

УДК 631.16:658.153

Д. А. Попиченко,
аспірант, Уманський національний університет садівництва

НОРМУВАННЯ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

D. Popychenko,
postgraduate, Uman national university of horticulture

CURRENT ASSETS RATIONING OF THE AGRICULTURAL ENTERPRISES

У статті розглянуті теоретично-методичні засади нормування оборотних активів сільськогосподарських підприємств. Досліджено методичні підходи щодо нормування оборотних активів за часів планової економіки: його недоліки і переваги. За результатами дослідження рекомендовано новий підхід щодо нормування оборотних активів відповідно до сучасних умов господарювання із застосуванням нормативно-чекової системи планування, обліку і контролю витрат на виробництво. Теоретично обгрунтовано, що мотиваційною складовою при нормуванні оборотних активів повинен служити спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість, суми якого повинні повністю залишатися в розпорядженні аграріїв і спрямовуватися на приріст нормативів оборотних активів. Запровадження нормування оборотних активів сприятиме ефективному їх використанню та підвищенню прибутковості сільськогосподарських підприємств на основі науково обгрунтованого планування, чіткої організації бухгалтерського обліку та оперативного контролю за виробництвом.

The article deals with theoretical and methodological bases of the current assets rationing of the agricultural enterprises. Methodological approaches to the current assets rationing at the period of planned economy have been studied: its imperfections and advantages. The results of the research suggest a new approach to the current assets rationing in accordance with modern conditions of economic management using standard cheque system of planning, accounting and manufacturing expenses control. It is theoretically grounded, that motivational component of the current assets rationing process must be special tax treatment with value added tax, which should completely remain at the landowners' disposal and be directed at the increase of the current assets normals. Introduction of the current assets rationing will promote its effective use and increase of the agricultural enterprises profitability on the basis of scientifically grounded planning, distinct accounting organization and operative manufacturing control.

Ключові слова: оборотні активи, нормування, нормативно-чекова система, планова економіка, ринкова економіка.

Key words: current assets, rationing, standard cheque system, planned economy, market economy.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

З розвитком ринкових відносин змінилися не лише форми суб'єктів господарювання аграрної галузі, але і окремі методичні підходи щодо управління оборотними активами. За сучасних умов проблема ускладнюється недостатньою увагою щодо розроблення методичних підходів з нормування оборотних активів, оперативного контролю за цільовим та ефективним їх використанням, які би відповідали ринковим умовам господарювання. Досвід господарювання сільськогосподарських підприємств свідчить, що надмірне накопичення оборотних активів, з одного боку, та їх нестача, з іншого — негативно впливає як на ефективність їх відтворення, так і ефективність виробництва в цілому. За кризових умов природно загострюється інтерес щодо фундаментальних напрацювань як за минулі періоди, так і пошуку альтернатив щодо теорій, які довели на практиці свою результативність. Все це повною мірою відноситься і до нормування оборотних активів, завданням якого є поєднання цих двох дослід-

ницьких спрямувань: історичного і пошуку нових теоретичних підходів відповідно до нових умов господарювання і на цій основі напрацювання нових теоретичних концепцій.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Всебічне теоретичне обгрунтування нормування оборотних активів сільськогосподарських підприємств досліджені в працях таких науковців, як Дем'яненко М.Я. [1], Бандрурки О.М. [2], Білоусенка Г.Ф. [5], Бечка В.П. [4], Ільчика В.І. [3] та багато інших.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Відновлення нормування оборотних активів сільськогосподарських підприємств є однією із пріоритетних задач, здатної забезпечити більш дієве управління оборотними активами та зростання ефективності виробництва на умовах розширеного відтворення. Метою дослідження є обгрунтування теоретичних, методичних поло-

жень щодо нормування оборотних активів відповідно до ринкових умов господарювання.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Оборотні активи як економічна категорія досліджувалися як при плановій економіці, так і при ринковій. За планової економіки мали місце чисельні напрацювання з питань управління оборотними активами. Окремі методичні підходи щодо нормування оборотних активів за планової економіки заслуговують на увагу, їх можна адаптувати до ринкових умов господарювання з метою більш ефективного використання як оборотних активів, так і підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва в цілому. Тому дослідження історичного досвіду нормування оборотних активів на методичній основі, що притаманна плановій економіці може слугувати базою з напрацювання методичних підходів з їх нормування за ринкових умов.

Управління оборотними активами в умовах планової економіки в основному зводилося до методичних підходів щодо їх нормування, джерел фінансування, в основі яких були закладені адміністративні методи управління відтворення оборотних активів суб'єктів господарювання. Безперервність процесу виробництва сільськогосподарських підприємств забезпечується внаслідок наявності запасів розмір яких суттєво впливає на фінансові результати їх діяльності. За умови зростаючих обсягів запасів у другому півріччі, для використання їх в наступному виробничому циклі, сільськогосподарські підприємства стоять перед проблемою щодо їх збереження в належному стані. Це потребує додаткових витрат, пов'язаних із забезпеченням складськими приміщеннями, їх експлуатацією, збереженням у належному стані тощо. Досвід господарювання свідчить, що найбільш ефективно оборотні активи як сфери виробництва, так і сфери обігу використовуються сільськогосподарськими підприємствами за умови їх мінімальних розмірів. Мінімальні розміри оборотних активів за часів планової економіки визначалися шляхом їх нормування, яке започатковано під час проведення кредитної реформи 1930—1932 рр. Методичною основою з нормування оборотних активів слугувала чинна на той час "Інструкція з нормування оборотних активів радгоспів та інших сільськогосподарських підприємств", затверджена Держпланом СРСР, Мінфіном СРСР і Держбанком колишнього СРСР 1—3 квітня 1964 р. Сільськогосподарські підприємства користувалися цією інструкцією щодо нормування оборотних активів до 1989 р.

