

**ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ АЛЬФРЕДА НОБЕЛЯ  
КАФЕДРА МІЖНАРОДНОГО ОБЛІКУ І АУДИТУ**

**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ:  
ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА**

**Колективна монографія**

**Том 1**

За редакцією

*кандидата економічних наук, професора П.Й. Атамас*

*Монографію включено  
до наукометричної бази РИНЦ*



**Дніпропетровськ**

**2014**

**УДК 657-027.21/.22**  
**ББК 65.052**  
**A43**

***Рецензенти:***

Доктор економічних наук, професор, академік УАН,  
завідувач кафедри фінансів та фінансово-економічної безпеки  
Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі, м. Київ  
**М.В. Мних**

Доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку  
Полтавської державної аграрної академії  
**В.Я. Плаксієнко**

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Дніпропетровського університету імені Альфреда Нобеля  
(Протокол № 2 від 24.04.2014)*

Автори розміщених матеріалів висловлюють власну думку, яка не завжди збігається з позицією редакції. За вміст матеріалів відповідальність несуть автори.

**Актуальні питання обліку, аналізу і аудиту: теорія та практика:**  
A43 [колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас]. – Дніпропетровськ :  
ФОП Дробязко С.І., 2014. – Т. 1 - 216 с.

**ISBN 978-617-7214-00-6**

Коллективна монографія видається у рамках комплексної теми дослідження «Теоретико-методологічні засади розробки та впровадження інноваційних систем обліку, аналізу і аудиту ефективного розвитку підприємств» (номер державної реєстрації 0110U000203).

Монографія розкриває теоретичні та прикладні основи організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання; досліджує сучасний стан та напрями удосконалення бухгалтерського обліку в галузях економіки з урахуванням зарубіжного досвіду; аналізує діяльність підприємств різних галузей економіки; розглядає формування аналіз ефективності функціонування вітчизняних підприємств різних галузей економіки; досліджена методологія та організація аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

Для науковців, підприємців, викладачів ВНЗ, аспірантів, студентів.

**УДК 657-027.21/.22**  
**ББК 65.052**

**ISBN 978-617-7214-00-6**

© Автори статей, 2014

## ЗМІСТ

<b>РОЗДІЛ 1. ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ТА ВЗАЄМОДІЇ ФІНАНСОВОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ В УСОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ.....</b>	<b>5</b>
1.1. ДОСЛІДЖЕННЯ ФАКТОРІВ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ НА СУМУ ПРИБУТКУ У ФІНАНСОВОМУ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ. <b>Атамас П.Й., Атамас О.П.</b> .....	5
1.2. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ. <b>Бондарчук Н.В.</b> .....	18
1.3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ ХАРКІВСЬКОГО РЕГІОНУ (НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ МАШИНОБУДУВАННЯ). <b>Зосимова Ж.С.</b> .....	26
1.4. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ. <b>Куришко О.О.</b> .....	33
1.5. ГАРМОНІЗАЦІЯ ОЦІНЮВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. <b>Нашкерська Г.В.</b> .....	40
1.6. ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ МОТИВАЦІЇ КЛЮЧОВИХ ПРАЦІВНИКІВ НА ОСНОВІ АКЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА. <b>Серпенінова Ю.С.</b> .....	48
1.7. АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ МЕТОДИКИ ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ. <b>Шипунова О.В.</b> .....	54
1.8. ОПЫТ И ПЕРСПЕКТИВЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В КАЗАХСТАНЕ. <b>Дробязко С.И.</b> .....	62
<b>РОЗДІЛ 2. ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ.....</b>	<b>69</b>
2.1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ: СУТНІТЬ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ. <b>Бондаренко Т.В.</b> .....	69
2.2. ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АВТОТРАНСПОРТНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ И ЕГО БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ. <b>Бородулина С.А.</b> .....	75
2.3. СУБ'ЄКТИВНА ОЦІНКА КЕРІВНИКА ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА (НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ ЧЕРНІВЕЦЬКОЇ ОБЛАСТІ). <b>Дронь В.С.</b> .....	84
2.4. РОЛЬ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ У ПІДВИЩЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ ГОСПОДАРЮВАННЯ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА. <b>Корнієнко І.Г.</b> .....	92
2.5. ФОРМУВАННЯ МЕТОДИКИ КРОСКАТЕГОРІЙНОГО АНАЛІЗУ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ НА ОСНОВІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ. <b>Кузнецова С.О.</b> .....	99
2.6. НАУКОВО-МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО УПРАВЛІНСЬКОГО АНАЛІЗУ РОЗВИТКУ НАЦІОНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА УКРАЇНИ. <b>Кузьмін О.Є., Пирог О.В.</b> .....	108

2.7. ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА ВПРОВАДЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛІНГУ НА УКРАЇНІ. <b>Кушнір І.М.</b> .....	115
2.8. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ. <b>Максимів Л.І.</b> .....	134
2.9. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ПІДПРИЄМСТВА. <b>Олександренко І.В.</b> .....	143
2.10. ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДІВ СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ В ПРОЦЕСІ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ. <b>Поліщук І.Р.</b> .....	155
2.11. ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫМИ АКТИВАМИ НА КРУПНЫХ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ УКРАИНЫ. <b>Слободянюк Н.А.</b> .....	162
2.12. МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНИМИ ПРОЦЕСАМИ. <b>Стрижеус Л.В., Тендюк А.О.</b> .....	176
2.13. ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДИКИ МАРКОН В УПРАВЛІННІ АСОРТИМЕНТОМ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ. <b>Христофорова І.В.</b> .....	193
2.14. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ДІЛОВОЇ РЕПУТАЦІЇ ГОСПОДАРЮЮЧОГО СУБ'ЄКТА. <b>Шкроміда В.В., Гнатюк Т.М., Шкроміда Н.Я.</b> .....	207

# РОЗДІЛ 1. ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ТА ВЗАЄМОДІЇ ФІНАНСОВОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ В УСОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ

## 1.1. ДОСЛІДЖЕННЯ ФАКТОРІВ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ НА СУМУ ПРИБУТКУ У ФІНАНСОВОМУ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

*Атамас П.Й.,*

к.е.н., професор, завідувач кафедри міжнародного обліку і аудиту

*Атамас О.П.,*

ст. викладач кафедри міжнародного обліку і аудиту

*Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля*

У бухгалтерському обліку, не дивлячись на значну кількість використовуваних показників прибутку, неможливо точно визначити його реальну суму для відносно короткого операційного періоду (кварталу, року). Зумовлено це рядом умовних уявлень, на яких будуються розрахунки витрат і фінансових результатів, таких як: термін очікуваного корисного використання необоротних активів; методика нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів; методи оцінки виробничих запасів, готової продукції та незавершеного виробництва; методи розподілу загальновиробничих витрат і витрат допоміжних виробництв; державне регламентування відображення в обліку витрат на ремонти основних засобів; методи нарахування забезпечень майбутніх витрат і платежів; методи розподілу і списання витрат і доходів майбутніх періодів; визначення та відображення в обліку доходів від безоплатно отриманих активів; оцінка необоротних активів у поточному обліку та звітності; розрахунок відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань і т. ін. Все це зумовлює практичну доцільність визначення окремої суми прибутку для конкретних цілей: оподаткування, складання фінансової звітності, аналізу і оцінки вартості підприємства та перспектив його розвитку, прийняття поточних та довгострокових управлінських рішень тощо.

Розглянемо особливості визнання та відображення у поточному обліку окремих складових витрат і доходів та порядок їх віднесення до конкретного облікового (звітного) періоду, а отже і їх вплив на фінансові результати діяльності підприємства.

*Принцип фактичної собівартості (історичної вартості)* передбачає, що всі активи підприємства оцінюються та відображаються у поточному бухгалтерському обліку за ціною їх придбання (створення), а не за справедливою теперішньою вартістю [1]. У той же час, п. 15 П(С)БО 9 «Запаси» передбачає, що «первісна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених цим Положенням (стандартом)», а п. 25 цього ж стандарту визначає, що у звітності «запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась, або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну

вигоду» [2, с. 64]. Отже, якщо реальна вартість запасів зростає, що має місце в умовах інфляції, їх дооцінка не проводиться (крім випадків попередньої уцінки таких запасів) і на витрати виробництва вони списуються за первісною оцінкою (фактичною собівартістю придбання), а не за реальною вартістю. Це зумовлює заниження фактичної собівартості готової продукції та завищення валового прибутку від її реалізації. Розрахована за такими показниками прибутку рентабельність окремих видів продукції буде викривленою, некоректною. Для виявлення прихованого впливу застосування принципу фактичної собівартості (історичної вартості) на фінансові результати доцільно виробничі запаси списувати на витрати виробництва не за ціною фактичного придбання, а за ціною заміщення, тобто за ціною можливих нових закупівель в сучасних умовах. Саме таку методику використовують в управлінському обліку при визначенні економічної доцільності прийняття окремих варіантів управлінських рішень (рішення про «спеціальні замовлення»). Різницю в оцінці списаних запасів доцільно відносити на інші доходи операційної діяльності, передбачивши для цього окремий субрахунок у складі рахунків класу 7 «Доходи» діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств виробничої сфери. Така методика відображення в обліку впливу зміни цін виробничих запасів практично не вплине на загальну суму «податкового» прибутку підприємства, але створить умови для визначення реальної ефективності виробництва і реалізації окремих видів продукції та галузей виробництва і реальної суми прибутку у розрізі джерел його створення, адже у системному порядку буде визначатися прибуток від зміни цін на сировину і матеріали внаслідок впливу інфляції.

Принцип фактичної собівартості (історичної вартості) поширюється і на методи оцінки необоротних активів, а через них і на суми амортизації останніх. Вплив цього фактора особливо необхідно враховувати при визначенні прибутку як різниці між початковою та кінцевою оцінками вартості підприємства (фірми, бізнесу), що буває необхідним при реалізації останнього, при визначенні його ринкової вартості, розрахунку суми гудвілу при придбанні тощо.

Українські облікові стандарти (П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи») визначають, що придбані (створені) основні засоби і нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства/установи за первісною вартістю, що повністю відповідає принципу фактичної собівартості (історичної вартості). У процесі використання підприємства можуть переоцінювати (дооцінювати/уцінювати) об'єкти необоротних активів, якщо їх залишкова вартість суттєво відрізняється від їх справедливої вартості на дату балансу [3; 4]. Отже, у звітності матеріальні та нематеріальні необоротні активи повинні відображатись за оцінкою, близькою до їх справедливої вартості, що сприяє визначенню реальної вартості підприємства та отриманої суми прибутку.

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за фактичною собівартістю (історичною вартістю), а на дату балансу – за справедливою вартістю (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в

капіталі). Збільшення або зменшення балансової вартості таких інвестицій на дату балансу відображається у складі інших доходів або інших ви трат відповідно [5] і тим самим впливають на загальний фінансовий результат (прибуток/збиток) діяльності підприємства. Аналогічно впливають на фінансові результати і втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій.

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за фактичною собівартістю (історичною вартістю), а на дату балансу – за справедливою вартістю (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі). Збільшення або зменшення балансової вартості таких інвестицій на дату балансу відображається у складі інших доходів або інших ви трат відповідно [5] і тим самим впливають на загальний фінансовий результат (прибуток/збиток) діяльності підприємства. Аналогічно впливають на фінансові результати і втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій.

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю. Різниця між вартістю придбання та вартістю погашення таких фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення. Сума амортизації дисконту або премії відображається у складі інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості інвестицій відповідно.

Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування (крім тих змін, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування). Отже, на фінансові результати материнської компанії (підприємства-інвестора) може суттєво вплинути не лише фінансовий результат виробничої діяльності дочірнього або асоційованого підприємства, а й проведені дооцінки або уцінки вартості їх необоротних активів.

Таким чином, способи оцінки як оборотних, так і необоротних активів (у тому числі й фінансових інвестицій) можуть суттєво впливати на фінансові результати діяльності підприємства, а отже важливим завданням фінансового обліку є відокремлене відображення всіх конкретних джерел створення прибутку або причин (факторів) виникнення збитків та надання об'єктивної інформації керівництву підприємства для прийняття обґрунтованих і ефективних управлінських рішень.

Однією із дискусійних проблем бухгалтерського обліку є *віднесення витрат і доходів до конкретного звітного періоду*. З цією проблемою пов'язані такі питання як термін очікуваного корисного використання основних засобів та нематеріальних активів і нарахування їх амортизації (розподіл вартості таких активів між окремими періодами їх корисного використання), розподіл витрат і доходів майбутніх періодів, відображення в обліку безоплатно отриманих активів та витрат на ремонти основних засобів, оцінка поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції за ціною можливої реалізації,

методи нарахування забезпечень майбутніх витрат і платежів, створення та використання резервів гарантійного ремонту, сумнівних боргів тощо.

Розподіл вартості активів довгострокового використання між окремими звітними періодами з метою їх віднесення на витрати підприємства здійснюють у формі *амортизаційних відрахувань*. Вкладаючи кошти у придбання (створення) активів довгострокового призначення, підприємство розраховує використовувати їх до того часу, доки вони будуть приносити прибуток (створювати умови для отримання прибутку). А отже, і витрати на їх придбання згідно з принципом «нарахування та відповідності доходів і витрат» [1, с. 4] необхідно розподілити між тими звітними періодами, у яких буде отримано цей прибуток. Тобто, амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів – це частина їх вартості (витрат на придбання або створення), що припадає на певний звітний період протягом терміну їх корисного використання.

Методи нарахування амортизації окремих видів основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів підприємством обираються самостійно, виходячи з рекомендацій П(С)БО 7 «Основні засоби» [3, с. 53 – 54]. МФУ рекомендує обрані методи амортизації основних засобів та МНМА фіксувати у наказі про облікову політику [6]. У той же час, цей стандарт бухгалтерського обліку передбачає, що «нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, установлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу)» [3, с. 54]. У свою чергу, стаття 145.1 Податкового кодексу України визначає поділ основних засобів на класифікаційні групи та встановлює для кожної групи мінімально допустимі строки їх корисного використання [7, с. 142]. Таким чином, сума амортизаційних відрахувань, яка відноситься на витрати звітного періоду, залежить від декількох факторів, значення яких може визначатися підприємством самостійно: первісної оцінки (переоцінки) основних засобів, очікуваного терміну їх корисного використання та розрахункової ліквідаційної вартості, обраного методу нарахування амортизації.

На умовному прикладі визначимо вплив деяких з цих факторів на суму витрат підприємства, а отже і на суму отриманого прибутку. Для розрахунків використаємо такі вихідні дані: первісна вартість об'єкта основних засобів (виробничого обладнання) – 200000 грн.; очікувана ліквідаційна вартість – 20000 грн.; мінімальний термін корисного використання, встановлений податковим законодавством, - 5 років; підприємство розраховує використовувати обладнання протягом 20 років; уся вироблена продукція реалізується у звітному році, тому всі відхилення витрат безпосередньо впливають на суму отриманого прибутку звітного періоду. Результати розрахунків наведені у табл. 1.

З табл. 1 видно, що найменша сума амортизаційних відрахувань за перший рік експлуатації об'єктів основних засобів може бути при застосуванні прямолінійного методу нарахування та максимальному розрахунковому терміні їх корисного використання, а найбільша – при застосуванні методу



прискореного зменшення залишкової вартості та найкоротшому терміні використання.

Таблиця 1

Річна сума амортизаційних відрахувань за перший рік використання основних засобів при різних методах нарахування амортизації та очікуваних термінах їх експлуатації

Метод нарахування амортизації	Ліквідаційна вартість	Термін використання основних засобів, років			
		5	10	15	20
Прямолінійний	0	40000	20000	13333	10000
	20000	36000	18000	12000	9000
Зменшення залишкової вартості*	0	x	x	x	x
	20000	73808	41134	28460	21750
Прискореного зменшення залишкової вартості**	0	80000	40000	26667	20000
	20000	x	x	x	x
Кумулятивний	0	66667	36364	25000	19048
	20000	60000	32727	22500	17143

\* При нульовому значенні ліквідаційної вартості цей метод не застосовується

\*\* Для цього методу врахування ліквідаційної вартості стандартом не передбачено

Співвідношення цих показників 1 : 8. Відмовляючись від визначення ліквідаційної вартості основних засобів, підприємства можуть збільшувати суми амортизаційних відрахувань за всі роки використання об'єктів аж до періоду їх ліквідації.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) в бухгалтерському обліку дозволена чотирма методами: прямолінійним, виробничим, 50% / 50%, 100%. Отже, традиційний для обліку основних засобів показник терміну корисного використання у роках (місяцях) знадобиться лише для нарахування амортизації МНМА за прямолінійним методом. Для нього характерні всі ті ж недоліки, які мають місце при нарахуванні та відображенні в обліку за цим методом амортизації основних засобів.

При використанні методу «50% / 50%» у першому місяці використання об'єкта амортизують 50% його вартості, а решту 50% - у місяці його вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом. Таким чином, усі витрати на придбання та введення в експлуатацію МНМА при цьому методі нарахування амортизації відносяться на витрати виробництва лише у першому та останньому місяці їх використання. У місяці між цими двома датами (навіть якщо вони припадають на різні звітні періоди) нарахування амортизації МНМА не проводиться, а отже і не відноситься на витрати підприємства. Це також може мати певний вплив на викривлення реальних фінансових результатів діяльності підприємства у поточному звітному періоді.

Ще більш суттєві збачення у списанні витрат на придбання МНМА мають місце при використанні 100-відсоткового методу нарахування їх амортизації у першому місяці використання таких об'єктів (метод 100%). При використанні цього методу амортизації МНМА підприємство зазнає найбільших витрат саме в місяці введення їх в експлуатацію, тоді як протягом

решти місяців (років) амортизація не нараховується. Зрозуміло, що і в цьому випадку відбувається непропорціональне списання витрат на виробництво і викривлення фінансових результатів поточної діяльності підприємства.

Враховуючи ці особливості методики нарахування амортизації, підприємства можуть суб'єктивно впливати на суми амортизаційних відрахувань, які відносяться до окремих звітних періодів, встановлюючи занижену або завищену ліквідаційну вартість об'єктів основних засобів, збільшуючи або зменшуючи очікуваний термін їх корисного використання, застосовуючи ті або інші методи нарахування амортизації і т. ін. Відповідно будуть змінюватися і суми отриманого прибутку. Все це зумовлює необхідність при оцінці фінансових результатів діяльності та фінансового становища підприємства, його ринкової вартості та інвестиційної привабливості, для об'єктивної оцінки і прийняття обґрунтованих управлінських рішень визначати основні фінансові показники і коефіцієнти не за один окремо взятий звітний період, а як середні величини за 3 – 5 років. Такий підхід значно зменшить вплив суб'єктивних факторів на отримані результати і підвищить об'єктивність та економічну обґрунтованість розроблених на їх підставі управлінських рішень.

*Відображення в обліку витрат на ремонті і поліпшення основних засобів* регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби» [3], Податковим кодексом України [7] та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів [8]. Так, стаття 14 П(С)БО 7 передбачає, що «первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта... Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену в порядку, встановленому податковим законодавством» [3, с. 52], а стаття 146.12 ПКУ говорить, що «сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів... у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такий ремонт та поліпшення були здійснені» [7, с. 145].

Застосування цієї норми законодавства може привести до того, що в окремих випадках витрати на поточний ремонт та технічне обслуговування об'єктів основних засобів можуть бути віднесені на збільшення їх первісної вартості з наступною амортизацією в майбутні періоди, а не на витрати звітного періоду. Це може бути у тих випадках, коли підприємство несе значні витрати на ремонт основних засобів, які суттєво перевищують 10-відсотковий ліміт. І навпаки, коли підприємство здійснює великі вкладення у поліпшення основних засобів при незначних витратах на їх поточний ремонт, то частина цих витрат в межах 10-відсоткового ліміту буде віднесена на поточні витрати підприємства, що вплине на суму його прибутку. Отже, виходячи з податкового законодавства, ми свідомо ігноруємо економічну природу витрат на ремонті та поліпшення основних засобів і викривляємо фінансові результати діяльності

підприємства. Для усунення такого недоліку необхідно повернутися до раніше існуючої практики розмежування та відображення в обліку витрат на ремонти і поліпшення основних засобів в залежності від їх економічного змісту і не застосовувати лімітування цих витрат, рекомендоване податковим законодавством. З метою оподаткування норма 10-відсоткового ліміту може використовуватися розрахунково при складанні податкових декларацій.

Окремо бажано звернути увагу на порядок відображення в обліку витрат на капітальні ремонти, які здійснюються з періодичністю, що перевищує загальноприйнятий звітний період в один рік. Якщо капітальний ремонт складного обладнання або будівель здійснюється один раз у декілька років, а витрати на такий ремонт досить значні, їх доцільно відносити на витрати виробництва не в періоді завершення ремонту, а шляхом розподілу між окремими звітними періодами в міжремонтний термін. З цією метою витрати на закінчений капітальний ремонт необхідно відобразити на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» та поступово списувати на поточні витрати окремих звітних періодів методом рівномірного списання. Недотримання цього правила може призвести до нерівномірного списання витрат на ремонти та суттєво підвищити собівартість продукції і знизити рентабельність виробництва у тому звітному періоді, коли було здійснено капітальний ремонт необоротних активів.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку доходів від безоплатно отриманих необоротних активів також до певної міри впливає на визначення прибутку підприємства у звітному періоді. Згідно діючій Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [9, с. 84], вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб, відображається на кредиті субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» у складі синтетичного рахунку 42 «Додатковий капітал». Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (окрім землі) і при вибутті таких активів і землі. Річна сума доходу від безоплатно отриманих активів визнається у бухгалтерському обліку в сумі нарахованої амортизації таких активів. Отже, річна сума доходу підприємства від використання безоплатно отриманих необоротних активів завжди буде дорівнювати сумі його витрат у вигляді нарахованої амортизації таких активів, що зовсім не вплине на суму його прибутку. Дещо з інших причин на некоректність такої методики відображення в обліку безоплатно отриманих необоротних активів справедливо вказує С. Голов [10, с. 8]:

1) відображення безоплатно отриманого активу у складі капіталу (К-т субрах. 424) не відповідає визначенню капіталу як елемента фінансової звітності;

2) визнання зменшення капіталу доходом (Д-т субрах. 424 – К-т субрах. 745) не відповідає визначенню доходу як елемента фінансової звітності;

3) визнання витрат на амортизацію зменшенням капіталу не відповідає визначенню витрат як елемента фінансової звітності.

Не вдаючись до розгляду методики оподаткування доходів (прибутку) від безоплатно отриманих активів, необхідно констатувати, що діюча методика бухгалтерського обліку оприбуткування та відображення доходу від отримання таких активів призводить до викривлення суми прибутку підприємства у періоді отримання необоротних активів. Якщо виходити з положення, що прибуток – це різниця між оцінкою бізнесу на початок і кінець звітного періоду, то стане очевидним, що оприбуткування безоплатно отриманих необоротних активів збільшує суму чистих активів підприємства, але не впливає на суму його прибутку, бо відображається в обліку як приріст власного капіталу. Для усунення цієї невідповідності необхідно внести зміни у методику відображення в обліку безоплатно отриманих активів, запровадивши таку кореспонденцію рахунків: Д-т рах. 10, 11, 12 – К-т субрах. 745. В той же час, варто вказати, що ми тут не розглядаємо порядок оподаткування доходів від безоплатно отриманих активів, який заслуговує окремого дослідження.

*Оцінка і відображення в обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції* регламентуються окремим стандартом бухгалтерського обліку (П(С)БО 30 «Біологічні активи») [11] та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [12]. У загальному вигляді зміст цих нормативних документів полягає в тому, що ними рекомендується біологічні активи та сільськогосподарську продукцію при їх первісному визнанні відображати в обліку за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (якщо таку вартість можна достовірно визначити). Облікова вартість реалізованої сільськогосподарської продукції та поточних біологічних активів списується на собівартість реалізації і таким чином в наступному (при закритті рахунків доходів і витрат) порівнюється з доходом від реалізації на рахунку 79 «Фінансові результати», тому суттєвого впливу на фінансові результати звітного року не виявляє. Але за такою ж оцінкою відображаються у звітності і поточні біологічні активи, що залишаються у балансі на кінець звітного періоду. Більше того, вони, як правило, підлягають дооцінці на вартість приросту живої маси за звітний період (після попереднього зважування). Фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу, включається до фінансового результату діяльності підприємства (до інших операційних доходів або інших операційних витрат).

Згідно П(С)БО 30, фінансовий результат за звітний рік від сільськогосподарської діяльності наводиться за такими показниками:

- фінансовий результат (прибуток, збиток) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів;
- фінансовий результат (прибуток, збиток) від реалізації сільськогосподарської продукції та поточних біологічних активів;
- фінансовий результат (прибуток, збиток) від зміни справедливої вартості біологічних активів [11, с. 166 – 167].

У той же час, як справедливо вказує В. Мосаковський [13, с. 39], оцінка сільськогосподарської продукції та біологічних активів за справедливою

вартістю можлива лише в обмежених випадках. Таку оцінку неможливо об'єктивно визначити майже по всіх видах сільськогосподарської продукції через відмінності якісних показників валової та товарної частини цієї продукції (різний рівень вологості, наявність домішок, різна сортність), зумовлені різними вимогами до продукції в залежності від призначення її майбутнього використання. Але ж і останнє також може змінюватися в процесі діяльності підприємства: продукція, залишена в господарстві на виробничі потреби, при необхідності може бути реалізована і навпаки – товарна продукція може бути використана на внутрішньогосподарські потреби. Всі ці облікові процедури можуть суттєво впливати на фінансовий результат діяльності підприємства і вимагають додаткових уточнень, розрахунків та обґрунтувань.

Не менш суттєвим є питання оцінки поточних біологічних активів при їх переведенні у довгострокові, адже в сільському господарстві значна частина основних засобів виробництва створюється безпосередньо у конкретному підприємстві за рахунок виробленої продукції та додаткових біологічних активів. Але ж якісні показники таких активів (наприклад, жива маса тварин може змінюватися протягом року на 40%), а отже і їх оцінка, на дату балансу можуть істотно змінюватися порівняно з оцінкою при їх первісному визнанні або при переведенні в дану облікову групу. Крім того, як показує досвід організації ринку сільськогосподарської продукції, ціни на останню протягом року можуть коливатися досить суттєво під впливом попиту та пропозиції. А попит на таку продукцію значно залежить від урожайності, валових зборів, сезону реалізації, місця зберігання і реалізації, наявності потенційних покупців тощо [14, с. 37]. Все це зумовлює певну умовність оцінки продукції за справедливою вартістю та некоректність окремих фінансових показників звітності у випадках застосування такої оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Отже, фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу, хоча він практично ще не отриманий, може суттєво впливати на загальний прибуток підприємства і при реалізації продукції може «перетворитися» на збиток. З цього випливає, що така методика відображення в обліку та звітності поточних біологічних активів не забезпечує об'єктивної оцінки результатів діяльності підприємства за звітний період і вимагає уточнення. Очевидно, різниця між справедливою вартістю поточних біологічних активів та їх фактичною собівартістю на дату балансу повинні відображатися окремо (як нереалізований прибуток/збиток) і не впливати на загальний фінансовий результат діяльності підприємства. Для цього можна використати один із субрахунків синтетичного рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» (для відображення перевищення справедливої вартості над фактичною собівартістю поточних біологічних активів) або рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» (для відображення перевищення фактичної собівартості над справедливою вартістю таких активів).

На фінансові результати діяльності підприємства у поточному звітному періоді можуть впливати також *методи розподілу загальногосподарських витрат і*

*витрат допоміжних виробництв, методи нарахування забезпечень майбутніх витрат і платежів, створення та використання резервів гарантійного ремонту, сумнівних боргів тощо.* Розподіл загальновиробничих витрат регламентується наказом про облікову політику підприємства, при розробці якого враховуються вимоги П(С)БО 16 «Витрати» [15]. Згідно вимог цього стандарту всі загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. Перелік видів витрат, які відносяться до змінних або постійних, визначає саме підприємство при прийнятті облікової політики. На жаль, у багатьох випадках, як показують наші спостереження, для спрощення методики розподілу загальновиробничих витрат у наказах про облікову політику передбачають віднесення всіх таких витрат до змінних. Не звертають особливої уваги і на вибір бази розподілу загальновиробничих витрат з урахуванням специфічних особливостей конкретного виробництва (діяльності). Це без сумніву впливає як на суми витрат, віднесених на окремі види продукції, так і на їх рентабельність. І хоча це мало впливає на загальну суму прибутку підприємства, економічна ефективність виробництва окремих видів продукції може бути визначена з певною похибкою, що негативно вплине на обґрунтованість відповідних управлінських рішень.

*Розподіл витрат допоміжних виробництв* взагалі ніякими методичними матеріалами не регламентується, хоча вони також можуть суттєво впливати на собівартість окремих видів продукції та їх прибутковість і рентабельність. На кожному великому промисловому підприємстві, як правило, крім підрозділів основного виробництва, створюють ряд допоміжних виробництв, продукція і послуги яких призначені для використання в основному виробництві і рідко коли відпускаються (реалізуються) на сторону. Це можуть бути ремонтні, інструментальні, модельні, тарні виробництва, внутрішній транспорт тощо. Витрати на утримання і роботи таких виробничих підрозділів накопичують на окремих аналітичних рахунках до синтетичного рахунку 23 «Виробництво», а потім розподіляють та списують на рахунки обліку витрат основних виробничих підрозділів. Саме методика такого розподілу та списання витрат допоміжних виробництв може суттєво впливати на суми витрат, віднесених на окремі види продукції основного виробництва. На нашу думку, найбільш обґрунтованою на сьогодні є методика списання цих витрат протягом звітнього періоду пропорційно кількості наданих послуг за плановою їх собівартістю з коригуванням останньої в кінці звітнього періоду (без врахування взаємних послуг між допоміжними підрозділами).

Зупинимось дещо детальніше на питаннях *нарахування та відображення в обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів* (на оплату відпусток працівникам підприємства) *та на методиці створення і використання інших резервів.*

Згідно П(С)БО 11 «Зобов'язання» забезпечення – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу [16, с. 71]. Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виплату відпусток працівникам, додаткове пенсійне забезпечення, виконання гарантійних зобов'язань тощо. Суми створених

забезпечень визначаються витратами поточного періоду. Резерв на оплату відпусток як раз і є одним із таких невизначених зобов'язань, адже при його нарахуванні (створенні) ще не відомі як точний час надання окремим працівникам відпусток, так і суми належних їм виплат відпускних. Тому, відповідно до вимог «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотку, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці [9, с. 87]. Але при визначенні такого відсотку необхідно врахувати (про що не сказано в названій Інструкції), що за рахунок резерву на оплату відпусток погашаються також і відрахування до спеціальних фондів єдиного соціального внеску. Тому при розрахунку місячної суми забезпечення на оплату відпусток необхідно отриманий результат (за рекомендованою Інструкцією методикою) збільшити на коефіцієнт нарахувань до фондів соціального призначення, встановлений для конкретного підприємства:

$$\text{ЗМЗВ} = [\text{ФМФОП} \times (\text{ПРОВ} : \text{ПРФОП})] \times \text{КНСФ}, \quad (1)$$

де ЗМЗВ – місячна сума забезпечення на оплату відпусток, грн.;

ПРОВ – планова річна сума оплати відпускних, грн.;

ФМФОП – фактичний місячний фонд оплати праці у звітному періоді, включаючи всі виплати, що враховуються при обчисленні середньої заробітної плати для оплати відпусток, грн.;

ПРФОП – плановий річний фонд оплати праці, грн.;

КНСФ – коефіцієнт нарахувань єдиного соціального внеску, розрахований як:

$$\text{КНСФ} = 1 + \text{СНЄСВ} : 100, \quad (2)$$

де СНЄСВ – ставка нарахувань єдиного соціального внеску для підприємства, %.

Нараховані суми резерву на оплату відпусток відображаються щомісячно за дебетом рахунків обліку витрат, на які відносяться суми нарахованої оплати праці, та кредитом субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток». Цим забезпечується рівномірність їх включення у витрати підприємства та віднесення на фінансові результати.

Практика ведення бухгалтерського обліку на підприємствах різних організаційних форм та форм господарювання показує, що навіть при самій досконалій системі планування фактичні витрати на оплату відпусток ніколи не співпадають із сумою створеного для цього резерву. Тому П(С)БО 11 передбачає, що залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується, тобто збільшується або зменшується [16, с. 72] шляхом донарахування резерву на оплату відпусток або сторнування надлишково створеного резерву. Такі коригування необхідно відображати бухгалтерським записом за дебетом відповідних аналітичних рахунків обліку витрат, відкритих до синтетичних рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на

збут» тощо, та кредитом субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» синтетичного рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» (додатковим записом або «червоним сторно»).

Визначають суму недонарахованого або надлишково нарахованого резерву на оплату відпусток під час проведення річної інвентаризації резервів. При цьому фактичний залишок резерву уточнюється за тією ж методикою, яка використовувалася при визначенні його планової суми, тобто визначається кількість календарних днів невикористаних відпусток окремими категоріями працівників та множиться на фактичний середньоденний заробіток одного працівника у звітному періоді. Отриманий результат коригується на ставку нарахування єдиного соціального внеску для даної категорії працівників. Визначена таким чином очікувана сума майбутніх виплат відпускних порівнюється з обліковим залишком резерву на кінець року з метою коригування останнього. Базою для об'єктивного розподілу цих відхилень за окремими рахунками обліку витрат повинна бути сума нарахованої оплати праці, віднесена на конкретні об'єкти обліку витрат. Фактично ж розподілити в кінці року правильно суми цих коригувань між окремими об'єктами обліку витрат буває досить складно: така процедура забирає багато зусиль і робочого часу облікових працівників, які в кінці року і так перевантажені складанням звітності та різного роду розрахунків. Тому найбільш реальним є списання сум коригування резерву на оплату відпусток шляхом віднесення його до складу змінних загальновиробничих витрат (на дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати») з наступним їх перерозподілом при закритті цього рахунку.

Не менш проблематичною залишається і методика нарахування та контролю використання інших резервів підприємства. Резерв гарантійного ремонту створюють підприємства, які випускають продукцію «з гарантією». Не існує і не може існувати єдиної методики визначення суми такого резерву для всіх підприємств. У загальному вигляді ця процедура може бути виконана в такій послідовності. Кожне підприємство в наказі про облікову політику встановлює необхідність на порядок створення резерву гарантійного ремонту. Для цього повинні бути складені відповідні калькуляції (розрахунки) витрат на гарантійні ремонти, виходячи з практики попередніх років, обсягів реалізації та умов діяльності у наступному періоді. Визначена проектна сума витрат на гарантійні ремонти співвідноситься з випуском продукції, яка випускається з гарантією, у кількісному або вартісному обчисленні та визначається ставка відрахувань на гарантійні ремонти такої продукції. Така ставка може бути розрахована на одиницю продукції, на одиницю витрат (прямих, основних, матеріальних тощо) або на одну гривню доходу від реалізації продукції. Суми витрат на створення резерву гарантійного ремонту відносять до витрат на виробництво або реалізацію, тобто списуються в дебет рахунків 23 «Виробництво» або 93 «Витрати на збут» з кредита субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань». Цим забезпечується рівномірне списання та віднесення на фінансові результати поточного періоду витрат, які можуть мати періодичний або сезонний характер.



Фактичні витрати на гарантійний ремонт реалізованої продукції (в межах встановлених термінів гарантії) відображають за дебетом субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань». Залишок на кінець звітного періоду (року) суми резерву гарантійного ремонту на субрахунку 473 підлягає інвентаризації та коригуванню на загальних підставах, тобто або поповненню створеного резерву, або його зменшенню шляхом сторнування надлишково нарахованої суми. І, як і в попередньому випадку, правильність та коректність проведених коригувань багато в чому залежить від рівня кваліфікації, досвіду та сумлінності виконавців, тобто від суб'єктивних факторів.

Отже, жодна з наведених методик створення, використання та коригування резервів майбутніх витрат і платежів не може забезпечити абсолютно об'єктивного розподілу нарахованих сум резервів для їх віднесення до фактичної собівартості конкретного виду продукції (робіт, послуг) підприємства у звітному періоді, завжди існує загроза суб'єктивного підходу до їх нарахування і розподілу, а, отже, і некоректного віднесення на фінансові результати. Все це необхідно враховувати при оцінці фінансових результатів діяльності підприємства та їх використанні в аналізі і при підготовці на їх підставі перспективних управлінських рішень.

Таким чином, передбачена нормативними документами і прийнята в практиці бухгалтерському обліку методика визначення поточних фінансових результатів діяльності підприємств виробничої сфери не може забезпечити абсолютно точного визначення річної суми прибутку або збитку підприємства. Розраховані у поточному бухгалтерському обліку та відображені у фінансовій звітності результати діяльності підприємства завжди залишаються наближеними до реальних. Тому при організації обліку на підприємстві бажано дотримуватися принципу незмінності (послідовності) облікової політики, що забезпечить можливість порівнювати фінансові результати в динаміці та правильно їх застосовувати для оцінки змін фінансового стану підприємства і прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

### **Література:**

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996 – ХІУ від 16.07.99 р. зі змінами і доповненнями // Все про бухгалтерський облік, 14 червня 2013 р., № 55. – С. 3 – 8.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом МФУ від 20.10.99 р. № 246 // Все про бухгалтерський облік, 14 червня 2013 р., № 55. - С. 62-66.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92 // Все про бухгалтерський облік, 14 червня 2013 р., № 55 – С. 50 – 56.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом МФУ від 18.10.99 р. № 242 // Все про бухгалтерський облік, 14 червня 2013 р., № 55 – С. 57 – 61.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затв. наказом МФУ від 26.04.2000 р. № 91 // Все про бухгалтерський облік, 14 червня 2013 р., № 55 – С. 73 – 79.
6. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затв. наказом МФУ від 27.06.13 р. № 635.

7. Податковий кодекс України // Все про бухгалтерський облік, 24 лютого 2012 р., № 17 – 18. – 386 с.
8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затв. наказом МФУ від 30.09.2003 р. № 561, зі змінами і доповненнями.
9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291, зі змінами та доповненнями // Все про бухгалтерський облік, 04 лютого 2011 . – Спецвипуск № 12. - С. 59 – 120.
10. Голов С. Учет безвозмездных необоротных активов / С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2013. - № 6. – С. 3 – 11.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом МФУ від 18.11.05 р. № 790 // Все про бухгалтерський облік, 27 січня 2012 . – Спецвипуск № 8-9. – С. 164 – 168.
12. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету биологических активов, утв. Приказом МФУ от 29.12.2006 г. № 1315 // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. - № 3. – С. 31 – 39.
13. Моссаковский В. Особенности учета в сельскохозяйственных предприятиях / В. Моссаковский // Бухгалтерский учет и аудит. – 2012. - № 1. – С. 37 – 41.
14. Гоголь Т. Концепция справедливой стоимости в бухгалтерском учете: последствия для предприятий малого бизнеса / Т. Гоголь // Бухгалтерский учет и аудит. – 2012. - № 6. – С. 32 – 39.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом МФУ від 31.12.99 р. № 318 // Все про бухгалтерський облік, 27 січня 2012 . – Спецвипуск № 8-9. – С. 88 – 93.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затв. наказом МФУ від 31.01.2000 р. № 20 // Все про бухгалтерський облік, 14 червня 2013 . – Спецвипуск № 55. – С. 71 – 72.

## ***1.2. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ***

***Бондарчук Н.В.***

*д.держ.упр., професор кафедри обліку і аудиту*

*Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет*

Основою ринкового механізму є економічні показники, які необхідні для планування та надання об'єктивної оцінки виробничо-господарської діяльності підприємства, утворення та використання спеціальних фондів, порівняння витрат і результатів на окремих стадіях відтворювального процесу. Основним показником фінансово-господарської діяльності підприємства є фінансовий результат, який являє собою приріст (зменшення) вартості власного капіталу підприємства за звітний період. Тому актуальним завданням сучасного етапу розвитку господарюючого суб'єкта є оволодіння керівниками й фінансовими менеджерами сучасними методами ефективного управління формуванням доходів, витрат і прибутку в процесі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. Грамотне, ефективне управління формуванням прибутку передбачає побудову на підприємстві відповідних організаційно-методичних систем інформаційного забезпечення процесу управління, знання

основних механізмів формування прибутку, використання сучасних методів аналізу та контролю.

Провідні вчені й економісти-практики у своїх дослідженнях розглядають широке коло питань, які безпосередньо пов'язані з обліком доходів, витрат та фінансових результатів на рівні економічного суб'єкта. Однак існуючі напрями та елементи обліково-аналітичної системи, які постійно розвиваються, визначають нове проблемне коло питань, яке вимагає переходу на міжнародні стандарти обліку й звітності як основи для підвищення вірогідності й прозорості даних для прийняття ефективних управлінських рішень.

Метою статті є розкриття змісту та ролі категорій «доходи» і «витрати» в ієрархії систем обліку та управління підприємством; визначення порядку ведення обліку доходів, витрат та фінансових результатів в умовах застосування МСФЗ.

У процесі діяльності підприємства формуються доходи, витрати і фінансові результати. Категорії «доходи» і «витрати» можна назвати фундаментальними поняттями бухгалтерського обліку, оскільки їх визначення необхідно для досягнення основної мети підприємства, а саме: максимізації прибутку та прийняття раціональних управлінських і економічних рішень користувачами звітності.

Категорії «доходи» і «витрати» відіграють найважливішу роль не тільки в бухгалтерському обліку, але й у системі управління підприємством в цілому (рис.1).



Рис. 1. Роль категорій «доходи» і «витрати» в ієрархії систем обліку та управління підприємством

Доходи і витрати класифікуються за певними ознаками та відображаються певним чином в кожній з підсистем бухгалтерського обліку у відповідності з їхніми вимогами. Користувачі бухгалтерської інформації, які визначають в процесі своєї діяльності доходи і витрати, надають даним поняттям різне значеннєве навантаження (табл. 1).

Порівняння основних положень зазначених стандартів свідчить про наявність спільних моментів. Насамперед, це стосується критеріїв визнання

доходів, класифікації доходів за видами діяльності, оцінки доходів, порядку відображення у звітності тощо.

Таблиця 1

Поняття «доходи» і «витрати» в системі нормативного регулювання бухгалтерського обліку

Нормативний акт	Поняття «Доходи»	Поняття «Витрати»
НПСБО 1	Збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками);
ПКУ	Загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами.	Сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).
МСФЗ 18	Валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу.	
Концептуальна основа фінансової звітності	Збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників.	Зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.

МСФЗ (IAS) 18 «Виручка» використовується для обліку доходу, який виникає в результаті таких операцій: продаж товарів; надання послуг; використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті та дивіденди [1]. П(С)БО 15 «Дохід»

застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) [7].

Перелік операцій, передбачений МСФЗ, обмежує сферу дії нормативного документу. Це впливає на регулювання облікового відображення господарських операцій підприємства.

У П(С)БО 15 «Дохід» поняття доходу не розглядається, проте воно наведене у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно з яким доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [5].

Згідно ж МСФЗ (IAS) 18 «Виручка»: дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу [1].

Разом з тим між цими стандартами існують і деякі відмінності. Визначення поняття «дохід» за МСФЗ не враховує збільшення активу та зменшення зобов'язань, а лише розглядає зростання власного капіталу. Це впливає на методику облікового відображення господарських операцій.

Окремого міжнародного стандарту, який визначає методологію обліку витрат і порядок їх розкриття у фінансовій звітності немає. Питання, що стосуються поняття, оцінки, визнання та класифікації витрат, розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансових звітів» [2], МСФЗ (IAS) 2 «Запаси» [3], МСФЗ (IAS) 16 «Основні засоби» [4], МСБО 23 «Витрати на позики».

Згідно МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій. Згідно з П(С)БО 16 витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди [8].

Відрізняється також класифікація та групування витрат. Міжнародні стандарти виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування у звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності підприємства, та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю. У П(С)БО 16 витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати.

Окрім того при визначенні доходів і витрат у національному обліку не враховано фактору часу. Міжнародні стандарти побудовані на основі теорії статистичного балансу та визначають лише доходи і витрати звітного періоду,

тоді як національний облік має походити з динамічної балансової теорії і визначає доходи і витрати звітних та майбутніх періодів. Велике значення для правильної організації обліку доходів і витрат має їх науково обґрунтована класифікація.

Нині існують різні класифікації доходів і витрат. Згідно П(С)БО 15 дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», доходи підприємства класифікують за різними ознаками. Для визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від: реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу; надання послуг, виконання робіт; використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особам, результатом якого є отримання відсотків, дивідендів, роялті [7]. Критерії визнання доходу, наведені в цьому Положенні (стандарті), застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції (операцій).

Визнані доходи згідно П(С)БО 15 «Доходи» класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

- а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- б) чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- в) інші операційні доходи;
- г) фінансові доходи;
- д) інші доходи.

Згідно МСФЗ (IAS) 18 «Виручка» доходи класифікуються за такими групами:

- а) доходи від продажу товарів;
- б) доходи від надання послуг;
- в) відсотки, роялті та дивіденди [1].

Відповідно до ПКУ доходи поділяються на: «доходи від операційної діяльності» та «інші доходи». Суть та види доходів за новим ПКУ практично не змінилися, змінилася лише їх класифікація, зокрема «загальні» та «інші» доходи, тепер змінені на «доходи від операційної діяльності» та «інші доходи». Необхідно звернути увагу на види доходів, які набули детального визначення та опису.

Податковий кодекс у п. 135.4. ст. 135 ПКУ дає визначення «доходу від операційної діяльності». Так дохід від операційної діяльності визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань. До цієї групи віднесено два види доходів (п. 135.4.1. та 135.4.2.) - доходи від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди комісіонера (повіреного, агента тощо) та дохід банківських установ. Крім того, ПКУ чітко визначає, що відноситься до доходів від банківських установ, розкриваючи їх у

п. 135.4.2. ст. 135 ПКУ. Це є позитивним для класифікації доходів платником податку та надає змогу чітко визначити порядок визнання вказаних доходів. Всі інші доходи, перелік яких не обмежений, визначений у групі «інші доходи» [6].

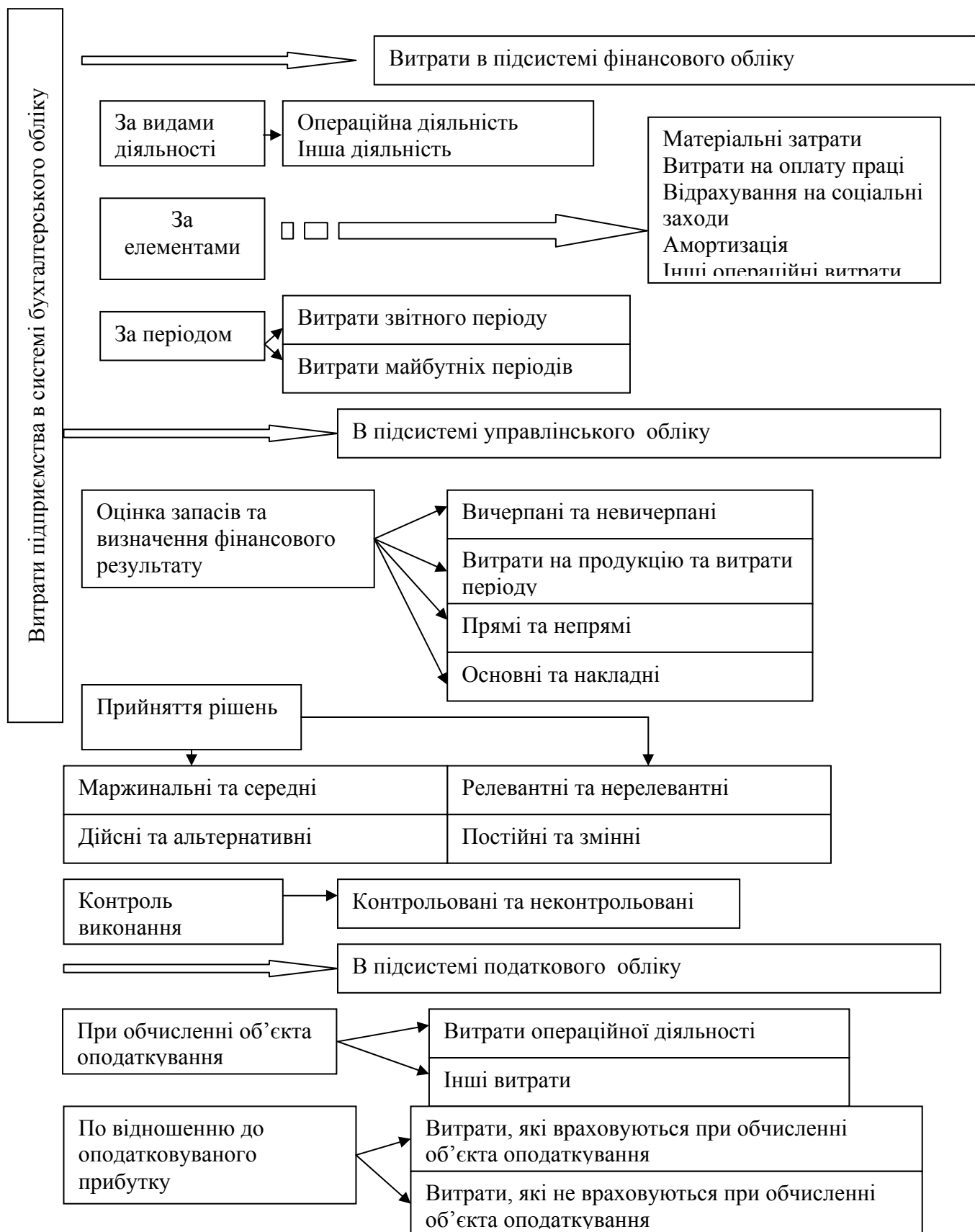


Рис. 2. Класифікація витрат в системі бухгалтерського обліку

Класифікація витрат у підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку наведена на рис. 2. У результаті розходжень у підходах до групування доходів і витрат у фінансовому, податковому й управлінському обліку по різному формується фінансовий результат. За даними фінансового обліку можна визначити фінансовий результат діяльності всього підприємства, тому що він охоплює всі види доходів і витрат. Податковий облік формує інформацію про оподатковуваний прибуток. На основі даних управлінського обліку, оперуючи інформацією про доходи й витрати за звичайними видами діяльності, можна визначити наскільки прибутковий той або інший вид продукції (робіт, послуг).

Отже, основне завдання бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємства зводиться до визначення їх величини, яка потім знаходить своє відображення у фінансовій звітності.

На об'єктивність і реальність оцінки показників впливає існуюча невизначеність, яка виникає в процесі укладання та реалізації господарських угод та пов'язана з моментом визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку і розподілом облікової інформації про доходи й витрати між звітними періодами. Вважаємо, що основними умовами визнання доходів і витрат в умовах невизначеності є достовірність їх оцінки та обачність при визначенні моменту (дати) визнання. Доходи й витрати визнаються в бухгалтерському обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена. При формуванні фінансового результату повинна бути забезпечена їх відповідність.

Нині на даному етапі ринкових відносин вітчизняні підприємства не можуть бути впевнені у стійкому фінансовому становищі ні банківської системи, ні інших підприємств. Як наслідок відсутня можливість визнання доходів і витрат у момент укладання договору, оскільки існує певна невизначеність і великий ризик. Ці всі моменти знайшли відповідне відображення у національних стандартах. Існуючі невизначеності в момент визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку виникають внаслідок наявного протиріччя найважливіших облікових принципів. В цих умовах підприємствам, які здійснюють свою виробничу діяльність зі звичайним технологічним циклом (у межах звітного періоду), доцільно визначати доходи й витрати, виходячи з принципу тимчасової визначеності фактів господарської діяльності (тобто по мірі передачі продукції (робіт, послуг)). При цьому, на нашу думку, значною мірою забезпечується вимога обачності і, головне, баланс між надійністю та доречністю інформації.

В умовах ринкових відносин одним з основних завдань господарюючих суб'єктів є забезпечення рентабельності їх функціонування. У формуванні прибутку беруть участь факти господарської діяльності, які в бухгалтерському обліку класифікуються як доходи і витрати підприємств. Але не всі з цих фактів можуть бути визначені як витрати і доходи, які можна віднести до того звітного періоду, у якому вони мали місце. Розподіл облікової інформації про доходи і витрати між поточними і майбутніми звітними періодами найчастіше засновано на професійному судженні бухгалтера (коли відсутній чіткий зв'язок між доходами й витратами), внаслідок чого виникає невизначеність в обліку



фінансових результатів. Отже, основним завданням методології бухгалтерського обліку доходів і витрат має бути забезпечення точного співвідношення фактів господарської діяльності підприємства із звітними періодами, та відповідно із фінансовими результатами, які вони формують.

Якщо витрати було здійснено в даному звітному періоді, а доходи очікується отримати в наступних звітних періодах, то такі витрати підлягають капіталізації, тобто виключенню з витрат даного звітного періоду та віднесенню до складу активів підприємства. Такі витрати можуть бути капіталізовані у вартості запасів, необоротних активів, у вигляді дебіторської заборгованості, або у вигляді витрат майбутніх періодів. Капіталізація витрат у цінності відбувається в тому випадку, коли витрати не вважаються такими, а розглядаються лише як збільшення активу, як складової частини тих або інших цінностей. Спосіб списання витрат майбутніх періодів, а також строки їх списання варто встановити в обліковій політиці підприємства.

Отже, проведені дослідження дозволили зробити нам наступні висновки. На даний час компанії, що прагнуть виходити на світові ринки, мають будувати таку систему бухгалтерського обліку та звітності, що відповідатиме принципам і вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також сучасним потребам ринкової економіки.

Порівняння основних положень зазначених стандартів свідчить про наявність спільних моментів. Але існують і певні відмінності. Основні відмінності полягають у порядку визнання витрат, а також у відмінності класифікації та групуванні витрат. Окрім того при визначенні доходів і витрат у національному обліку не враховано фактору часу. МСБО побудовані на теорії статистичного балансу й визначають тільки доходи й витрати звітного періоду, тоді як національний облік виходить із динамічної балансової теорії й визначає як доходи й витрати звітного періоду, так і майбутніх періодів.

Вважаємо, що основними умовами визнання доходів і витрат в умовах невизначеності є достовірність їх оцінки та обачність при визначенні моменту (дати) визнання. Доходи й витрати визнаються в бухгалтерському обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена. При формуванні фінансового результату повинна бути забезпечена їх відповідність.

### **Література:**

1. Войнаренко М.П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посібник. / М.П. Войнаренко, Н.А. Пономарьова, О.В. Замазій. – К.: Цент учбової літератури, 2010.– 488 с.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]// Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013)
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси », затв. наказом Міністерством фінансів України від 31.03.99р. №87. [Електронний ресурс] // Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021)
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Основні засоби» - [Електронний ресурс] // Сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: [www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО\\_16.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf).

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
6. Податковий кодекс України [кодифікований] станом на 17.02.2014р. // Все про бухгалтерський облік. – 2014. - № 19-20. – 450с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», від 29.11.1999 № 290 // Все про бухгалтерський облік. – 2013. - № 64. – С. 19-21.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99р. №318. // Все про бухгалтерський облік. – 2013. - № 64. – С. 22-27.

### **1.3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ ХАРКІВСЬКОГО РЕГІОНУ (НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ МАШИНОБУДУВАННЯ)**

**Зосимова Ж.С.**

кандидат економічних наук, старший викладач

*Харківський державний університет харчування та торгівлі*

Машинобудування є комплексною галуззю, яка базується на використанні надбань і досягнень різних галузей (хімічної, енергетичної, легкої, металообробної тощо), складає основу розвитку промисловості та відіграє вирішальну роль з огляду на стратегічні аспекти розвитку держави, зокрема Харківського регіону.

Харківський регіон є одним з найбільш великих та значних наукових та промислових центрів України. У сфері промислового виробництва Харківський регіон займає 5 місце в країні. У Харківському регіоні сконцентровано 667 промислових підприємств, на яких працює 234 тис.чол. [2]. Харківська область – лідер машинобудування України. Особливості розвитку Харківського регіону в загальнонаціональній структурі промисловості України представлено в табл. 1.

Таблиця 1

Обсяги реалізованої промислової продукції (робіт, послуг) за 2008 – 2012 роки  
в Україні та Харківській області [2]

Вид діяльності	2008		2009		2010		2011		2012	
	млн. грн	%	млн. грн	%	млн. грн	%	млн. грн	%	млн. грн	%
промисловість України	7791268	100	668956	100	889098,4	100	1120325,4	100	1115224,5	100
промисловість Харківської області	35429	4,5	35690,2	5,3	47698,3	5,3	56874,8	5,1	60381,1	5,4
машинобудування України	109273,7	100	74240,7	100	10189,4	100	134815,2	100	140569,3	100
машинобудування Харківської області	7797,9	9,8	7366,7	9,9	9164,2	9	14238,2	10,6	15235,4	10,8

Так за період з 2008-2012 рр. обсяги реалізованої промислової продукції у Харківській області збільшилися на 40%, в загалі у промисловості України – на 24%. У машинобудуванні Харківській області спостерігається теж тенденція до збільшення обсягів реалізованої продукції на 41,7%, темпи зростання обсягів реалізованої продукції України збільшились лише на 3,5 %. Отже, ці показники свідчать про суттєве збільшення внеску Харківського регіону в результати роботи промисловості. Розвиток машинобудування Харківського регіону структури виробництва промислової продукції представлені на рис. 1 та рис. 2.

У 2010 році підприємствами Харківської області було реалізовано промислової продукції на 47,7 млрд. грн. (табл. 1). У загальнодержавному обсязі реалізованої продукції частка Харківської області складає 5,3%.

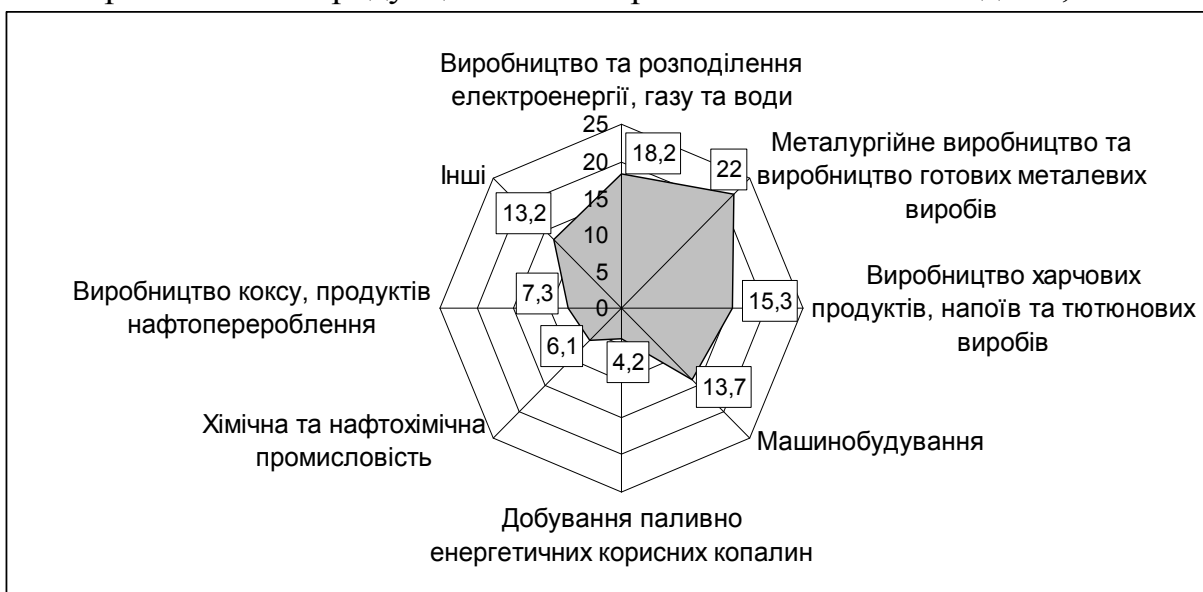


Рис. 1. Структура промислового виробництва Харківської області в 2008 році [2]

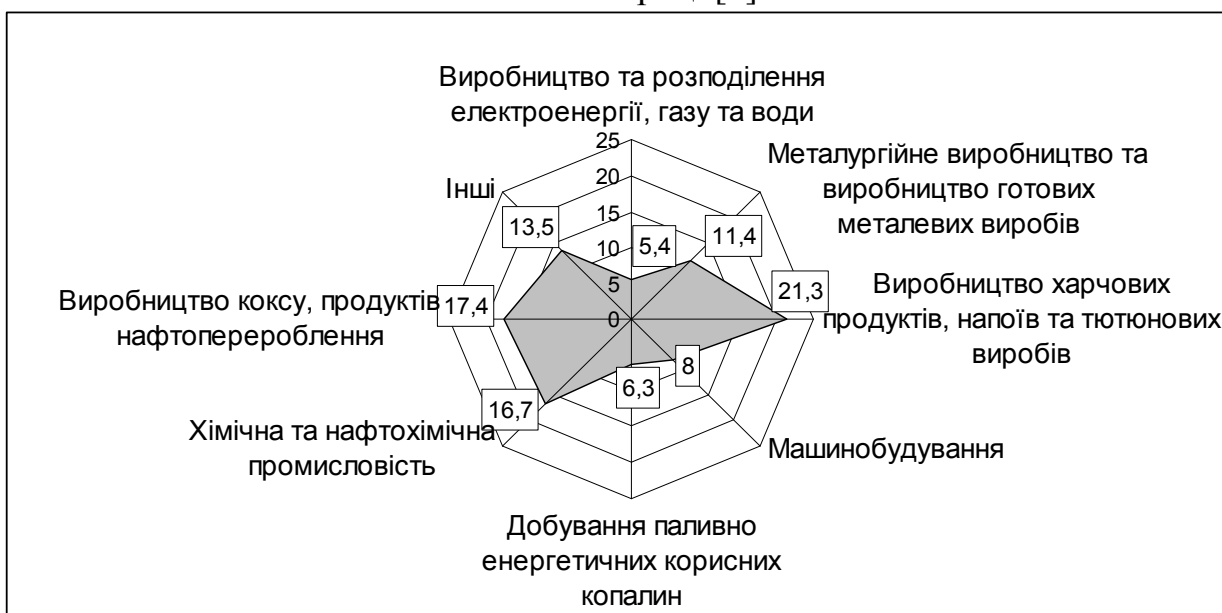


Рис. 2. Структура промислового виробництва Харківської області в 2010 році [2]

Аналіз стану промисловості Харківського регіону свідчить про те, що розвиток машинобудівної галузі не відповідає антикризовій стратегії, а управління в галузі машинобудування потребує суттєвих змін.

