

- 1.Задорожний З.В., Гуцул Г.І., Лещинин Л.Г. Податковий облік. – Тернопіль: Економічна думка, 2005. – 288 с.
- 2.Кене Фр. Избранные экономические произведения. – М.: Соцгиз, 1960. – 551 с.
- 3.Кіндрацька Л.М. Впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в Україні // Фінанси України. – 2001. – №1. – С.29-35.
- 4.Кірейцев Г.Г. Функції обліку в системі управління сільськогосподарським виробництвом. – К.: УСХА, 1992. – 240 с.
- 5.Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: Дис. ... д-ра екон. наук / ЖІТІ. – 2006. – 539 с.
- 6.Мельничук О.В. Облік оподаткування прибутку переробних підприємств: Автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Нац. науковий центр ІАЕ УААН. – К., 2006. – 21 с.
- 7.Партин Г.О. Бухгалтерський облік. – Львів: Нац. ун-т "Львівська політехніка", 2005. – 248 с.
- 8.Пушкар М.С. Метатеорія обліку, або якою повинна стати теорія. – Тернопіль: Арт-бланш, 2007. – 359 с.
- 9.Пушкар М.С. Сутність інтелектуалізації облікової системи та структура інформаційних ресурсів підприємства // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України». – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 526 с.
- 10.Швец В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. – 3-тє вид., перероб і доп. – К.: Знання, 2008. – 535 с.

Отримано 08.10.2009

УДК 657.1 (076.1)

А.С.ВАСИЛЬСВ

*Національний аерокосмічний університет ім. М.Є.Жуковського
«Харківський авіаційний інститут»*

ШЛЯХИ ПОПОВНЕННЯ ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ БЮДЖЕТУ ЗА РАХУНОК АКЦИЗНОГО ЗБОРУ

Розглянуто вплив акцизного збору на дохідну частину бюджету, особливості його формування та схеми ухилення від сплати акцизного збору. Запропоновано диференціації акцизних марок та виведення з обігу марок попереднього зразка; запровадити виготовлення спиртвмісної продукції технічного призначення виключно з етилового денатурованого (технічного) спирту; запровадження акцизних марок з позначенням на них сплачених сум акцизного збору. Надано пропозиції щодо удосконалення поповнення бюджету акцизним збором та запровадження удосконалених методів на підприємствах, які виготовляють та реалізують підакцизні товари.

Рассмотрено влияние акцизного сбора на доходную часть бюджета, особенности его формирования и схемы уклонения от уплаты акцизного сбора. Предложена дифференциации акцизных марок и вывод из обращения марок предыдущего образца; ввести изготовление спиртосодержащей продукции технического назначения исключительно из этилового денатурованного (технического) спирта; внедрение акцизных марок с обозначением на них уплаченных сум акцизного сбора. Даны предложения по усовершенствованию пополнения бюджета акцизным сбором и внедрение усовершенствованных методов на предприятиях, которые изготавливают и реализуют подакцизные товары.

The influence of excise tax on a portion of income in a budget, the peculiarities of its formation and the schemes of avoiding tax payment are considered. The differentiation of

excise labels, withdrawal of previous labels from circulation and introduction of excise labels showing the sums of paid taxes are proposed. Some recommendations on improving budget replenishment at the expense of excise taxes are given.

Ключові слова: акцизний збір, бюджет, алкогольний ринок, акцизні марки, тіньбовий обіг.

Податки є економічною базою функціонування держави і найважливішою фінансовою формою регулювання ринкових відносин. Податки – головний прибуток державної скарбниці. У світі вони складають від 80 до 97% прибуткової частини державного бюджету. Усе, що зв'язано зі споживанням держави, закладено в податках. Податки встановлюються для змісту державних структур і для фінансового забезпечення виконання ними функцій держави – керування, оборони, соціальних і економічних функцій.

Податкова система більшості країн світу, у тому числі й України, будується на сполученні прямих і непрямих податків. В Україні непрямі податки поєднують в собі податок на додану вартість, акцизний збір і мито. Одним з основних бюджетоутворюючих податків є акцизний збір.

