закупівлі, то в ціні закупівлі також є ПДВ. Ця сума визначається як податковий кредит. За підсумками періоду суб'єкт господарювання, який вважається податковим агентом сплачує до бюджету різницю між податковим зобов'язанням і податковим кредитом.



Авторська розробка

Рис.1. Схема потоків формування ПДВ і його сплати в бюджет суб'єктами господарювання.

Виходячи зі схеми загальна сума ПДВ S сплачується кінцевим споживачем. Кінцевим споживачем може бути фізична особа або підприємства, яке не сплачує ПДВ. Ця загальна сума надходить до бюджету через суб'єктів господарювання – податкових агентів, які сплачують в бюджет частку Δ_i , а $S_i = S_{i-1} - \Delta_i$ сплачують продавцям, як ПДВ у складі суми закупівлі товарів, робіт, послуг. Таким чином $S = \sum_{i=1}^k \Delta_i$. Тобто загальна сума ПДВ надходить до бюджету через ланцюг податкових агентів, кожен з яких сплачує до бюджету свою частку. Але кінцевий споживач сплачує всю суму ПДВ тільки по завершенні ланцюга. А надходження до бюджету здійснюються протягом усього циклу купівель та продажів. Джерелом надходжень для сплати ПДВ до бюджету є надходження коштів податковому агенту від всіх операцій продажу. Тобто кожен покупець після перерахування коштів продавцю отримує податковий кредит, який дозволить йому зменшити податкові зобов'язання (рис.2).



Авторська розробка

Рис. 2. Схема розрахунку суми ПДВ що підлягає сплати в бюджет суб'єктами господарювання.

Механізм реалізації ПДВ в Україні був впроваджений в 1992 році. Основну ставку ПДВ було встановлено в розмірі 28%. Всі суб'єкти господарювання, які мають бути платниками ПДВ за обсягами оборотів пройшли реєстрацію в реєстрі платників ПДВ і отримали відповідне свідоцтво. Всі платники ПДВ при проведенні операції продажу товарів, робіт, послуг обов'язково мали підготувати податкову накладну, в якій визначалась найменування, кількість та сума продажі, а також розмір ПДВ. Після продажу, разом з накладною, або актом виконаних робіт продавець передає покупцю податкову накладну з копією свідоцтва платника податку. Також суб'єкт господарювання був зобов'язаний самостійно вести реєстр податкових накладних.

Така організація механізму покладала суттєву частку розрахунків й оформлення документів на суб'єкта господарювання й залежала від його

добросовісності. Сума накопиченого ПДВ залишалась на рахунках суб'єкту господарювання і була у повному доступі до використання.

Наступним кроком було зниження ставки ПДВ до 20%. Але суттєвим кроком був перехід до ведення єдиного державного реєстру податкових накладних. А в наступному введення окремих рахунків для обліку ПДВ. Кожен суб'єкт господарювання платник ПДВ мав окремий рахунок, на який перераховувався податок на додану вартість і з якого він сплачувався при проведенні закупівель. Це значно обмежило можливість зловживань, тому що кошти знаходились на окремому рахунку. Використання цих коштів було можливе тільки для погашення ПДВ при закупівлі. Тобто, якщо суб'єкт господарювання на рахунку ПДВ не має достатньо коштів, то він не може здійснювати закупівлю, навіть якщо на основному рахунку суб'єкта господарювання є достатня кількість коштів. У цьому випадку для проведення процедури закупівлі суб'єкт господарювання був зобов'язаним з початку перерахувати кошти на рахунок для ПДВ.

Такий механізм реалізації застосування ПДВ значно покращив стан податкового адміністрування і зменшив можливості зловживань. Але цей механізм значно збільшив залежність від надійності комп'ютерних систем.

Оскільки при роботі з цим важливим податком виникають труднощі як у платників, так і працівників Державної податкової служби, існує необхідність у розгляданні наявних проблем та пошуку їх вирішення. Повномасштабне вторгнення російських військ на територію України має чималий вплив на економіку нашої країни та вимагає пошуку нових шляхів здійснення податкових процедур з огляду на безпекову ситуацію, ускладненні умови роботи та проблеми з електропостачанням у містах країни. Серед численної кількості питань актуальним та гострим є бюджетне відшкодування ПДВ.

Згідно з оновленим пп. 14.1.18 ПКУ бюджетне відшкодування - відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника. ПДВ включається в ціну

товарів (робіт або послуг), як «націнка» і сплачується покупцем – кінцевим споживачем. Однак обов'язок перерахувати суму ПДВ до бюджету покладається на продавця, що є податковим агентом. В свою чергу, податковий агент, що є платником ПДВ формує у своєму податковому обліку два показники:

— податковий кредит, якщо роз'яснювати дуже спрощено, це сума накопиченого платником податку ПДВ за придбаними товарами, роботами, послугами;

— податкові зобов'язання, що є сумою податку, оплаченого покупцями у складі ціни товару і підлягає сплаті до бюджету.

Важливою умовою включення до податкового кредиту витрат є підтвердження їх податкові накладні.

Скористатись правом на отримання бюджетного відшкодування ПДВ відповідно до пп. «б» п. 200.4. ст. 200 ПК України платник податків може за наступних умов:

— здійснив фактичну оплату сум ПДВ, за рахунок яких утворилось від'ємне значення, постачальникам товарів/послуг (податковий кредит повинен бути повністю «оплаченим» на момент заявлення суми бюджетного відшкодування);

— сума від'ємного значення з ПДВ, яку просить відшкодувати платник податку на банківський рахунок, не повинна бути більшою за суму, обчислену відповідно до п. 200-1.3 ст. 200-1 ПКУ на момент подачі податкової декларації;

— має сформоване належним чином від'ємне значення з ПДВ

Від'ємне значення виникає внаслідок існування різниці між двома показниками: сумою податкових зобов'язань та сумою податкового кредиту (п. 14.1.18. ст.14 ПК України). Сума податкового кредиту повинна бути більшою, ніж сума зобов'язань, що виникли за наслідками продажу товарів, робіт (послуг). Отже, від'ємне значення податкового зобов'язання виникає коли платник податку сплатив більшу суму, ніж це передбачено ПК України. Тобто під «бюджетним відшкодуванням» розуміється повернення суми надміру

сплаченого податку, які тимчасово перебувають у розпорядженні Державного бюджету України.

Повномасштабне вторгнення російських військ на територію України та введення воєнного стану внесло свої корективи у роботу податкової системи. Проте подання заяв на бюджетне відшкодування за таких умов законом не забороняється. Такий висновок можна зробити, якщо взяти до уваги, що сума бюджетного відшкодування узгоджується тільки за результатами камеральної перевірки (п. 200.10 ПКУ). А камеральні перевірки, покликані підтвердити заявлену суму відшкодування, на час ВС не зупиняються (п.п. 69.2 підрозд. 10 розд. XX ПКУ). Проте на суму ПДВ-мінуса, яка сформувалася за рахунок операцій з пальним, заявляти бюджетне відшкодування не дозволяється (абзац другий п. 82 підрозд. 2 розд. XX ПКУ). Також не можна заявляти як бюджетне відшкодування суми ПДВ за ПК по знищених війною активах (п.п. 69.29 підрозд. 10 розд. XX ПКУ)

Хоча подання заяв на бюджетне відшкодування можливе під час воєнного стану, на практиці виникло чимало ускладнюючих факторів для його отримання. Так, з лютого по червень 2022 року не реєструвалися податкові накладні, що було пов'язано з безпековими питаннями. Як тимчасовий захід було запроваджено можливість формування податкового кредиту за податкові періоди лютий – травень 2022 року на підставі наявних у платника первинних (розрахункових) документів за відсутності реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН). Через вказані особливості адміністрування ПДВ численна кількість підприємств втратили можливість отримання бюджетного відшкодування при здійсненні експортних операцій, що особливо негативно позначилося на підприємствах агропромислового комплексу під час проведення посівної кампанії. 27 травня зазначеного року реєстрацію податкових накладних відновили, і вже з червня 2022 року здійснювалися відшкодування ПДВ. Повернення узгоджених сум бюджетного відшкодування здійснюється у хронологічному порядку відповідно до черговості внесення до ЄРПН заяв про повернення суми бюджетного

відшкодування. Проте через брак коштів деякі платники податків досі не отримали відшкодування ПДВ. Ситуація ускладнилася після 12 жовтня 2022 року, коли було ухвалено Кабінетом Міністрів України постанову №1154, де затверджується оновлений порядок блокування податкових накладних. За цим порядком для того, щоб визнати операцію ризиковою, потрібно одночасно не три, а лише дві умови. Як наслідок з набуттям чинності зазначеної постанови 14 жовтня цього ж року розпочалися масові відмови платникам ПДВ у реєстрації накладних. Через це виникають проблеми з податковим кредитом, який є неможливим без зареєстрованих податкових накладних.

Питання блокування податкових накладних та невідшкодування ПДВ постали гостро. Незважаючи на існування проблеми з електропостачанням, повітряні тривоги, що лунають декілька разів за один робочий день, Закон № 2260-IX від 27.05.2022 року встановлює доволі обмежені строки для реєстрації податкових накладних та подання податкової звітності. Це ускладнює роботу бухгалтерів, оскільки внаслідок військової агресії підприємство може не мати доступу до первинних документів на окупованих територіях або такі документи взагалі можуть бути знищеними, що матиме наслідком виникнення чималої кількості спірних питань з податковими органами.

У ці скрутні часи для нашої країни український бізнес, який працює та підтримує економіку, зазнає значних збитків через недосконалу систему адміністрування ПДВ. Економіст Ілля Несходовський зазначає, що за різними оцінками під блокування податкових накладних потрапили від третини до половини бізнесу, а гроші з обороту компаній будуть заморожуватися на рахунках податкової. Теоретично бізнес може розблокувати свої гроші, але спочатку йому треба довести податковій, що він є сумлінним платником податку та має чисту бізнес історію. Для цього потрібно зібрати чималу кількість документів, що доволі ускладнює ведення бізнесу на практиці.

Саме тому українці подали петицію до Президента України щодо скасування блокування податкових накладних на час воєнного стану. Автори звернення підкреслюють неможливість нормальної роботи бізнесу та перехід

його у “тінь” через масове блокування податкових накладних. Звертається увага на порушення права платників податків про кількість наданих днів для реєстрації податкової накладної. Петиція набрала необхідної кількості голосів для розгляду та отримала відповідь від Президента України. Було прийнято низку рішень, зокрема, уряд вніс деякі зміни до Порядку № 1165 про зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Цими змінами врегулювали цілу низку питань, у тому числі пов’язаних з включенням платників до категорії ризикових. Окрім інших нововведень, з’явилася норма про те, що в рішенні про відповідність платника ризиковим критеріям податківці повинні зазначати код податкової інформації, яка послугувала причиною включення платника в ризикові. У Порядку також прописується про автоматичне розблокування податкових накладних, які заблоковані в період з 14.10.2022 по 10.01.2023 включно і досі не розблоковані. Ці податкові накладні мають автоматично зареєструватися 11.01.2023, але тільки якщо одночасно виконуються такі умови:

Умова перша. ПН/РК заблоковані за критерієм ризиковості 1 операцій. Якщо ПН/РК заблоковані з інших причин, то вони не підпадають під автоматичну реєстрацію.

Умова друга. У таких ПН/РК зазначені виключно коди товарів/послуг, що відображені в Таблиці даних, урахованій контролюючим органом.

Крім цього Порядком розширено перелік критеріїв автоматичної реєстрації, уточнено порядок включення платника податків в число ризикових на основі критерію 8 “наявна податкова інформація”, внесено корективи до критеріїв 6 та 7 щодо ризиковості платника, уточнено критерії ризиковості операцій. Варто зазначити, що Порядком № 1165 закриті не усі питання бюджетного відшкодування й у кожного платника податків можливі спірні питання з податковою й деякі з них, навіть, будуть вирішуватися судовими рішеннями.

Дію зазначеного порядку можна оцінити спираючись на дослідження Advanter Group, Центром розвитку інновацій, Офісом з розвитку підприємництва та експорту, Дія. Бізнес 09.11-17.11.2022 року та 20.01.-

02.02.2023 року. У звіті наводиться порівняння відсотку блокування податкових накладних за вказані періоди. Так, на 17.11.2022 року показник становить 40,6%, а на 01.02.2023 року – 42,2%. У вересні ж відмічалось 16,7%. Як видно з результатів дослідження проблема блокування податкових накладних не вирішилася з прийняттям Порядку №1165. Отже, необхідним є аналіз механізму дії цього порядку та пошук альтернативних варіантів.

Ще одне рішення на шляху до мінімізації недоліків у системі адміністрування податку на додану вартість знайшло своє відображення у Законі України № 2876–ІХ, який 12 січня 2023 року прийняв парламент. Згідно нього тимчасово, з урахуванням складних умов воєнного часу, подовжено термін реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі, зменшено розмір штрафних санкцій за несвоєчасну їх реєстрацію, розширено часові рамки надання електронних сервісів та приймання електронних документів від платників податків. Прийняття зазначеного Закону є вкрай важливим та необхідним для українського бізнесу адже після скорочення режиму роботи електронної системи єдиного реєстру податкових накладних у вересні 2022 року процес реєстрації податкової накладної для отримання бюджетного відшкодування в подальшому був значно ускладнений для платників податків.

Одним з кроків до вирішення актуальних проблем з бюджетним відшкодуванням ПДВ також стане законопроект № 6085 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо прискорення відшкодування податку на додану вартість та відновлення нарахування пені за його несвоєчасне відшкодування», який було одержано Верховною Радою України ще у 2021 році, а прийнято у лютому 2023 року. Цей Закон є євроінтеграційним та, як очікується, допоможе удосконалити державне регулювання у сферах електронної ідентифікації електронних довірчих послуг під час подання документів до митних та податкових органів, а також прийняття рішень посадовими особами таких органів на основі законодавства ЄС і досвіду держав-членів Європейського Союзу для спрощення доступу до електронних

послуг. Головною метою законопроекту є скасування обов'язковості застосування токенів та їх заміна на удосконалений електронний підпис. Проте ним також передбачено скасування тимчасових норм щодо зменшення строків проведення документальних позапланових перевірок для підтвердження бюджетного відшкодування ПДВ. Строк проведення таких перевірок становитиме 30 календарних днів, що настають після закінчення граничного строку проведення камеральної перевірки відповідної декларації або уточнюючого розрахунку. Остання норма набере чинності вже з 20 березня 2023 року.

Розглядаючи можливі шляхи мінімізації недоліків у системі адміністрування податку на додану вартість варто не оминати увагою суперечливу податкову реформу “10-10-10”. Чимало дискусій точиться навколо цієї реформи і чимало експертів вважає її нежиттєздатною, проте прихильники навпаки бачать значні позитивні зрушення з її втіленням у життя. У вказаній реформі ключовою зміною в адмініструванні ПДВ є зменшення ставки, що в свою чергу на думку авторів може вирішити проблему масового блокування податкових накладних.

Сьогодні ставка ПДВ на більшість операцій є 20%. За реформою “10-10-10” передбачається зменшення ставки до 10%, що суперечить вимогам Єврокомісії. Незважаючи на останнє, автори реформи зазначають про життєздатність такого зниження за умови скасування всіх пільг зі сплати ПДВ. Реформу вже обговорили з представниками Міжнародного валютного фонду та отримали від них попередні позитивні коментарії. З цього питання український економіст Мар'ян Заблоцький зазначає, що державі краще було б збирати ту ж суму з меншою ставкою, ніж поповнювати бюджет через невідшкодування ПДВ і блокування податкових накладних. Метою реформи є зробити не вигідними схеми з торгівлі податковим кредитом, відомі як податкові скрутки. Очікується, що в зловмисників не буде мотивації організувати такі схеми, якщо прибуток від них становитиме лише кілька відсотків. На думку українського підприємця, голови наглядової ради EFI Group, співзасновник Українського інституту майбутнього Ігора Ліскі також вважає, що реформа

зробить ухилення від сплати податків не вигідними для бізнесу та дозволить вивести з тіні значну частину української економіки, що значно компенсує втрати бюджету і поліпшить конкуренцію та адміністрування податків. На його думку реформа актуальна саме зараз адже дасть вмотивує український бізнес продовжувати працювати в Україні, а не створювати робочі місця в країнах, де більш безпечно та вигідніше кредитування. За його словами реформа матиме позитивний вплив і надходження до бюджету країни зростуть, але за умови, що реформа буде проведена виважено та рішуче. Для підстрахування бюджету український підприємець пропонує збільшити військовий збір і максимально скасувати всі пільги в оподаткуванні.

Оскільки тексту реформи ще не було опубліковано, українській спільноті важко сформулювати одностайну позицію. На сьогодні багатьма підтримується антикорупційне покликання реформи, кардинальна зміна податкової системи, проте наголошується на тісній співпраці уряду, бізнесу та економістів в напрацюванні основних параметрів реформи.

Висновок. Сьогодні вкрай необхідно відновлювати економіку України, на яку має чималий вплив податкова система. Проблема бюджетного відшкодування ПДВ та недосконалості системи адміністрування цього податку порушувалася чимало разів протягом останніх десяти років. Проте її значне загострення відбулося після повномасштабного вторгнення сусідньої держави на територію України. Малий, середній та великий бізнеси необхідні для підтримки економіки країни, але стикаються з чималими перешкодами для нормальної роботи у вигляді масового блокування податкових накладних, скорочення режиму роботи електронної системи єдиного реєстру податкових накладних та неотриманні бюджетного відшкодування ПДВ. Для вирішення зазначених питань уряд прийняв ряд рішень, проте на сьогодні вони не показали достатньо ефективності. Чималу надію покладають на реформу “10-10-10”, яка покликана перебудувати податкову систему України та значно знизити корупцію.

Ще один наслідок запровадження ПДВ є збільшення податкового навантаження на кінцевого споживача. Враховуючи, що дохід кінцевого споживача в основному складається з заробітної плати, то загальний відсоток оподаткування дорівнює: 18% - податок на доходи фізичних осіб (ПДФО); 1,5 % військовий збір (ВС) і до цього слід додати 20% ПДВ. Тобто загальний відсоток оподаткування дорівнює 39,5%. Це досить великий відсоток. Тому доцільним є його зниження або шляхом зменшення ПДФО, або зменшенням ставки ПДВ.

Наявна війна в країні вимагає чітких, рішучих, сміливих проте виважених кроків. Багато хто вважає зазначену реформу ризиковою, але за умови детального розгляду та опрацювання її параметрів можна створити дієву у позитивному сенсі реформу та домогтися схвалення від МВФ та інституцій Євросоюзу, у такий спосіб допомігши економіці країни.

Література

1. James K. Exploring the origins and global rise of VAT / K. James // Tax Analyst. – 2011. – № 2. – P. 15–22.

ЛИЩЕНКО О.Г.

*к.е.н. доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Національний університет «Запорізька політехніка»*

ТАРАТУТА К.В.

*к.т.н, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Запорізький національний університет*

ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПУ «ВИТЯГНУТОЇ РУКИ» ПРИ ТРАНСФЕРТНОМУ ЦІНОУТВОРЕННІ У ВИДОБУВНІЙ ГАЛУЗІ

В Україні норми трансфертного ціноутворення запроваджено з 1 вересня 2013 року. Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням ґрунтується на принципі «вितягнутої руки» (Arm's length principle) – міжнародному стандарті, погодженому державами-членами Організації економічного співробітництва та розвитку та країнами, які не є членами цієї організації (понад 130 країн світу).

Трансфертні ціни відіграють важливу роль у економічному механізмі транснаціональних компаній та глобальній економіці в цілому. Контрольовані операції, як складова трансфертного ціноутворення, зазвичай перебували і перебуватимуть надалі під пильним контролем податківців.

Трансфертному ціноутворенні у видобувній галузі має свої складності, що призводить до непорозуміння з контролюючими органами.

Дослідженню різних аспектів трансфертного ціноутворення присвячені роботи вітчизняних вчених: В. Пухальський, О. Онищенко, Л. Хоменко, О. Авраменко, О. Жукова, П. Кричун, С. Крухмальов, І. Сичевський, О. Фарат, О. Андрусь, І. Карлова, С. Король, А. Котенко та інші [1-12].

Незважаючи на значні здобутки у дослідженні проблематики трансфертного ціноутворення залишається багато питань, щодо практичних аспектів використання нормативної бази у окремих галузях.

Поточний матеріал направлено на розгляд практичних аспектів застосування принципу «вितягнутої руки» при трансфертному ціноутворенні на

підприємствах розроблення родовищ та кар'єрів, як складової видобувної галузі економіки України.

Відповідно до п. 39.2.1.8. Податкового кодексу України [14] зазначено умови, за яких господарські операції визнаються такими, що відповідають принципу "витягнутої руки".

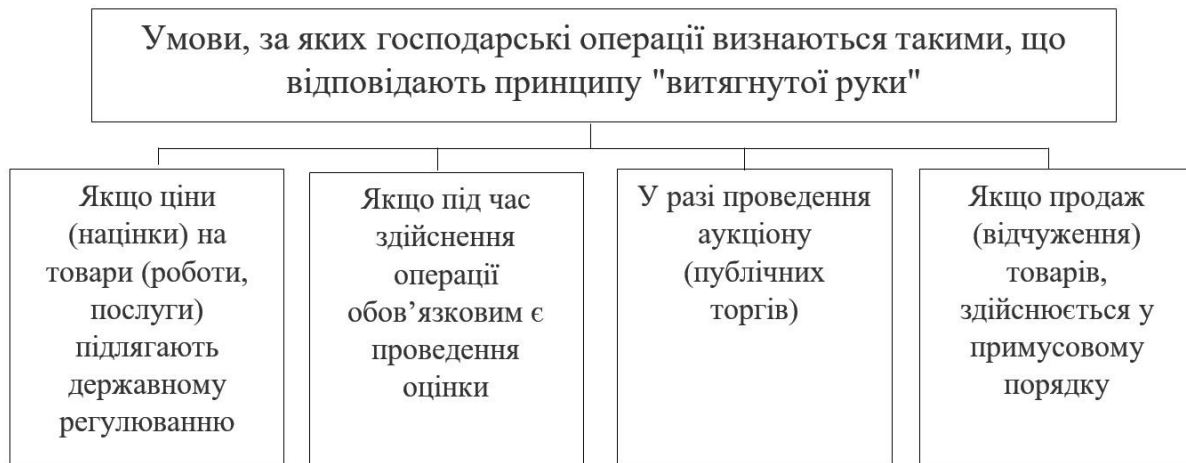


Рис. 1. Схема відповідності господарської операції принципу «витягнутої руки»

Для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки" застосовуються методи, визначені у п. 39.3 Податкового кодексу України, а саме: порівняльної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; "витрати плюс"; чистого прибутку; розподілення прибутку.

Використання зазначених методів направлено на перевірку правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств.

Найбільш доцільний метод трансфертного ціноутворення обирається з урахуванням таких критеріїв:

доцільності обраного методу відповідно до характеру контрольованої операції, що визначається, зокрема, на основі результатів функціонального аналізу контрольованої операції (з урахуванням виконуваних функцій, використовуваних активів і понесених ризиків);

наявності повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу та/або методів трансфертного ціноутворення;

ступеня зіставності між контрольованими і неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань зіставності, якщо такі застосовуються, які можуть використовуватися для усунення розбіжностей між такими операціями [п 39.3.2.1, 14].

У видобувній промисловості, вибір методу встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки" регламентується п. 39.3.3.4. Податкового кодексу України., а саме для контрольованих операцій з сировинними товарами встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу "витягнутої руки" здійснюється за методом порівняльної неконтрольованої ціни.

У разі застосування платником податків для встановлення відповідності умов контрольованих операцій із сировинними товарами принципу "витягнутої руки" іншого методу, ніж метод порівняльної неконтрольованої ціни, платник податків у документації з трансфертного ціноутворення повинен: обґрунтувати неможливість застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни або те, що метод порівняльної неконтрольованої ціни не є найбільш доцільним щодо фактів та обставин здійснення контрольованої операції; а також зазначити інформацію про всіх осіб, які брали участь у ланцюгу постачання таких товарів від виробника (постачальника) до першої непов'язаної особи [п. 39.3.3.8., 14].

Таким чином, первинне застосування для контрольованих операцій із сировинними товарами проводиться шляхом порівняння ціни контрольованої операції може проводитись із ціною зіставних неконтрольованих операцій, які фактично здійснені платником податків або іншими особами з непов'язаними особами, та/або з котирувальними цінами.

Обґрунтування інформації щодо неконтрольованих операцій базується на аналізі рекомендованого, але невиключного переліку джерел інформації для отримання котирувальних цін згідно з пп. 39.3.3.4.Податкового кодексу України, що зазначено у [19].

При відсутності інформації у зазначених джерелах, представлених в таблиці 1, інформація про зіставних юридичних осіб аналізується на підставі

даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відображених за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, за період, у якому здійснена контрольована операція.

Таблиця 1

Рекомендований (невиключний) перелік джерел інформації для отримання котирувальних цін

Назва джерела інформації
1. Інформаційно-аналітичні продукти цінового агентства ArgusMediaLtd
2. Інформаційно-аналітичні продукти агентства FastMarkets
3. Інформаційно-аналітичні продукти аналітичної компанії IHS MarkitLtd
4. Інформаційно-аналітичні продукти RefinitivHoldingsLtd
5. Інформаційно-аналітичні продукти компанії S&P GlobalPlatts (S&P GlobalInc.)
6. Інформаційно-аналітичні продукти Державного підприємства "Держзовнішінформ"
7. Інформаційно-аналітичні продукти Державного підприємства "Укрпромзовнішекспертиза"

Розглянемо найбільш складний випадок, а саме застосування для контрольованих операцій із сировинними товарами інших методів ніж метод порівняльної неконтрольованої ціни на прикладі видобування вогнетривкої глини.

Аналіз галузі з видобування добування піску, гравію, глин і каоліну показав , що у 2020 році обсяг видобування глин вогнетривких в Україні скоротився на 17,07% порівняно з 2019 роком й склав 4 547,89 тис. т.

У 2020 році, найбільша частка обсягу видобування глин вогнетривких припадала на родовища Донецької (4 510,49 тис. т або 99,18% від загального обсягу видобування) та Запорізької областей (37,40 тис. т або 0,82%).

На рисунку 1 показана динаміка обсягів видобування глин вогнетривких в Україні у 2010-2020 рр., тис.т. [16].

Проведений аналіз методів відповідності умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки" показав, що найбільш доцільно, у нашому випадку, застосовувати метод чистого прибутку як найбільш доступний, зрозумілий, оптимальний та такий, що дає найбільш точну і повну обґрунтованість відповідності контрольованих операцій принципам "витягнутої руки".

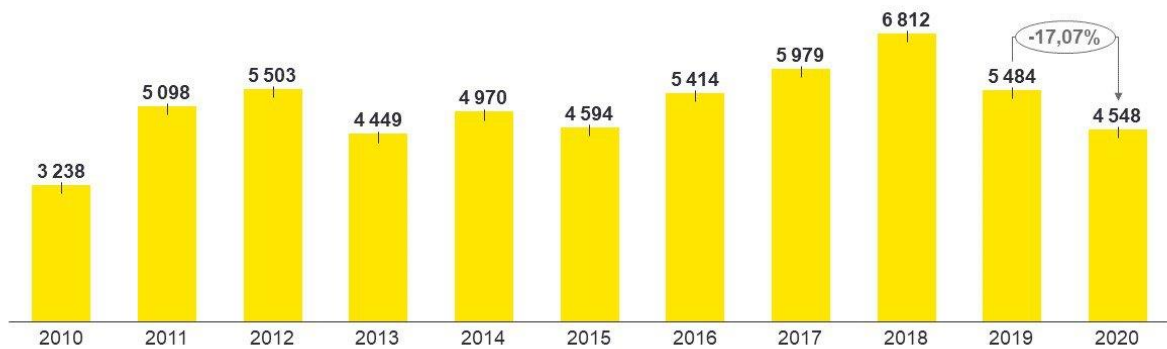


Рисунок 2. Динаміка обсягів видобування глини вогнетривких в Україні у 2010-2020 рр., тис. т.

На відміну від методу "витрати плюс" або методу ціни перепродажу метод чистого прибутку дозволяє оперувати показниками рентабельності з найменшими впливами відмінностей у стандартах обліку витрат, що відносяться на собівартість та обліку адміністративних, комерційних та інших витрат звичайної операційної діяльності різних компаній. Всі суттєві відмінності в обліку витрат на собівартість, як правило, нівелюються при формуванні звітних фінансових даних про операційні результати діяльності. Доступність інформації про потенційно зіставні компанії, відсутність необхідності в проведенні коригувань для приведення в порівняльний вид бухгалтерських даних дозволяють застосувати даний метод з найбільш надійними і достовірними висновками щодо відповідності досліджуваної групи контрольованих операцій принципам "витагнутої руки" у частині операцій відвантаження номенклатурних позицій, по яким відсутні співставні операції.

При використанні метод чистого прибутку може бути застосовано декілька показників, в тому рахунку і показник чистої рентабельності витрат.