Незважаючи на скорочення частки машинобудування у загальному обсязі реалізованої промислової продукції, галузь належить до найважливіших секторів промисловості Харківської області. Її подальшому розвитку сприятиме модернізація управління машинобудівних підприємств, їх технічне переоснащення з використанням сучасних технологій, освоєння нових конкурентоспроможних зразків техніки з орієнтацією на потреби внутрішнього ринку та збільшення експортного потенціалу.

Аналіз діяльності машинобудівних підприємств за 2006-2012 роки свідчить про збільшення обсягу реалізованої продукції (табл. 2). Проте його частка у структурі продукції промисловості коливається в межах 12,7–13,3%, що, безперечно, не досягає рівня розвинених країн світу, де частка машинобудування в промисловості, як правило, складає 25–45% [2-6].

Спад реалізованої продукції машинобудування почався вже в другому півріччі 2008 року. За 2008 рік зростання обсягу продукції машинобудування склав лише 0,3%, а промислове виробництво скоротилося в цей період на 5,2%. 2009 року обсяг виробництва впав майже на 45% при скороченні обсягу промислового виробництва на 21,9%.

За підсумками 2010 року зростання обсягів машинобудування становило 36,1% за рахунок збільшення в усіх ключових підгалузях машинобудування. За січень-серпень 2011 року зростання склало 21 %.

Таблиця 2

Динаміка індексів та ланцюгові темпи приросту обсягу промислової і машинобудівної продукції в 2006-2012 рр.

Період	Індекси та ланцюгові темпи приросту продукції, %			
	Промисловість у цілому		Машинобудування	
	індекс	темп приросту	індекс	темп приросту
2006	103,1	3,1	107,1	7,1
2007	106,2	6,2	111,8	11,8
2008	107,6	7,6	119,0	19,0
2009	94,8	-5,2	100,3	0,3
2010	78,1	-21,9	55,1	-44,9
2011	111,2	11,2	136,1	36,1
2012	108,9	8,9	121,0	21,0

У 2012 році машинобудування продовжує демонструвати позитивну динаміку розвитку, хоча не досягає ще рівня передкризового періоду. Зростання обсягу виробництва у секторі протягом останніх років відбувається одночасно зі скороченням кількості працюючих та підвищенням заробітної плати, хоча остання залишається нижчою, ніж у середньому в промисловості

Машинобудування є фундаментом економічного потенціалу країни, від рівня діяльності підприємств залежить стан її соціально-економічного розвитку. Підприємства машинобудування відіграють важливу роль у реалізації досягнень науково-технічного прогресу всіх галузей країни, у забезпеченні

інноваційної складової розвитку вітчизняної економіки. Але сьогодні підприємства вітчизняного машинобудування перебувають не у кращому стані, невисокою є ефективність їх діяльності.

Погіршення стану машинобудівних підприємств є наслідком зменшення інвестицій в їх діяльність, невідповідності продукції стандартам якості, наявності значної кількості ресурсів, які не використовуються. Це зумовлює необхідність пошуку способів та засобів, які можуть сприяти переходу вітчизняних машинобудівних підприємств у кращий стан.

Кризова ситуація в економіці України ще раз висвітлила критичні для безпеки країни чинники:

- нерозвиненість внутрішнього ринку;
- малу питому вагу вітчизняного машинобудування в загальному обсязі промислового виробництва (12,6%) 2012 р. і, як наслідок, неадекватне зростання імпорту з величезними кредитними запозиченнями за кордоном.

Існує також низка системних проблем в економіці України, що заважають прискоренню процесів економічного розвитку через бюрократизацію, надмірний контроль, корупцію, непрозорість, політичну залежність законодавчої системи. Водночас є необхідним випереджаюче зростання обсягу машинобудування, тому що саме воно визначає виробничий потенціал країни, забезпечує стійке функціонування провідних галузей економіки (паливно-енергетичний комплекс, транспорт і зв'язок, агропромисловий комплекс, оборонні галузі, будівництво), а також наповнення споживчого ринку і, що не менш важливо, забезпечує зайнятість населення, підвищуючи його кваліфікаційний рівень. Машинобудівна галузь України загалом характеризується складністю й розмежуванням галузевої структури, широким асортиментом продукції, активною участю у галузевому й територіальному розподілі праці.

PEST-аналіз – це інструмент, призначений для виявлення політичних, економічних, соціальних і технологічних аспектів зовнішнього середовища, що можуть вплинути на стратегію розвитку машинобудування (табл. 3).

Політику вивчають тому, що вона регулює владу, яка визначає ділове середовище машинобудування та отримання ключових ресурсів для його діяльності. Основна причина вивчення економіки – це створення картини розподілу ресурсів на рівні держави, що є найважливішою умовою діяльності галузей машинобудування. Науковий і виробничий потенціал машинобудування та громадський інтерес до нього визначають за допомогою соціального компонента. Четвертим фактором є технологічний компонент, що виявляє тенденції у технологічному розвитку, які найчастіше є причинами змін і втрат ринку, а також появи нових продуктів.

SWOT-аналіз потенціалу розвитку машинобудування України є зручним інструментом структурного опису стратегічних характеристик ринкового середовища і галузі машинобудування.

Оцінювання сильних і слабких властивостей галузі стосовно можливостей і погроз зовнішнього ринкового середовища дає можливість

визначити стратегічні перспективи галузі та можливі шляхи їх реалізації (табл. 4).

Таблиця 3

PEST-аналіз машинобудування України [4]

Економічні фактори	Соціальні фактори
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Позитивна динаміка ВВП</li> <li>2. Низький платоспроможний попит внутрішнього ринку</li> <li>3. Нестача обігових коштів у підприємств</li> <li>4. Висока облікова ставка НБУ, високі ставки кредитування комерційних банків</li> <li>5. Криза у світовій фінансовій системі</li> <li>6. Високий рівень матеріало- і енергоємності продукції, що випускається</li> <li>7. Неконтрольоване зростання цін на товари та послуги природних монополій (сировина, енергоресурси)</li> <li>8. Недостатній обсяг інвестицій у машинобудуванні</li> <li>9. Фактична відсутність конкуренції як стимулюючого чинника</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Зменшення чисельності фахівців і робітників у найбільших промислових регіонах</li> <li>2. Недооцінювання ролі машинобудування як основи економічної та соціальної захищеності значної частини населення</li> <li>3. Скорочення працездатного населення</li> <li>4. Немає чітко вираженої орієнтації на якість як основу конкурентоспроможності</li> <li>5. Зниження привабливості праці в машинобудуванні</li> <li>6. Низька престижність праці у виробничій сфері</li> <li>7. Значний розрив між рівнем заробітної плати і рівнем потреб працівника</li> </ol>
Політичні фактори	Технологічні фактори
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Понад 90% підприємств машинобудування є приватизованими</li> <li>2. Необхідність дотримання норм СОТ у законодавчій і нормативній діяльності щодо імпорту-експорту</li> <li>3. Надмірна політизація суспільства</li> <li>4. Недовіра суспільства до влади і її органів</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Україна не є лідером у передових напрямках науки машинобудування</li> <li>2. Значне зношування активної частини основних фондів</li> <li>3. Продукція, що випускається, у більшості є морально застарілою, з низьким рівнем автоматизації та інтелекту технології виробництва</li> </ol>

З результатів SWOT-аналізу зрозуміло, що потрібно переорієнтувати управління машинобудуванням, насамперед, з огляду на обмеження, які накладає зовнішнє ринкове середовище, з об'єктивною оцінкою досягнутих результатів щодо вироблюваної продукції та використовуваних технологій і устаткування, тобто внутрішніх факторів. З результатів PEST- та SWOT - аналізу випливає, що машинобудування України не відповідає ринковим запитам і реальній можливості його розвитку. В умовах нестабільної економіки й загостренні конкуренції на внутрішньому і, особливо, на зовнішніх ринках має бути прийнято енергійні, ефективні заходи з боку і власників, і держави, самих підприємств щодо налагодження випуску конкурентоспроможної продукції, надання послуг, орієнтації на ринок, готовності до диверсифікації.

В дослідженні, для прикладу, пропонується розробити SWOT – аналіз для підприємства Харківського регіону ПАТ «Електромашина» (табл. 5, 6).

Для нейтралізації загроз, потрібно:

1. Зменшити ціни на продукцію машинобудування, для того, щоб посилити конкурентоспроможність на ринку. Тим самим керівник підприємства машинобудування збільшить прибуток від продажу продукції машинобудівної галузі.

2. Потрібно проводити набір на роботу висококваліфікованих працівників, тим самим піднімати рівень якості виробництва на підприємстві машинобудування.

3. Потрібно приділяти увагу інноваціям на підприємстві машинобудування, тим самим підприємство зможе збільшити прибуток та бути лідером на ринку серед конкурентів.

4. Потрібно привабити інвесторів, для того щоб, підприємство машинобудування могло зможу розширитися та мати зможу конкурувати на ринку.

Таблиця 4

SWOT-аналіз машинобудування Україні [4]

Слабкі властивості	Погрози зовнішнього ринкового середовища
1. Недостатня конкурентоспроможність продукції 2. Відсутність системи сервісного обслуговування (як правило, сервісне обслуговування передбачає контракти) 3. Експорт переважно в країни СНД 4. Нестача оборотних коштів 6. Низька ефективність просування на закордонні ринки 8. Недостатня наявність кваліфікованих кадрів, фахівців і робітників 9. Низька продуктивність праці 10. Низька інноваційна активність 11. Високий рівень зношення активної частини основних фондів 12. Низька інвестиційна привабливість 14. Не сформовано корпоративну культуру компаній на інноваційний розвиток 15. Відсутність портфеля перспективних розробок продукції машинобудування	1. Зростання конкуренції на ринках СНД не на користь України 3. Активна діяльність ключових конкурентів: Європа, Японія, Індія, Південно-Східна Азія 4. Відсутність стабільного фінансування урядових програм за термінами й обсягами 5. Відсутність або недостатність державних заходів для розвитку машинобудування 7. Нестабільність курсів світових валют
Сильні властивості	Можливості в зовнішньому ринковому середовищі
1. Наявність окремих підприємств, які випускають унікальну продукцію, що має попит на зовнішніх ринках 2. Збереглися традиції та досвід виробництва машинобудівної продукції 3. Наявність галузевих НДІ і КБ, що мають в своєму розпорядженні фахівців	1. Відносно стабільний попит на ринку Росії та інших країн СНД 2. Можливість часткового освоєння ринків Азії, Африки та Північної Америки 3. Можливість поживлення внутрішнього ринку України

Таблиця 5

Аналіз сильних і слабких сторін підприємства машинобудування Харківського регіону ПАТ «Електромашина»

Сильні сторони	Слабкі сторони
1. Великий вік підприємства, і, відповідно, накопичений великий досвід роботи на ринку при різних умовах	1. Висока витратність виробництва для підприємства;
2. Виробничі можливості підприємства	2. Слаборозвинута інфраструктура підприємства
3. Зручне географічне розташування постачальників	3. Недоліки кваліфікації у виробничого і обслуговуючого персоналу;
4. Зручне розташування виробництва біля транспортних вузлів	4. Неплатоспроможність основних споживачів
5. Висока конкурентоспроможність продукції	5. Наявність заборгованостей підприємства
6. Наявність дочірнього підприємства на базі дослідно-конструкторського бюро	6. Фізичний і моральний знос всіх видів устаткування
7. Можливість економії засобів по деяких статтях	7. Наявність асортименту, що давно не обновлявся;
8. Наявність асортименту різнопланової продукції	8. Відсутність регіональних представництв
	9. Дефіцит засобів для закупівлі напів-фабрикатів

Негативний вплив нестабільного зовнішнього середовища призвели до того, що сьогодні проблема банкрутства підприємств стала однією з найбільш актуальних питань в країні.

Таблиця 6

Аналіз можливостей і загроз підприємства машинобудування Харківського регіону ПАТ «Електромашина»

Можливості	Загрози
1. Можливість розширення виробництва за рахунок існуючих потужностей	1. Зміна цінової політики конкурентами може викликати втрату частини споживачів
2. Конкурентоздатна продукція привертає основну масу клієнтів	2. Нестабільність політичної ситуації
3. Зниження цін на покупний напівфабрикати дозволить, зменшивши витрати, збільшити прибутковість	3. Наявність економічної нестабільності
4. Широкі можливості у сфері упровадження нових технологій із наявністю науково-технічного дочірнього підприємства	4. Загроза подальшого підвищення цін на напівфабрикати примусить підвищити ціну, що зменшить частку ринку
5. Невелика кількість сильних конкурентів в Україні	5. Загроза збільшення боргу підприємства і втрати можливості його реструктуризації
6. Упровадження автоматизованої системи управління витратами дозволить економити	6. Нестабільність валютних курсів може викликати втрати прибутку

Для економіки нашої країни явище банкрутства не є новим. Затяжна адаптація до ринкових умов господарювання, нестабільність економіки, хронічний дефіцит грошових коштів, постійні та необдумані зміни законодавства, а також вкрай некерована конкурентна боротьба на ринках призводять до того, що значна кількість вітчизняних товаровиробників опиняються у кризовому стані, який для більшості із них закінчується банкрутством.

Основним засобом виживання підприємств у таких умовах є розробка та впровадження ефективного механізму антикризового управління, важливе місце у якому займає діагностика кризового стану підприємства. При цьому, слід зазначити, що вибір методики діагностування, насамперед, залежить від об'єктів, суб'єктів та цілей його проведення.

### Література:

1. Вартанов А.С. Економічна діагностика діяльності підприємства: організація та методологія / А.С. Вартанов. – М. : Фінанси та статистика, 1991. – 80 с.
2. Офіційний сайт Державної служби статистики України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
3. Лігоненко Л.О. Антикризове управління підприємством: теоретико-методологічні засади та практичний інструментарій / Л.О. Лігоненко. – К. : КНЕУ, 2001. – 580с.
4. Ситніченко В. Стратегія розвитку машинобудування на основі системи збалансованих показників / В. Ситніченко // Фінанси України. – 2008. – №3. – С. 57–64.
5. Стратегия и тактика антикризисного управления фирмой / Под общ. ред. А. П. Градова, Б. И. Кузина. – СПб. :Специальная литература, 1996. – 398 с.
6. Стратегія соціально-економічного розвитку Харківської області / В.С. Пономаренко, Т.С. Клебанова та ін. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2003. – 204 с.



## **1.4. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ**

**Куришко О.О.**

к.е.н., старший викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту  
ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ», м. Суми

В умовах динамічного розвитку міжнародних відносин, інтернаціоналізації господарських зв'язків, інтеграції фінансово-кредитних систем різних країн, зростання податкової конкуренції питання забезпечення ефективного контролю фінансово-господарської діяльності підприємств виходить на чільне місце.

Необхідно виділити три центри впливу на ринкову кон'юнктуру, а саме: зі сторони підприємств, зі сторони споживачів (суспільства), зі сторони контролюючих органів (переважно податкових).

Головною метою організації системи контролю фінансово-господарської діяльності підприємств зі сторони контролюючих податкових органів є забезпечення планового обсягу надходження податкових коштів до бюджетів різних рівнів з забезпеченням оптимального рівня рентабельності, фінансової незалежності, ліквідності та платоспроможності суб'єктів бізнесу.

В свою чергу контроль фінансово-господарської діяльності підприємств для бізнесу сприймається не зажди як об'єктивний кінцевий етап управління будь-яким процесом. В той же час національний бізнес в посткризових умовах серед цілей має не лише отримання нерозподіленого чистого прибутку, але й збереження існуючих обсягів реалізації продукції, ринкової частки та кваліфікованого кадрового потенціалу.

Для суспільства система контролю фінансово-господарської діяльності підприємств цікава перш за все зі сторони забезпечення суспільного розподілу частини створеного ВВП, що через інструменти податків, зборів та пільг дає змогу стимулювати розвиток окремих галузей, територій, громад, сфер діяльності.

В сучасних умовах згідно чинного податкового законодавства податковий контроль визначений як система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1]. При цьому проведення контролю з питань оподаткування є виключним правом податкових контролюючих органів.

Класифікація способів проведення податкового контролю наведена на рис. 1.

Загалом наведені способи податкового контролю дозволяють надійно організувати інституційно-інформаційних механізм контролю фінансово-господарської діяльності підприємств – платників податків.

За даними Публічного звіту про діяльність Міністерства доходів і зборів України у 2013 році [2] ключовою формою податкового контролю були податкові перевірки та податкові звірки, що базувалися на ризик орієнтованій моделі оцінювання діяльності платника податків.

В складі податкових перевірок і звірок виділено 3 основні їх типи: камеральні; документальні, в тому числі електронні; фактичні.

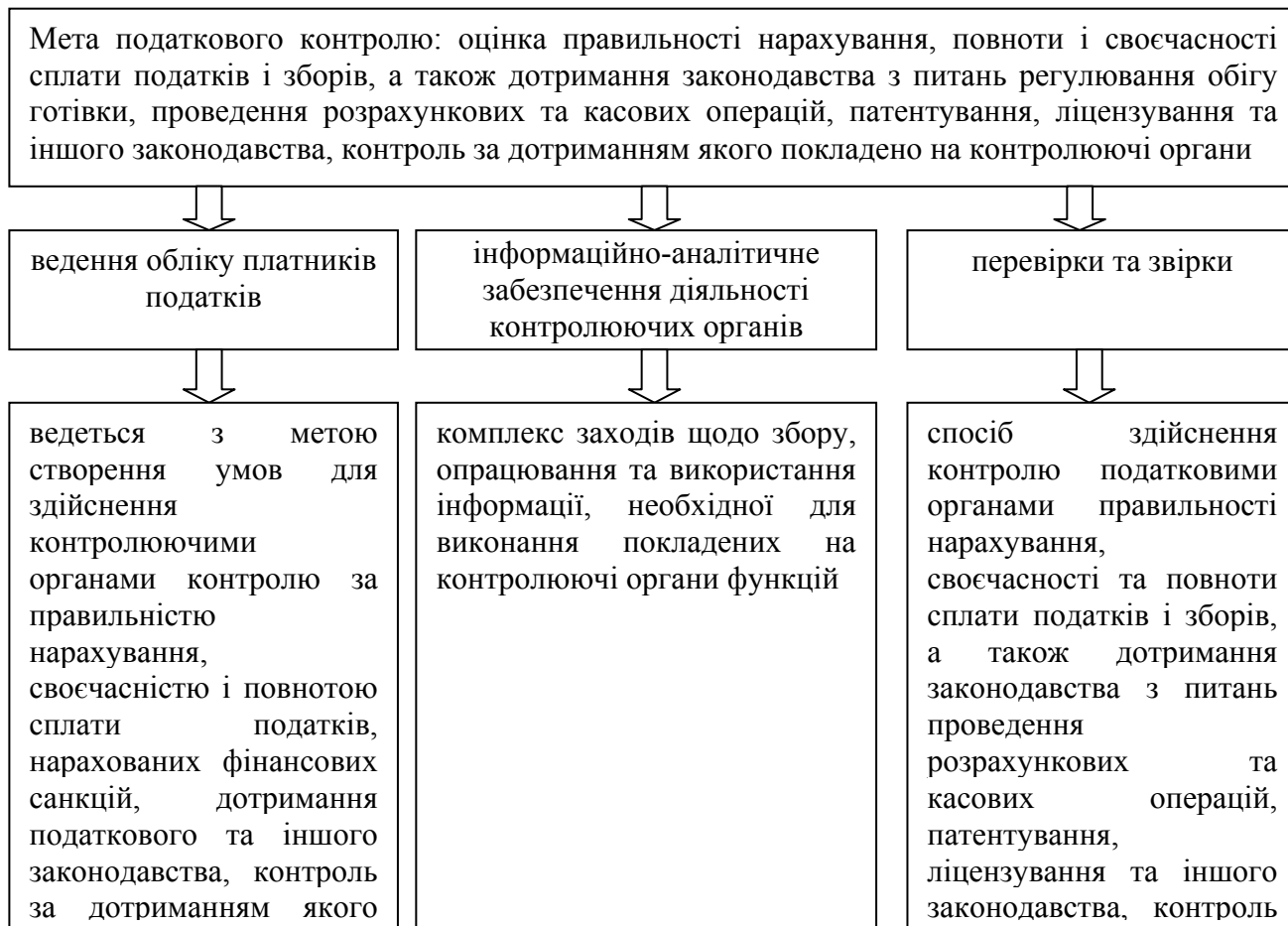


Рис. 1. Способи проведення податкового контролю податковими контролюючими органами

*Джерело: складено автором на основі [1]*

Позитивною тенденцією останніх років діяльності контролюючого органу було скорочення чисельності планових перевірок платників податків з 8,1 тис. перевірок 2012 році до 5,1 тис. планових перевірок в 2013 році або на 37%. В той же час чисельність позапланових перевірок скоротилася з 36,3 тис. перевірок в 2012 році до 33 тис. перевірок в 2013 році або на 9,1%, а зустрічних звірок – відповідно з 130,1 тис. перевірок в 2012 році до 71,4 тис. перевірок в 2013 році або на 45,1%. При цьому офіційна статистика не розкриває відповідні показники по найбільш загрозливим для бізнесу фактичним податковим перевіркам. Подібні тенденції з однієї сторони свідчать про відмову від принципу планування покарань для платників податків і певну демократизацію податкових правовідносин, проте з іншої вказують на ймовірність виконання планових завдань з надходження коштів від проведення контрольних заходів податковими органами за рахунок зростання податкового тиску на тих

суб'єктів – платників податків які потрапляють під планові або фактичні перевірки.

Позитивним є також введення з 2014 року такого сервісу як електронна документальна перевірка, що відповідно до Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення планових перевірок суб'єктів господарювання, затвердженими наказом Державної податкової адміністрації України від 01.04.2011 року № 190 [10], і Порядку подання платником податків заяви про проведення документальної невиїзної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення територіальним органом Міністерства доходів і зборів України про проведення такої перевірки, затвердженого Наказом Міністерства доходів і зборів України від 03.06.2013 № 143 [11], дозволяє платникам податку в залежності від їх розміру трансформувати документальну виїзну перевірку на електронну, тобто максимально уникнути контакту з посадовими особами контролюючого органу. Проте існують і окремі недоліки в сучасному стані організації електронної перевірки, зокрема:

- незначне поширення в господарській практиці подачі податкової звітності в електронній формі саме малими підприємствами - суб'єктами спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, в тому числі фізичними особами – підприємцями;

- фактична відсутність у переважній більшості суб'єктів спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності автоматизованої системи ведення бухгалтерського обліку і подачі податкової звітності та окремого працівника-бухгалтера, який його забезпечує;

- існування ризиків розголошення інформації про окремі напрямки господарської діяльності суб'єкта господарювання третім особам (комерційної таємниці, що стосується контрагентів, сировини та матеріалів, технологічного процесу);

- відсутність інформаційної транспарентності стосовно методики визначення ризику платника податків, що регулюється Методичними рекомендаціями щодо складання плану-графіка проведення планових перевірок суб'єктів господарювання, затвердженими наказом Державної податкової адміністрації України № 190 від 01.04.2011 року [2];

- недосконалість механізму проведення електронної податкової перевірки, що визначається:

- можливістю формування податкового запиту податковими органами до платника податку щодо надання копій бухгалтерських документів в паперовому вигляді;

- неможливість проведення електронної податкової перевірки щодо періодів, які вже підлягали документальній плановій або позаплановій перевірці;

- існування законної можливості відмови від проведення електронної перевірки податковим органом у разі не існування технічної можливості перевірки окремих податків і зборів;

- тривала процедура розгляду можливості проведення електронної перевірки (10 календарних днів з моменту отримання відповідної заяви від платника податків і необхідних документів);

- порушення принципів всеохоплення та територіальної диференціації (можливість подання заяви та проведення електронної податкової перевірки податковими органами лише за місцем ведення податкового обліку платника податку).

В рамках Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року впровадження побідного ризик орієнтованого підходу дозволяє забезпечити принцип неутручання податкових контролюючих органів в фінансово-господарську діяльність сумлінних платників податків. Індикатори ризику поділу платників податку передбачають накопичення інформації про платника в момент його постановки на облік в податкових органах та за результатами його фінансово-господарської діяльності. Критерії (індикатори), які виявляються в процесі діяльності платника податків, можливо умовно поділити на наступні підгрупи залежно від стадії виявлення:

- під час обробки даних податкових декларацій (розрахунків);
- під час обліку платежів (податкових зобов'язань);
- під час обслуговування платників податків;
- під час здійсненні контрольної-перевірочної роботи;
- під час апеляції платниками податків;
- під час погашенні прострочених податкових зобов'язань;
- під час визначення кола платників податків, які здійснюють свою діяльність, пов'язану з відмиванням доходів, отриманих злочинним шляхом [3].

Проте критерії виділення груп платників податків є доволі розмитими, що дозволяє одночасно про різному трактувати окремі кількісні показники функціонування платників податків (рис. 2).

Відповідні критерії дозволяють регулювати процес проведення позапланових та фактичних перевірок, проте мають бути максимально формалізованими та включати загальний аналіз фінансово-господарської діяльності платників податків протягом кількох звітних періодів.

Автором пропонується враховувати не лише галузеві фактори діяльності, але й регіональні показники функціонування суб'єктів господарювання.

Окремої уваги потребують зовнішньоекономічні торговельні та інвестиційні операції суб'єктів господарювання, у яких вигодо набувачами є контрагенти з офшорних зон. В сучасних умовах податковим законодавством передбачено ряд захисних норм від проведення операцій з офшорами, зокрема, ст. 161 «Спеціальні правила» визначає, що у разі укладення договорів, які передбачають здійснення оплати товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів, що мають офшорний статус, чи при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів або через їх банківські рахунки, незалежно від того, чи здійснюється така оплата (в грошовій або іншій формі) безпосередньо або через інших резидентів або нерезидентів, витрати платників податку на оплату вартості таких товарів (робіт, послуг) включаються до складу їх витрат у сумі, що становить 85 відсотків вартості цих товарів (робіт, послуг).

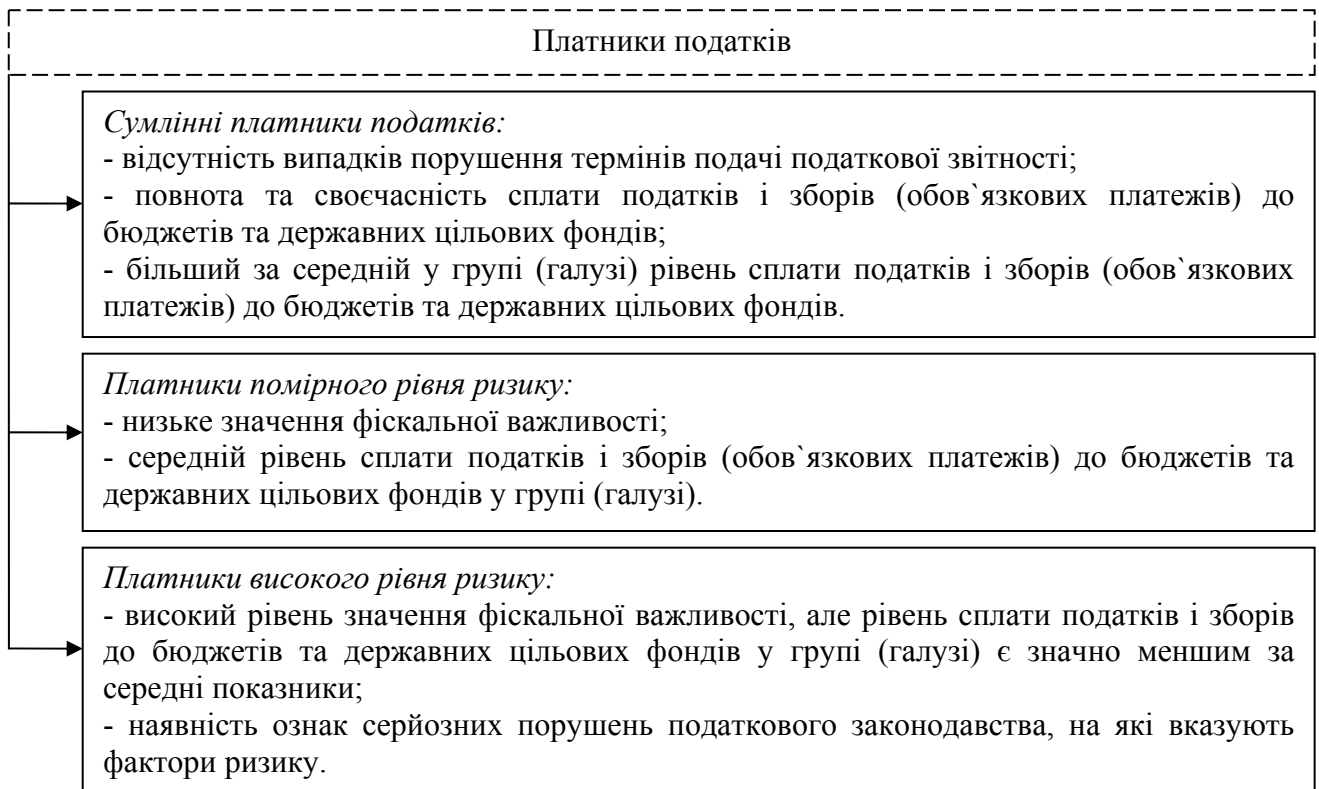


Рис. 2. Групи платників податків за рівнем ризикованості в системі податкового контролю

*Джерело: складено автором на основі [1, 3]*

Правило, визначене цим пунктом, починає застосовуватися з календарного кварталу, що настає за кварталом, на який припадає офіційне опублікування переліку офшорних зон, встановленого Кабінетом Міністрів України. У разі необхідності внесення змін до цього переліку такі зміни вносяться не пізніше ніж за три місяці до нового звітного (податкового) року та вводяться в дію з початку нового звітного (податкового) року [1]. Перелік офшорних територій визначено Розпорядженням Кабінету міністрів України від 23 лютого 2011 р. N 143-р. [4].

В той же час за даними Державної служби статистики і відповідно до міжнародної практики до даного переліку не ввійшло кілька потужних офшорних зон, тобто згідно національного законодавства дані території не визнано офшорами. Динаміка інвестиційних операцій з даними територіями вказує на явне їх використання для транскордонного переміщення коштів, що мають сумнівне походження.

Забезпечувати ефективну протидію легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, в Україні повинні були б Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму» [6] та Закон України «Про банки і банківську діяльність» [5], проте за даними профільного регулятора Державної служби фінансового моніторингу Україна має високі ризики участі в процесах відмивання коштів [7].

В табл. 1 наведено динаміку прямих іноземних інвестицій до України за період 2007-2013 рр. згідно з даними Державної служби статистики України

Таблиця 1

Динаміка ПІІ в Україну за 2007-2013 рр., млн. дол. США

Країна	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Загалом ПІІ, в т.ч.:	29489,4	35723,4	40026,8	44708,0	49362,3	54462,4	58156,9
Кіпр	5941,8	7682,9	8593,2	9914,6	12645,5	17275,1	19035,9
Німеччина	5917,9	6393,8	6613,0	7076,9	7386,4	6317,0	6291,8
Нідерланди	2511,2	3180,8	4002,0	4707,8	4822,8	5168,6	5561,5
Російська Федерація	1462,2	1851,6	2674,6	3402,8	3594,5	3785,8	4287,4
Австрія	2075,2	2445,6	2604,1	2658,2	3423,1	3401,4	3257,5
Велика Британія	1968,8	2273,5	2375,9	2298,8	2508,2	2556,5	2714,1
Віргінські Острови (Брит.)	1045,7	1471,5	1371,0	1460,8	1607,0	1884,9	2493,5
Франція	1046,2	1226,1	1640,1	2367,1	2230,7	1765,3	1825,8
Швейцарія	583,8	715,6	805,5	859,4	960,3	1106,2	1325,4
Італія	x	914,3	992,2	982,4	965,9	1015,9	1267,8
США	1436,8	1471,5	1387,1	1192,4	1043,1	936,7	991,1
Польща	670,5	694,7	864,9	935,8	875,5	916,4	845,4
Інші країни	4829,3	5401,5	6103,2	6851,0	7299,3	8332,6	7204,1

Джерело: складено автором на основі [8]

За результатами дослідження центрів інвестиційної активності в Україну встановлено, що потужними інвесторами є Кіпр, Австрія, Нідерланди та Швейцарія, які не включаються за законодавством України до переліку офшорних зон, отже, рівень фінансово-господарського контролю за діяльністю вигодонабувачів з даних країн не є посиленням.

Таблиця 2

Загальне податкове навантаження країн за період 2009-2012 рр., %

Країна	2009	2010	2011	2012	2013
Україна	57.2	55.5	57.1	55.4	54.9
Італія	67.7	67.7	67.7	67.7	65.8
Німеччина	43.9	47.0	45.6	45.9	49.4
Польща	42.2	40.1	39.5	39.8	41.6
Росія	48.3	46.5	46.9	54.1	50.7
Кіпр	20.6	22.3	22.0	22.2	22.5
Австрія	53.4	53.2	52.3	52.4	52.4
Великобританія	34.9	36.1	36.1	35.0	34.0
Нідерланди	38.5	39.4	39.6	39.2	39.3
Швейцарія	28.7	28.8	28.9	29.1	29.1
Мальдіви	9.3	9.3	9.3	26.8	28.9
Люксембург	20.0	20.0	19.8	20.0	20.7
Лесото	19.9	19.6	16.0	16.0	16.0
Кувейт	10.7	10.7	10.7	12.4	12.4

Джерело: складено на основі [9]

Відповідні методи та інструменти податкового контролю до даних операцій повинні використовувати податковими органами, оскільки в умовах

загострення податкової конкуренції нарощення інвестицій з офшорних зон, які не закріплені в законодавстві України, призводить до недоотримання державним бюджетом України надходження у формі податку на прибуток та податку на додану вартість.

Загальне податкове навантаження країн за період 2009-2012 рр. наведено в табл. 2.

Аналіз податкового навантаження в різних країнах світу засвідчив, що навіть законодавче визнання офшорних зон на Кіпрі, Нідерландах, Люксембургу не призводить до скорочення рівня податкового навантаження. Проте, наприклад впровадження 15% податку на фінансові операції з Кіпру в 2013 році надало можливість залучити до бюджету України за ставки податку на прибуток в 19% суму в розмірі понад 3,6 млрд. дол. США, що складає близько 2% національного ВВП за 2013 рік та майже 9% доходів державного бюджету за 2013 рік.

Таким чином, наведені напрямки організації контролю фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання дозволяють оптимізувати способи податкового контролю і взаємовідносин між контролюючими органами та сумлінними платниками податків.

### Література:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112.
2. Публічний звіт про діяльність Міністерства доходів і зборів України у 2013 році [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/data/files/10866.pdf>. - Заголовок з екрану.
3. Визначення ризиковості діяльності суб'єктів господарювання та заходів щодо недопущення втрат бюджету внаслідок ухилення таких суб'єктів господарювання від оподаткування [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/>. - Заголовок з екрану.
4. Перелік офшорних зон, затверджено Розпорядженням Кабінету міністрів України від 23 лютого 2011 р. N 143-р.
5. Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 7 грудня 2000 року № 2121-III. [електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. - Заголовок з екрану.
6. Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму» від 28 листопада 2002 року № 249-IV [електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. - Заголовок з екрану.
7. Офіційний сайт Державної служби фінансового моніторингу України [електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.sdfm.gov.ua>. – Заголовок з екрану.
8. Офіційний сайт Державної служби статистики України [електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/> – Заголовок з екрану.
9. Офіційний сайт Світового банку [електронний ресурс] – Режим доступу: <http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS> – Заголовок з екрану.
10. Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення планових перевірок суб'єктів господарювання, затвердженими наказом Державної податкової адміністрації України від 01.04.2011 року № 190.
11. Про затвердження Порядку подання платником податків заяви про проведення документальної невивізної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення

територіальним органом Міністерства доходів і зборів України про проведення такої перевірки, Наказ Міністерства доходів і зборів України від 03.06.2013 № 143.

### **1.5. ГАРМОНІЗАЦІЯ ОЦІНЮВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

**Найкерська Г.В.**

кандидат економічних наук

*Львівський національний університет імені Івана Франка*

Прибуток в бухгалтерському обліку визначається шляхом порівняння доходів і витрат, визначених національними стандартами бухгалтерського обліку, а для значної групи підприємств – за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

Законодавчою основою застосування МСФЗ є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». До суб'єктів господарювання, які обов'язково мають застосовувати МСФЗ при складанні фінансової звітності відносять [1, 9] :

- з 2012 року публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії;
- з 2013 року підприємства, які надають фінансові послуги, крім страхування та пенсійного забезпечення, а також здійснюють недержавне пенсійне забезпечення;
- з 2014 року підприємства, які провадять допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування.

Всі інші суб'єкти господарювання мають право добровільно перейти на застосування МСФЗ.

З урахуванням обов'язковості складання значною групою підприємств фінансової звітності за МСФЗ, їхнє застосування українськими підприємствами можливе з використанням двох підходів: гармонізації і стандартизації.

Низка дослідників, з якими ми погоджуємося, вбачають відмінності у застосуванні термінів «гармонізація» і «стандартизація».

К. Робертс, П. Вітман та П. Гордон [10] вважають, що «гармонізація, ще процес, за допомогою якого облік рухається від цілковитої розмаїтості практики. Кінцевим результатом є стан гармонії, коли всі учасники процесу групуються навколо одного можливого методу обліку або навколо обмеженої кількості тісно пов'язаних методів. Кінцевим результатом є стан однаковості».

Таких же поглядів при розумінні цього терміну дотримуються К. Ноубс і Р. Паркер [11].

Стандартизація названими авторами інтерпретується як безумовне дотримання вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Наявність національних стандартів бухгалтерського обліку (П(С)БО), сформованих на підставі МСФЗ засвідчує, що обраний Україною шлях до запровадження МСФЗ – це гармонізація. У випадку стандартизації українські



підприємства мали б безумовно застосовувати тільки МСФЗ як основу для ведення обліку і складання звітності.

Складання українськими підприємствами фінансової звітності за МСФЗ здійснюється із застосуванням одного з методів:

1. Конверсії, який передбачає ведення бухгалтерського обліку паралельно за П(С)БО і за МСФЗ та складання звітності на основі його даних за формами, затвердженими Міністерством фінансів України [3].

Застосування методу конверсії забезпечить вищий рівень достовірності відображення статей у звітності, складеної за МСФЗ, але є досить витратним і вимагає високого рівня професійності облікового персоналу, тому його застосування українськими підприємствами не знайшло широкого застосування.

2. Трансформації (коригування) фінансової звітності, складеної за П(С)БО. Бухгалтерський облік у цьому випадку ведеться тільки за вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку. Для повного розкриття інформації за вимогами МСФЗ підприємство може нагромаджувати додаткову інформацію на спеціально відкритих аналітичних рахунках або субрахунках. Підприємство спершу складає звітність за вимогами П(С)БО. Далі бухгалтерською службою підприємства або аудиторською фірмою проводяться необхідні коригування для відображення активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат за оцінками й групуваннями, що забезпечать їхнє відображення за МСФЗ.

Проведені нами дослідження складеної за МСФЗ фінансової звітності низки підприємств Львівської області за 2012–2013 рр. показують формальний підхід при проведенні трансформації фінансової звітності підприємств за вимогами МСФЗ. У 80% із досліджених 86 підприємств фактично здійснюється тільки рекласифікація статей для відображення їх за групами, визначеними МСБО 1 «Подання фінансової звітності» без проведення необхідних коригувань в оцінці її статей.

Формальний підхід до проведення трансформації фінансової звітності за вимогами МСФЗ зумовлений такими чинниками:

– відсутністю зацікавленості з боку власників і менеджменту. В умовах, коли підприємство не планує розміщення своїх акцій на національних чи міжнародних фондових біржах, отримання значного кредиту від іноземного кредитора, пріоритетом при трансформації фінансової звітності в умовах економічної нестабільності часто є економія фінансових ресурсів, що зумовлює залучення недостатньо кваліфікованих фахівців для виконання цієї роботи;

– недостатня пропозиція кваліфікованих бухгалтерів-професіоналів, які мають належний теоретичний і практичний досвід трансформації фінансової звітності та ведення обліку за МСФЗ;

– непрозорість ведення бізнесу, що не дозволяє залучити сторонніх консультантів-фахівців для виконання робіт по трансформації фінансової звітності;

– обмежені повноваження Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, яка з використанням власних або залучених фахівців не має

змоги перевірити достовірність складеної фінансової звітності емітентів та професійних учасників фондового ринку.

Запровадження на законодавчому рівні обов'язковості складання звітності про податкові різниці (ймовірно з 2014 року) все ж змусить підприємства переглянути дотримання вимог до визнання та оцінки окремих об'єктів обліку, відображених у фінансовій звітності, складеній за національними чи міжнародними стандартами бухгалтерського обліку з метою отримання достовірної бази їхнього оцінювання для цілей оподаткування.

Нормативне регулювання розрахунку результату діяльності підприємства для цілей оподаткування здійснюється Податковим кодексом України [2]. Фіскальна орієнтованість цього законодавчого акту зумовлює виникнення тимчасових та постійних податкових різниць які зменшують (збільшують) витрати з податку на прибуток, нараховані підприємством за вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку (МСФЗ) і призводять до визнання на балансі відстрочених податкових активів або відстрочених податкових зобов'язань.

За пп. 14.1.188 п. 14.1 ст. 14 ПКУ [2] податкова різниця – це різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III Податкового кодексу.

Розрахунок податкових різниць в бухгалтерському обліку регулюється низкою національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку: П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [4], МСБО 12 «Податки на прибуток» [6] та ПБО «Податкові різниці» [5]. Наявність такої кількості стандартів зумовлена тим, що за чинним законодавством України підприємства при розрахунку податкових різниць з податку на прибуток мають використовувати два методи: зобов'язань за балансом та оборотів за звітом про фінансові результати.

Метод зобов'язань за балансом (інша назва – активи/кредиторська заборгованість), який рекомендується для використання МСБО 12 «Податки на прибуток» та П(С)БО 17 «Податок на прибуток», полягає у визначенні тільки тимчасових різниць, що виникають між податковою базою активу чи зобов'язання та їхньою балансовою вартістю.

Тимчасова податкова різниця – це податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах [4]. Тимчасові податкові різниці можуть виникати при визнанні як доходів, так і витрат.

Податкові різниці при визнанні підприємством доходів виникають при застосуванні касового методу визнання доходів підприємствами житлово-комунального господарства (до 31.12.2013 р.), при передачі об'єкта основних засобів у фінансову оренду [2, п. 153.7], при визнанні доходів від виконання довгострокових договорів [2, п. 137.3], на суму неповерненої поворотної фінансової допомоги, отриманої підприємством від осіб, що знаходяться на іншій системі оподаткування [2, пп. 135.5.5] та в інших випадках, виходячи із специфіки діяльності підприємства [2]. Кількість різниць за витратами у

порівнянні з доходами є дещо більшою, хоча частіше вони мають постійний характер.

За низкою операцій у підприємств може виникати як тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню (призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах), так і тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню (включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах).

На практиці тимчасові різниці найчастіше виникають у підприємств за такими операціями:

- при відображенні на дату балансу необоротних активів, зумовлені відхиленням суми амортизації, нарахованої відповідно до Податкового кодексу України порівняно із сумою амортизації, нарахованої за даними бухгалтерського обліку; внаслідок капіталізації витрат на проведені ремонти за ПКУ; при встановленні ПКУ мінімальних строків використання об'єктів; за проведеними переоцінками основних засобів до справедливої вартості в бухгалтерському обліку, які не визнаються підприємством для цілей оподаткування; при визнанні в бухгалтерському обліку втрат і відновлення корисності окремих об'єктів при зміні обсягу первісно очікуваної економічної вигоди; встановленням вартісної межі відображення об'єктів у складі основних засобів або інших необоротних матеріальних активів;

- пов'язані з визнанням витрат на сумнівні та безнадійні борги за дебіторською заборгованістю, що визнається фінансовим активом, які в бухгалтерському обліку визнаються шляхом формування резерву сумнівних боргів за вимогами П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», а для цілей оподаткування списуються одноразово за ст. 159 ПКУ при дотриманні критеріїв визнання заборгованості безнадійною [2];

- зумовлені визнанням забезпечення на гарантійні ремонти у відсотку від обсягу реалізації готової продукції чи товарів, які за вимогами податкового законодавства відображаються на дату виконання продавцем гарантійних ремонтів або замін реалізованих активів;

- втрати від знецінення запасів, які визнаються підприємством при зниженні їх ціни на дату балансу, що зумовлює втрату первісно очікуваної економічної вигоди, проте не визнаються на дату уцінки у складі витрат при визначенні об'єкта оподаткування;

- амортизація (в період 2-10 років) нематеріальних активів, за якими не визначено строк корисного використання для цілей оподаткування (в бухгалтерському обліку не підлягають амортизації);

- зміна вартості фінансових інвестицій на дату балансу в бухгалтерському обліку (справедлива вартість, оцінка за методом участі в капіталі, визнання (відновлення) втрати корисності);

- визнання у різних звітних періодах доходів за операціями цільового фінансування;

Використання методу активи/кредиторська заборгованість базується на припущенні, що результати будь-яких тимчасових відхилень в оцінках активів і зобов'язань за вимогами бухгалтерських стандартів та для цілей оподаткування

відображаються за балансом. Поточний податок на прибуток визначається за оцінками податкового обліку, але зобов'язання за ним відображається в бухгалтерському балансі. Наявність тимчасових різниць за балансом зумовлює відмінності в сумі нарахованого податку і свідчить про відхилення в оцінках активів чи зобов'язань, визначених за П(С)БО та за вимогами податкових органів.

Для розрахунку відстроченого податку на прибуток за методом активи/кредиторська заборгованість визначають суму податку за даними бухгалтерського обліку, надалі його збільшують (зменшують) на суму усіх виявлених тимчасових відхилень в оцінках за окремими показниками, попередньо перемноженими на ставку оподаткування. Суми тимчасових різниць, що виникли у поточному періоді мають бути анульовані у майбутніх звітних періодах, тому вони не враховуються при визначенні податкових різниць поточного періоду. Натомість визначаються і враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку податкові різниці, що анулюються в поточному періоді за здійсненими операціями минулих періодів.

Метод зобов'язань за балансом рекомендується застосовувати МСБО 12 «Податки на прибуток» з 1996 року у зв'язку із відмовою застосування методу оборотів за звітом про фінансові результати через переорієнтацію основної цілі діяльності підприємства – отримання максимального прибутку, – на забезпечення збереження (зростання) власного капіталу, що зумовлює зростання добробуту власників [6].

Концепція збереження (підтримки) капіталу передбачає урахування змін вартості активів та зобов'язань внаслідок господарських операцій і проведення переоцінок. Нагромаджені відхилення вартостей сумують із грошовими коштами, акумульованими підприємством, як господарюючою одиницею, що дозволяє визначити прибуток, який враховує зміни обсягу та оцінок статей балансу. Його визнання можливе тільки внаслідок зростання вартості чистих активів (фінансова концепція) або виробничої потужності (фізична концепція) на кінець звітного періоду і забезпечує збільшення добробуту власників.

Поняття «зростання добробуту» передбачає збільшення власного капіталу у прямій залежності до отриманих підприємством прибутків (без урахування операцій з власниками), яке забезпечує підтримання власного капіталу.

Основні положення П(С)БО 17 «Податок на прибуток» в останній редакції не суперечать вимогам МСБО 12, проте в ньому не міститься низки положень, зокрема щодо умов визнання відстрочених податкових активів і зобов'язань за умови, що податкова база для їхнього розрахунку не є відразу очевидною; порядку оцінки відстрочених податкових активів і зобов'язань, включаючи необхідність дисконтування; забезпечення умов відображення відстроченого податкового активу при недостатності податкового прибутку для списання цього активу та ін.

Так, п. 10 МСБО 12 [6] визначено: якщо податкова база активу чи зобов'язання не є відразу очевидною, корисно брати до уваги основний принцип, на якому базується цей стандарт: суб'єкт господарювання (за деякими обмеженими винятками) визнає відстрочене податкове зобов'язання (актив), якщо відшкодування або погашення балансової вартості активу чи зобов'язання збільшить (зменшить) майбутні податкові платежі порівняно з тим, якими вони були б, якби такі відшкодування або погашення не мали податкових наслідків.

Наприклад, підприємство використовує нематеріальний актив, термін використання якого невизначений, первісною вартістю 10 000 грн.; амортизація, нарахована для цілей оподаткування за 2 роки складає 4 000 грн. Для нарахування амортизації для цілей оподаткування підприємством встановлений строк використання об'єкта тривалістю 10 років. Після двох років використання було прийняте рішення про продаж об'єкта за 15 200 грн.

У відповідності до п. 25 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають.

П.145.1.1 статті 145 ПКУ, визначено: якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років безперервної експлуатації [2].

Якщо об'єкт нематеріальних активів продається за суму, що перевищує його собівартість, то сторнування податкової амортизації у розмірі 4 000 грн. буде включене в оподатковуваний прибуток.

У результаті операції продажу нематеріального активу з невизначеним строком використання у підприємства виникне відстрочене податкове зобов'язання в сумі 1 656 грн.  $(15\ 200 - 10\ 000 + 4\ 000) \times 18\%$ .

Оцінка відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів за п. 51 МСБО 12 має відображати податкові наслідки, які відповідали б способу, яким суб'єкт господарювання передбачає на кінець звітного періоду відшкодувати або погасити балансову вартість своїх активів і зобов'язань [6].

Прикладом може бути застосування різних ставок оподаткування при здійсненні підприємством різних видів діяльності. Так, за п. 151.2 ПКУ при здійсненні страхової діяльності юридичних осіб – резидентів ставки податку встановлюються у таких розмірах: 0% – при отриманні доходу внаслідок виконання договорів з довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення у разі виконання вимог до таких договорів; 3% – при отриманні доходу внаслідок виконання договорів з інших видів страхової діяльності; за операціями з цінними паперами та деривативами – 10% [2, п. 151.4].

Вартість відстрочених податкових активів та зобов'язань не підлягає дисконтуванню за п. 53 МСБО 12. Зазначена норма у П(С)БО 12 не прописана, хоча стандартом не визначаються умови, за яких вони мають дисконтуватись.

Розглянутий метод зобов'язань за балансом, як уже зазначалось, – єдиний метод для визначення відстрочених податків, рекомендований МСБО 12 «Податки на прибуток» та П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

Для формування в системі бухгалтерського обліку інформації про податкові різниці, які анулюються у поточному періоді, розкриття їхнього впливу на суму прибутку в бухгалтерському обліку і для цілей оподаткування Міністерством фінансів України у 2011 році було затверджене ПБО «Податкові різниці» [5].

ПБО знаходиться поза системою національних стандартів бухгалтерського обліку і фактично узаконює застосування методики розрахунку податкових різниць за методом оборотів за звітом про фінансові результати, від якого відмовились розробники МСБО 12 ще у 1996 році, замінивши його методом зобов'язань за балансом. Ще одним нововведенням ПБО 12 є фактично задекларована необхідність ведення податкового обліку паралельно з бухгалтерським.

Так, п.9 ПБО визначено, що інформація про тимчасові і постійні податкові різниці накопичується в регістрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією – тимчасова або постійна) або в інший спосіб, що забезпечуватиме реєстрацію і накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності.

Також ПБО фактично відроджено термін «постійна податкова різниця», який був у давнішій редакції П(С)БО 17.

Постійна податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах.

Постійні податкові різниці за господарськими операціями звітного періоду враховуються у повному обсязі при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду за даними бухгалтерського обліку і не враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Незважаючи на задеклароване зближення бухгалтерського і податкового обліку їх перелік, визначений статтею 139 ПКУ є досить значним і формується, в основному за рахунок витрат, які не визнаються при визначенні оподаткованого прибутку і витрат подвійного призначення (ст. 140), [6].

Наведена інформація дозволяє зробити висновок про те, що зближення бухгалтерського й податкового обліку в Україні здійснюється частково шляхом внесення змін і доповнень до нормативних документів, які регулюють бухгалтерський облік, методик, підходів до визнання, оцінки й відображення об'єктів за вимогами податкового законодавства, що суперечить концепції МСФЗ.

Найоптимальнішим шляхом їх узгодженості є зменшення переліку так званих постійних податкових різниць, що зумовлює здебільшого визнання усіх здійснених витрат при розрахунку оподаткованого прибутку.

Наявність двох взаємодоповнюючих національних стандартів, що визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податок на прибуток і податкові різниці все ж не забезпечує достатнє розкриття інформації, зокрема щодо: необхідності проведення

коригувань при зміні ставки податку на прибуток; про умови визнання відстроченого податкового активу за наявності значної суми тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню та збитків поточного періоду; умовних активів та зобов'язань, які можуть виникати унаслідок настання (ненастання) подій, пов'язаних з оподаткуванням (наприклад, неузгоджена з податковими органами сума податкового зобов'язання).

Гармонізація оцінювання й відображення податку на прибуток за національними і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку передбачає детальнішу (ніж існуюча нині) інтерпретацію окремих положень П(С)БО 17 з урахуванням юридичних обмежень та практики застосування податкового законодавства в Україні; розкриття підходів до визнання окремих видів витрат, доходів, активів та зобов'язань, пов'язаних з податком на прибуток, які поки що не знайшли відображення у національному стандарті; уточнення оцінки зобов'язання або дебіторської заборгованості з податку на прибуток та проведення необхідних розкриттів у примітках до фінансової звітності.

### Література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996–XIV: [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/main.cginreg=996-14>.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO1.aspx>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO1.aspx>.
5. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»: наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO1.aspx>.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021/paran2#n2](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021/paran2#n2).
7. Гейер Е. Моделі взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку / Е. Гейер // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 11, с. 18-25.
8. Нашкерська Г.В. :Методологія і практика оцінювання у фінансовому обліку: [монографія]/ Г.В. Нашкерська. – Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2009. – 424 с.
9. Рогозний С. Вимоги українського законодавства до фінансової звітності, складеної за МСФЗ: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://economist.net.ua/node/192>.
10. Roberts C, Weetman P., Gordon P. International Financial Accounting: A Comparative Approach. – 2–d ed., Pearson Education, 2002.
11. Nobes C., Parker K. Comparative International Accounting. – 7 – the ed., Pearson Education Limited, 2002; 3.

## **1.6. ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ МОТИВАЦІЇ КЛЮЧОВИХ ПРАЦІВНИКІВ НА ОСНОВІ АКЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА**

**Серпенінова Ю.С.**

кандидат економічних наук

*ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України»*

В умовах динамічного розвитку економіки та відновлення ринку після світової фінансової кризи особливо важливим в діяльності підприємств, організацій, корпорацій є мотивація топ-менеджерів та управлінців вищої ланки. Дієва, адекватна та ефективна система мотивації управлінського персоналу є запорукою підвищення результативності та конкурентоспроможності підприємства.

Основними джерелами інформації щодо обліку виплат на основі акцій є міжнародний стандарт МСФЗ 2 – «Платіж на основі акцій» [1] та його аналог національний стандарт П(С)БО 34 – «Платіж на основі акцій» [2]. Крім того, окремі аспекти мотивації працівників на основі акцій знайшли своє відображення в працях багатьох науковців. Так, дослідженням стимулювання топ-менеджменту на основі акцій займався О.О. Логінов [3]. О.Брацило в своїх роботах робить аспект на відображенні в обліку розрахунків інструментами власного капіталу [4]. О.С. Сапронова більш детально розглядає форвардні контракти та опціони на власні акції [5]. Р. Грачова в своїх роботах досліджує розрахунки за участю інструментів власного капіталу [6] та більш детально розглядає облік опціонів і варантів [7]. Втім, не дивлячись на велику кількість публікацій з даної проблематики, подальшого розвитку і дослідження потребують питання оцінки та відображення в обліку програм мотивації працівників на основі акцій.

Система мотивації ключових працівників включає в себе не тільки грошові виплати, відпустки, чи покращення умов праці. Виплати на основі акцій як один із методів довгострокової мотивації топ-менеджерів набули значного розвитку у світовій практиці.

В Україні мотивація працівників на основі акцій не набула належного розвитку, що обумовлено рядом проблем та складнощів: недосконалість нормативно-правового регулювання; складність процедури реалізації програми мотивації; нормативні обмеження та ін. Отже, вищезазначене обумовлює актуальність дослідження видів мотивації на основі акцій, умов їх застосування, особливостей оцінки та відображення в обліку.

Поряд зі складнощами реалізації програм мотивації топ-менеджерів на основі акцій є і значні переваги як для працівників так і для компанії (рис. 1).

З однієї сторони, безпосередній фінансовий інтерес працівників щодо покращення показників діяльності компанії слугує вагомим мотиваційним важелем. З іншої сторони використання акцій підприємства з метою стимулювання управлінського персоналу забезпечує диверсифікацію структури власності, підвищує ефективність діяльності компанії, сприяє підтримці



стійкості позиції компанії на фондовому ринку та забезпечує зростання капіталізації.



Рис. 1. Переваги впровадження програм мотивації ключових працівників на основі акцій

*Джерело: складено автором на основі [3, **Ошибка! Источник ссылки не найден., Ошибка! Источник ссылки не найден.**]*



Рис. 2. Мотивація на основі акції в міжнародній практиці [3]

*Джерело: складено автором на основі [3]*

Найбільший досвід в даному напрямку мають банки та великі акціонерні компанії у країнах з розвинутим фондовим ринком (США, Великобританія, Франція та ін.).

На практиці, власні акції або опціони на їх купівлю надаються ключовим працівникам або іншим сторонам (наприклад, консультантам), в довгостроковій співпраці з якими є зацікавленість.

Існують різні схеми мотивації працівників на основі акцій, що використовуються в міжнародній практиці (рис. 2).

Кожна з даних програм має свої переваги і особливості, тому обирається індивідуально залежно від специфіки діяльності компанії, корпоративного рівня управлінського персоналу, запланованих і прогнозних показників від впровадження даних програм тощо. Існують програми, що обмежені у виконанні протягом певного терміну, програми, що ґрунтуються на досягненні певних економічних показників та ін. Умови та особливості окремих програм преміювання опціонами та акціями більш детально розглянемо в табл. 1.

Таблиця 1

Характеристика основних програм мотивації управлінського персоналу на основі акцій

Вид програми	Характеристика
Преміювання опціонами	
Кваліфікаційні опціонні плани	Учасник опціонної програми має право на купівлю за власні кошти акції за пільговою ціною в майбутньому. Учасник програми має право на пільговий податковий режим. Зобов'язання зі сплати податку на прибуток виникає в момент реалізації акцій, придбаних за опціоном, а податковою базою вважається різниця між витратами на купівлю і сумою реалізації акцій.
Ощадні опціонні програми	Передбачається, що з винагороди, що виплачується співробітникам підприємством вираховується певна сума. Ці вирахування накопичуються протягом певного періоду, а потім на них нараховуються відсотки. При завершенні накопичувального терміну учасники можуть направити заощадження на купівлю акцій шляхом виконання опціонів або використати на інші цілі.
Преміювання акціями	
Програми надання акцій з обмеженнями	Передбачають, що протягом двох - п'яти років учасники програми повністю набудуть прав власності на акції, при цьому може використовуватись ступінчастий механізм як з рівними, так і з нерівними долями. Учасник не має права продавати акції протягом двох років з моменту повного набуття власності на них
Преміювання відкладеними акціями	Така програма передбачає, що частину грошової винагороди менеджер може відкласти в акції і отримати їх через певний період, наприклад 3-5 років
Акції з прив'язкою до показників компанії	Дана програма передбачає, що планові значення таргетованих бізнес-показників через певний термін (3-5 років) будуть відповідати фактичним значенням. В даному випадку приймається рішення про реалізацію програми преміювання акціями.
Довгострокові плани мотивації співробітників	Дані програми розраховані на значний термін. Наприклад, компанією в якості річного бонусу передбачена можливість преміювання всіх співробітників вищої ланки визначеною кількістю акцій, для отримання яких необхідно пропрацювати в даній компанії більше одного року, а право власності на дані акції надається через десять місяців після їх отримання.
Фантомні акції	Отримувач фантомних акцій не стає реальним власником акцій, і протягом певного терміну отримує грошовий еквівалент приросту вартості акцій і належні йому дивіденди
Права на приріст вартості	Учасник даної програми отримує право на отримання грошового еквіваленту приросту вартості акцій, але не отримує дивідендів
Бонус акціями	Преміювання акціями, не обумовлене настанням певної події – чи то досягання певних результатів, чи закінчення певного терміну
Бонус акціями з опціоном пут	Дана програма передбачає виплату цільового бонусу лише на придбання акцій компанії. В момент придбання акцій за пільговою ціною учасники програми хеджують інвестиційні ризики шляхом придбання опціону пут з ціною виконання, що дорівнює ціні купівлі акцій.

*Джерело: складено автором на основі [3, **Ошибка! Источник ссылки не найден.**]*

Зважаючи на те, що в Україні використання даного виду мотивації є не дуже поширеним, виникає чимало питань та проблем при відображенні таких операцій в обліку.

Загалом, питання виплат на основі акцій в міжнародному обліку регулюється Міжнародним стандартом фінансової звітності 2 (IFRS 2) – «Виплати на основі акції». В національній практиці бухгалтерського обліку аналогом є ПСБО 34 – «Платіж на основі акцій».

Згідно з МСФЗ 2, операції з виплатами на основі акцій поділяють на три основні групи [1]:

- операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу;
- операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів;
- операції, у яких суб'єкт господарювання отримує або купує товари чи послуги на умовах, відповідно до яких суб'єкт господарювання або постачальник цих товарів чи послуг може вибрати форму розрахунків за операцію - або грошовими коштами (чи іншими активами), або шляхом випуску інструментів власного капіталу.

У випадку, коли мотивація здійснюється в розрізі виплати заробітної плати або стандартних премій у вигляді акцій, то відображення операцій здійснюється за стандартною схемою з подальшим відображенням у фінансовій звітності.

В тих випадках, коли мотивація реалізується шляхом надання працівникам бонусів з метою отримання в майбутньому певних вигід для компанії, наприклад, якщо преміювання відбувається опціонами, то ситуація ускладнюється тим, що вони не мають номінальної вартості, а внутрішня вартість для компанії що їх надає не має значення до моменту реалізації даного опціону, тому виникають питання, яким чином відображати дані операції в обліку.

