

- Перспектива отримання додаткових доходів виробником та задоволення потреб споживачів різних контингентних груп способом створення інноваційних продуктів молокопереробними підприємствами.
- На основі зазначених перспектив можна виокремлюємо такі, як: вихід національних товаровиробників молокопереробної галузі на зовнішні ринки і закріплення на них та залучення іноземних інвестицій для покращення діяльності підприємства, розширення товарного асортименту тощо.

Застосування на практиці можливих перспектив дасть змогу вітчизняним виробникам молокопереробної галузі не лише забезпечити якісною продукцією населення України, але й вийти на зовнішні європейські ринки та заохотити вітчизняних та іноземних інвесторів для діяльності у молокопереробній галузі.

Література

1. Гальчинський А.С. Україна: стратегічні пріоритети. Аналітичні оцінки / за ред. А.С. Гальчинський. – К. : Вид-во НІСД, 2007. – 328 с.
2. Калінчик В.М. Ринкова еволюція розвитку молокопереробного під комплексу України / В.М. Калінчик // Агробізнес сьогодні. – 2005. – № 18. – С. 22.
3. Савицька В. Актуальні проблеми розвитку ринку молока і молочних продуктів / В. Савицька // Економіка АПК. – 2002. – № 11. – С. 102-138.
4. Чабан Г.В. Молочна промисловість: стан, проблеми і перспективи / Г.В. Чабан // Економіка АПК. – 2003. – № 5. – С. 51-56.

Цар Г.В. Основные тенденции и перспективы развития пищевой промышленности в Украине (на примере молокоперерабатывающей отрасли)

Проанализированы основные тенденции функционирования молокоперерабатывающей отрасли. Определены возможные перспективы развития молокоперерабатывающих предприятий, которые позволят отечественным производителям молокоперерабатывающей отрасли обеспечить качественной продукцией население Украины и осуществить выход на внешние европейские рынки.

Ключевые слова: молокоперерабатывающая отрасль, агропромышленный комплекс, тенденции и перспективы развития.

Tsar H.V. Main trends and prospects of food industry in Ukraine (the case of dairy industry)

The main tendencies of operation milk-makes industry. The possible prospects developed of milk business, which will allow domestic producers of milk industry provide quality products population of Ukraine and make access to external European markets.

Keywords: Dairy industry, agriculture, trends and prospects.

УДК 657.1:657.6+[657.4: 338.46]

Доц. О.М. Чабанюк, канд. екон. наук –
Львівська КА

ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ, КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ: ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Розглянуто особливості діяльності санаторно-курортних установ та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку і контролю витрат. Звернено увагу на стан проблем, наявних у сучасних умовах господарювання. Запропоновано напрями вирішення проблем обліку та контролю санаторно-курортних установ.

Ключові слова: облік, контроль, витрати, санаторій

Вступ. Перехід на ринкові відносини позначився на всіх аспектах діяльності, зокрема й на організації санаторно-курортного обслуговування. Зокрема,

Кабінет Міністрів України дозволив надання цілої низки медичних послуг на платній основі. Започаткована (щоправда, наразі у незначних обсягах) в Україні і страхова медицина. Це, звичайно ж, не могло не позначитися на організації бухгалтерського обліку та контролю витрат і калькулюванні собівартості послуг у санаторно-курортних установах – визначенні фактичної собівартості окремих діагностичних, лікувальних, оздоровчих та інших процедур, послуг з організації відпочинку та усього їх комплексу разом. Дедалі більшого значення у бухгалтерському обліку набуває відображення операцій, пов'язаних із наданням платних медичних, лікувально-оздоровчих послуг, за цих умов одним з аспектів контролю у санаторно-курортних установах має бути перевірка правильності обліку витрат та виконання обґрунтованого калькулювання собівартості послуг.

Проблеми розвитку курортів у вітчизняній економічній літературі переважно розглядали лише в економіко-географічному аспекті. Заклади рекреації в умовах ринкових відносин потребують специфічних підходів щодо організації та регулювання їхнього розвитку, але у науковому плані залишились поза увагою наукових розробок [3, с. 323]. Це, природно, значно обмежує можливості формування обґрунтованої стратегії розвитку санаторно-курортного комплексу загалом і санаторно-курортних установ зокрема.

Постановка завдання. Метою роботи є дослідження проблем обліку та контролю витрат і калькулювання собівартості послуг та розроблення основних напрямів їх подолання.