Чиста рентабельність витрат = $\left[\frac{\text{Прибуток від операційної діяльності}}{\text{Операційні витрати підприємства} + \text{Собівартість реалізації}} \right] \times 100\%$.

Даний показник є економічно обґрунтований для окремих підприємства видобувної галузі, при необхідності є достатньо інформації для проведення коригувань, він надійно порівняльний з співставними непов'язаними підприємствами.

Відповідно до рекомендацій ОЕСР для розрахунку показника прибутку у розрахунок приймаються ті статті, які безпосередньо або опосередковано пов'язані з контрольованою операцією та є за природою операційними. Витрати та надходження, які не пов'язані із контрольованою операцією повинні бути вилучені із розрахунку, якщо вони істотно впливають на порівнянність з неконтрольованими операціями.

Таким чином, окрім безпосередньо доходу від реалізації та собівартості реалізованої продукції для розрахунку були використані такі показники:

до складу доходів було віднесено доходи від операційних курсових різниць, пов'язаних із здійсненням таких операцій;

до складу витрат віднесено собівартість продукції, прямі транспортні та збутові витрати, а також витрати від операційних курсових різниць у результаті проведених операцій.

окрім витрат, безпосередньо пов'язаних із здійсненням операції, для розрахунку розміру операційного прибутку до складу витрат було віднесено опосередковані витрати (адмінвитрати та витрати на збут), які були розраховані виходячи із розмірів фактично понесених відповідних витрат як добуток таких витрат на тону на фактичний обсяг відвантаженої продукції. Включення таких витрат пов'язане із необхідністю розрахунку повної собівартості операції та підходами щодо облікової політики у частині управлінського обліку.

Такий підхід забезпечує відображення фактичного результату здійсненої операції.

Згідно пп.39.3.2.8. ПКУ [14], під час визначення діапазону рентабельності використовується:

інформація про зіставні неконтрольовані операції згідно з підпунктом "а" підпункту 39.5.3.1 підпункту 39.5.3 пункту 39.5 цієї статті, здійснені протягом звітного (податкового) періоду (року), в якому здійснена контрольована операція; або інформація про зіставних юридичних осіб на підставі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відображених за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або

такого діапазону. Значення нижнього та верхнього квартиля є мінімальним та максимальним значенням діапазону цін (рентабельності).

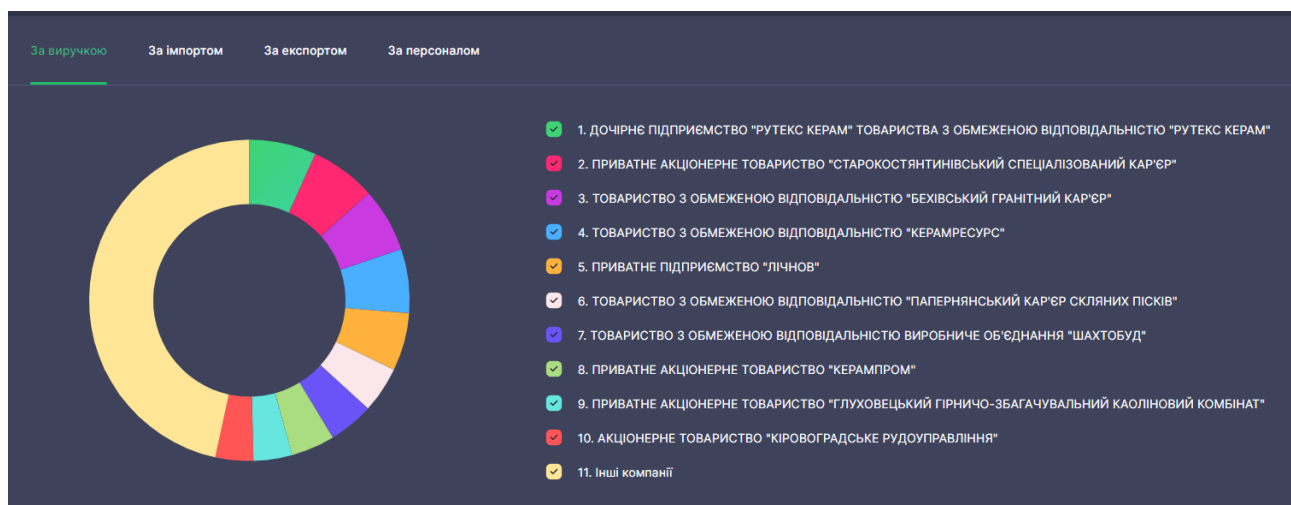


Рисунок 4. Розподіл компаній, що здійснюють діяльність добування піску, гравію, глини і каоліну за обсягом виручки

Нижній квартиль діапазону цін (рентабельності) визначається:

якщо добуток числа 0,25 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) є цілим числом, - як середнє арифметичне значення між значенням, що має у вибірці порядковий номер, рівний такому цілому числу, та значенням, що має наступний порядковий номер у вибірці;

якщо добуток числа 0,25 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) не є цілим числом, - як значення, що має у вибірці порядковий номер, який дорівнює збільшеній на одиницю цілій частині такого числа.

Верхній квартиль діапазону цін (рентабельності) визначається:

якщо добуток числа 0,75 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) є цілим числом, - як середнє арифметичне значення між значенням, що має у вибірці порядковий номер, рівний такому цілому числу, та значенням, що має наступний порядковий номер у вибірці;

якщо добуток числа 0,75 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) не є цілим числом, - як значення, що має у вибірці порядковий номер, який дорівнює збільшеній на одиницю цілій частині такого числа.

Таблиця 2

Структура розрахунку рентабельності досліджуваних підприємств
видобувної галузі

Досліджуване підприємство	Прибуток від операційної діяльності	Собівартість реалізованої продукції	Інші операційні витрати	Адміністративні витрати	Витрати на збут	Разом витрати	Рентабельність, %
	Рядок 2190 ЗФР за 2021р.	Рядок 2050 ЗФР за 2021р.	Рядок 2180 ЗФР за 2021р.	Рядок 2130 ЗФР за 2021р.	Рядок 2150 ЗФР за 2021р.		
1	-10179	66610	27142	7162	18992	119906	-8,49%
2	-1269	193220	41	14070	3990	211321	-0,60%
3	1119	41625	859	10321	5091	57896	1,93%
4	7554	123285	37601	7567	0	168453	4,48%
5	4356	10806	2002	11430	33936	58174	7,49%
6	4445	44373	200	10685	145	55403	8,02%
7	6836	46227	6657	8761	1894	63539	10,76%
8	28519	145771	7174	29491	66177	248613	11,47%
9	22924	86941	2703	9022	76579	175245	13,08%
10	26569	84246	0	8815	44228	137289	19,35%
11	43958	103884	0	13786	28277	145947	30,12%
12	43724	40114	12009	3370	51846	107339	40,73%
13	201217	116456	10878	9413	225061	361808	55,61%

* - кольором визначені підприємства що входять у діапазон цін (рентабельності)

Медіана діапазону цін (рентабельності) визначається:

якщо добуток числа 0,5 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) є цілим числом, - як середнє арифметичне значення між значенням, що має у вибірці порядковий номер, рівний такому цілому числу, та значенням, що має наступний порядковий номер у вибірці;

якщо добуток числа 0,5 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) не є цілим числом, - як значення вибірки, що має у вибірці порядковий номер, який дорівнює збільшеній на одиницю цілій частині такого числа.

Таким чином, у зв'язку з тим що вибірка складається з 13 компаній то нижній кuartиль діапазону цін дорівнює збільшеній на одиницю цілій частині добутку числа 0,25 і числа значень вибірки цін, а саме 4 ($0,25 \cdot 13 = 3,25$);

верхній квартиль діапазону цін дорівнює збільшеній на одиницю цілій частині добутку числа 0,75 і числа значень вибірки цін, а саме 10 ($0,75 \cdot 13 = 9,75$).

Згідно таблиці 2 саме рентабельність підприємств з №4 по №10 входять до діапазону цін (рентабельності) вибірки.

В подальшому виконується порівняння рентабельності контрольованих операцій досліджуваного підприємства з вищезначеним діапазоном цін (рентабельності) вибірки.



Рисунок 5. Схема розрахунку діапазону рентабельності та медіани такого діапазону

Якщо ціна контрольованої операції не відповідає принципу «витягнутої руки» (знаходиться поза межами розрахованого діапазону), маємо застосовувати не мінімальну ціну, а, медіану.

В нашому випадку медіана діапазону цін (рентабельності) визначається: як добуток числа 0,5 і числа значень вибірки цін (фінансових показників), що дорівнює 13 (не є цілим числом), - як значення вибірки, що має у вибірці порядковий номер, який дорівнює збільшеній на одиницю цілій частині такого числа, а саме – 7 (тобто: $13 \times 0,5 = 6,5$)

Таким чином в разі виявлення невідповідності контрольованої ціни (рентабельності) з діапазоном порівняльної рентабельності, необхідно здійснити коригування фінрезультату та подати уточнюючу декларацію з податку на прибуток.

Суми коригувань наводяться у Додатках ТЦ, ЦП та РІ до декларації. В першу чергу, це коригування на підставі пп. 140.5.1 та 140.5.2 ПКУ, а саме:

збільшення фінрезультату на суму перевищення ціни реалізації, яка визначена за принципом «витагнутої руки» над договірною (контрактною) вартістю, тобто вартістю, за якою операція була відображена у бухгалтерському обліку. Для цього призначена графа 15 Додатка ТЦ, звідки вона переноситься до відповідних рядків Додатка ЦП та Додатка РІ;

збільшення фінрезультату на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбання над ціною, яка визначена за принципом «витагнутої руки». Для цього призначена графа 17 Додатка ТЦ, звідки вона переноситься до відповідних рядків Додатка ЦП та Додатка РІ.

Загалом, за даними ДПС України самостійне коригування податку на прибуток по трансфертному ціноутворенню за 2015-2022 роки склало 2,8 млрд. грн., що підтверджує необхідність подальших досліджень та удосконалення вище описаних методів розрахунку.

Література

1. Пухальський В. Податковий контроль дотримання платниками податків принципу "витагнутої руки": необхідність, суть, форми та етапи його проведення. Економічний дискурс. 2018. № 3. С. 141–148.

2. Жукова О.В., Дубницький В.І., Вареня В.О., Косовський М.В., Задрожній Р.Г., Борисов М.П. Трансфертне ціноутворення: український варіант. – К.: Юстініан, 2014. – 184 с.

3. Кричун П. Питання трансфертного ціноутворення в Німеччині / П. Кричун // Вісник Міністерства доходів і зборів. – 2013. – № 46. – С. 58-61.

4. Крухмальов С. Принцип на відстані витагнутої руки – основний стандарт контролю за трансфертним ціноутворенням / С. Крухмальов, Є. Курілов // Вісник Міністерства доходів і зборів. – 2013. – № 41. – С. 24-27.

5. Сичевський І. Трансфертне ціноутворення / І. Сичевський, І. Сивопал // Вісник Міністерства доходів і зборів. – 2013. – № 33. – С. 14-17.

6. Клименко О. Про трансфертне ціноутворення / О. Клименко // Вісник Міністерства доходів і зборів. – 2013. – № 32. – 5 с.

7. Онищенко О. В., Хоменко Л. М., Авраменко О. І. Еволюція трансфертного ціноутворення в Україні: податковий аспект. Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. Вип. 21. С. 615–620.

8. Фарат, О., Косовська, В., Козак, І. Дослідження законодавчих змін трансферного ціноутворення в Україні, *Економіка та суспільство*, (44), 2022. doi: 10.32782/2524-0072/2022-44-77.

9. Андрусь О. І. Трансфертне ціноутворення в Україні: проблеми і перспективи розвитку. Сучасні проблеми економіки і підприємництво. 2018. Вип. 22. С. 6–13.

10. Карлова І. О., Вербицька А. І. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст та особливості проведення автоматизованого обліку на вітчизняних підприємствах. Причорноморські економічні студії. 2020. Вип. 56. С. 125–132. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2020_56_20

11. Король С. Я., Уманців Г. В., Шушакова І. К. Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації. Економічна теорія та право. 2021. № 2 (45). С. 87–100. DOI: https://doi.org/10.31359/2411_5584_2021_45_2_87

12. Котенко А. М., Мішин М. О., Брояков С. В. та ін. Трансфертне ціноутворення: сучасний стан та проблеми правозастосування : монографія / за ред. А. М. Котенка ; Нац. акад. прав. наук України ; НДІ прав. забезп. інновац. розвитку. Харків : Право, 2021. 162 с.

13. Аналіз ринків - YouControl. URL:<https://youcontrol.market/>

14. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755\$VI. База даних "Законодавство України"/ВР України. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17#Text>

15. Результати роботи ДПС у напрямку трансфертного ціноутворення 2023. Державна податкова служба України: офіц. сайт. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/274224.pdf> (дата звернення: 20.02.2023).

16. Портал даних видобувної галузі України. URL:<https://eiti.gov.ua/resursi-rozvidka-ta-vidobuvannya/glina-vognetrivka/>

17. В. Оніщенко. Трансфертне ціноутворення в Україні/Головбух
URL:https://buhplatforma.com.ua/article/7440-transfertne-tsnoutvorennya-2020#anc_2

18. Порядок розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення. Постанова КМУ від 4 червня 2015 р. № 381 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/381-2015-%D0%BF#Text>

19. Рекомендований (невиключний) перелік джерел інформації для отримання котирувальних цін* згідно з підпунктом 39.3.3.4 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 розділу I Податкового кодексу України, URL:<https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorennya-ta-mijnarodne-opodatkovannya/transfertne-tsinoutvorennya/rekomendovaniy--neviklyuchniy--perelik-djerel-informatsii/616123.html>

References

1. Puhalskyi V. (2018) "Tax control of compliance by taxpayers with the "outstretched hand" principle: necessity, essence, forms and stages of its implementation", *Economic discourse*, vol.3,pp. 141–148.

2. Zhukova O.V., Dubnytskyi V.I., Varenya V.O., Kosovskyi M.V., Zadrozhniy R.G., Borisov M.P. (2014), *Transfer pricing: the Ukrainian version*, Justinian, Kyiv, Ukraine.

3. Krychun P. (2013) "The issue of transfer pricing in Germany", *Bulletin of the Ministry of Revenue and Duties*, vol.46, pp. 58-61.

4. S. Krukhmalov, E. Kurilov (2013) "The arm's length principle – the main standard of control over transfer pricing", *Bulletin of the Ministry of Revenue and Fees*, vol. 41, pp. 24-27.

5. I. Sychevskyi, I. Syvopal (2013) "Transfer pricing", *Bulletin of the Ministry of Revenue and Fees*, vol. 33, pp. 14-17.

6. Klymenko O. (2013) "About transfer pricing", *Bulletin of the Ministry of Revenue and Fees*, vol.32.p.5.

7. Onyshchenko O. V., Khomenko L. M., Avramenko O. I. (2018) "Evolution of transfer pricing in Ukraine: tax aspect", *Global and national economic problems issue*, vol. 21, pp. 615–620.

8. Farat, O., Kosovska, V., Kozak, I. (2022) “Study of legislative changes in transfer pricing in Ukraine”, *Economy and Society*, vol.44 .doi: 10.32782/2524-0072/2022-44-77.

9. Andrus O. I. (2018) “Transfer pricing in Ukraine: problems and development prospects”, *Modern problems of economy and entrepreneurship issue*, vol. 22. pp. 6–13.

10. Karlova I. O., Verbytska A. I. (2020) “Transfer pricing: economic content and features of automated accounting at domestic enterprises”, *Black Sea Economic Studies Issue*, vol.56, pp. 125–132.URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2020_56_20

11. Korol S. Ya., Umantsiv G. V., Shushakova I. K. (2021) “Development of transfer pricing in conditions of globalization”, *Economic theory and law*, vol. 2 (45), pp. 87–100. DOI: https://doi.org/10.31359/2411_5584_2021_45_2_87

12. Kotenko A. M., Mishin M. O., Broyakov S. V. and others (2021) *Transfertsnetsinoutvorennya: suchasnyystan ta problemypravozastosuvannya :monohrafiya*. [Transfer pricing: current state and problems of law enforcement: monograph, National Acad. rights Sciences of Ukraine; Research Institute of Law, Security innovator development, Pravo, Kharkiv.

13. Market analysis – YouControl. URL:<https://youcontrol.market/>

14. PodatkovyikodeksUkrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine]. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17#Text>

15. Rezul'tatyroboty DPS u napryamkutransfertnohotsinoutvorennya 2023. *DerzhavnapodatkovasluzhbaUkrayiny: ofits. Sayt* (2023) [Results of the work of the State Tax Service in the direction of transfer pricing in 2023. State Tax Service of Ukraine: official website], (dateofapplication: 20.02.2023), URL: <https://tax.gov.ua/data/files/274224.pdf>

16. *DataportaloftheminingindustryofUkraine*, URL:<https://eiti.gov.ua/resursi-rozvidka-ta-vidobuvannya/glina-vognetrivka/>

17. V. Onishchenko (2020) “TransferpricinginUkraine”, *Holovbukh*. URL:https://buhplatforma.com.ua/article/7440-transfertne-tsnoutvorennya-2020#anc_2

18. Poryadok rozrakhunku diapazonu tsin (rentabel'nosti) ta mediany takoho diapazonu dlya tsiley transfertnoho tsinoutvorennya. Postanova KМУ vid 4 chervnya 2015 r. № 381 [The procedure for calculating the range of prices (profitability) and the median of such a range for the purposes of transfer pricing. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated June 4, 2015 No. 381]. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/381-2015-%D0%BF#Text>

19. Rekomendovanyy (nevyklyuchnyy) perelik dzherel informatsiyi dlya otrymannya kotyruval'nykh tsin* z·hidno z pidpunktom 39.3.3.4 pidpunktu 39.3.3 punktu 39.3 statti 39 rozdil I Podatkovoho kodeksu Ukrayiny [The recommended (non-exclusive) list of sources of information for obtaining quotation prices* in accordance with sub-clause 39.3.3.4 of sub-clause 39.3.3 of clause 39.3 of article 39 of section I of the Tax Code of Ukraine]. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorennya-ta-mijnarodne-opodatkovannya/transfertne-tsinoutvorennya/rekomendovaniy--neviklyuchniy--perelik-djerel-informatsii/616123.html>

*MAKSYMENKO I.Y.,
Ph. D. in Economics, Associate Professor,
National University «Zaporizhzhye Polytechnic»*

FEATURES OF CUSTOMS TAXATION OF GOODS IN FOREIGN ECONOMIC TRANSACTIONS

The relevance of the topic is due to the need to define the essence of customs duties, their functions, to identify the grounds for classifying customs duties, and to study the collection of certain types of customs duties. Fulfilling its functions, duty allows to stimulate the import or export of goods or, on the contrary, to restrict them; moreover, duty serves as a means of protecting domestic producers from unfair competition of foreign importers. Despite the fact that duties are one of the sources of filling the state treasury, they are also an effective means of protecting domestic producers. However, despite the legislative consolidation of the concept of customs duties, their types, and the procedure for their establishment and collection, there are still some gaps. This emphasizes the necessity and importance of studying certain aspects of duty collection and identifying some problems of duty application in Ukraine. To date, considerable attention has been paid by scholars to the issues of customs duties, determining the place of customs duties among other taxes. However, the procedure and conditions for the collection of seasonal customs duties and some other issues have not been addressed, and the opinions of scholars on the characteristics and functions of customs duties are ambiguous. The absence of a unified view on the functions of customs duties, the grounds for their classification, and the existence of significant gaps in the legislation push for new views on these issues and the formation of specific proposals for improving the current legislation on state customs.

Various aspects of customs duties have been the subject of research by both domestic and foreign scholars, in particular, O. Bakaieva, R. Havryliuk, O. Kozyrin, V. Kucheriavenko, D. Novikova, N. Pryshva, P. Patskurkivskyi, S. Pepeliayev, and

others. At the same time, most of the researchers addressed the problems of customs duties when studying taxes.

Customs duties are one of the most important tools for regulating the foreign trade policy of the state. They form the basis of economic methods of regulating foreign economic activity. The system of customs payments in Ukraine is based mainly on indirect taxes, which are included in the list of national taxes and fees. Its separate element is customs duties as a payment for the services of customs authorities. At the same time, they perform a fiscal function, as they represent state budget revenues, and the amount of their receipts depends on the correct calculation of the accrual basis.

Taxation of customs duties on goods crossing the customs border of Ukraine.

According to the Customs Code, customs duty is a national tax that is calculated and paid in accordance with the Customs Code of Ukraine, laws of Ukraine and international treaties ratified by the Verkhovna Rada of Ukraine [2].

Instead, this concept is defined in the Tax Code of Ukraine (hereinafter - the TCU). According to subpara. 14.1.113. para. 14.1 of Art. 14 of the TCU, customs payments are taxes that are levied in accordance with the TCU or customs legislation during the movement or in connection with the movement of goods across the customs border of Ukraine and the control over the collection of which is vested in the customs authorities. Customs payments include customs duties, excise tax on excisable goods (products) imported into the customs territory of Ukraine, value added tax on goods (products) imported into the customs territory of Ukraine [3].

According to the Budget Code, customs payments are included in the budget revenues. The budget legislation considers customs payments as tax payments [1]. In particular, taking into account the content of Articles 9 and 29 of the TCU, it can be concluded that customs duties, value added tax, and excise tax are classified as tax revenues.

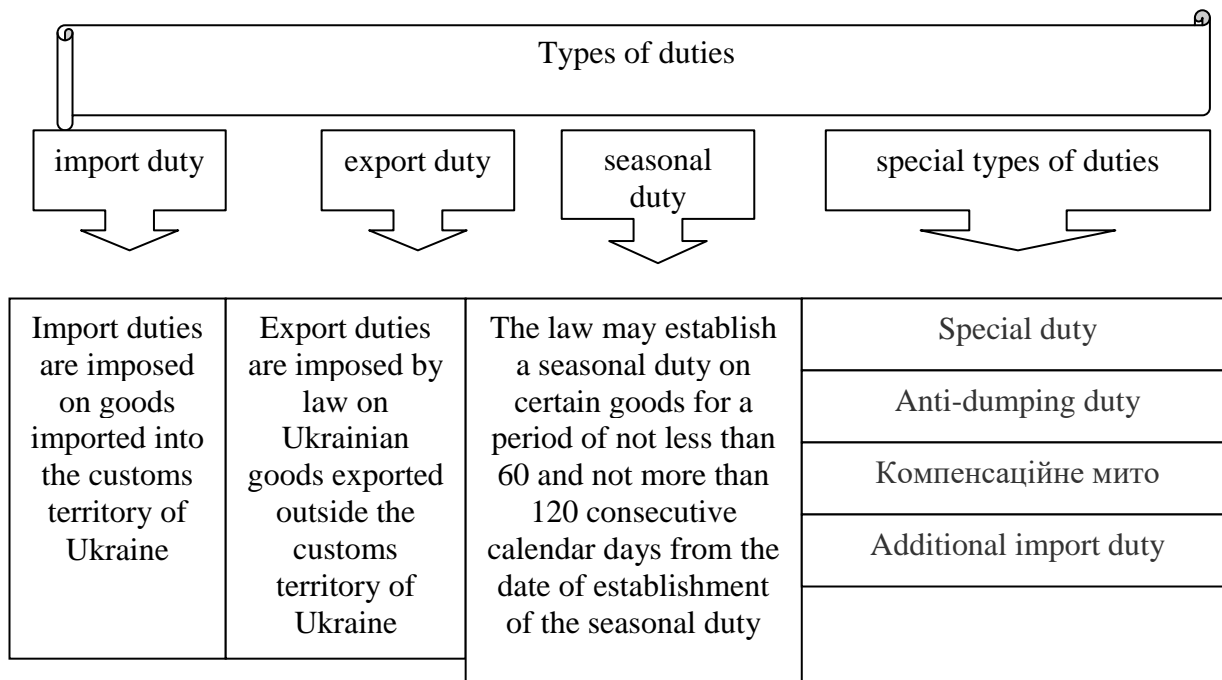


Figure 1 - Types of duties [2]

According to Article 9 of the TCU, customs duties, value added tax, and excise tax are included in the system of national taxes and fees. At the same time, they are included by the legislator in the system of customs payments. In this regard, it can be stated that these payments occupy a specific place in the system of budget revenues [3].

The following types of duties are applied in Ukraine:

- import duty;
- export duty;
- seasonal duty;
- special types of duties: special, anti-dumping, countervailing, additional import duty.

The safeguard duty is established in accordance with the Law of Ukraine "On the Application of Safeguard Measures on Imports into Ukraine":

- as a means of protecting the national producer, if the goods are imported into the customs territory of Ukraine in such volumes and/or under such conditions that their importation causes or threatens to cause significant damage to the national producer;

– as measures in response to discriminatory and/or unfriendly actions of other states, customs unions and economic groups that restrict the exercise of legitimate rights and interests of Ukrainian foreign economic operators.

Anti-dumping duties are imposed in accordance with the Law of Ukraine "On Protection of Domestic Producers from Dumped Imports" in case of importation into the customs territory of Ukraine of goods subject to dumping that causes damage or threatens to cause damage to domestic producers.

Countervailing duties are imposed in accordance with the Law of Ukraine "On Protection of Domestic Producers from Subsidized Imports" in case of importation into the customs territory of Ukraine of goods subject to subsidized imports that cause damage or threaten to cause damage to domestic producers.

An additional import surcharge is imposed by law in accordance with Article XII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994 and the Agreement on Balance of Payments Provisions of the GATT 1994 in the event of a significant deterioration in the balance of payments or a significant reduction in foreign exchange reserves, or if they reach a minimum level in order to ensure balance of payments and increase foreign exchange reserves.

The duty payers are:

– a person who imports goods into the customs territory of Ukraine or exports goods from the customs territory of Ukraine in accordance with the procedure and under the conditions established by the Customs Code [2] ;

– a person to whose address goods are transported (sent) in international postal or express mail, unaccompanied baggage, or cargo shipments;

– a person who is obliged to comply with the requirements of customs regimes providing for exemption from customs duties in case of violation of such requirements;

– a person who uses goods, customs clearance of which was carried out with conditional exemption from taxation, for other purposes and/or contrary to the terms or purposes of such exemption in accordance with the Customs Code, other laws of Ukraine, as well as any other persons who unreasonably use the exemption from customs duty (tax benefit);

- a person who sells or transfers into possession, use or disposal goods released for free circulation on the customs territory of Ukraine with exemption from customs duties before the expiration of the period specified by law;
- a person who sells goods and vehicles.

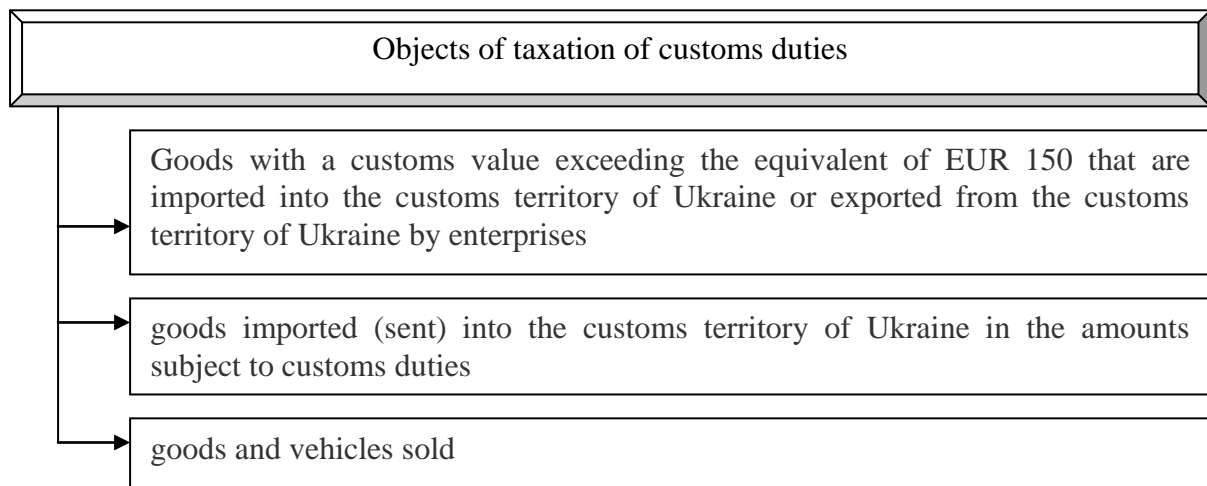


Figure 2 - Objects of customs duty [3]

The date of occurrence of tax liabilities for payment of customs duties in case of importation of goods into the customs territory of Ukraine or exportation of goods from the customs territory of Ukraine is the date of submission of the customs declaration for customs clearance to the customs authority or the date of accrual of such tax liability by the customs authority.

The tax base for customs duties on goods moved across the customs border of Ukraine is:

- for goods for which ad valorem rates of duty are established by law, the customs value of the goods;
- for goods for which the law establishes specific rates of duty, the quantity of such goods in the units of measurement established by law.

The following types of duty rates are applied in Ukraine:

- ad valorem - as a percentage of the tax base;
- specific - in monetary terms per unit of the tax base;
- combined, consisting of ad valorem and specific duty rates.