В основі методичних підходів, закладених в Інструкції з нормування оборотних активів був розрахунок науково обгрунтованих нормативів

власних оборотних активів, здатних забезпечити за їх мінімального розміру безперервність процесу виробництва. Для сільськогосподарських підприємств колективної форми господарювання — колгоспів, нормування оборотних активів було не обов'язковим.

З 1987 р. в Україні було ініційоване проведення експерименту кредитування колгоспів, в основі якого враховувався норматив власних оборотних активів. Такий експеримент набув широкого поширення в сільськогосподарських підприємствах колективної форми — колгоспів Козятинського району Вінницької області. Розрахунок нормативу оборотних активів колгоспами під час проведення експерименту з кредитування здійснювався здебільшого на тій же методичній основі що і радгоспами, хоча термін розрахунок нормативу для колгоспів був замінений на визначення планової потреби в оборотних активах. Із запровадженням експерименту для колгоспів у виробничо-фінансовому плані здійснювався розрахунок планової потреби в оборотних активах. Принципової різниці у визначенні нормативів оборотних активів радгоспами і планової потреби в оборотних активах колгоспами не було. Окремі розбіжності в методичні з нормування оборотних активів між радгоспами і колгоспами були у визначенні нормативу (планової потреби) з кормів. Радгоспи визначали цей норматив за встановленими відсотками у вигляді страхового запасу. Колгоспи планову потребу в кормах визначали як їх вартість з початку року до отримання врожаю із врахуванням страхового запасу. Розбіжності також мали місце при визначенні нормативу (планової потреби) по мінеральних добривах і отрутохімікатах. Для радгоспів норматив по цьому елементу оборотних активів встановлювався в розмірі 8,3 % річної потреби, а для колгоспів — їх залишок на кінець планового року.

Два різні трактування для сільськогосподарських підприємств — розрахунок нормативу власних оборотних активів для радгоспів і визначення планової потреби в оборотних активах для колгоспів призвело до неоднозначного тлумачення самої сутності нормування. В своїх дослідженнях М.Я. Дем'яненко підкреслював, що при трактуванні цих категорій для сільськогосподарських підприємств різних форм власності "...акцентувалася увага на існуючі відмінності у формуванні оборотних активів у колгоспах і радгоспах, а не речових їх елементів" [1, с. 32]. Підтверджуючи ідентичність методологічних прийомів щодо визначення нормативів оборотних активів радгоспами та планової потреби колгоспами слід відмітити той факт, що в основі методики з нормування оборотних активів закладено принцип мінімізації. Тобто, використовуючи методику визначення нормативів

(планової потреби) по кожному із елементів оборотних активів як колгоспи, так і радгоспи, визначали їх мінімальну величину, за якої досягалася безперервність процесу виробництва.

Визначення нормативів оборотних активів за цієї методики в наукових колах мали як прибічників, так і опонентів. Зокрема, забезпечення безперервності оборотних активів за даними дослідження О.М. Бандурки можна досягти шляхом їх нормування, оскільки в методичному підході щодо нормування закладено розрахунок мінімальної потреби у фінансових ресурсах, необхідних підприємству для створення мінімальних запасів товарно-матеріальних цінностей, здатних забезпечити безперервність процесу виробництва [2, с. 223].

За часів планової економіки з питань нормування оборотних активів пропонувалося замінити поелементне їх нормування шляхом запровадження сукупного нормативу [3, с. 12]. Такі методичні підходи щодо нормування оборотних активів піддавалися критиці. "Застосування сукупного нормативу за даними дослідження В.П.Бечка звужує функціональну роль самих нормативів, оскільки при його обчисленні значна частина функцій нормування втрачається, що, безсумнівно, ускладнює процес управління оборотними активами" [4, с. 266].

Ми вважаємо, що результативність визначення нормативів оборотних активів із застосуванням мінімальних їх залишків за часів планової економіки були перебільшеними. Визначення мінімальної потреби в оборотних активах як радгоспами, так і колгоспами, на той час, мало на меті визначення потреби в додаткових джерелах фінансування оборотних активів. Таким джерелом виступав короткостроковий банківський кредит, що надавався сільськогосподарським підприємствам в разі перевищення фактичних розмірів нормованих оборотних активів над розрахованими нормативами. Результати дослідження свідчать, що за планової економіки це був найхарактерніший чинник, що зумовлював здійснювати нормування оборотних активів. Тобто в основі нормування оборотних активів за планової економіки було визначення його реального понад наднормативного рівня, що покладався за рахунок банківського кредиту.