Результати. Сучасні умови функціонування санаторно-курортних установ потребують пошуку шляхів розширення діяльності, отримання прибутків і встановлення стійкої рентабельності, що можливе лише в умовах запровадження контролю на рівні виникнення витрат. Проте, здійснюючи калькулювання собівартості послуг в санаторно-курортних установах, обов'язково треба зважати на те, що, на відміну від інших сфер, виходячи із соціальної значущості організації повноцінного лікування, оздоровлення та відпочинку громадян, не можна прагнути безумовної беззбитковості як усього комплексу послуг, так і окремих їх видів, вибору з усього розмаїття послуг найбільш рентабельних на шкоду менш рентабельним або повністю збитковим. Одним з основних узагальнювальних показників господарсько-фінансової діяльності санаторно-курортних установ, який характеризує ефективність використання наявних матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, є показник собівартості. У санаторно-курортному комплексі показник собівартості – те, чого варта лікувально-оздоровча послуга, яка надається безпосередньо хворому або відпочивальнику [4, с. 89]. Рівень собівартості послуг санаторно-курортної установи визначається організацією в ній лікувально-оздоровчого процесу, методами та способами діагностики, лікування та оздоровлення, що застосовуються, їх якістю, ступенем використання наявних матеріальних, трудових та фінансових ресурсів та іншими чинниками. При цьому зниження або підвищення собівартості, своєю чергою, позначається на рівні рентабельності.

Побудова бухгалтерського обліку і контролю та визначення собівартості послуг курортних установ має свою специфіку. Скажімо, вартість харчування визначають на основі меню-розкладки, вартість лікувальної процедури – на основі рецептурних довідників тощо. На жаль, у державі не існує обґрунтованого розрахунку вартості медичної допомоги. Творчі розробки вчених і практиків

спрямовані вирішувати актуальні проблеми сьогодення. Пропонують здійснення розрахунку на базі визначення затрат на лікування окремих нозологічних одиниць, що сукупно з даними статистичної звітності зі захворюваності дасть змогу передбачити рівень витрат. Визначення вартості лікування та формування цін у санаторно-курортних установах потребує виконання певної підготовчої роботи, а саме: формування нормативно-правової бази; складання пакету документів, необхідних для впровадження та постійного надання платних послуг, ціноутворення у сфері медичних і лікувально-оздоровчих послуг. На нашу думку, під час внутрішньогосподарського контролю необхідно звертати увагу на обґрунтованість собівартості послуг шляхом перевірки структури витрат, дотримання норм та дотримання організації лікувального процесу за встановленими напрямками лікування санаторію.

Калькулювання собівартості послуг санаторно-курортних установ – це обчислення фактичної собівартості окремих лікувально-оздоровчих послуг і їх сукупності загалом. На погляд фахівців, калькулювання собівартості – це науково обґрунтована система економічних розрахунків, яка охоплює номенклатуру калькуляційних статей витрат, об'єкти калькулювання, методику відношення прямих витрат на окремі об'єкти калькулювання, методику розподілу непрямих витрат на об'єкти калькулювання, методику розрахунку сукупної собівартості послуг, методику розрахунку нормативної, планової і фактичної собівартості конкретної послуги, заповнення калькуляційного листа і звітності, використання інформації із собівартості в процесі управління, тому під час здійснення контрольних процедур необхідно перевіряти означені складові [1, с. 149].

Міжнародна практика ведення бухгалтерського обліку передбачає для суб'єктів господарювання самостійне визначення методів калькулювання виробленої продукції та наданих послуг. При цьому повне калькулювання має передбачати віднесення всіх витрат санаторно-курортних установ на весь обсяг наданих лікувально-оздоровчих послуг, використовуючи низку припущень відносно непрямих витрат. Водночас, маржинальна система калькулювання не розподіляє непрямі витрати за видами наданих послуг. Якщо за повного калькулювання прямі витрати без особливих зусиль можуть бути розподілені за окремими видами лікувально-оздоровчих послуг санаторно-курортних установ, то стосовно непрямих витрат виникають певні проблеми. Така ситуація зумовлена тим, що розподіл непрямих витрат за видами послуг може бути здійснений лише приблизно. Тому однією з проблем у здійсненні контролю є перевірка доцільності віднесення витрат діяльності санаторію до складу прямих чи непрямих, а також обґрунтованості здійснення розподілу непрямих витрат та обрання найбільш точних методик їх розподілу.