Taxation of goods depending on the chosen customs regime

Duty	Excise tax	Value added tax
Import is a customs regime under which foreign goods are released for free circulation in the customs territory of Ukraine after payment of all customs duties established by the laws of Ukraine for the import of these goods and completion of all necessary customs formalities		
<p>The import duty is charged and paid in accordance with Articles 272, 277, part one of Article 286 of the CCU, subject to the conditions and restrictions established by Chapter 13 of the CCU.</p> <p>Import duty rates are applied in accordance with Article 280 of the CCU.</p>	<p>It is accrued and paid in accordance with sub-clause 213.1.3 of clause 213.1 of Article 213 of the TCU.</p> <p>Excise tax rates are applied in accordance with Article 215 of the Tax Code.</p> <p>In the case of importation of marked excisable goods into the customs territory of Ukraine, the tax is paid at the time of purchase of excise tax stamps with additional payment (if necessary) on the day of submission of the customs declaration (sub-clause 222.2.2 of clause 222.2 of Article 222 of the TCU).</p>	<p>It is accrued and paid in accordance with sub-clause c) of clause 185.1 of Article 185 of the TCU, taking into account the provisions of Article 191 of the TCU.</p> <p>VAT rates are applied in accordance with Article 193 of the TCU.</p>
Re-import is a customs regime under which goods that have been exported or cleared for export outside the customs territory of Ukraine are released for free circulation in the customs territory of Ukraine with exemption from customs duties established by the laws of Ukraine on imports of these goods and without the application of non-tariff regulation of foreign economic activity		
<p>Import duty in accordance with paragraph 1 of part one of Article 283 and part two of Article 286 of the CCU is not paid if the requirements and restrictions set forth in Chapter 14 of the CCU are met.</p>	<p>According to subpara. 213.3.3 para. 213.3 Art. 213 of the TCU is not paid if value added tax is not levied in accordance with the law.</p> <p>In other cases, the re-importation of excisable goods (products) from outside the customs territory of Ukraine is subject to payment of excise tax on a general basis.</p>	<p>In accordance with subpara. 206.3 of Article 206 of the TCU, no VAT is paid, except for import operations in accordance with para. 3 of part two of Article 78 of the TCU, which are subject to VAT on a general basis.</p>
Export is a customs regime under which Ukrainian goods are released for free circulation outside the customs territory of Ukraine without obligations to re-import them		
<p>The export duty is charged and paid in accordance with Article 273, part seven of Article 280 and part four of Article 286 of the CCU.</p> <p>Export duty rates for Ukrainian goods exported outside the customs territory of Ukraine are set by separate laws.</p>	<p>Not paid in accordance with subpara. 213.2.1 of para. 213.2 of Article 213 of the TCU.</p>	<p>Not paid in accordance with subpara. a) of subpara. 195.1.1 of para. 195.1 of Art. 195 of the TCU.</p>

<p>Re-export is a customs regime under which goods previously imported into the customs territory of Ukraine or the territory of a free customs zone are exported outside the customs territory of Ukraine without payment of export duties and without application of non-tariff regulation of foreign economic activity</p>		
<p>The export duty is not paid in accordance with paragraph 2 of part one of Article 283 and paragraph one of part five of Article 286 of the CCU, subject to the requirements and restrictions established by Chapter 16 of the CCU.</p>	<p>Not paid in accordance with subpara. 213.2.1 of para. 213.2 of Art. 213 of the TCU.</p>	<p>Not paid responsibly to subpara. b) of subpara. 195.1.1 of para. 195.1 of Art. 195 of the TCU.</p>
<p>Transit is a customs regime under which goods and/or vehicles for commercial purposes are moved under customs control between two controlling authorities or within the area of activity of one such authority without any use of these goods, without payment of customs duties and without application of non-tariff regulation of foreign economic activity</p>		
<p>Not subject to customs duties, unless otherwise provided by law, subject to the requirements and restrictions established by Chapter 17 of the TCU in accordance with Part Six Art. 286 OF THE CCU.</p>	<p>They are not subject to excise tax in accordance with sub-clause 213.3.3 of clause 213.3 of Article 213 of the TCU.</p>	<p>They are not subject to VAT in accordance with clause 206.6 of Article 206 of the TCU.</p>
<p>Temporary export is a customs regime under which Ukrainian goods or commercial vehicles are exported outside the customs territory of Ukraine with conditional full exemption from customs duties and without the application of non-tariff regulation of foreign economic activity and are subject to re-importation before the end of the established period without any changes, except for normal wear and tear as a result of their use</p>		
<p>Export duty in accordance with part eight of Article 286 of the CCU is not paid if the requirements and restrictions set forth in Chapter 19 of the CCU are met.</p>	<p>Not paid in accordance with subpara. 213.2.1 of para. 213.2 of Art. 213 of the TCU</p>	<p>According to clause 206.8 of Article 206 of the TCU, the tax is not paid subject to compliance with the requirements and restrictions established by Chapter 19 of the TCU</p>
<p>A customs warehouse is a customs regime under which foreign or Ukrainian goods are stored under customs control with conditional full exemption from customs duties and without the application of non-tariff regulation of foreign economic activity.</p>		
<p>Import duty is not paid in accordance with clause 1 of part one of Article 284 of the CCU and part nine of Article 286 of the CCU, a conditional full exemption from import duty is applied, subject to the requirements and restrictions established by Chapter 20 of the CCU. Export duty is not paid in accordance with Article 121 of the CCU.</p>	<p>Export duty is not paid in accordance with Article 121 of the CCU.</p>	<p>According to para. 206.9 of Art. 206 of the TCU, it is not paid subject to compliance with the requirements and restrictions established by Chapter 20 of the TCU.</p>

<p>The free customs zone is a customs regime under which foreign goods are imported into the territory of the free customs zone and exported from this territory outside the customs territory of Ukraine with exemption from customs duties and without application of non-tariff regulation of foreign economic activity, and Ukrainian goods are imported into the territory of the free customs zone with customs duties and application of non-tariff regulation measures</p>		
<p>Import duty in accordance with part two of Art. 132, clause 1) of part one of Article 284 and part ten of Article 286 of the CCU is not paid on foreign goods, subject to the requirements and restrictions established by Chapter 21 of the CCU. In accordance with part one of Article 132 of the CCU, export duties on Ukrainian goods are paid at the rates applicable to exports of goods.</p>	<p>Not paid on goods imported from outside the customs territory of Ukraine in accordance with subpara. 213.3.3 of para. 213.3 of Art. 213 of the TCU.</p> <p>It is not paid on goods exported from the customs territory to the territory of the free customs zone in accordance with subpara. 213.2.1 of para. 213.2 of Art. 213 of the TCU.</p>	<p>Not paid on goods imported from outside the customs territory of Ukraine to the territory of the free customs zone in accordance with subpara. 206.10.2 п. 206.10 Art. 206 of the TCU, subject to the requirements and restrictions established by Chapter 21 of the TCU.</p> <p>Not paid on goods exported from the customs territory of Ukraine to the territory of the free customs zone in accordance with subpara. 206.10.1 para. 206.10 Art. 206 of the TCU.</p>
<p>Duty-free trade is a customs regime under which goods not intended for free circulation in the customs territory of Ukraine are stored and sold for export outside the customs territory of Ukraine under customs control at checkpoints (control points) across the state border of Ukraine open for international traffic and on commercial air, water or rail vehicles operating international flights, with conditional exemption from customs duties established for import and export of such goods.</p>		
<p>Import duty in accordance with part three of Article 141 and part eleven of Article 286 of the CCU is not paid on foreign goods subject to the requirements and restrictions set forth in Chapter 22 of the CCU.</p> <p>In accordance with part four of Article 141 of the CCU, export duty on Ukrainian goods is charged and paid at the rates applicable to exports of goods.</p>	<p>Not paid on goods imported from outside the customs territory of Ukraine to a duty-free shop in accordance with subpara. 213.3.3 п. 213.3 of Article 213 of the TCU.</p> <p>Not paid on goods exported from the customs territory of Ukraine to a duty-free shop in accordance with subpara. 213.2.1 of para. 213.2 Art. 213 OF THE TCU.</p>	<p>It is not paid on goods imported from outside the customs territory of Ukraine to a duty-free shop in accordance with subpara. 206.11. п. 206.11 of Art. 206 of the TCU, subject to the requirements and restrictions established by Chapter 22 of the TCU.</p> <p>Not paid on goods exported from the customs territory Ukraine to a duty-free shop in accordance with subpara. 206.11.2 of para. 206.11 of Art. 206 of the TCU.</p>
<p>Processing on the customs territory is a customs regime under which foreign goods are processed in accordance with the procedure established by law without the application of non-tariff regulation of foreign economic activity, provided that the processed products are further re-exported</p>		

<p>Import duty is not paid in accordance with paragraph 1) of part one of Article 284 and part twelve of Article 286 of the CCU, provided that the requirements and restrictions established by Chapter 23 of the CCU.</p>	<p>Not paid in accordance with sub-clause 213.3.3 of clause 213.3 of Article 213 of the TCU.</p>	<p>Not paid in accordance with clause 206.12 of Article 206 of the TCU, subject to the requirements and restrictions established by Chapter 23 of the TCU.</p>
--	--	--

The customs value of goods transported across the customs border of Ukraine is the value of goods used for customs purposes, which is based on the price actually paid or payable for these goods.

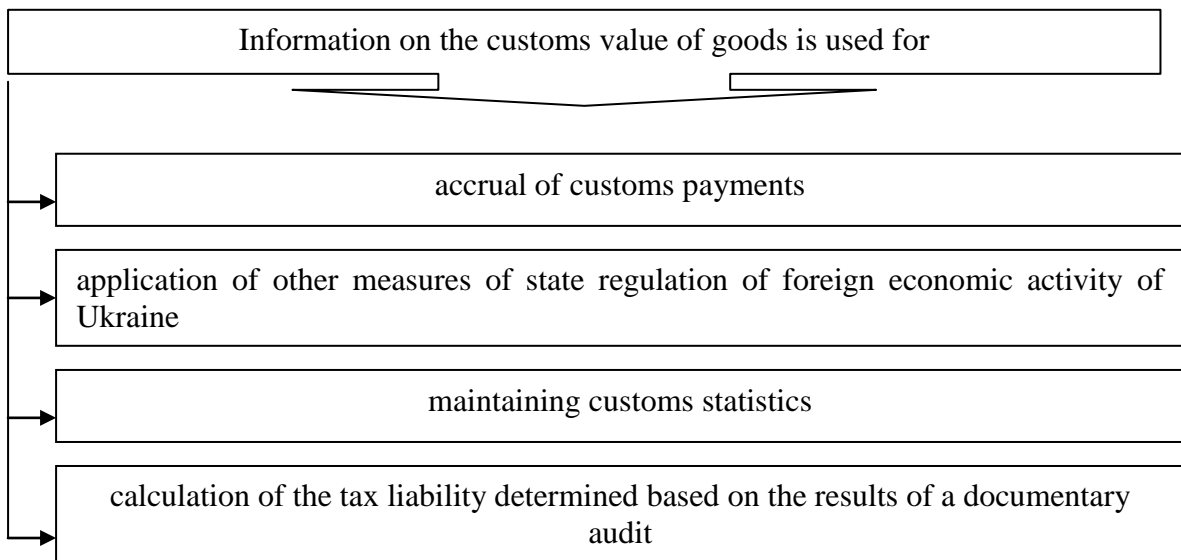


Figure 3 - Use of information on the customs value of goods

The tax base for goods imported into the customs territory of Ukraine is the contractual value, but not lower than the customs value of these goods, determined taking into account the customs duty and excise tax payable and included in the price of the goods.

When determining the tax base for goods imported into the customs territory of Ukraine, the conversion of foreign currency into the currency of Ukraine shall be carried out at the exchange rate determined in accordance with Article 391 of this Code.

For services supplied by non-residents in the customs territory of Ukraine, the tax base is the contractual value of such services, including taxes and duties, except for

value added tax, which are included in the supply price in accordance with the law. The determined cost is translated into the national currency at the exchange rate of the National Bank of Ukraine as of the date of the tax liability. In the case of receiving services from non-residents without paying for them, the tax base is determined based on the usual prices for such services without taking into account the tax [3] .

When importing goods into the customs territory of Ukraine, tax amounts are payable to the state budget by taxpayers before and/or on the day of submission of the customs declaration directly to the single treasury account, except for transactions for which exemption (conditional exemption) from taxation is granted.

Transactions involving the importation of goods into the customs territory of Ukraine under the import customs regime are subject to tax, except for transactions:

- on the import of goods exempt from taxation, as well as in accordance with international agreements ratified by the Verkhovna Rada of Ukraine;
- goods that have been placed under the customs regime of processing outside the customs territory of Ukraine are returned to the customs territory of Ukraine within the time limit for importation with tax exemption:
 - in the same condition in which they were exported from the customs territory of Ukraine, subject to the conditions;
 - in a repaired form, if the repair was carried out under the warranty;

The obligation to pay customs duties is terminated:

- when fulfilling the obligation to pay customs duties;
- if the goods were destroyed or irretrievably lost before their release as a result of an accident or force majeure under normal conditions of transportation, storage or use (operation) and in the absence of violations of the requirements and conditions, as well as as a result of natural losses, which are confirmed by the relevant acts;
 - if the goods are destroyed or transferred to state ownership;
 - if the goods are confiscated;
 - upon fulfillment of the conditions of the relevant customs regime or customs formalities that allow completion of the customs regime or transaction with goods;

– if, after the release of goods into free circulation on the customs territory of Ukraine, the company refused to use such goods for their final (intended) purpose and the goods were exported outside the customs territory of Ukraine.

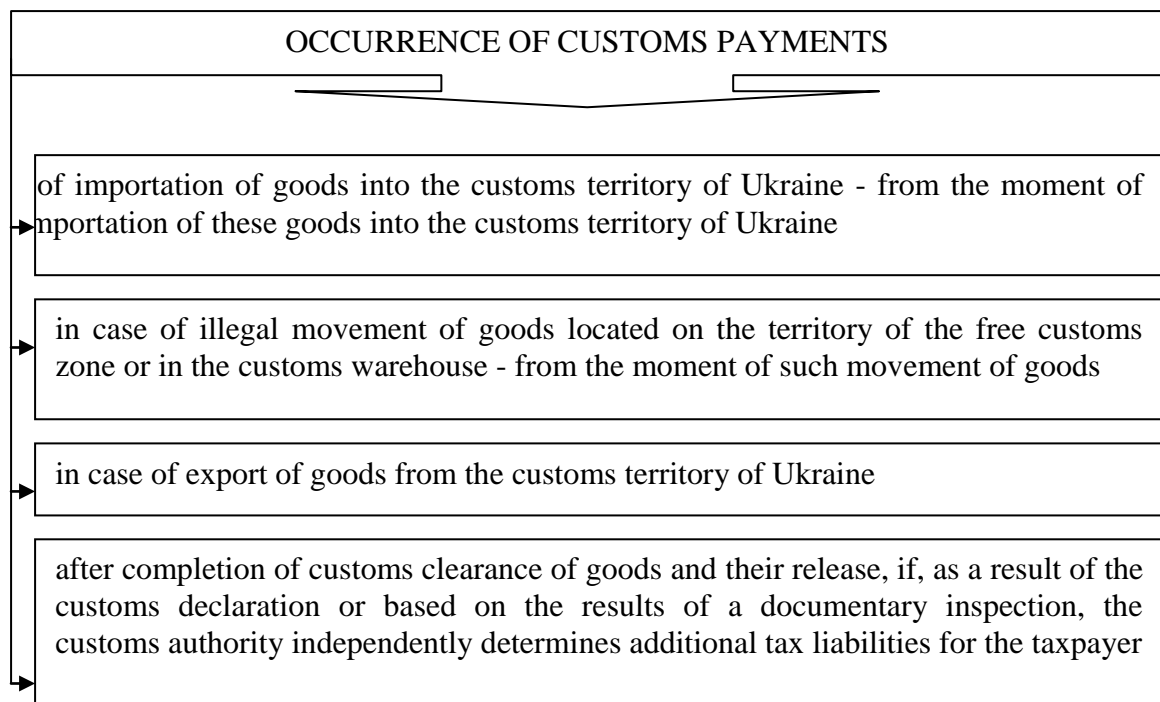


Figure 4 - Collection of customs payments

In the case of importation of goods into the customs territory of Ukraine, the amounts of customs payments accrued by the declarant (authorized person) or the customs authority shall be paid to the State Budget of Ukraine by the taxpayer before or on the day of submission of the customs declaration for customs clearance to the customs authority, unless the goods are imported into the customs territory of Ukraine with exemption from customs payments or released into the relevant customs regime under a simplified declaration within the limits of simplifications granted to the enterprise.

In case of release of goods under the relevant customs regime under a simplified customs declaration within the scope of simplifications granted to the enterprise, customs payments must be paid no later than the day of submission to the customs authority of the relevant additional declaration to such a simplified declaration.

Customs payments shall be calculated by the declarant or other persons who are obliged to pay customs payments independently, unless the obligation to calculate customs payments is imposed on the customs authorities.

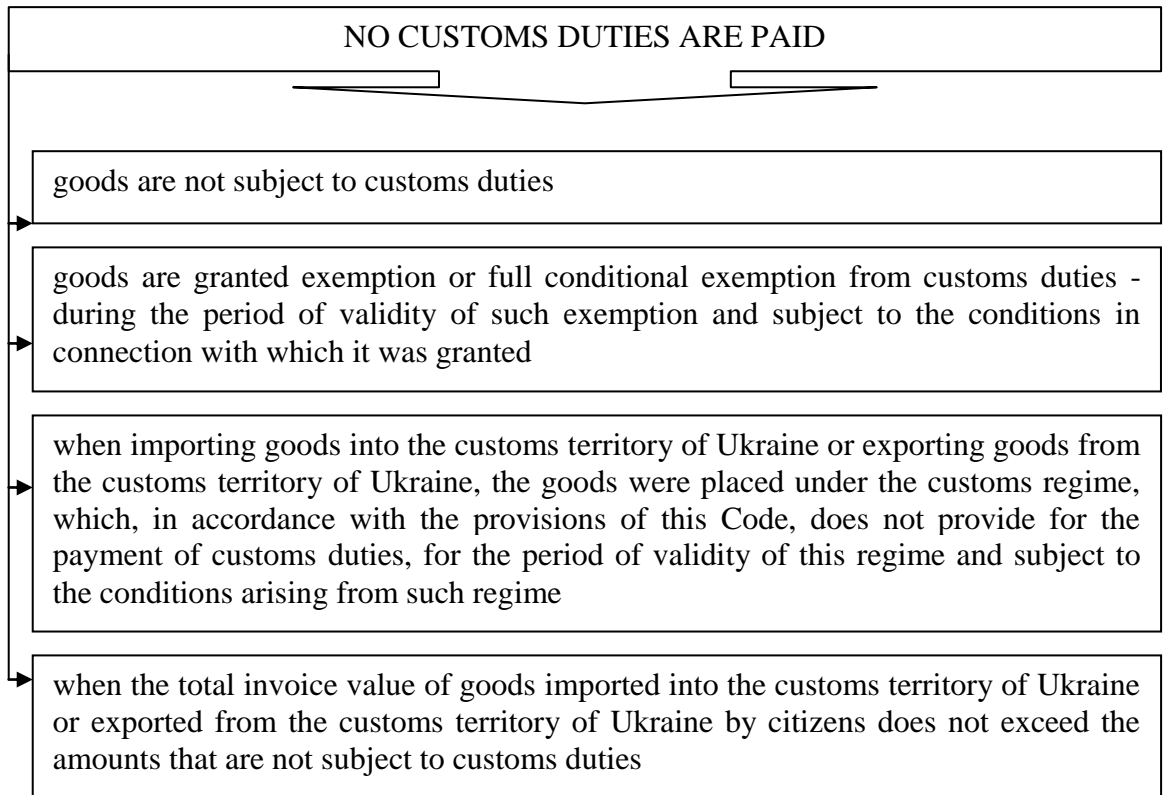


Figure 5 - Conditions under which customs duties are not paid

Customs payments shall be calculated in the currency of Ukraine. For the purposes of calculating customs payments, the rates in force on the day of submission of the customs declaration for goods to the customs authority, and if customs clearance is carried out without submission of the customs declaration, on the day of its implementation, shall be applied [2].

If, for the purposes of calculating customs payments, including determining the customs value of goods, it is necessary to transfer foreign currency, exchange rates are applied.

If goods are placed for temporary storage, customs payments must be paid no later than the day the temporary storage period expires. If, prior to the expiration of the temporary storage period, the goods are placed under a customs regime that provides for the payment of customs payments, the customs payments must be paid no later than the release of the goods in accordance with this regime.

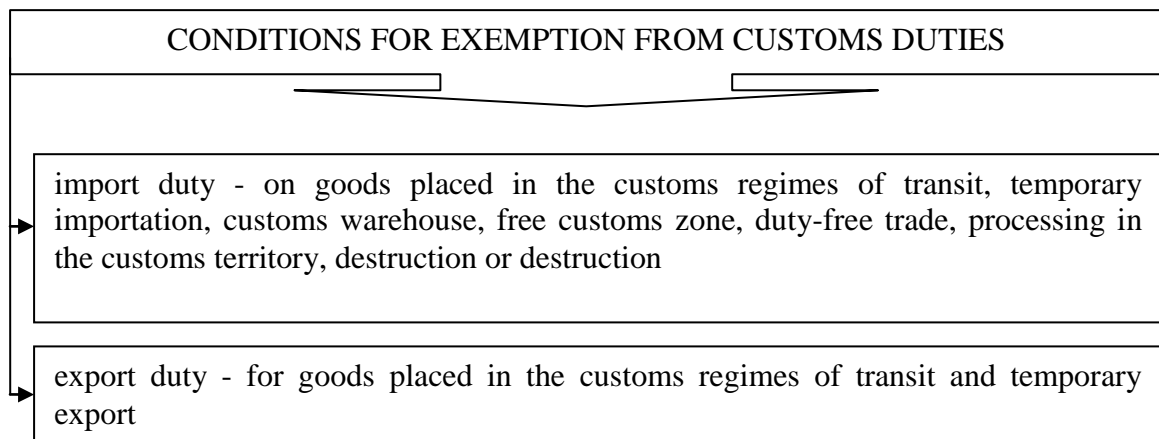


Figure 6 - Exemption from customs duties

In case of exportation of goods from the customs territory of Ukraine, the export duty must be paid no later than the day of acceptance of the customs declaration for customs clearance by the customs authority.

In case of change of customs regime, customs payments must be paid no later than the day of release of goods in the next customs regime.

For the purposes of calculating the penalty, the deadline for payment of customs duties is deemed to be the deadline for payment:

- in case of use of goods imported into the customs territory of Ukraine with conditional exemption from customs payments for purposes other than those in connection with which such exemption was granted, the first day when the person violated the restrictions on the use and/or disposal of the said goods. If such day cannot be determined, the deadline for payment of customs duties shall be the day the customs authority accepts the customs declaration for such goods for customs clearance;

- in case of violation of the requirements and conditions of the customs regimes, which entails the obligation to pay customs payments, the day of such violation. If it is impossible to determine such a day, the date of commencement of the respective customs regime shall be deemed to be the date of payment of customs payments;

- in other cases - the day when the obligation to pay customs duties arises.

The amounts of customs payments accrued by the declarant or the customs authority shall be transferred directly to the single treasury account and shall be paid in cash through the cash desk of the customs authority or financial institution or in non-cash form through a financial institution, except as provided for by this Code and the laws of Ukraine. Customs payments may be collected by the customs authority in cash with the filling in of a unified customs receipt.

The customs authority shall transfer the amounts of customs payments to the State Budget of Ukraine from the said accounts of the customs authority.

Customs payments shall be paid in the currency of Ukraine. In certain cases, the list of which is established by the Cabinet of Ministers of Ukraine, customs payments may be paid in foreign currency at the exchange rate.

Thus, the factors that influence the receipt of customs duties to

The factors that influence the state budget include first-order (external) and second-order (internal) factors. External factors include the value and structure of foreign trade turnover, tax rates, customs privileges, exchange rates, and outline potential opportunities for the volume of customs payments to the budget.

Internal factors reflect the level of organization of customs control, i.e. professional training of customs officers, technical equipment, etc. Thus, the second-order factors reflect the efficiency of realizing the existing potential for mobilizing customs payments to the budget.

References:

1. Biudzhetni kodeks Ukrainy 21.06.2001 № 2542-III URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
2. Mytnyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 13.03.2012 № 4495-VI URL: // <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>
3. Podatkoviy kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755- VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/sp:wide#n8575>
4. Pro buxgalters`ky`j oblik ta finansovu zvitnist` v Ukrayini [On accounting and financial reporting in Ukraine] Zakon Ukrayiny` vid 16 ly`pnya 1999 r. # 996-XIV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

РОЗДІЛ 3. ФІНАНСОВІ МЕХАНІЗМИ В АДМІНІСТРУВАННІ

BOLDUYEVA O.V.

*Doktor nauk ekonomicznych, profesor nadzwyczajny,
Zaporoski Uniwersytet Narodowy*

BOLDUYEVA O.G.

magistr,

Wyższa Szkoła Bankowa we Wrocławiu,

DOSKONALENIE METODOLOGICZNYCH PODSTAW ZARZĄDZANIA PRZEWAGĄ KONKURENCYJNĄ PRZEDSIĘBIORSTWA

Wdrożenie mechanizmu zarządzania przewagą konkurencyjną w przedsiębiorstwie wymaga jego dostosowania zgodnie z charakterystyką otoczenia zewnętrznego i wewnętrznego przedsiębiorstwa. Jednym z głównych warunków takiej adaptacji jest szczegółowa analiza celu, funkcji i sfer działalności przedsiębiorstwa jako całości oraz jego oddziałów, co umożliwi uzyskanie wstępnych informacji o zgodności istniejącego i pożądanego stanu obiekt zarządzania. Wyniki oceny określają listę działań niezbędnych do realizacji określonych procesów technologicznych w systemie ogólnego zarządzania przez przedsiębiorstwo.

Celem wdrożenia mechanizmu zarządzania przewagą konkurencyjną w przedsiębiorstwie jest precyzyjne określenie kierunków koncentracji wysiłków wszystkich szczebli zarządzania przedsiębiorstwem oraz pozostałych pracowników, aby zapewnić osiągnięcie zrównoważonego rozwoju i sukcesu rynkowego [8, 11].

Generalnie, opierając się na praktyce, wyróżnia się trzy etapy wdrażania mechanizmu zarządzania przewagą konkurencyjną w przedsiębiorstwie. Mają pewne różnice w poziomie integracji zarządzania z ogólnym systemem zarządzania przedsiębiorstwem:

Na początkowym etapie konieczne jest podjęcie działań mających na celu sformalizowanie procesu - to znaczy zapewnienie podziału funkcji między strukturalnymi działami przedsiębiorstwa lub utworzenie wyspecjalizowanego działu, opracowanie wewnętrznych dokumentów regulacyjnych i procedur działania. Jednocześnie działalność firmy koncentruje się na rozwiązywaniu bieżących

problemów, a cele strategiczne i orientacja rynkowa są określone tylko w ogólnym opisie na papierze (jednakże firma może również opracowywać strategie, programy itp., jednak takie opracowania, w większości przypadków pozostają jedynie dokumentami „przełomowymi” i nie są wykorzystywane w działaniach praktycznych).

Pośredni etap wdrażania mechanizmu zarządzania przewagą konkurencyjną w przedsiębiorstwie polega na aktywnym zaangażowaniu przedstawicieli najwyższego kierownictwa w proces opracowywania planów strategicznych i bezpośredniego zarządzania przewagą konkurencyjną na rynku. W tym przypadku przedstawiciele najwyższego kierownictwa są świadomi treści strategicznego celu i zadań przedsiębiorstwa w długim okresie i przyczyniają się wszelkimi możliwymi sposobami do wspierania wdrażania mechanizmu zarządzania przewagą konkurencyjną w przedsiębiorstwie.

W trzecim etapie opracowywany jest i dostarczany do wszystkich działów i służb przedsiębiorstwa zestaw narzędzi metodycznych zapewniający realizację strategii przewagi konkurencyjnej organizacji na rynku. W takich warunkach strategiczną wizję rozwoju przedsiębiorstwa tworzą nie tylko przedstawiciele najwyższego kierownictwa, ale także kierownicy pionów funkcjonalnych i ich pracownicy [4, 11].

Środkiem zapewniającym szerzenie myślenia strategicznego i konkurencyjnego są zakrojone na szeroką skalę szkolenia pracowników w zakresie nowoczesnych koncepcji zarządzania strategicznego oraz metod opracowywania i wdrażania innowacji, a także tworzenie tymczasowych grup docelowych w przedsiębiorstwie [3, 10]. . Takie grupy jednoczą specjalistów z różnych działów i dają możliwość zapewnienia koordynacji funkcjonalnej pomiędzy działami i pracownikami. Stwarza to warunki zapobiegające izolacji poszczególnych jednostek oraz pomaga pracownikom poznać składowe strategii, wartości i standardy przewag konkurencyjnych firmy w każdym z jej działów czy jednostek strukturalnych.