З метою регулювання питань обліку виплат на основі акцій, МСФЗ 2 висуває наступні вимоги. Для обліку операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, суб'єкт господарювання має безпосередньо оцінювати отримані товари чи послуги, а також відповідне збільшення власного капіталу за справедливою вартістю отриманих товарів чи послуг, за винятком випадків, коли цю справедливу вартість неможливо оцінити достовірно. Якщо суб'єкт господарювання не може достовірно оцінити справедливу вартість отриманих товарів чи послуг, їх вартість і відповідне збільшення власного капіталу слід оцінити опосередковано, на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу [1].

Визначити справедливу вартість даних виплат дуже складно, тому її визначають в індивідуальному порядку за кожним окремим випадком надання такого стимулювання, домовляючись з учасником конкретної операції. В даній домовленості зазначається кількість опціонів на акції, що працівник отримує та

зобов'язання, які він повинен виконати для отримання зазначеного обсягу опціонів. Сума винагороди в такому випадку визначається, залежно від того, як дані папери котируються на ринку.

Що стосується зобов'язань, які має виконати працівник для отримання винагороди, то з даним аспектом тісно пов'язане визначення прав на винагороду. Такі права поділяються на умовні та безумовні. Безумовним правом вважається право на отримання винагороди, коли послуги вже надані на момент укладання угоди. В іншому випадку – коли умови мають бути виконані на певну дату, або після закінчення певного терміну, право на винагороду вважається умовним.

Щодо відображення в обліку операцій мотивації управлінського персоналу опціонами, то варто зазначити наступне. Опціоном вважається контракт, що надає отримувачу право, але не зобов'язання придбати певний базисний актив (в нашому випадку, акції) протягом визначеного терміну та на заздалегідь визначених умовах.

Для опціонної угоди важливими є визначення ціни виконання, за якою власник опціону має право купити відповідні акції та внутрішньої вартості опціону, що дорівнює різниці між справедливою вартістю базисного активу (акції) та ціною виконання опціону. Таким чином, внутрішня вартість – це сума виграшу власника опціону в тому випадку, якщо він вирішить виконати опціон в даний момент.

Отже, до обліку береться ринкова ціна опціону, якщо вона відома, що для опціону буває дуже рідко, тому для опціонів найчастіше застосовується оціночна модель (деякі з них зазначаються в МСФЗ 2).

У разі, якщо не можливо встановити справедливую вартість опціонів, що надаються, чи не має змоги застосовувати оціночні моделі, то дана операція буде оцінюватись за внутрішньою вартістю опціону з переоцінкою даного інструменту на кожну звітну дату до тих пір, поки операція не буде вважатись закритою.

Таким чином, якщо підприємство надає опціон на акції працівнику і висуває таку умову, що даний опціон може набути чинності тільки через встановлений період і тільки якщо діяльність цього працівника в компанії сприятиме покращенню економічних показників, то витрати за даним опціоном будуть визнаватись пропорційно протягом даного періоду.

Для наочності проаналізуємо порядок відображення в обліку опціонних угод на умовному прикладі. Припустимо, що материнська компанія 01.04.2010 надала ключовому управлінському персоналу по 50 опціонів на акції. Звітний рік компанії починається з 1 березня. Право на отримання опціонів для тих менеджерів, що залишаться працювати в компанії, а також при умові досягнення певних виробничих показників за період з 01.04.10 по 31.03.12 починає діяти з 31 березня 2012 року. За попередніми оцінками, всі 7 топ-менеджерів мають залишитися співробітниками компанії.

Справедлива вартість опціону на дату надання оцінюється в 100 грн. Ціна виконання кожного з них – 80 грн. Фактично виявилось, що через рік після надання опціонів два менеджери звільнились. Всі акції, що були необхідні для

виконання опціонів були випущені компанією 31.03.12. Номінальна вартість акції – 10 грн.

Таблиця 2

Витрати компанії на опціонну програму 2010-2012 р.р.

Період	Опціони шт. на 1 чол.	Справедлива вартість, грн.	Кількість прац. чол.	Сума витрат, грн.
01.04.10-31.03.11	100	100	7	17 500 (50*100*7*1/2)
01.04.11-31.03.12	100	100	5	7 500 (50*100*5-17500)

*Джерело: авторські розрахунки*

Проведемо оцінку сум, що мають бути відображені у звітності. Справедлива вартість однієї винагороди становитиме 5000 грн. (50\*100). Оскільки кількість винагород, права отримання яких із попередніх оцінок набудуть 7 осіб, то сукупні витрати на винагороди, виходячи з попередніх оцінок дорівнюватимуть 35 000 грн.

Розрахунок витрат кожного року наведено в таблиці 2. В даному випадку плинність кадрів не спостерігалась, а в наступному – 2 топ-менеджери звільнились, таким чином вартість опціону змінюється. Таким чином, витрати на винагороду за результатами першого року дорівнює 17 500 (50\*100\*7\*1/2), а за результатами другого року – 7 500 (50\*100\*5-17500). Заплановані показники ефективності були досягнуті, і 31.03.12 5 топ-менеджерів набули прав власності на опціони, які були виконані 1 квітня 2012 року. Окрім того, компанія випустила акції номінальною вартістю 10 грн. за акцію. Порядок відображення операцій в обліку за результатами проведених розрахунків наведено в табл. 3.

Таблиця 3. Відображення витрат на опціонну програму

Зміст операції	Дт	Кт	Сума
Відображення витрат на 31.03.11	Витрати на винагороду співробітників	Власний капітал (Опціони для співробітників)	17 500
Відображення витрат на 31.03.12	Витрати на винагороду співробітників	Власний капітал (Опціони для співробітників)	7 500
Випуск акцій 31.03.12	Власний капітал (Опціони для співробітників)	Власний капітал (Акціонерний капітал)	2000 (200*10)
	Власний капітал (Опціони для співробітників)	Власний капітал (Емісійний дохід)	18 000 (200*(100-10))

*Джерело: складено автором на основі [Ошибка! Источник ссылки не найден., Ошибка! Источник ссылки не найден.]*

Отже, в міжнародному досвіді існує безліч програм мотивації ключових працівників на основі акцій, які успішно функціонують. Облік витрат на програми мотивації працівників на основі акцій має відображатись пропорційно протягом всього періоду дії програми до моменту її завершення. Для

відображення таких операцій, а також витрат за такими інструментами використовуються рахунки власного капіталу та рахунки витрат.

### **Література:**

1. Платіж на основі акцій [Електронний ресурс] / Міжнародний стандарт фінансової звітності № 2. – Режим доступу: [http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929\\_005](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_005)
2. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 34 «Платіж на основі акцій» [Електронний ресурс] : Наказ МФУ від 30.12.2008р. № 1577. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>. – Назва з домашньої сторінки
3. Логинов А. А. Современное корпоративное управление – мотивация сотрудников на основе акций [Електронний ресурс] / Алексей Алексеевич Логинов // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления – №9. – 2007. – Режим доступу: <http://gaap.ru/articles/50587/>
4. Брацило А. Расчеты долевыми инструментами [Електронний ресурс] / Анна Брацило // МСФО: практика и применения – Режим доступу: <http://www.ippnou.ru/print/005599/>
5. Сапронова О. С. Форвардные контракты и опционы на собственные акции – учет по МСФО и РСБУ [Електронний ресурс] / О. С. Сапронова // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты – №10. – 2011. – Режим доступу: <http://gaap.ru/articles/Forvardnye-kontrakty-i-opciony-na-sobstvennye-akcii/>
6. Грачова Р. Розрахунки за участю інструментів власного капіталу [Електронний ресурс] / Римма Грачова // Дт-Кт. – № 06. – 2008. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/1cid03469.html>
7. Грачова Р. Опціони і варанти: бухгалтерський облік [Електронний ресурс] / Римма Грачова // Дт-Кт. – № 07. – 2004. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/1cid0733.html>

## **1.7. АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ МЕТОДИКИ ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ**

### ***Шипунова О.В.***

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту  
*ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ»*

Поточний бухгалтерський облік містить розрізнену інформацію про господарську діяльність підприємства. Для одержання інформації про результати такої діяльності дані поточного обліку необхідно узагальнити в певній системі показників. Це досягається складанням звітності, яка є завершальним етапом бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність є складовою частиною бухгалтерської звітності, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Вона розрахована насамперед на таких користувачів інформації, як інвестори, кредитори та інших, які не можуть вимагати звітів з урахуванням їх конкретних потреб.

Більшість вчених прирівнюють бухгалтерську звітність до фінансової, розрізняючи окремо ще внутрішньогосподарську (управлінську), статистичну та податкову звітності. Але, так як бухгалтерська звітність складається на підставі даних бухгалтерського обліку, який в свою чергу містить у собі підсистеми фінансового, внутрішньогосподарського (управлінського) та податкового обліків, то, на нашу думку доцільніше було б розглядати

бухгалтерську звітність відповідно як сукупність фінансової, внутрішньогосподарської (управлінської) та податкової звітностей. Це призвело б до впорядкування у класифікаціях звітності й обліку та запобігло б плутанині у майбутньому.

Достовірне подання є також однією з найважливіших вимог у міжнародній практиці ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Так Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» визначає достовірне подання як правдиве подання впливу операцій, інших подій та умов відповідно до визначень та критеріїв визнання для активів, зобов'язань, доходу та витрат, наведених у Концептуальній основі. Також цим стандартом припускається, що дана вимога, тобто достовірне подання у фінансових звітах, буде досягнута в результаті застосування Міжнародного стандарту фінансової звітності, з розкриттям додаткової інформації в разі необхідності.

Але даним стандартом передбачено законну можливість відхилення суб'єкта господарювання від правил та норм складання та подання фінансової звітності у винятково рідкісних випадках, в яких управлінський персонал доходить висновку, що відповідність вимозі стандарту або тлумачення може настільки вводити в оману, що вона суперечитиме меті фінансових звітів, зазначеній в Концептуальній основі, суб'єкт господарювання відхилитиметься від такої вимоги, якщо доречна регуляторна концептуальна основа вимагає або іншим чином не забороняє таке відхилення. Концептуальна основа містить виклад концепцій, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення. Таке відхилення не вважається помилкою і не потребує її коригування, оскільки не суперечить чинному законодавству.

Однак слід мати на увазі, що Концептуальна основа не входить до складу Міжнародних стандартів фінансової звітності. Концептуальна основа стосується:

- фінансових звітів загального призначення (баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про рух грошових коштів, звіт про зміни у власному капіталі, примітки);

- усіх підприємств, незалежно від форм власності і виду діяльності [24].

Але зауважимо, що багато науковців стверджують, що при виникненні суперечностей між Концептуальною основою та окремим стандартом пріоритетними є вимоги Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку, ігноруючи дане виключення. Таким чином, одним із завдань подальшого вдосконалення стандартів є узгодження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку з їх Концептуальною основою.

Отже, відсутність у фінансових звітах помилок, а також правильне та своєчасне їх виправлення є однією з найважливіших вимог, які висуваються як міжнародними, так і національними стандартами з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, та є вкрай важливим аспектом при використанні інформації з фінансової звітності її користувачами та прийняття на її основі відповідним управлінських рішень.

На сьогодні одним із основних завдань суб'єктів господарювання є повне, достовірне та прозоре відображення наявної інформації про дійсний власний фінансовий стан у своїх фінансових звітах для внутрішніх та зовнішніх користувачів. На якість поданої фінансової звітності, її достовірність і відповідність усім висунутим їй вимогам та, відповідно, на ефективність та доцільність прийнятих на її основі управлінських рішень безпосередньо впливає наявність або відсутність помилок у фінансових звітах, своєчасне та повне їх виправлення. Тому важливо приділяти велику увагу питанню виправлення помилок, класифікації помилок, від якої залежить вибір того чи іншого алгоритму їх виправлення у фінансовій звітності вітчизняних підприємств.

Проблеми процесу виправлення помилок та відображення змін у фінансових звітах розглядалися в працях відомих вітчизняних та закордонних учених-економістів, серед яких Кузьминський А., [1], Кужельний М. В. [3], Лишиленко О.В. [5], Усач Б.Ф. [9], Хом'як Р.Л. [10], Шеремет А.Д. [11] та інші. Проте низка проблем з питання виправлення помилок та відображення змін у фінансових звітах суб'єктів господарювання на сьогодні потребують подальших досліджень та наукових розробок.

Незважаючи на те, що сьогодні тема виправлення помилок є широко обговорюваною в науковій літературі, існує багато неточностей та розходжень у сучасній нормативно-правовій базі стосовно цього питання, не є однозначним визначення цього терміну в різних нормативно-правових актах та поради щодо виправлення допущених помилок.

Для більш чіткого розуміння методів і алгоритмів виправлення помилок у фінансовій звітності суб'єктів господарювання, для запобігання подвійного його тлумачення дамо визначення помилок, які наведені в чинному вітчизняному та міжнародному законодавстві.

Так в розділі «Шахрайство та помилки, їх характеристики» Міжнародного стандарту аудиту 240 «Відповідальність аудитора з розгляду шахрайства і помилок під час аудиту фінансової звітності» під помилкою розуміються ненавмисні перекручування, допущені при формуванні бухгалтерської (фінансової) звітності. До перекручувань Міжнародний стандарт аудиту 240 відносить:

- математичні помилки або одруківки в облікових записах, даних бухгалтерського обліку;
- ненавмисне пропускання фактів або невірну їх інтерпретацію;
- неправильне застосування облікової політики (внаслідок нерозуміння).

Таким чином, помилки – це ненавмисні спотворення записів або пропуски сум, або повідомлення відомостей, які не підлягають розкриттю у фінансовій звітності. Саме це відрізняє помилки при складанні фінансової звітності від обману. Згідно з даним стандартом, термін «обман» відноситься до навмисного неправильного показу фінансової інформації однією або більше особами зі складу керівництва, службовців підприємства. Обман може передбачати:

- маніпуляцію, фальсифікацію або зміна записів або документів;



- навмисно неправильне віднесення в активи різних статей;
- знищення або пропуск ефекту операцій від записів або документів;
- відображення операцій без вказівки їх змісту;
- невірне застосування прийнятих на підприємстві облікових рішень.

Згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», помилки попередніх періодів – це пропуски або викривлення у фінансових звітах суб'єкта господарювання за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією, яка:

а) була наявна, коли фінансові звіти за ті періоди затвердили до випуску;

б) за обґрунтованим очікуванням, могла бути отриманою та врахованою при складанні та поданні цих фінансових звітів. Такі помилки можуть бути помилками у математичних підрахунках, у застосуванні облікової політики, недогляду або неправильної інтерпретації фактів та шахрайства.

Аналіз даних нормативних документів дає нам змогу виявити деякі розбіжності у визначенні помилок. Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8, на відміну від Міжнародного стандарту аудиту 240, також не включає до помилок пропуски сум, або повідомлення відомостей, які не підлягають розкриттю у фінансовій звітності. Дана відмінність є дуже важливою на наш погляд і призводить до значних розбіжностей у розумінні самого об'єкту дослідження та у його класифікації (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльний аналіз нормативного та економічного підходів до визначення поняття «помилка» у вітчизняному та міжнародному законодавстві

	Джерело	Визначення поняття «помилка»
Нормативний підхід	МСА 240 «Відповідальність аудитора з розгляду шахрайства і помилок під час аудиту фінансової звітності»	Ненавмисні спотворення записів або пропуски сум, або повідомлення відомостей, які не підлягають розкриттю у фінансовій звітності
	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	Пропуски або викривлення у фінансових звітах суб'єкта господарювання за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією, яка: а) була наявна, коли фінансові звіти за ті періоди затвердили до випуску; б) за обґрунтованим очікуванням, могла бути отриманою та врахованою при складанні та поданні цих фінансових звітів
Економічний підхід	Служба тематичних тлумачних словників «Glossary Commander»	Ненавмисне порушення вірності даних обліку і звітності, вчинене в результаті арифметичних або логічних похибок в облікових записах, недогляду в повноті обліку чи неправильного уявлення фактів господарської діяльності, наявності та стану майна, розрахунків та зобов'язань.
	Кузьминський А., Шеремет О., Суйц В.	Ненавмисні порушення у відображенні фінансової інформації, які виникають у результаті арифметичної або граматичної помилки у записах облікових даних; випадкового пропуску або неправильного подання відповідних фактів; хибних показань вимірних прикладів; відхилення від правил здійснення контролю за діями матеріально відповідальних осіб під час проведення

	первинного обліку та складання звітів і т. ін.
Усач Б. Ф.	Ненавмисне перекручення даних бухгалтерського обліку і звітності, а відхилення від норми

Розглядаючи економічний підхід до визначення помилок, слід зазначити думку українського науковця А. Кузьмінського, який визначає помилки як ненавмисні порушення у відображенні фінансової інформації, які виникають у результаті арифметичної або граматичної помилки у записах облікових даних; випадкового пропуску або неправильного подання відповідних фактів; хибних показань вимірних прикладів; відхилення від правил здійснення контролю за діями матеріально відповідальних осіб під час проведення первинного обліку та складання звітів і т. ін. [1].

Думку А. Кузьмінського щодо трактування сутності терміну «помилка», у цілому, поділяють російські науковці О. Шеремет і В. Суйц [11].

Аналіз вітчизняних літературних джерел при опрацюванні основних видів неточностей, свідчить про незначні розходження в думках авторів. Так, наприклад, Усач Б. Ф. розрізняє два основних види неточностей: помилки і відхилення від норм. Помилка – ненавмисне перекручення даних бухгалтерського обліку і звітності, а відхилення від норми, навпаки – навмисне викривлення показників обліку і звітності [9].

Прикладами відхилень від норми можуть служити: нестача ТМЦ і коштів, навмисне нарощування обсягів реалізації продукції, особливо в період, близький до дати складання балансу, з метою збільшення сум прибутку; навмисні пропуски облікових записів про господарські операції, перекручення підсумкових даних тощо.

Помилки можуть виникати стосовно визнання, оцінки, подання або розкриття інформації про елементи фінансових звітів. Фінансові звіти не відповідають стандартам, якщо вони містять або суттєві помилки, або несуттєві помилки, зроблені навмисно для досягнення особливого подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності або грошових потоків суб'єкта господарювання. Отже, однією з якісних характеристик помилок є їх суттєвість. Згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 8, пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть, окремо чи у сукупності, впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів [6]. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Розмір або характер статті, або їх поєднання, можуть бути визначальним чинником. Оцінювання того, чи може пропуск або викривлення вплинути на економічні рішення користувача і тому бути суттєвим, потребує розгляду характеристик користувачів. Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів зазначає в параграфі 25: «припускається, що користувачі мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку і прагнуть вивчати інформацію з достатньою ретельністю». Тому необхідно, щоби оцінка враховувала те, як, за обґрунтованим очікуванням, це впливатиме на користувачів з такими якостями при прийнятті економічних рішень.

На сьогоднішній день існує велика кількість різноманітних видів помилок при складанні фінансової звітності. Вони розрізняються за багатьма критеріями, серед яких варто виділити вплив на прийняті на їх основі управлінські рішення та на алгоритм їх виправлення.

Помилки можуть бути допущені з різних причин: недбалість працівника, його низький кваліфікаційний рівень, несправність технічного забезпечення ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Помилки можуть бути в тексті операції, кореспонденції рахунків, арифметичних підрахунках, при неправильному застосуванні правил ведення бухгалтерського обліку і недотриманні податкового законодавства.

Помилки класифікують за різними ознаками. Так Хом'як Р.Л. виділяє помилки за впливом на облік [10]. За даним критерієм розрізняють:

а) помилки, які впливають лише на бухгалтерський облік. Наприклад, здійснена неправильно кореспонденція рахунків, а тому записи проведено в інших регістрах, ніж потрібно;

б) помилки, які впливають лише на податковий облік. Наприклад, допущені помилки під час складання реєстру податкових накладних;

в) помилки, які впливають на бухгалтерський і на податковий облік. Наприклад, неправильно визначена первісна вартість товарно-матеріальних цінностей зумовлює недостовірність бухгалтерського обліку, а також неправильне визначення розміру податку на прибуток.

Помилки, які впливають на податковий облік, можуть призвести:

а) до заниження об'єкта оподаткування в результаті: заниження валового доходу, завищення витрат періоду, завищення суми амортизаційних відрахувань, завищення балансової вартості запасів на кінець звітного періоду;

б) до завищення об'єкта оподаткування в результаті: завищення валового доходу, заниження витрат періоду, заниження амортизаційних відрахувань, заниження балансової вартості запасів на кінець звітного періоду.

Особливий інтерес викликає підхід Кулаковської Л.В. щодо класифікації помилок у фінансовій звітності, яка вважає, що всі помилки, які можуть мати місце фінансовій звітності, належать до одного з наступних видів:

- відсутність ведення обліку;
- помилки в повноті відображення операцій;
- помилки в обґрунтуванні відображених операцій;
- помилки в періодизації;
- помилки в записах;
- помилки в оцінці;
- помилки, які повторюються;
- помилки, пов'язані з необізнаністю з певних питань податкового законодавства [4].

Ряд науковців, таких як Білоусько В.С., Кужельний М.В., Лишиленко О.В. поділяють помилки на локальні та транзитні. Помилки в обліку можуть бути локальними за умов, коли неправильні записи призводять до спотворення інформації лише в тому документі чи регістрі, де вони сталися, і при цьому не впливають в подальшому на систематизацію інформації в інших облікових

регістрах. Транзитними є помилки, допущені в одному обліковому регістрі, які призводять до ланцюгових змін в інших облікових регістрах, а також звітності підприємства [2, 3, 5].

Також Білоусько В.С. класифікує помилки за способом їх допущення. Залежно від цього фактора помилки бувають:

а) в тексті операції. Тоді вони призводять до неправильної кореспонденції рахунків – бухгалтерської проводки.

б) помилки при записах сум. Записавши суму в дебет одного рахунка, бухгалтер забуває записати її в кредит другого рахунка і навпаки. Буває, що, записавши суму до журналу, він забуває рознести її по бухгалтерських рахунках. Інколи, записавши суму у регістри синтетичного обліку, бухгалтер забуває про аналітичний облік. Цю групу помилок можна легко проконтролювати шляхом правильного застосування методу подвійного запису [2].

Проаналізуємо нормативний підхід до класифікації помилок. В Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» п. 41 наведено поняття суттєвої і несуттєвої помилки, які приводять до невірному розрахунку фінансових результатів. Суттєвим вважається пропуск або викривлення статей, якщо вони можуть, окремо чи у сукупності, впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Розмір або характер статті, або їх поєднання, можуть бути визначальним чинником.

У практиці бухгалтерського обліку існує три рівні суттєвості помилок і пропусків.

До першого рівня відносять помилки і пропуски, суми яких малі та за своїм змістом настільки незначні, що не можуть суттєво впливати на рішення користувача цієї інформації.

До другого рівня відносять матеріальні помилки і пропуски, що впливають на прийняття користувачем тих чи інших рішень, хоча внаслідок цього зовнішня звітність у цілому об'єктивно відображає реальну дійсність і є корисною.

До третього рівня матеріальності відносять помилки і пропуски в обліку і зовнішній звітності, які ставлять під сумнів достовірність, і об'єктивність звітної інформації у цілому.

Помилки також бувають: математичні, від невірного використання методів обліку, за неувагою та шахрайством. Така класифікація цікава, але, згідно нашого законодавства, не може бути використана, оскільки діючим законодавством передбачено ненавмисність допущення помилки, що виключає можливість віднесення шахрайства до складу помилок. Тому у вітчизняній практичній діяльності можна виділити два види помилок:

- помилки, які допущені в поточному періоді;
- помилки, допущені при складанні фінансових звітів у попередніх періодах.

Потенційні помилки поточного періоду, виявлені протягом цього періоду, виправляють до затвердження фінансових звітів до випуску. Проте, суттєві помилки іноді не виявляють, поки не настане подальший період, і такі помилки попереднього періоду виправляють у порівняльній інформації, поданій в фінансових звітах за такий подальший період.

Також згідно цього ж пункту 41 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» помилки можуть виникати стосовно визнання, оцінки, подання або розкриття інформації про елементи фінансових звітів.

Узагальнивши всю множину цих підходів до класифікації помилок у фінансовому обліку, об'єднаємо їх в інтегруючу класифікацію (табл. 2).

Таблиця 2

Узагальнююча класифікація помилок у фінансовому обліку згідно критеріїв класифікації та виду помилок

<p><b>Вплив на облік</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- помилки, які впливають лише на бухгалтерський облік</li> <li>- помилки, які впливають лише на податковий облік</li> <li>- помилки, які впливають на бухгалтерський і на податковий облік</li> </ul>
<p><b>Вплив на податкові зобов'язання</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- завищують податкові зобов'язання</li> <li>- занижують податкові зобов'язання</li> <li>- не змінюють податкові зобов'язання</li> </ul>
<p><b>Характер помилки</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- арифметичні</li> <li>- методологічні</li> </ul>
<p><b>Систематичність</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- одноразові</li> <li>- систематичні</li> </ul>
<p><b>Обсяг впливу</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- локальні</li> <li>- транзитні</li> </ul>
<p><b>Спосіб допущення</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- помилки у тексті операції</li> <li>- помилки при записі сум</li> </ul>
<p><b>Об'єкт допущення</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- відсутність ведення обліку</li> <li>- помилки в повноті відображення операції</li> <li>- помилки в обґрунтуванні відображених операцій</li> <li>- помилки в періодизації</li> <li>- помилки в записах</li> <li>- помилки в оцінці</li> </ul>
<p><b>Рівень суттєвості</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- суттєві</li> <li>- несуттєві</li> </ul>
<p><b>Наявність наміру</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- навмисні</li> <li>- ненавмисні</li> </ul>

### Період допущення

- помилки, які допущені в поточному періоді
- помилки, допущені у попередніх періодах

Дана узагальнююча класифікація допоможе обліковим працівникам одразу визначити вид допущеної помилки, від якого залежить подальший вибір алгоритму її виправлення.

На основі проведеного аналізу можна зробити висновок, що на достовірність та прозорість інформації, відображеної у фінансових звітах суб'єктів господарювання впливають відсутність або своєчасне та коректне виправлення помилок. Також на сьогодні існує значний ряд невідповідностей як вимог різних вітчизняних нормативно-правових актів стосовно цього питання, так і вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

### Література:

1. Аудит: практичний посібник / А. Кузьминський, Н. Кужельний, Е. Петрик, В. Савченко. – К. : Учетинформ, 1996. – 283 с.
2. Білоусько В.С. Теорія бухгалтерського обліку / В. С. Білоусько, М. І. Беленкова. – К. : Кондор, 2007 – 423с.
3. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334с.
4. Кулаковська Л.П. Основи аудиту / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – Львів : Новий світ – 2000, 2002. – 504 с.
5. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник / О.В. Лишиленко. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 659 с.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/> – Назва з домашньої сторінки Інтернету.
7. Тлумачний словник – Режим доступу: <http://invivio.net.ua/dict/13044>. – Назва з домашньої сторінки Інтернету.
8. Усач Б.Ф. Аудит : навч. посіб. / Б.Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2002. – 280 с.
9. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні [Текст]: навч. посіб. / Р. Л.Хом'як. – Львів : Інтелект-Захід, 2005. – 1072 с.
10. Шеремет А.Д. Аудит / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 240 с.

## **1.8. ОПЫТ И ПЕРСПЕКТИВЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В КАЗАХСТАНЕ**

**Дробязко С.И.**

к.э.н., доцент

*ГВУЗ «Украинский государственный химико-технологический университет»*

В современных условиях интеграции Казахстана в мировую экономику, особое значение приобретает реформирование национальной системы бухгалтерского учета, что связано с принятием Международных стандартов финансовой отчетности (далее - МСФО). В своем обращении к народу Казахстана Президент Н.А. Назарбаев очертил основные направления развития

экономики страны в рамках «Стратегии «Казахстан-2050»: «Мы движемся по ясной формуле: «Сначала – экономика, потом - политика». Каждый этап политических реформ увязывается с уровнем развития экономики. Только так можно модернизировать страну и сделать ее конкурентоспособной» [10]. За последние 15 лет Казахстан вошел в пятерку самых динамично развивающихся стран мира, входит в число 50 крупнейших экономик планеты по объему ВВП, а в рейтинге Всемирного экономического форума занимает 51 место [10]. В целях повышения конкурентоспособности национальной экономики Казахстана, ее планомерной диверсификации, форсированной индустриализации, преодоления зависимости от мировых колебаний мировых цен на сырье и топливо необходимо осуществить трансформацию национальной системы учета и отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

Следует отметить, что переход на МСФО вызвал определенные трудности: несоответствие национальной законодательной базы требованиям МСФО, недостаточное количество специалистов-практиков в области Международных стандартов, отсутствие разъяснений по применению Международных стандартов в рамках национальных особенностей учета и др. Переход Казахстана на МСФО является одним из основных условий интеграции страны в мировую экономику и систему капитала, вступление в ВТО, привлечения иностранных инвестиций, укрепление позиций страны в европейском сообществе [1].

Изучением проблем реформирования и трансформации системы учета и отчетности Казахстана при переходе на МСФО занимаются ученые республики Абденова Г.А., Иминова А.А., Заркумова Р.Н., Пятковский О.В. [1]; Ж.Н. Айтжанова [2], К.Ш. Дюсембаева [4], М.С. Ержанов [5], Д. Калиева [7], Умарова Н., Санатова А. [11], Шарипов А.К. [12] и др. Сравнение и опыт применения МСФО в национальных системах учета и отчетности изучали российские авторы Генералова Н. В. [3], Леснова Ю. [8], В.Ф. Никитина Я.А. [9] и др.

По мнению Ж.Н. Айтжановой необходимость составления отчетности по требованиям МСФО обусловлена следующим: потребностью в привлечении иностранного капитала и инвестиций; получением информации для составления консолидированной отчетности; созданием и ведением совместного бизнеса с иностранными партнерами; получением пользователями полной и своевременной информации для принятия управленческих решений; использованием положительного опыта применения МСФО, в то числе и в странах СНГ [2].

М.С. Ержанов отмечает определенные препятствия на пути перехода к МСФО в Казахстане, а именно [5]:

- постоянное внесение уточнений и корректировок в Международные стандарты, с которыми бухгалтеры-практики знакомятся с большим опозданием;
- недостаточный уровень подготовки и знаний в области МСФО у учетных работников;

- отсутствие примеров и рекомендаций в сфере применения МСФО;
- отсутствие согласованности норм действующего законодательства страны с требованиями МСФО.

Целью статьи является разработка рекомендаций по трансформации и применению МСФО в системе национального учета Республики Казахстан.

В соответствии с поставленной целью были определены следующие задачи:

- рассмотреть этапы разработки и внедрения МСФО в национальную систему учета Казахстана;
- проанализировать достижения в сфере применения МСФО;
- изучить проблемы реализации программы перехода на МСФО;
- выделить этапы совершенствования и адаптации норм МСФО к национальной системе учета и отчетности на отечественных предприятиях.

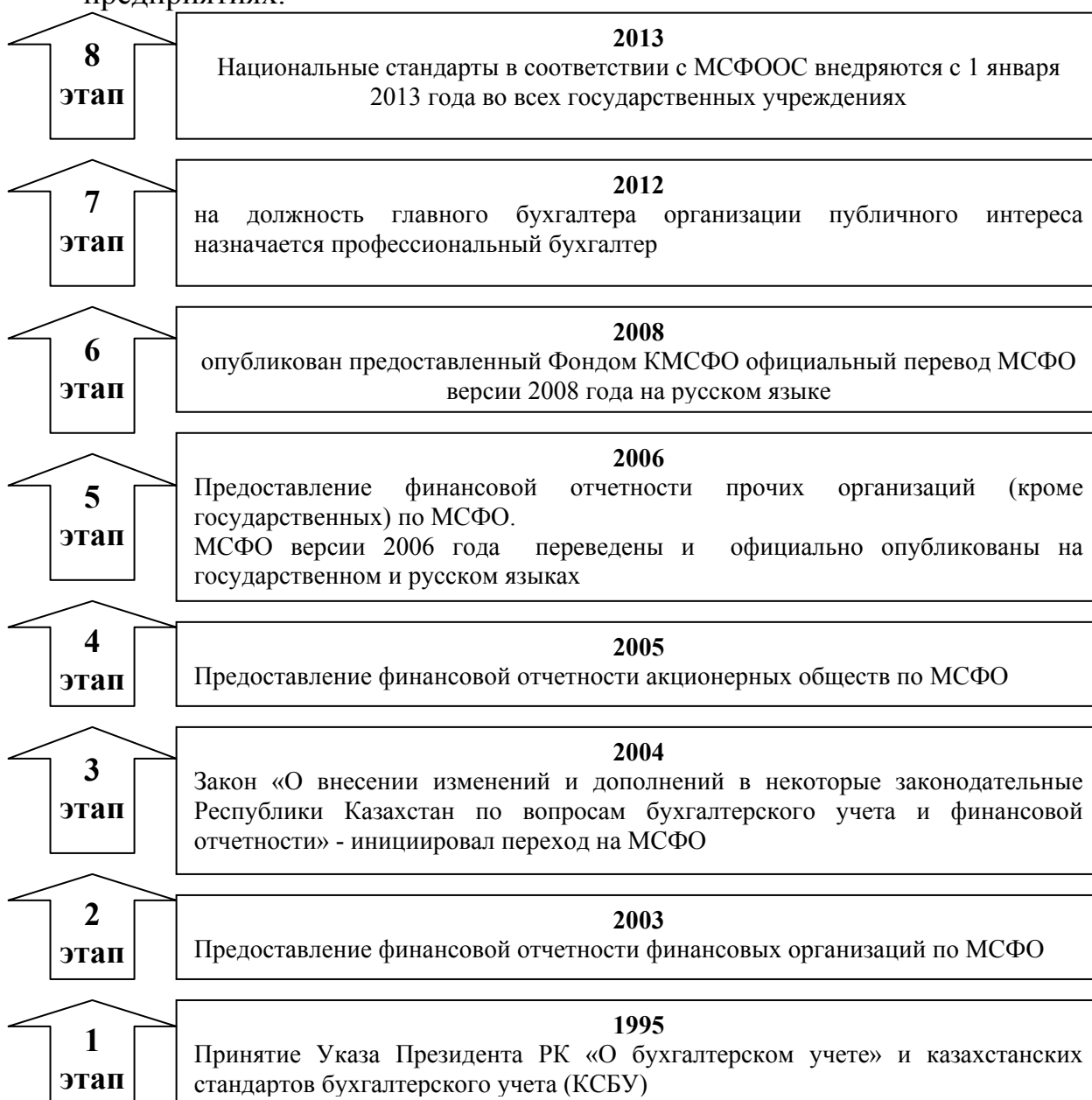




Рис. 1. Этапы трансформации бухгалтерского учета и финансовой отчетности Казахстана в соответствии с МСФО (составлено автором на основе [6])

Законом Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28.02.2007 г. № 234-III [6] признаны МСФО и определен перечень организаций, обязанных составлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО и сроки их перехода на МСФО. Реализацию стратегии перехода Казахстана на МСФО можно разделить на определенные этапы (рис. 1).

В результате процесса эволюции учетной системы Казахстана можно отметить следующие достижения:

- осуществлен перевод МСФО на русский язык: огромное значение для интерпретации и трансформации финансовой отчетности является качественный сертифицированный перевод Международных стандартов, т.к. фактически необходимо перейти на новую, непривычную учетную терминологию, неточности в переводе вызывают неоднозначность в практике их применения;
- разработана и внедрена программа подготовки и сертификации специалистов в соответствии с нормами МСФО: система государственной аттестации бухгалтеров предполагает создание соответствующего учебно-методического обеспечения; подготовку специалистов по МСФО – профессиональных бухгалтеров; разработку рекомендаций по практическому применению МСФО;
- привлечение иностранных инвесторов путем котировки ценных бумаг крупных предприятий на международных фондовых биржах, развитие оценочной деятельности, увеличение доли предприятий частной формы собственности;
- повышение качества принятия управленческих решений параллельно с гармонизацией норм МСФО с национальным налоговым законодательством.

В то же время перенесение норм МСФО без адаптации к национальным особенностям учетной системы вызывает определенные противоречия:

1. Подготовка финансовой отчетности по МСФО предполагает предоставление информации для руководства предприятия с целью принятия ими управленческих решений, а так же с целью привлечения инвестиций. Особенностью же отечественных предприятий является в большинстве своем незаинтересованность в привлечении дополнительных вливаний, что характерно для предприятий среднего и малого бизнеса.

2. В соответствии с требованиями МСФО отчетность составляется на основе рыночной стоимости компании, такой подход не характерен для отечественных предприятий, для них основной задачей является контроль за сохранностью активов и фактическим учетом обязательств.

3. В отдельных случаях МСФО предполагают альтернативные подходы к объектам учета и требует применения профессионального суждения, что часто вызывает трудности у учетных работников.

4. Раскрываемая в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, информация, которая изначально дополняет основные отчеты, становится все более значимой в рамках процесса подготовки отчетности. Термин «избыток раскрываемой информации» все чаще используется для описания увеличения объема требований в отношении раскрытия информации, в связи с чем возникает вопрос о чрезмерно обременительном характере увеличившегося объема раскрываемой информации.

Избыток раскрываемой информации не обязательно относится только к ее объему, это и вопрос о ее ценности для пользователей. В идеальном случае финансовая отчетность должна способствовать четкому и понятному описанию деятельности компании составителями отчетности. Это не обязательно означает сокращение объема раскрываемой информации. Скорее, необходимо обратить внимание на представление финансовой отчетности в целом, соблюдая при этом требования МСФО. Таким образом, представление информации в финансовой отчетности согласно определенной иерархии может сделать финансовую отчетность более полезной для пользователей.

Исходя из вышеизложенного, перспективы дальнейшего совершенствования и адаптации норм национальной системы учета и отчетности к МСФО необходимо рассматривать в рамках совершенствования учетно-аналитического обеспечения отечественных предприятий. При переходе на МСФО отечественным предприятиям необходимо осуществить следующие действия:

- 1) выделить те статьи отчетности, которые подлежат расшифровке и уточнению – необходимо определить целесообразность расшифровки той или иной статьи финансовой отчетности с целью получения полной информации об объектах учета и верно представить ее в отчетности, но не отягощать учет лишней информацией;
- 2) определить состав дополнительной информации, которая не отражается в бухгалтерском и налоговом учете, но ее необходимо оценить и отразить по требованиям МСФО (кадровая информация; информация о судебных исках, предъявленных предприятию, др.);
- 3) составить список источников получения необходимой информации, получаемой от других подразделений предприятия в виде аналитических таблиц, составленный по унифицированной форме;
- 4) контролировать качество полученной информации путем обобщения и сверки данных, внесенных в аналитические таблицы.

В технологии составления статей финансовой отчетности предприятий в соответствии с требованиями МСФО существенную помощь может оказать внедрение системы управленческого учета. Таким образом, на основании отчетности, сформированной с учетом требований МСФО необходимо организовать систему управленческого учета на предприятии таким образом, чтобы все операции отражались в нем с учетом необходимого аналитического уровня: в разрезе контрагентов, договоров, активов и т.д. Требования МСФО к тому, как группировать активы и обязательства по срокам их погашения, что

включать в отчет о прибылях и убытках, или как раскрывать забалансовые статьи позволят руководству предприятия правильно выделить статьи отчетности, определить перечень аналитических разрезов к этим статьям и уровень детализации данных.

**Выводы.** По результатам проведенного анализа составления финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами можно отметить, что данные изменения приблизили финансовую отчетность казахстанских предприятий к МСФО и одновременно усложнили процесс ее составления для отечественных учетных работников для формирования информации о дополнительных статьях финансовой отчетности.

Исследования в области трансформации финансовой отчетности Казахстана в соответствии с требованиями МСФО являются перспективными и интересным, данный переход целесообразно осуществить как можно скорее для привлечения иностранных инвестиций и ускорения интеграции в мировое экономическое пространство.

### Литература:

1. Абденова Г.А., Иминова А.А., Заркумова Р.Н., Пятковский О.В. О проблемах перехода к Международным стандартам финансовой отчетности на примере России и Казахстана. Сборник научных трудов НГТУ.-2007.- № 2(48).- С. 87-94.
2. Айтжанова Ж. Н. Текущее состояние перехода на Международные стандарты финансовой отчетности в РК [Текст] / Ж. Н. Айтжанова // Финансовый менеджмент. - 2008. - № 1. - С. 71-73.
3. Генералова Н. В. Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО // Бухгалтерский учет. 2005. № 23. Информация об опыте применения Международных стандартов финансовой отчетности в государствах-участниках СНГ. М., 2010. Режим доступа: [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2010/08/Informatsiya\\_ob\\_opyte\\_primeneniya\\_Mezhdunarо.doc](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2010/08/Informatsiya_ob_opyte_primeneniya_Mezhdunarо.doc).
4. Дюсембаев К.Ш. Анализ финансовой отчетности. Учебник. – Алматы: Экономика, 2009. – 366 с.
5. Ержанов М.С. О некоторых проблемах изучения Международных стандартов финансовой отчетности [Текст] / М.С. Ержанов // Вестник по налогам, инвестициям и таможенному делу. - 2006. - №7-9. - С.25-27.
6. Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28.02.2007 г. № 234-III (с изменениями и дополнениями по состоянию на 26.12.2012 г.).
7. Калиева Д. Ситуация с МСФО в Республике Казахстан [Текст] / Д. Калиева // ББ-МСФО. - 2007. - №2. - С.5-7.
8. Леснова Ю. Новое в МСФО: стандарт IAS 1 "Представление финансовой отчетности [Текст] / Ю. Леснова // Учет и аудит Казахстана. - 2009. - № 2. - С. 12-15.
9. Никитина Я.А. Проблемы и перспективы перехода малых и средних предприятий на международные стандарты финансовой отчетности // Российское предпринимательство. — 2011. — № 5 Вып. 2 (184). - с. 15-19. [Электронный ресурс]. - Режим доступа : // <http://www.creativeconomy.ru/articles/12845/>
10. Послание Президента Республики Казахстан-лидера нации Н.А. Назарбаева народу Казахстана «Стратегия «Казахстан-2050» от 14.12.2012 г. [Электронный ресурс]. - Режим доступа : // [http://www.altynsarin.ru/kaz\\_news/15230-poslanie-prezidenta-rk-na-2013-god-budet-ozvucheno-14-dekabrya.html](http://www.altynsarin.ru/kaz_news/15230-poslanie-prezidenta-rk-na-2013-god-budet-ozvucheno-14-dekabrya.html).

11. Умарова Н., Санатова А. Результаты реформы бухгалтерского учета в Казахстане. Ежеквартальный научно-информационный журнал «Экономика и статистика», № 2 (2011): Агентство Республики Казахстан по статистике, Астана, 2011. – 119с. – С. 106-111.
12. Шарипов А.К. Опыт применения МСФО в Казахстане [Текст] / А. К. Шарипов // Экономика, управление, финансы (II): материалы междунар. заоч. науч. конф. (г. Пермь, декабрь 2012 г.). - Пермь: Меркурий, 2012. - С. 96-101.
13. International Accounting Standards (IAS) [Электронный ресурс]. - Режим доступа : // <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>.
14. IAS/IFRS Standards and Interpretations [Электронный ресурс]. - Режим доступа : // [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/ias/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_en.htm)
15. Взгляд на МСФО [Электронный ресурс]. - Режим доступа: // [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS-Outlook-March2013-Rus/\\$FILE/IFRS-Outlook-March2013-Rus.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS-Outlook-March2013-Rus/$FILE/IFRS-Outlook-March2013-Rus.pdf)

## **РОЗДІЛ 2. ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ**

### **2.1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ: СУТНІТЬ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ**

***Бондаренко Т.В.***

фахівець

*Харківського національного економічного університету*

Зміст управлінського обліку визначається цілями управління: воно може бути змінено за рішенням адміністрації в залежності від інтересів і цілей, поставлених перед керівниками внутрішніх підрозділів.

Становлення управлінського обліку відбулося на базі калькуляційного обліку, тому основний його зміст складає облік витрат на виробництво майбутніх і минулих періодів у різних класифікаційних аспектах. Цей момент присутній у визначенні поняття «управлінський облік», який з'явився останнім часом у перекладній і вітчизняній економічній літературі, а також і в роботах з бухгалтерського обліку та використання його інформації в управлінській діяльності.

Іншим найважливішим моментом, який відзначається всіма авторами при визначенні сутності управлінського обліку, є аналітичність інформації. У складі управлінського обліку інформація збирається, групується, ідентифікується, вивчається з метою найбільш чіткого і достовірного відображення результатів діяльності структурних підрозділів і визначення частки участі в отриманні прибутку підприємства. Ефективність виробничої діяльності представлена в обліку як процес зіставлення фактичних і стандартних витрат і результатів від зроблених витрат.

Встановленню сутності управлінського обліку сприяє розгляд сукупності ознак, що характеризують його як цілісну інформаційно-контрольну систему підприємства: безперервність, цілеспрямованість, повнота інформаційного забезпечення, практичне відображення використання об'єктивних економічних законів суспільства, вплив на об'єкти управління при змінних зовнішніх і внутрішніх умовах.

Багато авторів висловлюють різні положення про сутність управлінського обліку. У силу специфічних умов сучасної російської економіки в підручниках зроблена спроба визначити сутність управлінського обліку.

Сутність управлінського обліку – інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю та аналізу, систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства.

Запропоноване визначення дане виходячи з об'єктів, ознак, завдань і цілей управлінського обліку, які розглянуті в цьому розділі.

Характеризуючи сутність управлінського обліку, слід відзначити його найважливішу особливість: управлінський облік пов'язує процес управління з обліковими процесом.

Предметом управління є процес впливу на об'єкт або процес управління з метою організації та координування діяльності людей для досягнення максимальної ефективності виробництва. Управління впливає на предмет управління за допомогою планування, організації, координування, стимулювання та контролю. Саме ці функції виконує управлінський облік, утворюючи свою систему, яка відповідає цілям і завданням управління.

В даний час немає чітких визначень предмета управлінського обліку. Автори поки обмежуються викладом розуміння сутності бухгалтерського обліку взагалі та управлінського зокрема. Між тим, змінюються система і методи управління діяльністю підприємства, відповідно змінюються процедури та утримання управлінського обліку. Особливо це стосується моделювання обліку витрат і доходів на підприємствах з різною організаційною структурою, впливом змінюються зовнішніх чинників (інфляції, структурної перебудови промисловості та ін.). Звідси змінюється перелік об'єктів і суб'єктів управління.

Наука про управління формує концепцію про предмет управлінського обліку.

Предметом управлінського обліку в загальному вигляді виступає сукупність об'єктів в процесі всього циклу управління виробництвом. Зміст предмета розкривають його численні об'єкти, які можна об'єднати у дві групи:

- виробничі ресурси, щоб забезпечити доцільний праця людей в процесі господарської діяльності підприємства;

- господарські процеси та їх результати, що складають у сукупності виробничу діяльність підприємства.

До складу виробничих ресурсів входять:

- основні засоби – це засоби праці (машини, обладнання, виробничі будівлі тощо), їх стан та використання;

- нематеріальні активи – об'єкти довгострокового вкладення (права користування землею, стандарти, ліцензії, товарні знаки і ін.), їх стан та використання;

- матеріальні ресурси – предмети праці, призначені для обробки в процесі виробництва за допомогою засобів праці.

Ці ресурси в управлінському обліку представлені виробничими запасами на складах підприємства, в коморах цехів та на дільницях, складах виробничого відділу і в процесі їх руху по стадіях виробничого циклу до складу готової продукції. Вони включають сировину як продукт видобувних галузей промисловості, сільського господарства; матеріали, які зазнали попередньої обробки як на даному підприємстві, так і на інших (напівфабрикати – заготовки, пакування, виливки, деталі, вузли тощо); трудові ресурси, якими володіє підприємство в даний момент, використання трудових ресурсів у процесі доцільної діяльності і результат праці.

До другої групи об'єктів управлінського обліку відносять наступні види діяльності:

- постачальницько-заготівельну – придбання, зберігання, забезпечення виробництва сировинними ресурсами, допоміжними матеріалами та виробничим обладнанням з запасними частинами, призначеними для його утримання та ремонту, а також маркетингову діяльність, пов'язану з постачальними процесами;

- виробничу – процеси, обумовлені технологією виробництва продукції і складаються з основних і допоміжних операцій; операції щодо вдосконалення випускаються, і розробці нових;

- фінансово-збутову – маркетингові дослідження та операції з формування ринку збуту продукції; безпосередньо збутові операції, включаючи упаковку, транспортування та інші види робіт; операції, що сприяють зростанню обсягу продажів, починаючи від реклами продукту і закінчуючи встановленням прямих зв'язків зі споживачами; контроль якості продукції, що випускається;

- організаційну – створення організаційної структури підприємства, виділення з системи підприємства функціональних відділів, служб, цехів, дільниць; організація інформаційної системи на підприємстві з прямого і зворотного зв'язком, що відповідає вимогам внутрішніх комунікаційних зв'язків між структурними підрозділами, різними рівнями управління, відповідної функцій планування, контролю, оцінки виконання плану, стимулювання; операції координування дій внутрішніх виконавців, спрямованих на виконання основної мети підприємства. Може бути обрана інша групування об'єктів управлінського обліку, але в будь-якому випадку вона повинна відповідати основним цілям управління.

У системі управлінського обліку його об'єкти мають певне специфічне відображення. Перш за все, виробничі ресурси відображаються за станом, в русі, доцільності використання в процесі господарської діяльності підприємства.

Сукупність різних прийомів і способів, за допомогою яких відображаються об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства, називається методом управлінського обліку. Він складається з наступних елементів: документації; інвентаризації, оцінки, групування та узагальнення, контрольних рахунків; нормування, планування і лімітування; контролю; аналізу.

Документація – первинні документи і машинні носії інформації, що гарантують управлінського обліку досить повне відображення виробничої діяльності підприємства. Первинний облік стосовно специфіки підприємства є основним джерелом інформації для фінансового та управлінського обліку.

Комплексний підхід до організації первинного обліку забезпечує: подальше вдосконалення оперативно-календарного планування, оперативного контролю та диспетчеризації ходу виробництва; розробку кожної облікової задачі виробництва і повну ув'язку всіх завдань оперативного обліку між собою і з завданнями оперативно-календарного планування, обліку вироблення і нарахування заробітної плати, контролю за правильним використанням матеріальних цінностей у виробництві, обліку незавершеного виробництва,

розробку та впровадження єдиного для фінансового та управлінського обліку документообігу, упорядкування та уніфікацію первинної документації; суворий контроль за витрачанням матеріальних і трудових ресурсів, за відповідністю розмірів оплати праці списанню матеріалів відповідно до кількості виготовленої продукції; збереження заготовок, деталей, вузлів і напівфабрикатів у процесі їх руху по стадіях обробки, споживання та зберігання; поліпшення організації складського обліку деталей, вузлів і складальних одиниць у результаті обладнання спеціальних місць зберігання, забезпечення сучасними ваговимірвальними та аналітичними пристроями; закріплення за посадовими особами окремих колективів-бригад – функцій з оформлення облікової документації чи збору інформації з машинних пристроїв, підвищення персональної відповідальності за правильність оформлення та повноту збору інформації; достовірність та своєчасність інформації про виробництво шляхом використання балансів обліку руху деталей, напівфабрикатів в управлінському та фінансовому обліку у вигляді зведених документів; механізацію та автоматизацію збору, передачі та обробки інформації про рух деталей, вузлів та напівфабрикатів і отримання на основі первинного обліку результуючої інформації на персональних ЕОМ на різних рівнях управління; своєчасну і повну протягом певного звітного періоду перевірку даних. Цьому сприяє оперативний облік в зіставленні з фактичним станом, розмірами і комплектністю незавершеного виробництва за допомогою інвентаризації, що одночасно дозволить покращити інформаційну базу планування виробництва і нормування запасів за місцями виникнення і заділів.

Інвентаризація – спосіб визначення фактичного стану об'єкта, а також відхилень від облікових даних, неврахованих цінностей, втрат, нестач, розкрадань. Інвентаризація сприяє збереження матеріальних цінностей, контролює їх використання, встановлює повноту і достовірність облікової інформації.

Групкування та узагальнення, використання контрольних рахунків – спосіб, що дозволяє накопичувати та систематизувати інформацію про об'єкт за певними ознаками. Головними ознаками угруповання об'єктів управлінського обліку вважаються: специфіка виробничої діяльності, технологічна і організаційна структура підприємства, організація управління, цільові функції системи управління. Згрупована інформація ефективно використовується для оцінки результатів діяльності і для прийняття оперативних і стратегічних рішень.

Контрольні рахунки – це підсумкові рахунки, де записи роблять за підсумковими сумами операцій даного періоду. Система контрольних рахунків виступає сполучною ланкою фінансового та управлінського обліку і дозволяє встановити повноту і правильність облікових записів. Так, записи, зроблені в картках складського обліку, повинні відповідати хронологічним записам у журналі реєстрації операцій, накопичувальним відомостями з найменувань матеріалів і контрольному рахунку, куди заносять підсумок всіх операцій, систематизованих за певною ознакою в накопичувальній відомості.



Планування – безперервний циклічний процес, спрямований на приведення у відповідність можливостей підприємства до умов ринку. Воно пов'язане з рішенням майбутніх проблем, використовує методи вибору альтернативних рішень, напрямки яких мають як загальний, так і приватний характер. Планування тільки тоді ефективно, коли базується на статистичних дослідженнях та аналізі результатів господарської діяльності. Аналіз проводиться за даними інформації, згрупованої і обробленої відповідно до цілей управлінського обліку.

Нормування – процес науково обґрунтованого розрахунку оптимальних норм і нормативів, який спрямований на забезпечення ефективного використання всіх видів ресурсів, і пошук шляхів найбільш продуктивного перетворення витрат в продукцію. Комплекс норм і нормативів становить нормативний устрій підприємства, який охоплює всі сфери його діяльності.

Без нормативного господарства неможлива організація системи управлінського обліку і контролю за станом запасів і фактичних витрат. Норми як основа системи контролю класифікуються і групуються по центрах відповідальності, продуктів та операцій.

Як показує досвід створення нормативної бази, основою для планування, організації та обліку виробництва є технологічні розрахунки. Нормативні технологічні показники пов'язують техніко-економічне планування з оперативно-виробничим ще на стадії технічної підготовки виробництва. Планові та нормативні показники визначають систему показників обліку виробництва, що значною мірою сприяє порівнянності показників нормування, планування, обліку за нормами витрат і відхилень від них. Технологічні нормативи можна розглядати як аналітичну базу виробничого обліку, що забезпечує його відповідними даними про діяльність підрозділів і рівні внутрішнього господарювання.

Таким чином, норми використовуються при плануванні, так як висловлюють кількісні цілі, які повинні бути досягнуті.

Лімітування – перший ступінь контролю за матеріальними витратами, заснована на системі норм запасів і витрат. Ліміт – норми витрат ресурсів на одиницю продукції, встановлені технологічною документацією і плановані виробничою програмою кожному виробничому підрозділу виходячи з конкретного асортименту випуску продукції.

Система лімітування повинна складатися не лише з розрахунку ліміту відпуску матеріалів цеху, але і з облікових і контрольних операцій. Тому в системі управлінського обліку лімітуванню відводять роль оперативної інформації, що дозволяє активно впливати на формування матеріальних витрат.

Аналіз – в силу специфічних особливостей цей елемент методу управлінського обліку взаємодіє практично з усіма іншими його складовими. Аналізу піддається виробнича діяльність як усього підприємства, так і окремих підрозділів, виражена економічними показниками. Вибір показників визначається цілями і можливостями системи управління. У процесі аналізу виявляються взаємозалежності і взаємозв'язку між підрозділами з виконання

встановлених планових завдань, відхилення і причини, що викликали зміни в результатах виробництва, для прийняття відповідних управлінських рішень.

Контроль – завершальний процес планування й аналізу, що направляє діяльність підприємства на виконання раніше встановлених завдань, що дозволяє розкривати й усувати виникаючі відхилення. Основою системи контролю служить зворотний зв'язок, що дає більшу, надійну, необхідну і доцільну інформацію для здійснення контрольно-вимірювальної діяльності. Існують різні сфери і види контролю. Вони постійно змінюються, мають відмітними особливостями на кожному підприємстві, відбиваючи специфіку його діяльності.

Управління господарською діяльністю є складним і комплексним процесом. Система обліку, що відповідає вимогам управління, також складна й складається з безлічі процедур. До того ж склад елементів системи управлінського обліку може змінюватися в залежності від цілей управління. Тим часом будь-яка система обліку, організована на конкретному підприємстві, відповідає загальноприйнятим принципам.

До принципів управлінського обліку належать: безперервність діяльності підприємства; використання єдиних для планування та обліку (планово-облікових) одиниць вимірювання, оцінювання результатів діяльності підрозділів підприємства; наступність і багаторазове використання первинної і проміжної інформації з метою управління; формування показників внутрішньої звітності як основи комунікаційних зв'язків між рівнями управління; застосування бюджетного (кошторисного) методу управління витратами, фінансами, комерційною діяльністю; повнота та аналітичність, що забезпечують вичерпну інформацію про об'єкти обліку; періодичність, відбиває виробничий і комерційний цикли підприємства, встановлені обліковою політикою. Сукупність перерахованих принципів забезпечує дієвість системи управлінського обліку, але не уніфікує обліковий процес [1-3].

Безперервність діяльності підприємства, яка виражається відсутністю намірів самоліквідуватися і скоротити масштаби виробництва, означає, що підприємство буде розвиватися в майбутньому. Цей принцип націлює бухгалтерів на створення інформаційного обслуговування рішень довгострокових проблем: аналіз конкурентоспроможності виробництва продукції, постачання сировини і матеріалів, зміни асортименту та освоєння нових продуктів, інвестицій і т.д.

Використання єдиних планово-облікових одиниць виміру в плануванні та обліку виробництва забезпечує між ними прямий і зворотний зв'язок.

Планово-облікові одиниці розкривають сутність систем оперативно-виробничого планування на різних його рівнях; з їх допомогою виникає реальна можливість для розробки методології системи обліку, заснованої на тісному взаємозв'язку показників управлінського обліку виробництва та бухгалтерського обліку витрат, визначення результатів господарювання окремих структурних підрозділів.

На різних рівнях оперативно-виробничого планування планово-облікові одиниці або більш укрупнені, або, навпаки, деталізовані. В основі деталізації

закладений принцип переходу від більших одиниць на рівні підприємства (виріб, виробниче замовлення, серія виробів, найменування і т.п.) до більш дрібним на рівні цеху, дільниці, бригади (деталь, операція, комплекс операцій, машинокомплект, вузловий комплект, бригадний комплект та ін.) [1-4].

Слід зазначити, що планово-облікові одиниці управлінського обліку виробництва і одиниці виміру готової продукції, зданої на склад, що застосовуються в бухгалтерському обліку, ідентичні. Через них простежується зв'язок управлінського і фінансового обліку виконаних замовлень. При цьому можлива будь-яка угруповання даних у тому чи іншому виді обліку по об'єктах управління, будь то угруповання за видами продукції, виробничими замовленнями або структурним підрозділам. Крім того, на рівні підприємства планово-облікові одиниці збігаються з об'єктами калькулювання або є їх частиною. На рівні структурних підрозділів планово-облікові одиниці можуть бути використані при виборі об'єктів обліку витрат.

### **Література:**

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для вузів./ М.А. Вахрушина. - М.: Омега-Л, 2007.- 570с.
2. Волкова О.Н. Управлінський облік: навч. / О.М.Волкова.М.: ТК Велбі, Вид-во Проспект, 2005.- 472 с.
3. Жарикова Л. А. Управлінський облік: учеб.посібник / Л.А.Жарикова.- Тамбов: Вид-во Тамбо.держ.техн.ун-ту, 2004.- 136 с.
4. Кукуніна, І.Г. Управлінський облік: навч.посібник / І.Г.Кукуніна.- М.: Фіннси і статистика, 2004.- 400 с.

## ***2.2. ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АВТОТРАНСПОРТНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ И ЕГО БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ***

***Бородулина С.А.***

доктор экономических наук, доцент

*Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Россия*

Актуальность изучения управленческого анализа предприятий транспортной сферы заключается в том, что именно данный анализ позволяет определить наиболее рациональные способы использования ресурсов и сформировать структуру средств предприятия и его деятельности.

Для экономики России в современных условиях в целом и транспортной отрасли, в частности, характерна нестационарность развития, неопределенность поведения заказчиков услуг, поставщиков, органов регулирования и прочих контрагентов. Успех деятельности на транспорте во многом зависит от обоснованности, целесообразности и эффективности принимаемых управленческих решений, осуществляемых руководством предприятия. В ходе проведения управленческого анализа могут быть выявлены резервы экономии ресурсов, роста прибыли и обоснованы пути улучшения финансовых показателей.

Эффективность деятельности на транспорте определяется способностью управленческого персонала принимать грамотные управленческие решения в части организации перевозок, ремонтов транспортных средств, экспедиторских услуг, вложений средств в прибыльные проекты, улучшения состояния бизнес-процессов, экономии ресурсов эксплуатационной и сервисной деятельности.

В настоящее время существует несколько видов ведения учета деятельности предприятий транспорта, в укрупненном виде они представлены на рис.1. На практике, однако, существует необходимость, решения более широкого круга вопросов и проблем, включая также и вопросы инвестирования, диверсификации, аутсорсинга, конкурентоспособности, клиентоориентированности и пр.