Загалом, повне калькулювання передбачає повне ототожнення прямих витрат із конкретними видами лікувально-оздоровчих послуг санаторно-курортних установ. Водночас непрямі витрати в разі застосування цього методу калькулювання потрібно формувати за центрами відповідальності певної установи та розподіляти за видами лікувально-оздоровчих послуг. При цьому центри відповідальності доцільно створювати з урахуванням можливості застосування ефективних управлінських рішень. Тому одним із напрямів контролю у санаторно-курортних установах є перевірка правильності формування центрів відповідальності та визначення рівня впливу конкретних відповідальних виконавців на витрати

певного центру, що надасть змогу отримати інформацію щодо ефективності функціонування центрів відповідальності у динаміці.

Маржинальне ж калькулювання, що передбачає врахування при зіставленні собівартості наданих послуг і отриманої за це плати лише на основі прямих витрат, певною мірою дає змогу позбутися припущень про те, наскільки непрямі витрати належать до будь-якої конкретної лікувально-оздоровчої послуги санаторно-курортної установи. За таких умов проведення контрольних процедур буде обумовлене необхідністю перевірки планових та фактичних даних, а також аналізу отриманих даних з метою виявлення резервів щодо ефективного функціонування санаторію. Отже, під час організації контролю витрат та калькулювання собівартості послуг необхідно враховувати доцільність застосування того чи іншого методу калькулювання та його вплив на формування інформації для управління витратами.

Повне калькулювання дає більш обґрунтовану оцінку дійсних витрат на надання певного виду послуг, але виникає проблема з вибором методу розподілу непрямих витрат. Повне калькулювання може визначити прибуток або збиток по кожному виду лікувально-оздоровчих послуг, але лише після розподілу непрямих витрат. Таким чином, здійснення контрольних процедур має бути спрямоване на отримання оперативної та актуальної інформації щодо управління витратами санаторію, тому обрання методу калькулювання здійснюється на основі вивчення та аналізу витрат діяльності санаторію.

Як показали виконані дослідження, на більшості санаторно-курортних установ України планування собівартості послуг, зазвичай, спрощене. Цей факт зумовлений тим, що планові показники не перевіряють контрольні органи, а керівництво санаторно-курортних установ також не приділяє цим питанням належної уваги. Тому контрольні дії повинні стосуватись перевірки цінових пропозицій на час здійснення витрат, з огляду на те, що зменшення витрат на закупівлі продуктів та медикаментів є одним з факторів управління витратами діяльності санаторію та підвищення ефективності його функціонування.

Крім того, з огляду на відсутність або складність методичних документів щодо порядку віднесення витрат на собівартість лікувально-оздоровчих послуг, санаторно-курортні установи вдаються до необґрунтованого списання на собівартість послуг. Причому подібна ситуація, поряд з означеними факторами, зумовлена відсутністю законодавчо встановленої відповідальності за неправомірне завищення собівартості послуг, правового механізму зацікавленості в її зниженні та належного контролю за цим аспектом господарського-фінансової діяльності санаторно-курортних установ з боку держави. З огляду на це одним з аспектів внутрішнього контролю є перевірка калькулювання собівартості послуг з рекреації, реабілітації та відпочинку.

При цьому важливим аспектом у процесі калькулювання собівартості послуг з організації лікування, оздоровлення й відпочинку населення є визначення категорії санаторно-курортної установи, критеріїв ефективності лікування для експертної оцінки якості лікування. Загальна вартість лікування, оздоровлення або організації відпочинку чи окремо взятої медичної або іншої послуги має враховувати не лише необхідні витрати на їх здійснення, а й забезпечувати одержання певного прибутку для створення необхідних умов для підвищення рентабельності

функціонування санаторно-курортних установ, зміцнення їх матеріально-технічної бази, розширення спектра та підвищення якості послуг, що ними надаються.

Для вирішення зазначених питань необхідно визначитися з методикою оцінки вартості путівки для санаторно-курортного лікування. Основними статтями витрат є видатки на харчування, проживання, медичні та лікувальні послуги, заробітну плату працівників закладу з обов'язковими нарахуваннями. Пропонуємо також враховувати витрати на рекреаційні заходи, яких потребують навколишні території. До статті "Медичні та лікувальні послуги" внесено вартість комплексу послуг, який надається оздоровчим закладом. При цьому не враховуються особливості стану кожного відпочиваючого. Визначення вартості лікувальної послуги істотно вплине на оптимізацію вартості путівки. При цьому необхідно також враховувати той факт, що зростання в сучасних умовах ролі чіткого обліку витрат і калькулювання собівартості лікувально-оздоровчих послуг санаторно-курортних установ зумовлено посиленням конкуренції в сфері відпочинку та лікування, а також упровадженням нових методів управління, необхідністю поліпшення використання обчислювальної техніки для автоматизації облікових робіт і прийняття управлінських рішень. Потребує також вирішення питання щодо визначення і безумовного дотримання гарантованого базового мінімуму лікувальних послуг, клініко-діагностичних обстежень, побутово-культурного обслуговування хворих і відпочиваючих з урахуванням необхідності проведення курортного відпочинку, реабілітації або ж тривалого санаторного лікування.