Ostatecznie efektem takiej pracy jest kształtowanie się kultury korporacyjnej w zespole firmy, której celem jest osiągnięcie przez firmę strategicznego sukcesu konkurencyjnego na rynku oraz ciągłe doskonalenie jej działań [12].

Jako zadania wdrożenia mechanizmu zarządzania przewagą konkurencyjną w działalności przedsiębiorstwa należy wyróżnić [1]:

- zapewnienie optymalnego funkcjonowania i współdziałania wszystkich jednostek przedsiębiorstwa, przy odpowiedniej dynamicznej poprawie wskaźników ich funkcjonowania;

- podnoszenie kwalifikacji pracowników oraz poziomu praktycznego doświadczenia w zarządzaniu jakością, kosztami i produktywnością, a także metod rozwiązywania problemów i doskonalenia działań;

- zwiększyć poziom wsparcia informacyjnego dla menedżerów i każdego pracownika w zakresie czynników wpływających na poziom i potencjał konkurencyjności przedsiębiorstwa;

- zwiększenie zaangażowania pracowników firmy w innowacyjne procesy doskonalenia składowych jej przewag konkurencyjnych;

- poprawa jakości i szybkości komunikacji biznesowej oraz relacji między działami a członkami zespołu firmy;

- wypracować standardy i normy postępowania członków zespołu w budowaniu i wdrażaniu przewag konkurencyjnych przedsiębiorstwa;

- tworzyć atmosferę sprzyjającą twórczej i biznesowej samorealizacji pracowników firmy;

- kształtowanie kultury korporacyjnej w przedsiębiorstwie ukierunkowanej na identyfikowanie i rozwiązywanie problemów.

Zadania te mają wyraźny charakter behawioralny. Tłumaczy się to tym, że powodzenie wdrażania jakichkolwiek istotnych zmian w organizacji, a zwłaszcza tak złożonych prac, jak wprowadzenie mechanizmu zarządzania jego przewagami konkurencyjnymi w przedsiębiorstwie, zależy istotnie od stopnia zainteresowania ich wdrożeniem oraz poziom kompetencji menedżerów wszystkich szczebli, a także w zdecydowanej większości specjalistów i zwykłych pracowników [6]. Jednocześnie ustalona w ogólnej strategii koncepcja, przedmiot, przedmiot i zasady zarządzania przewagą konkurencyjną są istotne również w przypadku jej realizacji w kontekście funkcji wyodrębnionego działu przedsiębiorstwa.

Bezpośrednie wprowadzenie mechanizmu zarządzania przewagą konkurencyjną przedsiębiorstwa do systemu jego ogólnego zarządzania obejmuje siedem etapów [4, 7, 9]:

1. Uogólnienie cech procesów zarządzania wewnętrznego i ich efektywności, w szczególności:

- podział funkcji każdej jednostki strukturalnej i każdego urzędnika oraz ocena poziomu ich wykonania;

– istniejące przepływy informacji pomiędzy działami.

2. Ustanowienie funkcji, które nie są realizowane lub są realizowane niewłaściwie w ramach zarządzania przewagą konkurencyjną przedsiębiorstwa.

3. Opracowanie działań usprawniających zarządzanie informacją i personelem przewag konkurencyjnych firmy.

4. Opracowanie elementów strategii kształtowania przewag konkurencyjnych, jako podstawowego składnika technologii zarządzania przewagą konkurencyjną przedsiębiorstwa.

5. Stworzenie komórki strukturalnej, która powinna na bieżąco monitorować skuteczność zarządzania przewagą konkurencyjną przedsiębiorstwa, identyfikować problemy i koordynować pracę zespołu w celu ich rozwiązania.

6. Stworzenie zbioru wewnętrznych przepisów regulujących podziały strukturalne przedsiębiorstwa, instrukcji pracy dla urzędników w celu:

– wprowadzenie do praktyki zarządzania niestosowanych wcześniej elementów zarządzania przewagą konkurencyjną;

- rozmieszczenie obowiązków funkcyjnych, które były realizowane nieefektywnie;

- optymalizacja przepływu informacji pomiędzy pionami strukturalnymi a urzędnikami.

7. Uzasadnienie finansowych i ekonomicznych wskaźników wdrożenia systemu zarządzania przewagą konkurencyjną przedsiębiorstwa.

Skuteczność wdrożenia mechanizmu zarządzania przewagą konkurencyjną przedsiębiorstwa w systemie ogólnego systemu zarządzania zależy w istotny sposób

od stopnia zapewnienia odpowiednich warunków naukowych i metodycznych, organizacyjnych, ekonomicznych, społecznych i psychologicznych. Ważnym warunkiem takiego wdrożenia jest psychologiczne zainteresowanie i bezpośredni udział najwyższego kierownictwa firmy w procesie, ich kompleksowe wsparcie niezbędnych zmian. Tak więc, jak pokazuje doświadczenie wdrażania różnych programów poprawy efektywności i konkurencyjności firm w różnych krajach, przy braku wsparcia realizacji takich projektów przez najwyższe kierownictwo, wszelkie zmiany w organizacji skazane są na niepowodzenie [2, 5]. , 10].

Jak pokazują wyniki badań specyfiki i wyników działalności krajowych przedsiębiorstw, jednym z głównych mankamentów funkcjonowania systemu zarządzania przewagą konkurencyjną jest niezadowolający stan informacyjnego wsparcia procesu. W większości przedsiębiorstw brak jest podsystemu celowego gromadzenia, porządkowania i przekazywania informacji o stanie i zmianach w otoczeniu zewnętrznym jego funkcjonowania. Taki system rachunkowości jest niezbędny dla zapewnienia podejmowania uzasadnionych i adekwatnych decyzji zarządczych w ramach realizacji funkcji zarządzania przewagą konkurencyjną. W celu wyeliminowania wspomnianej wady oraz poprawy efektywności systemu zarządzania przewagami konkurencyjnymi przedsiębiorstwa wskazane jest wdrożenie funkcjonalnego komponentu systemu zarządzania, który zapewniłby utworzenie niezbędnej bazy danych o wskaźnikach zmian w otoczeniu zewnętrznym środowisko niezbędne do podejmowania decyzji, które między innymi musi koniecznie zawierać informacje o: konkurentach; konsumenci hurtowi i klienci; dostawcy.

Stworzenie systemu informacyjnego tych elementów otoczenia zewnętrznego pozwoli na ocenę i prognozę zmian w otoczeniu konkurencyjnym oraz podejmowanie ukierunkowanych decyzji zarządczych w celu korygowania zachowań przedsiębiorstwa na rynku i ograniczania poziomu ryzyka zdarzeń niepożądanych .

Tworzenie systemu informacji o konkurentach w przedsiębiorstwie jest niezbędne do realizacji analitycznego przetwarzania strategii konkurencyjnej promocji własnego produktu na rynku. Ukierunkowane zbieranie informacji o konkurentach i ich zachowaniach na rynku nie ma sformalizowanego podejścia w większości

krajowych przedsiębiorstw. W większości przypadków przedsiębiorstwa oficjalnie nie mają szczegółowych informacji o konkurentach, chociaż oczywiście istnieją pewne nieusystematyzowane dane o stanie konkurentów (informacje uzyskane z komunikacji z pracownikami innych przedsiębiorstw, dane uzyskane z wystaw, broszur itp.) . Ze względu na znaczny koszt usług badania stanu rynku określonego produktu, które są wykonywane przez firmy konsultingowe lub inne wyspecjalizowane firmy, są one nieosiągalne finansowo dla większości krajowych przedsiębiorstw. Tak więc jedną z możliwych opcji rozwiązania problemu pozyskiwania niezbędnych informacji o konkurentach jest stworzenie własnego systemu informacyjnego mającego na celu rejestrację danych firm konkurencyjnych na rynku.

Do budowy takiego systemu informatycznego proponuje się utworzenie dwóch baz danych. Informacje o każdym z głównych konkurentów, przewagach, dzięki którym zajmuje on odpowiednią pozycję konkurencyjną na rynku, należy pogrupować w pierwszej bazie danych, podsumowując informacje o źródłach przewag konkurencyjnych konkurujących firm. W drugiej należy określić konsekwencje działania określonych przewag ucieleśnionych w konkurencyjności produktów przedsiębiorstwa konkurencyjnego.

Baza danych o czynnikach przewagi konkurencyjnej głównych konkurentów przedsiębiorstwa powinna być utworzona zgodnie z następującą strukturą informacji: nazwa i dane konkurenta; segmenty docelowe, w których działa konkurent; charakterystyka markowej sieci sprzedaży konkurenta; główni odbiorcy hurtowi i klienci konkurenta; warunki pracy z nimi; główni dostawcy konkurenta; charakterystyka sprzętu używanego przez zawodnika; poziom kwalifikacji personelu; częstotliwość powstawania nowych kolekcji odzieży; aktywność reklamowa i skuteczność reklamy; inne źródła przewagi konkurencyjnej.

Uzupełnianie systemu informacji o źródłach przewagi konkurencyjnej głównych konkurentów na rynku powinno odbywać się na bieżąco. Baza danych jest niezbędna kierownictwu firmy do: ustalenia listy konkurentów pod kątem docelowych segmentów rynku w celu opracowania lub dostosowania strategii i działań konkurencyjnych; ocena i prognozowanie wzorców i dynamiki zmian

asortymentu i jakości towarów konkurencji (podstawą takiej analizy mogą być informacje o składzie i wielkości wyposażenia technologicznego konkurencji, kwalifikacjach personelu, nomenklaturze produktów, liście dostawców itp. .), koszty ich produkcji i promocji; ustalanie i uzasadnianie perspektywicznych kierunków strategii konkurencyjnej przedsiębiorstwa.

W celu opracowania strategii produktowej przedsiębiorstwa, zaplanowania cech jakościowych, cen produktów i konkurencyjności, wskazane jest rejestrowanie informacji i tworzenie bazy informacyjnej o konkurencyjności produktów konkurencji.

Baza danych o czynnikach konkurencyjności towarów głównych konkurentów przedsiębiorstwa powinna być tworzona według następującej struktury informacji: pozycja asortymentowa; nazwa i dane firmy – producenta podobnych produktów; data wprowadzenia danych; cena jednostkowa 1) przedsiębiorstwa, 2) firmy konkurencyjnej; ekspercka ocena jakości produktów 1) przedsiębiorstwa, 2) firmy konkurencyjnej; wskaźnik konkurencyjności.

Ten system informacyjny powinien zapewnić analityczne potrzeby uzasadnienia asortymentu firmy w segmentach rynku, a mianowicie odpowiedzieć na następujące pytania:

- które przedsiębiorstwa są główną konkurencją dla towarów przedsiębiorstwa;
- jakie przewagi mają konkurenci lub firma w zakresie cech jakościowych produktu lub polityki cenowej i jakie trendy zmian można prześledzić w tych przewagach;
- jakie czynniki tworzą i jaki jest ogólny poziom konkurencyjności towarów przedsiębiorstw w stosunku do ich jakości i ceny.

System informacji o konkurencyjności towarów firmy i konkurentów jest podstawą do podejmowania przez kierownictwo decyzji dotyczących asortymentu, jakości i strategii cenowej promocji towarów na rynku, uzasadniających planowane działania mające na celu poprawę jakości towarów i ich obsługi, zwiększenie lub obniżenie cen towarów itp.

Odpowiedzialność za zapewnienie systemu informacji o konkurencyjności produktów należy przypisać pracownikom działu marketingu i sprzedaży. Obowiązki księgowości i terminowego wprowadzania do baz danych informacji o przewagach konkurencyjnych głównych konkurentów i konkurencyjności ich produktów powinny być ujęte w instrukcjach pracy pracowników tego działu.

Dostarczanie informacji zarządczej w celu zarządzania przewagą konkurencyjną przedsiębiorstwa powinno obejmować również tworzenie systemu informacyjnego dla wykazu i charakterystyki odbiorców hurtowych. Zbieranie takich informacji oraz tworzenie bazy danych ma na celu pomoc w opiniowaniu kwestii, których rozwiązanie jest niezbędne w procesie opracowywania i realizacji strategii produktowej, a mianowicie ustalenia: który produkt cieszy się największym popytem na rynku (dane te można określić w odniesieniu do każdego hurtowego konsumenta produktu i każdej pozycji nomenklatury), które przedsiębiorstwa są największymi i stałymi nabywcami towarów przedsiębiorstwa oraz zidentyfikować kontrahentów mających istotny wpływ na stabilność przepływów finansowych i powodzenie działania przedsiębiorstwa. Ważna jest również identyfikacja potencjalnych nabywców towarów firmy. Do stworzenia bazy danych konsumentów produktów przedsiębiorstwa proponuje się następującą strukturę informacji księgowych: nazwa i dane przedsiębiorstwa konsumenckiego; wolumeny zakupów (asortyment); cykliczność zakupów; dyscyplina obliczeniowa; przestrzeganie innych warunków umownych.

Analiza informacji z tej bazy stworzy warunki do bardziej racjonalnego kształtowania strategii produktowej i rynkowej firmy. W szczególności umożliwi to ocenę celowości i określenie wielkości produkcji lub zakupu każdej pozycji nomenklatury z asortymentu, określenie czynników wzrostu lub spadku popytu na towary firmy, ustalenie trendów w dynamice wielkości zakupów dokonywanych przez różnych nabywców w danym okresie, dywersyfikacja portfela nabywców w celu zapobieżenia krytycznemu uzależnieniu wyników finansowych od poszczególnych nabywców itp.

Utworzony system informacji o składzie i charakterystyce odbiorców hurtowych jest w stanie zapewnić zarządzanie przedsiębiorstwem w zakresie podejmowania decyzji o dalszej strategii pracy na hurtowym rynku towarów. Na takiej liście decyzji może znaleźć się pytanie: z jakimi kontrahentami kontynuować handel? z jakimi kontrahentami należy zakończyć współpracę handlową? (przyczynami mogą być wysoki poziom ryzyka niewywiązania się przez kontrahentów z istotnych warunków umów, niska efektywność lub nieopłacalność współpracy z kontrahentem itp.). W celu optymalizacji kształtowania perspektywicznego asortymentu przedsiębiorstwa produkcyjnego proponuje się również zastosowanie następującego zestawienia informacji księgowych, które zostanie zbudowane na podstawie bazy danych odbiorców hurtowych oraz wewnętrznych informacji przedsiębiorstwa o kierunkach i wielkości sprzedaży produktów w zakresie pozycji asortymentowych i poszczególnych modeli: pozycja asortymentowa; Model; realizacja za poprzedni okres (miesiąc, kwartał, rok) łącznie oraz w tym poprzez 1) pośredników hurtowych, 2) własną sieć sprzedaży, 3) handel wyjazdowy, 4) inne; opłacalność produkcji.

Wprowadzenie opracowanej struktury danych pozwoli na racjonalne ukształtowanie optymalnego asortymentu produktów firmy, który będzie uwzględniał popyt na poszczególne pozycje asortymentu i modele odzieży oraz ich opłacalność.

Prowadzenie ewidencji informacji o konsumentach i sporządzanie miesięcznych raportów analitycznych niezbędnych do podejmowania decyzji zarządczych dotyczących tworzenia perspektywicznego planu asortymentu towarów należy przypisać do obowiązków specjalistów działu sprzedaży i marketingu, którzy zgodnie z opisem stanowiska, przeprowadzać prognozy wielkości sprzedaży, ich efektywności na poszczególnych rynkach zbytu, oceniać ich perspektywy, opracowywać propozycje doboru i zmiany asortymentu itp. Konieczne jest uwzględnienie w instrukcjach pracy tych pracowników obowiązków operacyjnego rozliczania informacji dotyczących odbiorców hurtowych i klientów przedsiębiorstwa, opracowywania miesięcznych raportów analitycznych o stanie i perspektywach polityki asortymentowej przedsiębiorstwa.

Odpowiedzialność za stan rozliczeń informacji o konsumentach i kontrolę nad przygotowaniem miesięcznych raportów analitycznych dotyczących kształtowania się perspektywicznego asortymentu towarów i rynków zbytu należy powierzyć kierownikowi działu sprzedaży i marketingu, ze wskazaniem na swoim stanowisku opis obowiązków odpowiedzialności za rachunkowość operacyjną i treść zbiorczych informacji o hurtowych odbiorcach towarów przedsiębiorstw, kontrola terminowości i jakości sporządzania miesięcznych raportów analitycznych dotyczących tworzenia obiecującego asortymentu towarów i rynków zbytu. Wewnętrznymi odbiorcami informacji analitycznych mogą być przede wszystkim dyrektor handlowy przedsiębiorstwa oraz szefowie działów produkcji (zakupów) towarów, planowania i ekonomii itp.

Ważnym warunkiem poprawy wsparcia materialnego i technicznego przedsiębiorstwa jest stworzenie systemu informacyjnego do rozliczania dostawców. Taki system powinien zapewniać możliwość rozwiązywania zadań: zapewnienie niezbędnego poziomu jakości surowców (towarów), a co za tym idzie, zaspokojenie wymagań konsumentów; utrzymanie wielkości wydatków na wsparcie materialne na akceptowalnym poziomie i ograniczenie wydatków z powodu braku zasobów surowcowych i towarowych; zapewnienie stabilności i terminów dostaw zasobów surowcowych i towarowych w celu obciążenia mocy produkcyjnych firmy oraz terminów realizacji zamówień klientów.

Proponuje się następującą strukturę bazy danych dla przedsiębiorstw dostawców: nazwa i dane przedsiębiorstwa dostawcy; nazwa i charakterystyka materiału oferowanego przez dostawcę; jednostki miary; minimalna wielkość zamówienia; cenę za jednostkę miary i warunki płatności; jakość dostarczanych produktów.

Celowe jest włączenie odpowiedzialności za stan systemu informacyjnego dostarczającego dane o dostawcach surowców surowcowych i towarowych do obowiązków kierownika działu wsparcia materiałowego i technicznego spółki. W tym celu w opisie jego stanowiska pracy powinny znaleźć się obowiązki związane z odpowiedzialnością za stan księgowości informacji o dostawcach firmy. Proponuje

się wpisanie do opisu stanowiska jednego z pracowników działu logistyki obowiązków bezpośredniej pracy księgowej niezbędnej do tworzenia bazy danych.

Wdrożenie systemu informacji księgowej dostawców w praktyce przedsiębiorstwa jest obiecującym sposobem uzyskiwania informacji zarządczych i będzie miało pozytywny efekt ekonomiczny: zapobieganie nieproduktywnym kosztom związanym z pozyskiwaniem surowców i towarów niskiej jakości; uzyskiwanie rabatów na produkty dzięki stabilizacji współpracy z dostawcami; zapobieganie wydatkom związanym z naruszeniem warunków umów dostaw (naruszenie terminów i wielkości dostaw; naruszenie terminów płatności za towary i nałożenie kar przez dostawcę; pojawienie się dyskryminacyjnych lub nowych wymagań nieprzewidzianych wcześniej przez dostawcę, itp.).

W celu usystematyzowania zaopatrzenia przedsiębiorstwa w surowce wskazane jest również oficjalne zatwierdzenie listy dostawców spełniających wymagania przedsiębiorstwa w zakresie poziomu jakości dostarczanych towarów, terminów dostaw, cen oraz innych czynników istotnych dla ustanowienia stosunków. Zastosowanie takiego podejścia pozwoli na poprawę relacji z dostawcami, poprawę jakości dostaw surowców, a co za tym idzie, spełnienie wymagań jakościowych odbiorców wyrobów firmy, obniżenie kosztów podstawowych i transakcyjnych oraz wzrost konkurencyjności.

Ograniczona liczba dostawców, z którymi firma będzie miała nawiązane relacje, zdecydowanie zwiększy zależność od nich i ryzyko znacznych strat z tytułu ewentualnych naruszeń zobowiązań umownych. W związku z tym utworzenie bazy danych da możliwość szybkiego identyfikowania i reagowania na pojawiające się problemy z zaopatrzeniem w surowce oraz terminowego zawierania umów z innymi akceptowalnymi dostawcami, o których informacje zostały w odpowiednim czasie wprowadzone do bazy.

Realizacja powyższych propozycji w zakresie tworzenia systemu informatycznego zapewniającego zarządzanie przewagą konkurencyjną przedsiębiorstwa jest możliwa poprzez włączenie go do już istniejącego systemu informatycznego przedsiębiorstwa. Tak duża ilość informacji o towarach, wynikach

działań na rynkach, nabywcach i dostawcach na podstawie wyników przeprowadzonych transakcji handlowych zawarta jest w zautomatyzowanym systemie księgowym. Dane te mogą być przekazywane do ww. baz danych. Dodatkowo, w oparciu o wyniki rzeczywistych operacji biznesowych, istnieje możliwość rozszerzenia ilości gromadzonych informacji. W tym celu można wprowadzić odpowiednie uzupełnienia do bazy referencyjnej i narzędzi do wprowadzania danych w zakresie niezbędnych szczegółów. Prace nad księgowością konkurentów potencjalnych towarów, rynków nabywców i dostawców powinni wykonywać pracownicy powyższych działów.

Bibliografia

1. Бугас В. В., Невмержицька С. М., Бугас Н. Р. Управління конкурентними перевагами підприємства. *Modern economics*. 2018. № 11. С. 34-37.
2. Гончаров Ю. В., Куппер О. П. Управління конкурентними перевагами підприємства. *Економічний аналіз*. 2017. Т. 27, № 1. С. 178-181.
3. Драган О. І. Теоретичні підходи до управління конкурентними перевагами промислового підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки*. 2017. Вип. 24(1). С. 120-122.
4. Дячков Д. В., Вакуленко Ю. В., Горбатюк Л. М. Стратегічні аспекти управління конкурентними перевагами підприємства на основі використання інформаційних технологій. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки*. 2021. № 5(1). С. 22-28.
5. Касич А. О., Харькова Ж. В. Управління конкурентними перевагами підприємства. *Економічний аналіз*. 2016. Т. 25, № 2. С. 79-85.
6. Кулак Н. В., Гутак Р. А. Методичні засади управління конкурентними перевагами підприємства. *Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Серія : Економічні науки*. 2017. № 5. С. 56-63.
7. Легомінова С. В. Концепція управління конкурентними перевагами підприємства. *Економіка. Менеджмент. Бізнес*. 2019. № 2. С. 50-57.

8. Македон Г. М. Управління конкурентними перевагами виробника м'яких іграшок. *Економіка і організація управління*. 2021. Вип. 4. С. 208-220.

9. Олейникова О. О., Бойко А. Е. Стратегічне управління конкурентними перевагами підприємства. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 6(2). С. 13-15.

10. Халімон Т. М. Управління конкурентними перевагами підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки*. 2017. Вип. 24(1). С. 152-156.

11. Чорна Н. Ю. Формування механізму управління конкурентними перевагами підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 15. С. 42-45.

12. Шацьких О. Т., Харченко Т. О. Управління конкурентними перевагами підприємства. *Технології та дизайн*. 2017. № 1. С. 44-48.

References

1. Buhas, V. V. Nevmerzhyts'ka, S. M. and Buhas N. R. (2018), "Management of competitive advantages of the enterprise", *Modern economics*. vol. 11. pp. 34-37.

2. Honcharov, Yu. V. and Kupper, O. P. (2017), "Management of competitive advantages of the enterprise", *Ekonomichnyj analiz*. T. 27, vol. 1. pp. 178-181.

3. Drahan, O. I. (2017), "Theoretical approaches to the management of competitive advantages of an industrial enterprise", *Naukovyj visnyk Khersons'koho derzhavnoho universytetu. Ser. : Ekonomichni nauky*. vol. 24(1). pp. 120-122.

4. Diachkov, D. V. Vakulenko, Yu. V. and Horbatiuk, L. M. (2021), "Strategic aspects of managing the competitive advantages of the enterprise based on the use of information technologies", *Mizhnarodnyj naukovyj zhurnal "Internauka". Seriiia : Ekonomichni nauky*. vol.5(1). pp. 22-28.

5. Kasych, A. O. and Khar'kova, Zh. V. (2016), "Management of competitive advantages of the enterprise", *Ekonomichnyj analiz*. T. 25, vol. 2. pp. 79-85.

6. Kulak, N. V. and Hutak, R. A. (2017), "Methodological principles of managing the competitive advantages of the enterprise", *Visnyk Kyivs'koho natsional'noho universytetu tekhnolohij ta dyzajnu. Seriiia : Ekonomichni nauky*. vol. 5. pp. 56-63.

7. Lehominova, S. V. (2019), "The concept of managing the competitive advantages of the enterprise", *Ekonomika. Menedzhment. Biznes*. vol. 2. pp. 50-57.

8. Makedon, H. M. (2021), "Managing the competitive advantage of a soft toy manufacturer", *Ekonomika i orhanizatsiia upravlinnia*. vol. 4. pp. 208-220.

9. Olejnykova, O. O. and Bojko, A. E. (2018), "Strategic management of the company's competitive advantages", *Ekonomika. Finansy. Pravo*. vol. 6(2). pp. 13-15.

10. Khalimon, T. M. (2017), "Management of competitive advantages of the enterprise", *Naukovyj visnyk Khersons'koho derzhavnoho universytetu. Ser.: Ekonomichni nauky*. vol. 24(1). pp. 152-156.

11. Chorna, N. Yu. (2017), "Formation of a mechanism for managing the competitive advantages of the enterprise", *Investytsii: praktyka ta dosvid*. vol. 15. pp. 42-45.

12. Shats'kykh, O. T. and Kharchenko T. O. (2017), "Management of competitive advantages of the enterprise", *Tekhnolohii ta dyzajn* vol. 1. pp. 44-48.

*MARZENA CICHOŻEWSKA,
dr., profesor, Politechnika Lubelska
MIZDAŁSKA MAGDALENA,
magistr,
Akademia Kujawsko-Pomorska*

NOWOCZESNA METODYKA OCENY KONDYCJI FINANSOWEJ W BRANŻY PRODUKCYJNEJ

Funkcjonowanie przedsiębiorstw w ramach gospodarki rynkowej wymaga ciągłej weryfikacji i oceny zjawisk finansowych występujących w przedsiębiorstwie jak i jego otoczeniu. Analiza finansowa jest najważniejszym narzędziem badawczym w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa. Konieczne jest bieżące i okresowe przeprowadzanie analizy ekonomicznej. Pozwala ona określić trafność podejmowanych decyzji. Wzrost konkurencji na rynku sprawia, że zarządzanie przedsiębiorstwem staje się coraz trudniejsze.

Zarządzanie podmiotem gospodarczym wymaga podejmowania trafnych, racjonalnych oraz szybkich decyzji, które poprawią efektywność jego działania. Analiza finansowa odgrywa ważną rolę formy kontroli wewnętrznej przedsiębiorstwa. Jednym z jej najważniejszych celów jest zdiagnozowanie sytuacji majątkowej i finansowej, a także zbadanie przyczyn ewentualnych zagrożeń w dalszej działalności firmy. Inne cele i zadania analizy finansowej to wyjaśnienie przyczyn: pogorszenia płynności finansowej, spadku poziomu rentowności, wzrostu poziomu kosztów czy wydłużenia cyklu płatności zobowiązań.

W procesie analizy finansowej wykorzystywanych jest wiele dyscyplin naukowych. Są to między innymi ekonomika przedsiębiorstw, finanse, rachunkowość, marketing. Jednak największe powiązania występują z szeroko pojętą rachunkowością. Właśnie dlatego, w niektórych źródłach analizę finansową traktuje się jako jej część składową. Funkcją rachunkowości jest odpowiednie zaksięgowanie operacji gospodarczych i stworzenie podstawy liczbowej do oceny stanu i wyniku finansowego firmy oraz jego powiązań z innymi przedsiębiorstwami. Takie opracowanie dostarcza informacji o sytuacji finansowej przedsiębiorstwa.

Ostatnie lata to okres dokonujących się w gospodarce Polski zmian i przekształceń własnościowych oraz tworzenie przedsiębiorstw opartych na kapitale prywatnym. Analiza działalności przedsiębiorstw w warunkach gospodarki rynkowej powinna obejmować: analizę otoczenia oraz analizę ekonomiczną. Analiza otoczenia dotyczy bieżących i przyszłych warunków funkcjonowania przedsiębiorstwa. Jej celem jest rozpoznanie szans i uwzględnienie ryzyka związanego z otoczeniem. Na jego podstawie określa się silne i słabe strony przedsiębiorstwa. W skład analizy otoczenia wchodzi: ocena warunków społecznych i prawnych, analiza rynku i analiza konkurencji. Analiza rynku obejmuje badanie popytu na produkty i usługi oraz sposoby i kanały ich dystrybucji. Ważnym jej elementem jest klasyfikacja rynku uwzględniająca charakterystykę demograficzną, geograficzną oraz psychograficzną. Celem takiej analizy powinno być określenie wymagań rynku, przewidywanych trendów, zmian w popycie czy dystrybucji. Analiza konkurencji zaś zajmuje się identyfikacją głównych konkurentów przedsiębiorstwa, badaniem ich sprzedaży, wskaźników wzrostu oraz wyznaczeniem silnych i mocnych punktów. Tylko poprzez poznanie współzawodników można zapobiec utracie miejsca na rynku.