Акцизний збір є загальнодержавним непрямим податком на окремі високорентабельні товари (продукцію), залежно від споживчих якостей та попиту, який сприяє посиленню регулюючого впливу ціноутворення на ринку товарів, шкідливих для здоров'я населення (алкоголь, тютюн) з метою зменшення обсягу їх споживання [9]. У цілому в період з 1991 по 2008 рр. відбувається встановлення єдиного механізму обчислення акцизного збору як для вітчизняних, так і для імпортованих товарів; заміна майже всіх ставок акцизного збору (крім тютюнових виробів) з адвалерних на специфічні; переведення більшості ставок акцизного збору (крім нафтопродуктів і транспортних засобів) в національну грошову одиницю – гривню тощо [1-8]. Однак зниження обсягів акцизного збору у зв'язку з тіньбовим обігом алкогольної продукції є актуальною проблемою, а виходячи з того, що акцизний збір – це один з основних бюджетоутворюючих податків і левина частка якого складає алкогольна продукція, то необхідно виявити і мінімізувати схеми відхилення від сплати акцизного збору. Також очевидним є нагальна потреба уніфікації всіх законодавчих норм щодо справляння акцизного збору, проведення кодифікації законів з метою побудови нової системи податкових відносин в Україні та досягнення прозорості і стабільності законодавства з питань оподаткування акцизним збором, що можливо здійснити шляхом прийняття Податкового кодексу України.

Метою даної статті є виявлення і мінімізація схем ухилення від

сплати акцизного збору та вдосконалення деяких законодавчих питань. Її досягнення вимагає аналізу надходжень акцизного збору до загального фонду Зведеного бюджету з вітчизняних товарів у 2007-2008 рр., виробництва основних видів підакцизної продукції, експорту, імпорту спирту та окремих видів алкогольних напоїв тощо.

Наукова новизна пропонованих нововведень полягає у наступному:

- диференціація акцизних марок та виведення з обігу марок попереднього зразка;
- запровадження виготовлення спиртовмісної продукції технічного призначення виключно з етилового денатурованого (технічного) спирту;
- запровадження акцизних марок із позначенням на них сплачених сум акцизного збору.

Акциз як податок вперше з'явився в грудні 1991 р., тобто майже зі створенням незалежної України як держави. Акцизний збір – це непрямий податок на окремі товари, визначені законом як підакцизні, що включаються в ціну цих товарів [10]. На сьогодні перелік підакцизних товарів включає такі групи: спирт, алкогольні напої, тютюнові вироби, пиво солодове, нафтопродукти, транспортні засоби та кузови до них (починаючи з 1 січня 2007 р.). Протягом 1998-2005 рр. запроваджено механізм, направлений на забезпечення своєчасного та в повному обсязі надходження акцизного збору в разі отримання спирту для виробництва підакцизної продукції шляхом видачі суб'єктом господарювання до отримання спирту податкового векселя (податкової розписки), авальованого банком [1].

До отримання спирту для виробництва лікєро-горілчанних виробів виробник надає органу державної податкової служби України за своїм місцезнаходженням податковий вексель, авальований банком на суму акцизного збору, розраховану за ставками для цієї продукції з відстрочкою платежу на термін до 90 календарних днів. В інших випадках акцизний збір сплачується залежно від виду алкогольної продукції під час придбання акцизних марок.

У випадку виробництва виноградних, плодкових та інших винома-теріалів і суслу передбачена аналогічна норма, але термін, на який видається вексель, дорівнює 180 дням та вважається погашеним у разі документального підтвердження факту цільового використання спирту етилового для їх виготовлення [1-4].

Наприкінці 2004 р. також розпочато запровадження системи акцизних складів на спиртових заводах, на яких постійно діють представники органу державної податкової служби з метою здійснення конт-

ролю за виробництвом та відпуском спирту, згодом і на підприємствах-виробниках лікєро-горілочної продукції введено такі акцизні склади.

З квітня 2005 р. на транспортні засоби відмінено пільги для вітчизняного виробництва та змінено ставки акцизного збору, які встановлені також залежно від терміну експлуатації транспортного засобу (до 5 або понад 5 років). Оскільки на тютюнові вироби, крім твердих ставок, встановлені ставки акцизного збору у відсотках, а також з метою недопущення зниження виробниками й імпортерами вартості продукції, яка є базою при розрахунку акцизного збору у відсотках, виробники й імпортери встановлюють максимальні роздрібні ціни на них шляхом їх декларування.

Тютюнові вироби та алкогольні напої, які реалізуються на митній території України, підлягають маркуванню акцизними марками. На рис.1 наведено обсяги надходження акцизного збору до бюджету України.