На наш погляд, у розрахунках ціноутворення та здійсненні управління витратами необхідно враховувати не лише полегшення доступу до рекреаційного обслуговування найширших верств населення, але й потребу забезпечення фінансовими ресурсами для подальшого розвитку санаторно-курортної установи. Одним із напрямів оцінки лікування у санаторно-курортній установі може бути не лише кількість фактичних проведених ліжко-днів та показник рентабельності, а й ефективність лікування, рекреації та реабілітації відпочиваючого на принципах стандартів якості й затрат на нього. Багато в чому вирішенню цієї складної проблеми сприятиме налагодження в санаторно-курортних установах якісного обліку та контролю витрат.

Висновки. Таким чином, підвищення обґрунтованості калькулювання собівартості лікувально-оздоровчих послуг можливе лише за умов створення атмосфери економічної зацікавленості санаторно-курортних установ у зменшенні своїх витрат за рахунок їх оптимізації, проведення розумної економії щодо споживання електроенергії, опалення, водопостачання, здійснення поточного ремонту, скорочення адміністративно-управлінських і різних непродуктивних видатків, впровадження у лікувально-оздоровчу практику сучасних, більш стійких, економічних приладів і матеріалів. Запропоновано для потреб санаторіїв склад витрат, які рекомендовано вносити до собівартості путівки, що дасть змогу формувати інформацію з метою управління витратами санаторію загалом.

На рівень витрат суб'єкта господарювання впливають різноманітні фактори, що залежать і не залежать від його діяльності. Так, у санаторно-курортних установах загальний обсяг витрат зумовлюється передусім лікувальним профілем, контингентом хворих і відпочиваючих, розташуванням установ та їх основних постачальників, обсягом і структурою наданих лікувально-оздоровчих послуг, їх якістю, цінами на продукти харчування, медикаменти, перев'язувальні ма-

теріали, устаткування, білизну, паливо тощо тарифами на комунально-побутові послуги, наявністю складських та інших допоміжних приміщень, холодильних камер, гаражів, пропускнуою здатністю оздоровчих закладів.

Повноцінне функціонування санаторно-курортних установ неможливе без певних за загальним обсягом і структурою витрат. У процесі надання санаторно-курортними установами лікувально-оздоровчих послуг населенню витрачається праця медичних та інших працівників, основні й обігові засоби, а також різноманітні складові інтелектуальної власності у вигляді спеціальних рецептур, методів профілактики, лікування, лікувального харчування, реабілітації та оздоровлення. Усі ці витрати у грошовій формі утворюють собівартість – найважливіший показник ефективності використання наявних матеріальних, трудових, інтелектуальних і фінансових ресурсів лікувально – оздоровчих послуг.

У санаторно-курортних установах можливо запровадити облік і за елементами і за статтями витрат. Класифікація витрат за статтями відрізняється від класифікації за елементами тим, що в ній прямі витрати групуються за їх видами, елементами собівартості, а непрямі – комплексними статтями (статті, що складаються з комплексу витрат, тобто включають у себе кілька елементів). Вона дає змогу підраховувати витрати за місцями їх виникнення. З огляду на обсяг послуг, що надаються санаторно-курортними установами відпочивальникам, досить важливо розрізняти пропорційні (змінні), непропорційні (постійні) і фіксовані витрати. Така диференціація необхідна безпосередньо для оптимального управління витратами з урахуванням нарощування обсягу послуг санаторно-курортних установ, удосконалення їх структури й поліпшення якості.