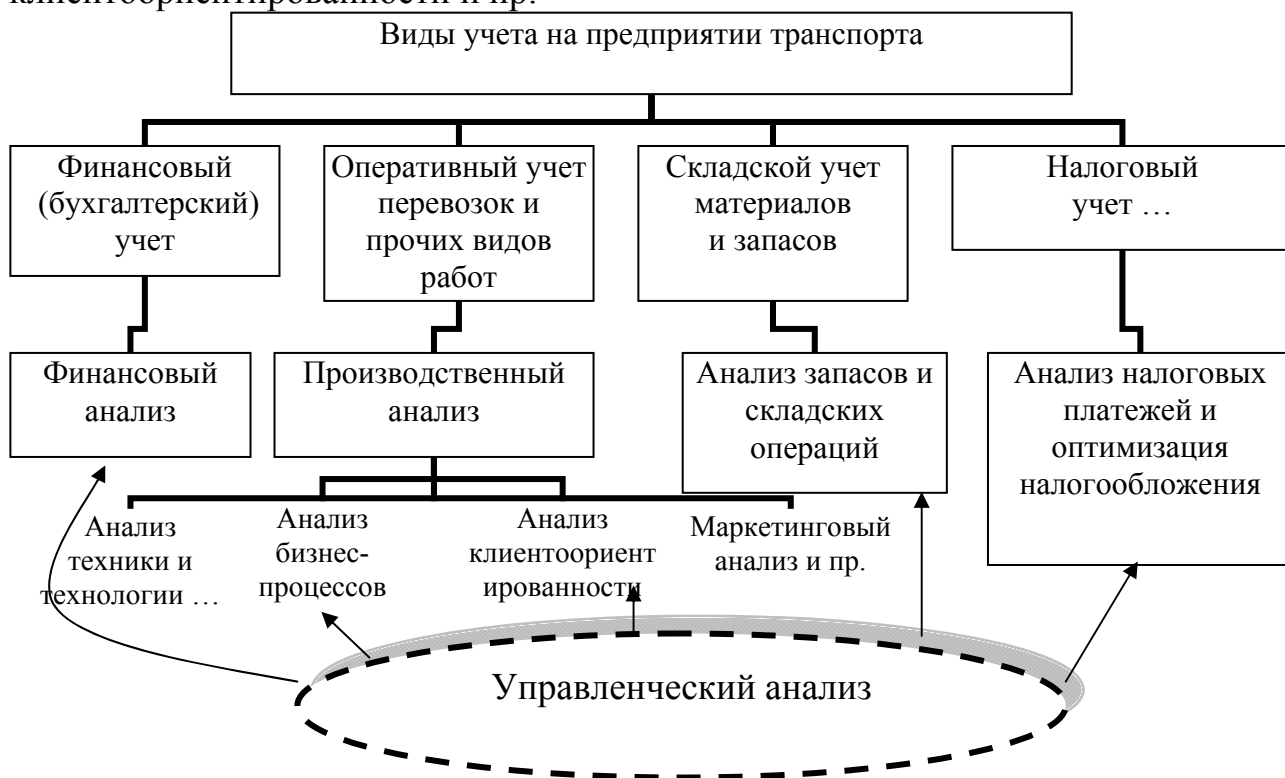


Рис. 1. Управленческий анализ на предприятии транспорта

В управленческом анализе автотранспортное предприятие (АТП) представляется как управляемая система или система бизнес-процессов. В ходе управления таким объектом должна четко быть сформулирована основная цель управления, что должно способствовать поиску оптимальных средств ее достижения и в целом повышению эффективности предприятия (рис. 2).

Развивающаяся теория и практика отечественного управленческого учета, ее сближение с зарубежным учетом приводят к необходимости совершенствования используемых методов и методик управленческого анализа и принятия управленческих решений. Проведение на АТП управленческого анализа позволит осуществлять более четкое управление ресурсами и затратами, ориентируя их на конечные результаты: объем реализации услуг, прибыль, рентабельность ресурсов и вложенных средств. Управленческий анализ призван решать вопросы формирования затрат, эффективности

использования ресурсов, а также реализации работ и услуг, обеспечивая исходную базу для принятия управленческих решений.

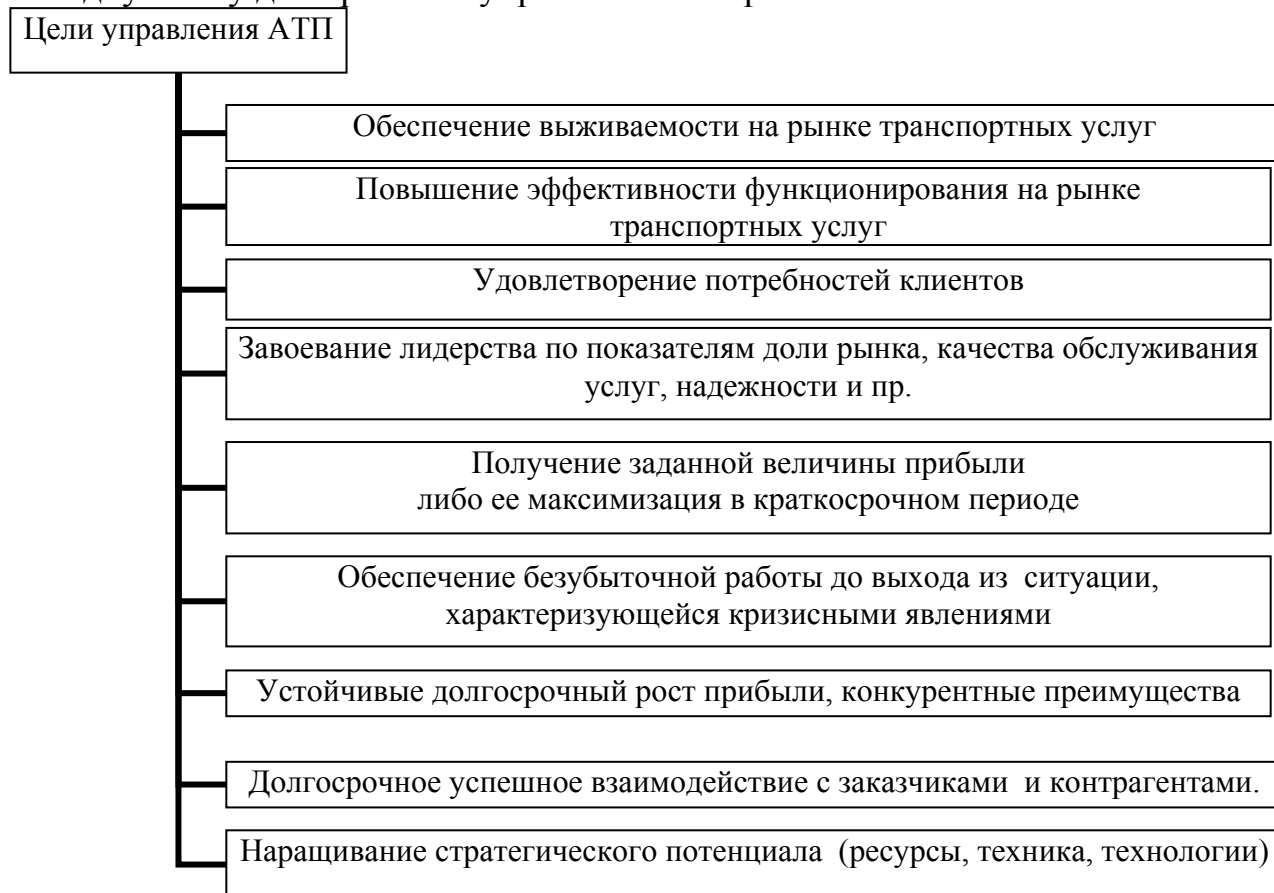


Рис. 2. Основные цели управления транспортным предприятием

Цели управленческого анализа могут быть представлены таким образом:

1) анализ доли и места предприятия на рынке транспортных услуг: определение конкурентных позиций, рыночных возможностей, организационно-технического потенциала развития и диверсификации работ и услуг;

2) анализ использования ресурсов всех видов (материальных, трудовых, информационных, финансовых и пр.) и возможностей их сокращения;

3) оценка прогнозируемых результатов деятельности на транспорте и путей их улучшения;

4) анализ текущего состояния бизнес-процессов (БП) предприятий транспорта и возможностей совершенствования их организации;

5) анализ обоснованности, целесообразности и эффективности принятия управленческих решений по номенклатуре работ и услуг, их качеству, продуктовой диверсификации;

6) углубленный анализ и разработка стратегии управления затратами предприятия транспорта и их бизнес-процессов;

7) определение ценовой и тарифной политики;

8) анализ безубыточного объема деятельности на транспорте.

Основные задачи управленческого анализа с позиции этапов их выполнения приведены ниже (рис.3).

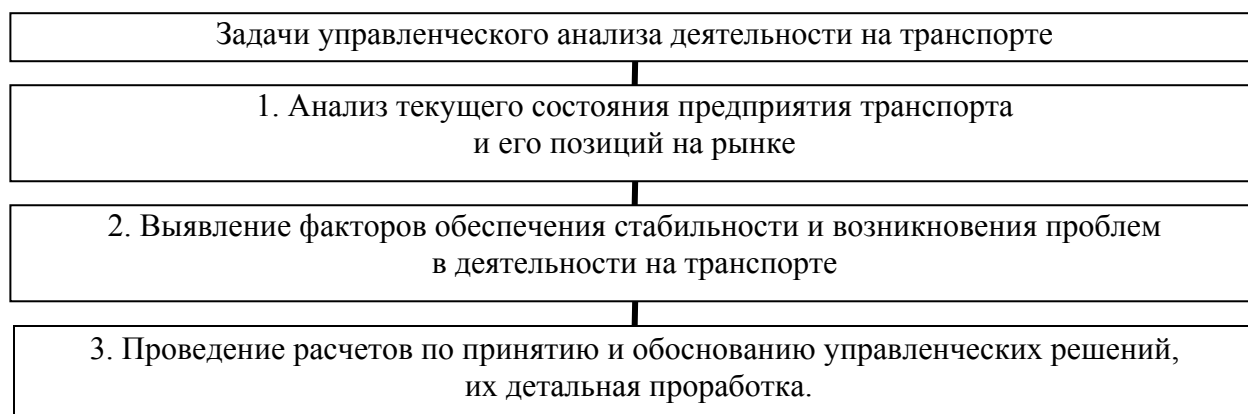


Рис.3. Задачи управленческого анализа деятельности на транспорте

Таким образом, результативность управленческого анализа и принятых на его основе решений будут определять будущую прибыльность предприятий транспорта и, в результате, данные внешнего финансового анализа.

Объектом управленческого анализа АТП являются ресурсы предприятий (средства, предметы труда и трудовые ресурсы), а также результаты (объемы перевозок и прочих услуг, их себестоимость) и бизнес-процессы предприятий транспорта. Предмет управленческого анализа – взаимосвязи и взаимозависимости экономических явлений и процессов в сфере услуг доставки грузов, экспедирования, техобслуживания и ремонта.

На предприятиях транспорта услуги и работы учитывают, анализируют и контролируют не только в стоимостном, но и в натуральном выражении (в тоннах, тонно-километрах, автомобиле-часах работы по видам перевозок, грузов и прочим критериям) [1].

Особенности организации управленческого анализа могут определяться спецификой работы, видом предпринимательской деятельности и структурой управления. Деление предприятий по отраслям определяется существенными различиями, характерными данной отрасли:

- используемая техника и технология деятельности (машины, механизмы, оборудование, методы выполнения работ, оказания услуг);
- организация бизнес-процессов предприятия;
- организация финансов (система формирования, распределения и использования финансовых ресурсов) и пр.

Особенности функционирования предприятий разных отраслей следует принимать во внимание при проведении управленческого анализа. В частности, транспорт – рассматривается как комплекс технических средств для осуществления транспортировки грузов и пассажиров, или как отрасль экономики страны, обеспечивающая бесперебойное и своевременное удовлетворение потребностей народного хозяйства и населения в перевозках. Качество предоставляемых автотранспортных услуг является важнейшим

показателем, который влияет на конечный результат деятельности предприятия, а именно, на получение прибыли, на сохранение и расширение клиентской базы. Основными параметрами, которые характеризуют современные требования заказчиков к услугам грузовых автотранспортных предприятий, являются следующие (рис. 4) [5].

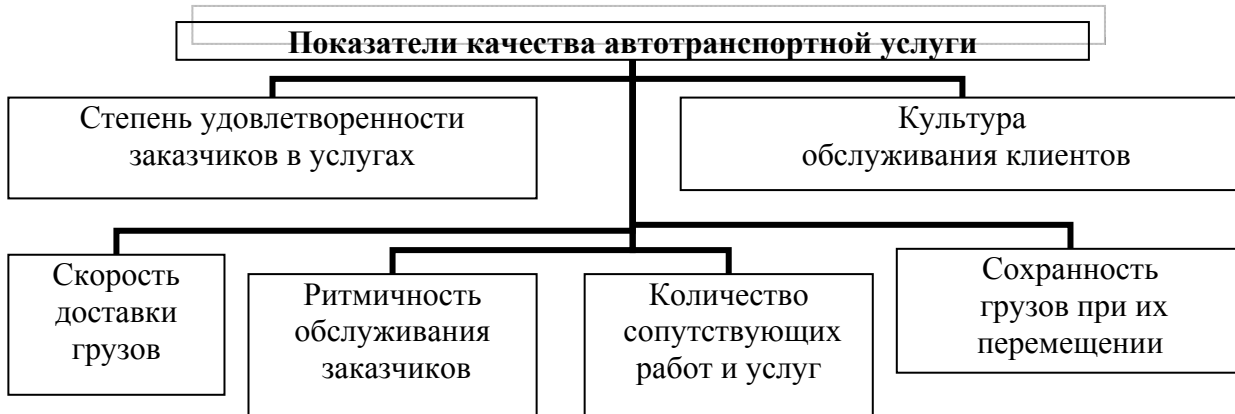


Рис. 4. Показатели качества автотранспортной услуги на рынке

Особенности отрасли и формирования итоговых показателей работы предприятий приводит к необходимости разработки внутриотраслевых методик управленческого анализа, например, для анализа грузооборота, объемов перевозок предприятий транспорта. При анализе динамики объемных показателей предприятий отрасли может быть рекомендован метод построения фазовых кривых развития экономических систем, позволяющий более наглядно, в сравнении с традиционными графиками, отразить циклические процессы в отрасли.

Цикличность развития, например, среднегодового индекса изменения объемов перевозок просматривается за длительный период статистических данных Росстата с 1928 по 2011 годы, приведена на рис.5. Отчетливый цикл виден в 1995-2009 году [5].

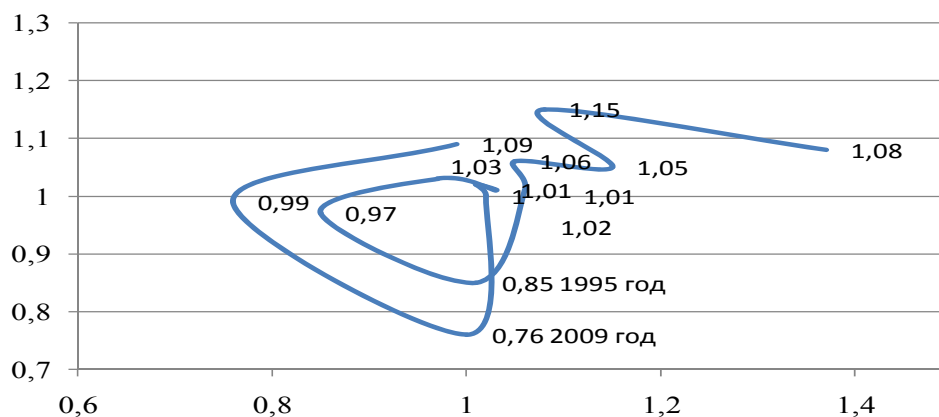


Рис.5. Фазовая кривая среднегодового индекса объемов перевозок грузов автомобильным транспортом в РФ 1928-2011 гг.

Управляемая система на автотранспортном предприятии представляет собой парк подвижного состава, автоколонны, ремонтную зону и прочие подразделения, имеющие в основе определенную технологию выполнения работ или услуг и др.[4]. Оценка результатов работы парка подвижного состава предприятия транспорта производится с помощью технико-эксплуатационных показателей (ТЭП). С помощью ТЭП оценивается степень использования подвижного состава и результаты работы парка в целом. Производится анализ следующих ТЭП: коэффициента технической готовности автомобилей; коэффициента выпуска автомобилей на линию; коэффициента использования грузоподъемности; средней длины ездки с грузом и длины маршрута; коэффициента использования пробега; времени автомобиля в наряде; времени простоя при проведении погрузочно-разгрузочных работ; средней технической и средней эксплуатационной скорости движения; количества ездок, общего пробега автомобилей за период анализа; пробега с грузом, числа автомобилечасов в работе, объемов перевозок (в тоннах) и грузооборота (транспортной работы в т/км).

Для принятия грамотных решений в области управления основными фондами, технико-эксплуатационными показателями и результатами работы предприятиям необходимо углубленно анализировать эксплуатационные параметры, а также маркетинговую и договорную работу предприятия, которые оказывают существенные влияния на получаемые результаты.

Значимым видом анализа является оценка влияния технико-эксплуатационных показателей АТП на итоговые объемные показатели перевозок: объема перевозок в тоннах и грузооборота. Для проведения такой оценки целесообразно использовать методы факторного анализа. Степень выполнения плана перевозок в тоннах и т/км зависит от списочного числа транспортных средств (состава и структуры парка подвижного состава) и эффективности его использования. Для нормального и эффективного использования основных фондов основной задачей предприятия является своевременное внедрение новых технологий, сокращение неиспользуемых фондов. Разрабатываются мероприятия по улучшению состояния основных фондов, такие как замена и модернизация основных фондов, сокращение простоев, повышение коэффициента выпуска на линию, увеличение объема транспортных услуг, сокращение стоимости основных фондов за счет реализации и сдачи в аренду неиспользуемых и списания непригодных.

Предприятия автомобильного сервиса и АТП часто сталкиваются с ситуациями, связанными с колебаниями загрузки оборудования и спроса на транспортные услуги и ремонтные работы, что влечёт за собой изменение объемов реализации работ и услуг и существенно влияет на себестоимость и прибыль. Снижение себестоимости автоперевозок достигается при повышении технической готовности автопарка, что позволяет увеличить коэффициент выпуска автомобилей на линию. Это способствует увеличению часов работы автомобилей, росту их пробега и, в конечном счете, увеличению производительности. При повышении технической готовности автопарка достигается снижение себестоимости перевозок в виду сокращения доли



общехозяйственных расходов [1]. Значительная экономия может быть достигнута в результате снижения затрат на техническое обслуживание и ремонт, организацию поточного обслуживания, механизацию работ и пр., но не за счет сокращения объемов работ или количества технических воздействий, что может вызвать повышенный износ автомобилей и, как следствие, снижение межремонтных пробегов и увеличение расходов на ремонт. Увеличение межремонтных пробегов автомобилей способствует снижению себестоимости перевозок не только благодаря снижению стоимости ремонтов, но и вследствие увеличения коэффициента технической готовности и выпуска автопарка, а, следовательно, повышения производительности при снижении доли удельных общехозяйственных расходов.

Целевой подход предполагает, что при определении эффективности оценивается, насколько АТП достигло своих целей или приблизилось к их достижению. Цель АТП в конкретный момент времени может заключаться в достижении определенного уровня или приросте прибыли, или в освоении нового сегмента рынка транспортных услуг, либо в обеспечении своевременной доставки грузов, улучшении качества обслуживания, росте уровня мотивации работников предприятия, в обеспечении финансовой стабильности компании и т.д. Общая схема оценки эффективности деятельности АТП при использовании целевого подхода представлена на рис.6.

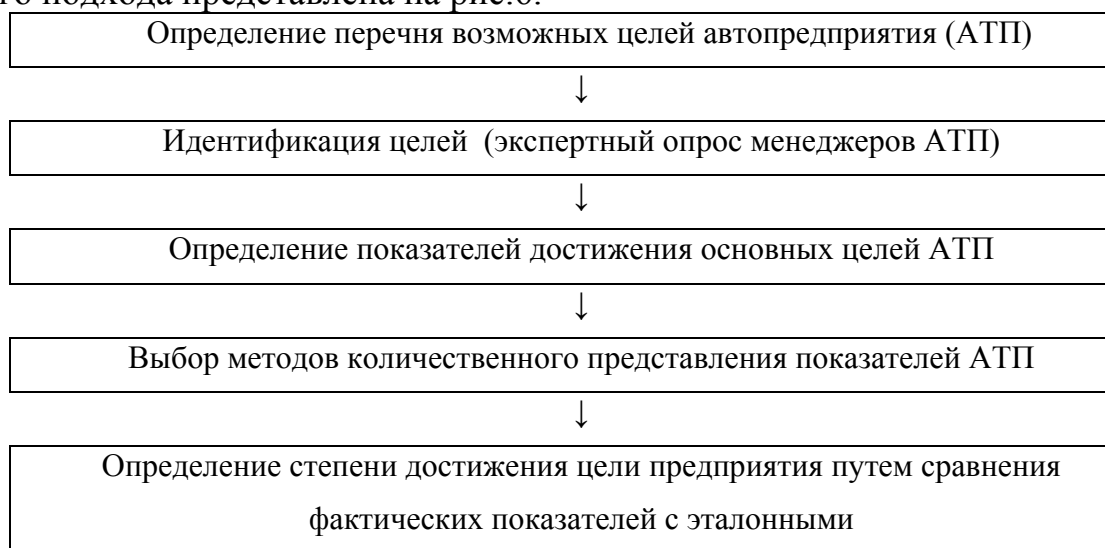


Рис. 6. Схема оценки эффективности деятельности предприятия транспорта

Размер прибыли от автоперевозок зависит от трех основных факторов: выполнения плана перевозок, себестоимости единицы транспортных услуг и размера тарифа. Увеличение прибыли от перевозок связано с обслуживанием постоянной клиентуры. Этому способствует эффективная организация перевозочного процесса, а также трудовая дисциплина на предприятии. Кроме того, политика ориентации на клиента основных услуг и бизнес-процессов предприятия также приводит к существенному росту эффективности на рынке [3]. Еще одним направлением повышения эффективности автомобильных грузоперевозок является применение логистики. Задачи, решаемые

логистической системой, и выработка по ним стратегии можно разделить на три группы:

1. Задачи, связанные с формированием рыночных зон обслуживания, прогнозом материалопотока, его обработкой в обслуживающей системе (склад поставщика/потребителя, предприятия оптовой торговли) и другими работами по оперативному управлению и регулированию материального потока.

2. Задачи, включающие разработку системы организации транспортного процесса (план перевозок, план распределения вида деятельности, план формирования грузопотоков, график движения транспортных средств и др.).

3. Задачи, связанные с управлением запасами на предприятиях, фирмах, складских комплексах, размещение запасов и их обслуживание транспортными средствами, информационными системами.

В современных условиях большинство АТП использует в качестве отдельных элементов управления различные управленческие звенья (автоколонны, службы, отделы), деятельность которых регламентируется положениями. При реализации управления в процессно-ориентированном предприятии управляемой системой становится совокупность бизнес-процессов, а предприятие рассматривается как бизнес-модель, конечной целью которой является реализация услуг. Процессный подход имеет определенные особенности в разрезе отдельных отраслей экономики. Так, для АТП основными процессами являются: процесс перевозки грузов, пассажиров; процесс планирования доставки и выстраивания цепей доставки с привлечением посредников. Обеспечивающими бизнес-процессами являются процессы, предназначенные для обеспечения работоспособности и поддержания статичности и динамики основных процессов. Для АТП такими процессами являются процесс поддержания транспортных средств в эксплуатационном исправном состоянии (ремонта и технического обслуживания транспортных средств); процесс снабжения запасными частями и материалами для ремонта автомобилей и пр. [2].

Таким образом, управляя процессами и постоянно совершенствуя их, предприятие добивается высокой эффективности своей деятельности. Оптимальность бизнес-процессов предприятия может быть измерена по следующим критериям: ключевые показатели результативности процессов; продолжительность выполнения бизнес-процесса или отдельных его процедур; стоимость всего процесса и его процедур; полнота, адекватность и своевременность поступающей/передаваемой информации и прочим.

В процессе функционирования АТП сталкиваются с проблемами выбора альтернативных вариантов дальнейшей деятельности. Адекватным инструментом обоснования такого выбора является управленческий анализ в целом и отдельные его составляющие, в частности. Варианты управленческих решений, которые могут быть приняты по результатам проведенного управленческого анализа ресурсов и результатов деятельности предприятий транспорта или автосервиса приведены в табл.1.

Таблица 1

## Варианты решений по результатам управленческого анализа

Объект	Примеры решений	Возможные результаты решения
Основные фонды	Обновление (лизинг, кредит, аренда, покупка, аутсорсинг)	Снижение расходов на ремонт, простои, рост объемов услуг, улучшение ТЭП
	Продажа излишней техники	Рост дохода, снижение налога на имущество
	Сдача в аренду неиспользуемой техники	Получение дохода
	Модернизация техники (системы навигации и пр.)	Экономия затрат на топливо, улучшение ТЭП, рост доходов
Заграты	Аутсорсинг отдельных функций	Экономия расходов на содержание подразделений
	Продажа изношенной техники	Экономия расходов на ремонт и запчасти
	Внедрение IT-решений	Экономия затрат на оплату труда и налоги
	Смена поставщика ресурсов	Экономия затрат на ГСМ, шины и запчасти
	Перевод отдельных специалистов на ПБОЮЛ	Экономия налогов
Услуги	Диверсификация услуг (новые виды услуг, создание филиалов)	Прирост доходов и прибыли предприятия
	Ликвидация неприбыльных услуг	Снижение убытков и потерь (затрат)
БП	Аутсорсинг вспомогательных БП	Экономия затрат на ресурсы процесса
	Реинжиниринг бизнес-процессов	Рост доходов, прибыли, снижение затрат
Оборотные средства	Оптимизация работы с должниками	Сокращение объема, срока погашения дебиторской задолженности, рост доходов
	Оптимизация затрат на материальные ресурсы (смена поставщика ресурсов, аутсорсинг снабжения, логистика запасов)	Снижение расходов на закупку и хранение, сокращение иммобилизованных средств, улучшение поставок материалов, снижение простоев транспортных средств в ремонте
Трудовые ресурсы (персонал)	Использование современных схем мотивации и стимулирования	Рост объемных показателей, производительности труда, улучшение обслуживания клиентов, повышение лояльности
	Улучшение системы набора и отбора персонала	Сокращение расходов
	Создание дополнительных подразделений (отдел маркетинга, таможенного оформления, рекламы и пр.)	Повышение доходов и прибыли предприятия, улучшение конкурентных позиций

Таким образом, результаты управленческого анализа будут являться основой для принятия адекватных управленческих решений в деятельности предприятий транспорта и автосервиса, что приведет к повышению показателей эффективности использования ресурсов и деятельности в целом.

**Литература:**

1. Бачурин А.А. Анализ производственно-хозяйственной деятельности автотранспортных организаций. - М.: Академия, 2007.-314 с.
2. Бородулина С.А. Реинжиниринг бизнес-процессов на транспорте (учебное пособие) СПб.: СПбГИЭУ, 2008 – 204 с.
3. Репин В.В. Бизнес-процессы компании: построение, анализ, регламентация. - М.:РИА «Стандарты и качество», 2007 – 240 с.
4. Экономика и управление на предприятиях автомобильного транспорта: Терминологический словарь/ сост.:Г.А. Кононова.- СПб.: СПбГИЭУ, 2011.- 64 с.

5. Бородулина С.А. Кризисные тенденции на рынке перевозок грузов / Вестник ИНЖЭКОНа. 2010. Вып. №2 (37).–СПб.: СПбГИЭУ. – С.209-214.

### **2.3. СУБ'ЄКТИВНА ОЦІНКА КЕРІВНИКА ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА (НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ ЧЕРНІВЕЦЬКОЇ ОБЛАСТІ)**

***Дронь В.С.***

кандидат фізико-математичних наук, доцент  
*Головне управління статистики у Чернівецькій області*

Для аналізу фінансово-економічного стану підприємств окремих регіонів чи видів економічної діяльності основною інформаційною базою в органах державної статистики України є фінансова звітність. Її подання суб'єктами господарської діяльності визначається порядком, затвердженим постановою Кабінетом Міністрів України від 28.02.2000 № 419 (зі змінами) [1].

Для отримання інформації стосовно очікувань підприємств щодо перспектив розвитку їх ділової активності Держстатом України запроваджено обстеження стану ділової активності підприємств. Відповідно до Методологічних положень з організації проведення обстежень ділової активності підприємств промисловості, будівництва, роздрібною торгівлі, послуг, транспорту та сільського господарства, затверджених наказом Держстату України від 08.02.2012 №38, обстеження полягає в щоквартальному анкетуванні керівників підприємств за такими показниками: очікування у поточному стані та перспективні очікування підприємств щодо обсягу виробництва продукції, запасів, попиту, цін на продукцію (роботи, послуги), кількості працівників, фінансово-економічного стану, обсягу інвестицій та ін. Опитування здійснюється на вибірковій основі [2], вибірка є репрезентативною тільки на рівні країни і не може бути використана для оцінки підприємницького клімату в окремому регіоні.

На виконання Регіональної програми розвитку малого і середнього підприємництва у Чернівецькій області на 2013-2014 роки, затвердженої рішенням Чернівецької обласної ради № 2-14/13 від 14.03.2013 року, Головним управлінням статистики у Чернівецькій області у жовтні 2013 року було проведено обстеження ділової активності підприємств області. Обстеження проводилося за анкетами, розробленими Головним управлінням статистики.

До сукупності підприємств, що підлягали анкетуванню, були включені економічно активні у 2012 році підприємства області, які в I півріччі 2013 року мали найманих працівників та/або здійснювали реалізацію продукції або які були створені у 2013 році. Сукупність містила 4148 підприємств-юридичних осіб, з них з агрегованим видом економічної діяльності «сільське, лісове та рибне господарство» – 741 підприємство, «промисловість» – 624 підприємства, «будівництво» – 381 підприємство, «оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів» – 1013 підприємств, «транспорт,

складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність» – 185 підприємств, «нефінансові та фінансові послуги» – 1204 підприємства.

Для кожної агрегованої галузі був розроблений відповідний тип анкет для заповнення безпосередньо керівником підприємства. Шість типів анкет мали частину однакових питань загального характеру та частину специфічних галузевих питань. До кожної анкети входило від 14 до 21 питань, кілька з яких розподілялися на підпитання.

Результати обстеження показали, що у 2013 році фактично здійснювали діяльність 3504 підприємства, 421 підприємство призупинило діяльність, 82 – не знайдені за адресами, 9 – знаходилися в стадії ліквідації. У роботі [3] викладено основні дані за результатами обстеження. Разом з тим, у ньому здійснено розрізи тільки за видами економічної діяльності.

Питання щодо поточного фінансово-економічного стану підприємства зустрічалося в анкетах 5 типів (крім анкети для підприємств сфери послуг). В анкеті для сільськогосподарського підприємства воно було за рахунком другим, в інших анкетах – 7-им або 8-им і загалом не виділялося серед інших питань. Разом з тим, відповідь саме на це питання, на нашу думку, адекватно відображає суб'єктивну оцінку керівника успішності своєї підприємницької діяльності.

З методологічної та управлінської точки зору цікавим є аналіз, з якими показниками діяльності підприємства їх керівники в першу чергу пов'язують загальний фінансово-економічний стан. Тому аналіз відповідей за результатами анкетування здійснимо залежно від того, як керівники підприємств оцінили поточний (станом на жовтень 2013 року) фінансово-економічний стан свого підприємства. За відповіддю на це питання підприємства (або їхніх керівників) будемо розподіляти на три групи: перша – з відповіддю «добрий», друга – «задовільний», третя – «поганий».

Також за мету дослідження поставимо спробу віднайти відмінності результатів між видами економічної діяльності (на прикладі підприємств промисловості і торгівлі) та проаналізувати вплив розміщення питань в анкеті на результати обстеження.

Для аналізу **промислових підприємств** Буковини до обстеження було залучено 624 суб'єктів господарської діяльності-юридичних осіб області. З них у січні–жовтні 2013 року промисловими видами діяльності фактично займалося 496 підприємств, 54 підприємства призупинили діяльність, 43 – не знайдені за наявними адресами, 27 – змінили вид економічної діяльності, 4 – знаходилися в стадії ліквідації [3].

З 496 активних промислових підприємств області 492 підприємства в анкеті охарактеризували свій фінансово-економічний стан. Подальший аналіз проведемо саме по цій категорії підприємств.

З цієї сукупності керівники тільки 31 підприємства або 6,3% відповіли, що у них добрий поточний фінансово-економічний стан. При цьому 29,0% з них вважають поточний обсяг виробництва продукції високим, 64,5% – задовільним, 6,5% – низьким. Рівень попиту на власну продукцію вважає високим 12,9% , задовільним – 71,0%, низьким – 12,9%; рівень запасів вважає

високим 12,9% керівників першої групи, задовільним – 71,0%, низьким – 9,7%. Зауважимо, що в окремих випадках сума відсотків відповідей менша 100% за рахунок того, що окремі респонденти не дали жодної відповіді на відповідне питання.

На задовільно оцінюють фінансово-економічний стан свого підприємства керівники 60,4% від загальної кількості промислових підприємств. З них тільки 4,7% респондентів вважають поточний обсяг виробництва продукції високим, 75,1% – задовільним, 18,9% – низьким. Рівень попиту на власну продукцію вважає високим 2,7%, задовільним – 70,0%, низьким – 24,6%; рівень запасів вважає високим 2,4% керівників другої групи, задовільним – 64,6%, низьким – 12,5%.

Керівники третини промислових підприємств Чернівецької області у жовтні 2013 року вказали на поганий фінансово-економічний стан. Цей висновок сильно корелює з оцінкою поточного обсягу виробництва продукції, який лише 0,6% респондентів вважає високим, 21,3% – задовільним, 75,6% – низьким. Подібно до цього, рівень попиту на власну продукцію вважає низьким 73,2% таких респондентів, задовільним – 21,3%, високим – 0,6%; рівень запасів вважає низьким 73,2% керівників, задовільним – 18,9%, високим – 0,6%.

Цікавим є порівняння відповідей керівників трьох груп на питання щодо виробничих потужностей. Так, частка відповідей, що виробничих потужностей більш ніж достатньо для виконання наявної кількості замовлень, суттєво не залежить від групи: у першій – 16,1%, у другій – 11,1%, у третій – 15,2%. Основна кількість респондентів (69,5% від усіх промислових підприємств) відповіла, що потужностей достатньо: з першої групи – 77,4%, з другої – 81,8%, з третьої – 45,7%. Однак, якщо для перших двох груп тільки 6,5% і 6,7% відповіли, що виробничих потужностей недостатньо, то аж 37,2% респондентів третьої групи вказало, що виробничих потужностей підприємства недостатньо для виконання наявної кількості замовлень. Тобто більш ніж у третини промислових підприємств оцінка поганого фінансово-економічного стану супроводжується твердженням про недостатню матеріально-технічну базу.

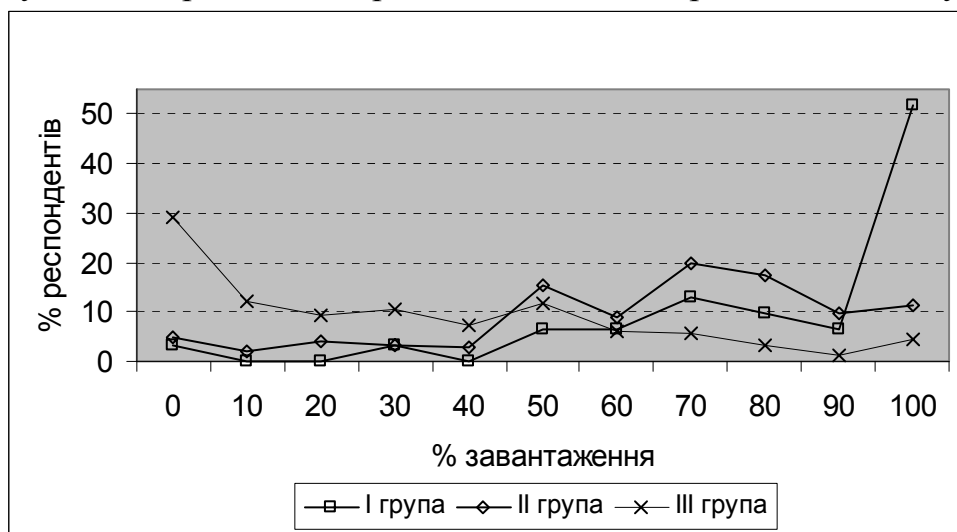


Рис. 1. Завантаженість виробничих потужностей промислових підприємств Чернівецької області у жовтні 2013 р.

На рис 1. подано розподіл частот за кожною з трьох груп щодо завантаженістю виробничих потужностей. Звертає на себе увагу два значення з графіків. По перше, 51,6% респондентів першої групи вказали на 100%-у завантаженість своїх виробничих потужностей у жовтні 2013 року. Поєднуючи це з малою часткою респондентів цієї групи, яким не вистачає потужностей, можна стверджувати, що біля половини підприємств першої групи дуже ефективно використовують свій матеріально-технічний потенціал.

По друге, майже 30% керівників третьої групи вказали, що їх потужності зовсім не завантажені. В абсолютному вимірі – це 48 промислових підприємств, які, фактично, не здійснювали виробничу діяльність.

Тепер проаналізуємо, як керівники промислових підприємств трьох груп оцінюють зміни у діяльності підприємства у 2013 році порівняно з попереднім роком.

В анкеті після питання про поточний фінансово-економічний стан (сьоме питання) наступним (восьмим) – було запропоновано оцінити очікуваний фінансово-економічний стан підприємства у звітному році порівняно з попереднім роком за трирівневою шкалою («покращиться», «не зміниться», «погіршиться»). Оскільки анкета заповнювалася у жовтні, то керівникам потрібно було спрогнозувати результати своєї діяльності з кінця жовтня по грудень 2013 року, що додатково ускладнювало надання відповіді респондентом на питання. Крім того, таке формулювання питання надало результатам дослідження додаткову невизначеність, зокрема, для спільного аналізу згаданих двох послідовних питань, яку можна зняти тільки припускаючи, що керівники підприємств давали відповідь у жовтні з урахуванням незмінності фінансово-економічних результатів свого підприємства до кінця року.

Так, по 48,4% керівників першої групи вважали, що у 2013 році стан підприємства у порівнянні з попереднім роком покращиться або не зміниться, і керівник тільки 1 підприємства (3,2%) вказав, що він погіршиться.

Майже так само розподілилися відповіді керівників другої групи: 47,5% вважає, що фінансово-економічний стан у поточному році буде кращий, ніж у попередньому, 46,5% – не зміниться, тільки 5,4% (16 підприємств) – погіршиться. Зауважимо, що сума часток відповідей також часто не дорівнює 100% – різниця становить частку анкет без відповіді на дане питання.

Підприємства третьої групи були успішніші у 2012 році, адже тільки 17,1% з них прогнозують покращення свого фінансово-економічного стану, у 40,9% він не зміниться, у решти – погіршиться.

Питання щодо порівняння інших показників (обсягів) у поточному році порівняно з попереднім роком уже не вимагали щойно описаного прогнозування. Так, за відповідями керівників у більш ніж двох третин (67,7%) успішних у 2013 році підприємств у порівнянні з 2012 роком збільшились обсяги виробництва продукції (у 22,6% вони не змінились, у 9,7% – зменшились), майже у двох третин (64,5%) – не змінилася кількість працівників (у 16,1% – збільшилась, у 19,4% – зменшилась), у 61,3% не змінився обсяг запасів готової продукції (у 25,8% – збільшився, у 3,2% – зменшився), майже у

половини (48,4%) не змінився рівень попиту на продукцію (у 38,7% він зріс, у 9,7% – зменшився).

Відповіді керівників другої групи показали дещо гіршу картину, особливо щодо обсягів виробництва: у 33,7% вони збільшилися, у 42,8% – не змінилися, у 22,9% – зменшилися. Зате з кадровим потенціалом ситуація не гірша, ніж у першої групи: у більш ніж двох третин (69,7%) підприємств не змінилася кількість працівників (в 11,8% вона збільшилась, у 16,8% – зменшилась). У 56,6% не змінився обсяг запасів готової продукції (у 10,1% – збільшився, у 14,5% – зменшився), більш ніж у половини (52,2%) підприємств не змінився рівень попиту на продукцію (у 23,2% він зріс, у 23,6% – зменшився).

Значно гірші показники відобразили керівники підприємств з поганим фінансово-економічним станом. У двох третин з них зменшилися у порівняння з попереднім роком обсяги виробництва продукції (67,7%) і рівень попиту на продукцію (66,5%), майже у половини (по 49,4%) зменшилися запаси готової продукції та кількість працівників. Збільшення цих показників відбулося, за оцінками керівників, тільки у мізерної частини підприємств: у 4,9% – зріс обсяг виробництва, у 3,7% – попит на продукцію, у 6,1% – запас готової продукції, у 4,3% – персонал.

Отже, існують підстави стверджувати, що негативна оцінка керівником підприємства його фінансово-економічного стану може базуватися на негативній динаміці, на порівнянні з показниками попереднього періоду. Це важливо враховувати також при формуванні анкети опитування та трактуванні їх результатів. У даному обстеженні першим задавалося питання про зміни обсягів виробництва, попиту та запасів продукції у поточному році порівняно з попередній, другим – оцінка поточного обсягу.

Насамкінець, опишемо думку керівників промислових підприємств щодо такого неоднозначного показника як продуктивність праці. Загалом, 63,4% керівників вважає, що рівень продуктивності праці у 2013 році був задовільним, 29,3% – низьким і тільки 2,8% – що високим. За групами підприємств ця оцінка досить різниться. Переважна більшість керівників підприємств з добрим і задовільним фінансово-економічним станом вважають задовільним рівень продуктивності праці – відповідно 77,4% та 82,2%. Проте високою продуктивністю праці на підприємстві оцінюють 16,1% керівників першої групи і тільки 2,0% – другої. Природно, що низькою продуктивністю праці вважає 65,2% керівників третьої групи, 26,8% з них вважає, що продуктивність праці була задовільною.

Підсумовуючи останній зріз, можна сказати, що абсолютна більшість керівників підприємств не до кінця задоволена ефективністю використання кадрового потенціалу, а, значить, бачить тут резерви свого подальшого розвитку.

Існує невелика кількість промислових підприємств з діаметрально протилежною думкою керівника про стан підприємства і продуктивності праці. Так два керівника першої групи вважає, що продуктивність праці на підприємстві є низькою. Обидва підприємства належать до переробної промисловості. І навпаки, три керівника третьої групи вважає продуктивність



праці на підприємстві високою. Ці підприємства (одне з них комунальне) поєднує нестача оборотних коштів.

До **обстеження підприємств оптової та роздрібною торгівлі** було залучено 1013 підприємств області. У 2013 році фактично здійснювали торговельну діяльність 826 підприємств, 140 підприємств призупинили діяльність, 37 – змінили вид економічної діяльності, 10 – не були знайдені за адресами [3].

З 826 активних торговельних підприємств 814 підприємства в анкеті охарактеризували свій поточний фінансово-економічний стан. Надалі проаналізуємо саме ці підприємства.

З цієї сукупності керівники тільки 72 підприємства або 8,8% відповіли, що у них добрий поточний фінансово-економічний стан (надалі – перша група). При цьому майже половина з них (47,2%) вказали на його покращення порівняно з 2012 роком, 40,3% вважають, що він не змінився, 11,1% відмітили в анкеті, що фінансово-економічний стан підприємства у поточному році погіршився у порівнянні з попереднім роком, керівник одного підприємства не відповів на дане питання.

На задовільно оцінюють фінансово-економічний стан підприємства (надалі – друга група) керівники 512 підприємств торгівлі (62,9% від загальної кількості). З них 61,5% зазначили, що він не змінився у порівнянні з 2012 роком, кожний четвертий вказав на погіршення стану і 12,7% – на покращення.

Керівники 230 торговельних підприємств Чернівецької області (28,3%) у жовтні 2013 року вказали на поганий фінансово-економічний стан (надалі – третя група). Велика частка підприємств цієї групи (70,4%), за оцінкою керівників, його погіршила у порівнянні з попереднім роком, 27,8% – зберегла на минулорічному рівні і тільки 2,2% (5 підприємств) – його покращила.

З відповідей керівників підприємств торгівлі дуже чітко прослідковується зв'язок між суб'єктивною оцінкою поточного фінансово-економічного стану підприємства та динамікою зміни стану порівняно з минулим роком. Тобто частіше використовується «відносна шкала оцінювання». Зауважимо, що в анкеті цей зв'язок не підсилювався безпосереднім розміщенням питань, адже спочатку задавалося питання про поточний фінансово-економічний стан (питання 8а), а тільки після нього – питання про порівняння стану з попереднім роком (питання 8б).

Можливо, такий вплив здійснювався опосередковано: у першому питанні анкети для торговельного підприємства було прохання порівняти окремі показники у поточному році у порівнянні з попереднім. До цих показників належали: фінансовий результат, кількість працівників, обсяг замовлень у постачальників (на вітчизняні і на імпорتنі товари) та рівень конкуренції.

Так, 47,2% керівників першої групи вказали, що фінансовий результат діяльності підприємства у поточному 2013 році кращий, ніж у попередньому (38,9% з них – що не змінився), 48,2% керівників другої групи вказали, що фінансовий результат без змін, 64,8% третьої – що він погіршився. У всіх трьох групах переважає частка підприємств, у яких не змінювалася чисельність

працівників: у першій групі таких 70,8% підприємств, у другій – 62,3%, у третій – 56,5% (40,4% підприємств третьої групи зменшили кількість працюючих).

Подібним чином розподілилися частки підприємств по групам щодо зміни у 2013 році відносно 2012 року обсягів замовлень у постачальників на вітчизняні та на імпорتنі товари. Врахуємо, що окремі підприємства займалися реалізацією тільки вітчизняних, або тільки імпорتنих товарів: вітчизняні товари були в асортименті 66 підприємств першої групи, 481 – другої та 217 – третьої, а імпорتنі – в асортименті 59 успішних підприємств, 432 підприємств з задовільним фінансово-економічним станом та 177 – з поганим станом.

У першій групі зростання обсягу замовлень на вітчизняні товари відбулося у 36,4% від підприємств, які їх реалізовували, у 51,5% обсяг не змінився, на імпорتنі товари – відповідно 28,8% та 61,0%. У другій групі обсяг замовлень на вітчизняні товари не змінився у 59,5%, зменшився – у 24,5%, на імпорتنі товари не змінився у 47,5%, зменшився – у 39,1%. У третій групі ці частки становлять відповідно 39,6%, 58,5% та 42,4%, 54,8%. Як бачимо, рідко керівники першої групи пов'язують свою успішність зі зростанням обсягів замовлень на товари. У керівників другої та третьої груп присутня кореляція між відповіддю щодо загального стану підприємства та динамікою обсягів замовлень.

Слабка кореляція присутня між оцінкою фінансово-економічного стану підприємства та зміною асортименту продукції. Більше ніж у двох третин торговельних підприємств (68,8%) асортимент не змінився, в тому числі у 63,9% підприємств першої групи, 74,4% – другої, 57,8% – третьої. Разом з тим, 30,6% успішних підприємств вказали на зростання асортименту продукції у поточному році порівняно з попереднім роком і 34,3% підприємств з поганим станом вказали на скорочення асортименту.

А от зміна рівня конкуренції у відповідному секторі торгівлі оцінюється керівниками однаково, незалежно від групи: на зростання рівня вказали керівники від 38,7% (у третій групі) до 46,5% (у другій), на незмінність – від 41,7% (у третій групі) до 55,6% (у першій). Дивним є те, що найчастіше зниження конкуренції у своєму секторі торгівлі відобразили в анкеті керівники третьої групи. Питома вага таких відповідей становила 16,1%, в той час, як у другій групі їх було 6,4%, у першій – тільки 2,8%. Отже, з послабленням конкурентних умов не пов'язують керівники торговельних підприємств свій успіх.

Проаналізовані вище елементи анкетування підприємств, на нашу думку, більшою чи меншою мірою можуть бути факторами формування у керівника оцінки стану свого підприємства.

Звернемо увагу також на питання анкети, яке стосувалося оцінки поточного обсягу запасу товарів. Керівники його оцінювали за трирівневою шкалою: «великий», «задовільний» чи «малий». Може існувати зв'язок між оцінками поточного фінансово-економічного стану підприємства і поточного обсягу запасів товару. Як бачиться, ці впливи присутні в обох напрямках (навіть фінансово-економічний стан підприємства більше впливає на обсяг запасу, ніж навпаки). Значить, є великою ймовірність, що керівник дає оцінку

поточним запасам з позиції оцінки загального стану торговельного підприємства та свого бачення щодо оптимального обсягу запасу товарів.

Так, 80,6% керівників підприємств торгівлі першої групи та 71,7% – другої вказали, що у них обсяг запасу товарів задовільний. Тільки майже кожен четвертий керівник третьої групи (23,0%) задоволений товарними запасами своєї фірми, проте 69,6% з них вважають запаси малими.

Проаналізуємо тепер, як послідовність формулювання питань впливала на результати дослідження. Найзручніше такий аналіз зробити, використовуючи метод умовно-наслідкового розкладу подій, запропонований у [4]. Нас буде цікавити, які фактори впливали на відображення в анкеті суб'єктивної оцінки керівником фінансово-економічного стану свого підприємства.

Для скорочення записів надалі позначатимемо: **O** – подія «надання в анкеті відповіді на питання про оцінку поточного фінансово-економічного стану підприємства»; **Φ** – реальний фінансово-економічний стан підприємства; **O<sub>1</sub>, O<sub>2</sub>, ..., Φ<sub>1</sub>, Φ<sub>2</sub>, ...** – те ж саме стосовно окремих показників діяльності підприємства.

Якщо питання про оцінку поточного фінансово-економічного стану підприємства стояло б першим, то відповідь на це питання безпосередньо залежала б від **Φ**, а також від суб'єктивних факторів: **A** – настрою керівника (викликаного, наприклад, самопочуттям чи попередніми подіями) та **B** – його думок (спогадів, асоціацій).

Нехай перед подією **O** (у момент часу  $t$ ) відбуваються події **O<sub>1</sub>, O<sub>2</sub>, ...** у моменти часу відповідно  $t_1, t_2, ...$ . Тоді, очевидно, на подію **O<sub>1</sub>** безпосередньо впливають: **Φ<sub>1</sub>**, а також **A** і **B** у момент  $t_1$ ; на подію **O<sub>2</sub>**: **Φ<sub>2</sub>**, а також **A** і **B** у момент  $t_2$  і т.д. Якщо моменти  $t_1, t_2, ...$  не розділені у часі і настають безпосередньо перед моментом  $t$ , то подія **O** безпосередньо залежить уже від **O<sub>1</sub>, O<sub>2</sub>, ...**, від **A** і **B** у момент  $t$ , а від **Φ** вона залежить тільки опосередковано. Тобто, суб'єктивна оцінка фінансово-економічного стану підприємства, в першу чергу буде залежати від сформованої перед цим суб'єктивної оцінки щодо окремих показників діяльності підприємства, і тільки опосередковано – від реального фінансово-економічного стану. Таким чином підвищуються рівень суб'єктивності оцінки.

Ще складніші впливи на відповідь події **O**, якщо в анкеті найперше ставляться питання щодо зміни окремих показників діяльності підприємства у поточному році порівняно з попереднім роком. Наприклад, в анкеті для промислового підприємства, як описувалося вище, першим ставилося питання про зміни окремих показників, другим – щодо оцінки їх поточного обсягу (рівня), сьомим – щодо оцінки поточного фінансово-економічного стану підприємства. Така послідовність зустрічається ще у трьох типах анкет. Існування проміжних питань дещо зменшує описані опосередковані впливи одних відповідей на інші. Сильний цей вплив бачиться в анкеті для сільськогосподарського підприємства, де після першого питання щодо зміни окремих показників другим ставиться питання оцінки поточного фінансово-економічного стану.

Отже, при формуванні питань анкети потрібно враховувати, що попередні питання впливають на відповідь респондентів на наступні. Наприклад, суб'єктивна оцінка керівником поточних величин, що характеризують діяльність підприємства, залежить від їх значень у попередньому періоді, особливо, якщо в анкеті спочатку стоїть питання про цю динаміку. Тому послідовність питань впливає на формування у респондента «відносної шкали» відповідей.

Цікавим є питання, щодо прив'язки оцінки керівника фінансово-економічного стану підприємства також до «абсолютної шкали», наприклад за прибутковістю/збитковістю діяльності чи відносно певного рівня рентабельності, за орієнтир якого можна взяти середню відсоткову ставку депозитів. Для цього потрібно зіставити результати анкетування з показниками фінансової звітності, що можна буде зробити тільки після її опрацювання органами державної статистики.

Також варто звернути увагу, що складнішими для респондента є питання, які вимагають прогнозувати свою діяльність на майбутнє. Для зручного і коректного аналізу результатів дослідження важливо, щоб питання стосувалися однакових часових періодів та періодів без розривів.

#### **Література:**

1. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=293076&cat\\_id=293060](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=293076&cat_id=293060)
2. Методика формування сукупностей одиниць для обстежень ділової активності підприємств за видами економічної діяльності, затверджена наказом Держстату України від 31.12.2013 №427 // Державна служба статистики України, Науково-технічний комплекс статистичних досліджень Київ – 2013. – 51 с. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/metod\\_polog/metod\\_doc/2013/427/met\\_polog.zip](http://www.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2013/427/met_polog.zip)
3. Діяльність підприємств Чернівецької області за видами економічної діяльності: статистичний бюлетень. – Головне управління статистики у Чернівецькій області. – Чернівці, 2014. – 246 с.
4. Дронь В.С. Метод умовно-наслідкового розкладу встановлення взаємозалежності між соціально-економічними подіями / В.С. Дронь // Актуальні проблеми економіки: Наук. економ. журнал – 2012. – № 3 (129). – С. 305-311.

#### **2.4. РОЛЬ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ У ПІДВИЩЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ ГОСПОДАРЮВАННЯ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА**

**Корнієнко І.Г.**

кандидат економічних наук

м. Чернівці

Проблема ефективності виробництва завжди посідала важливе місце на різних рівнях управління – від планування диверсифікації і зростання

підприємств до досягнення конкурентоспроможності. Оцінку даних напрямків управління дає економічний аналіз.

Основні етапи господарської діяльності (забезпечення виробничих операцій усім необхідним; випуск готових продуктів; поводження з готовими продуктами; маркетинг, включаючи збут і обслуговування) і загальний допоміжний вигляд діяльності (забезпечення ефективного управління, фінанси, планування; управління людськими ресурсами тощо) об'єднуються в єдину систему, яка прагне до підвищення споживної вартості товару і одночасно до зниження власних витрат за рахунок кращої організації усіх процесів внутрішньої діяльності промислового підприємства.

У таких умовах необхідно оцінити, наскільки ресурси та здібності підприємства можуть забезпечити стійку конкурентну перевагу, і використовувати результати аналізу ресурсів для створення стратегій, що спираються на внутрішні сильні сторони підприємства і що захищають від внутрішніх слабкостей, ідентифікувати засоби, які дозволять підприємству розкрити свої ресурси і здібності.

Ресурсний підхід при формуванні стратегії підкреслює унікальність кожної організації і стверджує, що секрет прибутковості полягає не в тому, щоб робити те ж саме, що усі інші підприємства, а в тому, щоб використовувати власні відмінності. Створення конкурентної переваги означає формулювання і реалізацію стратегії, яка спиралася б на унікальність портфеля ресурсів і здібностей кожної фірми. Формуванню стратегії підприємства з акцентом на ресурсний потенціал приділена увага і в роботі Квінта В. [9].

Створенню системи ресурсного управління промисловим підприємством присвячена монографія колективу авторів «Ресурсний менеджмент: методи виявлення резервів виробництва» [6].

В той же час, раціональне застосування кожного з чинників виробництва, досягнення їх оптимального співвідношення в ринкових умовах особливо актуальні, оскільки жорстка конкуренція спонукає підприємців приймати адекватні технічні і економічні рішення.

У кожного господарюючого суб'єкта є можливість вибору між екстенсивним і інтенсивним шляхом розвитку, що безумовно має сенс розглядати при оцінці ресурсного потенціалу. Економічний розвиток має на увазі залучення до обороту додаткових коштів, досягнення збільшення випуску продукції за рахунок залучення нових працівників, придбання матеріалів, введення в дію нового устаткування і здійснення капітальних витрат в будівлі і споруди при значному розширенні виробництва. Інтенсивний шлях припускає підвищення ефективності виробництва шляхом мобілізації внутрішньогосподарських можливостей без залучення додаткових коштів до господарського обороту.

Економічний аналіз необхідний на всіх етапах підприємницької діяльності: від задумів і формування підприємства до реалізації кожного етапу його функціонування, дотримуючись принципів етапності самого аналізу.

Питання економічного аналізу відіграють важливу роль при оцінці ефективності господарської діяльності та пошуку шляхів її підвищення. Будь-

яка підприємницька діяльність потребує постійного контролю за своїм розвитком, аналізу процесів, під дію яких потрапляє підприємство в сучасних умовах господарювання. Це, передусім, пов'язано зі зміною економічних умов, в яких працює підприємство, кон'юнктури ринку, податкового законодавства тощо. Суть проблеми полягає в тому, що більшість підприємців, які зіткнулися з перешкодами, не замислюються над необхідністю та важливістю саме економічного аналізу своєї діяльності, а тому взагалі його не здійснюють. Однак, здійснення аналізу основних показників діяльності підприємства дає можливість своєчасно розробляти шляхи виходу з кризових ситуацій.

На сьогодні проблемами ролі економічного аналізу займається велика кількість економістів та науковців: Болюх М.А., Бурчевський В.З., Горбатов М.І., Захарченко В. І., Мних Є. В., Чумаченко М.Г. та ін. [1, 2, 5]. Усі вони приділяють значну увагу теоретичному підходу до вирішення проблем, з якими може зіткнутися підприємство, здійснюють розробку методології економічного аналізу та її практичне втілення.

Економічний аналіз включає аналіз ресурсного потенціалу підприємств і можливостей його використання при різних стратегіях управління ними відповідно до цілей і умов зовнішнього середовища. Це, передусім, систематизований і логічний процес, заснований на раціональному мисленні, а також що включає мистецтво прогнозування, дослідження, розрахунків, вибору альтернатив тощо.

Аналіз ресурсного потенціалу (внутрішніх можливостей) підприємства є ключовим етапом економічного аналізу. Досліджуючи чинники виробництва як в сукупності, так і ізольовано, визначається можливість підприємства до ефективного функціонування, тобто дається відповідь на ключове питання розвитку: чи можна підприємству нарощувати обсяги випуску в майбутньому, або воно недалеко від періоду виникнення труднощів функціонування і необхідно приймати заходи щодо його стабілізації і виживання?

Для оцінки внутрішніх можливостей підприємства може бути використана методика, що базується на системі цінностей, яка включає до свого складу усі види діяльності організації (ланки ланцюга), спрямовані на створення цінностей для споживача. Ця методика припускає проведення порівняльного аналізу споживчих властивостей продукту, що створюються на різних етапах його розробки, виробництва, маркетингу і збуту в зіставленні з витратами на досягнення цих цінностей.

Аналіз ресурсного потенціалу промислового підприємства дозволяє підготувати необхідну інформаційну базу, що дає можливість оцінити його поточний стан, виявити наявні резерви для подальшого розвитку і підготувати умови для вибору стратегічних альтернатив. Принципи і методи проведення такого аналізу за останні роки зазнали істотні зміни, оскільки в нових умовах змінилася і сама філософія управління підприємством, головними цілями якої стали орієнтація на споживчий попит, проведення маневреної науково-технічної інноваційної і ринкової політики, прагнення до нововведень тощо.

Ключовими завданнями економічного аналізу є: визначення основних цілей підприємства, затвердження курсу його дій, зіставлення можливостей і

ресурсного потенціалу з урахуванням прийнятного рівня ризику, виявлення сильних і слабких сторін, використання сильних сторін для розвитку підприємства і зведення до мінімуму слабких сторін ресурсного потенціалу.

Процес аналізу ресурсного потенціалу промислових підприємств в нових умовах господарювання став об'єктом уваги вітчизняних вчених та економістів.

Об'єктом економічного аналізу господарської діяльності є підприємство, об'єднання, окрема галузь, регіон, національна економіка в цілому. На діяльність підприємства впливає ряд факторів як зовнішнього, так і внутрішнього характеру. Основні з них розглянуті в табл. 1.

Таблиця 1

Зовнішні та внутрішні чинники впливу на діяльність промислового підприємства (*авторська розробка*)

Зовнішні чинники			Внутрішні чинники		
це	забезпеченість	ресурсами	структури	підприємства,	висока
(матеріальними,	трудовими,	технологічними	конкурентоспроможність	технологій	
системами),	політична	стабільність,	виробництва,	високий рівень організації та	
ефективність	системи	державного	культури	виробництва,	раціональна
регулювання	економічних	процесів,	виробничо-збутова	політика,	ефективність
наявність та ефективна	реалізація	відповідної	виробничо-фінансового	менеджменту	тощо.
національної програми	тощо				

Вплив цих та інших факторів, а також оцінка тієї кризової ситуації в економіці України потребують розробки ефективних антикризових заходів, що забезпечать не просто виживання підприємства, а його стійкий фінансово-економічний розвиток. Цей процес потребує проведення комплексного аналізу як економічних показників, так і окремих сфер і напрямів діяльності підприємства: маркетинговий аналіз; аналіз стратегії господарюючого суб'єкта; аналіз і оцінка еластичності змін економічних показників в обґрунтуванні стратегії й тактики бізнесу; альтернативна основа аналітичного пошуку; визначення й оцінка ризику підприємництва [5, с. 57].

Під час проведення економічного аналізу основну увагу необхідно приділяти пошуку резервів підвищення ефективності діяльності підприємства шляхом більш детального аналізу основних показників виробничої діяльності.

Проведення аналітичних досліджень дало змогу виокремити основні економічні показники, за допомогою яких можна провести аналіз економічної ефективності діяльності підприємств. Запропоновану систему економічних показників побудовано для: оцінювання виробничої діяльності (загальнооцінювальні показники ефективності; показники ефективності використання ресурсів); фінансової і збутової діяльності підприємств (показники ефективності збутової діяльності; ліквідності та фінансової стійкості). Систему різних оціночних показників ефективності виробництва зображено на рис. 1.

В умовах зростаючої міжнародної конкуренції основний акцент в аналізі стратегій змістився з пошуку джерел прибутку підприємства в зовнішньому середовищі на резерви прибутку усередині самого підприємства, від

планування диверсифікації і зростання підприємств до досягнення конкурентоспроможності.



Рис. 1. Система оціночних показників ефективності виробництва

*\*Джерело: власна розробка автора*

Висока прибутковість може виникати з двох джерел: знаходження в привабливій галузі і отримання конкурентної переваги в порівнянні з суперниками. З цих двох чинників важливішою є конкурентна перевага. Інтернаціоналізація і дерегулювання привели до посилення конкурентного тиску в більшості ринкових секторів. Головною метою стратегії стає посилення конкурентної переваги за допомогою розвитку і використання ресурсів і здібностей, а не пошуки порятунку від натисків конкурентів.