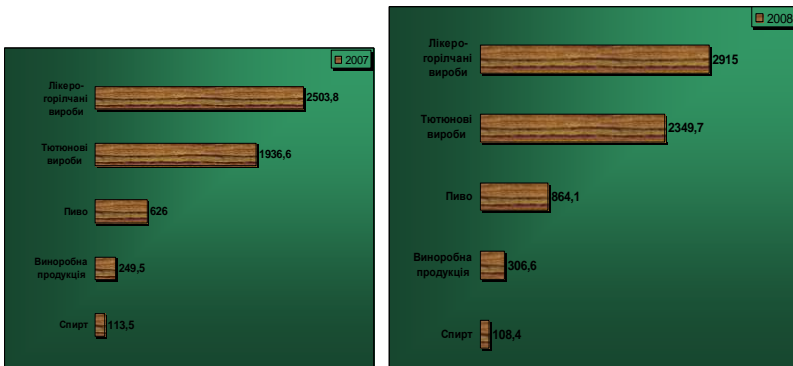


Рис.1 – Структура надходження акцизного збору до загального фонду Зведеного бюджету з вітчизняних товарів (крім нафтопродуктів та транспортних засобів) у 2007-2008 рр. (млн. грн.)

Акцизна продукція за своєю прибутковістю для державного бюджету посідає одну з чільних позицій. Вона також має всі шанси бути одним з лідерів харчової переробної промисловості України, завдяки визнаній високій якості української продукції як у близькому, так і в далекому зарубіжжі.

У 2007 р. підприємствами тютюнової галузі вироблено 128,5 млрд. шт. сигарет, що на 6,8% більше проти 2006 р., в січні-липні 2008 р. – 74,8 млрд. шт., що перевищує рівень 7 місяців минулого року на 3,8%.

У 2007 р. було експортовано близько 9 млрд. шт. сигарет, що на 38,5% перевищує обсяги експортних поставок тютюнових виробів у 2006 р. Основними споживачами українських сигарет були країни СНД (Молдова, Грузія, Вірменія, Азербайджан, Казахстан), до яких поставлено 74% від загальних обсягів експорту сигарет у 2007 р. Серед інших країн світу найбільші обсяги експортних поставок припадали на Тайвань (19,1%), Монголію (3,7%) та Об'єднані Арабські Емірати (1,5%).

Імпорт тютюнових виробів до України у 2007 р. збільшився на 48% проти 2006 р. і становив 3,95 млрд. шт. Найбільшими постачальниками сигарет на внутрішній ринок України за вказаний період були країни ЄС (Швейцарія, Німеччина та ін.) – 57,7% від загального обсягу поставок сигарет до України, а також Росія (35,5%) і Корея (5,8%).

Протягом останніх років обсяг нелегально ввезених на митну територію України сигарет значно скоротився і, за оцінками експертів, складає близько 1-3% від загального обсягу ринку, чому сприяла діюча система державного регулювання виробництва та обігу тютюнових виробів, а також виважена і економічно обґрунтована податкова політика (у 1999-2000 рр. тіньова частка ринку становила 20-30%).

У 2007 р. виробництво етилового спирту зменшилося порівняно з 2006 р. на 5,8% внаслідок скорочення його експорту, випуск основних видів алкогольних напоїв у 2007 р. зріс проти 2008 р. (табл.1). У січні-липні поточного року відбулося зменшення обсягів випуску етилового спирту (на 6,7%) через скорочення його експортних поставок, а також попиту на спирт на внутрішньому ринку для виробництва лікерів, солодких наливок, спиртових настоянок. При цьому слід зазначити, що в поточному році спостерігалось зменшення обсягів випуску горілки, інших міцних спиртових напоїв з січня по травень порівняно з відповідними періодами минулого року. І тільки з I півріччя обсяги виробництва цієї продукції почали перевищувати рівні відповідних періодів минулого року.

Таку ситуацію можна пояснити зростанням цін внаслідок підвищення з 1 січня 2008 р. ставки акцизного збору на горілку і лікеро-горілчані вироби з 19 до 21,5 грн. за 1 л 100% спирту, а також скороченням обсягів експорту горілчаної продукції.

У минулому році експорт етилового спирту зменшився проти 2006 р. на 23,1% (експортовано 9,2 млн. дал спирту, що становить 29% від обсягів його виробництва). У 2008 р. тенденція щодо скорочення експортних поставок спирту зберігалася: у I півріччі 2008 р. експортовано 3,5 млн. дал продукції (26,8% від обсягів виробництва), що на 16,5% менше, ніж у січні-червні минулого року (табл.2).