Недоліком методичних підходів з нормування оборотних активів за чинної на той час методики було те, що в основі розрахунків були закладені мінімальні залишки минулих періодів, що визначалися за даними бухгалтерського обліку. Тобто такі розрахунки орієнтували сільськогосподарських товаровиробників не на майбутні виробничі програми, а на результати досягнутого за минулий період рівня виробництва.

Така практика не сприяла створенню передумов, за яких би зросла відповідальність сіль-

ськогосподарських підприємств при розробці планів в цілому, і розрахунку нормативів оборотних активів, зокрема. Здебільшого при розрахунку нормативів оборотних активів спостерігався формальний підхід. Нормативи оборотних активів встановлювалися без реального їх підтвердження відповідно до чинної інструкції. В основі таких розрахунків були закладені фактичні дані за попередній звітний період, які негативно відображалися на показниках з управління оборотними активами в майбутньому. Особливо це стосувалося оборотних активів сфери виробництва.

Більш детальний аналіз методичних підходів з нормування оборотних активів за часів планової економіки свідчить про окремі позитивні його сторони. Результати такого нормування свідчили про мінімальний розмір оборотних активів за яких міг бути досягнутий безперервний процес виробництва. На основі таких даних можна було робити висновки щодо забезпеченості сільськогосподарських підприємств оборотними активами не у вигляді джерел, а в формі активів. Порівняння цих даних давало реальну картину ступеня забезпеченості окремих сільськогосподарських підприємств оборотними активами. Крім того, використовуючи дані нормативів оборотних активів можна було здійснювати оперативний контроль за цільовим та ефективним їх використанням на кожній із стадій колообігу виробництва.

Сільськогосподарські підприємства внаслідок специфіки виробництва, здебільшого в першому півріччі, накопичують запаси для забезпечення наступного циклу виробництва, а в другому півріччі — навпаки має місце їх вивільнення з обігу і перевищення їх фактичних залишків над потребою, що призводить до уповільнення їх обертання і негативно впливає на ефективність використання оборотних активів в цілому. Нами проведено аналіз поквартальних залишків оборотних активів по 17 сільськогосподарських підприємствах Уманського району в середньому за 2012—2015 рр., які мають однакову спеціалізацію: виробництво зернових і технічних культур та розмір закріпленої площі сільськогосподарських угідь від 2500 до 3000 га (табл. 1).

Приведені в таблиці дані свідчать, що в обстежених сільськогосподарських підприємствах району структура оборотних активів помітно варіює впродовж року. Із числа обстежених сільськогосподарських підприємств тваринництво як стратегічній галузі сільськогосподарського виробництва не приділяється належна увага про що свідчать залишки в загальній структурі оборотних активів молодняка тварин і тварин на вирощуванні і відгодівлі. В середньому за досліджуваний період молодняк тварин і твари-

Таблиця 1. Поквартальна структура оборотних активів сільськогосподарських підприємств Уманського району Черкаської області в середньому за 2012–2015 рр.

Показники	на 1 січня	на 1 квітня	на 1 липня	на 1 жовтня	на 31 грудня	у середньому
Оборотні активи сфери виробництва:	66,6	75,4	68,3	60,1	69,4	67,9
- запаси	37,5	29,4	25,7	32,9	41,3	36,5
- тварини на вирощуванні і відгодівлі	3,2	2,1	2,4	2,8	3,1	2,1
- незавершене виробництво	25,6	43,8	40,1	24,3	24,9	29,2
- витрати майбутніх періодів	0,3	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Оборотні активи сфери обігу:	33,4	24,6	31,7	39,9	30,3	32,1
- готова продукція	19,3	10,2	11,5	19,1	10,5	14,1
- кошти в розрахунках	8,9	12,3	13,8	15,2	14,5	13,1
- грошові кошти	4,9	1,8	6,1	5,3	5,0	4,9
Інші оборотні активи	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Оборотні активи, всього	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Джерело: статистичні дані сільськогосподарських підприємств Уманського району.

ни на вирощуванні і відгодівлі в загальній структурі оборотних активів займає 2,1 %. Це свідчить про звужену спеціалізацію сільськогосподарських підприємств, які були обстежені, що негативно відображається на загальному виробничому процесі, оскільки підприємства не можуть дотримуватися науково обґрунтованих сівозмін. Спеціалізація сільськогосподарських підприємств виключно на вирощуванні сільськогосподарських культур призводить до суттєвих втрат від невикористання побічної продукції рослинництва (солома, гичка, відходи переробки технічних культур тощо). Крім того, рослинницька галузь обмежена у використанні органічних добрив, які необхідні для вирощування екологічно чистої продукції, що користується підвищеним попитом в країнах, що входять до ЄС, а Україна має квоту на їх реалізацію в ці країни. Питома вага виробничих запасів протягом першого півріччя поступово знижується (найзначніше в другому кварталі). У той же час, питома вага незавершеного виробництва збільшується і досягає свого найбільшого значення (40,1 %) до кінця другого кварталу. Вказана зміна структури оборотних активів пов'язана з проведенням у першому півріччі весняно-польових робіт, у результаті яких переважна більшість запасів до кінця півріччя авансується у виробничий процес. Це і є основним чинником нарощування затрат незавершеного виробництва. Якщо розмір незавершеного виробництва на кінець другого кварталу порівняно з початком року зріс на 14,6 відсоткових пункти, то темпи зниження вартості запасів за цей же період склали 11,8 відсоткових пункти. Така розбіжність між темпами зростання незавершеного виробництва і темпами зниження запасів пояснюється тим, що в незавершеному виробництві одночасно з обігом оборотних активів обертається вартість основних засобів та робочої сили. Питома вага готової продукції в першому півріччі помітно знижується. Це, перш за все, викликано прагненням підприємств реалізувати продукцію минулих років, з тим щоб акумулювати кошти, необхідні для проведення весняно-польових робіт. Надалі, по мірі виходу