Розглядаючи ресурсний потенціал як джерело генерування прибутків, прибутки і вартості підприємства, при проведенні економічного аналізу необхідно відштовхуватися від аналізу показників прибутковості організації. Оцінкою ефективності використання сукупних ресурсів організації є показник рентабельності активів (економічна рентабельність, ROA), який умовно називають коефіцієнтом генерування прибутків. Цей показник характеризує можливість отримання прибутків комбінацією активів і показує, суму операційного прибутку, що припадає на одну гривню, вкладену в активи підприємства. Подальша декомпозиція показника рентабельності активів дає можливість також визначити вклад окремих видів ресурсів у формування прибутку, оцінити, які можливості існують для більш прибуткового використання вже наявних активів.

Правильно вибрана методика визначення показників рентабельності є запорукою своєчасного реагування на кризові явища та можливістю швидко оцінити фінансовий стан суб'єкта. Також це дасть змогу достовірно визначити



величину прибутку, одержаного на кожен гривню понесених витрат, що є важливим показником для оцінки фінансового стану підприємства.

Варіанти декомпозиції показника економічної рентабельності представлені в роботах В.В. Ковалева [3], А.Д. Шеремета [8] та інших авторів.

Основні факторні моделі рентабельності активів (R):

- двофакторна мультиплікативна

$$R = A \times B \quad (1)$$

де A - рівень чистої рентабельності продажів; B - коефіцієнт оборотності активів;

- трьохфакторна змішана

$$R = \frac{A}{(E + F)} \quad (2)$$

де E - фондомісткість по основному капіталу, F - коефіцієнт закріплення оборотних активів у виручці;

- чотирьохфакторна мультиплікативна

$$R = (G - 1) \times H \times I \times J \quad (3)$$

де G - коефіцієнт співвідношення виручки і собівартості; H - доля оборотних активів в майні; I - доля запасів в оборотних активах; J - коефіцієнт співвідношення собівартості і запасів;

- п'ятифакторна змішана

$$R = \frac{1 - (MC + WC + AC)}{(E + F)} \quad (4)$$

де MC - матеріаломісткість; WC - зарплатоемкість; AC - амортизаційнаємкість;

- восьмифакторна мультиплікативна

$$R = A \times N \times O \times P \times Q \times S \times T \times D \quad (5)$$

де N - коефіцієнт оборотності поточних активів; O - коефіцієнт поточної ліквідності; P - коефіцієнт співвідношення короткострокових зобов'язань і дебіторської заборгованості; Q - коефіцієнт співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованості; S - доля кредиторської заборгованості в позикових засобах; T - коефіцієнт фінансового левериджа.

Такий аналіз дозволяє ідентифікувати джерела незадовільної ефективності використання ресурсів на рівні певних видів діяльності, швидко оцінювати і проводити аналіз слабких і сильних сторін в порівнянні з конкурентами.

Оцінка впливу екстенсивності та інтенсивності використання ресурсного потенціалу може бути реалізована з використанням методів факторного аналізу на зміну випуску і продажу продукції [4, 7].

Базою для аналізу можуть служити наступні факторні детерміновані моделі

$$ВП = \bar{OЗ} \times \Phi В \quad (6)$$

$$ВП = M \times MB \quad (7)$$

$$ВП = \bar{Ч} \times ПП \quad (8)$$

де ВП - виробництво продукції, тис. грн;  $\bar{OЗ}$  - середньорічна вартість активної частини основних виробничих засобів, тис. грн.; ФВ - фондвіддача, тис. грн. / тис. грн.; М - матеріальні витрати, тис. грн.; МВ - матеріаловіддача, тис. грн. / тис. грн.;  $\bar{Ч}$  - середньорічна чисельність працівників, чол.; ПП - продуктивність праці тис. грн./чол.

Розрахунок впливу на приріст випуску продукції екстенсивності ( $\Delta ВП_{OЗ}$ ) і інтенсивності ( $\Delta ВП_{ФВ}$ ) у використанні основних засобів визначається

$$\Delta ВП_{OЗ} = (\bar{OЗ}_1 - \bar{OЗ}_0) \times ФВ \quad (9)$$

$$\Delta ВП_{ФВ} = \bar{OЗ}_1 \times (ФВ_1 - ФВ_0) \quad (10)$$

Розрахунок впливу на приріст випуску продукції екстенсивності ( $\Delta ВП_{Ч}$ ) і інтенсивності ( $\Delta ВП_{ПП}$ ) у використанні трудових ресурсів визначається

$$\Delta ВП_{Ч} = (\bar{Ч}_1 - \bar{Ч}_0) \times ПП_0 \quad (11)$$

$$\Delta ВП_{ПП} = \bar{Ч}_1 \times (ПП_1 - ПП_0) \quad (12)$$

Розрахунок впливу на приріст випуску продукції екстенсивності ( $\Delta ВП_{М}$ ) і інтенсивності ( $\Delta ВП_{МВ}$ ) у використанні матеріальних ресурсів на приріст випуску продукції визначається

$$\Delta ВП_{М} = (M_1 - M_0) \times МВ_0 \quad (13)$$

$$\Delta ВП_{МВ} = M_1 \times (МВ_1 - МВ_0) \quad (14)$$

За результатами факторного аналізу розраховується коефіцієнт екстенсивності використання кожного ресурсу як відношення темпу приросту відповідного виду ресурсів до темпу приросту обсягу випуску або продажу продукції. Відповідно, коефіцієнт інтенсивності використання ресурсів можна визначити шляхом віднімання з 100% значення коефіцієнта екстенсивності. На стадії узагальнення розраховується комплексний показник екстенсивності використання усіх ресурсів (як проста середня арифметична величина) і комплексний показник інтенсивності використання усіх ресурсів [4].

Розкладання зміни випуску продукції на складові дозволяє прослідкувати увесь економічний ланцюжок взаємозв'язків і виявити слабкі або сильні сторони в роботі підприємства, розрахувати можливі резерви збільшення випуску продукції, завдяки інтенсивному використанню виробничих ресурсів.

Уваровою Г. і Анташовим В. [7] було запропоновано побудову матричної моделі аналізу і оцінки виробничо-господарської діяльності. Модель відображає збалансованість розвитку підприємства, рівень використання виробничих ресурсів і вплив їх на кінцеві результати діяльності. Автори розглядають виробничий процес у вигляді моделі "вхід-вихід". На "вході" задаються значення 7-11 показників, які дозволяють представити увесь економічний ланцюжок створення вартості, : матеріальні витрати, амортизація, фонд оплати праці, основні засоби, додана вартість і інші. На "виході" виходить

більше 200 показників, що характеризують міру збалансованості розвитку і використання ресурсів, ефективність управління ресурсним потенціалом, тісноту зв'язку між витратами і ресурсами, між витратами і результатами. Це дозволяє виявити ознаки неефективної роботи підприємства. Крім того, модель дає можливість провести порівняльний аналіз ефективності роботи окремих підрозділів у складі підприємств.

Економічний аналіз полягає не в тому, щоб дати готові відповіді, а надати базу для розробки управлінських рішень. Аналітичні методи, розглянуті в статті, дозволяють ідентифікувати, класифікувати і виділити принципові чинники, які слід враховувати при ухваленні управлінських рішень. Уміле використання економічного аналізу допомагає розвивати управлінську гнучкість.

#### **Література:**

1. Економічний аналіз: [навч. посібник] / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток та ін.; за ред. Акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. – (Вид. 2-ге, перероб. і доп.) – К.: КНЕУ, 2003. – 556 с.
2. Захарченко В. І. Економічний аналіз процесів ринкової трансформації багатостадійних промислово-територіальних систем / В. І. Захарченко // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 6. – С. 3–11.
3. Ковалев В.В. Финансовый менеджмент: теория и практика. -М.: Изд-во Проспект, 2009.- 1024 с.
4. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учеб.пособие / М.А. Вахрушина [и др.]; под ред. М.А. Вахрушиной. –М.:Вузовский учебник, 2011. - 463 с.
5. Мних Є. В. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. В. Мних // Бухгалтерський облік та аудит. – 2006. – № 1. – С. 55–61.
6. Ресурсный менеджмент: методы выявления резервов производства / В.В. Глухов [ и др.]; под ред. В.В. Глухова. - СПб.: Наука, 2012.- 275 с
7. Уварова Г., Анташов В. Сбалансированная система показателей оценки деятельности предприятия // Экономика и жизнь. -2005.- №28.- С.7.
8. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. Учебник для вузов. - М.: Инфра-М, 2008.- 416 с.
9. Vladimir Kvint. The global emerging market. Strategic Management and Economics.- New York.: Routledge, 2009.

### ***2.5. ФОРМУВАННЯ МЕТОДИКИ КРОСКАТЕГОРІЙНОГО АНАЛІЗУ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ НА ОСНОВІ ОБЛІКОВО- АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ***

***Кузнецова С.О.***

*к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту*

*Харківський торговельно-економічний інститут*

*Київського національного торговельно-економічного університету*

Оцінка асортименту роздрібної торговельної мережі (рітейлу) – одне з актуальних завдань підприємства, рішення якої забезпечує оптимізацію і упорядкування асортименту, формування обґрунтованої товарно-цінової

пропозиції на ринку роздрібних операторів в умовах агресивного конкурентного середовища.

На сьогодні кроскатегорійний аналіз в теорії розглядають як можливий спосіб ефективною оцінки асортименту, адже він дозволяє не тільки порівняти дані прибутку і обороту між всіма категоріями, але й побачити шлях розвитку категорії.

Значний внесок у наукове дослідження даної проблеми внесли Л. А. Стратієнко, Н. Г. Давидов, Л. Кельбах [1, с. 25], С. Сисоєва, Е. Бузукова [6, с. 159-163], Крещенко О. [3, с. 156-159], С. Марченко [3, с. 25-29], Фишер П. М. (Fischer P. M.) [8, с. 226-298], Джексон С. (Jackson S.) [9, с. 459-467], Керол Дж. (Karol J.) [10, с. 79-85] та інші. В їх роботах розкриті, насамперед, теоретичні питання, що стосуються поняття кроскатегорійного аналізу та його специфічних особливостей.

На нашу думку, методика практичного застосування кроскатегорійного аналізу не носить комплексного характеру, який дозволив би виявити і впорядкувати ключові вимоги до проведення та оцінювання проектів, що стосуються товарних категорій.

Кроскатегорійний аналіз є методом, що знаходиться на стику математики та експертної оцінки, інструментом категорійного менеджменту, класичне визначення якого базується на стратегічній співпраці роздрібного оператора і постачальника, при якому сторони управляють категорією як стратегічної одиницею і досягають зростання категорії (збільшення продажів і прибутку) шляхом набору дій, орієнтованих на покупця. Алгоритм проведення оцінки асортименту товарної категорії можна представити у вигляді послідовних 6-ти етапів (рис. 1).

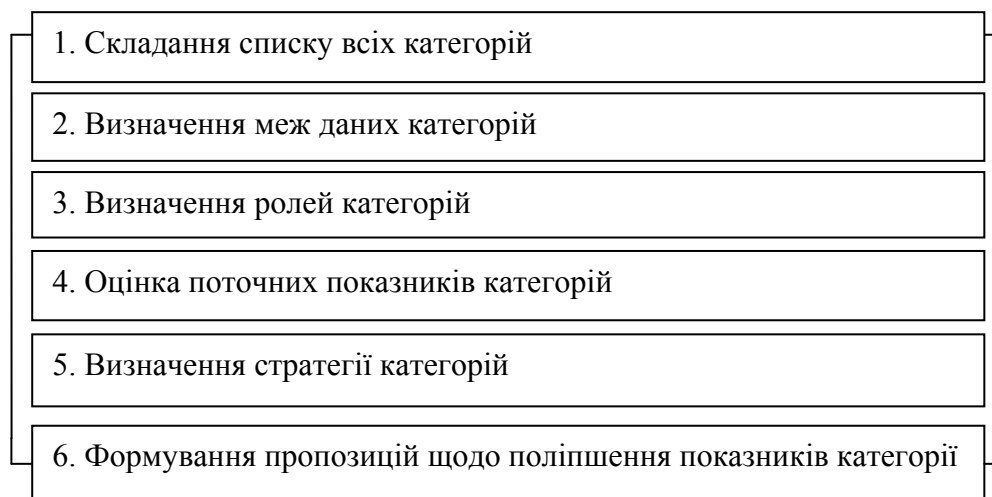


Рис. 1. Оцінка асортименту товарної категорії [10, с. 29]

На першому етапі складається список всіх категорій (саме категорій, не груп і не підкатегорій), і беруться за основу статистичні дані по обороту і маржинальному прибутку. Кожна з категорій грає свою унікальну роль у побудові стратегії компанії і досягненні своїх ключових завдань. Також як місія, стратегія і ключові цілі, топ-менеджмент компанії має визначити той

набір ролей, якими необхідно користуватися для оцінки груп товарів. Звісно кожен магазин має право вибирати свій набір ролей категорії.

Основні цілі за показниками категорії представлені в табл. 1.

Таблиця 1

Основні цілі торговельного підприємства в залежності від товарних категорій [6]

Цілі магазину	Категорії	Товари всередині категорії
Залучити покупців	Пріоритетні, базові, рідше - періодичні	Популярні, відомі, актуальні, рекламовані новинки
Створити оборот	Базові, зручні, рідше - періодичні	Недорогі, масові, актуальні в сезон
Принести прибуток	Пріоритетні, не завжди унікальні, рідше - періодичні	Дорогі, статусні, новинки, особливі
Утримати покупців	Періодичні, не завжди унікальні, не завжди базові	Особливі, сезонні, недорогі
Збільшити обсяг купівлі	Зручні, базові	Комплексні або об'ємні
Впливати на імпульс	Пріоритетні, унікальні, рідше - зручні	Новинки, викладка
Підтримати імідж магазину	Пріоритетні, унікальні	Дорогі і статусні, робота персоналу

У міжнародній практиці використовують різні моделі виділення товарних категорій, однак найбільш універсальним є класичний варіант:

- пріоритетні категорії – визначають товари, які представляють відмінну споживчу цінність для більшості покупців;
- зручні категорії – визначають товари, які характеризуються широким вибором асортименту, надаючи хорошу споживчу цінність;
- базові категорії – визначають товари, яким надається найбільша перевага, що формують постійну конкурентоспроможну споживчу цінність для цільового покупця;
- унікальні категорії – визначають товари, які орієнтовані на спеціальну групу покупців, які купують дорогі продукти, таким чином, створюючи імідж магазину;
- сезонні або періодичні категорії – визначають товари, які є конкурентоспроможними в період сезону або спеціального заходу [10, с. 168-170].

Для того, щоб отримані результати були достовірними необхідно порівняти статистичні дані за період не менше двох місяців. Дані можна відсортувати по мірі зростання показників. Для прикладу взято асортимент торговельного підприємства ТОВ «Альфа плюс» формату «біля дому», який торгує продовольчими товарами повсякденного попиту. Площа магазину 80 кв. м, знаходиться в спальному районі міста. У даному прикладі поділ на категорії є дещо умовним для того, щоб можна було проілюструвати методику проведення аналізу. Дані по обороту і прибутку взяті з розрахунку реальної статистики за два місяці (табл. 2).

На другому етапі визначаємо кордони даних. Для цього нам будуть потрібні мінімальні і максимальні значення по прибутку і обороту, які показали будь-які з категорій.

Таблиця 2

Вихідні дані по обороту і прибутку торговельного підприємства  
ТОВ «Альфа плюс»

Товарна категорія	Вихідні дані за січень 2013 р., тис. грн.		Вихідні дані за лютий 2013 р., тис. грн.	
	Оборот від реалізації товарів	Прибуток від продажу	Оборот від реалізації товарів	Прибуток від продажу
Всього	29423,0	875,2	26589,0	1153,8
М'ясний гастроном	2511,3	46,3	2640,8	51,1
Молочна продукція	2693,7	55,5	2710,7	63,1
М'ясопродукти	2293,0	15,4	2302,5	24,3
Вино-горілчанівироби	2502,1	254,5	2598,6	229,4
Слабоалкогольні напої	1944,2	54,4	526,3	54,8
Заморожені продукти	448,1	11,3	451,2	19,7
Бакалія	1021,4	18,5	552,3	23,7
Овочі-фрукти	1190,9	18,7	1191,8	46,5
Кондитерські вироби	1902,3	72,8	2003,6	76,6
Риба	642,1	19,2	659,4	21,5
Дитяче харчування	431,2	12,4	521,3	12,7
Сири	2327,7	10,8	2411,6	13,6
Рослинна олія	471,2	21,1	532,8	31,0
Чай, кофе	412,4	35,8	445,2	32,1
Консерви	452,0	26,5	498,2	33,8
Салати	880,1	18,6	902,5	31,8
Хлібобулочні вироби	68,6	5,6	76,1	7,7
Чіпси, снеки	1640,2	35,7	498,2	58,5
Соуси, спеції	270,0	11,7	287,9	26,8
Безалкогольні напої	2087,1	45,4	651,8	103,2
Господарські товари	1210,4	27,8	1924,6	57,7
Тютюн	1093,4	12,6	1112,9	17,1
Товари для тварин	410,9	22,0	541,3	63,5
Супутні товари	518,7	22,6	547,4	53,6
Середнє значення	1226,0	36,5	1107,9	48,1

Також нам потрібно обчислити середнє арифметичне по прибутку і по обороту (у таблиці це нижній рядок). Середнє значення нам потрібно буде для того, щоб визначити точку перетину осей X та Y.

Крім того, необхідно знайти величини, що лежать між середніми і крайніми значеннями, щоб потім можна було зрозуміти, куди віднести категорії з показниками «вище середнього» або «нижче середнього». Для даних за січень 2013 р., це будуть значення: по прибутку - 130 тис. грн. (вище середнього), 5 тис. грн. (нижче середньої); по обороту - 1445 тис. грн. (вище середнього), 755 тис. грн. (нижче середнього). Зміни кордонів товарних категорій за лютий 2013: по прибутку - 132,5 тис. грн. (вище середнього), 7,5 тис. грн. (нижче середнього); по обороту - 1455 тис. грн. (вище середнього), 765 тис. грн. (нижче середнього) (рис. 3).

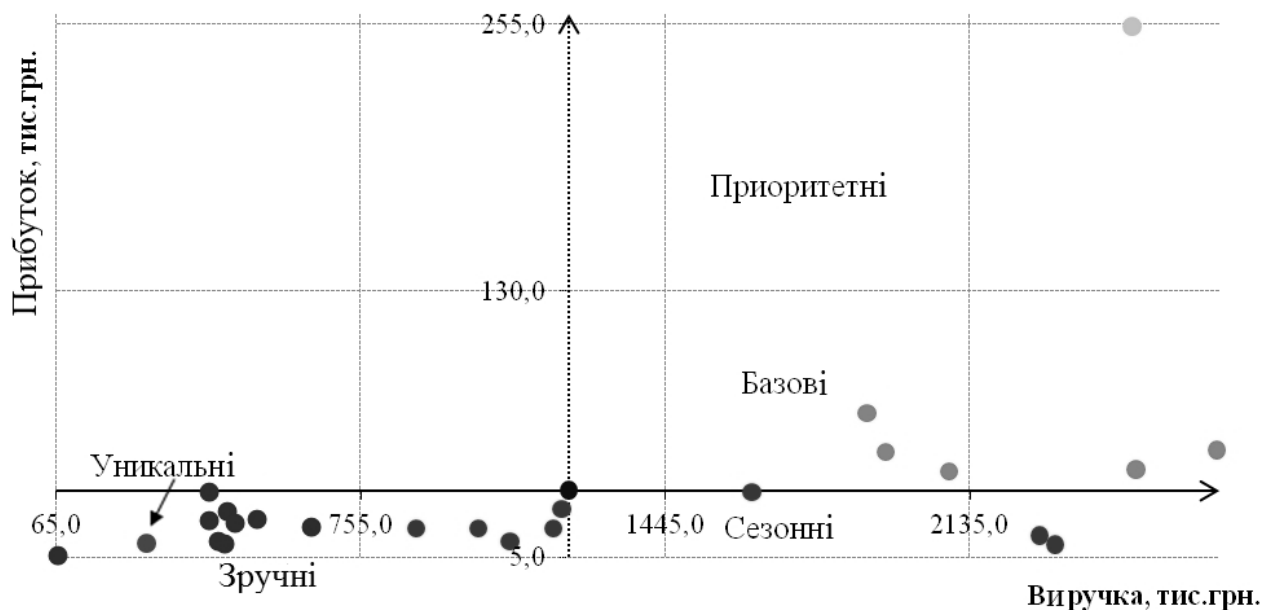


Рис. 2. Кроскатегорійний аналіз асортименту торговельного підприємства ТОВ «Альфа плюс» за січень 2013р.

Дані (мінімальні, максимальні і середні) по обороту і прибутку переносяться на шкали X і Y. Перетин осей - середні значення прибутку і обороту (рис. 2, 3).

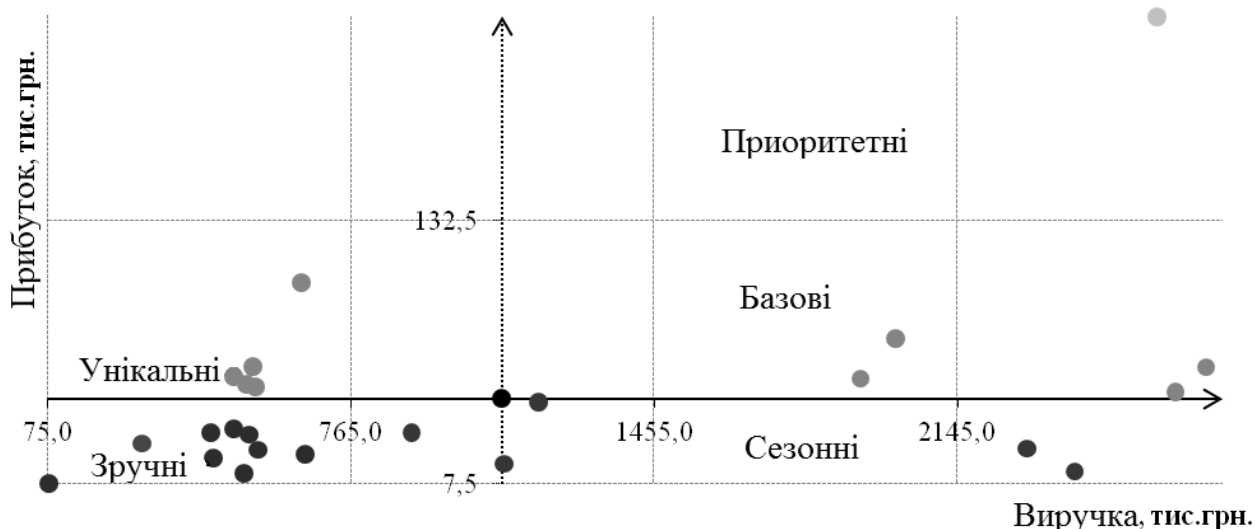


Рис. 3. Кроскатегорійний аналіз асортименту торговельного підприємства ТОВ «Альфа плюс» за лютий 2013 р.

Виходячи з рис. 2 та 3, можна визначити ролі товарних категорій. Для виділення пріоритетних категорій виберемо на графіку тільки ті, значення яких по прибутку та за оборотом знаходяться вище середніх. Це найбільш прибуткові категорії. На графіку вони займають верхній правий кут.

Значення зручних категорій будуть знаходитися в лівому нижньому квадранті. Їх значення по прибутку та обігу знаходяться нижче середніх значень.

Як правило, товари цієї категорії мають найнижчу ціну з усього асортименту, тим самим залучають покупця.

Базові категорії - це всі категорії з середніми значеннями, що знаходяться в середині поля. Їх більшість в асортименті магазину. На графіку вони займають середній правий і лівий квадрат. Теоретично сезонні або періодичні категорії за своїми показниками можуть перебувати в будь-якому місці графіка. Залежно від сезону їх оборот і прибуток можуть бути високими або низькими. Однак, як показує практика, ці категорії часто займають нижній правий квадрат. Для точного визначення таких категорій необхідно розглянути значення асортименту в динаміці протягом дванадцяти місяців. Сезонні товари покажуть коливання, періодичні товари також можуть бути схильні нерівномірного попиту. Після збору статистичної інформації необхідно застосувати експертну оцінку категорійного менеджера, який знає структуру покупців і сезонність продажів. Для визначення унікальних категорій не обов'язково використовувати значення прибутку і обороту, потрібно тільки оцінити конкурентне середовище і цінність цього товару для покупця [6].

Необхідно пам'ятати, що асортимент сприймається як збалансований, якщо при знайомстві з асортиментом покупець бачить наявність категорій, що виконують усі п'ять ролей. Наприклад, так має виглядати співвідношення товарів з різними ролями категорій в асортименті магазину на 24 категорій (рис. 4).

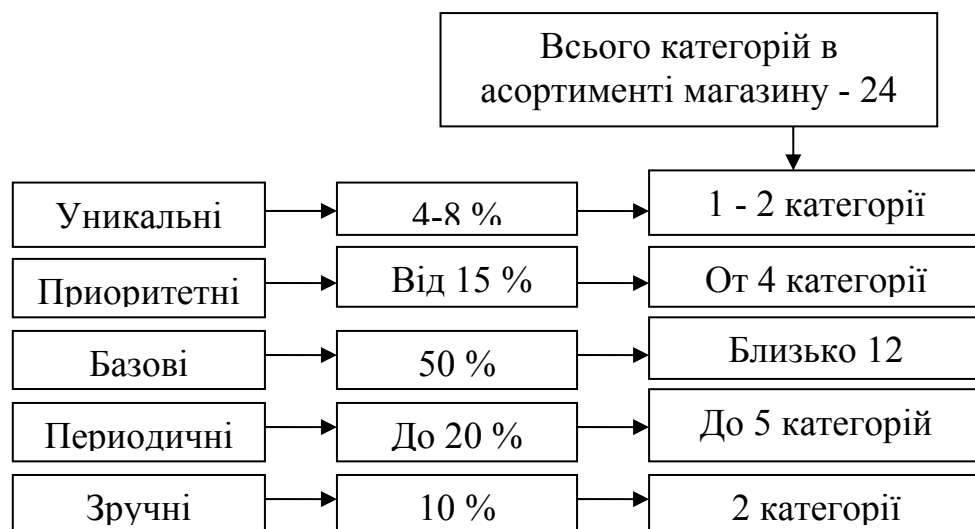


Рис. 4. Оптимальне співвідношення товарних категорій на торговельному підприємстві ТОВ «Альфа плюс»

Порівняльний аналіз ролей категорій в асортименті торговельного підприємства ТОВ «Альфа плюс» січень-лютий 2013 р. представлений в табл. 3.

Як видно з табл. 3, роль категорій змінили супроводжуючі товари з зручних на базові, бакалія – з сезонних на зручні, тютюн – з сезонних на базові, господарські товари – з сезонних на базові, чіпси і снеки – з сезонних на базові.

Співвідношення числа пріоритетних категорій у січні та лютому становить близько 4,17 % від усіх категорій (1 з 24). Це погано, необхідно



прагнути до збільшення прибутковості будь-якої категорії (наприклад, «слабоалкогольних» і «безалкогольних напоїв»).

Необхідно відзначити, що відбулося збільшення базових категорій з 20,83% (5 з 24) в січні місяці до 37,50 % (9 з 24) у лютому місяці. Це нормально.

Унікальні категорії в асортименті є, в січні та лютому вони складають 4,17 % (1 з 24), що є добрим результатом. На жаль, вони на даний момент малоприбуткові. У зв'язку з цим необхідно значно підвищити прибутковість, стимулюючи попит по них.

Таблиця 3

Зміна ролей товарних категорій в асортименті торговельного підприємства  
ТОВ «Альфа плюс» за січень-лютий 2013 р.

Номер з/п	Товарна категорія	Роль категорії	
		Січень 2013 р.	Лютий 2013 р.
1	Хлібобулочні вироби	Зручні	Зручні
2	Соуси, спеції	Унікальні	Унікальні
3	Товари для тварин	Зручні	Зручні
4	Чай, кофе	Зручні	Зручні
5	Дитяче харчування	Зручні	Зручні
6	Заморожені продукти	Зручні	Зручні
7	Консерви	Зручні	Зручні
8	Рослинна олія	Зручні	Зручні
9	Супутні товари	Зручні	Базові
10	Риба	Зручні	Зручні
11	Салати	Сезонні	Сезонні
12	Бакалія	Сезонні	Зручні
13	Тютюн	Сезонні	Базові
14	Овочі-фрукти	Сезонні	Сезонні
15	Господарські товари	Сезонні	Базові
16	Чіпси, снеки	Сезонні	Базові
17	Кондитерські вироби	Базові	Базові
18	Слабоалкогольні напої	Базові	Базові
19	Безалкогольні напої	Базові	Базові
20	М'ясопродукти	Сезонні	Сезонні
21	Сири	Сезонні	Сезонні
22	Вино-горілчані вироби	Пріоритетні	Пріоритетні
23	М'ясний гастроном	Базові	Базові
24	Молочна продукція	Базові	Базові

За два місяці кількість зручних категорій в сумі не змінилася. Вони складають 29,17 % (7 з 24) від загального числа категорій. Це занадто багато, магазин ризикує почати працювати «вхолосту». Потрібно розвивати деякі профільні категорії (наприклад, «дитяче харчування», «чай, кава», «заморожені продукти», «консерви») за рахунок поглиблення асортименту всередині них, перегляду низки товарних позицій, цін і т. п.

Періодичні категорії скоротилися в лютому на 50 % порівняно з січнем. Тепер вони складають 16,67%. Це говорить про те, що асортимент магазину вчасно реагує на святковий сезон і повністю задовольняє попит споживача.

Для збільшення продажів магазину необхідно визначити комплекс заходів щодо вдосконалення асортиментної політики. Для цього можна ще раз пропрацювати класифікатор товарів і виділити категорії по іншому (табл. 4).

Таблиця 4

Удосконалення асортиментної політики торговельного підприємства  
ТОВ «Альфа плюс» на основі кроскатегорійного аналізу

Товарна категорія	Оборот від реалізації товарів	Прибуток від продажу	Роль категорії	Результат аналізу
Хлібобулочні вироби	2640,8	51,1	Зручні	
Соуси, спеції	2710,7	63,1	Унікальні	
Товари для тварин	2302,5	24,3	Зручні	Нещодавно в асортименті, вимагає розвитку (краще місце в магазині, навчити продавців)
Чай, кава	2598,6	229,4	Зручні	Вимагає просування
Дитяче харчування	526,3	54,8	Зручні	Нещодавно в асортименті, вимагає розвитку (краще місце в магазині, навчити продавців)
Заморожені продукти	451,2	19,7	Зручні	Вимагає просування
Консерви	552,3	23,7	Зручні	
Рослинна олія	1191,8	46,5	Зручні	
Супутні товари	2003,6	76,6	Базові	Можливо, переглянути склад категорії
Риба	659,4	21,5	Зручні	Підняти оборот по категоріях, профільний товар, досліджувати, чому погано продається
Салати	521,3	12,7	Сезонні	
Бакалія	2411,6	13,6	Зручні	Вимагає просування
Тютюн	532,8	31	Базові	
Овочі-фрукти	445,2	32,1	Сезонні	Потребує розвитку (переглянути викладку)
Господарські товари	498,2	33,8	Базові	
Чіпси, снеки	902,5	31,8	Базові	
Кондитерські вироби	76,1	7,7	Базові	Потребує розвитку (переглянути націнку)
Слабоалкогольні напої	498,2	58,5	Базові	
Безалкогольні напої	651,8	103,2	Сезонні	Потребує розвитку (переглянути націнку, склад категорії)
М`ясопродукти	287,9	26,8	Базові	Потребує розвитку (переглянути викладку, націнку, склад категорії)
Сири	1924,6	57,7	Сезонні	
Вино-горілчані вироби	1112,9	17,1	Пріоритетні	
М'ясний гастроном	541,3	63,5	Базові	Необхідно розділити на кілька категорій
Молочна продукція	547,4	53,6	Базові	

У загальному вигляді тактичні дії з розвитку категорії охоплюють чотири напрямки: асортимент, промоушен, цінова політика та мерчандайзинг [6, с.259].

Оптимізація асортиментного портфеля торговельного підприємства передбачає швидке введення новинок, інноваційних продуктів на умовах ротації асортименту, покриття потреб цільових покупців, а також розширення асортименту імпульсної покупки. У промо-політиці необхідно щоб частота промо-акцій досліджуваної категорії була вище, ніж у конкурента. Акцент робиться на марки з високою медіа-активністю, виділялися категорії новинок, подарункових наборів, а також унікальних пропозицій.

По чутливим до попиту продуктам бажано застосовувати агресивне ціноутворення, спрямоване на збільшення маржі до цільового рівня, включаючи всі потенційні категорії.

Для того щоб полегшити покупцеві процес вибору, необхідно впроваджувати інновації в оформленні: світлові коробки з іміджами і назвами основних сегментів категорії, стелажі з підсвічуванням, пластикові роздільники сегментів, виділення новинок і тестерів.

Таким чином, формування як усього асортименту, так і асортименту окремих категорій підпорядковане стратегії ритейлера і ґрунтується на запитах і потребах споживачів. Сьогодні маркетологами виділяється нова одиниця управління асортиментом - категорія. Переваги категоріального управління очевидні. Більш глибокий аналіз асортименту допомагає збалансувати асортимент, зменшити кількість неліквідних товарних позицій, оптимізувати товарні запаси і підвищити тим самим прибутковість продажів.

Необхідно пам'ятати, що для визначення ролі категорії потрібно спиратися не тільки на дані про продажі в магазині, але і на оцінку ситуації в цілому – як покупці сприймають товар, як розвиватиметься категорія далі, на якому етапі життєвого циклу вона знаходиться, як давно ця категорія в асортименті, наскільки вона представлена у конкурентів, яка сезонність категорії і рівномірність попиту.

#### Література:

1. Буянова Е. Категорійний менеджмент: теорія і практика в Росії. [Електронний ресурс] / Є. Буянова, Н. Давидов, Л. Кельба - Режим доступу: <http://ecr-all.org/wp-content/uploads/2009/09/catman-ecrrus.pdf>
2. Категорійний менеджмент або як збільшити прибути. [Електронний ресурс] / Форум - 1С. - Режим доступу: <http://forum-1c.ru/index.php?topic=11551.0>
3. Крещенко О. Впровадження категорійного менеджменту на підприємствах роздрібною торгівлі / Оксана Крещенко // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2011. – Вип. 9. – Частина 3. – С. 156-159.
4. Марченко І.С. Категорійний менеджмент в комерції: інструмент управління асортиментом товарів у роздрібній торгівлі. [Вісник МГТУ, том 14] / І.С. Марченко - М.: № 1, 2011. - с.25-29.
5. Миколаїв І. Категорійний менеджмент як інструмент оптимізації бізнесу ритейлерів і постачальників. [Електронний ресурс] / І. Миколаїв - Режим доступу: [http://www.speakup.com.ua/files/PRORetail\\_CM\\_TM.pdf](http://www.speakup.com.ua/files/PRORetail_CM_TM.pdf)
6. Сысоева С. В. Категорійний менеджмент. Курс управления ассортиментом в рознице (+CD) / С. В. Сысоева, Е. А. Бузукова. – СПб. : Питер, 2008. – 336 с. – (Серія «Розничная торговля»).
7. Category management: positioning your organization to win. – To win by nielsen marketing research. – Hardcover, 1993. – 176 p.
8. Fischer P. M. Advanced accounting / Paul Marcus Fischer. – South-western (Thomson learning). – 2006. – 1194 p.
9. Jackson S. Management accounting / Steve Jackson. – South-western (Thomson learning). – 2006. – 569 p.
10. Karol J. Consumer-centric category management: how to increase profits by managing categories based on consumer needs./ John Karol, Al Heller. – WILEY. : ACNielsen, 2006. – 356 p.

## **2.6. НАУКОВО-МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО УПРАВЛІНСЬКОГО АНАЛІЗУ РОЗВИТКУ НАЦІОНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА УКРАЇНИ**

**Кузьмін О.Є.,**

д.е.н., професор;

**Пирог О.В.,**

к.е.н., доцент

*Національний університет «Львівська політехніка»*

Розвиток національних господарств країн світової економіки відбувається у нестабільному зовнішньому середовищі, що приводить до системної трансформації механізмів державного управління економічним розвитком господарств, які мають формувати передумови для успішної їх адаптації до мінливих умов зовнішнього середовища.

Дослідженням ролі держави в економічному розвитку національного господарства країни науковці-економісти займаються протягом тривалого часу, за який відбулась її трансформація від «нічного сторожа» (А. Сміт) до активного суб'єкта економічної діяльності. Нобелівський лауреат, американський економіст П. Самуельсон поставив під сумнів ідею М. Фрідмана про саморегулювання ринкової системи [4, с. 16], й зауважив, що без регулювання, без участі уряду проблема стабільності розвитку господарства країни лише поглиблюється.

Фундаментальні положення ролі держави в економіці країни розглянуто в наукових працях А. Сміта, Й. Шумпетера, У. Баумоля, П. Друкера, Ф. Ліста, П. Самуельсона, М. Туган-Барановського. Особливості державного управління економічним розвитком національного господарства країни досліджують такі вітчизняні вчені: А.І. Амоша [5, 6], Б.М. Андрушків [5], С.Й. Вовканич [7], А.П. Гайдучкий, А.С. Гальчинській, В.М. Геєць [8], Б.М. Данилишин, М.П. Денисенко, І.В. Михасюк, Е.М. Лібанова та інші.

Держава за сучасних умов розвитку стає основним суб'єктом у національному господарстві, що діє через механізми державного управління та шляхом проведення економічної політики. За своєю суттю «управління – процес планування, у тому числі прогнозування і програмування, організації, мотивації (стимулювання) та контролю (регулювання), необхідний для формулювання і досягнення цілей суб'єкта господарювання» [1, с. 892].

У теорії державного управління розрізняють три рівні управління економічними системами (рис. 1) і науково-методичні підходи до управління розвитком національного господарства: функціональний, процесний, системний, ситуаційний тощо. За функціональним підходом розрізняють п'ять загальних функцій управління розвитком національного господарства: планування (зокрема прогнозування), організування, мотивування, контролювання (зокрема аналізування) та регулювання, які втілюються у реальній управлінській практиці.

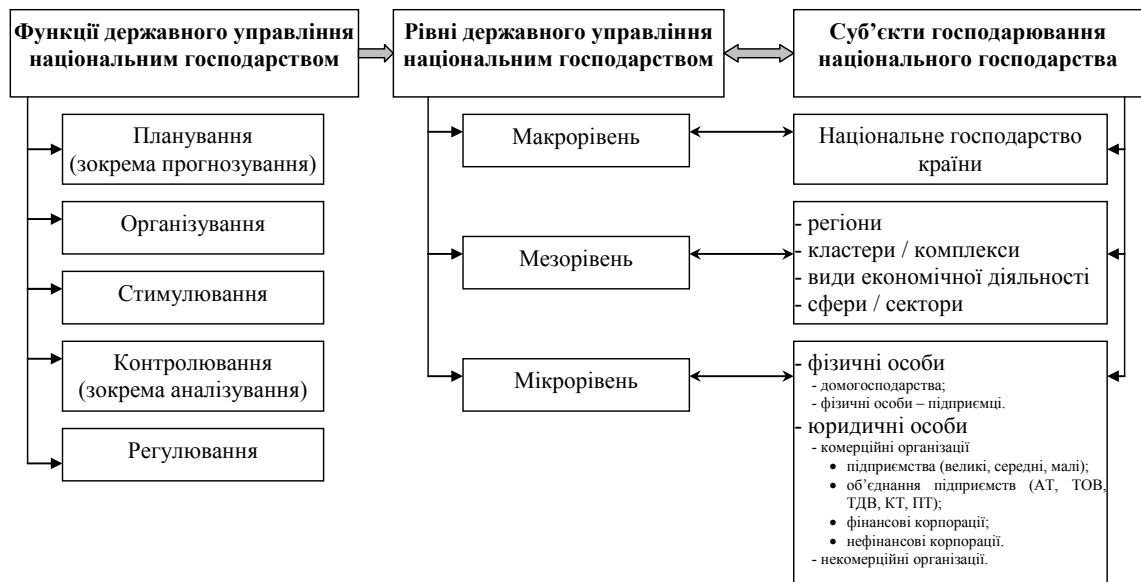


Рис. 1. Взаємозв'язок функцій і рівнів державного управління національним господарством та суб'єктів господарювання

*Примітка: розроблено авторами*

Управління розвитком національного господарства доцільно розглядати як сукупність функцій державного управління, які складаються з планування і прогнозування показників розвитку, організування державного механізму для забезпечення стабільності функціонування і розвитку національного господарства, стимулювання розвитку національного господарства, контролювання стану і рівня розвитку національного господарства відповідно до встановлених (запланованих / прогнозованих) показників та його регулювання.

Через процес управління можна забезпечити стабільне функціонування та розвиток національного господарства країни, як і будь-якої динамічної системи. Рішення щодо виконання функцій управління та державного втручання в процеси розвитку національного господарства кожна країна приймає самостійно, керуючись економічною стратегією та цілями економічної політики. Однак, можна виокремити сукупність факторів, під впливом яких приймаються рішення:

1) розуміння складності теоретичного обґрунтування та практичної реалізації присутності держави в економіці, адекватності складності самого національного господарства;

2) спроможність держави як інституту влади здійснювати власні функції для забезпечення стабільного розвитку національного господарства шляхом управління діяльністю усіх суб'єктів економічної системи;

3) державне управління розвитком національного господарства вважається оптимальним за умови реалізації не лише контролюючої функції, а й регулюючої та координуючої функцій, які держава може лишити поза увагою;

4) система управління розвитком національного господарства є гнучкою, якщо державні органи влади постійно удосконалюють моделі, методи та

інструментарій державного управління, які відповідають стратегічним цілям та завданням розвитку країни й глобальним викликам [2];

5) економічні процеси у сучасному світі (глобалізація) роблять тіснішими взаємозв'язки між країнами: сьогодні виникнення кризових явищ в одному із національних господарств здатне розгорнути кризу в світовому масштабі [3, с. 82].

Отже, управління розвитком національного господарства доцільно системно розглядати через призму функцій: планування, організування, мотивування (стимулювання), аналізування, контролювання та регулювання щодо результатів функціонування суб'єктів національного господарства, необхідної державним службовцям для прийняття рішень щодо розвитку національного господарства.

Результати семантичного дослідження сутності поняття «управлінський аналіз розвитку національного господарства країни (макрорівня)» дають підстави трактувати, як процес аналізування функціонування та розвитку суб'єктів господарювання на всіх рівнях управління, який здійснюється з метою прийняття оптимальних управлінських як стратегічних, так й оперативних рішень. Він ґрунтується на методології економічного аналізу та є однією з його найважливіших складових управління макрорівня.

Управлінський аналіз виступає комплексним інструментарієм аналізуванням внутрішніх здатностей і зовнішніх можливостей національного господарства, спрямований на оцінку його поточного стану, сильних і слабких сторін, виявлення стратегічних проблем. Його ціллю є надання об'єктивної інформації керівництву країни, державним службовцям, інвесторам, партнерам, суб'єктам господарювання, населенню та світовій спільності для прийняття управлінських рішень, вибору варіантів розвитку, визначення стратегічних пріоритетів тощо.

Таким чином, управлінський аналіз макрорівня виступає проміжним етапом у процесі управління розвитком національного господарства, оскільки об'єктом аналізу є його минула та майбутня діяльність, а інформаційною базою – офіційні статистичні дані, зібрані Державною службою статистики України та міжнародними організаціями. Маючи цю інформацію, можна оцінювати стабільність розвитку національного господарства, рівень використання факторів виробництва, прогнозувати траєкторію розвитку національного господарства країни.

За умов відкритості національного господарства та посилення негативних зовнішніх імпульсів виникає необхідність впровадження науково-методичного підходу до управлінського аналізу розвитку національного господарства України, що розроблено з урахуванням базового положення державного управління макрорівня: відсутність стабільних тенденцій розвитку національного господарства, тобто нестабільний або хаотичний розвиток, негативно позначається на стані та рівні розвитку національного господарства.

Аналізування рівня стабільності розвитку національного господарства за запропонованим підходом дає змогу визначити його стан і тенденції, виявити «стрибки» й асиметричність розвитку національного господарства країни. Аналізування стабільності розвитку національного господарства країни також є

підставою для визначення пріоритетних напрямів розвитку та прийняття управлінських рішень на макро- та мезорівнях, що дає можливість визначити відповідність або невідповідність розвитку національного господарства загальнодержавним критеріям, виявити сильні та слабкі сторони в державному управлінні національним господарством й встановити специфічні особливості мезорівня.

Загальна послідовність аналізування стабільності розвитку об'єкта дослідження складається із чотирьох взаємоузгоджених і логічно побудованих етапів (рис. 2).



Рис. 2. Послідовність аналізування стабільності розвитку національного господарства

*Примітка: розроблено авторами*

Із сукупності 32 показників за допомогою кореляційно-регресійного аналізу виокремлено 23, які істотно впливають на стабільність розвитку національного господарства: валовий внутрішній продукт (ВВП) (макрорівень) або валовий регіональний продукт (мезорівень) ( $X_1$ ); обсяги промислового виробництва ( $X_2$ ); обсяги сільськогосподарського виробництва ( $X_3$ ); обсяги прямих іноземних інвестицій ( $X_4$ ); обсяги інвестицій в основний капітал ( $X_5$ ); кількість суб'єктів ЄДРПОУ ( $X_8$ ); кількість малих підприємств на 10 тис. населення ( $X_{10}$ ); рівень оновлення основних засобів ( $X_{14}$ ); сальдо зовнішньої торгівлі ( $X_{16}$ ); коефіцієнт покриття експортом імпорту ( $X_{17}$ ); питома вага підприємств, що впроваджували інновації, у загальній кількості ( $X_{18}$ ); індекс споживчих цін ( $X_{19}$ ); доходи населення ( $X_{20}$ ); витрати населення ( $X_{21}$ ); середньорічна реальна заробітна плата працівників ( $X_{22}$ ); зайнятість населення ( $X_{23}$ ); рівень зареєстрованого безробіття населення ( $X_{24}$ ); попит на робочу силу ( $X_{26}$ ); продуктивність праці найманих працівників ( $X_{28}$ ); навантаження на одне робоче місце ( $X_{29}$ ); питома вага підприємств, які створювали і використовували передові технології, у загальній кількості ( $X_{30}$ ); рівень фінансування інноваційної діяльності ( $X_{31}$ ); витрати на проведення наукових та науково-технічних робіт ( $X_{32}$ ).

Відібрані показники за допомогою факторного аналізу агреговано за трьома напрямками: «економічна сфера ( $I_{ec}$ )» (1), «інноваційно-інвестиційна сфера ( $I_{ic}$ )» (2) та «соціальна сфера ( $I_{cc}$ )» (3):

$$I_{ec} = F(X_1, X_2, X_3, X_8, X_{10}, X_{16}, X_{17}); \quad (1)$$

$$I_{ic} = g(X_4, X_5, X_{14}, X_{18}, X_{30}, X_{31}, X_{32}); \quad (2)$$

$$I_{cc} = f(X_{19}, X_{20}, X_{21}, X_{22}, X_{23}, X_{24}, X_{26}, X_{28}, X_{29}). \quad (3)$$

Інтегральний показник стабільності розвитку національного господарства країни ( $CP_{nz}$ ) пропонується розраховувати за формулою:

$$CP_{nz} = \sqrt[3]{I_{ec} \cdot I_{ic} \cdot I_{cc}}. \quad (4)$$

Запропонована система показників розвитку національного господарства країни дає можливість об'єктивно і повною мірою оцінити її якість за параметрами економічної, інноваційно-інвестиційної та соціальної сфер й тим самим забезпечити умови для прийняття обґрунтованих рішень з формування моделі розвитку країни в майбутньому. До показників, що відображають розвиток національного господарства за сучасних умов, належать: ВВП (макрорівень) або валовий регіональний продукт (мезорівень) ( $X_1$ ); кількість малих підприємств на 10 тис. населення ( $X_{10}$ ); питома вага підприємств, що впроваджували інновації ( $X_{18}$ ); питома вага підприємств, які створювали і використовували передові технології ( $X_{30}$ ); рівень фінансування інноваційної діяльності ( $X_{31}$ ); витрати на проведення наукових та науково-технічних робіт ( $X_{32}$ ); прямі іноземні інвестиції ( $X_4$ ); інвестиції в основний капітал ( $X_5$ ) та продуктивність праці найманих працівників ( $X_{28}$ ).

У результаті розрахунків отримано інтегральні показники стабільності розвитку національного господарства країни, значення яких знаходяться у межах від 0 до 1. Рівні цих показників класифіковано за чотирма групами, які сформовано за критеріями математичної статистики:

– 1 група, до якої входить показник стабільності розвитку в межах  $0 \leq CP_{nz} < 0,25$ , що характеризується високою стабільністю розвитку як у економічній, так і в інноваційно-інвестиційній та соціальній сферах;

– 2 група, до якої належить показник стабільності розвитку в межах  $0,25 \leq CP_{nz} < 0,5$ , що характеризується середнім рівнем стабільності розвитку за трьома сферами;

– 3 група, до якої входить показник стабільності розвитку в межах  $0,5 \leq CP_{nz} < 0,75$ , що характеризується нестабільним розвитком;

– 4 група, до якої належить показник розвитку в межах  $0,75 \leq CP_{nz} < 1$ , – об'єкт дослідження характеризується хаотичним розвитком в економічній, інноваційно-інвестиційній та соціальній сферах, що свідчить про бурхливий, неорганізований та нерегульований розвиток національного господарства країни.

За результатами дослідження встановлено, що протягом 2000 – 2012 рр. парадигма розвитку національного господарства України не зазнала змін, що підтверджує середньостабільний рівень розвитку національного господарства ( $CP_{nz} = 0,252$ ). Однак регіональна динаміка розвитку не є однорідною: у



регіонах – Черкаська (0,356) та Київська (0,354) області відбуваються зміни, що проявляється в нестабільності та навіть хаотичності їх розвитку, тоді як Миколаївська (0,249) та Чернігівська (0,255) області розвиваються стабільно, що свідчить про збереження базисів індустріального типу розвитку національного господарства.

Динаміку складових інтегрального показника стабільності розвитку національного господарства: економічної ( $I_{ec}$ ), інноваційно-інвестиційної ( $I_{ic}$ ) та соціальної ( $I_{cc}$ ) сфер України відображено на рис. 3.



Рис. 3. Динаміка складових інтегрального показника стабільності розвитку національного господарства України за економічною ( $I_{ec}$ ), інноваційно-інвестиційною ( $I_{ic}$ ) та соціальною ( $I_{cc}$ ) сферами у 2000 – 2012 рр.

*Примітка: сформовано авторами за результатами власних досліджень*

Результати проведених розрахунків дають змогу визначити, в яких сферах розвитку національного господарства за визначеними напрямками наявні або відсутні тенденції стабільності у країні в цілому та регіонах зокрема. Так, розвиток національного господарства України за інтегральними показниками характеризується тенденціями асиметрії: нестабільність розвитку інноваційно-інвестиційної сфери за середньостабільного рівня розвитку соціальної сфери та стабільного рівня економічної сфери.

В економічній сфері як в Україні, так й в усіх її регіонах простежуються тенденції стабільності за такими показниками, як розвиток промислового та сільськогосподарського виробництва, підприємницька діяльність. Водночас, тенденції хаотичного розвитку національного господарства характерні для інноваційно-інвестиційної сфери (інноваційна діяльність підприємств, інвестиції в основний капітал та прямі іноземні інвестиції) та зовнішньоекономічної діяльності (сальдо зовнішньої торгівлі). Вважаємо, що наявність тенденцій стабільності за окремими сферами й напрямками розвитку національного господарства (як у країні загалом, так й в регіонах зокрема) пояснюється рівнем державного управління та цілеспрямованістю державної політики, тобто державними пріоритетами у розвитку національного господарства, реалізацією державних програм та національних проектів.

У соціальній сфері розвитку національного господарства протягом періоду дослідження також є показники, за якими відсутні або наявні тенденції стабільності розвитку. Так, показники, які характеризуються тенденцією стабільності, є ринок праці (зайнятість та безробіття населення, оплата праці) та споживчий ринок; тоді як до показників, для яких відсутні тенденції стабільності розвитку, належать доходи та витрати населення й продуктивність праці. Аналогічно до економічної сфери, такі тенденції стабільності в окремих сферах управління розвитком національного господарства (як по країні в цілому, так й по регіонах зокрема) пояснюється рівнем державного управління, тобто державними пріоритетами в соціальному розвитку й реалізацією державних програм, національних проєктів.

Запропонований науково-методичний підхід до управлінського аналізу розвитку національного господарства країни досягається на основі ефективного державного управління за оптимальних економічних, інноваційно-інвестиційних та соціальних умов. Встановлено, що нестабільність та хаотичність розвитку національного господарства спостерігається під час зміни парадигми господарювання, що супроводжується структурно-технологічною трансформацією. Отже, розроблений науково-методичний підхід до управлінського аналізування розвитку національного господарства країни є багатовекторним, оскільки дає змогу здійснити оцінювання та аналізування всіх сфер національного господарства.

### Література:

1. Большой экономический словарь: 26500 терминов / под ред. А.Н. Азрилияна; [сост. А.Н. Азрилиян и др.]. – 7-е изд., доп. – М.: Ин-т новой экономики, 2010. – 1472 с.
2. Пирог О.В. Трансформація ролі держави в економічному розвитку країни: світовий досвід / О.В. Пирог // Вісник Дніпропетровського університету. Серія: «Світове господарство і міжнародні економічні відносини». – Вип. 3. – 2011. – № 10 / 2. – Т. 19. – 160 с. – С. 86-94.
3. Резнікова О.О. Основні тренди трансформації глобальної економічної і суспільної моделі: висновки для України / О.О. Резнікова // Стратегічні пріоритети. – 2012. – № 2 (23). – С. 81-84.
4. Колодко Г.В. Глобализация, трансформация, кризис – что дальше? / Г.В. Колодко; введ. глава Р.С. Гринберга. – М.: Магистр, 2011. – 176 с.
5. Структурні реформи економіки: світовий досвід, інститути, стратегії для України: монографія / О.І. Амоша та ін.; НАН України, Ін-т економіки пром-сті, Терноп. нац. екон. ун-т, Акад. екон. наук. – Т.; Донецьк: Економічна думка ТНЕУ, 2011. – 846 с.
6. Соціально-економічний стан України: наслідки для народу та держави: нац. доп. / О.І. Амоша та ін.; НАН України. – К.: НБУВ, 2009. – 687 с.
7. Вовканич С.Й. До питання стратегії розвитку України: соціогуманістичний аспект / С.Й. Вовканич // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 8. – С. 70-88.
8. Геєць В.М. Інноваційні перспективи України: монографія / В.М. Геєць, В.П. Семиноженко. – Харків: Константа, 2006. – 272 с.

## **2.7. ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА ВПРОВАДЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛІНГУ НА УКРАЇНІ**

**Кушнір І.М.**

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту,  
професор кафедри економіки та підприємництва

*Донецький інститут*

*ПрАТ «ВНЗ «Міжрегіональна академія управління персоналом»*

### **2.7.1. ОСОБЛИВОСТІ РОЗРОБКИ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ЗАСАД ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛІНГУ**

Завданням статті є розгляд можливостей розробки концепції податкового контролінгу на мікрорівні та її впровадження в практику суб'єктів підприємництва.

Нами, на відміну від інших авторів, запропоновано концептуальні засади податкового контролінгового регулювання діяльності податкоплатників в Україні; вказано на приховані резерви підвищення ефективності контролінгового регулювання податків на мікрорівні на стадії його становлення. Розглянемо особливості зарубіжного досвіду та національні аспекти розробки концепції податкового контролінгу суб'єктів підприємництва.

Розробці теоретичних основ і методів організації контролінгу присвячені наукові публікації зарубіжних авторів: Е.Ананьїна, Ю.Аніскіна, Г.Багієва, А.Болвачова, І.Бородушко, С.Воробйової, А.Дайле, Н.Данилочкіної, І.Жданова, В.Івашкевича, А.Карапетян, А.Кармінського, Е.Майєра, Р.Манна, Н.Мордовченкова, Т.Окраїнець, Г.Ортмана, А.Павлової, В.Піча, Т.Скоуна, М.Слуцкіна, В.Суйц, С.Сулоєвої, Е.Уткіна, С.Фалька, О.Фоміної, Д.Хана, П.Хорвата, Х.Хунгенберга, Е.Шерма, Х.Штаймана.

Серед досліджень, присвячених проблемам адаптації міжнародного досвіду управління і формування вітчизняної школи контролінгу, слід відзначити роботи С.Голова, В.Гриньової, Л.Балабанової, О.Благодарного, С.Петренко, М.Пушкаря, І.Стефанюка, Л.Сухаревої.

Проте стосовно розробки концепції податкового контролінгу суб'єктів підприємництва в Україні, узятих в контексті реальної соціально-економічної ситуації, досліджувана проблема до теперішнього часу не розглядалася.

Метою цієї статті є дослідження особливостей зарубіжного досвіду та національних аспектів розробки концепції податкового контролінгу суб'єктів господарювання.

Нами, на відміну від інших авторів, розроблено концептуальні засади податкового контролінгового регулювання діяльності податкоплатників в Україні; запропоновано використати модуль «Аналіз діяльності» програмного забезпечення «М.Е.Дос» для розв'язання суб'єктами підприємництва завдань податкового контролінгу щодо управління податками.

Зарубіжний досвід свідчить про необхідність розробки національної концепції податкового контролінгу на мікрорівні.

Податковий контролінг як комплексна система управління податковими платежами підприємства здійснює вплив на них за допомогою методів планування, обліку, аналізу, регулювання, мотивації, контролю щодо реалізації його мети [1, с.326].

Зарубіжний досвід свідчить, що об'єктом податкового контролінгу на мікрорівні є сукупність фінансових та податкових відносин підприємства, які виникають у зв'язку з виконанням їм зобов'язань щодо сплати податків та зборів. Групування об'єктів податкового контролінгу, ступінь їх деталізації може бути наведена згідно із потребами спеціалістів різних рівнів управління у різноманітних інтерпретаціях (податкові відносини; податкове навантаження; бази оподаткування за конкретними податками; податкові платежі).

Головною метою податкового контролінгу є зростання власних фінансових ресурсів підприємства, забезпечення узгодженості інтересів держави та суб'єктів підприємництва в межах правового поля, точного розрахунку та своєчасної сплати податкових платежів.

До пріоритетних задач податкового контролінгу можна віднести:

- організацію та забезпечення ефективного функціонування системи податкового контролінгу для підтримки балансу інтересів держави та підприємства;
- оптимізацію податкового навантаження суб'єктів підприємництва;
- оптимізацію податкових платежів та бази оподаткування конкретних податків.

Завдання, що поставлені перед податковим контролінгом, реалізуються через його функції (цільову, інформаційну, координаційну, стимулюючу), які здійснюються за допомогою методів податкового контролінгу (аналізу, планування, обліку, контролю, регулювання, стимулювання та ін.).

Податковий аналіз являє собою систему особистих знань, пов'язаних із дослідженнями тенденції господарчого розвитку, науковим обслуговуванням планів, прийняттям управлінських рішень, контролем за їх виконанням, оцінкою досягнутих результатів і пошуком резервів підвищення ефективності чинної податкової політики підприємства [2, с.150].

Податкове планування суб'єктами господарювання увійшло до вітчизняної практики з країн із давніми ринковими традиціями й усталеними системами оподаткування (США, Велика Британія, Франція й ін.).

Податкове планування – це процес попереднього розгляду й оцінки рішень в галузі фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва з урахуванням їх податкових наслідків та вибір оптимальних рішень з позиції загальних цільових установок щодо їхньої діяльності.

Більшість вітчизняних підприємств намагаються впровадити у практику своєї діяльності податкове планування. Однак, методи податкового планування, що були запозичені із зарубіжного досвіду, не дають очікуваного результату та потребують адаптації до особливостей вітчизняної системи оподаткування [3, с.180].

У сучасній економічній літературі деякі автори ототожнюють поняття «податкове планування» і «мінімізація податкових платежів» [4, с.55; 5, с.135], бо

податкове планування спрямовано на оптимізацію податкових платежів, а будь-яка податкова оптимізація починається з ретельного планування.

Податкове регулювання — цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин шляхом використання засобів та інструментів податкової політики [6, с.140; 7, с.12; 8, с.62]. В основі використання оподаткування як одного з найважливіших важелів економічної політики держави лежить властива податкам і системі оподаткування в цілому, регулювальна функція.

Податковий облік можна охарактеризувати як упорядковану систему збору, реєстрації та узагальнення зберігання й передачі інформації для визначення податкової бази для податку на основі даних первинних документів, згрупованих відповідно до порядку, передбаченого чинним податковим законодавством. Як правило, податковий облік здійснюється шляхом суцільного, безперервного й документального обліку господарських операцій, пов'язаних з обчисленням податкової бази для конкретного податку.

Вагоме місце в системі податкового контролінгу суб'єктів підприємництва належить податковому контролю.

Державний податковий контроль є суттєвим елементом державного регулювання економіки й обов'язковою умовою ефективного функціонування фінансової системи та економіки країни в цілому. Його основна мета — сприяння реалізації податкової політики держави в процесі формування і використання бюджетів різних рівнів і цільових державних фондів. Від його ефективності в значній мірі залежить економічний добробут держави та її безпека.

Усі складні штучні системи, до яких належить і система оподаткування, завжди прагнуть вийти з-під контролю через різні об'єктивні та суб'єктивні причини. Цим тенденціям протистоїть сила управління і насамперед такий його елемент, як контроль. Внаслідок цього ефективність управління багато в чому визначається тим, як налагоджено систему контролю.

З погляду суті цього процесу контроль є визначенням і документуванням фактичних показників (параметрів плану), порівнянням їх із плановими для оцінки результатів діяльності.

Крім того, контроль містить в собі комплекс заходів щодо аналізу причин відхилень від запланованих показників з метою прийняття відповідних рішень щодо проведення коригувальних заходів або зміни первісних цільових настанов і планів.

Таким чином, головний зміст контролю полягає в організації систематичної діяльності, спрямованої на наближення фактичного виконання до запланованого результату. Слід зазначити, що саме за допомогою контролю реалізується зворотний зв'язок, за яким до органів управління надходить інформація про реальний стан керованої системи.

Податковий контроль як цілеспрямована систематична діяльність управлінських служб підприємства спрямована на своєчасне виявлення та усунення помилок у розрахунках податкових платежів, відхилень від планових нормативів, мінімізації фінансових та адміністративних наслідків податкових правопорушень.