Коммунальное хозяйство городов

Таблиця 1 – Виробництво основних видів продукції (за даними Держкомстату України)

	Од. виміру	2007 р.	2006 р.	%	Січень- липень 2008 р.	Січень- липень 2007 р.	%
Спирт етиловий недена- турований	тис. дал	31740	33684	94,2	14892	15961	93,3
Горілка, інші міцні спиртові напої	-«-	37206	35495	104,8	19900	19037	104,5
Лікери, солодкі наливки, спиртові настоянки, горілка інша, інші спир- тові напої (без ураху- вання слабоалкогольних напоїв)	-«-	15283	14550	105,0	7577	8512	89,0
Слабоалкогольні напої міцністю від 1,2% до 8,5%	-«-	10072	9159	110,0	7141	5744	124,3
Вино виноградне	-«-	19466	17097	113,9	12662	11229	112,8
Вино «Шампанське» та вина ігристі	-«-	6093	5178	117,7	2575	2431	105,9
Коньяк	-«-	3577	2763	129,5	1881	1658	113,5
Пиво	-«-	315,8	267,5	118,1	204	189,7	107,5

Таблиця 2 – Експорт, імпорт спирту та окремих видів алкогольних напоїв
(за даними Асоціації COBAT)

	2007 р.					Січень-червень 2008 р.				
	вироб- ництво	експорт	% до вир- ва	імпорт	% до вир- ва	вироб- ництво	експорт	% до вир- ва	імпорт	% до вир- ва
Спирт етило- вий недена- турований	31,7	9,2	29,0	1,52	4,8	12,9	3,46	26,8	0,78	6,0
Горілка, інші міцні спир- тові напої, лікери, соло- дкі наливки, спиртові настоянки	52,5	8,9	17,0	0,83	1,6	22,8	2,5	11,0	0,4	1,8
Вино виног- радне	19,5	1,21	6,2	5,4	27,7	10,5	0,44	4,2	1,9	18,1
Пиво	315,8	31,8	10,1	0,84	0,3	165,8	18,2	11,0	0,8	0,5

За інформацією концерну "Укрспирт", попит на вітчизняний етиловий спирт на зовнішніх ринках скоротився через зростання собівартості спирту, і, відповідно, зниження його конкурентоспроможності за ціновим фактором. Крім того, попит на спирт з боку країн ЄС залежить від погодних умов, оскільки вони імпортують спирт переважно

як сировину для виробництва мийних та незамерзаючих рідин.

У минулому році експортні поставки горілки та лікєро-горілочаних виробів перевищили рівень 2006 р. на 8,7% (експортовано близько 8,9 млн. дал продукції), у I півріччі 2008 р. вивезено близько 2,5 млн. дал, що на 32,2% менше проти січня-червня 2007 р. Експорт виноградного вина скоротився: у 2007 р. проти 2006 р. на 18,4% і становив 1,2 млн. дал, у січні-червні 2008 р. порівняно з I півріччям минулого року – на 25,5% (експортовано 0,44 млн. дал). Найбільші обсяги алкогольної продукції експортувалися до Російської Федерації – 66,2% від загального обсягу експортних поставок горілки та лікєро-горілочаних виробів і 79,6% від загального експорту виноградного вина у січні-червні 2008 р.

Слід зазначити, що протягом останніх років намітилася тенденція до створення провідними вітчизняними виробниками алкогольних напоїв потужностей з виробництва лікєро-горілочаної продукції на території Російської Федерації. Так, у 2006 р. компанія "Союз-Віктан" розпочала випуск горілочаних виробів у Росії, ДП "Імідж-Холдинг" (лікєро-горілочаний завод "Хортиця") планує найближчим часом побудувати лікєро-горілочаний завод у Ленінградській області. Це не дає підстав очікувати стрімкого зростання експорту горілки та лікєро-горілочаних виробів. Нарощування обсягів експорту алкогольних напоїв може відбуватися шляхом розширення та зміни структури географії їх експортних поставок. Привабливими для українських виробників горілочаних виробів залишаються ринки США та Китаю, які динамічно розвиваються, а також Польща та інші ринки європейських країн.