Analiza ekonomiczna jest jednym z podstawowych elementów składających się na całość działalności przedsiębiorstwa. Pozwala na szczegółowe określenie stanu i kondycji przedsiębiorstwa w danym okresie. Obejmuje ona dwa działy: analizę finansową oraz analizę techniczno- ekonomiczną. Jednak w warunkach gospodarki rynkowej większe znaczenie ma analiza finansowa, która stanowi punkt wyjścia i podstawowy zakres każdej analizy ekonomicznej.

Do zagadnień analizy finansowej należy zaliczyć przede wszystkim: wstępną i rozwiniętą analizę bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych, źródeł przychodów, analizę wyniku finansowego i czynników go kształtujących oraz analizę sytuacji finansowej badanej jednostki gospodarczej w takich obszarach jak: płynność finansowa, zadłużenie, rentowność czy sprawność działania. Zadaniem analizy finansowej jest ocena finansowej działalności przedsiębiorstwa, nie tylko w stosunku do założeń planowych, ale także do okresów ubiegłych i wielkości osiągniętych przez inne firmy.

Analiza techniczno-ekonomiczna zajmuje się oceną poszczególnych odcinków działalności gospodarczej przedsiębiorstwa, tj. ilości i asortymencie produkcji, metodach jej wytwarzania, wyposażeniu technicznym, zaopatrzeniu materiałów i stopniu ich wykorzystania, zatrudnieniu, płacach, wydajności pracy itd. W badaniu poszczególnych odcinków działalności przedsiębiorstwa zachodzi konieczność odrębnego wykazywania czynników zewnętrznych i wewnętrznych. Ich działanie jest z reguły równoczesne, jednak mogą one inaczej oddziaływać na przedsiębiorstwo. Istotą analizy ekonomicznej obejmują procesy i zjawiska występujące w skali całej gospodarki lub dotyczące jej poszczególnych części.

Wyodrębniamy analizę makroekonomiczną i mikroekonomiczną. Analiza makroekonomiczna obejmuje badanie oraz ocenę wielkości ekonomicznych zagregowanych, ujmowanych dla całej gospodarki. Przykładem takich zjawisk może być analiza tempa wzrostu dochodu narodowego, czynników go budujących, analiza wpływu inwestycji zewnętrznych (zagranicznych) na wzrost gospodarczy kraju czy analiza opłacalności handlu zagranicznego. Zaś analiza mikroekonomiczna dotyczy oceny i badań takich elementów gospodarki jak gospodarstwa domowe, przedsiębiorstwa czy też pojedyncze osoby. W tym ujęciu analiza ekonomiczna zajmuje się mierzeniem zysków i zależności wynikających z procesów zachodzących w przedsiębiorstwie, a także oceną prawidłowości ich kształtowania się. Przykładem takich procesów są: osiągnięte przychody ze sprzedaży (wyniki finansowe), ponoszone koszty oraz prawidłowość sfinansowania majątku firmy kapitałem własnym i obcym. Analizę ekonomiczną w przedsiębiorstwach możemy podzielić według różnych kryteriów. Analiza finansowa to narzędzie, które cechuje pewna elastyczność. W zależności od potrzeb danego przedsiębiorstwa można skorzystać z różnych rodzajów takiej analizy.

Przyjmuje się, że podstawą doboru odpowiedniego badania finansowego są kryteria podziału. Do takich kryteriów należy zaliczyć:

- czas, którego dotyczą,
- zastosowane metody badawcze,
- szczegółowość opracowania,

- przeznaczenie,
- przedmiotowość,
- rodzaj informacji analitycznej,
- częstotliwość przeprowadzania analizy,
- zakres przedmiotowy.

Metody badawcze stosowane przez analizę finansową mają na celu poznanie otoczenia przedsiębiorstwa. Są narzędziem wykorzystywanym do rozwiązywania problemów badawczych przedsiębiorstw. Analiza finansowa służy ocenie sytuacji finansowej i majątkowej jednostki gospodarczej, dlatego powinna być przeprowadzona w odpowiedni sposób. Informacje dotyczące zjawisk i procesów finansowych zachodzących w przedsiębiorstwie powinny być przetwarzane w uporządkowany sposób, zapewniający poprawność formułowanych opinii i wniosków. Jest to możliwe dzięki zastosowaniu odpowiednich metod analizy finansowej. Metody analizy finansowej są sposobami postępowania, które stosuje się przy badaniu różnych zjawisk. Określona metoda obejmuje zespół czynności związanych z przetwarzaniem informacji badanych zjawisk i procesów. Istnieje kilka grup metod analizy finansowej, każda oparta jest na określonej grupie ogólnych założeń.

Metody analizy finansowej są różnorodne. Konieczna jest odpowiednia ich klasyfikacja na podstawie różnych kryteriów. Wybór metody analizy finansowej zależy od jej celu. Metody polegają na rozwiązaniu dotyczącym gromadzenia danych, przetwarzaniu, ocenie i wyciąganiu wniosków. W literaturze przedmiotu ukazuje się wiele metod badania gospodarki finansowej przedsiębiorstw. Najczęściej jednak analiza finansowa posługuje się metodami ogólnymi i szczegółowymi. Biorąc pod uwagę stopień szczegółowości badań analitycznych można wyróżnić dwie grupy metod analizy finansowej: metody ogólne, metody szczegółowe.

Metody ogólne są wykorzystywane do badania zjawisk i procesów finansowych bardzo złożonych. Ich istotą jest rozpatrywanie zjawisk we wzajemnych współzależnościach i trafne wnioskowanie. Metody analizy wytyczają jedynie kierunek badań analitycznych. Przyjmując za podstawę podziału tok analizy, wyróżnić można trzy metody badań analitycznych:

- metoda indukcji,
- metoda dedukcji,
- metoda redukcji.

Metody szczegółowe przeznaczone są do pogłębionego badania analitycznego. Umożliwiają dokładną ocenę stanu zjawisk i wskazanie na ich przyczynę. Ponadto są dobierane przy uwzględnieniu specyfiki poszczególnych problemów badawczych. Metody szczegółowe można podzielić na podstawie dwóch kryteriów. Biorąc pod uwagę stopień wnikliwości badań analitycznych wyróżniamy dwie grupy metod: metody porównań, metody badań przyczynowych.

Wyniki analiz w dużej mierze będą zależały od jakości materiałów źródłowych, na podstawie których zostały przeprowadzone. Jakość materiałów źródłowych w przeprowadzanej analizie jest bardzo ważna, ponieważ dostarcza nam ona informacji do podejmowania decyzji. Jeżeli materiały te będą niekompletne, nierzetelne, niewiarygodne to istnieje duże prawdopodobieństwo źle przeprowadzonej analizy finansowej. Celem analizy finansowej jest przygotowanie i przetworzenie informacji o funkcjonowaniu przedsiębiorstwa. Prawidłowo przeprowadzona analiza daje obraz sytuacji ekonomiczno- finansowej przedsiębiorstwa. Zarządzanie przedsiębiorstwem w warunkach gospodarki rynkowej wymaga podejmowania decyzji dotyczących celów przedsiębiorstwa, sterowania nim, dostosowywania do zmieniających się warunków. O wynikach analizy finansowej w dużym stopniu decydują materiały źródłowe. Służą one do badania zjawisk gospodarczych. Materiały te można podzielić na dwie grupy:

- materiały wewnętrzne- zawierają informacje pochodzące z wewnątrz przedsiębiorstwa,
- materiały zewnętrzne- informują o otoczeniu, czyli o zewnętrznych warunkach funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Materiały wewnętrzne mogą mieć charakter ewidencyjny i pozaewidencyjny. Dane ewidencyjne mają podstawowe znaczenie i wynikają z prowadzonej przez przedsiębiorstwo ewidencji. Źródłami informacji liczbowych są: rachunkowość, kalkulacja, sprawozdawczość finansowa, poprzednie analizy ekonomiczne, itd. Do

materiałów pozaewidencyjnych, które są wykorzystywane w analizach, możemy zaliczyć protokoły z zebrań, sprawozdania z posiedzeń zarządu czy informacje uzyskane z wywiadów z pracownikami. Informacje pozaewidencyjne mają taką samą wartość przy analizie finansowej jak ewidencyjne. Na podstawie samych danych liczbowych nie można ustalić przyczyn i skutków niektórych zjawisk. Sprawozdania finansowe są podstawowym źródłem informacji wykorzystywanych w analizie ekonomicznej. Prezentują one stan majątku, źródła jego finansowania, strukturę tworzenia wyniku finansowego oraz przepływy pieniężne. Na sprawozdanie finansowe we wszystkich jednostkach gospodarczych składają się:

- bilans,
- rachunek zysków i strat,
- informacja dodatkowa.

W większych jednostkach gospodarczych, które podlegają obowiązkowym badaniom sprawozdań finansowych przez biegłego rewidenta sporządza się dodatkowo:

- zestawienie zmian w kapitale własnym,
- rachunek przepływów pieniężnych.

Bilans jest podstawowym elementem sprawozdań finansowych sporządzanych przez jednostki prowadzące działalność gospodarczą. Jest to zestawienie wartości składników majątkowych- aktywów jednostki i źródeł ich finansowania- pasywów. Bilans sporządzany jest w określonym dniu zwanym dniem bilansowym. Z reguły jest to dzień kończący rok obrotowy. Bilans jest zestawieniem statycznym, gdyż ukazuje stan aktywów i pasywów na dany dzień. W innych dniach stany te mogą być inne. W bilansie suma aktywów musi być równa sumie pasywów.

Wyjątkiem jest źle sporządzony bilans. Rachunek zysków i strat jest drugim obok bilansu bardzo istotnym elementem sprawozdania finansowego jednostki gospodarczej. Jest to zestawienie rachunkowe wyników finansowych osiągniętych przez jednostkę gospodarczą w okresie sprawozdawczym. W tym zestawieniu ukazuje się wynik finansowy oraz kwoty, które na niego wpłynęły- przychody i koszty. Rachunek ten pozwala ustalić strukturę wyniku finansowego. Ustawa o

rachunkowości zezwala na sporządzenie rachunku zysków i strat w dwóch wariantach - porównawczym lub kalkulacyjnym. Stosowany w jednostce wariant rachunku zysków i strat zależy od przyjętych zasad ewidencji kosztów działalności operacyjnej. Jeżeli w przedsiębiorstwie do ewidencji kosztów działalności operacyjnej stosowane są jedynie konta zespołu 4 (układ rodzajowy kosztów), rachunek zysków i strat sporządzany jest w wariantcie porównawczym. Jednostki posługujące się układem rodzajowym kosztów (zespół 4) i równolegle układem funkcjonalnym (zespół 5) mają prawo wyboru wariantu rachunku zysków i strat.

Z kolei jednostki prowadzące ewidencję kosztów wyłącznie na kontach zespołu 5 sporządzają kalkulacyjny rachunek zysków i strat. Informacja dodatkowa jest sprawozdaniem finansowym, które przedsiębiorstwa muszą sporządzać obligatoryjnie. Jeżeli przedsiębiorstwo wykazuje bilans oraz rachunek zysków i strat to znaczy, że musi także prezentować informację dodatkową. Jednocześnie omawiane sprawozdanie jest „skarbnicą informacji” przy sporządzaniu analizy finansowej przedsiębiorstwa. Bez przeanalizowania tego sprawozdania nie da się sporządzić rzetelnej i pogłębionej analizy. Zestawienie zmian w kapitale własnym jest jednym z elementów sprawozdania finansowego. Sporządzane jest przez jednostki gospodarcze podlegające corocznemu badaniu przez biegłego rewidenta. Zestawienie to przedstawia dane o zmianach w poszczególnych składnikach kapitału własnego. Ma ono na celu umożliwienie odbiorcom ustalenia zysków lub strat z działalności przedsiębiorstwa. Zestawienie zmian w kapitale/funduszu własnym ukazuje:

- zysk lub stratę netto okresu,
- przychody, koszty (zyski, straty) wpływające bezpośrednio na kapitał/fundusz własny,
- skutki zmian zasad (polityki) rachunkowości, korekty błędów odnoszone na „wynik z lat ubiegłych”, podział zysku, itd.,
- skutki emisji akcji i zmian w zakresie należnych wpłat na kapitał/fundusz podstawowy,
- kapitał/fundusz własny po uwzględnieniu proponowanego podziału zysku netto lub pokryciu straty.

Dane zawarte w bilansie, rachunku zysków i strat oraz wyjaśnieniami zawartymi w informacji dodatkowej nie dają pełnego obrazu sytuacji finansowej danej jednostki gospodarczej. Sprawozdanie z przepływów pieniężnych ukazuje rozszerzoną ocenę sytuacji finansowej i stopnia płynności. Prezentuje ono zmiany powodowane przez strumienie pieniężne, czyli wpływy i wydatki.

W Polsce podstawowym aktem prawnym dotyczącym zasad prowadzenia rachunkowości finansowej, a w tym również sprawozdawczości finansowej jest ustawa o rachunkowości. Wiele reguł dotyczących sprawozdawczości finansowej jest zawartych w rozporządzeniach wykonawczych do w/w ustawy. Ważną rolę pełni również ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie oraz kodeks spółek handlowych. Najważniejszym celem wszystkich norm prawnych jest zapewnienie prowadzenia rachunkowości i prezentacji sprawozdawczości finansowej w sposób jednolity, prawidłowy, rzetelny i usystematyzowany. Ułatwia to użytkownikom zewnętrznym i wewnętrznym czytanie informacji o sytuacji majątkowej i finansowej danego przedsiębiorstwa. Sprawozdawczość przedsiębiorstw jest to system, który obejmuje ogół sprawozdań finansowych sporządzanych przez daną jednostkę. Sprawozdania są najczęściej sporządzane w formie liczbowej za dany okres sprawozdawczy. Dane liczbowe charakteryzują zasoby, funkcjonowanie oraz rezultaty działalności gospodarczej danego przedsiębiorstwa.

Sprawozdania jednostek gospodarczych są różnorodne. Zachodzi potrzeba ich klasyfikacji. Najważniejszym kryterium podziału jest przedmiot sprawozdań. Do pozostałych należą: obowiązek sporządzania raportu, odbiorcy raportu, częstotliwość publikacji, publikacje treści raportu oraz liczba jednostek ujętych w raporcie. Sprawozdanie finansowe jest sporządzane obligatoryjnie za okresy roczne. Elementy sprawozdania mogą być zestawiane z większą częstotliwością na potrzeby wewnętrzne jednostki. Roczne raporty kierowane są głównie do użytkowników zewnętrznych. Wykorzystywane są również przez zarządzających jednostką gospodarczą. Sprawozdanie finansowe ukazuje skutki transakcji i innych zdarzeń finansowych. Sporządzane są w związku z rocznym zamknięciem ksiąg rachunkowych. Przed sporządzeniem tego sprawozdania należy:

- uzgodnić stany na kontach księgowych w ramach zestawienia obrotów i sald,
- uzgodnić ewidencję syntetyczną z ewidencją analityczną na podstawie zestawień obrotów i sald,
- zweryfikować stany księgowe i doprowadzić je do zgodności ze stanami rzeczywistymi, stwierdzonymi na podstawie inwentaryzacji,
- wycenić składniki sprawozdania zgodnie z przepisami prawa bilansowego.

Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. nr 121, poz. 591, z późniejszymi zmianami) sprawozdania finansowe są sporządzane na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, zwanych dniem bilansowym. Najczęściej jest to dzień kończący rok obrotowy. Sprawozdanie finansowe sporządzane może być również w związku z zakończeniem działalności jednostki, zmianą formy prawnej, przejęciem jednostki przez inną jednostkę, podziałem lub połączeniem jednostek, likwidacją jednostki. Najlepszym źródłem informacji o sytuacji finansowej przedsiębiorstwa są sprawozdania finansowe tworzone przez te jednostki. Znajdują się w nich informacje dotyczące kondycji finansowej, rezultatach działalności, czy planach rozwojowych. Sprawozdania finansowe przedstawiają obraz ekonomiczny działalności przedsiębiorstwa. Umożliwiają ocenę tego, co wydarzyło się w jednostce gospodarczej w przeszłości. Na ich podstawie można również wnioskować, co może się wydarzyć w przyszłości.

Sprawozdania finansowe są częścią składową rachunkowości finansowej. Opracowywane są na podstawie Ustawy o rachunkowości. Dostarczają informacji o sytuacji majątkowej i finansowej jednostek gospodarczych. Obrazują skutki finansowe zawieranych transakcji i innych zdarzeń. Składniki sprawozdania finansowego dzieli się na kategorie zgodnie z ich cechami ekonomicznymi. Najważniejszym celem sporządzania sprawozdań finansowych jest cel informacyjny. Dostarcza on informacji na temat pozycji finansowej przedsiębiorstwa, dokonaniach, zmianach. Dane te są przydatne dla odbiorców sprawozdań przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych. Artykuł 4 ustawy o rachunkowości zobowiązuje jednostki do rzetelnego i jasnego przedstawiania sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku

finansowego przy zastosowaniu określonych zasad rachunkowości. Informacje te mogą być przydatne nie tylko dla osób zarządzających jednostką, ale także dla:

- obecnych lub potencjalnych inwestorów,
- kredytobiorców i pożyczkodawców,
- pracowników,
- dostawców i innych wierzycieli,
- rządu i agend rządowych,
- społeczeństwa.

Drugą funkcją jaką pełni sprawozdanie finansowe jest funkcja kontrolna. Polega ona na możliwości skontrolowania stopnia realizacji zaplanowanych założeń, z tym co zostało osiągnięte, w określonym czasie. Taka kontrola skupia się przede wszystkim na tym, czy osiągnięto przychody takie jak zamierzono, jaki jest poziom rentowności i jak np. kształtuje się płynność finansowa jednostki. Do takiej kontroli mogą służyć też m. in. różne wskaźniki finansowe, które wykorzystują określone pozycje zarówno z bilansu jak i rachunku zysków i strat.

Trzecią, ostatnią funkcją sprawozdań finansowych jest funkcja oceniająca. Wiąże się ona z możliwością wykorzystania wskaźników analizy finansowej. Dzięki analizie bilansu ocenia się sytuację majątkowo-finansową przedsiębiorstwa. Z analizy rachunku zysków i strat uzyskuje się informacje o dokonaniach, czyli ocenia się np. jak kształtuje się zysk spółki, perspektywę rozwoju. Przede wszystkim ta analiza udziela odpowiedzi na pytanie, czy przedsiębiorstwo nie stoi na skraju bankructwa. Wymienione powyżej cele sprawozdań finansowych należą do najważniejszych. Poprawne wykorzystanie danych zawartych w sprawozdaniach dostarcza wielu cennych informacji. Na ich podstawie można usprawnić działalność przedsiębiorstwa, zminimalizować ryzyko związane z podejmowaniem decyzji, wybrać kierunek rozwoju spółki. Jednak, aby było to możliwe należy stosować określone zasady rachunkowości:

- zasadę kontynuacji działalności,
- zasadę memoriału,
- zasadę ostrożnej wyceny,

- zasadę ciągłości,
- zasadę istotności,
- zasadę zakazu kompensat,
- zasadę podwójnego zapisu,
- zasadę współmierności przychodów i kosztów,
- zasadę wyższości treści nad formą.

Informacje ukazywane w sprawozdaniach finansowych są przydatne dla odbiorców zewnętrznych i wewnętrznych. Aby jednak dostarczały informacji powinny charakteryzować się odpowiednimi cechami jakościowymi. Najważniejsze z nich to:

- zrozumiałość- informacje należy prezentować w sposób czytelny,
- użyteczność- przydatność informacji dla ich użytkowników,
- istotność- informacje są istotne, wówczas gdy wpływają na decyzje ekonomiczne,
- wiarygodność- zachowana jest, gdy wiernie odzwierciedla rzeczywistość,
- neutralność- bezstronność ujawnianych informacji w sprawozdaniach finansowych,
- terminowość- informacje powinny być dostarczone w czasie umożliwiającym podjęcie decyzji,
- sprawdzalność- informacja może być sprawdzona przez innych niezależnych biegłych,
- porównywalność- możliwość porównania sprawozdania finansowego jednostki z różnych okresów oraz z różnymi jednostkami,
- kompletność- żadne materiały, które mają istotne znaczenie dla jego odbiorców, nie mogą być pominięte w sporządzaniu sprawozdania.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości(art. 4-8) określone są nadrzędne zasady rachunkowości. Należy ich przestrzegać przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sporządzaniu w oparciu o nie sprawozdań finansowych. Podmioty gospodarcze są zobligowane do stosowania zasad rachunkowości w sposób prawidłowy, rzetelny, pozwalający na jasne przedstawienie ich sytuacji majątkowej, finansowej, wyniku finansowego oraz rentowności. Księgi rachunkowe oraz sprawozdania finansowe

powinny w sposób wierny, prawdziwy, jasny i możliwie jak najprostszy prezentować sytuację i stan jednostki. Aby osiągnąć ten cel należy przestrzegać zasad. Zasada kontynuacji działalności jest jednym z fundamentalnych założeń. Jest to zasada wchodząca w skład zasady wiernego i rzetelnego obrazu. Na jej podstawie sprawozdanie finansowe sporządza się, zakładając że jednostka będzie kontynuowała swoją działalność w przyszłości. Drugą zasadą wchodzącą w skład zasady wiernego i rzetelnego obrazu jest zasada memoriałowa. Polega ona na tym, że księgowanie transakcji odbywa się z datą ich wystąpienia, a nie z chwilą wpływu środków pieniężnych. Przeciwnieństwem do zasady memoriałowej jest zasada kasowa, w której liczy się moment zapłaty, a nie data wystawienia faktury, czy wydania towaru.

Zasada ostrożnej wyceny polega na realnej wycenie aktywów przy uwzględnieniu pasywów. Ustalając wynik finansowy przedsiębiorstwa nie należy zawyżać wartości majątku i przychodów, ani zaniżać zobowiązań i kosztów. Wynik finansowy powinien uwzględnić zmniejszenia wartości użytkowej składników majątku. Przychody powinny być uznane, tylko gdy są zrealizowane. Koszty zaś w chwili ich poniesienia.

Zasada ciągłości informuje o stosowaniu w sposób ciągły w kolejnych latach obrotowych tych samych zasad i norm. Salda z bilansu zamknięcia należy wykazywać w tej samej kwocie w bilansie otwarcia. W ustawie została również zawarta zasada istotności. Przewiduje ona wyodrębnienie w rachunkowości operacji gospodarczych oraz aktywów i pasywów, które są ważne przy ocenie sytuacji majątkowej, finansowej, wyniku finansowego i rentowności jednostki. Reguła ta również zezwala na stosowanie uproszczeń dla operacji mniej znaczących.

Zasada zakazu kompensat zakłada, że nie można ze sobą kompensować różnych co do rodzaju aktywów i pasywów, przychodów i kosztów, zysków i strat nadzwyczajnych. Zasada ta zakłada, że ważne kategorie rachunkowości należy wykazywać w sprawozdaniu finansowym oddzielnie. Nie należy kompensować przeciwstawnych kategorii i ukazywać tylko różnicy. Może to zaciemnić obraz sytuacji finansowej jednostki. Ustawa o rachunkowości dopuszcza kompensatę niektórych pozycji. Zasada podwójnego zapisu nakłada obowiązek księgowania

operacji gospodarczych w księgach rachunkowych na co najmniej dwóch kontach, po przeciwnych stronach kont i w tej samej wartości.

Zasada współmierności przychodów i kosztów ma duże znaczenie przy sporządzaniu wyniku finansowego, ponieważ wyraża się w tym, że przychodom, które wystąpiły w danym okresie, należy przeciwstawić koszty, które są związane z tymi przychodami. W tej zasadzie mogą wystąpić rozbieżności, które mogą mieć charakter rozbieżności czasowych i merytorycznych. Zasada wyższości treści nad formą ujęta jest w art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości i oznacza, że zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

Sprawozdania finansowe poprzez ujednoliczoną prawnie formę, treść, budowę i układ w gospodarce rynkowej mają bardzo duże znaczenie. Służą do przekazywania informacji ekonomicznych różnym odbiorcom. Dane zawarte w sprawozdaniach finansowych użytkownicy wykorzystują do podejmowania decyzji gospodarczych. Potrzeby informacyjne poszczególnych użytkowników są różnorodne.

Niektóre są specyficzne dla określonej grupy, inne zaś wspólne dla wszystkich użytkowników. Wyróżniamy dwie grupy użytkowników: wewnętrzni i zewnętrzni. Użytkownicy wewnętrzni, do których zaliczamy zarząd, pracowników i związki zawodowe są zainteresowani informacjami na potrzeby zarządzania i kontroli. Właściciele są zainteresowani oceną sytuacji majątkowej, finansowej i wynikiem finansowym przedsiębiorstwa. Pracodawcy i związki zawodowe są użytkownikami informacji jednostki gospodarczej, która jest ich pracodawcą. Dane te są potrzebne do oceny zdolności jednostki do wypłaty wynagrodzeń, świadczeń emerytalnych, czy stabilności zatrudnienia. Kierownictwo jednostki ponosi odpowiedzialność za sporządzanie i prezentację sprawozdań finansowych. Dane zawarte w sprawozdaniach finansowych pozwalają planować i kontrolować działalność oraz podejmować racjonalne decyzje.

Badanie sprawozdania finansowego jest ważnym elementem procedury związanej z rocznym sprawozdaniem finansowym. Podczas badania ocenia się informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych pod kątem zgodności z zasadami

rachunkowości, przepisami prawa oraz stanem faktycznym. Na mocy przepisów, badaniu, w terminie przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający, przez biegłego rewidenta podlegają roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe:

- banków krajowych, oddziałów instytucji kredytowych, oddziałów banków zagranicznych, zakładów ubezpieczeń, zakładów reasekuracji, głównych oddziałów i oddziałów zakładów ubezpieczeń, głównych oddziałów i oddziałów zakładów reasekuracji oraz oddziałów zagranicznych firm inwestycyjnych;

- spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych;

- jednostek działających na podstawie przepisów o obrocie papierami wartościowymi oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi oraz jednostek, o których mowa w art. 2 zakres podmiotowy ustawy ust. 2b;

- jednostek działających na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;

- krajowych instytucji płatniczych i instytucji pieniądza elektronicznego;

- spółek akcyjnych, z wyjątkiem spółek będących na dzień bilansowy w organizacji;

- pozostałych jednostek, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących warunków:

- średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,

- suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2.500.000 euro,

- przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5.000.000 euro.

Badaniu podlegają także półroczne sprawozdania finansowe funduszy inwestycyjnych oraz sprawozdania spółek przejmujących i nowo zawiązanych

sporządzone za rok, w którym nastąpiło połączenie. Inne jednostki mogą poddawać badaniu sprawozdania finansowe przez biegłego rewidenta na zasadzie dobrowolności. Od wielu lat zarządy, właściciele i rady nadzorcze spółek, mimo braku obowiązku badania sprawozdań, zlecają badanie i weryfikację bilansów rocznych i sprawozdań biegłym rewidentom. Odbywa się to według zasad ujętych w ustawie o rachunkowości. Celem badania sprawozdania finansowego jest ocena, czy sprawozdanie finansowe jest prawidłowe oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkowo-finansową badanej jednostki. Badanie sprawozdania finansowego odbywa się jedynie poprzez uprawnionych do tego biegłych rewidentów znajdujących się na liście Krajowej Rady Biegłych Rewidentów. Osoby te są bezstronne i niezależne w stosunku do badanej jednostki. Zostało to określone w ustawie o rachunkowości w art. 66. Po zbadaniu sprawozdanie finansowe podlega przyjęciu i zatwierdzeniu czego dokonuje organ zatwierdzający nie później niż w ciągu 6 miesięcy od dnia bilansowego. Zgodnie z art.3 ust. 1 pkt 7 poprzez organ zatwierdzający rozumie się organ, który zgodnie z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, statutem, umową lub na mocy prawa własności jest uprawniony do zatwierdzania sprawozdania finansowego jednostki.

W przypadku spółki osobowej, z wyjątkiem spółki komandytowo- akcyjnej, oraz spółki cywilnej przez organ zatwierdzający rozumie się jej wspólników. Po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego kierownik jednostki zobowiązany jest w ciągu 15 dni(nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego) złożyć we właściwym rejestrze sądowym następujące dokumenty: sprawozdanie finansowe, opinię biegłego rewidenta, odpis uchwały lub postanowienie organu zatwierdzającego sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności jednostki w przypadku spółek kapitałowych, komandytowo- akcyjnych, towarzystw ubezpieczeń wzajemnych, spółdzielni i przedsiębiorstw państwowych. Ogłoszeń dokonuje się w Monitorze Polskim B lub Monitorze Spółdzielczym.

Sprawozdanie z przepływów środków pieniężnych pozwala określić obszary działalności gospodarczej, które generują największy zysk, jak i te, które pochłaniają ich najwięcej. W odróżnieniu od bilansu, który jest ujęciem sytuacji finansowej przedsiębiorstwa w danym dniu bilansowym, czy też rachunku zysków i strat

prezentujący wypracowany wynik finansowy, sprawozdanie finansowej przedstawia faktyczny przepływ pieniądza, jego źródła i formy wykorzystania. Należy pamiętać, że wszelkie zaniechania i błędy w bilansach rocznych i sprawozdaniach finansowych oraz jakiegokolwiek manipulacje w księgach rachunkowych jednostek gospodarczych występują zarówno w tradycyjnej rachunkowości jak i rachunkowości komputerowej. W rachunkowości wspomaganą komputerowo te manipulacje i ewentualne uchybienia są trudniejsze do wykrycia.