Література

1. Куцик П.О. Сутність поняття "калькулювання" в теорії бухгалтерського обліку / П.О. Куцик // Облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством: теорія і практика : матер. III Всеукр. наук.-практ. конф. 19-21 червня 2009 р. / редкол.: відп. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2009. – С. 260.
2. Куцик П.О. Сучасний підхід до оперативного контролю витрат на виробництво. Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні / П.О. Куцик // Формування ринкової економіки в Україні : наук. зб. / за ред. В.Є. Швеця. – Львів : Вид-во "Інтереко", 2005. – С. 411-415. – (Спецвип. 7. – Ч. 2).
3. Методичні рекомендації з санаторно-курортного лікування / за ред. М.В. Лободи. – К. : Вид-во "Тамед", 1998. – 672 с.
4. Чабанюк О.М. Курорти в Україні: проблеми ціноутворення / О.М. Чабанюк, А.А. Гела // Український бальнеологічний журнал. – 2000. – № 1(2). – С. 89-90.
5. Чабанюк О.М. Деякі особливості вивчення об'єктів та суб'єктів внутрішнього контролю у санаторно-курортних організаціях / О.М. Чабанюк // Економіка України в євроінтеграційних процесах : наук. зб. / за ред. С.М. Панчишина. – Львів : Вид-во "Інтереко", ЛНУ, 2004. – С. 618-621. – Сер.: Формування ринкової економіки в Україні; Спецвип. 13.

Чабанюк О.М. Учет и контроль затрат, калькулирование себестоимости услуг: проблемы и направления их решения

Рассмотрены особенности функционирования санаторно-курортных организаций, а также их влияние на организацию бухгалтерского учета и контроля затрат. Обращено внимание на состояние проблем, которые имеют место в современных условиях хозяйствования. Предложены направления решения проблем учета и контроля в санаторно-курортных организациях.

Ключевые слова: учет, контроль, затраты, санаторий

Chabanyuk O.M. Account and control of charges calculation of prime price of services: problems and directions of their decision

The features of activity of sanatorium-resort establishments and their influence are examined on organization of record-keeping and control of charges. Attention applies on the state of problems which take place in the modern terms of menage. Directions of decision of problems of account and control of sanatorium-resort establishments are offered.

Keywords: account, control, charges, sanatorium

УДК 336.221.4 *Магістр Л.М. Якимчук; доц. В.М. Чубай, канд. екон. наук –
НУ "Львівська політехніка"*

**ЕВОЛЮЦІЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ:
ЕТАПИ, ОСОБЛИВОСТІ ТА ВПЛИВ НА ЕКОНОМІЧНИЙ
РОЗВИТОК ДЕРЖАВИ**

Досліджено еволюцію податкової системи України, починаючи з часів Київської Русі і завершуючи сьогоденням, розглянуто її особливості на кожному етапі та проаналізовано вплив на економічний розвиток держави, виокремлено недоліки податкової системи України на різних етапах розвитку.

Ключові слова: податки, податкова система.

Формулювання проблеми. Податки – обов'язковий елемент фінансової системи у всі часи і у всіх державах незалежно від того, яку модель економічного розвитку вона обирає. Відсутність податків паралізує фінансову систему загалом, роблячи її недієздатною, а в остаточному підсумку позбавленою будь-якого сенсу. В сучасних умовах нестабільності та кризових явищ постає потреба у створенні ефективної системи оподаткування, що спонукає поглянути у минуле, щоб не допустити низки помилок сьогодні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням питання еволюції податкової системи України займається значна кількість науковців, проте воно є недостатньо дослідженим. Серед дослідників питань, пов'язаних з розвитком податкових систем, можна виділити таких вчених, як Н.Н. Британська, Д.В. Шпильова, К.Г. Синиченко [2], М.С. Грушевський [3], О. Субтельний [8], Ф.О. Ярошенко, В.Л. Павленко [10] та інші.

Постановка завдання. Завданнями автора є дослідження еволюції податкової системи України, аналіз її особливостей та вивчення її впливу на економічний розвиток держави.

Виклад основного матеріалу. Податкова система є одним із ключових чинників впливу на економічний розвиток держави. Історія виникнення податків досить давня, оскільки вони зародились ще на початку перших цивілізацій. Розвиток суспільства істотно вплинув на зміну податкових систем, оскільки змінювались функції податків, їх форма, завдання. Із утворенням державних формувань система оподаткування набувала більш чіткого характеру.

Етапи еволюції вітчизняної податкової системи проходили в межах історичних періодів розвитку: Київської Русі; Галицько-Волинського князівства, Великого Князівства Литовського, Української козацької держави, Запорізької Січі, перебування український земель у складі Австро-Угорської та Російської імперій, Радянської України, Незалежної України.