У I півріччі 2008 р. експорт пива зріс порівняно із січнем-червнем минулого року на 14,8% (у 2007 р. проти 2006 р. – на 13,2%), експорт коньяку в січні-червні 2008 р. скоротився на 8% (у 2007 р. зріс на 19,9% проти 2006 р.).

Вітчизняні підприємства, в основному, задовольняють попит населення в алкогольних напоях, тому імпорт алкогольної продукції здійснюється переважно для розширення асортименту цих товарів. Спирт імпортувався як давальницька сировина для виробництва продуктів органічного синтезу.

У I півріччі 2008 р. імпорт горілки, лікєро-горілочаних виробів зріс проти січня-червня 2007 р. на 17,7% (у минулому році проти 2006 р. – на 51,8%), вина виноградного – на 23% (у минулому році – на 23,8%). Імпорт коньяку в січні-червні 2008р. скоротився майже наполовину при зростанні у минулому році проти 2007 р. в 1,6 раза, у 2008 р. імпорт ЛГВ значно збільшився (рис.2).

Так, якщо в 2007 р. в Україну було імпортовано 1,25 млн. л ЛГВ

на суму 3,2 млн. дол., то в 2008 р. – уже 3,38 млн. л вартістю 7,4 млн. дол. Збільшення цього показника порозумівається ростом імпорту горілки з Російської Федерації. Торік у грошовому вимірі відтіля в Україну було завезено горілки на 4,5 млн. грн., тоді як ще в 2007 р. – на 2 млн. дол. Внаслідок заборони минулого року ввезення на територію Російської Федерації молдавських і грузинських вин Молдова і Грузія збільшили обсяги поставок своєї продукції на український ринок.

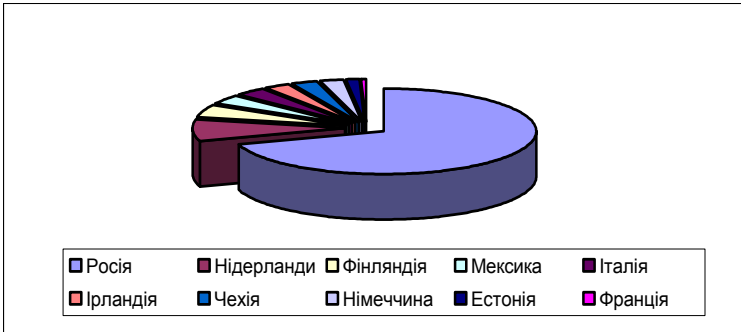


Рис.2 – Питова вага імпорту ЛПВ в різні країни світу (за даними Держкомстату України).

У Державному бюджеті України питова вага акцизного збору складає майже 5,2%, а підакцизні товари мають високу ймовірність обертатися до тіньового сектора економіки, тому виявлення та вирішення основних проблем на ринку підакцизних товарів має істотне значення. Серед цих проблем відмітимо наступні.

1. *Надходження на споживчий ринок фальсифікованої алкогольної продукції.* Останнім часом значна увага приділялася усуненню передумов існування тіньового сектора на ринку алкоголю, зокрема шляхом удосконалення нормативно-правових актів, які регулюють виробництво та обіг спирту і алкогольних напоїв.

Завдяки реалізації заходів, направлених на обмеження нецільового використання спирту, скоротилася частка тіньового сектора на ринку горілки та лікєро-горілочаних виробів.

Позитивні зрушення щодо звуження тіньового сектора розпочалися у 2003 р., коли було вдосконалено законодавчу базу, яка регулює виробництво та обіг спирту і алкогольних напоїв. Зокрема, вагомим чинником легалізації обігу алкогольної продукції стало поступове скасування знижених ставок акцизного збору на етиловий спирт для виготовлення таких видів продукції, як харчові есенції, парфумерні вироби, спиртовані соки, морси, настої, а також на спирт етиловий денатурова-

ний (технічний). Також посиленню контролю у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв сприяло запровадження ряду інших заходів, зокрема, авалювання податкового векселя при отриманні спирту, використання марок акцизного збору нового зразка залежно від виду алкогольної продукції та вмісту спирту, встановлення податкових постів на акцизних складах.

2. *Використання в тінювих схемах спиртовмісних речовин технічного призначення.* На сьогодні з метою недопущення надходження на ринок фальсифікованої алкогольної продукції необхідно врегулювати окремі питання виробництва спиртовмісних речовин технічного призначення в потоці, зокрема запровадити виготовлення спиртовмісної продукції технічного призначення виключно з етилового денатурованого (технічного) спирту. Це перешкодить уникненню від оподаткування акцизним збором спирту при виробництві спиртовмісних технічних рідин у потоці.