Bibliografia

1. Bednarski L., 1997, Analiza finansowa w przedsiębiorstwie, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa,
2. Bluszcz M., 2001, Sprawozdanie finansowe i jego analiza, Wydawnictwo PRIMATH, Warszawa
3. Cicirko T.(red.), 2010, Podstawy zarządzania płynnością finansową przedsiębiorstwa, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa
4. Dobija M., 2002, Rachunkowość zarządcza i controlling, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa
5. Gabrusewicz W., 2014, Analiza finansowa przedsiębiorstwa. Teoria i zastosowanie, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa
6. Gabrusewicz W., 2002, Podstawy analizy finansowej, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa
7. Gabrusewicz W., 2005, Podstawy analizy finansowej, PWE, Warszawa
8. Jarocka E., 2004, Finanse przedsiębiorstw, systemu bankowego, budżetowego, ubezpieczeń, Difin, Warszawa
9. Jerzemowska M. (red.), 2006, Analiza ekonomiczna w przedsiębiorstwie, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa
10. Nowak E., 2008, Analiza sprawozdań finansowych, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa
11. Paczuła Cz., 2005, Rachunkowość, finanse i bilanse w praktyce przedsiębiorstw, LexisNexis, Warszawa

12. Sasin W., 1992, Poradnik analityka, czyli analiza ekonomiczno-finansowa w praktyce, CDO-F „Vector”, Łódź
13. Sierpińska M., Jachna T., 2004, Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa
14. Sierpińska M., Wędzki D., 2005, Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa
15. Walczak M.(red.),2007, Analiza finansowa w zarządzaniu współczesnym przedsiębiorstwem, Difin, Warszawa
16. Waślicki T., 2018, Zmiany w ustawie o rachunkowości - wybrane zagadnienia dotyczące sprawozdawczości finansowej oraz próba oceny wywiązywania się podmiotów z nowego obowiązku sprawozdawczego, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków
17. Zaleska M., 2012, Ocena kondycji finansowej przedsiębiorstwa przez analityka bankowego, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa

Wykaz stron internetowych

www.econopedia.pl/fp/rachunek-zyskow-i-strat-istota-uklad-definicje/
www.grafik.rp.pl/g4a/1309382,756028,9.jpg
www.konkretnebiuro.pl/cele-sprawozdania-finansowego/
www.lexlege.pl/ustawa-o-rachunkowosci/art-3/
www.lexlege.pl/ustawa-o-rachunkowosci/art-4/
www.lexlege.pl/ustawa-o-rachunkowosci/art-48/
www.lexlege.pl/ustawa-o-rachunkowosci/art-64/
www.lexlege.pl/ustawa-o-rachunkowosci/art-77/
www.lexlege.pl/ustawa-o-rachunkowosci/art-79/
www.rejestr.io/krs/97731/fabryka-mebli-biurowych-mdd

PANCHENKO O.M.
Ph. D. in Economics, Associate Professor,
National University "Zaporizhzhia Polytechnic"
PANCHENKO BC. ANNA
Vysoké učení technické v Brně, Česká republika

METODIKA BSC (BALANCED SCORECARD) PROHODNOCENÍ EFEKTIVNOSTÍ INOVAČNÍHO PROJEKTU

Finanční analýza a hodnocení projektu poskytují základní informace pro rozhodování o přijetí nebo zamítnutí projektu. Vedení společnosti během zkoumání závěru finanční analýzy projektu může učinit dvě závažné rozhodnutí: investiční rozhodnutí a finanční rozhodnutí. Investiční rozhodnutí se týká vlastní věcné náplně projektu to znamená, do jakých konkrétních aktivit firma bude investovat. Finanční rozhodnutí zahrnuje řešení o velikosti a struktuře finančních zdrojů, které bude realizace tohoto projektu vyžadovat. Finanční a investiční rozhodnutí jsou těsně související mezi sebou, neboť základem pro rozhodování je peněžní tok, a to po celou dobu životnosti projektu. (1, s. 68)

Základem pro rozhodnutí, zda přijmout daný projekt a realizovat jeho, je propočet určitých finančních ukazatelů ekonomické efektivity. Tato kritéria znázorňují návratnost vynaložených na realizaci projektu zdrojů. Nejčastěji používaná kritéria jsou rentabilita kapitálu (celkového, resp. vlastního), doba návratnosti investice a kritéria založená na diskontování (čistá současná hodnota, index rentability a vnitřní výnosové procento). (1, s. 68-69)

Bob Phelps (2004) popisuje tzv. Systém vyvážených ukazatelů výkonnosti podniku (Balanced Scorecard, BSC), což je nejslavnější měřicí systém efektivity podniku, který byl navržen Robertem Kaplanem a Davidem Nortonem. Struktura tohoto systému je založena na následujících kritériích měření: finanční ukazatele, provozní ukazatele, související s prací se zákazníky (marketing) a sférou učení (motivace a vzdělávání zaměstnanců). Předpokládá se, že systémové parametry (perspektivy) budou stanoveny shora dolů takovým způsobem, že nižší úrovně budou mít stimulační účinek na vyšší. (2, s. 53)

Ale hodnocení efektivnosti jakékoliv inovace není spojené výlučně s přípravnou (rozhodovací) fází inovačního cyklu; ve stejné míře je relevantní v realizační fázi projektu, i na etapě ekonomického využití, jejíž nedělitelnou částí je kontrola a audit. V tomto případě povstává problém, pomocí jakých kritérií budeme hodnotit skutečnou efektivnost již realizované inovace. Problematika inovací je natolik pestrá a mnohotvárná, že zřejmě nelze stanovit univerzální nebo zcela rezistentní přístup či nástroj kontroly, popř. hodnocení inovačních aktivit. (3, s. 261)

BCS byl tedy poprvé představen jako rámec proměření výkonosti, ale velmi rychle se změnil na strategický nástroj řízení podniku. V současné době tato metoda v sobě propojí strategické cíle a ukazatele výkonností organizace, a už není znázorněná jako čtyřkvadrantový model, nyní má podobu strategické mapy. (4, s. 102)

Metoda BSM je orientována na zajištění zdravého hospodaření organizace při přípravě vhodných inovačních aktivit, protože všechny ukazatele, které hodnotí účinnost jednotlivých perspektiv, musí mít silnou kauzální vazbu na ukazatele hospodaření – na atributy finanční perspektivy. Zároveň je vhodným nástrojem pro prezentaci inovační strategie podniku, neboť vymezuje vztah dlouhodobých cílů organizace k realizaci souboru finančních, komerčních, provozně-technických, organizačních, personálních a motivačních opatření, jejichž splnění povede k inovačním úspěchům a podnikatelské prosperitě organizace. (1, s. 310-311)

Finanční perspektiva

V modelu BSC finanční perspektiva zahrnuje finanční cíle organizace a umožňují vedení sledovat finanční výkonnost organizace a hodnoty pro akcionáře. Tato perspektiva měří finanční úspěch či neúspěch realizované strategie a obsahuje cíle a ukazatele, které jeho hodnotí. (4, s. 101, s. 105)

Ale strategické řízení podniku zahrnuje nejenom plánování změn a stanovení cílů, taky jeho součástí je určení skutečné situací v organizaci, tedy silné a slabé stránky vycházející ze zdrojů a schopností podniku. Finanční analýza patří do nejpobulárnějších metod, jakými lze zjistit využití jednotlivých zdrojů. (4, s. 46)

1. Horizontální (trendová) analýza

Horizontální analýza poskytuje informace o vývoji majetkové a finanční situace podniku a jeho dílčích složek a znázorňuje určitý trend rozvoje podniku. Postup analýzy je založen na metodách popisné statistiky, zdrojem dat jsou účetní uzávěrky. Horizontální analýza porovnává stejné absolutní ukazatele ve dvou či více obdobích. Pro posouzení vývoje sledovaných veličin a vyjádření „intenzity“ vývojových změn je možné použít: absolutní a procentní ukazatele, i indexy. (5, s. 83-84)

2. Ukazatele zisku

Pomocí údajů o výsledku hospodaření vedení organizace může hodnotit kvalitu a efektivnost všech procesů podniku. Zjišťuje se jako rozdíl mezi výnosy a náklady a může nabývat dvou forem: zisku (kladná hodnota) a ztráty (záporná hodnota). Zisk může být vypočítán na různých úrovních, proto může být ovlivněn účetní, daňovou a investiční politikou firmy. (5, s. 106)

3. Ukazatele rentability

Základním ukazatelem výkonnosti podniku je rentabilita, neboť znázorňuje schopnosti podniku přinášet očekávané efekty. Ve finanční analýze pojem rentabilita označuje schopnost podniku zhodnocovat vložené prostředky ve formě zisku. Základní vzorec pro hodnocení rentability představuje poměr zisku (může být vypočítán na různých úrovních) a vynaložených prostředků podniku. (5, s. 120)

Pokud manažer potřebuje ještě další specifické údaje pro rozhodování, zisk může poměřovat s jinými veličinami, které charakterizují vstupy do podnikového procesu: vynaložené prostředky (náklady), vynaložená práce (vyjádřena objemem mezd a počtem pracovníků) a některé naturální ukazatele (odpracovaná doba, počet strojových hodin atd.). (5, s. 129)

4. Ukazatele likvidity

Pojem likvidita označuje schopnost podniku uhrazovat své závazky neboli schopnost aktiv být transformovány na peněžní prostředky, kterými firma může uhradit své závazky. Likvidita se vypočítává poměřováním disponibilních fondů (co je možno platit) s oblastí jejich užití (co je nutno platit), nejčastěji s objemem krátkodobých závazků. (5, s. 131-132)

5. Ukazatele zadluženosti

Znázorňují vztah mezi cizími a vlastními zdroje podniku a měří jeho zadluženost. Při hodnocení výsledku analýzy zadlužeností organizace, vedení podniku by se mělo pamatovat, že zadluženost není pouze negativní charakteristikou podniku. Její růst může zvýšit tržní hodnotu podniku, avšak zvyšuje riziko finanční nestability. (6, s. 63)

6. Ukazatele aktivity

Ukazatele aktivity měří vázanost kapitálu v jednotlivých formách aktiv a efektivnost využívání aktiv, charakterizují provozní cyklus podniku. Jednou z poměrových veličin je tedy vždy některá z položek aktiv. Druhy ukazatelů je veličina, která vyjadřuje ukončení celkového obratu, tedy příjem peněžních prostředků z právě dokončovaného koloběhu (např. tržby). Nejčastěji jsou vypočítávány ukazatele obratovosti, které slouží k výpočtu obratového cyklu peněz: doba obratu a rychlost obratu zásob, doba obratu a rychlost obratu pohledávek, doba obratu a rychlost obratu závazků. (5, s. 153)

Procesní perspektiva

Procesní perspektiva definuje potřebné výstupy a výsledné výkony procesů, které umožňují dosáhnout zákaznických a finančních cílů. Hlavní změny, provádějí se v těch procesech, které jsou propojené s realizací podnikatelské strategie, tzv. klíčové procesy. (4, s. 105)

Pro hodnocení skutečné situace v organizace z hlediska interních procesů i zároveň stanovení budoucích cílů procesní perspektivy, může být použita řada provozních ukazatelů, které napomáhají managementu sledovat a analyzovat vývoj základní aktivity podniku. Provozní ukazatele se opírají o tokové veličiny, hlavně o náklady. (6, s. 71)

Ukazatele nákladovostí vyjadřuje zatížení výnosů pro různé druhy nákladů. Hodnota těchto ukazatelů by měla v čase klesat. (6, s. 71)

Nezbytně pro rozhodování o budoucí procesní perspektivě je stanovit nákladovou strukturu celého podniku, a to podílem určitého druhu nákladů na celkových nákladech. Grafické znázornění výsledku výpočtu umožňuje vedení rychle a snadno porozumět největším nákladovým položkám v podniku. (6, s. 72)

Práce se zákazníky

Zákaznická perspektiva stanoví cíle, které souvisí se vstupem na trh a umístěním na trhu. Zároveň se určuje spotřebitelský segment a úroveň spokojeností zákazníků. Pro stanovení úrovně spokojeností klientů mohou být použité různé ukazatele, např. rychlost v odpovídání na telefon, počet informačních akcí pro veřejnost, refundace za špatnou službu, dostupnost dopravy, poskytování elektronických služeb, včetně možnosti platby on-line, a nakonec procento spokojených zákazníků. Neexistuje řada doporučených ukazatelů zákaznické perspektivy, které by měl podnik využít při aplikaci metody BSC, stanovují se pouze individuálně. Východiskem pro vypracování metody je to, že kolik máme specifických cílů, tolik budeme mít minimálně ukazatelů. (4, s. 115-116)

Učení a růst

Pro různé specifické cíle perspektivy učení a růstu mohou být stanovení různé ukazatele, například počet chyb při výrobě (řízení kvality), počet návrhů od zaměstnanců a zlepšení výkonností na základě návrhů (rozvoj strategické kompetencí) atd. Taky v tomto bodě může být hodnocená míra podpory inovací, a to počtem návrhů na nové výrobky a služby, náklady na výzkum a vývoj a počet provedených inovací. (4, s. 117-118)

Environmentální výkonnost

V metodě BSC obvyklé se používají čtyři perspektivy, ale v některých případech vzniká aj pátá perspektiva, hlavní podmínkou, které je její měřitelnost. V současné době inovačně zaměřené organizace za tuto specifickou perspektivu považují environmentální a sociální výkonnost podniku. (4, s. 104)

Podniky hledají způsob, jak porozumět své environmentální výkonnosti, prokázat ji a zlepšit. Pro dosažení tohoto cílů vedení firmy zavádějí systém environmentálního managementu (Environment Management Systém, EMS). Pokud podnik nemá z různých důvodů zavedený EMS, může stejně hodnotit svou environmentální výkonnost a pomocí výsledku stanovit strategické cíle a kritérií podle kterých bude tyto cíle hodnotit. Hodnotit výkonnost lze normou ČSN EN ISO 14031, která je řídicím nástrojem pro zlepšení a demonstraci aktivnosti aplikaci principů ochrany životního prostředí ve veškerých podnikatelských aktivitách. (7, s. 31-32)

Již v této práci bylo zmíněno, že základní podmínkou formulování specifické perspektivy je její měřitelnost. Pro hodnocení environmentální výkonnosti da se stanovit řadu ukazatelů, které by měly být založený na dostupných datech a stanovené podle významných environmentálních aspektů. Muže se k tomu využít interní a externí audit. (7, s. 34)

Klíčové environmentální ukazatele podniku jsou:

- Účinnost materiálové spotřeby – roční hmotnostní tok různých používaných materiálů, vyjádřených v tunách.
- Energetická účinnost – celková přímá roční spotřeba energie, vyjádřená v tunách ropného ekvivalentu (TOE).
- Vodní hospodářství – celková roční spotřeba vody vyjádřena v m³/rok
- Odpadové hospodářství – celková roční produkce odpadu specifikovaného dle typu a nakládání vyjádřena v tunách.
- Biologická rozmanitost – využívání pudy vyjádřené v m³ zastavěné plochy.
- Emise do ovzduší – celkové roční emise „skleníkových plynů“ vyjádřena v tunách ekvivalentu CO₂. (7, s. 34-38)

Seznam použité literatury

1. FOTR, Jiří a Ivan SOUČEK. *Investiční rozhodování a řízení projektů: jak připravovat, financovat a hodnotit projekty, řídit jejich riziko a vytvářet portfolio projektů*. Praha: Grada, 2011. Expert. ISBN 978-80-247-3293-0.
2. ФЕЛПС, Боб. *Умные бизнес-показатели: Система измерений эффективности как важный элемент менеджмента*. Kiev: Balance Business Books, 2004. ISBN 966-8644-14-x.
3. VEBER, Jaromír. *Management inovací*. Praha: Management Press, 2016. ISBN 978-80-7261-423-3.
4. GRASSEOVÁ, Monika, Radek DUBEC a David ŘEHÁK. *Analýza podniku v rukou manažera: 33 nejpoužívanějších metod strategického řízení*. 2. vyd. Brno: BizBooks, 2012. ISBN 978-80-265-0032-2.

5. KUBÍČKOVÁ, Dana a Irena JINDŘICHOVSKÁ. *Finanční analýza a hodnocení výkonnosti firmy*. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-538-1.

6. SEDLÁČEK, Jaroslav. *Finanční analýza podniku. 2., aktualiz. vyd.* Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3386-6.

7. KOČMANOVÁ, Alena, Jiří HŘEBÍČEK a Marie PAVLÁKOVÁ DOČEKALOVÁ. *Měření podnikové výkonnosti*. Brno: Littera, 2013. ISBN 978-80-85763-77-5.

*ROMAN SASS,
dr. habil, professor,
PETRO GUDZ,
dr. habil, professor,
MARIA GOTOWALSKA,
magistr,
Akademia Kujawsko-Pomorska*

ANALIZA PORÓWNAWCZA FINANSÓW LOKALNYCH WYBRANYCH GMIN WOJEWÓDZTWA KUJAWSKO - POMORSKIEGO W LATACH 2016-2020

Finanse lokalne to proces gromadzenia i wydatkowania środków publicznych jednostek samorządu terytorialnego. Celem każdej jednostki jest zgromadzenie takich dochodów, aby pokryć wszystkie wydatki bieżące oraz zainwestować w jej rozwój. Decentralizacja władzy publicznej oznacza przekazanie na rzecz JST odpowiednich publicznych zasobów i władztwa nad nimi[1]. Jednostki samorządu terytorialnego prowadzą działalność we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność. Same, więc w ramach kompetencji wyznaczają sobie zakres działań i są za nie odpowiedzialne.

Przedmiotem niniejszej pracy jest analiza budżetu trzech jednostek samorządu terytorialnego, gminy wiejskiej Osielsko, Aleksandrów Kujawski, oraz gminy miejsko -wiejskiej Barcin. Podjęto próbę analizy struktury dochodów i wydatków w latach 2016 – 2020 w przeliczeniu na 1 mieszkańca. Struktura dochodów jak i wydatków gmin jest bardzo zróżnicowana. Zależy od wielu czynników społecznych, gospodarczych czy geograficznych. Jest to bardzo obszerny temat, nasuwający wiele pytań. Podstawowym zadaniem JST jest wykonywanie zadań mających na celu zaspokojenie potrzeb jej mieszkańców. Nasuwa się pytanie, czy jednostki są w stanie same bez pomocy państwa poradzić sobie z tak trudnym zadaniem przy ograniczonych środkach finansowych, jakie posiadają?

Celem pracy jest analiza budżetu trzech gmin województwa Kujawsko-Pomorskiego, ze szczególnym uwzględnieniem dochodów własnych oraz wykazaniem zależności pomiędzy sytuacją finansową, a warunkami rozwoju.

Nakreślono stopień samodzielności analizowanych gmin oraz udział dochodów transferowych. Wskazano różnice w budżetach gmin. Przybliżono zadania jednostek samorządu terytorialnego, źródła dochodów i wydatków. Scharakteryzowano poszczególne gminy z uwzględnieniem posiadanych warunków. Ze względu na bardzo złożoną problematykę oraz ograniczone możliwości analizy podjęto próbę analizy w przeliczeniu na 1 mieszkańca (per capita). To pozwala przybliżyć obraz zamożności jak i samodzielności, natomiast nie wyczerpuje tematu.

W Polsce występują dwa rodzaje administracji publicznej: administracja rządowa i samorząd terytorialny. Od stycznia 1999r. obowiązuje trójszczeblowa struktura samorządu terytorialnego: samorząd gminny, powiatowy i województwa. Samorząd terytorialny oznacza prawo i zdolność społeczności lokalnych do kierowania i zarządzania częścią spraw publicznych na ich własną odpowiedzialność i w interesie ich mieszkańców w granicach określonych prawem. Gmina jest podstawową a zarazem najmniejszą jednostką samorządu. Jest wspólnotą samorządową osób zamieszkujących określone terytorium[2]. Zasadniczym celem gospodarowania środkami publicznymi jest takie wykorzystanie środków publicznych, aby w maksymalnym stopniu zaspokoić potrzeby obywateli. Ze względu na ograniczone środki finansowe jednostek samorządu terytorialnego istotne jest racjonalne gospodarowanie środkami publicznymi. Do zadań JST należą zadania własne i zlecone. Zadaniem własnym gminy jest zaspokojenie zbiorowych potrzeb jej mieszkańców, a w szczególności zadania własne obejmują sprawy:

- ładu przestrzennego, gospodarki nieruchomościami, ochrony środowiska i przyrody oraz gospodarki wodnej,
- gminnych dróg, ulic, mostów, placów oraz organizacji ruchu drogowego,
- wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz,
- lokalnego transportu zbiorowego,
- ochrony zdrowia,

- pomocy społecznej, w tym ośrodków i zakładów opiekuńczych,
- gminnego budownictwa mieszkaniowego,
- edukacji publicznej,
- kultury, w tym bibliotek gminnych i innych placówek upowszechniania kultury,
- kultury fizycznej i turystyki, w tym terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych,
- targowisk i hal targowych,
- zieleni gminnej i zadrzewień,
- cmentarzy gminnych,
- porządku publicznego i bezpieczeństwa obywateli oraz ochrony przeciwpożarowej i przeciwpowodziowej, w tym wyposażenia i utrzymania gminnego magazynu przeciwpowodziowego,
- utrzymania gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz obiektów administracyjnych,
- polityki prorodzinnej, w tym zapewnienia kobietom w ciąży opieki socjalnej, medycznej i prawnej,
- wspierania i upowszechniania idei samorządowej,
- promocji gminy,
- współpracy z organizacjami pozarządowymi,
- współpracy ze społecznościami lokalnymi i regionalnymi innych państw [3].

„Ustawy mogą nakładać na gminę obowiązek wykonywania zadań zleconych z zakresu administracji rządowej, a także z zakresu organizacji przygotowań i przeprowadzenia wyborów powszechnych oraz referendów” [4].

Gmina, więc oprócz zadań własnych, wykonuje zadania zlecone, które państwo lub inne jednostki samorządu terytorialnego przekazały gminie w drodze ustawy lub na podstawie porozumienia. Na realizację zadań zleconych gmina otrzymuje środki finansowe od zlecającego w wysokości koniecznej do wykonania tych zadań. Gmina może wykonywać swoje zadania dzięki ustawowo zagwarantowanemu prawu pozyskiwania dochodów własnych, a także korzystania ze środków budżetu

państwaw formie subwencji oraz dotacji. Gmina wykonuje swoje zadania poprzez Urząd Gminy, a także Gminne Jednostki Organizacyjne. Na realizację swoich zadań gmina ma zagwarantowane prawo pozyskiwania dochodów własnych lub subwencji i dotacji z budżetu państwa. Źródłami dochodów własnych gminy są:

- wpływy z podatków:
 - od nieruchomości,
 - rolnego,
 - leśnego,
 - od środków transportowych,
 - dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej,
 - od spadków i darowizn,
 - od czynności cywilnoprawnych;
- wpływy z dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania w podatkach określonych w pkt 1 lit. a-d;
 - wpływy z opłat:
 - skarbowej,
 - targowej,
 - miejscowej, uzdrowiskowej i od posiadania psów,
 - reklamowej,
 - eksploatacyjnej - w części określonej w ustawie z dnia 9 czerwca 2011 r. - Prawo geologiczne i górnicze [5],
 - innych stanowiących dochody gminy, uiszczanych na podstawie odrębnych przepisów;
 - dochody uzyskiwane przez gminne jednostki budżetowe oraz wpłaty od gminnych zakładów budżetowych;
 - dochody z majątku gminy;
 - spadki, zapisy i darowizny na rzecz gminy;
 - dochody z kar pieniężnych i grzywien określonych w odrębnych przepisach;

- 5,0% dochodów uzyskiwanych na rzecz budżetu państwa w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej;

- odsetki od pożyczek udzielanych przez gminę, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej;

- odsetki od nieterminowo przekazywanych należności stanowiących dochody gminy;

- odsetki od środków finansowych gromadzonych na rachunkach bankowych gminy, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej;

- dotacje z budżetów innych jednostek samorządu terytorialnego;

- inne dochody należne gminie na podstawie odrębnych przepisów.

Wysokość udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, od podatników tego podatku zamieszkałych na obszarze gminy wynosi 39,34%,

Wysokość udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, od podatników tego podatku, posiadających siedzibę na obszarze gminy, wynosi 6,71% [6].

Subwencja ogólna dla gmin składa się z części: wyrównawczej, równoważącej, oświatowej.

O przeznaczeniu środków otrzymanych z tytułu subwencji ogólnej decyduje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Subwencje mają charakter roszczeniowy, co oznacza, że jeśli została przyznana musi być przekazana. Subwencja jest rodzajem pomocy, mającej na celu zmniejszenie różnic w poziomie dochodów poszczególnych jednostek.

Dochodami jednostek samorządu terytorialnego mogą być dotacje celowe z budżetu państwa. Mogą być przeznaczone na zadania z zakresu administracji rządowej oraz na inne zadania zlecone ustawami, zadania realizowane na mocy porozumień zawartych z organami administracji rządowej, usuwanie zagrożeń dla bezpieczeństwa i porządku publicznego, skutków powodzi, klęsk żywiołowych i inne. Obok dotacji z budżetu państwa na szczególną uwagę zasługują dotacje ze środków Unii Europejskiej. Dotacje te przekazywane są województwom, a następnie

województwa przekazują je powiatom i gminom na podstawie zawieranych umów. Gminy mogą otrzymywać dotacje unijne na infrastrukturę techniczną, na projekty związane z odpadami, gospodarkę wodno – ściekową, ochronę środowiska, projekty wspierające oszczędzanie energii, informatyzację, infrastrukturę społeczną.

Finanse publiczne na szczeblu gminy są reprezentowane przez dochody i wydatki zawarte w budżecie gminy. Jest on jednym z najważniejszych narzędzi zarządzania finansami gminy oraz podstawą samodzielnej gospodarki. prowadzonej w celu zaspokajania potrzeb publicznych wspólnoty lokalnej. Zgodnie z art. 211 ustawy o finansach publicznych [7], budżet JST jest uchwalony w formie uchwały budżetowej na rok budżetowy, będący rokiem kalendarzowym. Stanowi on roczny plan dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki. Uchwała budżetowa składa się z budżetu JST oraz załączników. Jego projekt przygotowuje zarząd gminy jako jej organ wykonawczy. Zarząd gminy jest podmiotem realizującym budżet i odpowiedzialnym za prawidłową gospodarkę finansową gminy. Projekt budżetu w formie uchwały zarząd przedstawia organowi stanowiącemu, tj. radzie gminy oraz regionalnej izbie obrachunkowej, (w celu zaopiniowania) do dnia 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy. Zgodnie z art. 239 ustawy o finansach publicznych [8] uchwałę budżetową organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego podejmuje przed rozpoczęciem roku budżetowego, a w szczególnie uzasadnionych przypadkach – nie później niż do 31 stycznia roku budżetowego.

Jeżeli gmina z jakichkolwiek przyczyn do 31 stycznia nie uchwali budżetu samorządu terytorialnego, ustala go regionalna izba obrachunkowa w terminie do końca lutego roku budżetowego w zakresie zadań własnych oraz zadań zleconych. Prognozowane dochody i przychody gminy muszą być równe jej wydatkom i rozchodom, jest to tzw. budżet zrównoważony. Podstawowym problemem przy realizacji wydatków budżetowych gminy jest właściwy podział środków publicznych. W pierwszej kolejności należy dokonać podziału wydatków na bieżące (operacyjne) i inwestycyjne. W odniesieniu do wydatków bieżących, niebezpieczeństwem jest koncentracja środków finansowych na najważniejszych dziedzinach. W przypadku wydatków inwestycyjnych, potrzeby przewyższają

możliwości finansowe. Ocena efektywności gospodarowania środkami powinna w określonych warunkach społeczno-gospodarczych wykazać optymalność wyboru zadań i sposobów ich finansowania. JST borykają się więc z problemami natury finansowej i organizacyjnej. System prawny jest ciągle rozbudowywany i uszczegółowiany, co również przysparza wielu problemów interpretacyjnych oraz może powodować brak przejrzystości systemu prawnofinansowego.

Warto podkreślić, że samodzielność finansowa JST zależy od struktury dochodów. Dochody własne dają gminom większą swobodę działania. Z uwagi na ograniczoność dochodów własnych, konieczne jest poszukiwanie innych możliwości finansowania w tym ze źródeł zagranicznych. Przy omawianiu dochodów i wydatków nie sposób pominąć zagadnienia deficytu budżetowego. Pojawić się on może w sytuacji, kiedy dochody i wydatki jednostki nie są sobie równe. Różnica między dochodami a wydatkami budżetu jednostki samorządu terytorialnego stanowi odpowiednio nadwyżkę albo deficyt budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Deficyt budżetu jednostki samorządu terytorialnego może być sfinansowany przychodami z:

- sprzedaży papierów wartościowych wyemitowanych przez jednostkę samorządu terytorialnego,
- kredytów,
- pożyczek,
- prywatyzacji majątku jednostki samorządu terytorialnego,
- nadwyżki budżetu jednostki samorządu terytorialnego z lat ubiegłych,
- wolnych środków jako nadwyżki środków pieniężnych na rachunku bieżącym budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikających z rozliczeń wyemitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek z lat ubiegłych.