готової продукції з виробництва, її питома вага стає помітно вищою, а величина грошових коштів, навпаки, знижується як в абсолютному, так і у відносному виразі. Питома вага коштів у розрахунках протягом всього року залишається високою в середньому за рік становить 13,1% у структурі оборотних активів. Слід також зазначити, що в цілому за досліджуваний період питома вага оборотних активів сфери обігу займає 32,1% до загальної вартості всіх оборотних активів. Таку тенденцію щодо зростання питомої ваги оборотних активів сфери обігу можна, з одного боку, оцінити позитивно. Оборотні активи сфери обігу найбільш ліквідні та, як правило, мають більш високу швидкість обороту в порівнянні з активами сфери виробництва. Отже, зростання питомої ваги оборотних активів сфери обігу теоретично повинно сприяти зростанню ефективності використання оборотних активів в сільському господарстві і зміцнювати фінансову стійкість господарюючих суб'єктів. У той же час, як свідчить практичний досвід зайве відволікання оборотних активів у сферу обігу може негативно позначитися на результатах діяльності сільськогосподарських товаровиробників, спричинити перебої в виробничому процесі, уповільнити рух коштів у виробництві. Таким чином, дотримання оптимального співвідношення оборотних активів сфери виробництва і сфери обігу є однією із пріоритетних передумов ефективного управління оборотними активами сільськогосподарських підприємств за сучасних умов господарювання.

Використовуючи результати поквартально-го стану оборотних активів обстежених сільськогосподарських підприємств Уманського району нами проведений аналіз щодо співвідношення фактичних залишків оборотних активів і розрахованих нормативів з використанням методичних підходів, що використовувалися раніше (табл. 2).

Проведений аналіз свідчить про випереджаюче зростання фактичних залишків оборотних активів сфери виробництва, зокрема запасів над розрахованими нормативами. По виробничих

запасах фактична їх сума в 2012 р. перевищувала норматив на 26,5 %, а в 2015 р. на 11,9%. Аналогічна ситуація з перевищенням фактичного рівня готової продукції над розрахованими нормативами від 52,3 % в 2012 р. і 29,5% в 2015 р. У той же час фактичний розмір незавершеного виробництва має стійку тенденцію щодо зниження відповідно до рівня розрахованого нормативу. Зниження затрат незавершеного виробництва відносно розрахованого нормативу в 2013 р. склало 1,3, у 2014 р. 6,7, в 2015 р. 8,5 відсоткових пункти. Це свідчить про зменшення площ під урожай майбутнього року, відсутність заходів, спрямованих на розширене відтворення, яке є однією із передумов діяльності сільськогосподарських підприємств за ринкових умов.

З переходом на самофінансування сільськогосподарських підприємств у 1998 р. Інструкція з нормування оборотних активів для сільськогосподарських підприємств була скасована. Натомість, у 1998 р. були розроблені ННЦ "Інститутом аграрної економіки" і рекомендовані для використання Методичні рекомендації з нормування оборотних активів сільськогосподарськими підприємствами [5]. В основі запропонованої інструкції був закладений принцип споживання матеріальних запасів. Як і в попередній інструкції, так і рекомендованій, при визначенні нормативів оборотних активів використовувалися фактичні показники за попередній звітний період та планові показники щодо споживання кожного із видів запасів, що визначалися за даними технологічних карт. Хоча цей метод порівняно з тим, що раніше існував більш простий та доступний, сприяв дотриманню принципу мінімальності, його застосування за ринкових умов господарювання сільськогосподарських підприємств є недоречним внаслідок того, що в його основу закладений той же методичний підхід, виходячи із рівня, який був досягнутий за попередні звітні та планові періоди.

Така система планування в цілому і нормування оборотних активів, зокрема не відповідає ринковим відносинам та реальним потребам підприємств в оборотних активах. Проведений аналіз застосування цих Методичних підходів з нормування свідчить, що сільськогосподарські підприємства при розрахунку нормативів оборотних активів, як правило, завищували норматив, оскільки розмір нормованих оборотних активів був прив'язаний до додаткового джерела фінансування виробничого процесу у вигляді банківських запозичень. Розрахований норматив оборотних активів слугував для визначення потреби в короткострокових кредитах. Впродовж року мало місце неодноразове коригування нормативів оборотних активів, враховуючи

Таблиця 2. Співвідношення фактичної і розрахованої потреби в оборотних активах сільськогосподарських підприємств Уманського району, за роками, %

Показники	2012	2013	2014	2015
Всього нормованих оборотних активів	118,5	114,3	107,6	112,3
в тому числі: запаси	126,5	116,1	109,9	111,9
- незавершене виробництво	100,3	98,7	93,3	91,5
- готова продукція	152,3	161,3	142,3	129,9

Джерело: статистичні дані сільськогосподарських підприємств Уманського району.