Існує маса вивертів зробити зі спирту, нібито технічного і не придатного для напоїв, горілку, яка не придатна для використання та шкідлива для здоров'я людей. Адже технічний спирт, навіть коли його відокремлюють від денатуруючих добавок, зберігає у своєму складі канцерогенні речовини. Таким чином, скорочення тінювого обігу спирту, зупинення виробництва горілок „підпільним” шляхом або з технічного спирту сприятиме підвищенню авторитету України серед світових держав виробників горілки. Це, в свою чергу, дасть можливість отримати додаткові інвестиції, відновити робочі місця, встановити гідну зарплату та сприяти поповненню дохідної частини бюджету за рахунок збільшення сплати акцизного збору.

3. *Низький рівень використання потужностей підприємств спиртової промисловості.* З метою підвищення ефективності роботи спиртової галузі необхідно провести її реструктуризацію шляхом перепрофілювання надлишкових потужностей з виробництва спирту на випуск інших видів продукції, зокрема біоетанолу, та виведення окремих підприємств з експлуатації.

1. Про акцизний збір: Декрет КМУ від 26.12.1992 р. №18-92.

2. Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби: Закон ВРУ від 15.09.1995р. №329/95-ВР.

3. Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої: Закон ВРУ від 07.05.1996р. 178/96-ВР.

4. Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодovým, алкогольними напоями та тютюновими виробами: Закон ВРУ від 15.09.1995р. №481/95-ВР.

5. Про запровадження марок акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби: Указ Президента України від 18.09.1995р. № 849/95.

6. Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодovým, алкогольними напоями та тютюновими виробами: Постанова ВРУ від 19.12.1995р. № 482/95-ВР.

7. Про розміри плати за марки акцизного збору для алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Постанова КМУ від 20.06.2003р. № 926.

8. Питання випуску, обігу та погашення податкових векселів, які видаються до отримання спирту етилового не денатурованого: Постанова КМУ від 22.06.2005р. №498.

9. Михайленко О.Р. Акцизний збір: від А до Я. – Харків: Фактор, 2006. – 156 с.

10. Перманчук П.С. Про акцизний збір. – К., 2007. – 291с.

Отримано 07.09.2009

УДК 657.075.8

Н.І.ГОРДІЄНКО, канд. екон. наук, Т.В.ГОРДІЄНКО, Ю.М.СРОХІН
Харківська національна академія міського господарства

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИЗНАННЯ, ОЦІНКИ І ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ ВИТРАТ ПО МСФЗ, GAAP USA, П(С)БО

Розглядаються особливості відображення в обліку і звітності підприємств витрат по МСФЗ (Міжнародних стандартів фінансової звітності), (IAS) GAAP USA (Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США), П(С)БО (Положень (стандартів) бухгалтерського обліку України). Надана порівняльна характеристика визнання, оцінки, класифікації та групування витрат з метою трансформації фінансової звітності українських підприємств.

Рассматриваются особенности отражения в учете и отчетности предприятий расходов по МСФО (Международным стандартам финансовой отчетности), (IAS) GAAP USA (Общепринятым принципам бухгалтерского учета США), П(С)БУ (Положениям (стандартам) бухгалтерского учета Украины). Представлена сравнительная характеристика признания, оценки, классификации и группировки расходов с целью трансформации финансовой отчетности украинских предприятий.

Peculiarities of the expenditures reflection in the accounting and financial statements of the company according to IAS (International Accounting Standards), GAAP USA (Generally Accepted Accounting Principles In USA), P(s)BU (Regulations (Standards) Of the Accounting In Ukraine) have been thoroughly examined. Comparative characteristic of the expenditures acceptance, evaluation, classification and grouping has been given in order to facilitate financial data transformation of the Ukrainian enterprises.

Ключеві слова: фінансова звітність, МСФЗ (Міжнародні стандарти фінансової звітності), (IAS) GAAP USA (Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США), П(С)БО (Положення (стандарти) бухгалтерського обліку України), трансформація, витрати.

Трансформація фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (IAS) і загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США (GAAP USA) останнім часом стає все більш актуальною для українських підприємств.

Однією з найважливіших проблем є трансформація витрат під-