Istotą gospodarki finansowej jest nie tylko gromadzenie i wydatkowanie środków, ale także, a może przede wszystkim, wykonywanie zadań o charakterze krótko- i długoterminowym, ich analiza w celu podejmowania bardziej efektywnych decyzji i eliminowania występujących uchybień.

Wpływ na dochody danej gminy ma położenie geograficzne, zasoby naturalne oraz ilość mieszkańców. Czynniki determinujące rozwój gminy jest infrastruktura, kapitał ludzki, rozwinięte przedsiębiorstwa, przyciąganie inwestorów, rozwinięta turystyka, położenie geograficzne, odpowiednie wykorzystanie posiadanego potencjału, promocja regionu, współpraca samorządów, struktura gospodarcza i inwestycyjna, dostępność zewnętrznych środków finansowych. Uzyskiwane dochody powinny pozwolić na realizację szeregu zadań, zapewnieniu odpowiedniej infrastruktury ekonomicznej i społecznej.

Ze względu na ograniczone środki finansowe jednostek samorządu terytorialnego istotne jest racjonalne gospodarowanie środkami publicznymi. Przywilej gmin w postaci władztwa podatkowego czyni je elastycznymi w stosunku do swoich obywateli. Władztwo zostało zagwarantowane Konstytucją art. 168 oraz art. 217, ma również charakter ograniczony. Dotyczy podatków pobieranych przez samorządy i opłat lokalnych, w postaci stosowania ulg i zwolnień podmiotowych i przedmiotowych [9, s. 222]. Zakres władztwa wskazany jest w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych określone są górne granice podatków i opłat lokalnych. Jest to narzędzie dane jedynie gminom, pozwala w ten sposób przyciągać inwestorów oraz mieszkańców.

Podstawą prawną gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego jest uchwała budżetowa. Budżet JST określa dochody i wydatki oraz przychody i rozchody tej jednostki. Budżet uchwalany jest na rok budżetowy zaczynający się z dniem 1 stycznia, a kończący 31 grudnia danego roku. Jest to plan finansowy jednostki budżetowej [10]. Ustawodawca zakazuje organom stanowiącym uchwalenia budżetu, w którym wydatki bieżące są wyższe od planowanych dochodów bieżących powiększonych o nadwyżkę budżetową z lat ubiegłych i wolne środki. Jako odstępstwo dopuszcza się wyższe wydatki bieżące o kwoty związane ze środkami pochodzącymi z budżetu UE oraz niepodlegającymi zwrotowi środkami z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA, w przypadku gdy środki te nie zostały przekazane w danym roku budżetowym. [11]

Gmina wiejska Osielsko to dynamicznie rozwijająca się gmina, w której ludność przybywała średnio w tempie 5%. Maksymalnie w latach 2004 (8,9%) i 2006 (8,1%). Obecnie ludności przybywa znacznie mniej. Jest najbogatszą gminą na terenie województwa za sprawą wysokich dochodów podatkowych mieszkańców. Gmina graniczy z Bydgoszczą, odległość nie przekracza 10 km. Bezpośrednie sąsiedztwo dużego miasta jest podstawowym uwarunkowaniem rozwoju. Od co najmniej kilkudziesięciu lat rozwija się, jako gmina podmiejska Bydgoszczy i obecnie jest jedną z najsilniej zurbanizowanych gmin województwa kujawsko-pomorskiego. Czyste powietrze, możliwość mieszkania na wsi przy jednocześnie blisko położonej aglomeracji miejskiej ułatwia chociażby dojazd do pracy, czy szkół ponadpodstawowych. Ma dobrze rozwiniętą działalność gospodarczą. Na jej terenie usytuowanych jest wiele firm. Cechuje się wysokim wskaźnikiem przedsiębiorczości 22,8 na 100 mieszkańców. Zarejestrowanych jest 2 834 podmiotów [12]. Zarejestrowanych jest 2 834 podmiotów gospodarki narodowej, z czego 2 273 stanowi działalność gospodarcza osób fizycznych.

Rodzaj prowadzonej działalności osób fizycznych to opieka zdrowotna, handel hurtowy i detaliczny, działalność profesjonalna naukowa i techniczna, budownictwo, przetwórstwo przemysłowe, działalność finansowa i ubezpieczenia, informacja i komunikacja, obsługa nieruchomości, transport, działalność związana z zakwaterowaniem i gastronomią, edukacja oraz pozostała działalność. Powierzchnia gminy wynosi 101,7 km², liczba ludności 14 771, czego 51,0% stanowią kobiety, 49,0 mężczyźni. Średni wiek mieszkańców wynosi 37,7 lat [13].

Gmina miejsko-wiejska Barcin jest terenem rolniczo – przemysłowym, poszerzonym o dodatkową strefę ekonomiczną przez Radę Ministrów. To bogactwa naturalne wapienia wywarły istotny wpływ na gospodarkę regionu. Na jej terenie działa jeden z największych Kombinatów Cementowo – Wapienniczych, producent wapna i cementu, który zatrudnia wiele jej mieszkańców. Na terenie gminy zarejestrowanych jest 1067 podmiotów gospodarki narodowej, z czego 817 podmiotów to działalność gospodarcza osób fizycznych. Działalność osób fizycznych to głównie handel hurtowy i detaliczny, naprawa pojazdów, budownictwo, transport i

gospodarka magazynowa, przetwórstwo przemysłowe, opieka zdrowotna, działalność profesjonalna i pozostałe. Cementownie przyciągnęły zagranicznych inwestorów, którzy je rozbudowali i zmodernizowali, tworząc jeden z najnowocześniejszych zakładów w Europie. Firma ta jest jednym z największych płatników podatków lokalnych, które pozwalają organizować zadania własne gminy, jak i ubiegać się o środki unijne oraz finansować inwestycje [14]. Możliwa jest zatem realizacja zadań prospołecznych. Gmina się rozwija, przyciągając kolejnych inwestorów. Strefa gospodarcza zlokalizowana jest przy drodze wojewódzkiej, co czyni ją atrakcyjną pomiędzy ważnymi rynkami zbytu. Wzrósł profesjonalizm lokalnych specjalistycznych przedsiębiorstw, obsługujących przemysł. Powierzchnia gminy wynosi 120,9 km², liczba ludności 14 751, z czego 50,8% stanowią kobiety, 49,2% mężczyźni. Średni wiek mieszkańców wynosi 41 lat [15].

Powierzchnia gminy wiejskiej Aleksandrów Kujawski wynosi 131,5 km². Liczba ludności 11 943, z czego 50,4% stanowią kobiety, 49,6% mężczyźni. Średni wiek mieszkańców wynosi 38,8 lat. Na terenie regionu zarejestrowanych jest 994 podmiotów gospodarki narodowej, z czego 842 to podmioty osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. To głównie handel, budownictwo, przetwórstwo i transport oraz inne. Gmina wyznaczyła specjalny obszar gospodarczy (SOGO) w miejscowości Ośno, ponad 83 ha gruntów nadających się na inwestycje. Teren jest specjalnie promowany, położony jest koło ważnego szlaku kolejowego oraz rozwiniętej sieci dróg, w tym autostrady A1. W ten sposób gmina chce przyciągnąć głównie przedsiębiorstwa produkcyjne, logistyczne oraz magazynowe [16]. W tabeli 1 przedstawiono strukturę dochodów trzech gmin województwa kujawsko-pomorskiego, w przeliczeniu na jednego mieszkańca.

Porównując dochody gmin, można stwierdzić, że najwyższe dochody osiągnęła najmniejsza spośród analizowanych gmin. Wyróżnia się ona najwyższą gęstością zaludnienia oraz największą ilością podmiotów gospodarczych. To przekłada się na uzyskiwane dochody własne, na które składają się udział w podatku dochodowym oraz podatki i opłaty lokalne. W analizowanych latach udział podatku dochodowego w przeliczeniu na 1 mieszkańca wyniósł 1993 zł w 2016 roku, do 2 900 zł w 2020 r.

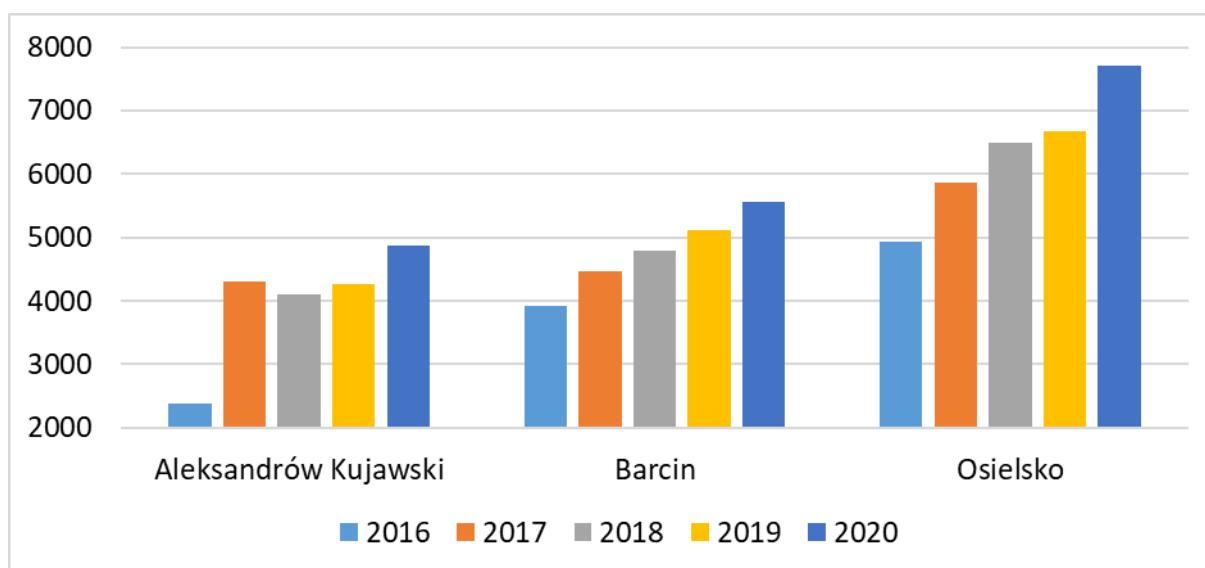
Tabela 1

Dochody w przeliczeniu na jednego mieszkańca gminy Osielsko, Barcin oraz Aleksandrów Kujawski w latach 2016 - 2020

Rok	Gmina	Dochody ogółem (w tys. zł)	z tego:				Dochody majątkowe
			Dochody bieżące	z tego:			
				Dochody własne	Subwencja ogólna	Dotacje celowe	
2016	Aleksandrów Kujawski	3273	3002	1000	730	643	271
	Barcin	3922	3677	2362	724	590	246
	Osielsko	4937	4666	3354	962	350	271
2017	Aleksandrów Kujawski	4303	3714	1072	1217	1425	588
	Barcin	4478	4390	2481	783	1126	88
	Osielsko	5858	5480	3615	972	894	378
2018	Aleksandrów Kujawski	4110	3986	1127	1237	1622	124
	Barcin	4785	4563	2495	783	1285	222
	Osielsko	6500	5919	3873	1001	1045	581
2019	Aleksandrów Kujawski	4270	4128	1256	1247	1625	142
	Barcin	5119	4795	2666	841	1288	324
	Osielsko	6668	6255	4133	1065	1057	412
2020	Aleksandrów Kujawski	4874	4782	1429	1309	2044	92
	Barcin	5563	5251	2856	886	1510	311
	Osielsko	7701	7001	4388	1139	1475	700

Udział podatków i opłat lokalnych na 1 mieszkańca kształtowała się od 1 119 w 2016 r. zł do 1 281 zł w 2020 r. Wyższy udział w dochodach stanowi udział w podatku dochodowym. W Osielsku dochody własne przewyższają dochody transferowe, co świadczy o samodzielności gminy, wynoszą one ok 60 % ogółu dochodów. Udział w dochodach z tytułu dotacji celowych znacznie wzrasta we wszystkich gminach od 2016 r. Wpływ na budżet samorządów miała ustawa o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci, program „Rodzina 500+” Świadczenie przysługuje w wysokości 500 zł na dziecko i wypłacane jest przez wójta, właściwego ze względu na miejsce zamieszkania osoby ubiegającej się. Jak wynika ze wskaźnika struktury (tabela 2) udział dotacji w dochodach w 2016 roku wynosi 7, 08%, po czym w następnych latach wzrasta do ok. 15 % i 19% w 2020 r. Ponad połowa udziału dotacji jest związana z realizacją zadania „Rodzina 500+”. Subwencja ogólna w

Gminie Osielsko to głównie subwencja oświatowa i stanowi ok 15% udziału w dochodach gminy we wszystkich analizowanych latach.



Wykres 1 Dochody ogółem wybranych gmin w latach 2016 - 2020 w przeliczeniu na jednego mieszkańca

Udział dochodów majątkowych w dochodach ogółem wzrasta z 5,49 % w 2015 r. do 9,09 % w 2019 r. Gmina Barcin jest drugą, co wielkości z analizowanych gmin.

Dochody własne gminy stanowią ok 51% ogółu dochodów. Udział w podatku dochodowym, w przeliczeniu na 1 mieszkańca wyniósł w analizowanych latach 613 zł w 2016 r. do 910 zł. Wpływy z podatków i opłat wyniosły od 1 522 zł w 2016 r. do 1 750 zł w 2020 r. W gminie Barcin wyższe są wpływy z podatków i opłat lokalnych regionu od udziału w podatku dochodowym. Udział dochodów transferowych z budżetu państwa wynosi ok 49%.

Udział dotacji jest wyższy już w 2016 r. wyniósł 15,04 % na 1 mieszkańca. Wzrósł w następnych latach do 27,14 % w związku z realizacją nowego zadania. Udział subwencji w gminie Barcin jest na podobnym poziomie jak w gminie Osielsko i stanowi 18,42% udziału w dochodach ogółem w 2016 r, do 15,93% w 2020 r. Ma on tendencję malejącą, w stosunku do dochodu. Analizowane kwoty natomiast pokazują, iż z roku na rok dotacja na mieszkańca jest coraz wyższa. Malejący wskaźnik struktury świadczy o rosnących dochodach ogółem jednostki, co jest zjawiskiem pozytywnym.

Udział subwencji w strukturze dochodów również maleje z roku na rok. Udział dochodów majątkowych gminy kształtuje się od 6,29% w 2016 r. do 5,59% w 2020 %. Gmina Aleksandrów Kujawski największa, co do wielkości, z najmniejszą liczbą mieszkańców w analizowanych latach osiągnęła najmniejsze dochody własne. Udział dochodów własnych wyniósł ok. 29% w dochodach ogółem, udział dochodów transferowych natomiast ok 60%. Świadczy to o mniejszej samodzielności finansowej gminy. Wysokość udziału w podatku dochodowym na 1 mieszkańca wyniosła od 407 zł w 2016 r. do 693 zł w 2020 r. Podatki i opłaty lokalne wyniosły od 472 zł w 2016 r. do 646 zł w 2020 r. Podobnie jak w gminie Barcin podatki i opłaty lokalne są wyższe od udziału w podatku dochodowym. Od 2016 r. udział dochodów z tyt. dotacji celowych przewyższa udział dochodów własnych w przeliczeniu na 1 mieszkańca (tabela 2).

Tabela 2

Struktura dochodów gmin Osielsko, Barcin oraz Aleksandrów Kujawski w latach 2016 - 2020

Rok	Gmina	Dochody ogółem (w tys. zł)	z tego:				
			Dochody bieżące	z tego:			Dochody majątkowe
				Dochody własne	Subwencja ogólna	Dotacje celowe	
2016	Aleksandrów Kujawski	3273	91,72	30,55	22,3	19,65	8,28
	Barcin	3922	93,75	60,22	18,45	15,04	6,27
	Osielsko	4937	94,51	67,94	19,49	7,08	5,49
2017	Aleksandrów Kujawski	4303	86,31	24,91	28,28	33,12	13,66
	Barcin	4478	98,03	55,4	17,49	25,14	1,97
	Osielsko	5858	93,55	61,71	16,59	15,26	6,45
2018	Aleksandrów Kujawski	4110	96,98	27,42	30,97	39,46	3,01
	Barcin	4785	95,36	52,14	16,36	26,85	4,64
	Osielsko	6500	91,06	59,58	15,4	16,07	8,94
2019	Aleksandrów Kujawski	4270	96,67	29,4	29,2	38,05	3,32
	Barcin	5119	93,67	52,08	16,42	25,16	6,33
	Osielsko	6668	93,81	61,98	15,97	15,85	6,18
2020	Aleksandrów Kujawski	4874	98,11	29,32	26,86	41,94	1,88
	Barcin	5563	94,39	51,34	15,93	27,14	5,59
	Osielsko	7701	90,91	56,98	14,79	19,15	9,09

Opracowanie własne

Udział subwencji ogólnych jest w tej gminie również na najwyższym poziomie od 22,3% w 2016 r. do 26, 86 % w 2020 r. Udział wydatków majątkowych w wydatkach ogółem jest bardzo zróżnicowany w poszczególnych latach, 8,28 %w 2016r., 13,66% w 2017 r. ok 3% w 2018r i 2019r.do 5,59% w 2020 r.We wszystkich analizowanych gminach dochody majątkowe stanowią niewielki procent ogółu dochodów.

Wydatki, podobnie jak dochody dzieli się na wydatki bieżące oraz majątkowe. Wydatki bieżące dzielą się na dotacje i subwencje, świadczenia na rzecz osób fizycznych, wydatki bieżące JST, wydatki na obsługę długu Skarbu Państwa oraz wydatki na realizację programów z udziałem środków europejskich, środki własne Unii Europejskiej. Wydatki na inwestycje, to wydatki inwestycyjne i na zakupy inwestycyjne, zakup i objęcie akcji i udziałów, wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego [K. Gąsiorek, 2019, s.197].

Tabela 3

Wydatki w przeliczeniu na 1 mieszkańca gminy Osielsko, Barcin, Aleksandrów Kujawski w latach 2016 -2020

Rok	Gmina	Wydatki ogółem (w tys. zł)	z tego:					Wydatki majątkowe
			Wydatki bieżące	w tym:				
				wynagrodzenia i pochodne	świadczenia na rzecz osób fizycznych	dotacje	obsługa długu oraz poręczenia i gwarancje	
2016	Aleksandrów Kujawski	3532	2726	1069	748	106	61	806
	Barcin	3894	3336	1633	514	201	33	558
	Osielsko	4752	3275	1291	323	588	36	1477
2017	Aleksandrów Kujawski	3605	3427	1053	1381	211	70	179
	Barcin	4173	3933	1643	1040	195	31	241
	Osielsko	5342	3888	1343	860	476	32	1455
2018	Aleksandrów Kujawski	4226	3762	1105	1516	290	47	463
	Barcin	4605	4227	1708	1195	190	30	378
	Osielsko	5626	4363	1411	1008	508	23	1263
2019	Aleksandrów Kujawski	5075	3889	1159	1493	319	46	1186
	Barcin	5053	4591	1838	1168	225	41	462
	Osielsko	7300	4552	1504	1017	508	18	2747
2020	Aleksandrów Kujawski	5260	4450	1289	1701	271	57	811
	Barcin	6206	5016	2002	1323	285	49	1190
	Osielsko	7582	5255	1633	1417	587	24	2327

Wykres 2 Wydatki ogółem wybranych gmin w latach 2016 - 2020 w przeliczeniu na jednego mieszkańca

Z analizy wydatków wynika iż gminy najczęściej przeznaczają na wynagrodzenia. Istotny udział wydatków na wynagrodzenia w wydatkach gmin wynika z konieczności posiadania odpowiedniej liczby pracowników. Jest on ściśle związany z realizacją nałożonych JST zadań, mających charakter świadczenia usług dla ludności (tabela 3, wykres 2).

JST dążą do ograniczania wydatków bieżących w związku z koniecznością zachowania przez nie, stosowanego od 2014 r. indywidualnego wskaźnika obsługi zadłużenia (art. 243 ustawy o finansach publicznych), oraz obowiązku finansowania wydatków bieżących dochodami bieżącymi (art.242 w/w ustawy).

Największy udział wydatków na wynagrodzenia zaobserwowano w gminie Barcin. W 2016 r. udział w wydatkach stanowił 41,93% do 32,26 w 2020 r. W gminie Osielsko udział wynagrodzeń w wydatkach wyniósł od 27,17% w 2016 r. do 21,54% w 2020 r. W Aleksandrowie Kujawskim, natomiast od 30,27% w 2016r. do 24,51 w 2020 (tabela4).

Tabela 4

Struktura wydatków gmin Osielsko, Barcin oraz Aleksandrów Kujawski w latach 2016 - 2020

Rok	Gmina	Wydatki ogółem (w tys. zł)	z tego:					Wydatki majątkowe
			Wydatki bieżące	w tym:				
				wynagrodzenia i pochodne	świadczenia na rzecz osób fizycznych	dotacje	obsługa długu oraz poręczenia	
2016	Aleksandrów Kujawski	3532	77,18	30,27	21,18	3	1,72	22,82
	Barcin	3894	85,67	41,93	13,20	5,16	0,85	14,33
	Osielsko	4752	68,92	27,17	6,80	12,37	0,75	31,08
2017	Aleksandrów Kujawski	3605	95,06	29,21	38,31	5,85	1,94	4,97
	Barcin	4173	94,2	39,37	24,92	4,67	0,74	5,78
	Osielsko	5342	3888	25,14	16,10	8,91	0,60	27,24
2018	Aleksandrów Kujawski	4226	89,02	26,15	35,87	6,86	1,11	10,96
	Barcin	4605	91,79	37,09	25,95	4,13	0,65	8,21
	Osielsko	5626	77,55	25,08	17,92	9,03	0,41	22,45
2019	Aleksandrów Kujawski	5075	76,63	22,84	29,42	6,29	0,91	23,37
	Barcin	5053	90,86	36,37	23,11	4,45	0,81	9,14
	Osielsko	7300	62,36	20,60	13,93	6,96	0,25	37,63
2020	Aleksandrów Kujawski	5260	84,6	24,51	32,34	5,15	1,08	15,42
	Barcin	6206	80,83	32,26	21,92	4,59	0,79	19,17
	Osielsko	7582	69,31	21,54	18,69	7,74	0,32	30,70

Opracowanie własne

Wydatki na świadczenia na rzecz osób fizycznych, w których mieszczą się wspomniane wyżej środki na realizację programu „Rodzina 500+”. Udział wydatków na wynagrodzenia w poszczególnych latach ma tendencję malejącą, co jest

zjawiskiem pozytywnym. Drugie pod względem wielkości to wydatki na świadczenia na rzecz osób fizycznych. Od 2016 r. zwiększył się udział ww. wydatków, w związku z wypłatą świadczeń „Rodzina 500+”. Najwięcej wydała gmina Aleksandrów Kujawski, 21,18 % udziału w wydatkach ogółem w 2016 r. do 32,4 % w 2020 r. W Gminie Barcin udział wydatków kształtował się od 13, 2 w 2016 r. do 21,54 w 2020 r. W gminie Osielsko udział w dochodach per capita na świadczenia na rzecz osób fizycznych był najmniejszy, spośród analizowanych gmin od 6,8 w 2016 r. do 18,69 % w 2020 r.

Najwięcej na dotacje wydała gmina Osielsko we wszystkich analizowanych latach, najmniej Aleksandrów Kujawski. Przy czym wydatki na dotacje w poszczególnych latach wzrastają. Wydatki publiczne są zatem bezzwrotnym instrumentem budżetowym pozwalającym kształtować i wykonywać zadania gminy. Wydatki związane z obsługą długu, jako jeden z rodzajów wydatków bieżących, nie są jednak przeznaczane na spłatę poszczególnych rat zaciągniętych kredytów czy pożyczek, ale przede wszystkim na spłatę ich oprocentowania, dyskonta i odsetek od wyemitowanych przez JST papierów wartościowych.

Wydatkowanie środków na obsługę długu publicznego obliuguje jednostki do konieczności naliczania tzw. indywidualnego wskaźnika zadłużenia. Ma to wpływ na malejący udział ww. w wydatkach ogółem. Obserwowany jest spadek wartości zadłużenia we wszystkich analizowanych JST. Wydatki majątkowe gminy mogą realizować dopiero po zrealizowaniu wydatków bieżących.

Należy zaznaczyć, że wielkość wydatków majątkowych zależy przede wszystkim od poziomu dochodów własnych i możliwości pokrycia tymi dochodami zaciągniętych zobowiązań inwestycyjnych. Wydatki majątkowe w analizowanych JST są bardzo zróżnicowane. Ma to związek z uruchomieniem środków z nowej Perspektywy finansowej UE na lata 2014 - 2020 – wskaźnik wzrostu wydatków inwestycyjnych przeznaczanych przez samorzady na realizację programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 uofp. Najwyższe wydatki majątkowe miała gmina Osielsko. Ich udział w dochodach per capita przewyższa udział wydatków na wynagrodzenia, co jest zjawiskiem

pozytywnym. Gmina Barcin najwyższe wydatki majątkowe miała w 2020r, gmina Aleksandrów Kujawski natomiast w 2019r

Głównym celem pracy była analiza finansów jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie trzech gmin województwa Kujawsko-Pomorskiego. Badanie dotyczy jednak niewielkiej próby wybranych jednostek, które jedynie w niewielkim stopniu obrazują sytuację finansową gmin. W analizie zbadano zróżnicowane JST pod wieloma względami. Każda z nich ma inne możliwości, warunki finansowania położenie geograficzne, zasoby naturalne. Dochody z tyt. podatków i opłat lokalnych w dwóch gminach są wyższe od udziału dochodów w podatku dochodowym. Udział tych pierwszych wynika głównie z wpływów z podatku od nieruchomości. Podatki lokalne są instrumentem, dzięki któremu można pobudzać lokalną przedsiębiorczość. Są one zależne od sytuacji gospodarczej danego regionu. Natomiast wyższy udział w podatku dochodowym świadczy o wysoko rozwiniętej przedsiębiorczości na terenie danej gminy, co jest atutem gminy Osielsko. Dzięki wysokim dochodom gminy mogą się rozwijać, co również ma wpływ na wysoką infrastrukturę techniczną.

Z drugiej strony wysoki rozwój JST sprzyja osiedlaniu się nowych mieszkańców dzięki, którym gmina ma wyższe dochody. To właśnie w gminie Osielsko zaobserwowano najwyższy wskaźnik zaludnienia. Zaobserwowano pozytywną zależność pomiędzy zaludnieniem danej gminy a jej rozwojem. Gmina Barcin należy również do gmin rozwiniętych, gdzie dochody własne przewyższają dochody transferowe. Tutaj ogromne znaczenie mają zasoby naturalne oraz odpowiednia promocja i pozyskani inwestorzy. Dochody gminy Aleksandrów Kujawski opierają się głównie na dochodach transferowych, dotacjach oraz subwencjach, które stanowią dochody uzupełniające. Świadczy to o braku samodzielności finansowej gminy. W tej sytuacji zasadnicza rola sprowadza się do przemyślanego i sensownego wydatkowania środków. Oczywiście jest to istotne zadanie, lecz ogranicza jednostkę pod względem działania, ponieważ pozbawia wpływu na tworzenie dochodów budżetowych. Pozytywnym zjawiskiem jest

zaobserwowany wzrost dochodów własnych w przeliczeniu na 1 mieszkańca we wszystkich gminach.

Samorządy mają wpływ na jakość życia swoich mieszkańców. Finanse JST uzależnione są od wielu czynników gospodarczych, społecznych, politycznych jak również położenia geograficznego. Istnieje ścisły związek pomiędzy rozwojem gospodarczym, a liczbą mieszkańców. Im wyższa liczba mieszkańców, tym lepszy rozwój gospodarczy. Ludność danego regionu, zwłaszcza aktywna zawodowo przyczynia się do zwiększenia dochodów poprzez płacone podatki. Większe dochody z kolei dają możliwości zaspokojenia podstawowych potrzeb, a w dalszej perspektywie inwestowania. Rozwinięty region przyciągają inwestorów. Reasumując im wyższy poziom rozwoju gospodarczego z uwzględnieniem infrastruktury technicznej danego regionu, tym korzystniejsza sytuacja finansowa gminy. JST borykają się z wieloma problemami w celu zaspokojenia potrzeb jej mieszkańców. Z jednej strony ograniczone dochody, z drugiej niemalże nieograniczone wydatki. Myślę, że władze gminy codziennie muszą podejmować trudne decyzje, czasem może nawet świadomie wykraczające poza normy prawne.

Bibliografia

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.
2. Ustawa z 29 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych [Dz.U. 2019 poz. 869].
3. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym [Dz.U. 2020 poz. 713].
4. Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego [Dz.U.2020 poz. 23].
5. Filipiak B.Z. *Polityka podatkowa gmin czy realizacja władztwa podatkowego?*, Zeszyty naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. nr 864 Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 76, t. 1 (2015)/ s.221-230.
6. Podsumowanie VIII kadencji Sejmu. Prace Izby w latach 2015 – 2019. URL: <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/home.xsp>.