різного ряду фактори, зокрема збільшення обсягів виробництва продукції, дотримання завдань щодо прискорення обертання оборотних активів. Таке коригування мало на меті проведення перерахунку планової потреби в кредитах банку, в основному в сторону їх збільшення, для забезпечення безперервності виробничого процесу і за своєю сутністю мало директивний характер

Ситуація, яка склалася в аграрній сфері за сучасних умов господарювання, потребує ринкових підходів до організації і управління оборотними активами, в основі яких повинна домінувати фінансова самостійність сільськогосподарських підприємств, що докорінно змінює зміст і значення нормування оборотних активів. В економічній літературі останніх років домінує теза, що нормування оборотних активів для сільськогосподарських підприємств втратило своє значення. В той же час, досвід країн з розвинутими ринковими відносинами свідчить про суттєві напрацювання з цієї проблеми, які можна повною мірою адаптувати у вітчизняну практику. Досвід щодо управління оборотними активами, зокрема їх нормування за часів планової економіки, можна використати і при управлінні оборотними активами за сучасних умов господарювання. З огляду на вищевказане, нормування як елемент управління оборотними активами не втратило своєї актуальності за ринкових умов господарювання, оскільки є необхідним елементом внутрішньовиробничого планування.

На першому етапі становлення ринкових відносин в сільському господарстві, запровадження в практику господарювання самостійності підприємств призвело до повної ліквідації нормування оборотних активів як одного із важливих елементів управління оборотними активами. Досвід господарювання сільськогосподарських підприємств у нових умовах свідчить, що за сучасних умов проблема нормування оборотних активів повинна вирішуватися по-новому. В країнах з розвинутими ринковими відносинами вся виробнича і фінансова діяльність заснована на інтересах підприємця. В основі нормування закладено універсальний принцип забезпечення безперервності виробничого процесу. Запаси товарно-матеріальних цінно-

стей за любых умов господарювання є необхідним елементом організації та управління виробництвом.

Проблемою за сучасних умов господарювання є методичні підходи щодо планування, відсутність мотивації, яка би орієнтувала сільськогосподарські підприємства здійснювати розрахунки нормативів оборотних активів. Як і при плановій, так і ринковій економіці для забезпечення безперервності виробничого процесу сільськогосподарське підприємство повинно мати в своєму розпорядженні запаси матеріальних ресурсів, певні обсяги витрат незавершеного виробництва, що є важливою передумовою відтворення в сільському господарстві.

Метод нормування оборотних активів, який напрацьований за часів планової економіки характеризувався своєю універсальністю. В той же час, за ринкових умов господарювання одного принципу універсальності недостатньо для управління оборотними активами та відновлення їх нормування. З розвитком ринкових відносин крім універсальності як методичного підходу нормування оборотних активів слід формувати інші принципи, здатні докорінно змінити методичний підхід до нормування оборотних активів та звузити сферу нормативного управління.

Нормування оборотних активів за ринкових умов господарювання потребує реорганізації всієї системи нормування, яка би враховувала особливості різного роду власності, специфіку сільськогосподарського виробництва. Важливу роль в управлінні оборотними активами через їх нормування відіграє мотивація до проведення таких розрахунків. Досвід розрахунків нормативів оборотних активів за їх елементами за часів планової економіки свідчить про формальний підхід до нормування оборотних активів. Сільськогосподарські підприємства за сучасних умов господарювання повинні бути економічно зацікавлені в проведенні розрахунків з нормування оборотних активів. З огляду на це за сучасних умов господарювання сільськогосподарських підприємств недоцільно нормувати оборотні активи за всіма їх елементами. Достатньо обмежитися нормуванням запасів, молодняка тварин і тварин на відгодівлі та незавершеного виробництва.

В основі нормування цих елементів оборотних активів повинні бути закладені принципи фінансової політики здатної забезпечити:

— здійснення оперативного контролю за використанням оборотних активів на кожній із стадій колообігу виробництва;

— забезпечення розширеного відтворення сільськогосподарського виробництва та нарощування виробництва конкурентоспроможної продукції, здатної конкурувати на зовнішніх ринках;

— застосування спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість сільськогосподарських підприємств кошти, від якого слід спрямовувати на поповнення оборотних активів;

— проведення оперативного контролю за витратами через їх планування, облік і контроль як на кожному виробничому підрозділі, так і в цілому по сільськогосподарському підприємстві (рис. 1).