Правильно організований податковий контроль забезпечує упевненість керівництва підприємства в надійності управлінських рішень, що приймаються, з позиції оподаткування, знижує вірогідність виникнення податкових проблем. Процедура та технологія податкового контролю залежить від масштабу підприємства, виду його діяльності, переліку податків, які сплачуються та ін.

Для узгодженості, збалансованості інтересів працівників підприємства та цільових настанов самого підприємства використовується метод мотивації. Під мотивацією розуміють процес цілеспрямованого впливу на працівників підприємства за допомогою матеріального й морального стимулювання (покарання) для реалізації цілей податкового контролінгу. Мотивація базується на нормах податкового, цивільного, трудового законодавства, системі внутрішніх нормативних документів, які відбивають відповідальність працівників підприємства при виконанні посадових обов'язків.

Податковий контролінг підприємства		
Оперативний		Стратегічний
Зростання власних фінансових ресурсів підприємства	Мета	Забезпечення виживання підприємства, орієнтація на потенціал успіху
Підтримка балансу інтересів держави та підприємства		Забезпечення збалансованості інтересів держави та підприємства
Забезпечення ефективного управління системою податкового контролінгу	Задачі	Організація та забезпечення ефективного функціонування системи податкового контролінгу для підтримки балансу інтересів держави та підприємства
Оптимізація податкового навантаження підприємства		
Оптимізація бази оподаткування		
Оптимізація податкових платежів		Оптимізація податкового навантаження
Цільова Інформаційна Координаційна Стимулююча	Функції	Цільова Інформаційна Координаційна Стимулююча
Оперативне: планування; облік; контроль; аналіз; регулювання; стимулювання	Методи	Стратегічне: планування; облік; контроль; аналіз; регулювання; стимулювання
Податкові бюджети	Інструменти	Податкова політика
Податкові календарі		Податкова стратегія
Договірна політика		Податкові бюджети
Податкова політика		Податкове поле
Податкове навантаження	Об'єкти	Податкові відносини
База оподаткування		Податкове навантаження
Податкові платежі		База оподаткування

Рис. 1. Концепція податкового контролінгу російського підприємства

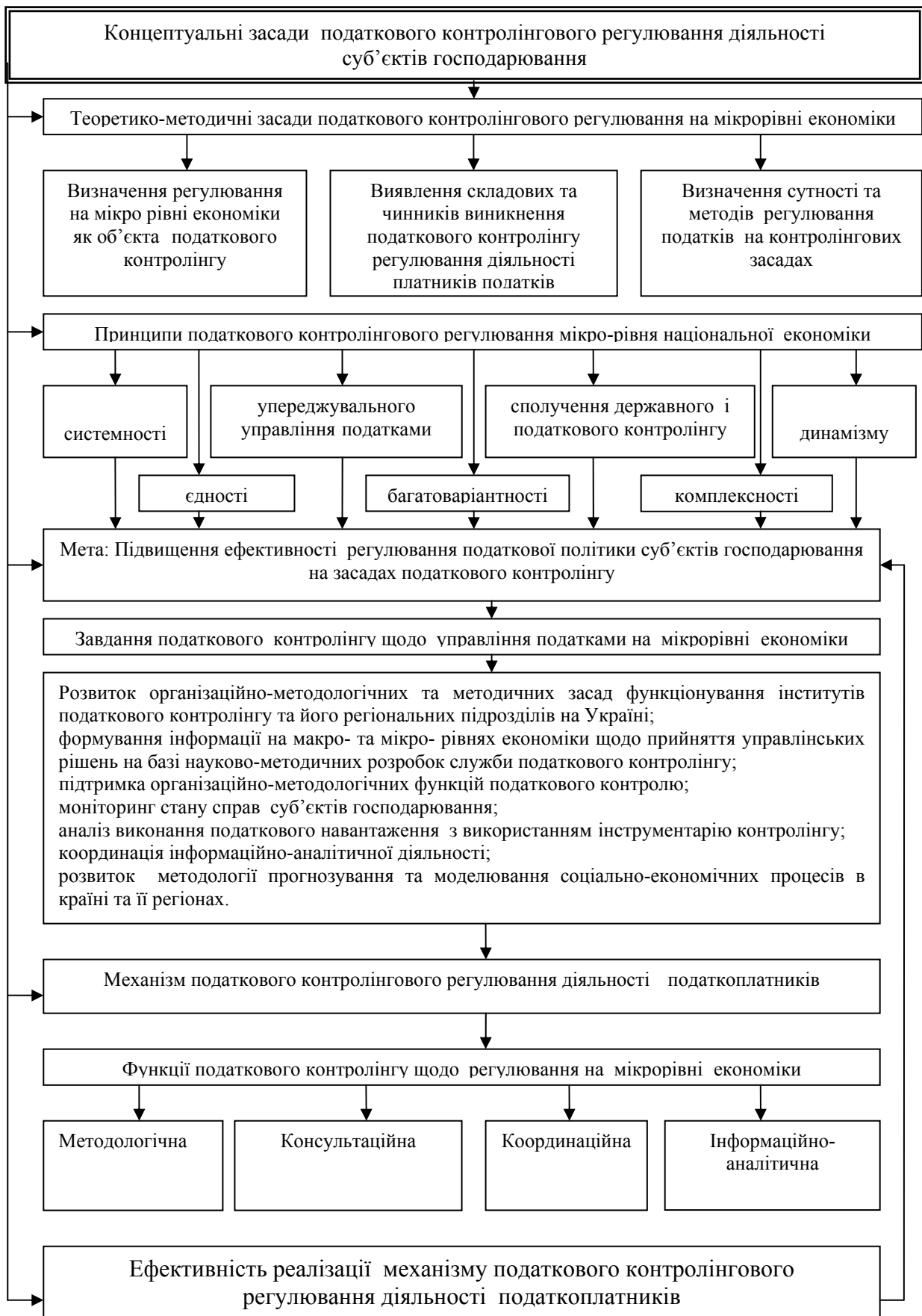


Рис. 2. Концептуальні засади податкового контролінгового регулювання діяльності податкоплатників України [10, с.144]

Наведені методи податкового контролінга мають свій інструментарій, але можуть використати й інструменти іншого методу. Податковий контролінг як комплексна система покликана пов'язувати інформацію із різних областей функціонування підприємства, тому він широко використовує інструменти менеджменту, маркетингу, стратегічного та бізнес-планування, бухгалтерського, статистичного, управлінського, виробничого обліку, фінансового менеджменту, аналізу господарської діяльності й ін.

Особливості зарубіжної системи податкового контролінгу підприємства подано на рис. 1 [9,с.16].

Залежно від важливості задач, що розв'язуються, ступеню впливу на кінцевий фінансовий результат діяльності можна виділити два види податкового контролінгу - стратегічний та оперативний, які мають ряд суттєвих особливостей.

На нашу думку, на Україні в умовах економічної кризи виникла потреба розробити національну концепцію податкового контролінгу на мікрорівні (рис. 2).

Таким чином, українська економіка впритул підійшла до розробки механізму податкового контролінгового регулювання діяльності податкоплатників.

На нашу думку, до прихованих резервів підвищення ефективності контролінгового регулювання податків на мікрорівні на стадії його становлення належить використання модулю «Аналіз діяльності» програмного забезпечення «М.Е.Дос», який дозволить здійснювати суб'єктам господарювання фінансовий аналіз за напрямками (аналіз структури активів і пасивів підприємств, показники фінансової стабільності, аналіз ліквідності, аналіз рівня та динаміки фінансових результатів, факторний аналіз прибутку, аналіз рентабельності, оцінка ділової активності, структура грошових потоків, аналіз руху власного капіталу, аналіз неплатоспроможності, 5-ти факторна модель Альтмана, експрес-аналіз Бівера) з акцентом на розв'язання завдань податкового контролінгу.

**Висновки.** На основі проведених досліджень з питань розробки концептуальних засад податкового контролінгового регулювання на мікрорівні економіки сформульовані такі пропозиції:

1. Запропоновано концепцію податкового контролінгового регулювання діяльності українських податкоплатників, сутність якого складається з комплексного управлінського впливу на величину баз оподаткування та податкових платежів підприємства за допомогою методів прогнозування, планування, організації, мотивації, контролю.

2. Розробити механізм податкового контролінгового регулювання діяльності податкоплатників

3. Для успішного виконання завдань податкового контролінгу використати модуль «Аналіз діяльності» програмного забезпечення «М.Е.Дос» для управління податками суб'єктами підприємництва на практиці.

### Література:

1. Окраинец Т.И., Фомина О.А. Проблемы внедрения системы налогового контроллинга на предприятиях угольной отрасли / Т.И. Окраинец, О.А. Фомина // Горный



- інформаційно-аналітичний бюлетень. —2010.—№4.—С.325-331.
2. Литвиненко Я. В. Податкова політика: Навч. посіб. — К.: МАУП, 2003. — 224 с.
  3. Сухарева Л.О. Податкове планування в системі управління підприємством: Монографія/ Л.О. Сухарева, П.М. Сухарев, Я.І Глущенко.—Донецьк: ДонДУЕТ,2006. —209с.
  4. Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового права: учеб. пособие. / Е.Н. Евстигнеев. —М.: Инфра-М, 2000.—120с.
  5. Елисеев А. Налоговое планирование. Минимизация налогообложения законными способами/ А.Елисеев, Н.Пидлужный. —Д. : Баланс-Клуб,2002.—221с.
  6. Нагорняк Г. Проблеми податкового регулювання в Україні та шляхи їх вирішення / Г.Нагорняк, Ю.Вовк // Галицький економічний вісник. — 2010. — №2(27). — С.140-152.
  7. Иванов Ю.Б. Світові тенденції антикризового податкового регулювання //Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). — 2010. — №1(48). — С.10-15.
  8. Новицький В.Є. Податкове регулювання в системі інструментів соціально-економічного розвитку: питання методології // Фінанси України. — 2007. — № 10. — С. 60–73.
  9. Фомина О.А. Формирование экономического механизма налогового контроллинга предприятия(на примере угольных компаний): автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / О.А.Фомина. — М., 2007. —24с.
  10. Кушнір І.М. Розробка концептуальних засад податкового контролінгу суб'єктів підприємництва: зарубіжний досвід та національні аспекти/ І.М. Кушнір//Прометей. Регіональний збірник наукових праць з економіки.—2013.—№1(40). —С.141-145.

## **2.7.2. КОНТРОЛІНГОВИЙ МЕХАНІЗМ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ**

В умовах економічної кризи в Україні, на жаль, контролінг ще не знайшов широкого розповсюдження, бо недостатньо вітчизняних теоретичних розробок та досвіду його впровадження на практиці.

Базуючись на концепції податкового контролінгу як комплексної системи управління податковими платежами підприємства, науково-методичних рекомендаціях, українська економіка впритул підійшло до розробки механізму податкового контролінгового регулювання діяльності платкоплатників.

Розробці теоретичних основ контролінгу присвячені наукові публікації зарубіжних авторів: Е.Ананьїна, Ю.Аніскіна, Г.Багієва, А.Болвачова, І.Бородушко, С.Воробйової, А.Дайле, Н.Данилочкіної, І.Жданова, В.Івашкевича, А.Карапетян, А.Кармінського, Е.Майера, Р.Манна, Н.Мордовченкова, Т.Окраїнець, Г.Ортмана, А.Павлової, В.Піча, Т.Скоуна, М.Слуцкіна, В.Суйц, С.Сулоєвої, Е.Уткіна, С.Фалька, О.Фоміної, Д.Хана, П.Хорвата, Х.Хунгенберга, Е.Шерма, Х.Штаймана.

Серед досліджень, присвячених проблемам адаптації міжнародного досвіду управління і формування вітчизняної школи контролінгу, слід відзначити роботи: С.Голова, В.Гриньової, Л.Балабанової, О.Благодарного, С.Петренко, М.Пушкаря, І.Стефанюка, Л.Сухаревої.

Проте стосовно розробки механізму й науково-методичних рекомендацій щодо регулювання розрахунків суб'єктів господарювання з бюджетом за

податками та зборами на засадах податкового контролінгу в Україні досліджувана проблема до теперішнього часу не розглядалася.

*Метою цієї статті є дослідження особливостей регулювання діяльності платників податків в Україні та розробки механізму його функціонування на засадах податкового контролінгу з використанням облікової та контрактної політики.*

Нами, на відміну від інших авторів, передбачається розробити контролінговий механізм регулювання податкових платежів суб'єктів національної економіки; запропонувати методіку регулювання розрахунків з бюджетом платників податків(зборів) на засадах податкового контролінгу з використанням облікової та контрактної політики; запропонувати суб'єктам підприємництва для запобігання(мінімізації) ризиків угоди при підписанні контракту контролювати достовірність інформації щодо місцезнаходження контрагента, його посадових осіб, дозволених статutom видів діяльності та ін. за допомогою Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

В умовах економічної кризи в Україні, на жаль, контролінг ще не знайшов широкого розповсюдження, бо недостатньо вітчизняних теоретичних розробок та досвіду його впровадження на практиці. Базуючись на концепції податкового контролінгу як комплексної системи управління податковими платежами підприємства, науково-методичних рекомендаціях, українська економіка впритул підійшло до розробки механізму податкового контролінгового регулювання діяльності податкоплатників.

Зарубіжний досвід свідчить про необхідність розробки контролінгового механізму регулювання розрахунків суб'єктів господарювання з бюджетом за податками та зборами.

Податковий контролінг як комплексна система управління податковими платежами підприємства здійснює вплив на них за допомогою методів планування, обліку, аналізу, регулювання, мотивації, контролю щодо реалізації його мети[1, с.326].

Управління податковими платежами на контролінгових засадах може складатися з чотирьох етапів, а саме:

I етап. *Аналіз.* Проведення комплексного аналізу виробничо-господарської діяльності підприємства з акцентом на податковий аналіз, основна мета якого — оцінка податкового навантаження підприємства та можливостей її оптимізації. Податковий аналіз підприємства здійснюється за напрямками:

- аналіз зовнішнього оточення підприємства (аналіз податкової політики держави, економіко-правових умов діяльності підприємства, вивчення податкового законодавства, тенденцій розвитку фінансового ринку);

- аналіз податкового навантаження підприємства (аналіз абсолютного податкового навантаження підприємства; аналіз відносного податкового навантаження підприємства; кореляційно-регресійний аналіз податкового

навантаження та техніко-економічних показників діяльності підприємства; аналіз заборгованості підприємства за податками та зборами).

II етап. *Прогнозування*. Розробка стратегії розвитку підприємства, яка віддзеркалює основні напрямки його функціонування в довгостроковій перспективі, з формуванням податкової стратегії, основною метою якої є збільшення власних фінансових ресурсів підприємства та задоволення економічних інтересів його власників за рахунок зниження податкових видатків.

III етап. *Стратегічне планування*. Стратегічні цілі підприємства знаходять своє відбиття в кількісних показниках, фінансових коефіцієнтах, що характеризують його діяльність (значення показників, що відбивають фінансовий стан й ефективність діяльності підприємства (рентабельність, коефіцієнт автономії, платоспроможність, ліквідність; величина фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення простого та розширеного відтворення; величина податкового навантаження та середньорічний темп його зниження).

IV етап. *Оперативне планування, облік, регулювання*. Поточне управління податковими платежами суб'єкта підприємництва здійснюється в межах оперативного податкового контролінгу, який направлений на розв'язання тактичних завдань та передбачає управління базами оподаткування й податковими платежами підприємства та відбувається в процесі його бюджетування. Важливе місце в системі бюджетів підприємства займає податковий бюджет, бо на його основі складається бюджет руху грошових коштів та прогнозний баланс підприємства.

Для досягнення найкращого фінансового результату необхідно врахувати як внутрішні, так і зовнішні фактори, що здійснюють безпосередній вплив на результати діяльності підприємства. Ось чому, початковим етапом регулювання фінансових ресурсів підприємства в системі податкового контролінгу є проведення *комплексного аналізу виробничо-господарської діяльності*. Одним з напрямків якого є податковий аналіз. Його основною метою виступає оцінка податкового навантаження суб'єкта підприємництва та можливостей щодо її оптимізації. Податковий аналіз на мікро- рівні економіки здійснюється за двома напрямками:

- аналіз зовнішнього оточення оподаткування підприємства (передбачає аналіз податкової політики держави, дослідження податкового законодавства [2], особливостей розвитку фінансового ринку);

- аналіз податкового навантаження підприємства (аналіз абсолютного та відносного податкового навантаження суб'єкта господарювання; кореляційно-регресійний аналіз податкового навантаження та основних економічних показників діяльності підприємства; аналіз стану розрахунків підприємства з бюджетом за податками та зборами).

Проведений комплексний аналіз господарської діяльності підприємства дозволяє розробити *стратегію* його розвитку, що відбиває основні напрямки його функціонування у довгостроковій перспективі (формується податкова стратегія, основною метою якої є зростання власних фінансових ресурсів підприємства та задоволення економічних інтересів його власників шляхом зниження податкових видатків). Стратегічні цілі підприємства знаходять своє

відбиття в кількісних показниках, фінансових коефіцієнтах, що характеризують його діяльність. Їхні величини встановлюються кожним підприємством самостійно на основі динамічних розрахунків, всебічного аналізу зовнішнього та внутрішнього оточення, відповідно стратегічним орієнтирам конкретного підприємства.

Податкова стратегія базується на певній податковій ідеології, яка представляє собою систему основоутворюючих принципів здійснення фінансової діяльності підприємства, що визначаються його «місією», податковим менталітетом засновників та керівників підприємства. Вони повинні визначити припустимий рівень податкового навантаження. Слід також розробити моделі й варіанти ведення господарських операцій, які б в найбільшій мірі відповідали стратегічним цілям суб'єкта господарювання, із врахуванням можливих змін у зовнішньому оточенні. Для цього слід залучити спеціалістів, які мають широкі знання в галузі оподаткування, юриспруденції, економіки, менеджменту, фінансів, бо від якості їхньої праці залежить ефективність діяльності підприємства у довгостроковій перспективі. На заключному етапі розробки податкової стратегії здійснюється формування:

- «податкового поля» — інформаційної податкової бази підприємства, яка включає повний перелік податкових платежів за усіма видами його діяльності. На основі «податкового поля» формуються довгострокові, середньострокові та короткострокові бюджети податкових платежів, податкові календарі, що використовуються в оперативному податковому контролінгу;

- графіку-прогнозу грошових потоків податкових платежів підприємства, який використовується для управління податковими видатками підприємства в процесі бюджетування.

Поточне управління податковими платежами підприємства здійснюється в рамках оперативного податкового контролінгу, який направлений на розв'язання тактичних завдань, й передбачає управління базами оподаткування та податковими платежами підприємства.

Основними інструментами управління базами оподаткування виступають облікова та контрактна політика підприємства. Регулювання фінансових ресурсів підприємства в процесі реалізації облікової та контрактної політики потребує більш детального розгляду.

При організації поточної діяльності менеджерам та власникам підприємства слід враховувати, що одні й ті ж господарські операції, з однаковими фінансовими та матеріальними потоками, юридично оформлені по-різному, істотно змінять їх наслідки, для цілей бухгалтерського обліку, оподаткування, та фінансового стану підприємства в цілому.

При виборі контрагенту, видів та умов контракту слід індивідуально підходити у кожній конкретній ситуації та детально аналізувати з різних позицій: з точки зору правового регулювання, порядку обліку зобов'язань, оподаткування, а також впливу на фінансові результати діяльності підприємства.

На нашу думку, для мінімізації ризиків угоди суб'єктам підприємництва при підписанні контракту слід перевіряти інформацію щодо місцезнаходження

контрагента, його посадових осіб, дозволених статутом видів діяльності та ін. за допомогою Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців. Відомості, що містяться в Єдиному державному реєстрі, є відкритими і загальнодоступними (за винятком ідентифікаційних номерів фізичних осіб - платників податків) та надаються у вигляді витягу або довідки про наявність або відсутність інформації, яка запитується з підписом державного реєстратора та засвідчується його печаткою у строк не більш, ніж п'ять робочих днів з дати надходження запиту на платній основі. Виписка з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців видається юридичній особі або фізичній особі - підприємцю за їх письмовим запитом протягом двох робочих днів з дати подання цього запиту або на підставі їх письмової заяви при видачі свідоцтва про державну реєстрацію або при його заміні. Виписка має такі реквізити: найменування юридичної особи або ім'я фізичної особи – підприємця, ідентифікаційний код юридичної особи або ідентифікаційний номер фізичної особи - підприємця - платника податків, форма власності юридичної особи; місцезнаходження юридичної особи або місце проживання фізичної особи - підприємця; прізвище, ім'я та по батькові осіб, які мають право вчиняти юридичні дії від імені юридичної особи без довіреності, у тому числі підписувати договори, їх ідентифікаційні номери фізичних осіб - платників податків; наявність обмежень щодо представництва від імені юридичної особи або фізичної особи - підприємця; дата та номер запису в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців; дата видачі виписки.

На веб-сайті Єдиного державного реєстру, технічним адміністратором якого є Державне підприємство «Інформаційно-ресурсний центр», також відображається інформація з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців про юридичних осіб, про органи державної влади і органи місцевого самоврядування як юридичних осіб та про фізичних осіб-підприємців [3].

Нажаль, перелік документів, що надаються державному реєстратору для відбиття у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, не містить в собі інформації про дієздатність відповідальних осіб, які мають право вчиняти юридичні дії від імені юридичної особи без довіреності, у тому числі підписувати договори. Виникла потреба в розробці заходів щодо протистояння діяльності злочинців, які навмисно притягують недієздатних осіб (хворих на психічний стан здоров'я), котрі не можуть нести відповідальність за свої дії, до роботи посадовими особами з правом першого підпису (керівниками, головними бухгалтерами підприємств). Тому що це, з одного боку, сприяє ухиленню від оподаткування у випадках допущення помилок у податковому обліку і звітності, а в наслідок цього страждають бюджетні надходження, а з другого боку, під загрозою безпека підприємницької діяльності суб'єктів господарювання, бо угоди з контрагентами, укладені такою особою не мають юридичної сили, отже, умови контракту не будуть виконані в повному обсязі [4, с.30].

В процесі реалізації контрактної політики для кожного конкретного контракту, особливо для крупного, слід вибірково проводити економіко-правову експертизу, яка складається з: правової експертизи, бухгалтерської експертизи, податкової експертизи та фінансової експертизи. Метою економіко-правової експертизи є складання контракту, який забезпечує оптимально ефективне використання ресурсів суб'єкта господарювання. Найбільше значення результати економіко-правової експертизи контракту мають на етапі складення контракту, договору або змін і доповнень його вимог, однак таку експертизу слід періодично проводити на протязі всього строку дії контракту для своєчасного виявлення та усунення негативних тенденцій.

Поряд з контрактною політикою, важливим інструментом управління податковими платежами підприємства в системі контролінгу виступає облікова політика, яка представляє собою внутрішній організаційно-розпорядчий документ, регламент підприємства, що встановлює основні правила обліку господарських операцій та організації технологічного процесу роботи його фінансових служб. В обліковій політиці розкриваються методичні й організаційно-технічні питання облікової діяльності підприємства, які знаходять відбиття у відповідних розділах облікової політики.

Найбільш вагомим з точки зору регулювання фінансових ресурсів є методичний розділ облікової політики (I етап), який складається з обраних підприємством способів обліку господарських операцій як для цілей бухгалтерського, так і для цілей податкового обліку.

Узагальнено існуючі способи обліку господарських операцій, що відбиваються в обліковій політиці, класифікують наступним чином:

- для цілей бухгалтерського та податкового обліку (способи обліку, різновиди яких передбачена законодавчими нормативними документами; способи обліку, опис яких відсутній в законодавчих нормативних документах; способи обліку, варіантність яких обумовлена протиріччями та недосконалістю діючого законодавства України);

- для цілей бухгалтерського обліку (способи бухгалтерського обліку, принципи яких визначені нормативними документами, а організація узгоджує особливості їх застосування виходячи з специфіки умов господарювання — галузевої приналежності, структури, розмірів и т.п.; способи бухгалтерського обліку, що встановлені нормативними документами з бухгалтерського обліку на Україні, які не дозволяють достовірно відбити майновий стан та фінансові результати діяльності).

По кожному пункту облікової політики підприємству слід складати спеціальні розрахунки, що обґрунтовують доцільність обраного способу обліку в порівнянні з альтернативними варіантами.

На основі методичного розділу облікової політики, розробляється модель податкового обліку суб'єкта підприємництва (II етап), яка служить основою структури обліково-аналітичної служби підприємства та технології обробки інформації. Існуючі системи податкового обліку можливо навести у вигляді двох моделей, що відрізняються способами формування реєстрів податкового обліку:

- модель, яка передбачає паралельне ведення бухгалтерського та податкового обліку;

- модель, яка передбачає одночасне ведення бухгалтерського і податкового обліку.

Перевага першої моделі складається в тому, що вона в більшому ступеню дозволяє мінімізувати податкові ризики. Організація паралельної обробки одного й того ж масиву первинних документів можлива тільки в автоматизованих системах обліку. Регістри податкового обліку формуються на основі первинних документів, при цьому правила бухгалтерського обліку можуть не враховуватися.

В основу другої моделі організації податкового обліку покладений принцип його максимального зближення з існуючою системою бухгалтерського обліку. Регістри податкового обліку будуються на основі, як реєстрів бухгалтерського обліку, так і первинних документів податкового обліку, що дозволяє оптимізувати роботу обліково-фінансової служби підприємства. Основною проблемою використання цієї моделі є виявлення відхилень правил обліку в різних облікових системах в цілях відбиття цих відхилень в бухгалтерському обліку.

Для управління податковими платежами підприємства в системі контролінгу доцільно використання моделі, передбачає паралельне ведення бухгалтерського та податкового обліку в одній інформаційній базі з використанням сучасних програмних продуктів із розширеними аналітичними можливостями.

Вибір моделі податкового обліку передбачає структуру облікової служби підприємства, організацію її праці, порядок та технологію обробки управлінської інформації, що знаходить віддзеркалення в організаційно-технічному розділі облікової політики, який розкриває прийоми і методи організації технологічного процесу обробки облікової інформації та роботи бухгалтерсько-фінансової служби підприємства.

Організаційно-технічний розділ облікової політики повинен містити в собі питання щодо організації облікової служби підприємства; організації системи внутрішнього контролю; правил документообігу та технології обробки облікової інформації; форми первинних облікових документів, що використовуються для оформлення; господарських операцій, за якими не передбачені типові форми; порядок проведення інвентаризації і методи оцінки видів майна та зобов'язань; робочий план рахунків бухгалтерського обліку; склад, форму і способи формування реєстрів податкового обліку.

Таким чином, облікова політика виступає основним внутрішнім документом суб'єкта господарювання, який визначає методологію і організацію його обліково-аналітичної діяльності, містить в собі вичерпний перелік питань щодо організації обліково-аналітичного процесу, виходячи із загальновстановлених стандартів, вимог законодавства України та особливостей функціонування підприємства, може використовуватися в якості інструмента регулювання фінансових ресурсів в системі податкового контролінгу.

Для організації ефективної роботи управлінських служб підприємства деякі аспекти облікової політики повинні знайти більш детальне відбиття у відповідних додатках до облікової політики:

- Положення про облікову службу;
- Положення про структурні підрозділи підприємства;
- Посадові інструкції робітників та керівників облікової служби;
- Перелік посад, що мають право підпису первинних облікових документів;
- Наказ зі списком керівників з правом підпису фінансово-розпорядчих та господарських документів;

- Графік документообігу з поясненнями;
- Робочий план рахунків підприємства;
- Схема типової кореспонденції рахунків;
- Реєстр типових проведенень для відбиття усіх господарських операцій;
- Реєстр первинних облікових документів із зразками реєстраційних журналів;
- Форми первинних облікових документів та інструкції щодо їх заповнення;
- Перелік форм реєстрів бухгалтерського та податкового обліку та інструкції щодо їх заповнення;

- Положення про внутрішню звітність. Порядок складання та надання внутрішньої звітності;

- Перелік звітних форм, графік надання звітної інформації користувачам;
- Схема взаємозв'язку показників звітних форм між собою та обліковими реєстрами;

- Список матеріально-відповідальних осіб;

- Податковий календар;

- План-графік інвентаризації на рік;

- Реєстр справ за номенклатурою справ обліково-аналітичної служби.

Податковий контролінг передбачає також безперервний моніторинг об'єктів податкового контролінгу на протязі всього управлінського циклу.

Для досягнення найкращого фінансового результату необхідна координація елементів стратегічного й оперативного контролінгу діяльності платників податків на всіх етапах управлінського процесу.

На нашу думку, на Україні в умовах економічної кризи виникла потреба розробити контролінговий механізм державного регулювання діяльності платників податків (рис. 3).

**Висновки.** Таким чином, в ході проведеного дослідження:

- розроблено механізм регулювання податкових платежів суб'єктів національної економіки з використанням інструментарію стратегічного та оперативного податкового контролінгу;

- запропоновано методику регулювання розрахунків з бюджетом платників податків(зборів) на засадах податкового контролінгу з використанням облікової та контрактної політики;

- запропоновано суб'єктам підприємництва для запобігання(мінімізації) ризиків угоди при підписанні контракту перевіряти інформацію щодо місцезнаходження контрагента, його посадових осіб, дозволених статусом видів



діяльності та ін. за допомогою Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

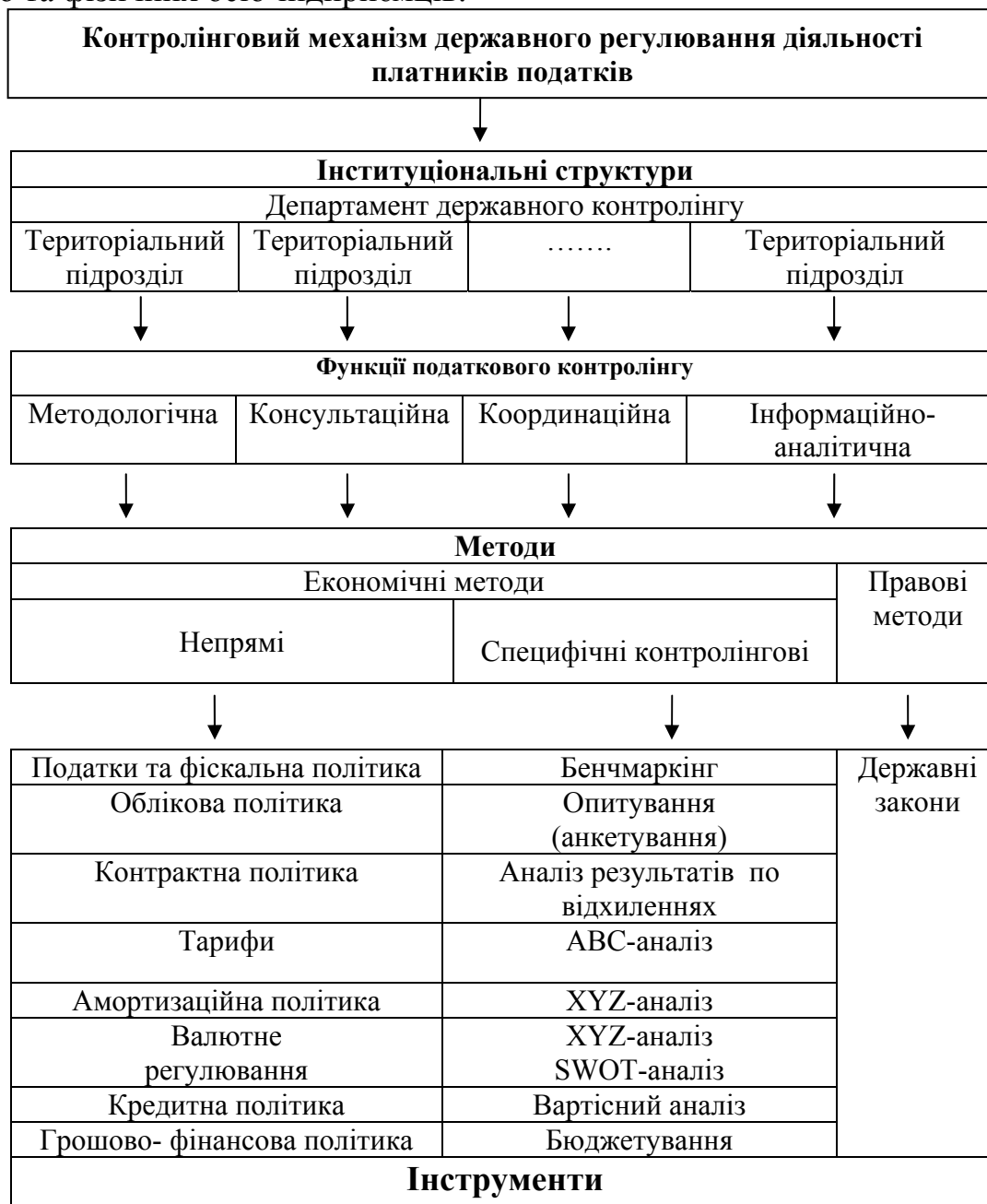


Рис. 3. Контролінговий механізм державного регулювання діяльності платників податків [5 , с.45]

### Література:

1. Окраинец Т.И., Фомина О.А. Проблемы внедрения системы налогового контроллинга на предприятиях угольной отрасли / Т.И.Окраинец, О.А. Фомина // Горный информационно-аналитический бюллетень. —2010.—№4.—С.325-331.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] // Інформаційно-пошукова правова система «Нормативні акти України»: <http://www.nau.ua>.
3. Наказ Міністерства юстиції України №1846/5 від 14.12.2012 // [nbu.gov.ua](http://nbu.gov.ua)

4. Кушнір І.М. Державна реєстрація фізичних та юридичних осіб в місті Донецьку: зміст процесу та шляхи його удосконалення/ І.М. Кушнір // Прометей. Регіональний збірник наукових праць з економіки. —2007.—№1(22). —С.29-34.
5. Кушнір І.М. Розробка контролінгового механізму державного регулювання діяльності платників податків/ І.М. Кушнір // Економіка. Фінанси. Право. —2013.—№7.—С.41-46.

### **2.7.3. ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ НА КОНТРОЛІНГОВИХ ЗАСАДАХ**

*У статті розкриваються особливості методики реалізації на практиці системи податкового контролінгу суб'єктів господарювання в Україні.*

Контролінг як сучасна концепція управління забезпечує управління не тільки на рівні господарюючого суб'єкта в цілому, а й на рівні кожної господарюючої одиниці, господарської операції, стадії виробництва та процесу відтворення. Контролінг забезпечує цілісність та системність всієї управлінської системи підприємства.

У сучасних умовах господарювання в Україні, на жаль, контролінг ще не знайшов широкого розповсюдження, бо недостатньо вітчизняних теоретичних розробок та досвіду його впровадження на практиці.

Концепція податкового контролінгу як комплексної системи управління податковими платежами підприємства та механізм їх регулювання, базуючись на науково-методичних рекомендаціях, обумовлюють необхідність розробки методичних аспектів реалізації системи податкового контролінгу суб'єктів господарювання в Україні.

Наукові публікації багатьох зарубіжних авторів присвячені розробці теоретичних основ і методів організації контролінгу: Е.Ананьїна, Ю.Аніскіна, І.Бородушко, А.Дайле, Н.Данилочкіної, В.Івашкевича, А.Кармінського, Е.Майєра, Р.Манна, Г.Ортмана, А.Павлової, В.Піча, Т.Скоуна, М.Слуцкіна, Е.Уткіна, С.Фалька, Д.Хана, П.Хорвата, Х.Хунгенберга, Е.Шерма, Х.Штаймана, а також вітчизняних вчених: С.Голова, В.Гриньової, Л.Балабанової, О.Благодарного, С.Петренко, М.Пушкаря, І.Стефанюка, Л.Сухаревої та інших.

Вітчизняні та зарубіжні вчені здійснили суттєвий внесок у теоретичні основи контролінгу, проте щодо формування методики реалізації на практиці системи податкового контролінгу суб'єктів господарювання в Україні досліджувана проблема до теперішнього часу не розглядалася.

*Метою цієї статті є дослідження особливостей методики реалізації на практиці системи податкового контролінгу суб'єктів господарювання в Україні.*

Нами, на відміну від інших авторів, передбачається розробка методичних аспектів щодо вдосконалення діючої системи оподаткування суб'єктів господарювання в Україні шляхом впровадження засад контролінгу.

Контролінг як сучасна концепція управління забезпечує управління не тільки на рівні господарюючого суб'єкта в цілому, а й на рівні кожної господарюючої одиниці, господарської операції, стадії виробництва та процесу відтворення.

Контролінг забезпечує цілісність та системність всієї управлінської системи підприємства.

У сучасних умовах господарювання в Україні, на жаль, контролінг ще не знайшов широкого розповсюдження, бо недостатньо вітчизняних теоретичних розробок та досвіду його впровадження на практиці.

Концепція податкового контролінгу як комплексної системи управління податковими платежами підприємства та механізм їх регулювання, базуючись на науково-методичних рекомендаціях, обумовлюють необхідність розробки методичних аспектів реалізації системи податкового контролінгу суб'єктів господарювання в Україні.

Податковий контролінг використовує інформацію з різних галузей діяльності підприємства: дані систем бухгалтерського обліку, податкового обліку, статистичні та дані фінансово-економічних підрозділів підприємства, ін. Ось чому виникає потреба в залученні спеціалістів, що володіють різноманітними знаннями, а саме: в сферах обліку, контролінгу, оподаткування, права, економіки, менеджменту, фінансів та ін.

У зв'язку з цим у якості організаційної основи податкового контролінгу суб'єктів господарювання доцільно використовувати проектну організаційну структуру управління, яка для розв'язання поставлених задач в обумовлені терміни та із заданою якістю передбачає створення проектної групи – команди висококваліфікованих спеціалістів різних підрозділів підприємства.

Водночас з участю у проекті члени проектної групи продовжують виконувати свої посадові обов'язки та підпорядковуються як керівнику проекту, так і керівнику відділу, в якому вони працюють постійно. Керівництво групою здійснює працівник відділу контролінгу підприємства, який займається питаннями управління податковими платежами, а при відсутності такої посади – заступник директора з економіки.

Залучення спеціалістів з різних відділів дозволит усунути розриви інформаційного поля, встановити зворотній зв'язок між структурними підрозділами підприємства.

З метою раціоналізації розподілу задач, прав та відповідальності між різними структурними ланками підприємства може використовуватися лінійна карта розподілу обов'язків, яка передбачає використання матричного методу розподілу та представляє собою таблицю, у верхній частині якої (найменування стовпців) - перелік структурних підрозділів та посад, що виконують ті або інші функції податкового контролінгу, а у лівій частині (найменованування строк) - перелік задач та функцій, що згруповані у відповідності з основними етапами податкового контролінгу.

На перетині вертикальних та горизонтальних ліній за допомогою символів вказуються управлінські дії, за допомогою яких реалізуються права та обов'язки суб'єктів податкового контролінгу (табл. 1).

Матриця показує, хто та в якому ступені бере участь у підготовці рішень і роботі щодо їх виконання, відбиває обсяг та характер повноважень кожної посадової особи при спільній участі в реалізації функцій податкового контролінгу, а також уточнює повноваження при розподілі між ними загальної роботи.

## Фрагмент матриці прийняття рішень в системі податкового контролінгу [1, с.27]

Заходи податкового контролінгу	Засновники	Керівник підприємства	Заступник директора з економіки	Планово-економічний відділ	Бухгалтерія	Фінансовий відділ	Юридичний відділ	Відділ податкового контролінгу
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Дослідження податкової політики держави	К	К	Р, С, К	В	В	В	В	У, П, К
Формування цілей діяльності суб'єктів господарювання в сфері оподаткування	Р,К	П,С,К	У, В			У		У, В, К
Розробка системи заходів щодо податкової оптимізації		Р	К	С	С	С	С	П, В
Розробка схем усіх видів потоків			Р,К	В	В	В	В	В, П, К
Побудова графіку виконання зобов'язань підприємства			Р	В	В	В		П, К
Оцінка ризику здійснюваних заходів			Р	В	В	В	В	В
Прогноз ефективності запланованих заходів			Р	В				П
Координація оперативних та перспективних заходів		К	Р	У, С	С	С	С	П, В, К
Правильність розрахунків та документації					В			К
Дослідження податкового законодавства (з'ясування бази оподаткування, ставок податків та розміру податкових платежів)		К			В		В	В
Контроль за своєчасністю, правильністю розрахунків, складанням реєстрів господарського обліку, виконанням податкових зобов'язань		Р	В					В

Умовні позначення:

*Р* - прийняття рішень; *П* - підготовка інформації для прийняття рішення; *У* - участь у підготовці рішення; *С* - обов'язкове узгодження на стадії підготовки та (або) прийняття рішення; *В* - виконання рішення; *К* - контроль виконання рішення.

Використання цього методу дозволяє більш якісно розв'язувати питання розподілу завдань, прав та відповідальності в системі податкового контролінгу.

Розподіл прав, обов'язків та відповідальності персоналу підприємства здійснюється за допомогою посадових інструкцій, які визначають організаційно-правовий стан працівника, коло його посадових обов'язків, повноважень та відповідальності. Посадові інструкції спеціалістів з податкового контролінгу

повинні містити в собі, крім обов'язкових для адміністративно-управлінського складу, спеціальні вимоги, пов'язані зі специфікою податкових відносин, які також треба щорічно переглядати та уточнити в момент узгодження облікової політики.

Ефективність діяльності суб'єктів господарювання залежить також і від діяльності організації документообігу. Раціонально організований документообіг не тільки забезпечує стабільність господарсько-виробничих зв'язків підприємства, але й дозволяє здійснювати об'єктивний контроль за їх плином; правильно оформлені відносини щодо оптимізації податкових платежів дозволяють підприємству аргументовано відстоювати свою позицію перед контролюючими органами.

Розглянемо орієнтовний перелік та загальну характеристику документації, що використовує податковий контролінг (табл. 2).

Таблиця 2

Зразок документообігу підприємства в системі податкового контролінгу [2, с.28 ]

Найменування документа	Загальна характеристика документа	Підрозділ	
		Вихідний	Вхідний
Календар платника податків	Графік сплати податкових платежів	Бухгалтерія	Відділ податкового контролінгу
Бюджет податкових платежів	Документ, що підлягає затвердженню керівництвом	Фінансовий відділ	Заступник директора з економіки
Бюджет податкових платежів	Затверджений до виконання бюджет	Заступник директора з економіки	Фінансовий відділ
Звіт про виконання бюджету податкових платежів	Аналіз виконання бюджету податкових платежів	Фінансовий відділ	Заступник директора з економіки
...	...	...	...
Аудиторський висновок	Оцінка діяльності підприємства за досліджуваний період та пропозиції щодо її вдосконалення	Зовнішній аудитор	Заступник директора з економіки

Графік документообігу є важливим управлінським інструментом регулювання фінансових ресурсів у системі податкового контролінгу, який з'ясовує центри відповідальності при здійсненні господарських операцій й оформленні окремих первинних документів та складається самостійно кожним суб'єктом підприємництва, враховуючи специфіку діяльності та організаційної структури управління. Відсутність графіку документообігу ускладнює управління підприємством, однак за його відсутності суб'єкт господарювання не підлягає покаранню. Обов'язково слід додавати до нього форми первинних облікових документів, які використовуються щодо оформлення господарських операцій, за якими не передбачені типові форми, а також форми документів внутрішньої звітності підприємства.

Запровадження системи податкового контролінгу можливе лише при умові використання автоматизованих інформаційних систем, які забезпечують

оперативний доступ до будь-яких інформаційних ресурсів підприємства в межах компетенції та прав доступу спеціалістів. Найбільш широкі можливості для розв'язання задач контролінгу притаманні наступним інформаційним системам: німецькій системі «Oracle E-Business Suite», «JD Edwards Enterprise One», «BAAN IV», «Microsoft Business Solutions – Navision», «Галактика ERP», «1С: Підприємство 8.0», «Парус-Підприємство», тощо [2]. Треба з'ясувати можливості програмного забезпечення з подальшим його використанням в податковому контролінгу.

Висновки. Таким чином, організаційною основою податкового контролінгу суб'єктів господарювання слід використовувати проектну організаційну структуру управління, а при раціональному розподілі завдань, зобов'язань і відповідальності між різними структурними ланками підприємств та організацій — лінійну карту розподілу обов'язків.

Впровадження системи податкового контролінгу суб'єктів національної економіки повинно здійснюватися за допомогою автоматизованих інформаційних систем, які забезпечують оперативний доступ до будь-яких інформаційних ресурсів підприємства та передбачають аналітичний облік податкових платежів з деталізацією за субконто (об'єкт оподаткування, ставка податку). Виникла потреба залучити блок «Податковий контролінг» до сучасних програмних засобів інформаційної підтримки систем управління, в яких наявні блоки «Контролінг витрат», «Контролінг фінансів» та ін.

### **Література:**

1. Кушнір І.М. Методичні аспекти реалізації системи оподаткування підприємств на контролінгових засадах// Економіка. Фінанси. Право.—2012. —№9.—С.26-28.
2. Брехун Н.С. Контролінг в умовах використання комп'ютерних інформаційних систем підприємств// Вісник Хмельницького національного університету.— 2010.— № 4.— Т.1.— С.103.

## **2.8. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ**

**Максимів Л.І.**

к.е.н., доцент

*Національний лісотехнічний університет України, м. Львів*

Серед сучасних інструментів менеджменту природоохоронної діяльності і реалізації концепції сталого розвитку, які вирізняються високою ефективністю, важливу роль відіграє екологічний облік [2]. Концепція екологічного обліку вперше була висунута на Конференції ООН з довкілля і розвитку [1]. Екологічний облік - це система виявлення, організації, регулювання і подання інформації про стан довкілля у натуральних і вартісному вимірниках [4].

Сьогодні цей інструмент активно пропагують такі міжнародні організації як ООН, Світовий банк, Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Європейський Союз, Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants, IFAC), Міжнародна організація стандартизації (ISO),

Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (Association of Chartered Certified Accountants, ACCA), Міжнародна фінансова корпорація (International Finance Corporation, IFC), Конференція ООН з торгівлі і розвитку (United Nations Conference on Trade and Development, UNSTAD) та ін.

Важливим етапом у розвитку екологічного обліку у світі є оприлюднення Міжнародною федерацією бухгалтерів у березні 2011 р. переглянутого видання Концептуальної основи зі сталого розвитку 2.0 «*Sustainability Framework 2.0. Professional Accountants as Integrators*» [9]. Документ стосується розвитку бізнес-стратегій; операційної діяльності та звітності. Він підкреслює важливу роль, яку професійні бухгалтери відіграють у сприянні сталому розвитку своїх організацій. Наголошено, що професійні бухгалтери організацій усіх типів відіграють важливу роль у прийнятті відповідальності за розвиток бізнесу, ідентифікацію ризиків і нові можливості; інтегрування імперативу сталості у бізнес-стратегії, діяльність і звітність організацій; перевизначення результатів діяльності; сприянні та винагороді етичної поведінки; гарантуванні того, що потрібна інформація та її аналіз спроможні підтримувати прийняття рішень відповідно до вимог сталого розвитку.

Згадана Концептуальна основа доповнює інший документ, виданий PAODC під назвою «*Competent and Versatile: How Professional Accountants in Business Drive Sustainable Organizational Success*» (Компетентно і універсально: як професійні бухгалтери у бізнесі просувають успіх сталих організацій). Він визначає професійних бухгалтерів як творців, основних виконавців, захисників і репортерів стосовно сталої вартості (*sustainable value*) їхніх організацій, інтеграторів сталості в організаційні структури, діяльність і звітування.

Таким чином, функції професійних бухгалтерів є ширшими, аніж просто підготування фінансових звітів чи навіть звітів про сталість розвитку. Слід брати до уваги і той факт, що більше половини всіх професійних бухгалтерів у світі працює в середовищі, де сталість є ключем до довготермінового успіху організації. Так, професійні бухгалтери можуть допомогти в інтерпретуванні чинників сталості у релевантний для організації спосіб, інтегрувати ці чинники у бізнес-стратегії. Розвиток організації на засадах сталості передбачає мультидисциплінарну відповідальність. За цих умов нової якості набувають фінанси організації у просуванні та підтримці сталості. Їхня роль визначається такими міркуваннями:

- функція фінансів дуже впливає на поведінку і результати діяльності завдяки інкорпоруванню концепції сталого розвитку у стратегію й оперативні плани організацій, на рішення щодо використання капіталу, а також на ефективність системи витрат і системи менеджменту загалом;

- інтегрований менеджмент сталості охоплює управління можливостями і ризиками, вимірювання й управління ефективністю, покращення розуміння і аналіз для підтримання прийняття рішень (*decision making*). Це впливає на інтенсифікацію роботи професійних бухгалтерів і відкриває можливості для успішного партнерства у бізнесі;

- покращення якості спілкування із зацікавленими сторонами. Якісними характеристиками інформації при цьому є: матеріальність, релевантність,

зіставність, точність і повнота. Професійні бухгалтери розуміють, як і для чого імплементувати якісні дані та робастні (надійні, стійкі) системи у процеси збору, збереження і передачі інформації про діяльність підприємства. Особливо важливо забезпечити ці характеристики для екологічної інформації як підґрунтя для побудови систем екологічного менеджменту. Ці якісні дані стосуються таких сфер як мінімізація відходів; визначення вуглецевого екологічного сліду (*carbon footprint*); удосконалення інформаційних потоків; інтегровані системи менеджменту; вимірювання результатів діяльності (*performance measurement*).

МФБ і проект Принца Уельського «Звітність для сталого розвитку (A4S)» заключили протокол про наміри, мета якого – укріпити роль бухгалтерської професії у створенні екологічно і соціально зорієнтованих організацій. Серед основних пріоритетів – включення модулів зі сталого розвитку в систему професійного розвитку і навчання.

Все це свідчить про широке визнання екологічного обліку діловими колами. Особливо ретельно системи екологічного обліку на різних рівнях розвивають такі країни ЄС як Німеччина, Італія, Великобританія і Франція.

Екологічний облік - один із найважливіших інструментів екологічного менеджменту. В його складі виділяють [8] :

- екологічний управлінський облік;
- екологічний фінансовий облік;
- екологічну звітність.

Управлінський облік є складником процесу управління. Інформація, яку надає цей вид обліку, зорієнтована на задоволення потреб як стратегічного, так і оперативного управління, оптимізацію використання ресурсів, об'єктивне оцінювання діяльності як окремих підрозділів, так і підприємства загалом. Управлінський облік надає інформацію, важливу для: визначення стратегії та планування майбутніх операцій організації; контролю її поточної діяльності; оптимізації використання ресурсів; оцінки ефективності діяльності; зниження рівня суб'єктивності у процесі прийняття рішень.

За визначенням американського Інституту управлінських бухгалтерів і МФБ управлінський облік (*Managerial Accounting*) – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготування, інтерпретації та передачі інформації, яку управлінська ланка використовує для планування, оцінювання і контролю всередині організації, зокрема, ефективності використання ресурсів.

Екологічний управлінський облік (*Environmental Management Accounting, ЕМА*) - це процес ідентифікації, збирання, аналізу і використання двох видів інформації для прийняття внутрішніх звичайних та екологічних рішень [10]:

- інформації у натуральних вимірниках про використання та потоки енергії, води, сировини і матеріалів (зокрема, відходи);
- інформації у грошовому вимірнику про екологічні витрати й екологічні доходи.

Обидва види інформації - у натуральних і грошовому вимірниках - є основою для прийняття управлінських рішень. Інформація у натуральних вимірниках здебільшого повинна вимірюватися на одиницю продукції з метою усунення будь-яких ефектів зміни в обсягах продукції. Інформація у грошовому



вимірнику важлива для визначення фінансових впливів, це привід для зміни цін. Використання натуральних вимірників є також важливим з погляду оцінювання впливів діяльності підприємства на довкілля.

Термін облік екологічних витрат, який застосовують в англосаксонській практиці екологічного управлінського обліку (*Environmental Management Accounting, EMA*), підпорядкований таким поняттям, як екологічний облік (*Environmental Accounting, EA*), облік екологічних витрат (*Environmental Cost Accounting, ECA*), облік повних витрат (*Full Cost Accounting, FCA*), оцінка повних витрат (*Total Cost Assessment, TCA*).

*Екологічний управлінський облік* сфокусований на ідентифікації основних носіїв екологічних витрат. Сюди входять використання сировини і матеріалів, ресурсів і благ довкілля, таких як вода й енергія, а також відходи і забруднення. Зосереджуючи увагу на цих носіях екологічних витрат і процесах їхньому запобіганню, підприємства отримують змогу економити витрати завдяки оптимізації виробничих процесів. Екологічний управлінський облік тісно пов'язаний з аналізом життєвого циклу (*Life Cycle Analysis, LCA*). Планування для більшості накладних витрат має місце на етапі проектування (дизайну).

Слід зазначити, що економічні й екологічні аспекти, які розглядають в екологічному управлінському обліку, здебільшого охоплюють лише два з трьох аспектів сталого розвитку. Як відомо, концепція сталого розвитку ґрунтується на тезі про спільне життя людства з урахуванням скінченності ресурсів, які є в його розпорядженні, а також обмеженої здатності довкілля і планети загалом поглинати відходи людської діяльності. Сталий розвиток охоплює економічні, екологічні та соціальні/етичні аспекти (наприклад освіта і навчання, зайнятість, культура) з метою задоволення потреб сьогоденних і майбутніх поколінь без руйнування природних екосистем планети Земля. З погляду концепції сталого розвитку, окремі зацікавлені кола в дослідницьких і пілотних проектах почали задумуватись над тим, як облік екологічних витрат розширити до всеохопного сталого обліку, в якому будуть інтегровані й оцінені не тільки економічні й екологічні, але й соціальні/етичні аспекти. Облік екологічних витрат охоплює соціальні аспекти лише частково (нарахування і виплата заробітної плати, премій, матеріальної допомоги, відпускних, облік робочого часу тощо).

Розглянемо докладніше деякі аспекти обліку екологічних витрат.

Вимоги до виробничої охорони довкілля змушують багато підприємств шукати нові, креативні й ефективні, з погляду витрат, методи контролю за впливами на довкілля та їх мінімізації. У міжнародній практиці застосовують такі методи екологічно зорієнтованого тиску на підприємства:

- тиск у ланцюгу постачання, наприклад, вимога крупних покупців до постачальників запроваджувати системи екологічного менеджменту згідно стандартів ISO 14001 Міжнародної організації стандартизації;
- тиск через різноманітні зацікавлені сторони й облікові правила фінансової звітності або ж добровільних екологічних звітів, наприклад, відповідно до рекомендацій Глобальної ініціативи зі звітності (*Global Reporting Initiative, GRI*);

- тиск фінансового ринку через зростаюче у світових масштабах значення етично відповідального інвестиційного фонду, через рейтингові системи, такі індекс сталості Доу-Джонса (*Dow Jones Sustainability Index*) і вимоги щодо оприлюднення податкової політики;
- тиск через державні установи і загальні правові обмеження, такі, наприклад, як директива ЄС *RoHS*, яка передбачає обмеження на введення певних небезпечних домішок в електронні й електричні прилади, призначені для ринків ЄС;
- тиск за допомогою екологічних зборів і платежів, таких як податки на викиди CO<sub>2</sub> або введення певних енергоносіїв, платежі за упакування, депонування відходів та інші забруднення;
- тиск через встановлення обмежень на викиди, сертифікати і вимоги до торгівлі, такі як, наприклад, реалізація Кіотського протоколу.

У минулому природоохоронні витрати були відносно низькими. У світі існувала незначна кількість правових екологічних вимог та інших видів тиску на підприємства, спрямованих на контроль і мінімізацію забруднення довкілля. Однак зростаючі вимоги у багатьох країнах призвели до збільшення витрат, пов'язаних з охороною довкілля і досягненням екологічної результативності.

У країнах з розвиненим екологічним законодавством його запровадження призвело до інтерналізації чисельних екологічних витрат, пов'язаних із різними видами забруднень. Внаслідок цього зросли витрати на дотримання правових екологічних вимог, наприклад витрати на контроль за викидами, встановлений законодавчо, платежі за утилізацію і зобов'язання надавати відповідні звіти. Прийняття законів про відходи призвело до зростаючих зобов'язань щодо санації земельних ділянок і страхових премій з метою обмеження екологічної відповідальності. Тиск зацікавлених сторін - органів місцевого самоврядування, партнерів з бізнесу (споживачі, інвестори, кредитори), членів громадських природоохоронних організацій також є внеском у зростання екологічних витрат, оскільки підприємства змушені вибудовувати спеціальні програми спілкування із зацікавленими сторонами, щоби відповідати вимогам і запитам.

На тлі зростаючого тиску і пов'язаними з ним підвищеними витратами підприємства, однак, поступово переконуються у тому, що існує взаємозв'язок між вищою екологічною ефективністю (менші негативні впливи на довкілля) і позитивною фінансовою результативністю. З'ясувалося, що підвищення ефективності, пов'язаної з раціональним використанням енергії, води, сировини і матеріалів у виробництві не лише призводить до зменшення негативних впливів на довкілля, але є чинником потенційної економії витрат на придбання сировини і матеріалів, а також зменшення платежів за утилізацію відходів.

На порядку денному постають швидше стратегічні переваги покращеної екологічної результативності, наприклад можливість пропонувати продукцію (послуги), виготовлену з урахуванням вимог охорони довкілля постійно зростаючій частці екологічно свідомих покупців і виробництв, покращена спроможність швидко й ефективно з погляду витрат реагувати на екологічні вимоги, які швидко змінюються, кращі взаємини з основними зацікавленими групами, такими як кредитори і органи місцевого самоврядування.

Для того, щоби підприємство могло налагодити ефективний менеджмент екологічних вимог, витрат і перелічених вище переваг, потрібна ціла низка нових кваліфікацій у таких сферах, як охорона довкілля, бухгалтерський облік і фінанси, маркетинг і робота з громадськістю та якість управління загалом. При цьому обліковці відіграють специфічну роль, яка базується на доступі й розумінні ними грошових потоків підприємства та інших фінансових даних, на кваліфікації, яка дозволяє їм змінювати або ж перевіряти якість цієї інформації, а також спроможності використовувати цю інформацію як вихідну базу для прийняття фундаментальних економічних рішень в інвестиційних процесах, бюджетуванні і стратегічному плануванні.

Усвідомлюючи важливість екологічних аспектів діяльності підприємств та обліку екологічних витрат, МФБ за підтримки групи зі сталого розвитку ООН (*the Division for Sustainable Development of the United Nations Department of Economic and Social Affairs – DSD/UN DESA*) у 2005 р. видала **Керівництво з екологічного управлінського обліку** (*International Guidance Document on Environmental Management Accounting – EMA*) [7]. Екологічні витрати у цьому документі розглядають як багатогранний термін, який застосовують у цілій низці різноманітних зв'язків, наприклад для:

- оцінювання й оприлюднення екологічно зорієнтованих фінансових даних у річному балансі та інших формах фінансової звітності;
- збору і оцінювання екологічно зорієнтованих даних у натуральному й грошовому вимірниках у взаємозв'язку з обліком екологічних витрат (ОЕВ);
- оцінювання зовнішніх негативних впливів на довкілля, нанесення шкоди і витрат, які навивають ще екстерналіями або зовнішніми витратами для суспільства;
- оцінювання станів і потоків природних ресурсів у натуральному і грошовому вимірниках, який називають також обліком природних ресурсів і в деяких країнах запроваджують як сателітні системи національного статистичного обліку;
- збирання й оприлюднення статичних даних підприємства, інформації національного статистичного обліку та інших даних для національної статистики та іншого застосування на національному рівні;
- врахування екологічно зорієнтованих натуральних і грошових даних у взаємозв'язку з видами діяльності і звітами щодо сталості розвитку.

На рівні підприємства екологічні витрати визначають як для потреб управлінського обліку (наприклад збір даних про інвестиції в очисні споруди, доходи від продажу цінних решток, щорічну економію витрат завдяки введенню в дію енергоефективного обладнання), так і для потреб фінансового обліку (з метою відображення впливу суттєвих екологічних аспектів діяльності підприємства на фінансовий стан і фінансові результати діяльності).

У багатьох літературних джерелах наводиться класифікація екологічних витрат і рекомендації щодо відображення екологічних аспектів у фінансовій звітності. Необхідність врахування екологічних витрат у складі виробничих витрат давно визнана провідними вітчизняними економістами-екологами. Так,

академік Ю.Туниця трактує екологічні витрати як сукупність витрат і збитків у сфері природокористування та виробництва матеріальних благ загалом [5].

Окремі автори [3] до складу витрат, які включають до собівартості продукції і обліковують при оподаткуванні прибутку, відносять ті елементи, які пов'язані з впливами на довкілля, природокористуванням і охороною довкілля:

- витрати, пов'язані з використанням сировини, в частині витрат на рекультивацію земель, попневої плати (в лісовому господарстві), плати за воду, які підприємства забирають з водогосподарських систем (у сумі фактичних витрат);
- витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології або організації виробництва, а також із покращенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності та інших експлуатаційних властивостей, які мають місце у виробничому процесі;
- платежі (страхові внески) за обов'язковими видами страхування і відрахування до страхових фондів (резервів);
- податки, збори, платежі й інші обов'язкові відрахування та деякі інші.

Поширені у світі схеми витрат орієнтуються на такі категорії витрат:

- залежно від виду діяльності у сфері охорони довкілля (поводження з емісіями на протипагу запобіганню в джерелі);
- за елементами витрат (матеріальні, витрати на оплату праці тощо);
- залежно від компоненти довкілля (вода, повітря, ґрунти тощо), на які чиниться навантаження;
- залежно від прозорості в бухгалтерському обліку (очевидні на протипагу прихованим витратам).

<p><b>1. Матеріальні витрати, пов'язані з виготовленням продукції</b> Охоплюють витрати на придбання сировини і використання окремих компонентів природних ресурсів (таких як вода та всі інші), які перетворюються в основну та побічну продукцію, включаючи пакування.</p>
<p><b>2. Матеріальні витрати непродуктових виходів</b> Охоплюють використання (і за необхідності витрати на виробництво) енергії, води та всіх інших видів матеріалів, які перетворюються у непродуктові виходи (відходи та емісії).</p>
<p><b>3. Витрати, пов'язані з Відходами та емісіями</b> Охоплюють витрати на поводження й утилізацію відходів та емісій; санацію територій і компенсації у взаємозв'язку з забрудненням довкілля, а також усі заходи в поєднанні з наглядом і гарантуванням дотримання екологічних приписів відповідних органів.</p>
<p><b>4. Витрати на запобігання забрудненню довкілля та екологічний менеджмент</b> Охоплюють витрати екологічного менеджменту, проектів з чистішого виробництва, а також інших видів природоохоронної діяльності, таких як запровадження екологічно зорієнтованих систем планування й інформаційних систем, налагодження екологічних зв'язків, спонсоринг тощо.</p>
<p><b>5. Витрати на дослідження і розвиток</b> Охоплюють витрати на екологічно зорієнтовані дослідницькі проекти.</p>
<p><b>6. Менше враховувані витрати</b> Охоплюють як внутрішні, так і зовнішні витрати і вигоди, які важко визначити кількісно, у взаємозв'язку з аспектами відповідальності, майбутніми законодавчими вимогами, продуктивністю, іміджем фірми, взаєминами із зацікавленими сторонами та зовнішніми ефектами.</p>

Рис. 1. Категорії екологічних витрат [7]

Наведені нижче категорії витрат, згідно *ЕМА*, не є обов'язковими, однак вони відповідають міжнародній практиці і придатні для подальшого розвитку і використання.