7. Gmina Osielsko. Raport o stanie rozwoju społeczno-gospodarczego, 2020, <http://bip.osielsko.pl/>
8. Główny Urząd Statystyczny. Polska w liczbach 2022. URL: <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/inne-opracowania/inne-opracowania-zbiorcze/polska-w-liczbach-2022,14,15.html>
9. Gąsiorek K., 2019, *Klasyfikacja budżetowa*, Infor, Warszawa.
10. Dobrowolski Z. 2017, *Zarządzanie finansami lokalnymi. Zarys problematyki i metod*. Instytut Spraw Publicznych UJ, Kraków.
11. Misiąg W., Misiąg E. 2020, *Zarządzanie finansami publicznymi*, Polexpert, Warszawa.
12. Miemiec W. 2017, *Wydatki budżetu jednostek samorządu terytorialnego na finansowanie kosztów obsługi długu tych jednostek*, Uniwersytet Wrocławski.
13. Budżet Gminy Osielsko na 2022 rok. URL: <http://bip.osielsko.pl/artykuly/896/budzet-gminy-osielsko>
14. Budżet Gminy Barcin. URL: <https://bip.barcin.pl/dokumenty/menu/65>
15. Budżet Gminy Aleksandrów Kujawski. URL: <http://www.bip.gmina-aleksandrowkujawski.pl/category/budzet-gminy/>
16. Salachna J., Stelmaszczyk K, Borszowski P, 2016, *Prawo i administracja dla regionu*, Wydawnictwo PWSZ, Wałbrzych.

*ШАРОВА С.В.,
к.е.н. доцент, доцент кафедри фінанси, банківська справа та
страхування,
Національний університет «Запорізька політехніка»*

ПЕРЕВАГИ ДОСУДОВОЇ САНАЦІЇ ДЛЯ СВОЄЧАСНОГО ОЗДОРОВЛЕННЯ ПІДПРИЄМСТВА

Банкрутство є крайньою формою кризового стану підприємства. Воно характеризує стан, коли підприємство не в силах оплатити свою заборгованість і відновити платоспроможність за рахунок власних джерел доходів. Недостатнє врахування вимог ринку може призвести до банкрутства підприємства. Банкрутство є результатом розвитку кризового стану підприємства і ринковим інструментом перерозподілу капіталу.

Поняття "банкрутство" охоплює широку сферу економічних і юридичних відносин. Банкрутство виступає юридичним підтвердженням неплатоспроможності, що є підставою для ліквідації суб'єкта господарювання. Статус банкрута підприємство може отримати за рішенням суду (арбітражного суду), або ж оголошена боржником його нездатність у повному обсязі задовольняти вимоги кредиторів по грошових зобов'язаннях та обов'язків по сплаті платежів до бюджету[1].

Найефективнішим засобом запобігання банкрутству підприємства є фінансова санація. Проблеми санації сьогодні є об'єктом дослідження вчених, зокрема, дослідженню санації присвячено такі праці: О.О. Терещенко "Антикризове управління фінансами підприємств", Г.В. Булкот "Облік і аналіз процесів ліквідації та санації підприємства", К.В. Багацька "Фінансовий механізм санації підприємства", Л.І. Лачкова "Економічний механізм санаційної реструктуризації підприємств", К.А. Мараховська "Науково-методичні засади державного регулювання відновлення платоспроможності (банкрутства) підприємств", О.В. Маковоз "Шляхи фінансового оздоровлення неплатоспроможних підприємств", В.В. Цурик "Управління підприємством в

умовах кризи” О.В. Панасенко “Моделі оцінки і аналізу схильності підприємства до банкрутства” та інші.

Термін "санація" походить від лат. sanare, що означає «оздоровлення» або «видужання» [2]. Серед вчених відсутня єдина думка щодо трактування поняття санація. Санація розглядається більшістю вчених як один із засобів відновлення платоспроможності і недопущення ліквідації підприємства. Деякі вчені відокремлюють поняття санації від банкрутства, але розглядають це питання в системі антикризового управління поряд з проблемою банкрутства. Деякі ж автори пропонують розглядати санацію окремо від банкрутства, як заходи фінансового оздоровлення, які стосуються кожного підприємства.

У словнику - довіднику колектив авторів під санацією розуміють оздоровлення фінансового стану підприємства через використання системи фінансово-економічних виробничо-технічних, організаційних та соціальних заходів для попередження його банкрутства чи підвищення конкурентоспроможності [3, 41].

Є. М. Андрущак наполягає на тому, що заходи санації мають застосовуватись не тільки до підприємств-боржників, але і до інших суб'єктів господарювання, які намагаються впроваджувати на своєму підприємстві оздоровчі заходи [4].

І.М. Зеліско вважає, санація — одна з найважливіших ланок економічної політики первинної ланки економіки, за допомогою якої може бути подолана криза, забезпечене економічне зростання та збалансування життєдіяльності окремого підприємства [5, 8].

Т. М. Білоконь вважає, що санація є системою послідовних, взаємопов'язаних заходів, що використовуються для оздоровлення підприємства-боржника з метою відновлення його платоспроможності, досягнення прибутковості та конкурентоспроможності в довгостроковому періоді при участі всіх зацікавлених сторін [6, 41].

На думку І.Й. Плікуса санація це складний та багатогранний процес, що має різні цілі, вирішується різними суб'єктами, передбачає різноманітні заходи 20 та різні джерела їх фінансування [7, 71].

М. І. Тітов санацію визначає як оздоровлення неспроможного боржника, надання йому з боку власника майна, кредиторів та інших юридичних і фізичних осіб (у тому числі зарубіжних) фінансової допомоги, яка спрямована на підтримку боржника і запобігання його банкрутству [8].

В економічному словнику санація трактується як система комплексних заходів, що здійснюються для запобігання банкрутства промислових, торгових, банківських монополій. Санація може відбуватися способом об'єднання підприємства, яке перебуває на межі банкрутства з потужнішою компанією; за допомогою випуску нових акцій або облігацій для мобілізації грошового капіталу; збільшення банківських кредитів і надання урядових субсидій; перетворення короткострокової заборгованості в довгострокову; повної або часткової купівлі державою акцій підприємства, що перебуває на межі банкрутства [9, 122].

Проте до теперішнього часу поняття санації трактується неоднозначно: не визначено єдиної методики проведення санаційних заходів, не розкрито критерії оцінки ефективності проведення санації та існують розбіжності законодавчої бази щодо доцільності проведення санації.

Процедура банкрутства є досить ефективним інструментом для відновлення платоспроможності підприємства, що дозволяє успішно позбутися боргів і фактично почати роботу з початку, не втрачаючи активи підприємства після проведення кредиторами виконавчого впровадження проти боржника, а також зберігаючи за собою контроль над підприємством. Проведення процедури банкрутства є вигідним як для кредиторів, так і для держави. У випадку ліквідації підприємства держава одержує належний їй податок. Вимоги кредиторів задовольняються у меншому обсязі у зв'язку з відсутністю попиту на застаріле обладнання і виробничі активи.

План фінансового оздоровлення розробляють фінансові і контролінгові служби підприємства, яке перебуває у фінансовій кризі, представники потенційного санатора, незалежні аудиторські і консалтингові фірми. Однією з причин виникнення кризової ситуації на більшості українських підприємств є

низький рівень менеджменту. Помилкові і некваліфіковані дії керівництва призводять більшість суб'єктів господарювання до банкрутства. Важливим фактором, що обумовлює прийняття помилкових управлінських рішень, є відсутність на вітчизняних підприємствах системи контролінгу. Більшість керівників під контролінгом розуміють функціональну систему планування, аналізу відхилень, координації, контролю, внутрішнього консалтінгу. У реалізації плану санації важливу роль відіграє оперативний санаційний контролінг, який координує діяльність різних підрозділів, контролює якість реалізації запланованих заходів, аналізує відхилення, ідентифікує і нейтралізує ризики, а також виявляє додаткові шанси і можливості. Санація вважається успішною, якщо за допомогою зовнішніх і внутрішніх фінансових джерел, проведення організаційних і виробничо-технічних удосконалень підприємство виходить із кризи: нормалізує виробничу діяльність, уникає оголошення банкрутства та забезпечує свою прибутковість і конкурентоздатність у довгостроковому періоді [10, 48].

Згідно з класичною моделлю санації (рис. 1), санація як процес фінансового оздоровлення підприємства розпочинається з виявлення (ідентифікації) фінансової кризи [11,25]. Наступним етапом санації є проведення причинно-наслідкового аналізу фінансової кризи. На підставі первинних бухгалтерських документів, рішення зборів акціонерів, фінансових планів тощо визначаються зовнішні та внутрішні фактори кризи, вид кризи, її глибина та якість фінансового стану фірми.

У рамках аналізу санації підприємства здійснюється діагностика фінансово-господарського стану підприємства, аналізуються його сильні та слабкі сторони. На підставі результатів причинно-наслідкового аналізу, згідно з класичною моделлю санації, робиться висновок про санаційну спроможність підприємства, доцільність чи недоцільність санації відповідної господарської одиниці. Якщо виробничий потенціал підприємства зруйновано, ринки збуту продукції втрачено, структура балансу незадовільна, то приймається рішення про консервацію та ліквідацію суб'єкта господарювання. В іншому випадку

процедура санації означатиме лише відстрочку в часі ліквідації підприємства та принесе додаткові збитки для власників та кредиторів. У разі прийняття рішення на користь санації слід здійснити невідкладні заходи щодо поліпшення ліквідності, платоспроможності підприємства та оптимізації структури капіталу в бік зменшення питомої ваги кредиторської заборгованості, тобто реалізація так званої першочергової (Crach) програми. Цією програмою можуть бути передбачені такі санаційні заходи: лізинг замість купівлі, зворотний лізинг, заморожування інвестицій, збільшення власного капіталу, факторинг, пролонгація заборгованості, розпродаж товарів за зниженими цінами та інші.

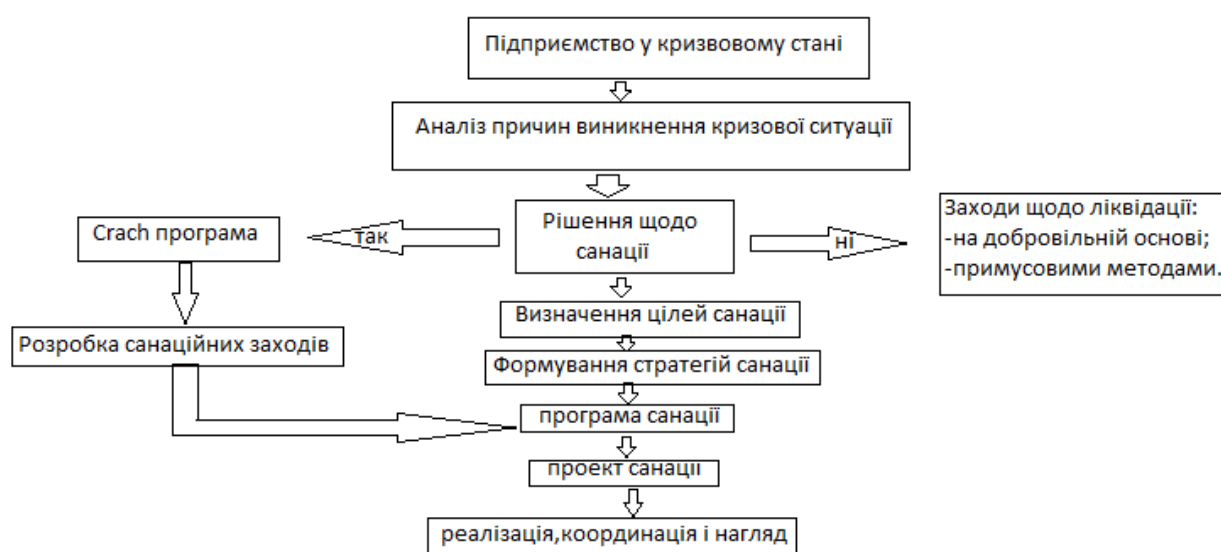


Рисунок 1- Класична модель санації

Окремим аналітичним блоком у класичній моделі є формування стратегічних цілей і тактики проведення санації. При визначенні цілей санації слід враховувати, що кожне підприємство має обмежені ресурси, обмежені можливості збуту продукції та має здійснювати свою діяльність у рамках правового законодавства держави, в якій воно розташоване. Цілі мають бути реальними та піддаватися кількісному та якісному вимірюванню. Головною метою санації є відновлення ефективної діяльності підприємства в довгостроковому періоді. Для досягнення цієї мети слід узгодити та оцінити: сферу діяльності, асортимент продукції та її споживачів, основні вартісні цільові показники (виручка, прибуток, ліквідність тощо), соціальні цілі. Лише

за умови досягнення узгодження тактичних цілей між сторонами, відповідальними за прийняття рішень, можна досягти головної мети санації. Стратегія являє собою узагальнену модель дій, необхідних для досягнення поставлених цілей шляхом координації та розподілу ресурсів компанії. Конкретні оперативні заходи в санаційній стратегії не відображаються. Кінцева мета санації полягає в досягненні довгострокових конкурентних переваг, які б забезпечили компанії високу рентабельність. Суть стратегії полягає у виборі найкращих варіантів розвитку фірми. Згідно з обраною стратегією розробляється програма санації, яка являє собою послідовний перелік основних етапів та заходів, що передбачається здійснювати в ході фінансового оздоровлення підприємства. Конкретизація програмних заходів здійснюється в плані санації. Програма формується на підставі комплексного вивчення причин фінансової кризи, аналізу внутрішніх резервів, висновків про можливості залучення стороннього капіталу та стратегічних завдань санації.

Наступним елементом класичної моделі санації є її проект, який розробляється на базі санаційної програми і містить техніко-економічне обґрунтування санації, розрахунок обсягів фінансових ресурсів, необхідних для досягнення стратегічних цілей, конкретні графіки та методи мобілізації фінансового капіталу, строки освоєння інвестицій та їх окупності, оцінку ефективності санаційних заходів, а також прогнозовані результати виконання проекту.

Важливим компонентом санаційного процесу є координація та контроль за якістю реалізації запланованих заходів. Менеджмент підприємств має своєчасно виявляти та використовувати нові санаційні резерви, а також приймати об'єктивні кваліфіковані рішення для подолання можливих перешкод при здійсненні оздоровчих заходів. Значну допомогу надає оперативний санаційний контролінг, який синтезує в собі інформаційну, планову, консалтингову, координаційну та контрольну функції. Завданням санаційного контролінгу є ідентифікація оперативних результатів, аналіз відхилень та

підготовка проектів рішень щодо використання виявлених резервів та подолання додаткових перешкод [10, 212].

Головною метою санації є мобілізація фінансових ресурсів для відновлення (поліпшення) платоспроможності та ліквідності підприємств, а також формування фінансового капіталу для здійснення санаційних заходів. Підставою для проведення санації є наявність реальної загрози банкрутства підприємств. Основними джерелами фінансування санації можуть бути:

- 1) власні кошти підприємств (самофінансування);
- 2) кошти кредиторів;
- 3) державні кошти,
- 4) кошти власників .

Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом», розрізняє поняття «санація» та «досудова санація».

Санація – це система заходів, що здійснюються в процесі провадження справи про банкрутство для того, щоб запобігти визнання боржника банкрутом та його ліквідацію, спрямована на оздоровлення його фінансового стану, а також на задоволення в повному обсязі або частково вимог кредиторів через кредитування, реструктуризацію боргів і капіталу та (або) зміну організаційної чи виробничої структури суб'єктів підприємницької діяльності.

Досудова санація – система заходів, що використовуються для того, щоб відновити платоспроможність боржника, які здійснюються власником підприємства-боржника з метою запобігання його ліквідації. Ці заходи стосуються реорганізаційних, організаційно-господарських, управлінських, інвестиційних, технічних, фінансово-економічних, правових питань і проводяться згідно з чинним законодавством до початку порушення справи про банкрутство.

На відміну від судової санації, де призначений судом керівник санації бере на себе всі функції управління боржником, в досудовій санації керівництво компанії має змогу безпосередньо приймати участь у проведенні заходів щодо відновлення платоспроможності підприємства. Для власника боржника та його

виконавчих органів така особливість досудової санації є безпосереднім плюсом, якщо ті дійсно бажають зберегти підприємство діючим.

У статті 5 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» передбачено, що з метою запобігання банкрутства боржника засновники зобов'язані вживати своєчасних заходів. У разі виникнення ознак банкрутства керівник боржника зобов'язаний надіслати засновникам (учасникам, акціонерам) боржника, власнику майна (органу, уповноваженому управляти майном) боржника відомості щодо наявності ознак банкрутства[12].

Ще однією перевагою досудової санації над судовою є те, що вона проводиться до відкриття господарським судом провадження у справі про банкрутства. Адже, як відомо після прийняття господарським судом заяви про банкрутство підприємства на офіційному сайті Вищого господарського суду України публікується відповідне оголошення та вноситься інформація до Єдиного реєстру підприємств, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство. Після такої публікації довіра до підприємства стрімко падає, а разом з нею і можливість відновити діяльність, акціонери неохоче стануть підтримувати збанкрутіле підприємство.

На відміну від цього, у разі початку досудової санації публікується лише оголошення про прийняття судом до розгляду заяви про затвердження плану санації боржника, що значно зменшує репутаційні втрати компанії порівняно з процедурою банкрутства[13].

Важливим недоліком досудової санації є те, що вона можлива лише за умови: відповідної письмової згоди власника майна (органу, уповноваженого управляти майном) боржника; відповідної письмової згоди кредиторів, загальна сума вимог яких перевищує п'ятдесят відсотків кредиторської заборгованості боржника згідно з даними його бухгалтерського обліку; плану санації, який повинен бути письмово погоджений усіма забезпеченими кредиторами та схвалений загальними зборами кредиторів боржника[12]. Але, як показує практика найчастіше санація є процедурою, яку вимагають кредитори, якщо є

прострочені борги, в той час як досудову санацію проводять зацікавлені особи, для припинення загострення ситуації, яка склалася. Вчасно прийняті заходи досудової санації можуть запобігти банкрутству та знизити витрати підприємства на погашення боргів.

Як видно, досудова санація має відмінності, які в основному є її перевагами, зазначимо ще деякі з них: досудова санація допоможе зберегти робочі місця, адже не завжди можна врятувати підприємство в процесі санації; при досудовій санації інформація про незадовільний фінансовий стан боржника не розголошується, що дозволить йому зберегти свою репутацію[14].

Здійснення досудових санаційних заходів сприятиме стабільному розвитку вітчизняної економіки, так як забезпечуватимуть стале функціонування українських підприємств. Чим раніше будуть розпочаті заходи досудової санації, тим більше шансів на успіх «оздоровлення» підприємства. Підприємства повинні застосовувати оздоровчі заходи не тільки при наявності загрози банкрутства, а й при існуванні короткотривалих фінансових труднощів. Для цього необхідно розробляти для конкретного підприємства, враховуючи специфіку його діяльності, індивідуальні плани оздоровлення. Це дозволить вчасно зреагувати на проблеми, що виникають у діяльності підприємств, та уникнути негативних наслідків.

Висновки. Найефективнішим засобом запобігання банкрутству підприємства є фінансова санація. Проблеми санації сьогодні є об'єктом пильного дослідження вчених. Санація вважається успішною, якщо за допомогою зовнішніх і внутрішніх фінансових джерел, проведення організаційних і виробничо-технічних удосконалень підприємство виходить із кризи: нормалізує виробничу діяльність, уникає оголошення банкрутства та забезпечує свою прибутковість і конкурентоздатність у довгостроковому періоді [10, 48].

Існує класична модель проведення санації підприємства. Згідно з класичною моделлю санації (рис. 1), санація як процес фінансового оздоровлення підприємства розпочинається з виявлення (ідентифікації)

фінансової кризи [11, 25]. Наступним етапом санації є проведення причинно-наслідкового аналізу фінансової кризи.

У рамках аналізу санації підприємства здійснюється експертна діагностика фінансово-господарського стану підприємства, аналізуються його сильні та слабкі сторони. На підставі результатів причинно-наслідкового аналізу, згідно з класичною моделлю санації, робиться висновок про санаційну спроможність підприємства, доцільність чи недоцільність санації відповідної господарської одиниці. У разі прийняття рішення на користь санації слід здійснити невідкладні заходи щодо поліпшення ліквідності, платоспроможності підприємства та оптимізації структури капіталу в бік зменшення питомої ваги кредиторської заборгованості, тобто реалізація так званої першочергової (Crash) програми.

Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом», розрізняє поняття «санація» та «досудова санація» [12].

Здійснення досудових санаційних заходів сприятиме стабільному розвитку вітчизняної економіки, так як забезпечуватимуть стале функціонування українських підприємств. Чим раніше будуть розпочаті заходи досудової санації, тим більше шансів на успіх «оздоровлення» підприємства. Підприємства повинні застосовувати оздоровчі заходи не тільки при наявності загрози банкрутства, а й при існуванні короткотривалих фінансових труднощів. Для цього необхідно розробляти для конкретного підприємства, враховуючи специфіку його діяльності, індивідуальні плани оздоровлення. Це дозволить вчасно зреагувати на проблеми, що виникають у діяльності підприємств, та уникнути негативних наслідків.

Література

1. Хандій О.О. Антикризові інструменти управління підприємством: практичні аспекти реалізації / О.О. Хандій [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe
2. Азаренкова Г. М. Фінанси підприємств : навч. посібник [для самоств. вивч. дисципліни]. / Г. М. Азаренкова, Т. М. Журавель, Р. М. Михайленко.

[Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://westudents.com.ua/knigi/666-fnansi-pdprimstv-Azarenkova-gm.html>

3. Дем'яненко М.Я. Словник-довідник фінансиста АПК / УААН; Інститут аграрної економіки / М.Я. Дем'яненко, П.Т. Саблук . – К., 1997. – 233 с.

4. Андрущак Є.М. Регулювання процесів банкрутства підприємств у перехідній економіці України : дис. канд. екон. наук : 08.00.08. / Є. М. Андрущак. – Львів, 2003. – 201 с.

5. Зеліско І.М. Управління фінансовою санацією підприємства: навчальний посібник. / І.М. Зеліско. – К.: ЦП «КОМПРИНТ», 2015. – 320с.

6. Білоконь Т. М. Сутність та основні складові організаційно-економічного механізму санації підприємств / Т. М. Білоконь // Вісник Вінницького політехнічного інституту. – 2009. – № 2. – С. 40–45.

7. Плікус І.Й. Удосконалення механізму управління фінансовою санацією підприємств / І.Й. Плікус, Н. В. Новак, Т. М. Мільчаковська // Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка. – 2010. – № 1, Т. 2. – С. 69-77.

8. Тітов М. І. Банкрутство: матеріально-правові та процесуальні аспекти / За наук. ред. В. М. Гайворонського. – Х.: Фірма «Консум», 1997. – 192 с.

9. Ермошенко Н.Н. Словарь-справочник предпринимателя / Ермошенко Н.Н., Скворцов Н. Н. – К. : УкрИНТЭИ, 2003. – 168 с.

10. Терещенко О. О. Фінансова санація та банкрутство підприємств: Навч. Посібник. – К.:КНЕУ, 2008. – 412 с .

11. N. Zdrowomyslow, C. Spies, M. Gellink: Sanierung in Krisenzeiten // Der Betriebswirtschaft. – 2004. – № 2. – S. 25

12. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника та визнання його банкрутом» від 30 липня 1999 року № 784 – XIV зі змінами.

13. Канцурак О. Досудова санація як засіб уникнення банкрутства підприємства [Електронний ресурс] . Режим доступу : <http://www.finsettings.com/statt/12248-dosudova-sanacya-yak-zasb-uniknennya-bankrutstva-pdpriyemstva.html>

14. Білоконь Т.М. Переваги проведення досудової санації підприємств. [Електронний ресурс].Режим доступу:

http://www.rusnauka.com/29_NNM_2008/Economics/35720.doc.htm

15. Гура Н.О., Гнатенко С.М. Санація підприємства в умовах фінансової кризи та роль контролінгу в її проведенні/ Н. О.Гура, С.М.Гнатенко //Міжнародний збірник наукових праць. – 2016 - № 1.- С.31-36

References

1. Khandij, O. O. (2012), Antikrizovi instrumenti upravlinia pidpriemstvom: praktichni aspekti realizacii [Anti-crisis management tools now: practical aspects of realization]. [Online], available at: http://irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe(in Ukrainian)

2. Azarenkova G. M. Finansi pidpriemstv: navch. Posibnik[Business Finance] [Online], available at: <https://westudents.com.ua/knigi/666-fnansi-pdprimstv-Azarenkova-gm.html>(in Ukrainian)

3. Dem'janenko M.JA. (1997)Slovník-dovidnik finansista APK / UAAN[Dictionary-guide financier] Kyiv: Institute of Agrarian Economics , pp. 233. (in Ukrainian)

4. Andrushhak Є.М.(2003) Reguljuvannja procesiv bankrutstva pidpriemstv u perehidnij ekonomici Ukraїni [Regulation of bankruptcy processes of enterprises in the transition economy of Ukraine] Lviv,pp.201(in Ukrainian)

5. Zelisko I.M. (2015)Upravlinnja finansovoju sanacieju pidpriemstva [Management of financial rehabilitation of the enterprise] Kyiv, pp.320 (in Ukrainian)

6. Bilokon T. M. (2009)Sutnist' ta osnovni skladovi organizacijno-ekonomichnogo mehanizmu sanacii pidpriemstv [The essence and basic components of the organizational economic mechanism of sanation of enterprises] Bulletin of the Vinnytsia Polytechnic Institute,pp.40-45(in Ukrainian)

7. Plikus I.J.(2010) Udoskonalennja mehanizmu upravlinnja finansovoju sanacieju pidpriemstv [Improvement of the mechanism of financial rehabilitation management of enterprises] Bulletin of the Sumy State University. Series Economics,pp.69-77(in Ukrainian)

8. Titov M.I. (1997)Bankrutstvo: material'no-pravovi ta procesual'ni aspekti [Bankruptcy: material and procedural aspects] .192(in Ukrainian)
9. Ermoshenko N.N. (2003)Slovar'-spravochnik predprinimatelja [Dictionary-reference book of the entrepreneur]Kyiv,pp.168(in Ukrainian)
10. Tereshhenko O.O. (2008)Finansova sanacija ta bankrutstvo pidpriemstv [Financial rehabilitation and bankruptcy of enterprises]Kyiv:KNEU,pp.412(in Ukrainian).
11. .N. Zdrowomyslow, C. Spies, M. Gellink: Sanierung in Krisenzeiten // Der Betriebswirtschaft. – 2004. – № 2. – S. 25
12. Zakon Ukraïni(1999) «Pro vidnovlennja platospromozhnosti borzhnika ta viznannja jogo bankrutom» [Law of Ukraine "On restoring the debtor's solvency and recognizing it as a bankrupt] (in Ukrainian)
13. Kancurak O. Dosudova sanacija jak zasib uniknennja bankrutstva pidpriemstva[Pre-trial sanation as a means of avoiding bankruptcy of the enterprise] [Online], available at:<http://www.finsettings.com/statt/12248-dosudova-sanacya-yak-zasb-uniknennya-bankrutstva-pdpriyemstva.html>
14. Bilokon' T.M. Perevagi provedennja dosudovoï sanacii pidpriemstv.[Advantages of pre-trial sanation of enterprises.] [Online], available at:http://www.rusnauka.com/29_NNM_2008/Economics/35720.doc.htm
15. Hura N.O., Hnatenko S.M. Rehabilitation of the enterprise in the conditions of the financial crisis and the role of controlling in its implementation/ N.O.Hura, S.M.Hnatenko //International collection of scientific papers. – 2016 - No. 1. - P.31-36

Для нотаток

Для нотаток

Для нотаток

Наукове видання

**КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ТА ПРАКТИЧНИЙ ДОСВІД
ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ
В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ**

Колективна монографія

Текст публікується в авторській редакції

Відповідальність за зміст і достовірність публікацій, а також добір, точність наведених фактів, цитат та інших відомостей несуть автори наукових праць.

Ілюстрації для обкладинки взяті з відкритих джерел з вільним доступом

Видавець: Мокшанов В. В.

Адреса редакції:

Україна, 69035, м. Запоріжжя, пр. Соборний, 158, оф. 223.

моб.: (050) 362-8-007 bookpro.in.ua@gmail.com

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
серія ДК № 5288 від 01.02.2017 р

Підписано до друку 20.06.2023.

Формат 60x84/16. Папір офсетний № 1. Гарнітура Таймс.

Друк принтерний. Ум. друк. арк. 13,95. Обл.-вид. арк. 11,45.

Наклад 300 прим. Замовлення № 2563

Макет віддрукований:

Фізична особа-підприємець В. В. Мокшанов

Україна, 69035, м. Запоріжжя, пр. Соборний, 158, оф. 257.

тел.: (073) 362-8-007, accentmvv@gmail.com

Дата та номер запису в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України 2 103 000 0000 081508 від 02.12.2014 р.