Досліджуючи проблему нормування оборотних активів суб'єктів господарювання, які функціонували на умовах міжгосподарської кооперації за планової економіки, Г.Ф. Білоусенко пропонував змінити підхід до нормування оборотних активів шляхом запровадження не єдиних, а диференційованих нормативів" [6, с. 64]. В основі такої методики закладений сформований підхід застосування нормативно — чекової системи планування, обліку і контролю за виробництвом, яка успішно функціонувала за часів планової економіки в Україні в цілому і в Черкаській області, зокрема. Слід відмітити, що Черкащина була свого роду флагманом у застосуванні цієї системи в сільськогосподарських підприємствах до 1990 р. Сільськогосподарські підприємства при запровадженні чекової системи мали змогу здійснювати оперативний контроль безпосередньо на виробництві за станом оборотних активів. Певні функції за станом оборотних активів, на той час, залишалися в обслуговуючих їх установах банків при здійсненні кредитування. Це створювало необхідні передумови для більш ефективного використання оборотних активів, оптимального співвідношення і розмежування їх на власні і позичені, запровадження більш прогресивних форм і методів господарювання. В результаті застосування цієї системи досягалося на макrorівні наукове обґрунтування планової потреби у фінансових і кредитних ресурсах, давало змогу обґрунтовано планувати їх розподіл у регіональному розрізі, а на макrorівні — визначати потребу у власних фінансових ресурсах, оцінювати рівень забезпеченості підприємств виробничими запасами, і на більш якісному рівні управляти оборотними активами.

Пріоритетними при цій системі є всі три складові: планування, облік і контроль витрат за виробництвом. При цій системі планування оборотних активів, що авансуються у виробництво здійснюється, виходячи не з мінімальних залишків по кожному із елементів оборотних активів, які орієнтували сільськогосподарського виробника на минуле, а на основі науково обґрунтованих норм витрат. З огляду на це, за сучасних умов господарювання, відновлення нормативно-чекової форми планування, обліку і контроль за виробництвом є своєчасним.

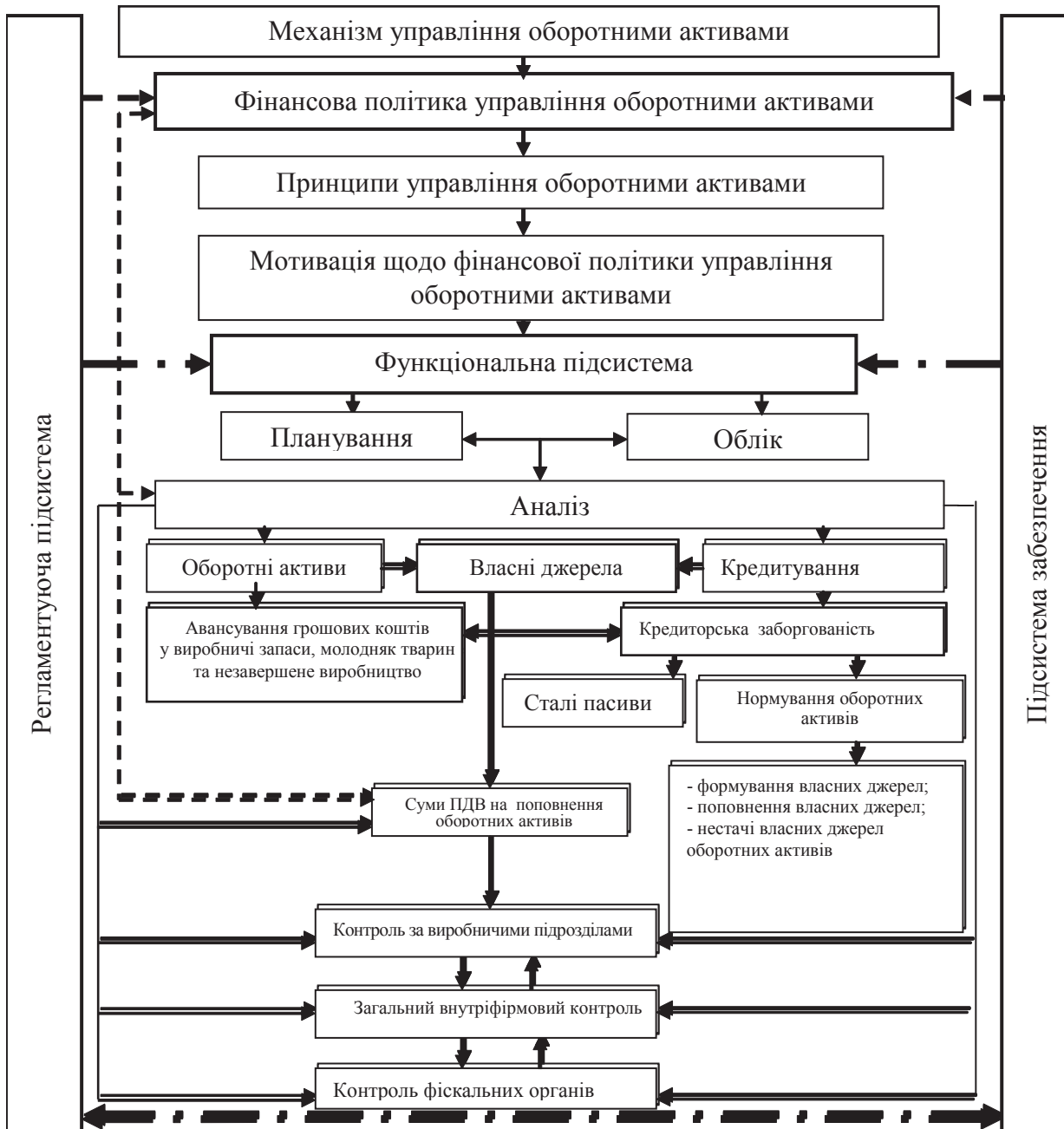


Рис. 1. Роль фінансової політики в конструкції механізму управління оборотними активами сільськогосподарських підприємств