Більшість із перелічених категорій витрат можна поділити на підкатегорії, які відповідають традиційним видам витрат, таким, як витрати на сировину, основні та допоміжні матеріали, оплату праці, амортизація обладнання тощо. Розглянемо ці категорії та підкатегорії докладніше.

#### *Категорія 1. Матеріальні витрати, пов'язані з виготовленням продукції*

На багатьох промислових підприємствах переважна кількість сировини і матеріалів перетворюється у продукцію (зокрема, побічну і пакування). Вони характеризуються також потенційними впливами на довкілля після того, як покинуть процес виробництва, наприклад, коли продукція після споживання на етапі утилізації виділяє токсичні речовини. На додаток вичерпання природних ресурсів завжди пов'язане з нанесенням шкоди локальним екосистемам. Впливи продукції на довкілля, зумовлені матеріалами, з яких вона виготовлена, мають місце впродовж усього її життєвого циклу: від видобування сировини через окремі етапи переробки, споживання до завершального етапу утилізації; забруднення довкілля у процесі виробництва часто займає меншу частку в загальному навантаженні, аніж утилізація продукції. Тому ця категорія витрат охоплює етапи надходження сировини і матеріалів, а також пакування, які перетворюються у продукцію. Ці дані допомагають підприємству провадити ефективний з погляду витрат менеджмент впливів на довкілля, пов'язаних з матеріальними потоками. Можна, наприклад, подумати, як замінити токсичні складники продукції менш шкідливими і в підсумку віднайти більш прийнятні з погляду витрат альтернативи. Екологічний управлінський облік надає інформацію про потоки матеріалів на вході і виготовлену продукцію на виході, потрібну для обчислення витрат.

*Категорія 2. Матеріальні витрати непродуктових виходів.* Незважаючи на те, що більшість фізичних виходів промислових підприємств за нормальних обставин представляє продукцію, кількість непродуктових виходів (відходи й емісії, зумовлені виробничими процесами), залишається недооціненою. Тому в цій категорії витрат відображають вартість придбання сировини і матеріалів, які містяться у непродуктових виходах. Хоча окремі підприємства розглядають ці витрати швидше у взаємозв'язку з ефективністю процесів або ж вимогами щодо якості, дані про них є екологічно релевантними, оскільки підприємства потребують їх для ефективного з погляду витрат менеджменту відходів і емісій.

Не всім видам відходів та емісій можна запобігти або ж зменшити їх – деякі з них сьогодні є неминучими – однак з погляду власних фінансових інтересів кожне підприємство зацікавлене в тому, щоби досягати своїх цілей з можливо меншими витратами сировини і матеріалів, енергії та води. Цьому сприяє превентивний екологічний менеджмент, спрямований на зменшення кількості та рівня небезпечності відходів та емісій, або ж на їх запобігання: скорочуються не тільки витрати на придбання сировини і матеріалів, але й на поводження з ними й утилізацію. Оцінювання цих витрат сприяє виявленню потенціалів економії завдяки превентивному екологічному менеджменту.

*Категорія 3. Витрати, пов'язані з відходами й емісіями.* Ця категорія охоплює витрати на утилізацію відходів та емісій, санацію і компенсаційні витрати, пов'язані з нанесенням шкоди довкіллю, а також окремі витрати на забезпечення дотримання вимог екологічного законодавства.

*Категорія 4. Витрати на запобігання й інші витрати екологічного менеджменту.* Ця категорія охоплює витрати превентивного екологічного менеджменту, зорієнтованого на запобігання забрудненню довкілля, такі, як екологічно зорієнтоване постачання, екологічний менеджмент у ланцюжку постачання, чистіше виробництво чи розширена відповідальність виробника. Покриваються також інші витрати екологічного менеджменту, такі як планування, побудова і функціонування системи екологічного менеджменту, системи екологічної інформації, а також вимірювання та контроль і внутрішні екологічні аудити, чи заходи у сфері налагодження і підтримання зв'язків, лобіювання та подання екологічної звітності, спонсорування екологічних проектів та інші екологічно релевантні витрати.

*Категорія 5. Витрати на дослідження і розвиток.* Ця категорія охоплює витрати на дослідницькі проекти з акцентом на охорону довкілля. Прикладами є заміна токсичних матеріалів, розвиток енергоощадної продукції апробація дизайну нового обладнання з вищою ефективністю використання матеріалів.

*Категорія 6 – Менш відчутні витрати.* Ця категорія охоплює внутрішні і зовнішні маловідчутні витрати (важко піддаються кількісному вимірюванню), які у виробничих інформаційних системах не відображаються, однак можуть бути потенційно важливими. Приклади цих витрат стосовно довкілля: аспекти відповідальності (наприклад потенційний осуд фактів руйнування екологічних благ), майбутні правові випробування (наприклад витрати внаслідок посилення законів стосовно викидів парникових газів), продуктивність (наприклад у зв'язку з наявністю на робочих місцях шкідливих для здоров'я працівників емісіями), імідж і ставлення до зацікавлених груп (наприклад труднощі фінансування проектів із сильним забрудненням довкілля і небезпеками для довкілля) та екстерналії (так звані зовнішні ефекти, такі як зменшення вартості нерухомості поблизу сильно забруднених промислових об'єктів).

### **Література:**

1. Зустріч на вищому рівні «Планета Земля» в Ріо-де-Жанейро, 1992.
2. Максимів Л. Тенденції розвитку екологічно зорієнтованого бухгалтерського обліку. Науково-практич. журнал «Бухгалтерський облік і аудит», № 5, 2005. – С. 18-23.
3. Пахомова Н.. Экологический менеджмент: учебное пособие. /Пахомова Н., Эндрес А., Рихтер К. - СПб.: Питер, 2003. - 537 с.
4. Рекомендації Постійної комісії ГА ООН 1653 (2004) «Про екологічний облік як інструмент сталого розвитку». Доповідь Комісії з довкілля, сільського господарства, місцевих та регіональних справ.
5. Туниця Ю.Ю. Екоеконіміка і ринок: подолання суперечностей. – К.: Знання, 2006. – 314 с.
6. Competent and Versatile: How Professional Accountants in Business Drive Sustainable Organizational Success 2011. – 27 P. Режим доступу: <http://www.ifac.org/publications-resources/competent-and-versatile-how-professional-accountants-business-drive-sustainab>.

7. International Guidance Document *Environmental Management Accounting* of International Federation of Accountants, 2005.
8. Seakle K.B. Godschalk (2008). Does Corporate Environmental Accounting Make Business Sense? / In: Schaltegger S. at al. (eds.) *Environmental Management Accounting for Cleaner Production*. – Springer Science+Business Media B.V.. – P. 249.
9. Sustainability Framework 2.0. Professional Accountants as Integrators . New York, 2011. – 194 P. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ifac.org/ru/publications-resources/ifac-sustainability-framework-20>
10. UNDS2001:4 – United Nations Division for Sustainable Development, *Environmental Management Accounting Procedures and Principles*, 2001.

## **2.9. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

**Олександренко І.В.**

к.е.н., доцент

*Луцький національний технічний університет*

В сучасній економічній літературі та на практиці існує досить значна кількість підходів до аналізу фінансової стійкості підприємства. Однак зміни, що відбуваються в бухгалтерському обліку підприємства, а саме пов'язанні із формування фінансової звітності, обумовлюють необхідність постійного вдосконалення методики аналізу оцінки фінансової стійкості. Це обумовлено тими факторами, що визначають склад оборотних, необоротних активів, власного та позикового капіталу підприємства. Для порівняння підприємств за рівнем фінансової стійкості необхідно визначити загальну методику, за якою можна було б подавати рейтинг окремих підприємств. Особливо актуальним цей рейтинг є в умовах виходу підприємств на фінансовий ринок у ролі продавця чи покупця фінансових активів.

В цілому стійкість підприємства можна розглядати як внутрішню, зовнішню, загальну та фінансову. Зовнішню стійкість підприємства визначає макросередовище в якому працює підприємство. Зовнішня стійкість підприємства відображається наявністю позитивних макроекономічних факторів в країні. Внутрішня стійкість підприємства – це стан підприємства, при якому воно працює прибутково, має достатній ресурсний потенціал і стійке до зміни внутрішнього середовища. Загальна стійкість підприємства досягається в результаті наявності факторів внутрішньої та зовнішньої стійкості. Підприємство у ході своєї діяльності може впливати на підвищення його внутрішньої стійкості, реалізуючи ефективні управлінські рішення та змінюючи внутрішні програми розвитку. При цьому зовнішня стійкість підприємства формується на рівні держави, за рахунок прийняття законодавчих актів, своєчасного усунення негативних макроекономічних факторів впливу та стимулювання розвитку підприємств. Підприємство, безпосередньо не може впливати на стан його зовнішньої стійкості, лише в частині залучення іноземних інвестицій та здійснення ефективної зовнішньоекономічної діяльності. Підприємства, що активно працюють на іноземних ринках є менш

чутливими до змін макроекономічної ситуації в країні, які не пов'язані із економічними проблемами зарубіжних країн.

Фінансова стійкість підприємства є однією із головних характеристик ефективності фінансового управління на підприємстві і є чи не основним фактором впливу на внутрішню стійкість господарюючих суб'єктів. В економічній літературі щодо трактування сутності фінансової стійкості не існує єдиної думки. Таким чином, Л.А. Лахтіонова у своїх працях зазначає, що фінансова стійкість – це стан фінансових ресурсів, при якому підприємство, вільно маневруючи грошовими коштами, здатне шляхом ефективного їх використання забезпечити безперервний процес виробничо-торговельної діяльності, а також затрати на його розширення і оновлення [1]. Радіонова В.М. трактує фінансову стійкість, як стан фінансових ресурсів підприємства, їх розподіл і використання, який забезпечує розвиток підприємства на основі зростання прибутку і капіталу при збереженні платоспроможності і кредитоспроможності в умовах допустимого рівня ризику [2].

Поєднання фінансової стійкості із станом фінансових ресурсів та їх використанням характерне також працям Мамонтової Н.А., яка визначає, що фінансова стійкість – такий стан підприємства, при якому забезпечується стабільна фінансова діяльність, постійне перевищення доходів над витратами, вільний обіг грошових коштів, ефективно управління фінансовими ресурсами, безперервний процес виробництва і реалізації продукції [3].

Однак існують інші розуміння поняття «фінансова стійкість», таким чином Поляк Г.Б., зазначає, що фінансова стійкість підприємства - це забезпеченість запасів і витрат підприємства джерелами формування [4]. Подане визначення, не дозволяє в повній мірі визначити фінансову стійкість, оскільки не зрозуміло якими саме джерелами формування, тобто власними, залученими чи позиковими.

На нашу думку, найбільш узагальнено та достовірно фінансову стійкість трактує Т.Г. Бень [5]. Згідно, до чого фінансова стійкість – це стабільність фінансового стану підприємства, котра забезпечується достатньою часткою власного капіталу у складі джерел фінансування.

Заслуговує на увагу підхід Слав'юка Р.А., до трактування фінансової стійкості, згідно до чого фінансова стійкість є однією із характеристик відповідності структури джерел фінансування в структурі активів. На відміну від платоспроможності, яка оцінює оборотні активи і короткострокові зобов'язання підприємства, фінансова стійкість визначається на основі співвідношення різних видів джерел фінансування і його відповідності складу активів[6].

Узагальнюючи вище зазначене, під фінансовою стійкістю підприємства необхідно розуміти, такий стан підприємства, коли структура джерел його фінансування відображає незалежність від кредиторів і наявними є можливості залучення зовнішніх фінансових ресурсів.

Фінансова стійкість підприємства залежить від низки внутрішніх та зовнішніх факторів. До внутрішніх факторів належать: розмір власних та позикових коштів; розмір прибутку підприємства; дивідендна політика



підприємства; своєчасність розрахунків із працівниками, учасниками, бюджетом, позабюджетними фондами, банками та іншими кредиторами; напрями використання позикових та власних коштів; швидкість обороту грошових коштів вкладених в запаси; наявність дебіторської заборгованості та терміни її повернення, рівень менеджменту та забезпеченість висококваліфікованими кадрами, ділова репутація підприємства та інші.

Зовнішні фактори впливу є менш контрольованими з боку суб'єктів господарювання і пов'язані із макроекономічною ситуацією в країні. Основними зовнішніми чинниками впливу на фінансову стійкість підприємства є: політична ситуація в країні; платоспроможність населення; розвиток галузі; кредитна, фінансова, податкова та валютна політика держави; наявність конкурентів; ситуація на ринку постачальників; економічна ситуація в країнах іноземних партнерів.

Виявлення чинників впливу на фінансову стійкість та усунення їх негативного впливу потребує розробки ефективних управлінських рішень. Однак, розробка будь-яких управлінських рішень є неможливою без попереднього аналізу ситуації, виявлення факторів впливу на неї формування відповідних висновків. Це обумовлює потребу у проведенні управлінського аналізу фінансової стійкості підприємства. І лише на основі його результатів фінансові менеджери матимуть змогу ефективно управляти фінансовою стійкістю підприємства та в цілому фінансовим станом. В економічній літературі існує безліч підходів до аналізу фінансової стійкості, однак відсутньою є комплексна методика аналізу, що дозволяє врахувати усі аспекти роботи. Особливо актуальним це питання є в умовах змін, що відбулись у формуванні фінансової звітності підприємств.

Управлінський аналіз фінансової стійкості необхідно здійснювати за наступною послідовністю: визначення цілей управлінського аналізу; збір інформації та її систематизація; вибір методів аналізу; розрахунок показників-індикаторів фінансової стійкості; визначення рівня фінансової стійкості, залежно; виявлення резервів підвищення фінансової стійкості на основі факторного аналізу; розробка управлінських рішень та їх поетапна реалізація.

На початковому етапі визначаються основні цілі, що повинні бути досягнуті у процесі управлінського аналізу. До пріоритетних цілей належать: виявлення резервів підвищення фінансової стійкості та розробка управлінських рішень; визначення структури фінансового капіталу з метою її оптимізації в майбутньому; оцінка інвестиційної привабливості та кредитоспроможності підприємства; виявлення можливостей залучення позикових фінансових ресурсів; визначення структури джерел фінансування підприємства та напрямів їх спрямування; оцінювання фінансового стану з метою визначення напрямів його покращення.

Основними джерелами інформації для здійснення управлінського аналізу фінансової стійкості є фінансова звітність підприємства (баланс, звіт про власний капітал, примітки до фінансової звітності) та бухгалтерські документи, у яких відображається надходження капіталу та його використання. Інформація відображена у звітності потребує систематизації за часом та за рівнем

важливості і достовірності. Вагомим джерелом інформації є офіційні статистичні дані регіональних управлінь статистики. Ця інформація є досить ваговою, коли необхідним є проведення порівняння результатів оцінювання фінансової стійкості підприємства із підприємствами конкурентами чи постачальниками.

У процесі управлінського аналізу фінансової стійкості підприємства варто застосовувати як формалізовані, так і неформалізовані методи. До формалізованих методів належать: факторний (застосовується у процесі визначення впливу факторів на зміну рівня фінансової стійкості в динаміці), математичний (застосовується у процесі використання прийомів елімінування для визначення кількісного впливу факторів на коефіцієнти фінансової стійкості), статистичний (використовується кореляційно-регресійний аналіз для прогнозування рівня фінансової стійкості), стратегічний (ABC-аналіз, бенчмаркінг), фінансово-економічний (розрахунок коефіцієнтів), економіко-математичне моделювання (застосовується при побудові моделей планування фінансової стійкості та власного оборотного капіталу на основі якісних результатів аналізу).

Неформалізовані методи носять суб'єктивний характер і побудовані на логічному мисленні та творчому підході особи, що здійснює аналіз. До неформалізованих методів належать експертний, соціологічний, морфологічний, рейтинговий, моніторинг, логічне моделювання, фундаментальний.

Для розрахунку коефіцієнтів фінансової стійкості вагомим джерелом інформації є баланс підприємства. Враховуючи нові зміни до формування фінансової звітності, і балансу, зокрема, що відбулись у 2013 році, необхідно розуміти, що активи підприємства відображаються в розрізі трьох розділів, а пасиви в розрізі чотирьох розділів. Для оцінки фінансової стійкості будуть використовуватись наступні позначення:

1А – підсумок першого розділу активу балансу (необоротні активи);

2А – підсумок другого розділу активу балансу (оборотні активи);

3А – підсумок третього розділу активу балансу (необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття);

1П – підсумок першого розділу пасиву балансу (власний капітал підприємства);

2П – підсумок другого розділу пасиву балансу (довгострокові зобов'язання і забезпечення);

3П – підсумок третього розділу пасиву балансу (поточні зобов'язання і забезпечення);

4П – підсумок четвертого розділу пасиву балансу (зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття);

ВОК – власний оборотний капітал (різниця між поточними активами і поточними пасивами).

У процесі управлінського аналізу фінансової стійкості важливим етапом є розрахунок власного оборотного капіталу. Під власним оборотним капіталом розуміється частина власних коштів, що перебуває в обороті підприємства.

Тобто це ті оборотні активи, що створені за рахунок власних коштів господарюючого суб'єкта. Власний оборотний капітал розраховується як різниця між поточними активами (оборотними активами) і поточними пасивами. Розрахунок власного оборотного капіталу здійснюється як:

$$ВОК = 2А + 3А - 3П - 4П, \quad (1)$$

Третій розділ активу, що називається «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» відносимо до складу оборотного капіталу. Це пов'язано із тим, що згідно до П(С)БО №27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність», необоротні активи утримувані для продажу перестають визнаватися необоротними активами. В такому випадку основні засоби, що переводяться із необоротних активів, у необоротні активи утримувані для продажу та групи вибуття, переходять в оборотні активи і на них не нараховується амортизація.

Четвертий розділ пасиву «Зобов'язання пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття», виникають в результаті наявності тих необоротних активів, що призначені для продажу та груп вибуття. В такому випадку, якщо необоротні активи призначені для продажу відносять до поточних активів, то зобов'язання, що з ними пов'язані трактують як поточні пасиви (поточні зобов'язання).

Якщо ВОК має додатне значення, можна свідчити, що в обороті підприємства наявними є власні кошти. Тобто оборотні активи підприємства створюються за рахунок поточних зобов'язань та власних коштів підприємства. Однак, якщо ВОК є більшим за розмір власного капіталу, що є наявним на балансі, це свідчить про те, що оборотні активи, створені за рахунок поточних зобов'язань, власного капіталу та довгострокових зобов'язань.

У випадку, коли ВОК має від'ємне значення, це свідчить про те, що оборотні активи підприємства повністю створені за рахунок поточних боргів і в обороті підприємства немає власних коштів. В даному випадку частина поточних зобов'язань спрямовується на створення необоротних (довгострокових) активів. Якщо на підприємстві має місце така ситуація, це свідчить про наявність загрози зниження платоспроможності та виникнення банкрутства.

Якщо ВОК є рівним одиниці, це свідчить, що в обороті підприємства немає власних коштів і оборотні активи є рівними поточним зобов'язанням. Тобто поточні активи на 100% фінансуються поточними пасивами. В даному випадку необоротні активи повністю створені за рахунок довгострокових пасивів (власний капітал і довгострокові зобов'язання).

Наступним етапами аналізу є розрахунок коефіцієнтів, що дозволяють оцінити структуру фінансового капіталу та напрями його використання. Найбільш вагомим в оцінюванні є коефіцієнт фінансової незалежності, який показує частку майна підприємства, що фінансується за рахунок власних коштів чи власного капіталу у. Підприємство є фінансово стійким коли даний

показник перевищує або рівний 0,5. Це свідчить про те, що переважну частку джерел фінансування підприємства складають власні кошти. Якщо коефіцієнт перевести у відсоткове значення, то при рівності коефіцієнта фінансової незалежності 0,5, можна говорити, що 50% фінансового капіталу підприємства складає власний капітал. Цей показник визначається наступним чином:

$$K_{ф.н.} = \frac{1П}{\text{Валюта балансу}}, \quad (2)$$

Коефіцієнт фінансової залежності, який характеризує частку майна підприємства, яка створена за рахунок позикових джерел фінансування. Відповідно його значення, згідно до нормативів повинно бути меншим або рівним 0,5, що свідчитиме про те, що позикові чи залученні кошти складають менше половини фінансових ресурсів підприємства. Цей показник визначається наступним чином:

$$K_{ф.з.} = \frac{2П + 3П + 4П}{\text{Валюта балансу}}, \quad (3)$$

Коефіцієнт фінансової стабільності, який показує скільки гривень власного капіталу припадає на одну гривню позикового капіталу. Якщо показник виразити у відсотках, то він показує яку частку позикового капіталу складає власний капітал підприємства. Для підтримання нормального рівня фінансової стійкості цей показник повинен складати більше одиниці. Якщо коефіцієнт фінансової стабільності складатиме більше одиниці можна говорити, що на підприємстві власний капітал перевищує позиковий капітал. Перевищення власного капіталу над позиковим, свідчить про те, що у разі необхідності погашення заборгованості, підприємство має можливість реалізувати свої активи і покрити усі борги. Ще частина коштів, від продажу активів, у цьому випадку, залишиться для розподілу між власниками чи для подальшого продовження діяльності. Коефіцієнт фінансової стабільності визначається таким чином:

$$K_{ф.ст.} = \frac{1П}{2П + 3П + 4П}, \quad (4)$$

Коефіцієнт фінансового ризику є оберненим до коефіцієнта фінансової стабільності і показує скільки гривень позикового капіталу припадає на одну гривню власного капіталу. Якщо розрахункове значення показника помножити на 100%, то він дозволить виявити, яка частку власного капіталу підприємства складає позиковий капітал. Підприємства, у яких розрахункове значення коефіцієнта фінансового ризику є меншим одиниці, мають стійке фінансове положення і є менше вразливими, до зменшення фінансової стійкості, в умовах впливу екзогенних чинників. Цей показник розраховується за наступною формулою:

$$K_{ф.р.} = \frac{2П + 3П + 4П}{1П}, \quad (5)$$

Коефіцієнт довгострокового залучення позикового капіталу дозволяє визначити яку частку довгострокових пасивів складають довгострокові зобов'язання підприємства. Розрахункове значення коефіцієнта перемножується на 100% і показує скільки відсотків довгострокових джерел фінансування

підприємства (довгострокових пасивів) складають кошти, які залученні на довгий термін на умовах позички (довгострокові зобов'язання). Чим менше значення показника, тим краще для підприємства, оскільки в такому випадку, в довгострокові активи більше вкладено власних ніж позичених коштів. Для розрахунку коефіцієнта довгострокового залучення позикового капіталу використовують наступну формулу:

$$K_{д.з.п.к.} = \frac{2\Pi}{1\Pi + 2\Pi}, \quad (6)$$

Коефіцієнт маневреності власного капіталу показує, яку частину власного капіталу вкладено в оборотні активи, або яка частка власних коштів підприємства перебуває в обороті. Цей показник визначається наступним чином:

$$K_{м.в.к.} = \frac{ВOK}{1\Pi}, \quad (7)$$

Нормальний рівень фінансової стійкості підприємства характеризує значення коефіцієнта вище нуля. Якщо коефіцієнт вищий нуля це означає, що хоча і невелика, однак деяка частина власних коштів знаходиться в обороті підприємства. У випадку, коли показник власного оборотного капіталу має від'ємне значення, то недоцільно розраховувати зазначений показник. Якщо коефіцієнт маневреності власного капіталу складає, наприклад, 0,4, то у відсотковому вираженні це свідчитиме, що 40% власних коштів підприємства знаходиться в обороті;

Коефіцієнт маневреності власного оборотного капіталу. Цей показник дозволяє визначити частку власних коштів, що спрямованні на придбання (створення) запасів. Тобто значення цього показника у відсотковому вираженні показує, яку частку власного оборотного капіталу вкладено в запаси підприємства. При від'ємному значенні власного оборотного капіталу недоцільно визначати цей коефіцієнт. Визначення цього показника обумовлено наступними чинниками:

- якщо власні кошти перебувають в обороті, то найперше де вони зосереджуються це в запасах;

- якщо цей коефіцієнт менший одиниці, то можна виявити, що власні кошти (певна їх частина) зосереджується не лише в повільно ліквідних, а й абсолютно та швидко ліквідних активах, що є позитивно з позиції підвищення платоспроможності підприємства.

Коефіцієнт маневреності власного оборотного капіталу визначається наступним чином:

$$K_{м.ВOK} = \frac{Запаси}{ВOK}, \quad (8)$$

У разі, якщо коефіцієнт маневреності власного оборотного капіталу, перевищує одиницю, то це свідчить, а саме:

- усі власні кошти, що знаходяться в обороті вкладенні в запаси;
- частина запасів, на суму що перевищує величину власного оборотного капіталу, придбана (створена) за рахунок поточних позичок (зобов'язань).

Для того щоб визначити здатність суб'єкта господарювання зберігати

рівновагу своїх активів і пасивів в мінливому внутрішньому й зовнішньому середовищі необхідно визначати тип фінансової стійкості підприємства. В основу розподілу підприємств за рівнем фінансової стійкості покладено такі показники: власний оборотний капітал, власний капітал, позиковий капітал, запаси. Критерії розподілу підприємств за рівнем фінансової стійкості показано у табл. 1.

Таблиця 1

Критерії розподілу підприємств за рівнем фінансової стійкості\*

Критерії	Рівень фінансової стійкості	Характеристика
$ВОК > 0$ $ВОК > \text{Запаси}$ $1П \geq 2П + 3П + 4П$	Абсолютна фінансова стійкість	Підприємство відзначається раціональною структурою фінансового капіталу, у якому переважне місце належить власним коштам. В обороті підприємства знаходяться не лише позикові кошти, а й власні. Власні кошти підприємства, які перебувають в обороті, замороженні в запасах та дебіторській заборгованості. Підприємство є фінансово стійким, платоспроможним та має ліквідний баланс.
$ВОК > 0$ $ВОК \leq \text{Запаси}$ $1П \geq 2П + 3П + 4П$	Нормальна фінансова стійкість	Власні кошти підприємства не лише вкладенні в довгострокові активи, а перебувають в обороті. Однак частина власного капіталу, що знаходиться в обороті заморожена в запасах, значна вартість яких на балансі підприємства зменшує його платоспроможність в перспективі. В цілому підприємство є стійким і більша частина майна підприємства придбана за рахунок власних коштів.
$ВОК \leq 0$ $ВОК < \text{Запаси}$ $1П \geq 2П + 3П + 4П$	Помірна фінансова стійкість	Підприємство є фінансово-стійким, оскільки переважаюча частка фінансового капіталу належить власному капіталу. Однак негативним чинником впливу на фінансову стійкість підприємства у майбутньому є те, що усі власні кошти вкладені в необоротні активи. Джерелом створення оборотних активів підприємства є позикові кошти. Неефективність використання оборотних активів на підприємстві, може вплинути на збільшення надходжень позикових коштів та зниження фінансової стабільності.
$ВОК > 0$ $ВОК \leq \text{Запаси} < ВОК$ $1П < 2П + 3П + 4П$	Фінансова нестабільність	У складі фінансових ресурсів підприємства переважаюча частка належить позиковим та залученим коштам. У складі позикового капіталу більшу частину складають довгострокові зобов'язання. Кошти, що залученні на довгостроковий термін (довгострокові зобов'язання) вкладенні в необоротні активи. Поточні позики підприємства складають незначну частку позикового капіталу і у вартісному розмірі є меншими за вартість оборотних активів. У випадку, якщо поточні зобов'язання є меншими за оборотний капітал це свідчить, що в обороті є власні кошти, які в будь-який момент часу можуть бути вилученні для розрахунку із кредиторами
$ВОК \leq 0$ $ВОК < \text{Запаси}$ $1П < 2П + 3П + 4П$	Кризова фінансова ситуація	На підприємстві переважає позиковий капітал, за рахунок якого фінансуються оборотні активи та більша частка необоротних активів. Власний капітал є на підприємстві, однак його розмір досить незначний, що негативно позначається на фінансовій незалежності суб'єкта господарювання. Усі власні кошти спрямовано на створення (придбання) основних засобів. Нераціональна структура джерел фінансування і залежність від кредиторів, підвищують ризик втрати платоспроможності та визнання підприємства банкрутом.

\* авторська розробка

За результатами аналізу коефіцієнтів фінансової стійкості в динаміці визначаються фактори впливу на її зміну в динаміці. На нашу думку найбільш

вагомим формалізованим методом визначення факторів впливу є метод елімінування. В основі цього прийому лежить зміна факторів незалежно один від одного: спочатку змінюється один, а всі інші залишаються без зміни; потім змінюються два, а третій залишається без змін і т.д. Враховуючи, що розрахунки коефіцієнтів фінансової стійкості здійснюються на підставі кратної моделі, то структурне подання способу повних ланцюгових підстановок на прикладі кратної моделі подано у табл. 2. В даному випадку результативною ознакою є будь-який коефіцієнт фінансової стійкості, а факторними ознаками, ті показники, що використовуються для їх обчислення.

Таблиця 2

Структурне подання способу повних ланцюгових підстановок на прикладі кратної моделі\*

Порядок дій	Кратна модель $P = \Phi_1 / \Phi_2$
1. Розрахунок показників	
а) базисний	$P_b = \Phi_{16} / \Phi_{26}$
б) перелічені показники з поступовою заміною базисних значень факторів на звітні	$P^{ym1} = \Phi_{13} / \Phi_{26}$
в) звітний показник	$P_3 = \Phi_{13} / \Phi_{23}$
2. Розрахунок впливу зміни факторів на зміну результуючого показника	$\Delta P_{\phi 1} = P^{ym1} - P_b$ $\Delta P_{\phi 2} = P_3 - P^{ym1}$
3. Балансова перевірка	$\Delta P = P_3 - P_b = \Delta P_{\phi 1} + \Delta P_{\phi 2}$

\* авторська розробка

Однак, необхідно розуміти, що кожен із факторів, визначається також низкою часткових факторів. Для цього варто проводити детальний аналіз впливу часткових факторів на результативну ознаку. Наведемо приклад для кратної моделі (таблиця 3). Модель має вигляд:  $P = \Phi_1 / \Phi_2$ , При цьому приймаємо, що  $\Phi_1 = \Phi_{11} + \Phi_{12} + \Phi_{13} + \Phi_{14} + \Phi_{15}$ , або  $\Delta \Phi_1 = \Delta \Phi_{11} + \Delta \Phi_{12} + \Delta \Phi_{13} + \Delta \Phi_{14} + \Delta \Phi_{15}$

Таблиця 3

Приклад розрахунку впливу часткових факторів на результативну ознаку\*

Зміна факторів	Розрахунок зміни результативної ознаки за рахунок зміни окремих факторів	Зміст розрахунку
$\Delta \Phi_1$	$\Delta P_{\phi 1} = P^{ym1} - P_b$	Зміна результативної ознаки за рахунок зміни першого фактора на величину
$\Delta \Phi_{11}$	$\Delta P_{\phi 11} = (\Delta P_{\phi 1} * \Delta \Phi_{11}) / \Delta \Phi_1$	Зміна результативної ознаки за рахунок зміни $\Phi_{11}$
$\Delta \Phi_{12}$	$\Delta P_{\phi 12} = (\Delta P_{\phi 1} * \Delta \Phi_{12}) / \Delta \Phi_1$	Зміна результативної ознаки за рахунок зміни $\Phi_{12}$
$\Delta \Phi_{13}$	$\Delta P_{\phi 13} = (\Delta P_{\phi 1} * \Delta \Phi_{13}) / \Delta \Phi_1$	Зміна результативної ознаки за рахунок зміни $\Phi_{13}$
$\Delta \Phi_{14}$	$\Delta P_{\phi 14} = (\Delta P_{\phi 1} * \Delta \Phi_{14}) / \Delta \Phi_1$	Зміна результативної ознаки за рахунок зміни $\Phi_{14}$
$\Delta \Phi_{15}$	$\Delta P_{\phi 15} = (\Delta P_{\phi 1} * \Delta \Phi_{15}) / \Delta \Phi_1$	Зміна результативної ознаки за рахунок зміни $\Phi_{15}$
<b>Основна умова</b>		$\Delta P_{\phi 1} = \Delta P_{\phi 11} + \Delta P_{\phi 12} + \Delta P_{\phi 13} + \Delta P_{\phi 14} + \Delta P_{\phi 15}$

\* авторська розробка

Результати цього аналізу дозволяють приймати обґрунтовані управлінські рішення і визначати напрями оптимального формування структури капіталу, без загрози зниження фінансової стійкості та банкрутства підприємства. Управлінські рішення щодо підвищення фінансової стійкості варто формувати диференційовано залежно від виявленого рівня фінансової стійкості. В цьому аспекті найбільш вагомим завданням є достовірно провести аналіз і лише після цього визначити ефективні управлінські рішення. Основні управлінські рішення в напрямку підвищення фінансової стійкості підприємств відображені в табл. 4.

Таблиця 4

Управлінські рішення, щодо підвищення фінансової стійкості підприємства\*

Рівень фінансової стійкості	Критерії віднесення підприємств до окремого рівня фінансової стійкості	Управлінські рішення
Абсолютна фінансова стійкість	$ВОК > 0$ $ВОК > \text{Запаси}$ $1П \geq 2П + 3П + 4П$	<ul style="list-style-type: none"> <li>- нарощення власного капіталу;</li> <li>- збільшення короткотермінових позикових коштів;</li> <li>- забезпечення оптимальної структури джерел фінансування оборотних активів;</li> <li>- зменшення власних коштів заморожених в дебіторській заборгованості;</li> <li>- збільшення кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги до рівня аналогічної дебіторської заборгованості;</li> </ul>
Нормальна фінансова стійкість	$ВОК > 0$ $ВОК \leq \text{Запаси}$ $1П \geq 2П + 3П + 4П$	<ul style="list-style-type: none"> <li>- зменшення вартості запасів;</li> <li>- нарощення власного та власного оборотного капіталу;</li> <li>- прискорення обертання фінансових ресурсів, що авансовані в оборотні активи підприємства;</li> </ul>
Помірна фінансова стійкість	$ВОК \leq 0$ $ВОК < \text{Запаси}$ $1П \geq 2П + 3П + 4П$	<ul style="list-style-type: none"> <li>- зменшення поточних зобов'язань на підприємстві;</li> <li>- зменшення поточних боргів в структурі джерел фінансування необоротних активів;</li> <li>- збільшення довгострокових джерел фінансування;</li> <li>- збільшення нерозподіленого прибутку;</li> <li>- збільшення власних коштів в обороті;</li> <li>- реструктуризація дебіторської заборгованості;</li> </ul>
Фінансова нестабільність	$ВОК > 0$ $ВОК \leq \text{Запаси} < ВОК$ $1П < 2П + 3П + 4П$	<ul style="list-style-type: none"> <li>- збільшення чистого прибутку та зменшення частки його споживання;</li> <li>- зменшення банківських кредитів;</li> <li>- зменшення поточних боргів у структурі джерел фінансування підприємства;</li> <li>- зменшення короткострокових кредитів, що спрямовуються на формування необоротних активів;</li> <li>- збільшення власних коштів в обороті підприємства;</li> </ul>
Кризова фінансова ситуація	$ВОК \leq 0$ $ВОК < \text{Запаси}$ $1П < 2П + 3П + 4П$	<ul style="list-style-type: none"> <li>- збільшення прибутку підприємства;</li> <li>- зменшення фінансових та загальногосподарських витрат;</li> <li>- зменшення повільноліквідних активів, що не використовуються у виробничій діяльності;</li> <li>- зменшення високо витратних для підприємства кредитів;</li> <li>- зменшення поточних боргів, що спрямовуються на формування необоротних активів;</li> <li>- збільшення власних коштів в обороті;</li> <li>- збільшення виручки від реалізації;</li> <li>- залучення інвестицій;</li> <li>- збільшення статутного фонду;</li> <li>- реструктуризація кредиторської заборгованості.</li> </ul>

\* авторська розробка

Якщо в результаті аналізу встановлюється, що підприємство перебуває в кризовій фінансовій ситуації, то розробка управлінських рішень є вкрай необхідною. Оскільки такий



стан загрожує підприємству банкрутству. Кризова фінансова ситуація переростає у кризу фінансової стабільності, яка виявляється у відсутності необхідного розміру власного капіталу та фінансуванні діяльності підприємства переважно за рахунок позикових коштів. Ця криза проявляється у зниженні рівня фінансової стабільності та збільшенні залежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування. Виникненню цієї кризи може сприяти збиткова робота підприємства, яка впливає на зменшення власного капіталу. Зменшення власного капіталу в свою чергу збільшує частку позикового і сприяє підвищенню залежності від зовнішніх джерел фінансування.

В цілому основними управлінськими завданнями підвищення фінансової стійкості є збільшення власного капіталу, через ріст розміру нерозподіленого прибутку. Збільшення нерозподіленого прибутку потребує розробки управлінських рішень для росту чистого прибутку, основним джерелом створення якого є валовий прибуток (прибуток від реалізації). Схематично управлінські рішення, щодо збільшення валового прибутку відображені на рис. 1.

Заключним етапом управлінського аналізу фінансової стійкості є формування висновків, які дозволяють отримати інформацію про чинники впливу на діяльність підприємства та сформулювати пропозиції і рекомендації для підприємства.

У процесі управлінського аналізу фінансової стійкості підприємства важливим є визначення чинників, які обумовлюють її зміну. До таких чинників варто віднести: розміри короткострокової заборгованості; структура поточних боргів; надійність та платоспроможність кредиторів; напрями використання залучених чи позичених коштів; структура оборотного капіталу підприємства; вид діяльності підприємства та тривалість виробничого циклу; наявність дебіторської заборгованості (термін виникнення та погашення); наявність розроблених заходів комплексного управління оборотними активами; наявність браку; наявність розроблених схем розрахунків з покупцями та постачальниками; збутова політика підприємства.

В цілому підсумовуючи вище зазначене, необхідно свідчити, що результати діагностики фінансової стійкості служать вагомим інструментом визначення становища підприємства на ринку товарів, капіталів та цінних паперів. Проведені розрахунки допомагають підприємству визначати негативні чинники впливу на фінансові результати та фінансовий стан в цілому. Основними завдання управлінського аналізу в даному напрямку є розрахунок коефіцієнтів фінансової стійкості, визначення рівня фінансової стійкості та розробка ефективних управлінських рішень. Рівень фінансової стійкості виступає основним важелем формування іміджу підприємства на ринку інвестицій та є основним сигнальним інструментом у ході визначення ймовірності його неплатоспроможності та банкрутства.

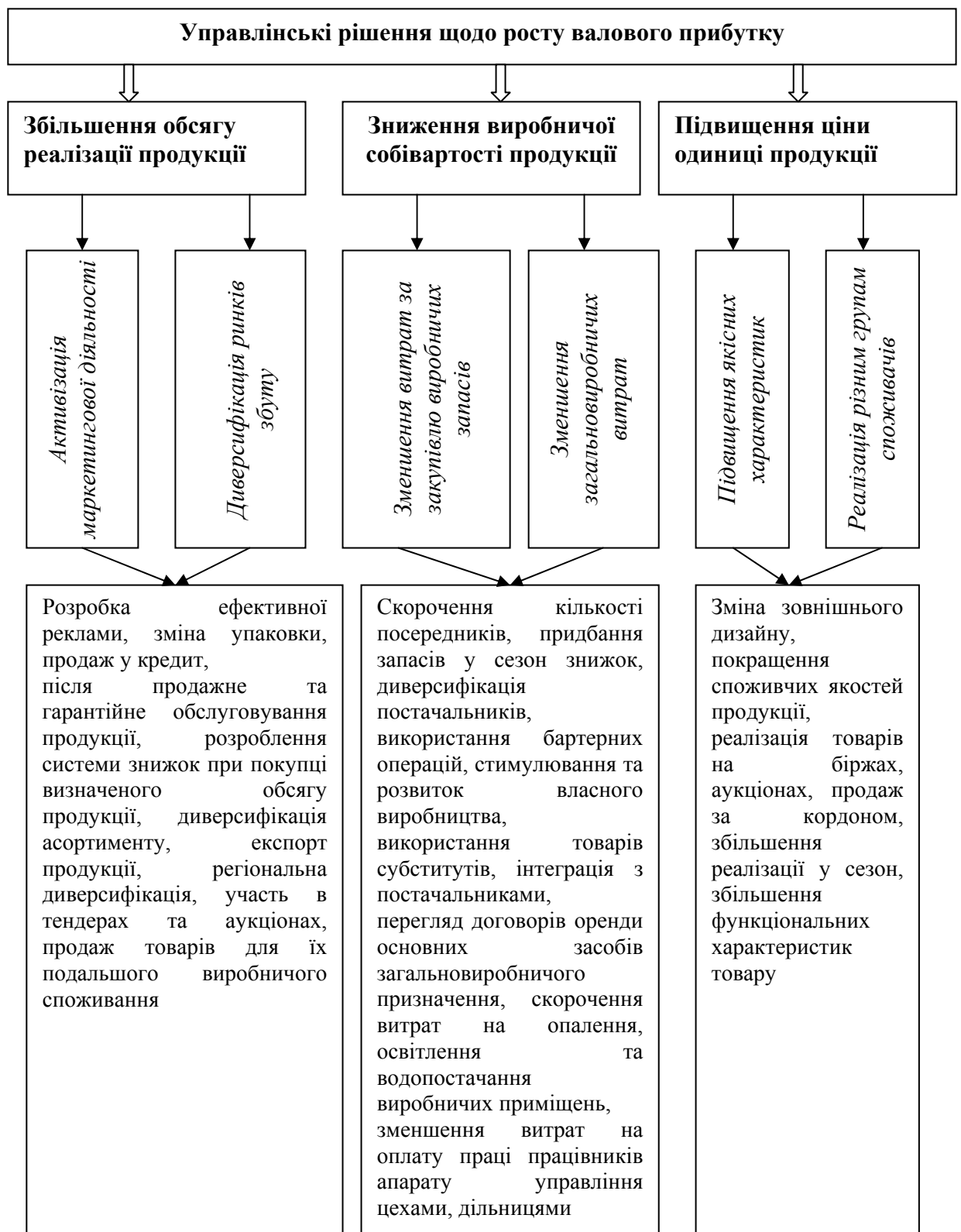


Рис. 1. Управлінські рішення щодо збільшення валового прибутку підприємства (авторська розробка)

### Література:

1. Лахтіонова Л.А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання. монографія / Л. А. Лахтіонова. – К.: КНЕУ, 2001. – 387 с.
2. Родионова В.М. Финансовая устойчивость предприятия в условиях инфляции. / В.М. Родионова, М.А. Федотова. – М.: Изд-во «Перспектива», 2005. – 98 с.

3. Мамонтова Н.А. Фінансова стійкість акціонерних підприємств і методи її забезпечення (на прикладі підприємств харчової промисловості): Автореф. дис. канд. екон. наук / Н.А. Мамонтова. – К., 2006. – 16 с.
4. Теорія фінансової стійкості підприємства. Монографія / за редакцією М.С. Заюкової. – Вінниця: УНІВЕРСУМ, 2004. – 155 с.
5. Бень Т.Г. Інтегральна оцінка фінансового стану підприємства / Т.Г. Бень, С.Б. Довбня // Фінанси України. – 2002. – №6. – С. 53-60.
6. Слав'юк Р.А. Фінанси підприємств: Підручник / Р.А. Слав'юк. –К.: УБС НБУ, 2007. – 550 с.
7. Тридід О.М. Багатокритеріальна класифікаційна система факторів динаміки фінансової стійкості підприємства / О.М. Тридід, К.В. Орехова.– Х., 2005. – 36 с.
8. Олександренко І.В. Напрями підвищення фінансової стійкості вітчизняних підприємств / Р.А. Слав'юк, І.В. Олександренко // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси: зб. наук. праць ЛНТУ. – Луцьк, 2010. – № 7 (25). – Ч.5. – С. 286-296.

## **2.10. ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДІВ СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ В ПРОЦЕСІ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ**

***Поліщук І.Р.***

кандидат економічних наук, доцент

*Житомирський державний технологічний університет*

Ефективність діяльності кожного суб'єкта господарювання багато в чому залежить від повної і своєчасної мобілізації фінансових ресурсів та правильного їх використання для забезпечення нормального кругообороту капіталу і розширення виробничої потужності. У цьому зв'язку для кожного підприємства важливу роль відіграє ефективна організація фінансової діяльності.

Відповідно до п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства [5]. Тобто, фінансова діяльність – це система використання різних форм і методів для нарощування власного та залученого капіталу підприємств та досягнення ними поставлених стратегічних цілей. Фінансову діяльність підприємства слід спрямовувати на вирішення таких основних завдань:

- фінансове забезпечення поточної господарської діяльності;
- пошук резервів збільшення доходів, прибутку, підвищення рентабельності та платоспроможності;
- виконання фінансових зобов'язань перед різними контрагентами;
- мобілізація фінансових ресурсів в обсязі, необхідному для фінансування виробничих та соціальних програм розвитку, збільшення власного капіталу;
- контроль за збереженням оптимального співвідношення між темпами зростання необоротних та оборотних активів;
- контроль за ефективним, цільовим використанням власних та позикових фінансових ресурсів.

Гордієнко П.Л., Дідковська Л.Г., Яшкіна Н.В. визначають фінансову стратегію як загальний план визначення фінансових результатів і фінансових

потреб, а також альтернативного вибору джерел фінансування з метою мінімізації вартості капіталу та максимізації прибутку [3, с. 31-32].

Управління фінансовою діяльністю підприємства відповідно до фінансової стратегії включає: розробку і реалізацію фінансової політики підприємства із застосуванням різних фінансових інструментів; прийняття рішень з фінансових питань, їх конкретизацію і розробку методів реалізації; інформаційне забезпечення за допомогою складання і аналізу фінансової звітності підприємства; оцінку інвестиційних проектів і формування портфеля інвестицій, оцінку витрат на капітал та фінансове планування; організацію роботи управлінського персоналу.

Вдале сполучення власних і залучених джерел фінансування дозволяє зміцнювати виробничу потужність, активно впливати на підвищення продуктивності праці, зниження собівартості продукції, і підвищення рентабельності виробництва. Підвищення якості і конкурентоспроможності продукції потребує додаткових затрат фінансових ресурсів, але вони дають значний виробничий ефект і швидко окупуються через декілька звітних періодів.

За даними Державної служби статистики України у структурі Балансу співвідношення між залученими та власними джерелами на 31.12.10 р. становить 1,87, на 31.12.11 р. – 1,95, а на 31.12.12 р. – 1,85 [7]. Дана тенденція є позитивною, адже свідчить про те, що більше 50 % активів України мають власні джерела фінансування. З огляду на те, що власників корпоративних прав цікавить інформація про розмір чистого прибутку, чистих активів та виплату дивідендів, у 2012 році порівняно з 2011 р. власний капітал зріс на 15,18 %, а питома вага нерозподіленого прибутку у структурі власного капіталу на 31.12.12 р. становила 4,69 %, тобто зросла за рік на 1,7 п.с. [2]. Тому дослідження потребує механізм реалізації дивідендної політики як складової фінансової політики підприємства в умовах обмеженості фінансових ресурсів.

Метою дивідендної політики є оптимізація пропорцій розподілу чистого прибутку на виплату дивідендів, виробничий і соціальний розвиток з метою максимізації ринкової вартості підприємства та майнових корпоративних прав.

До основних завдань дивідендної політики слід віднести: виявлення основних чинників, які впливають на прийняття рішення щодо виплати дивідендів, реінвестування прибутку, спрямування прибутку на створення фондів; визначення оптимального співвідношення між напрямками розподілу прибутку; оцінку впливу рішення щодо порядку розподілу чистого прибутку на ринкову вартість майнових корпоративних прав підприємства; визначення оптимальної для підприємства величини статутного, додаткового і резервного капіталу; узгодження стратегії виплати дивідендів із податковим законодавством між власниками, кредиторами та керівництвом підприємства; вибір найприйнятнішого підходу до нарахування і виплати дивідендів.

Принциповим питанням, яке стоїть в основі теоретичних досліджень, присвячених дивідендній політиці, є питання взаємозв'язку між напрямом використання чистого прибутку та вартістю підприємства. Приймаючи рішення в сфері дивідендної політики, слід ураховувати, що вони впливають на ряд ключових параметрів господарської діяльності підприємства: величину самофінансування,

структуру капіталу, ціну залучення фінансових ресурсів, ринковий курс корпоративних прав, ліквідність, ринкову вартість підприємства та ряд інших. Найбільш чітко вираженим є зв'язок між дивідендною політикою та самофінансуванням підприємства: чим більше прибутку виплачується у вигляді дивідендів, тим менше коштів залишається в підприємства для здійснення реінвестицій.

Мошенський С.З., Олійник О.В. серед напрямів та прийомів стратегічного аналізу виділяють стратегічний фінансовий аналіз, який передбачає підготовку проектних фінансових звітів; прогнозування за методом проценту від продажу; стратегічну оцінку фінансових результатів і фінансових потреб; розрахунок фінансових коефіцієнтів; діагностику (прогнозування) банкрутства [4, с. 600].

Вважаємо, що в процесі управління фінансовою діяльністю підприємств можна застосовувати методи стратегічного аналізу (табл. 1).

Таблиця 1

Застосування методів стратегічного аналізу в процесі управління фінансовою діяльністю підприємств

№ з/п	Метод стратегічного аналізу	Вплив на фінансову діяльність
1	Метод екстраполяції	Дозволяє визначити тенденції зміни фінансових коефіцієнтів та їх прогнозні значення; діагностику (прогнозування) банкрутства
2	Параметричний метод	Встановлює причинно-наслідкові зв'язки між досліджуваними ознаками; формує кореляційно-регресійну модель (інформаційне забезпечення аналізу, вибір типу і форми зв'язку, складання моделі); визначення кореляційних характеристик (показників зв'язку); надає статистичну оцінку параметрів зв'язку
3	Метод "дерево рішень"	Для аналізу проектів, які мають достатнє або розумне число варіантів розвитку, між якими існує взаємозв'язок
4	SWOT -аналіз	Використовується для прийняття стратегічних рішень щодо перетворення загроз у можливості і для розвитку сильних сторін діагностики досягнутої і перспективної конкурентоспроможності підприємства для узагальнення її діагностичних і прогнозних оцінок
5	Нормативно-балансовий метод	Виявлення відхилень фактично досягнутих величин технічних, технологічних, трудових параметрів з нормативними значеннями для подальшої розробки бізнес-планів
6	Експертні оцінки	Засновані на колективних думках і судженнях висококваліфікованих фахівців з проблем, які досліджуються, з використанням різноманітних форм їхньої праці - індивідуальної, групової (метод Делфі, "мозкової атаки")
7	Метод сценаріїв	Для прогнозування й оцінки впливу потенційних чинників на показники діяльності, використовуючи практичний досвід конкретних ситуацій, які впливають на діяльність підприємства

У зв'язку із залученням різних джерел фінансування до формування активів та співвідношення між ними, у стратегічному аналізі розрізняють три види політики з формування активів: консервативну, агресивну і компромісну.

Консервативна політика передбачає, що пріоритетною метою розподілу прибутку є виробничий розвиток, а не поточне споживання у формі дивідендних виплат. Зростає вартість чистих активів підприємства, і відповідно й ринкова вартість. Власний капітал та залучені довгострокові зобов'язання використовуються для формування необоротних активів, постійної частини оборотних активів та змінної частини оборотних активів.

Перевагою консервативної політики є мінімізація ризику нестачі коштів, оскільки короткострокові зобов'язання використовують у незначних обсягах для формування змінної частини оборотних активів. Суттєвими недоліками застосування консервативного підходу у фінансуванні є дорожнеча та нерациональне використання ресурсів, пов'язані з неповним використанням довгострокового залученого капіталу та сплатою відсотків за кредитом в періоди, коли потреба у фінансуванні падає [6, с. 167-168].

Компромісна політика передбачає, що в процесі розподілу прибутку поточні інтереси акціонерів щодо дивідендних виплат стабільно збалансовані з потребами формування власних фінансових ресурсів для забезпечення розвитку підприємства.

Компромісна політика дозволяє досягти компромісу між вартістю капіталу та ризиком недостатності фінансових ресурсів. Ця політика передбачає фінансування необоротних активів та постійної частини оборотних активів за рахунок довгострокових власних та залучених джерел коштів, а змінної частини оборотних активів – за рахунок короткострокових (поточних) зобов'язань [6, с. 169].

Агресивна політика передбачає постійне зростання дивідендних виплат незалежно від результатів фінансової діяльності. Забезпечує високу ринкову вартість акцій, що формує позитивний імідж підприємства серед потенційних інвесторів, проте може призвести до фінансових ускладнень, оскільки можливості самофінансування підприємства за рахунок прибутку стають обмеженими.

Сутність агресивної політики полягає у тому, що власний капітал і довгострокові зобов'язання, які разом становлять постійні пасиви підприємства, використовуються тільки для формування необоротних активів. За рахунок короткострокових (поточних) зобов'язань фінансуються усі оборотні активи. Перевагою агресивної політики є найнижча вартість використання капіталу підприємства. Недоліком – високий ризик втрат та недостатності постійного капіталу [6, с. 168].

Під час нарахування дивідендів слід враховувати, що на різних стадіях життєвого циклу підприємства чистий прибуток може мати різні значення. Так, на стадії «зародження і вихід на ринок» прибуток фактично відсутній або незначний, на стадії «розвиток» відбувається швидке зростання прибутку, «зрілість» характеризується стабільним і високим прибутком, а «насичення і спад» – зниженням прибутку.

У процесі SWOT-аналізу фінансової діяльності підприємства сильні та слабкі місця слід оцінити з урахуванням основних тенденцій змін у зовнішньому щодо підприємства середовищі. Сильними сторонами є: кваліфікований персонал; низькі витрати на заробітну плату; прихід молодих та енергійних співробітників фінансових служб; а слабкими – застарілий асортимент продукції; висока

енергомiсткiсть продукцiї; неефективна дiяльнiсть служби збуту, на даний час в умовах високо розвинутих технологiй i жорсткої конкуренцiї фiнансовi показники не можуть в повнiй мiрi слугувати iнструментом успiху. Водночас можливостями реалiзацiї проектiв, пов'язаних з фiнансовою дiяльнiстю, є ринок сформований в основному за рахунок iмпорту; державою проводяться протекцiонiстські заходи, спрямованi на захист вiтчизняного товаровиробника; залучення iноземних iнвесторiв проявляють значний iнтерес до галузi, до якої належить пiдприємство, збiльшення кiлькостi клiєнтiв; зростання доходiв; лiдерство на ринку; подальший розвиток пiдприємства; збiльшення розмiрiв бiзнесу; а загрозами – iнфляцiйний ризик; ризик неплатоспроможностi чи банкрутства контрагентiв; ризик змiни податкового законодавства.

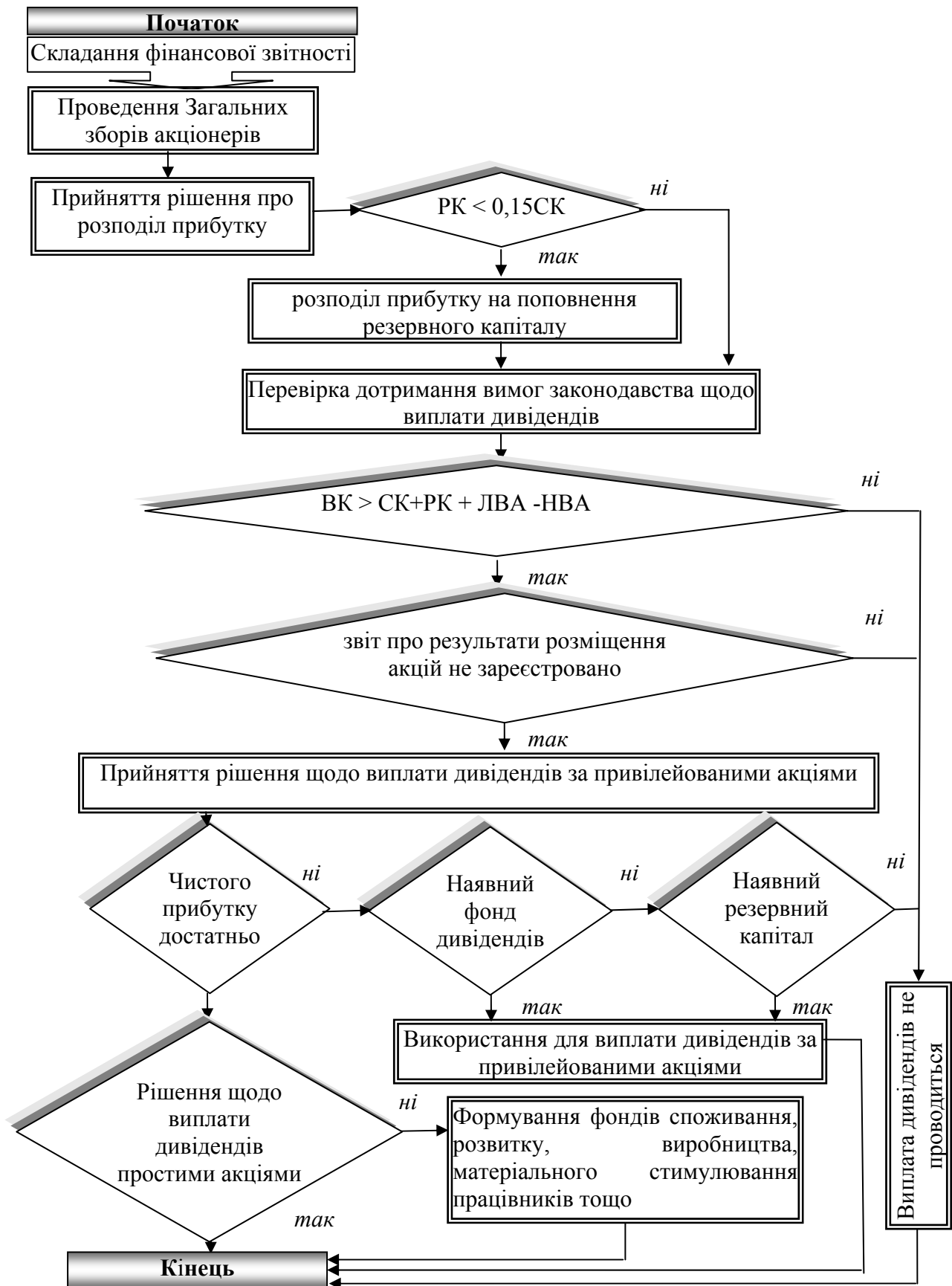
Чинним законодавством, статутом чи угодами пiдприємства можуть бути встановленi певнi обмеження на виплату дивiдендiв. Цi обмеження можуть застосовуватися, як правило, в таких випадках: у разi заборгованостi акцiонерiв за внесками до статутного капiталу; за наявностi на момент виплати дивiдендiв пiдстав щодо порушення справи про банкрутство пiдприємства; власний капiтал пiдприємства є меншим за обсяг його статутного та резервного капiталу; повнiстю не сплаченi поточнi та накопиченi дивiденди за привiлейованими акцiями; вiдсутнiсть вiдповiдних фiнансових джерел виплати дивiдендiв; наявнiсть договiрних обмежень, встановлених банком-кредитором.

Порядок розподiлу прибутку в акцiонерних товариствах вiдповiдно до фiнансової стратегiї та дивiдендної полiтики наведено на рис. 1.

Запропонований порядок розподiлу прибутку в акцiонерних товариствах вiдповiдно до фiнансової стратегiї та дивiдендної полiтики пiдприємства слiд регламентувати в Положеннi про розподiл та використання прибутку на пiдприємствi.

Водночас вiдсутнiсть розробок облiкової полiтики не дозволяє оптимiзувати максимiзацiю вартостi пiдприємства. Розглянемо як застосування рiзних способiв облiкового вiдображення господарських засобiв може вплинути на фiнансову стiйкiсть пiдприємства. Безверха Е.А., Коваленко Є.В. пропонують серед напрямкiв пiдвищення фiнансової стiйкостi наступнi: проводити переоцiнку основних засобiв; використовувати нелiнiйнi способи нарахування амортизацiї (спосiб списання пропорцiйно обсягу продукцiї, спосiб зменшуваного залишку; спосiб списання по сумi чисел рокiв), а зниження фiнансової стiйкостi – списання матерiалiв у витрату за методом ФiФО, створення резервiв майбутнiх витрат i платежiв [1, с. 124].

Аналiз способiв ведення бухгалтерського облiку з точки зору формування величини фiнансових результатiв в бухгалтерській звiтностi дозволяє зробити висновок, що дотримання певних положень облiкової полiтики при здiйсненнi господарських операцiй призводить до збiльшення або зменшення розмiру чистих активiв, запланованого фiнансового результату, а також в цiлому фiнансової стiйкостi пiдприємства.



Умовні позначення: **РК** – резервний капітал, **ЛВА** – ліквідаційна вартість акцій, **СК** – статутний капітал, **ВК** – власний капітал, **НВА** – номінальна вартість акцій.

Рис. 1. Алгоритм розподілу прибутку в акціонерних товариствах відповідно до фінансової стратегії та дивідендної політики



Тому в Наказі про облікову політику підприємств слід передбачити наступні об'єкти облікової політики:

1. Критерій розмежування основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Зниження вартісної межі віднесення необоротних матеріальних активів до основних засобів призводить до зменшення поточних витрат і до зростання нерозподіленого прибутку, показників забезпеченості власними джерелами фінансування.

2. Вибір методу нарахування амортизації на основні засоби, використання прямолінійного методу призводить до рівномірного збільшення власних оборотних коштів, у перші роки використання об'єкта основних засобів, а кумулятивного, виробничого, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості – до нерівномірного розподілу власних оборотних коштів між звітними періодами. Вибір методу, що приводить до зменшення величини нарахованої амортизації, зменшує витрати звітного періоду, призводить до зростання величини чистих активів.