Нормативно-чекова система планування, обліку і контролю тісно взаємопов'язана з економічним плануванням, за якого використовуються чітко розроблені норми висіву кожного виду насіння на 1 га, витрати кормів на 1 голову, внесення мінеральних та органічних добрив на 1 га, витрати палива та мастильних матеріалів на 100 км пробігу тощо. Такі нормативи дають реальну картину щодо потреби підприємства по кожному виду оборотних активів і на кожній із стадій колообігу для забезпечення безперервності процесу виробництва. Автоматично, із запровадженням цієї системи відпаде необхідність у нагромадженні понаднормативних запасів, які протягом певного періоду не будуть задіяні в

процесі виробництва. Застосування цього методу призведе до здешевлення і виробництва більш конкурентоспроможної продукції. Своєчасне авансування в колообіг оборотних активів в чітко визначеному плановому розмірі вивільнить кошти із сфери виробництва, які можна сконцентрувати і авансувати на інші економічні проекти, які дадуть додаткові надходження прибутку підприємству. Крім того, нормативна потреба в оборотних активах сфери виробництва дасть змогу наростити обсяги виробництва як у незавершеному виробництві, так і під час проведення весняно-польових робіт, а також для відтворення молодняка тварин для подальшого формування основного стада.

Мотиваційною складовою застосування нормативно-чекової системи планування, обліку і контролю має стати розподіл коштів податку на додану вартість, що повинен залишатися в розпорядженні сільськогосподарських підприємств.

Загальновідомо, що в 2015 і 2016 рр. відбулися революційні зміни щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств. Аграріїв всіх форм власності переведено із фіксованого сільськогосподарського податку на єдиний збільшивши при цьому як грошову оцінку землі, що слугує базою оподаткування, так і ставки податку" [7].

З 01.01.2016 р. практично відмінено спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість. Відповідно до закону України від 24.12.2015 р. № 909- УІІ "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень в 2016 р." змінилася філософія застосування механізму спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників податком на додану вартість. Тимчасово в 2016 р. зберігся механізм спеціального режиму оподаткування ПДВ, який передбачає застосування цього механізму в залежності від спеціалізації виробника в таких розмірах [8]:

— для рослинництва: 15% від спеціального режиму з ПДВ залишається виробнику на спеціальному рахунку, а 85% зараховується в бюджет;

— для свинарства та птахівництва — 50% від спеціального режиму з ПДВ залишається виробнику, 50 % зараховуються до бюджету;

— для скотарства: 80% спеціального режиму з ПДВ залишається підприємству, 20% — в бюджет.

Вважаючи на те, що ті програми, які були раніше започатковані практично не працюють з відміною спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість аграрії практично залишаються без державної підтримки. З початком фінансової кризи в країні не працює пільговий механізм кредитування сільськогосподарських підприємств, за якого 50% плати за кредит відшкодувався банкам за рахунок коштів бюджету. Практично за цього механізму кредитування аграрії не бачили "живих грошей", оскільки відшкодування у вигляді 50% плати за кредит отримували банки.

Із запровадженням механізму розщеплення податку на додану вартість для аграріїв і тієї частини, що спрямовується в бюджет, виникає питання наскільки обґрунтований такий механізм розщеплення. Для сільськогоспо-

дарських підприємств, що спеціалізуються на вирощуванні великої рогатої худоби, відповідно до цього нормативного документу в їх розпорядженні залишається 80% суми податку на додану вартість. У той же час, нічим не обумовлено, що ці кошти повинні бути спрямовані на відтворення поголів'я худоби, зростання виробництва кормів, доведення продуктивності молочного стада до світових рівнів та вагових кондицій м'ясного скотарства до відповідного рівня. Аналогічна картина і по інших групах підприємств, у розпорядженні яких залишається 50% суми податку на додану вартість — підприємства, що спеціалізуються на виробництві продукції свинарства і птахівництва та 15% для підприємств, що займаються вирощування сільськогосподарських культур.

Тому мотиваційною складовою нормування оборотних активів є сума податку на додану вартість, яка раніше повною мірою залишалася в їх розпорядженні. Нормування оборотних активів слід поставити у пряму залежність від суми ПДВ, що залишається в розпорядженні підприємства. Використовувати цю суму слід на приріст нормативу по молодняку тварин і тварин на відгодівлі, приріст незавершеного виробництва, приріст запасів в період наростання затрат. На суму приросту, зокрема молодняка тварин і тварин на відгодівлі, незавершеного виробництва слід суму податку на додану вартість залишати в розпорядженні сільськогосподарського підприємства. Такий розподіл податку на додану вартість у залежності від планових показників забезпечення оборотних активів спонукатиме аграріїв до розширеного відтворення, запровадження науково обґрунтованих сівозмін, впровадження передових прогресивних технологій вирощування худоби і птиці, виробництва сільськогосподарської продукції із застосування енергозберігаючих технологій.

Головним аспектом такого розподілу бюджетних коштів має слугувати оперативний контроль за цільовим та ефективним використанням коштів, що залишаються в розпорядженні сільськогосподарського підприємства. Це вимагає запровадження зі сторони підприємства нормативно-чекової системи планування, обліку і контролю, здатної забезпечити оперативний контроль за надходженням та використанням матеріальних цінностей і здійсненням витрат на виробництво. Нормативно-планові показники слід доводити до кожного виробничого підрозділу і на їх основі встановлювати загальну суму витрат, планові показники щодо собівартості продукції і розмір дотаційної суми від податку на додану вартість, яка залишаєть-

ся в розпорядженні підрозділу, з метою їх використання для розширеного відтворення. Розширене відтворення на сьогодні в аграрному секторі — це додаткові робочі місця, заробітна плата, розвиток соціальної сфери тощо. Застосування такого методу дасть змогу підвищити самостійність і відповідальність кожного підрозділу за результатами виробництва в цілому і ефективним використання оборотних активів, зокрема.

Використання коштів податку на додану вартість, що будуть спрямовані на зверх нормативні потреби з науко обґрунтованих норм запасів, розширення поголів'я молодняка тварин і тварин на відгодівлі, приросту незавершеного виробництва повинно бути під всебічним контролем фіскальних органів, які займаються адмініструванням податку на додану вартість.

ВИСНОВКИ

Відновлення нормативно-чекової системи планування, обліку і контролю затрат на виробництво повинно бути основним методичним підходом щодо нормування оборотних активів здатний забезпечити не лише науково обґрунтоване планування всіх виробничих і фінансових показників, але і забезпечити чітко налагоджений бухгалтерський облік витрат виробництва та оперативний контроль за всіма затратами виробництва в цілому і оборотними активами, зокрема.

Література:

1. Демьяненко Н.Я. Совершенствовать нормирование оборотных средств // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. — 1987. — № 2. — С. 29—32.

2. Бандурка О.М. Фінансова діяльність підприємства: підручник / О.М. Бандурка, М.Я. Коробов, П.І. Орлов, К.Я. Петрова. — К.: Либідь, 1998. — 312 с.

3. Ильчик В.И. Нормирование оборотных средств // Экономика сельского хозяйства и перерабатывающих предприятий. — 1990. — № 6. — С. 9—12.

4. Бечко В.П. Нормування оборотних засобів підприємств аграрного сектору економіки // Фінансова система України. Збірник наукових праць. — Острого: Видавництво "Національний університет "Острозька академія", 2005. — Ч. 1. — С. 266—273.

5. Методичні рекомендації по нормуванню оборотних засобів підприємствами аграрного сектора АПК, розроблені у відповідності з Типовим порядком визначення норм запасів товарно-матеріальних цінностей, затверджених Міністерством економіки України. — К.: ІАЕ УААН, 1998. — С. 39.

6. Белоусенко Г.Ф. Оборотные средства сельскохозяйственных аграрно-промышленных предприятий и производственных объединений. — М.: Россельхозиздат, 1986. — 220 с.

7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи) від 28.12.2014 р. № 71-УШ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19/page13>

8. Закон України від 24.12.2015 р. № 909-УШ "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень в 2016 р." [Електронний ресурс]. — Режим доступу: buh24.com.ua/3927-2-3/

References:

1. Demianenko, N. Ya (1987), "The improving of the current assets rationing", *Planirovanie i uchet v selskokhoziaistvennykh predpriiatiiakh*, vol. 2, pp. 29—32.

2. Bandurka, O. M. Korobov, M. Ya. Orlov, P. I. and Petrova, K. Ya. (1998), *Finansova diialnist pidpriemstva [The financial activity of the company]*, Lybid, Kyiv, Ukraine.

3. Ilchik, V. I. (1990), "Current assets rationing", *Ekonomika selskoho khoziaistva i pererabatyvaiushchikh predpriatii*, vol. 6, pp. 9—12.

4. Bechko, V. P. (2005), "The current assets rationing of enterprises of the agricultural sector", *Finansova systema Ukrainy. Zbirnyk naukovykh prats, Natsionalnyi universytet "Ostrozka akademiia"*, Ostroh, vol. 1, pp. 266—273.

5. Ministry of Economics of Ukraine (1998), "Metodychni rekomendatsii po normuvanniu oborotnykh zasobiv pidpriemstvamy ahrarnoho sektora APK" [Methodological recommendations on the current assets rationing of enterprises of the agricultural sector APK], IAE UAN, Kyiv, Ukraine.

6. Belousenko, H. F. (1986), *Oborotnyie sredstva selskokhoziaistvennykh ahrarno — promyshlennykh predpriatii i proizvodstvennykh obiedinenii* [Current assets of the agricultural agrarian-industrial enterprises and production associations], Rosselkhozizdat, Moscow, Russia.

7. Verkhovna Rada of Ukraine (2014), The Law of Ukraine "About making alteration in the Internal revenue code of Ukraine and some laws of Ukraine (concerning fiscal reform)", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19/page13> (Accessed 20 Feb 2016).

8. Verkhovna Rada of Ukraine (2016), The Law of Ukraine "About making alteration in the Internal revenue code of Ukraine and some legislative acts of Ukraine concerning budget income balance in 2016", available at: buh24.com.ua/3927-2-3/ (Accessed 20 Feb 2016).

Стаття надійшла до редакції 17.03.2016 р.