3. Проведення переоцінки необоротних активів. У результаті дооцінки зростає вартість відображених у балансі необоротних активів. Одночасно це призводить до зростання додаткового капіталу підприємства і поліпшенню показників фінансової стійкості.

4. Метод оцінки запасів при вибутті. Застосування методу ФІФО при зростанні цін збільшує розмір чистих активів, а в умовах зниження цін – зменшує розмір чистих активів.

5. Відрахування з нерозподіленого прибутку підприємства в резервний капітал та напрями його використання на формування фондів споживання, розвитку, виробництва, матеріального стимулювання працівників тощо.

6. Власний капітал товариства повинен бути більший, ніж сума його статутного капіталу, резервного капіталу та розміру перевищення ліквідаційної вартості привілейованих акцій над їх номінальною вартістю.

В результаті дослідження застосування методів стратегічного аналізу в процесі управління фінансовою діяльністю підприємств можна зробити наступні висновки:

1. Застосування методів стратегічного аналізу діяльності підприємства дозволяє прогнозувати його фінансовий стан та оптимізувати обрану дивідендну політику, що уможливорює поліпшення структури джерел фінансування активів підприємства в цілому.

2. Під час здійснення стратегічного аналізу фінансової діяльності слід обрати політику з формування активів: консервативну, агресивну або компромісну. Мінімізація ризику нестачі коштів притаманна консервативній політиці, а найнижча вартість використання капіталу підприємства – агресивній політиці. Компромісна політика дозволяє досягти компромісу між вартістю капіталу та ризиком недостатності фінансових ресурсів.

3. На основі вимог чинного законодавства розроблений алгоритм розподілу прибутку в акціонерних товариствах відповідно до фінансової стратегії і дивідендної політики підприємства та запропоновано об'єкти облікової політики, застосування яких призводить до максимізації вартості підприємства.

## Література:

1. Безверхая Е.А. Роль учетной политики в управлении финансовой устойчивостью организации / Е.А. Безверхая, Е.В. Коваленко // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 3. – С. 121-125.
2. Власний капітал за видами економічної діяльності станом на 31 грудня 2012 року / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
3. Гордієнко П.Л., Дідковська Л.Г., Яшкіна Н.В. Стратегічний аналіз: Навчальний посібник.-3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Алерта, 2011.- 520 с.
4. Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: Підр. для студ. екон. спец-й ВНЗ/ За ред.д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки Укр. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 704 с.
5. Національний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07 лютого 2013 року. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
6. Сич Е.М., Пилипенко О.В., Стасишен М.С. Стратегічний аналіз: [Навч.-метод. посіб.]. – К.: Каравела, 2010. – 304 с.
7. Структура балансу підприємств за видами економічної діяльності станом на 31 грудня 2012 року / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

## ***2.11. ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫМИ АКТИВАМИ НА КРУПНЫХ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ УКРАИНЫ***

***Слободянюк Н.А.***

*к.э.н., старший преподаватель кафедры экономики предприятия  
Приазовский государственный технический университет*

Одним из основных факторов повышения стоимости предприятия в условиях инновационного вектора развития экономики является увеличение доли нематериальных активов в структуре капитала промышленного предприятия и эффективное управление ими.

Практическая роль нематериальных активов (НМА) в усилении конкурентных позиций субъектов хозяйствования всех форм собственности обусловлена их особенностями и рядом преимуществ: неисчерпаемостью по своей природе, характеру и источникам формирования; возможностью использования в виде новшеств и инноваций в производственно-хозяйственной деятельности предприятий.

Необходимо отметить, что в последние годы проблема эффективного использования и управления интеллектуальной собственностью, интеллектуальным капиталом и нематериальными активами привлекает все возрастающее внимание ученых и специалистов. Так, научный анализ выше приведенного понятийно-категориального аппарата нашел отражение в работах известных отечественных и зарубежных экономистов: Д. Андриссена, А.П. Аксенова, А.И. Архипова, В. Астахова, Н.С. Герасимчука, В.И. Гринчуцкого, А.В. Кендюхова, А.Н. Козырева, Н.И. Комкова, Б. Лева, В.В. Ольховского, В.И. Павлова, Дж. Хитчнера, А.Ю. Шатракова, Е.В.Юрченко и других. Вопросы коммерциализации интеллектуальной собственности частично изучены в

работах Ю.А. Громова, В.Г. Зиновой, В. Севостьянова, В.П. Соловьева, Н.М. Фонштейна. Различные аспекты совершенствования управления нематериальными активами изучены В.В. Ольховским, А.П. Аксеновым, А.Ю. Шатраковым.

Однако уровень теоретического освоения и методологического обоснования управления НМА далеко не в полной мере соответствует современным требованиям и практическим запросам промышленных предприятий. Дальнейшее развитие научных исследований в этой области связано с необходимостью формирования и совершенствования действующих систем управления НМА промышленных предприятий; систематизации и классификации нематериальных активов для целей менеджмента; разработки вариантов коммерциализации интеллектуальной собственности в составе НМА; внедрения управленческого учета НМА предприятия.

Как показал монографический анализ основных моделей и механизмов управления НМА промышленных предприятий, предложенных Ю.А. Радыгиным [1], С.Б. Мармышем [2], Г.Л. Волковой [3], А.Ю. Шатраковым [4], В.В. Ольховским [5], вне поля зрения авторов различных моделей управления НМА остались такие вопросы как: учет фактора влияния внешней среды; фактора ограниченности ресурсов предприятия; не ясна интерпретация информации, поступающей на входе и формируемой на выходе системы управления НМА; не достаточно проработаны элементы механизма управления НМА предприятий; не изучены вопросы необходимости коммерциализации НМА как фактора повышения доходности данных объектов; не разработана единая система управления НМА промышленных предприятий.

Исследование данного вопроса позволило сформировать авторское суждение о том, что на сегодня не предложена комплексная система управления нематериальными активами предприятия.

В современном отечественном и зарубежном стратегическом менеджменте моделирование эффективных систем управления предприятиями должно базироваться на использовании методологии научного исследования функционирования оптимальных систем. Данные разработки находят отражение в трудах отечественных и зарубежных ученых: А.В. Игнатъевой, Н.Винера, М. Месаровича, И. Такахары, А.А. Емельянова, Н.Б. Кобелева, А.И. Мишенина, В.Н. Волковой и др.

При построении комплексной системы управления нематериальными активами предприятия необходимо руководствоваться рекомендациями П.Д. Шимко [6], В.Н. Волковой, А.А. Емельянова [7], которые изучили закономерности теории систем, изложили методологический аппарат оптимального управления экономическими системами на основе принципов экономико-математического моделирования, а также положениями, изложенными в работе В.А. Долятовского [8], который изучил и представил основные инструментальные средства и методы исследования систем управления предприятиями.

Управление нематериальными активами предприятия - это процесс принятия решений по созданию и введению нематериальных активов в

коммерческий оборот в условиях рыночной конкуренции с целью получения максимальной прибыли.

Процесс управления НМА включает экономическое, социальное, организационное, функциональное и информационное содержание.

Экономическое содержание процесса управления НМА определяется потребностью в ресурсах, распределением ресурсов, оценкой наличия ресурсов и их использованием.

Социальное содержание процесса управления НМА предполагает актуализацию роли человека в его осуществлении.

Организационное содержание процесса управления НМА включает регламентирование, нормирование, инструктирование, ответственность.

Функциональное содержание процесса управления НМА предполагает осуществление как общих, так и конкретных функций.

Информационное содержание процесса управления НМА заключается в поиске, комплектовании, обработке и передаче информации.

На основе принципов системности и обобщения методических рекомендаций по управлению экономическими системами автором предложена концептуальная система управления НМА на промышленных предприятиях (рис.1).

Предложенная система управления НМА предприятия состоит из двух подсистем: субъекта управления и объекта управления. Связь субъекта управления с объектом управления осуществляется с помощью движения информации. Механизм управления включает сбор, обработку и передачу необходимой информации, а также принятие соответствующего управленческого решения относительно объекта управления.

Автор под механизмом управления НМА понимает совокупность процессов, методов, компонентов и инструментов, с помощью которых субъект управления воздействует на объект управления с целью повышения эффективности использования НМА.

Субъектами управления нематериальными активами выступают менеджеры и специалисты различных уровней в зависимости от объекта управления. Как правило, это финансово-экономическая служба предприятия, обеспечивающая долговременную эффективную хозяйственную деятельность предприятия в динамично изменяющейся конкурентной внешней среде.

Объектом управления являются нематериальные активы предприятия в разрезе их вещественно-стоимостной структуры:

I. Отраженные в балансе предприятия:

- 1) Объекты интеллектуальной собственности: авторские и смежные права; объекты промышленной собственности
- 2) Отложенные расходы предприятия: организационные расходы предприятия; расходы на НИОКР
- 3) Гудвилл
- 4) Права пользования природными ресурсами; права пользования имуществом; право на осуществление какой-либо деятельности.

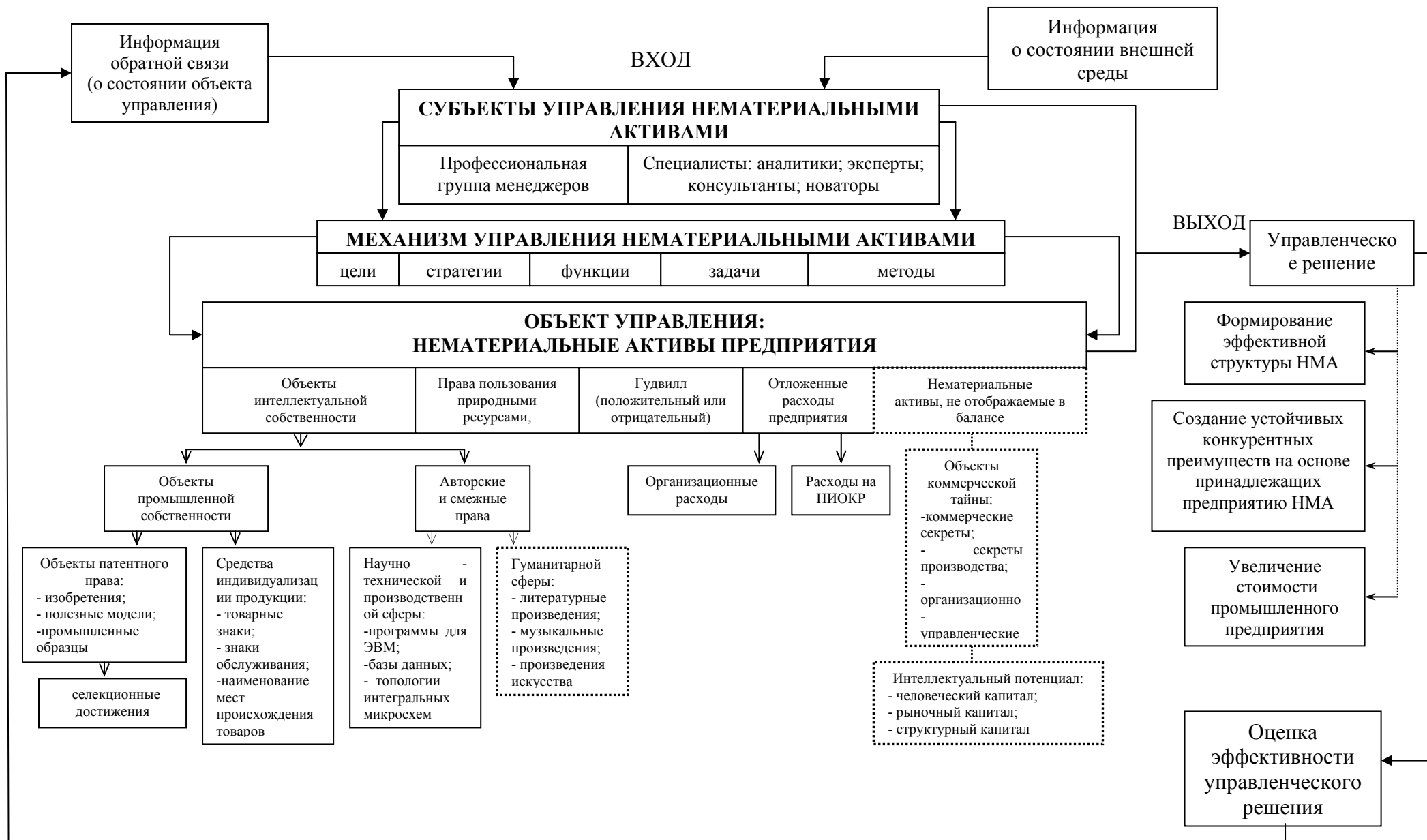


Рис. 1. Концептуальная система управления нематериальными активами промышленных предприятий (разработано автором)

## II. Неотраженные в балансе предприятия:

### 1. Объекты коммерческой тайны

### 2. Интеллектуальный потенциал предприятия:

- человеческий капитал (знания; профессиональные навыки; квалификация; опыт; образование);

- рыночный капитал (фирменные наименования; клиентская база; портфель заказов);

- структурный капитал (права ИС; информационные ресурсы; инструкции и методики работы; система организации предприятия; ноу-хау).

Субъект управления воздействуют на объект управления - нематериальные активы предприятия - посредством соответствующего механизма управления, который состоит из следующих элементов:

I. Цель управления: повышение эффективности функционирования объекта управления, а в целом максимизация благосостояния собственников в текущем и перспективном периодах, которое выражается в росте рыночной стоимости предприятия.

II. Задачи управления, которые рекомендуется рассматривать в рамках предлагаемой системы управления НМА на стратегическом и оперативном уровне:

Основные задачи управления НМА предприятия на стратегическом уровне коррелируют с задачами управления активами предприятия в целом и заключаются в следующем:

- формирование достаточного объема нематериальных активов, обеспечивающего необходимые темпы развития организации. Реализуется путем определения общей потребности в нематериальных активах для финансирования необходимых организации объектов НМА, формирования оптимальных схем финансирования нематериальных активов по различным источникам поступления.

- оптимизация распределения сформированного фонда нематериальных активов по видам деятельности и направлениям использования. Реализуется путем исследования возможностей наиболее эффективного использования НМА в отдельных видах деятельности организации и хозяйственных операциях, формирования пропорций предстоящего использования НМА, обеспечивающих достижение условий наиболее эффективного его функционирования и рост рыночной стоимости.

- обеспечение условий достижения высокой доходности нематериальных активов при предусматриваемом уровне финансового риска. При этом необходимо учитывать, что высокий уровень доходности объектов НМА достигается, как правило, при существенном возрастании уровня финансовых рисков, связанных с его формированием, так как между этими двумя показателями существует прямая связь.

- обеспечение минимизации финансового риска, связанного с использованием нематериальных активов, при предусматриваемом уровне его доходности. Если уровень доходности формируемых нематериальных активов

задан или спланирован заранее, то необходимым является снижение уровня финансового риска операций, обеспечивающих достижение этой доходности.

- обеспечение постоянного финансового равновесия организации в процессе ее развития. Такое равновесие характеризуется высоким уровнем финансовой устойчивости и платежеспособности организации на всех этапах ее развития и обеспечивается формированием оптимальной структуры капитала и его авансированием в необходимых объемах в нематериальные активы.

- обеспечение достаточного уровня финансового контроля над организацией со стороны ее собственников. Такой финансовый контроль юридически обеспечивается сохранением контрольного пакета акций в руках первоначальных учредителей организации.

- обеспечение достаточной финансовой гибкости организации. Она характеризует способность организации быстро формировать на финансовом рынке необходимый объем дополнительного капитала при неожиданном появлении высокоэффективных инвестиционных предложений относительно приобретения объектов нематериальных активов.

- оптимизация структуры нематериальных активов. Реализуется путем эффективного управления потоками различных объектов НМА в процессе отдельных циклов их кругооборота в организации; обеспечением синхронности формирования отдельных видов потоков нематериальных активов, связанных с операционной или инвестиционной деятельностью.

- обеспечение своевременного реинвестирования капитала в наиболее доходные нематериальные активы и операции, обеспечивающие необходимый уровень эффективности от использования данных объектов, что вызвано изменениями условий внешней экономической среды или внутренних параметров хозяйственной деятельности предприятия.

Основные задачи управления НМА предприятия на оперативном уровне: идентификация и инвентаризация НМА; проведение правовой экспертизы; оценка стоимости НМА; постановка на баланс предприятия; коммерциализация НМА.

При проведении идентификации и инвентаризации НМА в рамках предлагаемой системы управления выявляются результаты интеллектуальной деятельности; устанавливается, к какой категории нематериальных активов относится выявленный объект; осуществляется проверка соответствия учетных единиц с имеющимися в наличии собственными и приобретенными объектами интеллектуальной собственности, а также проверка документов, удостоверяющих права на данные объекты и свидетельствующих о подлинности и законности возникновения и осуществления этих прав.

При проведении правовой экспертизы НМА устанавливается законность правообладания данным активом и выбирается режим охраны объектов НМА: авторское право, патентное право, коммерческая тайна.

Оценка и учет нематериальных активов тесно связаны с правовой охраной объектов интеллектуальной собственности и правовым режимом сделок с ними. Нематериальные активы предприятия оцениваются по тем же видам стоимости, что и другое имущество, т. е. по первоначальной,

восстановительной, рыночной, инвестиционной, залоговой, страховой, налогооблагаемой.

После определения стоимости в рамках механизма предлагаемой системы управления нематериальными активами целесообразно выбрать последующий вариант использования объекта НМА – постановка на баланс либо коммерциализация на сторону.

Говоря о коммерциализации результатов интеллектуальной деятельности, важно подчеркнуть, что сначала необходимо определить объекты интеллектуальной собственности, которые могут быть востребованы на рынке, затем обеспечить их надежную правовую охрану, а уже следующим шагом должно быть создание рынка интеллектуальной собственности.

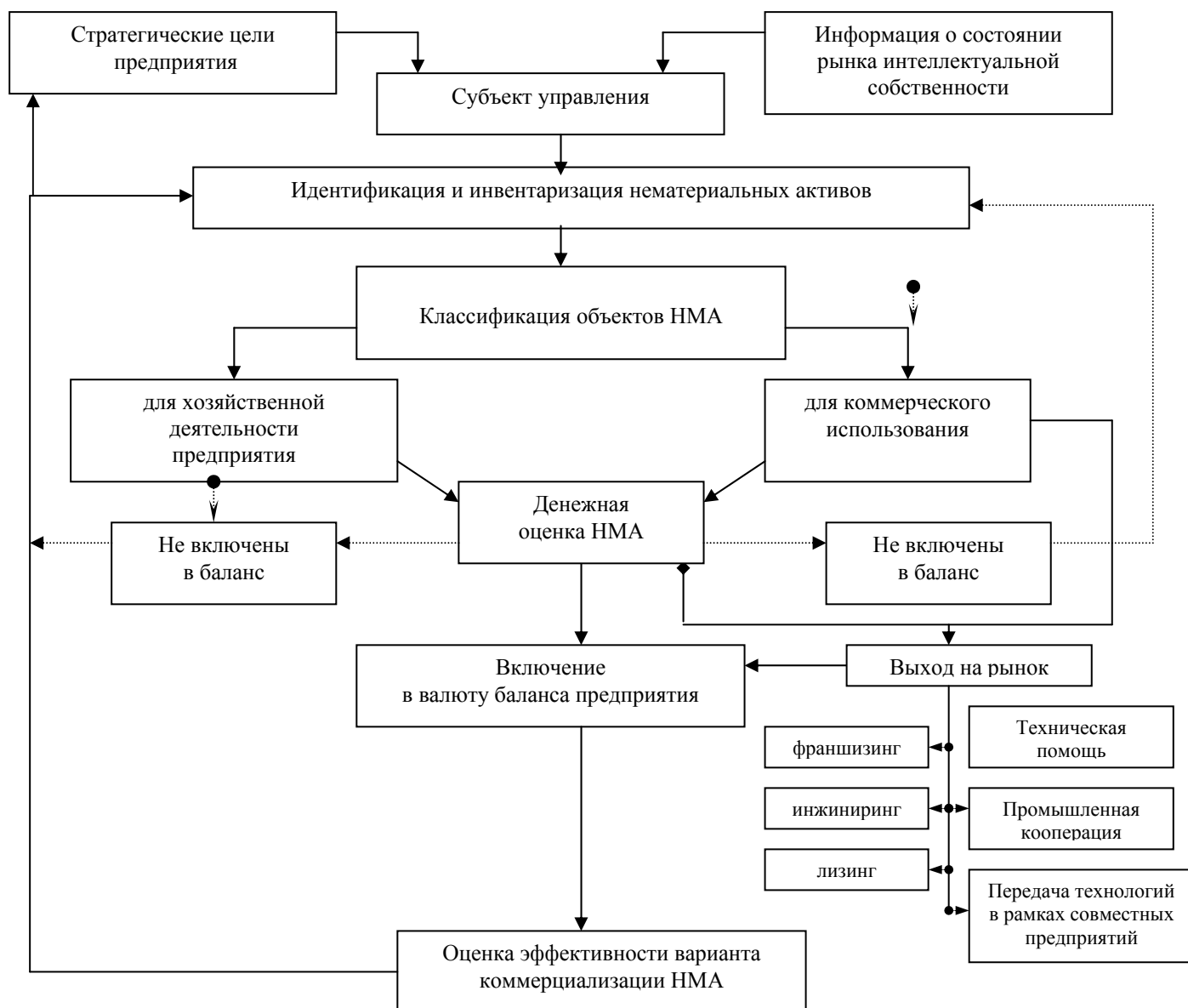


Рис. 2. Дерево управленческих решений при выборе варианта коммерциализации интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов предприятия (разработка автора)



Как правило, интеллектуальная собственность создается в два этапа. На первом этапе создается сама собственность как инструмент разработки новых технологий или продуктов. На втором этапе собственность доводится до коммерческого результата, юридически оформленного в виде нематериальных активов предприятия.

Так как нематериальные активы представляют собой юридически оформленные права на идентифицируемые объекты интеллектуальной собственности предприятия, то практическое использование нематериальных активов в деятельности предприятий – это, по сути, процесс коммерциализации инновационной сферы. Он включает в себя, во-первых, классификацию объектов интеллектуальной собственности, на базе которой формируется предварительная оценка их рыночной стоимости, во-вторых, включение стоимости нематериальных активов в состав имущества предприятий, и, в-третьих, непосредственно коммерциализацию нематериальных активов.

Вопросы организации грамотной коммерциализации интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов возникают и при поиске дополнительных финансовых ресурсов в ходе осуществления инвестиционной деятельности.

Объекты ИС зачастую не находят себе применения в первую очередь из-за того, что сами создатели не могут правильно определить форму использования новшества, выбрать сферу его применения и круг потенциальных потребителей.

Для решения указанной проблемы автором предлагается использовать варианты коммерциализации интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов в виде дерева решений (рис. 2).

Предложения автора позволят не только своевременно обеспечить субъект управления достоверной, полной информацией о наличии всех объектов ИС, но и выбрать наиболее приемлемый вариант использования объекта ИС с учетом состояния рынка интеллектуальных услуг и стратегических целей предприятия.

Согласно требованиям отечественного и международного законодательства объект интеллектуальной собственности отражается на балансе юридического лица в виде нематериальных активов в том случае, если существует вероятность получения будущих экономических выгод, обусловленных его использованием и данный объект можно идентифицировать.

Одним из важных приемов коммерческого использования ИС является регулярный пересмотр неиспользуемых в производстве собственных разработок и технологий с последующим предложением по их продаже. Например, предприятия и фирмы располагают неиспользуемыми технологиями, представляющими значительный интерес для других фирм. Такие технологии являются результатом разработки, не нашедшей применения в хозяйственной деятельности, или же представляющие собой побочный продукт основного проекта. Их продажа не требует ни дополнительных

капиталовложений, ни каких-либо других существенных затрат, но может принести прибыль.

Предлагаемая схема коммерциализации объектов ИС предусматривает ряд последовательных действий, представленных в виде алгоритма, которые позволят предприятию систематизировать имеющуюся информационную базу объектов ИС по критерию коммерческого использования и выбрать наиболее приемлемый вариант использования данного объекта.

В качестве критерия выбора варианта коммерческого использования объектов ИС может служить экономический эффект от их использования либо в собственном производстве, либо при их реализации сторонним организациям.

Алгоритм принятия решений может быть структурирован в виде следующих шагов:

Шаг 1. Анализ информации о состоянии рынка интеллектуальной собственности и стратегических целях развития предприятия.

Шаг 2. Идентификация и инвентаризация нематериальных активов с целью формирования информационной базы об имеющихся на предприятии объектах интеллектуальной собственности.

Шаг 3. Систематизация объектов ИС по возможности их использования в хозяйственной деятельности предприятия, либо для коммерческого использования. В случае, если объекты ИС не могут быть использованы для реализации на сторону и не могут быть включены в баланс предприятия, рекомендуется вернуться к шагу 1.

Шаг 4. Определение результата от коммерческой реализации объекта ИС одним из следующих способов: франшизинг, лизинг, техническая помощь, инжиниринг, промышленная кооперация либо в виде передачи технологии в рамках совместных предприятий.

Шаг 5. Включение в баланс предприятия объектов интеллектуальной собственности в виде нематериальных активов для целей обеспечения хозяйственной деятельности предприятия (раздел I «Необоротные активы» Баланса) и отражение в балансе результатов коммерческой реализации объектов НМА (раздел II «Оборотные активы» Баланса).

Шаг 6. Определение эффективности использования нематериальных активов и их влияния на показатели деятельности предприятия.

При реализации предложенной схемы важно установление взаимоотношений между субъектами рыночных отношений при коммерциализации интеллектуальной собственности в процессе инновационной деятельности.

По характеру проявления взаимоотношений можно выделить три основных аспекта: технический (связанный непосредственно с показателями производства продукции на основе использования объектов интеллектуальной собственности); финансово-экономический (связанный с использованием продукции инновационной деятельности и соответствующим перераспределением финансовых средств); социально-правовой (связанный с моральными и юридическими нормами и традициями, которые необходимо учитывать в предпринимательской деятельности).

Предложенный алгоритм принятия управленческих решений при различных вариантах использования объектов интеллектуальной собственности предприятия характеризуется цикличностью и непрерывностью действий, возможностью корректировки стратегических целей предприятия в зависимости от эффективности их использования.

Основными проблемами коммерциализации объектов интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов являются:

- проблема распределения прав на ОИС (между работником и нанимателем; между организацией-исполнителем и организацией-заказчиком; исполнителями совместных научно-технических разработок);

- проблема выбора оптимальной формы охраны результата интеллектуальной деятельности и оформления исключительных прав;

- проблема определения наиболее эффективной формы коммерческого использования ОИС;

- финансово-экономические проблемы коммерческого использования интеллектуальной собственности и ее бухгалтерского учета (постановка на бухгалтерский учет, оценка стоимости, налогообложение и др.).

Коммерциализация ОИС позволяет получить ряд практических преимуществ:

- владельцы интеллектуальной собственности могут быть учредителями фирм без отвлечения реальных денежных средств путем внесения объектов интеллектуальной собственности в уставный капитал предприятия;

- возможность получать дополнительные доходы за передачу права пользования интеллектуальной собственностью;

- возможность использовать в качестве залога при получении кредита;

- обеспечивает защиту от конкурентов на период выведения на рынок новой продукции, а также защиту от недобросовестной конкуренции;

- способствует созданию рекламного имиджа у покупателя при информировании о правовой охране выпускаемой продукции или работе по лицензии известного производителя;

- позволяет снизить налог на прибыль путем уменьшения налогооблагаемой базы на величину амортизации нематериальных активов и величину затрат на создание объектов интеллектуальной собственности, а также уменьшить налог на добавленную стоимость, если сделка оформляется как патентный, лицензионный или авторский договор [9].

Таким образом, коммерциализация интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов ведет к накоплению капитала, обеспечивает финансовую поддержку разработчиков, владельцев собственности и участников проекта, позволяет сформировать крупный уставной капитал без отвлечения денежных средств; значительно повысить стоимость предприятия без существенных материальных затрат.

Предложенная схема управленческих решений вариантов коммерциализации интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов позволит повысить оперативность принятия решений, систематизировать имеющуюся информационную базу объектов ИС по

критерию коммерческого использования, выбрать наиболее приемлемый вариант использования данного объекта.

III. Функции. Под функциями субъекта управления нематериальными активами понимаются виды деятельности в управлении, обособившиеся в процессе специализации управленческого труда. Основные функции подразделяются на две группы, определяемые сущностью процесса управления: общие и специфические.

Общие функции управления включают: планирование; организацию; координацию; мотивацию; контроль.

Состав специфических функций обусловлен конкретным объектом управления. В качестве объекта рассматриваемой системы управления выступают нематериальные активы предприятия и складывающаяся в процессе его формирования и использования совокупность финансовых отношений между участниками. К специфическим функциям управления нематериальными активами можно, к примеру, отнести следующие:

- информационная поддержка управления НМА (формирование информационных потоков и корпоративных баз данных о наличии, качестве, источниках и результатах использования НМА);

- мониторинг (отслеживание эффективности экономико-производственных процессов хозяйственной деятельности предприятия, использующих НМА);

- диагностика (анализ всех действий, осуществленных в процессе управления НМА: содержания, качества, своевременности контрольных мероприятий, достоверности результатов и оценки их эффективности как элементов системы управления НМА и подсистемы управления организации в целом);

- анализ (выявление причин расхождения плановых показателей и полученных результатов, рекомендации по корректировке дальнейших действий или констатация факта достижения поставленных целей и выполнения плана);

- контроллинг (инструмент планирования, учета, анализа НМА, используемый для принятия решений на базе компьютеризированной системы сбора и обработки информации) [5].

IV. Методы. Метод управления - совокупность способов и приемов воздействия субъекта управления посредством своей деятельности на управляемый объект для достижения поставленной цели.

К основным методам управления нематериальными активами относятся: экономические; организационно-распорядительные; социально-психологические методы управления.

Кроме того, методический аппарат управления НМА предприятия целесообразно формировать на базе анализа массивов документов, которые выделяют в пять групп [10]: метод структурно-морфологического анализа; метод определения характеристик публикационной активности; метод, базирующийся на выявлении групп патентных документов с семейством

патентов-аналогов большой мощности, или просто метод патентов-аналогов; метод терминологического и лексического анализа; метод показателей.

V. Стратегии. Выбор стратегии является важнейшей составляющей цикла менеджмента нематериальных активов. Стратегия управления НМА разрабатывается и осуществляется в рамках общей стратегии управления предприятием.

Стратегия может быть объединена с процессом принятия решений. В обоих случаях имеются цели (объекты стратегии) и средства, с помощью которых достигаются поставленные цели (принимаются решения).

В рамках рассматриваемой системы управления НМА объектами стратегии выступают нематериальные активы предприятия, сгруппированные по объектам управления:

- объекты интеллектуальной собственности;
- отложенные затраты предприятия;
- гудвилл;
- права пользования природными ресурсами;
- нетрадиционные нематериальные активы – ноу-хау, клиента, методики управления и пр.

Стратегия – это детальный всесторонний комплексный план достижения поставленных целей.

Так как объекты интеллектуальной собственности, как результат инновационной деятельности предприятия, занимают большую часть в структуре нематериальных активов предприятия, следовательно, при выборе стратегии управления НМА целесообразно учитывать типы инновационных стратегий.

Выделяют следующие типы инновационных стратегий:

1. Наступательная – характерна для фирм, основывающих свою деятельность на принципах предпринимательской конкуренции. Она свойственна малым инновационным фирмам.

2. Оборонительная стратегия направлена на то, чтобы удержать конкурентные позиции фирмы на уже имеющихся рынках. Главная функция такой стратегии – активизировать соотношение «затраты – результат» в инновационном процессе. Такая стратегия требует интенсивных НИОКР.

3. Имитационная стратегия используется фирмами, имеющими сильные рыночные и технологические позиции.

Имитационная стратегия применяется фирмами, не являющимися пионерами в выпуске на рынок тех или иных нововведений. При этом копируются основные потребительские свойства (но не обязательно технические особенности) нововведений, выпущенных на рынок малыми инновационными фирмами или фирмами-лидерами.

С выбором стратегии связана разработка планов проведения исследований и разработок и других форм инновационной деятельности.

Разработка стратегии может осуществляться тремя путями: «сверху-вниз», «снизу-вверх» и с помощью консультативной фирмы. В первом случае

стратегический план разрабатывается руководством компании и как приказ спускается по все уровням управления.

При разработке «снизу-вверх» каждое подразделение (служба маркетинга, финансовый отдел, производственные подразделения, служба НИОКР и т.д.) разрабатывает свои рекомендации по составлению стратегического плана в рамках своей компетенции. Затем эти предложения поступают руководству фирмы, которое обобщает их и принимает окончательное решение на обсуждении в коллективе. Это позволяет использовать опыт, накопленный в подразделениях, непосредственно связанных с изучаемыми проблемами и создает у работников впечатление общности всей организации в разработке стратегии.

Фирма может воспользоваться и услугами консультантов для исследования организации и выработки стратегии.

Система стратегического управления нематериальными активами в рамках предлагаемой системы предусматривает:

- выделение ресурсов предприятия под стратегические цели независимо от фактической структуры управления нематериальными активами предприятия и производственно-хозяйственной деятельностью в целом;
- создание центров руководства каждой стратегической целью;
- оценку и стимулирование производственных подразделений и их руководителей по степени достижения стратегических целей.

В предложенной автором системе управления нематериальными активами предприятия информацию о состоянии внешней среды формируют следующие данные: законодательство в сфере интеллектуальной собственности, в т.ч. законодательство, регламентирующее порядок учета нематериальных активов предприятия; источники и способы поступления НМА на предприятие; инновационная деятельность предприятия; НИОКР; информация о состоянии активного рынка интеллектуальной собственности; результаты анализа нематериальных активов по направлениям в зависимости от объекта учета и управления и пр.

Конечным результатом управления нематериальными активами предприятия является управленческое решение, которое включает в себя: выработку и постановку цели; изучение проблемы на основе получаемой информации; выбор и обоснование критериев эффективности (результативности) и возможных последствий принимаемого решения; обсуждение со специалистами различных вариантов решения проблемы (задачи); выбор и формулирование оптимального решения; принятие решения; конкретизацию решения для его исполнителей.

В рамках рассматриваемой системы управления предприятий на выходе формируются управленческие решения относительно: формирования эффективной структуры нематериальных активов; создания устойчивых конкурентных преимуществ на основе принадлежащих предприятию НМА; увеличения стоимости промышленного предприятия.

Принятое управленческое решение относительно повышения эффективности использования нематериальных активов предприятия подлежит обязательной оценке.

Предложенная автором комплексная концептуальная система управления НМА является открытой подсистемой управления предприятия и характеризуется непрерывностью функционирования, цикличностью, эмерджентностью (целостностью), возможностью корректировки целей управления на любом этапе согласно принятой стратегии развития предприятия.

Таким образом, на основе проведенных исследований автором впервые разработана комплексная концептуальная система управления нематериальными активами промышленных предприятий, состоящая из взаимосвязанных компонентов: субъекта и объекта управления; механизма управления; блоков входа (внешняя среда) и выхода (управленческие решения); наличия обратной связи о состоянии управляемого объекта; оценки эффективности принимаемых управленческих решений.

Реализация предлагаемой системы управления НМА на практике позволит:

- повысить эффективность управления нематериальными активами и в целом капиталом предприятия;
- упорядочить информацию обо всех принадлежащих предприятию НМА, обеспечив ее полноту, достоверность и релевантность, сократив время на ее поиск по формируемому запросу;
- представить алгоритм действий субъекта управления при организации и осуществлении управляющего воздействия на объект управления, что позволит выявить не учтенные ранее нематериальные активы предприятия, выбрать наиболее эффективный вариант их коммерциализации с последующим определением эффекта, что в итоге приведет к значительному сокращению затрат рабочего времени в области менеджмента нематериальных активов;
- обеспечить организацию и проведение постоянного мониторинга, анализа, планирования и прогнозирования нематериальных активов промышленного предприятия в условиях риска и недостаточности информации.

### **Литература:**

1. Радыгин Ю.А. Управление нематериальными ресурсами промышленного предприятия: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством»/ Ю.А. Радыгин.- Уфа, 2009.-23 с.
2. Мармыш С.Б. Оценка и управление стоимостью интеллектуальных активов промышленного предприятия: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством»/ С.Б. Мармыш.- Ижевск, 2007.- 26 с.
3. Волкова Г.Л. Обеспечение устойчивого развития промышленного предприятия на основе управления нематериальными факторами стоимости: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством»/Г.Л.Волкова.- М, 2006.- 24 с.

4. Шатраков А.Ю. Условия и механизмы управления нематериальными активами / А.Ю. Шатраков, Н.И. Комков, Е.В. Юрченко и др.- М.: Экономика, 2009.- 302 с.
5. Ольховский В.В. Управление нематериальными активами как инновационным ресурсом развития современных организаций: Монография/ В.В. Ольховський. - М.: РАГС, 2008. - 304 с.
6. Шимко П.Д. Оптимальное управление экономическими системами: Учеб. Пособие/ П.Д.Шимко.- Спб.: Бизнес-пресса, 2004.- 240 с.
7. Волкова В.Н. Теория систем и системный анализ в управлении организациями: Справочник: Учеб. пособие / В.Н. Волкова, А.А. Емельянов. - М.: Финансы и статистика, 2006. - 848 с : ил.
8. Долятовский В.А. Исследование систем управления: Учебное-практическое пособие/ В.А. Долятовский, В.Н. Долятовская. – М.: MapT, 2003 - 256 с.
9. Науменко П.О. Коммерциализация интеллектуальных активов в процессе развития производства инновационного продукта/П.О. Науменко, Т.И. Крахмалева// Технологические системы.- 2004.- №5-6.- С.15-18.
10. Ильенкова С.Д. Инновационный менеджмент. Учебник/ С.Д. Ильенкова. – М.: Юнити, 1997 г. – 308 с.

## **2.12. МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНИМИ ПРОЦЕСАМИ**

***Стрижеус Л.В.,***

к.е.н., доцент, доцент кафедри менеджменту та маркетингу,

***Тендюк А.О.***

к.е.н., доцент, доцент кафедри менеджменту та маркетингу,

*Луцький національний технічний університет*

Організацію, як функцію менеджменту прийнято розглядати як процес здійснюваний керівником і спрямований на розподіл спільної діяльності серед виконавців і встановлення між ними причинних відносин, що викликають ефект додаткового корисного результату [1, с.202].

Організація – це процес створення структури підприємства, що дає можливість людям ефективно працювати разом для досягнення цілей [2].

Розглядаючи функцію організація як засіб забезпечення ефективності колективних дій людей у процесі досягнення загальних цілей, можна виділити два рівні її виконання — рівень виробничих підрозділів (цехів) і рівень апарату управління підприємством. Такий підхід приводить до розмежування завдань організації на два специфічних класи: задачі організація фізичної праці і організація управлінської праці [1, с.208].

*Організація фізичної праці* визначена необхідністю синхронізації дій працівників, зайнятих у процесі перетворення вихідних ресурсів у готову продукцію. Задачі організування є засобами, що забезпечують повноту і правильність реалізації управлінських рішень, прийнятих на стадії планування в процесі господарської діяльності.

*Організація управлінської праці* визначається прийнятою на підприємстві концептуальною схемою організаційної структури управління й існуючою системою делегування повноважень (рівнем централізації або



децентралізації) в апараті управління. Оскільки завдання ефективної реалізації функції організація складають значну частку завдань менеджменту підприємства, актуальним є питання їх аналізу та оцінки.

Організаційна структура управління підприємством – це впорядкована сукупність органів управління діяльністю підприємства та взаємозв'язків між ними. Організаційна структура управління в системі менеджменту підлягає постійним змінам під впливом факторів внутрішнього та зовнішнього середовища, а також ситуацій та результатів виробничо-господарської діяльності підприємства.

Джерелами інформації для аналізу організаційної структури управління є власне структура управління підприємством, положення про структурні підрозділи, посадові інструкції, штатний розклад підрозділів, накази і розпорядження керівників, результати опитування працівників, нормативно-довідкові матеріали, основні техніко-економічні показники діяльності підприємства, матеріали із зарубіжного досвіду тощо.

Ефективність організаційних структур управління може оцінюватися за наступними критеріями [3, с. 143-145]:

1. Рівень надійності (працездатності) організаційної структури управління, що характеризується : мірою раціональності і структуризації ціле системи на елементи на підставі групування завдань для визначення видів робіт, групування видів робіт і розподілі управлінських функцій, що забезпечується дотриманням принципів актуалізації і зосередження функцій; мірою раціональності структури взаємовідносин між елементами, яка забезпечується дотриманням принципу сумісності як умови їх взаємозв'язку і взаємодії;

2. Рівень використання ринкових можливостей, що характеризується здатністю господарської системи через свою організаційну структуру реалізувати комплекс цілей і завдань функціонування і розвитку організації у зовнішньому середовищі;

3. Рівень використання внутрішніх можливостей, що характеризується здатністю організаційних структур управління досягти поставлених цілей при мінімальних і необхідних витратах, що і забезпечує механізм управління.

Критерій ефективності будь-якого елемента організаційної структури управління визначається з урахуванням специфіки кожного елемента та їх взаємозв'язку: реалізація поставлених цілей (цільова ефективність); забезпечення мінімуму витрат для досягнення кінцевого результату (ресурсна ефективність).

Аналіз різних точок зору, існуючих з приводу показників оцінки ефективності організаційної структури управління підприємством, дозволяє виділити ряд концептуальних наукових підходів, які відрізняються своєю спрямованістю [3]:

Перший методичний підхід, передбачає оцінку ефективності системи управління через показники, що характеризують діяльність керованого об'єкта. Основними критеріями оцінки ефективності при цьому підході є: показники

обсягу виробництва та реалізації продукції у вартісному вираженні, балансовий і чистий прибуток, собівартість продукції, показники виконання договірних зобов'язань, як узагальнюючі критерії, що вказують на ефективну діяльність підприємства, а отже і системи управління ним.

Другий методичний підхід, ефективність системи управління розглядає через співвідношення результатів виробничо-господарської діяльності і витрат на управління. До витрат на управління організацією відносяться: поточні витрати на утримання апарату управління, в тому числі витрати на оплату роботи апарату управління, витрати на підготовку і перепідготовку управлінських кадрів; витрати на формування та підтримку працездатності і ефективності функціонування самої організаційної структури управління, в тому числі оплата консалтингових послуг сторонньої організації, витрати на окремі заходи (збори різного роду комітетів, підтримання їх довгостроковий функціонування, фінансування роботи експертних рад або окремих експертів).

Третій методичний підхід передбачає здійснення оцінки ефективності системи управління за якісними критеріями, такими як кількість ієрархічних рівнів структури управління, наявність комунікаційних зв'язків, кількість відділів та каналів зв'язку, рівень структурованості, централізації та дублювання управлінських функцій та завдань в рамках відділів, підрозділів, служб та узагальнено рівнів управління, спосіб координації та ін. Оцінка ефективності системи управління тут проводиться на основі оцінки загальних і конкретних цілей, функцій, завдань управління, організаційної структури управління, характеристик процесу управління, методів управління та розробки управлінських рішень, складом технічних засобів управління і т.д.

Четвертий методичний підхід передбачає оцінку ефективності системи управління на її здатності досягати поставлених цілей.

П'ятий методичний підхід є комплексним і включає поєднання наступних груп показників: 1) показники, що характеризують ефективність системи управління через кінцеві результати діяльності організації та витрати на управління; 2) якісні показники - продуктивність управлінського персоналу, економічність, адаптивність, гнучкість організаційної структури, оперативність і надійність систем управління; 3) показники раціональності організаційної структури та її техніко-організаційного рівня.

Шостий методичний підхід передбачає, що показник ефективності функціонування організації визначається на основі сформованої мети, якої вона прагне досягнути при мінімальних загальних витратах.

Ми підтримуємо думку Мартиненка М.М., оскільки вона передбачає поєднання цільового та функціонального підходу до управління, і вважаємо, що аналіз організаційної структури треба здійснювати в три етапи [1]:

1. Встановлення ступеня відповідності організаційної структури місії та цілям організації з врахуванням її особливостей. Оцінювання відповідності організаційної структури системам управління, цілям, завданням і перспективам розвитку підприємства здійснюють у певній послідовності. Спочатку встановлюють тип організаційної структури, згодом розробляють матриці цілей (завдань) підприємства і порівнюють їх за допомогою таблиці з

існуючою організаційною структурою (табл. 3). Умовними позначеннями, наприклад, “-”, або “+” на основі розрахунку відповідних часток визначають участь у вирішенні конкретних завдань. Матричні таблиці заповнюються у розрізі підрозділів апарату управління та підприємства загалом.

Таблиця 3

Таблиця реалізації цілей в межах існуючої організаційної структури

Підрозділи апарату управління, посадові особи	Перелік цілей (завдань) організації	
	Забезпечення оптимальних поставок	Зміна технології, складальних робіт
Директор	+	+
Заступник з економічних питань	-	+
Головний інженер	-	+
Заступник з маркетингу	+	-
Відділ збуту	+	-
Планово-економічний відділ	-	+

За допомогою такого підходу визначаються завдання, які мають вирішувати апарат чи структурна ланка управління; проблеми, що вирішуються не в повному обсязі, або не достатньо якісно не відповідають призначенню ланок; функції, що дублюються кількома ланками через не встановлені лінійні і функціональні зв'язки.

2. Аналіз побудови організаційної структури. З'ясовують на скільки раціональною є побудована організаційна структура, функції та завдання підрозділів в управлінських процесах. Їх аналіз здійснюють за такими напрямками: оцінювання структури відповідно до виду структури; аналіз кількості підрозділів чи ланок; аналіз їх функціонування; оцінювання взаємозв'язків апарату управління і виконавців. Предметом аналізу є горизонтальний і вертикальний розподіл управлінських повноважень, при цьому встановлюють ступінь централізації, рівень спеціалізації та конкуренції в підрозділах апарату управління, технологію процесів управління; необхідні функції для управління конкретним об'єктом, фактично виконувані функції управління, функції управління передбачені статутними інструкціями та директивними документами. На основі опитування кожного керівника управління складається табл. 4.

Таблиця 4

Перелік і характеристика фактично виконуваних функцій менеджменту

Функції	Терміни виконання	Служби за якими закріплюється виконання	Відповідальність посадової особи	Трудоємність виконання	Висновки про доцільність виконання функцій

На її основі складають матрицю функціонального розподілу функцій апарату управління (табл. 5).

Таблиця 5

Матриця функціонального розподілу функцій апарату управління

Функції	Підрозділи, менеджери, інші посадові особи, що виконують функції						
	Фін. відділ	ПЕВ	Відділ збуту	Конструк. відділ	Відділ кадрів	Виробн. відділ	Юридичний відділ

### 3. Узагальнення інформації та обґрунтування висновків.

Крім якісної оцінки організаційних структур управління, необхідною є кількісна їх оцінка, на основі певних критерії та показників.

Основні показники, напрацьовані вітчизняною та зарубіжною наукою, що дозволяють провести оцінку організаційної структури управління підприємством, наведено нижче [3;4;5;6;7;8;9;10;11;12]:

*Коефіцієнт ланковості:*

$$K_l = \frac{C_{л.ф.}}{C_{л.оп.}}, \quad (1)$$

де  $K_l$  – коефіцієнт ланковості;

$C_{л.ф.}$  – фактична кількість ланок на даному підприємстві;

$C_{л.оп.}$  – оптимальна кількість ланок на підприємстві, яке обране за базовий варіант.

Якщо коефіцієнт ланковості близький до 1, то кількість ланок на підприємстві, що аналізується, наближається до оптимальної кількості ланок;

*Коефіцієнт раціональності структури управління:*

$$K_{pc} = 1 - (A_\phi / A_n), \quad (2)$$

$$K_{pc} = 1 - (Ч_\phi / Ч_c), \quad (3)$$

де  $A_\phi, A_n$  – кількість підрозділів в апараті управління у діючій та типовій структурі;

$Ч_\phi, Ч_n$  – чисельність працівників апарату управління у діючій та типовій структурі.

*Коефіцієнт централізації управління:*

$$K_y = \frac{C_m}{C_m + C_c}, \quad (4)$$

де  $K_y$  – коефіцієнт централізації управління;

$C_m$  – кількість працівників топ-менеджменту (вищий рівень управління);

$C_c$  – кількість працівників мідл-менеджменту (середній рівень).

Чим менший коефіцієнт від 1, тим більший ступінь децентралізації на підприємстві.

*Коефіцієнт керованості:*

$$K_k = \frac{H_k}{\Phi_k}, \quad (5)$$

де  $K_k$  – коефіцієнт керованості;

$N_k$  – середня норма керованості для управлінців відповідного рівня (для керівників вищої ланки 6-8 чоловік, в окремих випадках 10-12, для керівників нижчої ланки – 20-25 чол.);

$\Phi_k$  – фактичний рівень керованості на підприємстві.

*Коефіцієнт зайнятості персоналу в апараті управління:*

$$K_z = \frac{C_y}{C_{ПВП}}, \quad (6)$$

де  $K_z$  – коефіцієнт зайнятості персоналу в апараті управління;

$C_y$  – чисельність апарату управління;

$C_{ПВП}$  – чисельність промислово-виробничого персоналу.

Цей показник характеризує питому вагу управлінського персоналу в загальній кількості ПВП.

*Коефіцієнт дублювання функцій:*

$$K_d = \frac{C_{ф.н.}}{C_{ф.з.}}, \quad (7)$$

де  $K_d$  – коефіцієнт дублювання функцій;

$C_{ф.н.}$  – кількість функцій, закріплених за декількома підрозділами;

$C_{ф.з.}$  – загальна кількість функцій.

Чим ближче цей коефіцієнт до 1, тим небезпечніша ситуація в апараті управління, оскільки декілька підрозділів виконують одну і ту саму функцію.

*Коефіцієнт актуалізації функцій управління:*

$$K_{а.ф.} = C_{о.д.} / C_{ф.}, \quad (8)$$

де  $C_{о.д.}$  – кількість основних і додаткових функцій, обумовлена деревом цілей системи;

$C_{ф.}$  – кількість фактично виконуваних функцій;

Якщо  $K_{а.ф.} > 1$  це означає, що частина цільових функцій не реалізується на підприємстві.

*Коефіцієнт концентрації функцій управління:*

$$K_{к.ф.} = C_{осн.} / C_{ф.}, \quad (9)$$

де  $C_{осн.}$  – кількість основних функцій управління;

$C_{ф.}$  – загальна фактична кількість функцій управління.

Під основними розуміють функції, обумовлені ключовими цілями системи, під допоміжними – ті, за допомогою яких реалізуються основні.

*Коефіцієнт накопичення організаційною структурою дисфункцій:*

$$K_{н.д.} = \sum (C_{х.ф.} / C_{ф.ф.})n, \quad (10)$$

де  $C_{х.ф.}$  – кількість характерних для ланки управління функцій;

$C_{ф.ф.}$  – кількість фактично виконуваних ланкою управління функцій;

$n$  – кількість ланок управління.

*Коефіцієнт глибини спеціалізації управлінських робіт:*

$$K_{г.с.} = 1 - (Tr_{проф} / T_p), \quad (11)$$

де  $Tr_{проф}$  – обсяг робіт, профільних для даного підрозділу;

$T_p$  – загальна трудомісткість робіт, що виконуються даним підрозділом.  
*Коефіцієнт якості виконання управлінських функцій:*

$$K_y = 1 - \frac{\sum_{s=1}^n t_{в.ч.s}}{\sum_{j=1}^m \Phi_j}, \quad (12)$$

де  $\sum_{s=1}^n t_{в.ч.s}$  - загальна сума втрат робочого часу працівниками підрозділу, яким керує менеджер, за певний період, викликаних несвоєчасним або/та неякісним виконанням менеджером і-тої функції, год/період;

$\Phi_j$  – загальний дійсний фонд робочого часу j-го працівника підрозділу за той самий період;

$n$  - кількість функцій управління;

$m$  – кількість працівників підрозділу.

*Коефіцієнт охоплення повноважень з певної функції менеджменту:*

$$K_o = \frac{P_\phi}{P_n}, \quad (13)$$

де  $P_\phi$  – фактичний перелік повноважень, які реалізуються в мережі даної функції;

$P_n$  – перелік повноважень, необхідних для здійснення ефективного управління.

*Коефіцієнт дублювання управлінських робіт ( $K_d$ ) у межах конкретної функції управління:*

$$K_d = \frac{T_d}{T_s}, \quad (14)$$

де  $T_d$  – трудомісткість управлінських робіт, які дублюються;

$T_s$  – загальна трудомісткість управлінських робіт у мережі конкретної функції.

*Коефіцієнт концентрації управлінських робіт у мережі даної функції менеджменту ( $K_k$ ):*

$$K_k = \frac{T_\phi}{T_s}, \quad (15)$$

де  $T_\phi$  – обсяг управлінських робіт даної функції, які виконуються у відповідному підрозділі;

$T_s$  – загальна трудомісткість управлінських робіт, у мережі даної функції.

*Коефіцієнт централізації функції управління ( $K_u$ ):*

$$K_u = \frac{T_d}{T_n + T_e}, \quad (16)$$

де  $T_n$  – обсяг управлінських робіт у мережі даної функції менеджменту, які виконуються на нижчих рівнях управління (відділи, служби, лабораторії тощо);

$T_e$  – обсяг управлінських робіт у мережі даної функції менеджменту, які виконуються на вищому рівнях управління (цех, дільниця).

*Коефіцієнт оперативності управління:*

$$K_{o.y.} = \frac{\sum_{i=1}^n D \times \partial \times P}{\sum_{i=1}^n D \times P}, \quad (17)$$

де  $K_{o.y.}$  – коефіцієнт оперативності управління;

$D$  – встановлений термін виконання відповідних документів;

$\partial$  – питома вага документів певного виду;

$P$  – відставання від прийнятого терміну виконання документів;

$n$  – кількість видів документів.

Коефіцієнт оперативності управління характеризує своєчасність виконання документів в апараті управління.

*Коефіцієнт ефективності організаційної структури управління:*

$$K_{ef.} = \frac{P_k}{B_y}, \quad (18)$$

де  $K_{ef.}$  – коефіцієнт ефективності організаційної структури;

$P_k$  – кінцевий результат (ефект), отриманий від функціонування організаційної структури управління;

$B_y$  – витрати на управління (фонд оплати праці працівників апарату управління, видатки на утримання офісу, на придбання та ремонт певних засобів, на приймання, аналіз та передачу управлінської інформації тощо).

*Коефіцієнт ефективності управління:*

$$E_y = \frac{EK_y}{E_e} = \frac{\frac{B_y}{\Phi}}{\frac{Y_{ч.п.}}{Ч_{ПВП}}} = \frac{B_y \times Ч_{ПВП}}{\Phi \times Y_{ч.п.}}, \quad (19)$$

де  $E_y$  – коефіцієнт ефективності управління;

$EK_y$  – економічність управління;

$E_e$  – ефективність виробництва;

$B_y$  – витрати на управління;

$\Phi$  – сукупна вартість основних та оборотних фондів;

$Y_{ч.п.}$  – умовно чиста продукція;

$Ч_{ПВП}$  – чисельність промислово-виробничого персоналу.

*Інтегрований показник організаційної структури:*

$$K_{int.} = 1 - \frac{B_{y_1} \times \Pi_e}{\Phi_{o_1} \times \Phi_{e_1}}, \quad (20)$$

де  $K_{int.}$  – інтегрований показник організаційної структури;

$B_y$  – витрати на управління, що припадають на одного працюючого;

$P_6$  – питома вага управлінських працівників у загальній чисельності працюючих;

$\Phi_{o_1}$  – фондоозброєність (вартість основних і оборотних фондів, що припадає на одного працюючого);

$\Phi_{e_1}$  – фондovіддача (умовно чиста продукція, що припадає одиницю основних та оборотних фондів).

*Коефіцієнт інтенсивності робочого часу:*

$$K_i = 1 - \frac{B_m}{\Phi}, \quad (21)$$

де  $B_m$  – втрати робочого часу, %

$\Phi$  – номінальний фонд робочого часу, 100.

*Коефіцієнт раціонального використання робочого часу:*

$$K_p = 1 - \frac{B_n}{\Phi}, \quad (22)$$

де  $B_n$  – витрати робочого часу на невластиві функції

$\Phi$  – номінальний фонд робочого часу, 100

Нормативне значення обох коефіцієнтів становить 1.

*Коефіцієнт використання робочого часу:*

$$K_1 = K_i \times 5 \times K_p. \quad (23)$$

*Коефіцієнт кваліфікації:*

$$K_{кв} = \frac{Ч_{кв}}{Ч_3}, \quad (24)$$

де  $Ч_{кв}$  – чисельність працівників з вищою та середньою спеціальною освітою;

$Ч_3$  – загальна чисельність працівників.

Нормативне значення коефіцієнта повинне відповідати 1.

*Коефіцієнт співвідношення спеціалістів за освітою:*

$$K_c = \frac{C_\phi}{C_n}, \quad (25)$$

де  $C_\phi$  – фактичне співвідношення спеціалістів з вищою та середньою спеціальною освітою

$C_n$  – нормативне співвідношення.

Нормативне співвідношення спеціалістів за освітою повинне бути 1:2.

*Коефіцієнт регламентації діяльності структурних підрозділів:*

$$K_{рег_1} = \frac{П_n}{П_3 \times 5}; 5 (1 - H_{еф}), \quad (26)$$

де  $П_n$  – кількість підрозділів, що мають затверджені положення;

$П_3$  – загальна кількість підрозділів;

$H_{еф}$  – питома вага невластивих витрат робочого часу.

*Коефіцієнт завантаженості працівників:*

$$K_4 = \frac{K_{к1} + K_{к2} + K_{к3} + K_{к4}}{4}, \quad (27)$$



де  $K_{\kappa_1}, K_{\kappa_2}, K_{\kappa_3}, K_{\kappa_4}$  – розраховані коефіцієнти керованості для директора, головних спеціалістів, управляючих та бригадирів відповідно.

*Коефіцієнт плановості* ( $K_{n_1}$  та  $K_{n_2}$ ):

$$K_{n_1} = \frac{P_{in}}{P_3}, \quad (28)$$

$$K_{n_2} = \frac{P_{zag}}{P_3}, \quad (29)$$

де  $P_{in}$  – чисельність працівників, які мають індивідуальні плани;

$P_3$  – загальна чисельність працівників;

$P_{zag}$  – чисельність працівників, охоплених загальними планами.

*Коефіцієнт вірогідності документації* ( $K_{B_0}$ ):

$$K_{B_0} = 1 - \frac{D_6}{D_3}, \quad (30)$$

де  $D_6$  – кількість бракованих документів за тиждень;

$D_3$  – загальна кількість документів за тиждень.

*Коефіцієнт планування робочих місць* ( $K_{n_1}$ ):

$$K_{n_1} = \frac{P_\phi}{P_n}, \quad (31)$$

де  $P_\phi$  – фактичне планування робочих місць;

$P_n$  – нормативне планування робочих місць (5).

*Коефіцієнт забезпеченості службовими приміщеннями* ( $K_{заб}$ ):

$$K_{заб} = \frac{P_{зф}}{P_{зн}}, \quad (32)$$

де  $P_{зф}$  – фактична забезпеченість одного працівника, м<sup>2</sup>

$P_{зн}$  – норматив забезпеченості, м<sup>2</sup> (0,5 м<sup>2</sup>).

*Коефіцієнт устрою службових приміщень* ( $K_{уст}$ ):

$$K_{уст} = \frac{Y_\phi}{Y_n}, \quad (33)$$

де  $Y_\phi$  – фактичний устрій приміщень, балів;

$Y_n$  – норматив устрою приміщень, балів (5 балів).

*Коефіцієнт співвідношення стану службових меблів* ( $K_{ст}$ ):

$$K_{ст} = \frac{M_\phi}{M_n}, \quad (34)$$

де  $M_\phi$  – фактичний стан меблів, балів;

$M_n$  – норматив стану меблів, балів, (5 балів).

*Коефіцієнт освітленості робочих місць* ( $K_{ос}$ ):

$$K_{ос} = \frac{O_\phi}{O_n}, \quad (35)$$

де  $O_\phi$  – фактична освітленість, балів;

$O_n$  – норматив освітленості, балів, (5 балів).

*Коефіцієнт температурного режиму ( $K_{mp}$ ):*

$$K_{mp} = \frac{T_\phi}{T_n}, \quad (36)$$

де  $T_\phi$  – фактичний температурний режим, балів;

$T_n$  – норматив температурного режиму, балів, (5 балів).

*Кольорового оформлення ( $K_\kappa$ ):*

$$K_\kappa = \frac{K_\phi}{K_n}, \quad (37)$$

де  $K_\phi$  – фактичне оформлення, балів;

$K_n$  – норматив, балів, (5 балів).

*Коефіцієнт тиші ( $K_{ми}$ ):*

$$K_{ми} = \frac{Ш_\phi}{Ш_n}, \quad (38)$$

де  $Ш_\phi$  – рівень тиші фактичний, балів;

$Ш_n$  – норматив, балів, (5 балів).

*Коефіцієнт психологічного середовища:*

$$K_8 = \frac{П_{фпк}}{П_{нпк}}, \quad (39)$$

де  $П_{фпк}$  – фактичний психологічний клімат, балів;

$П_{нпк}$  – норматив, балів, (5 балів).

*Коефіцієнт застосування засобів оргтехніки:*

$$K_9 = \frac{B_\phi}{B_n}, \quad (40)$$

де  $B_\phi$  – фактична вартість засобів оргтехніки на одного працівника, грн.;

$B_n$  – нормативна вартість, грн. (середня по галузі).

*Коефіцієнт стабільності управлінських кадрів:*

$$K_{10} = \frac{З_{зв}}{З_3}, \quad (41)$$

де  $З_{зв}$  – чисельність працівників, які звільнилися за рік;

$З_3$  – загальна чисельність працівників;

Нормативне значення коефіцієнт стабільності управлінських кадрів не повинна перевищувати 0,12.

*Коефіцієнт трудової дисципліни:*

$$K_{то} = 1 - \frac{D_n}{D_3}, \quad (42)$$

де  $D_n$  – кількість прогулів;

$D_3$  – загальна кількість відпрацьованих днів;

Нормативне значення коефіцієнта виконання обов'язків 1.

*Коефіцієнт виконання обов'язків:*

$$K_{во} = 1 - \frac{Ч_{см}}{Ч_3}, \quad (43)$$

де  $Ч_{см}$  – чисельність працівників, які отримали адміністративні стягнення;  
 $Ч_3$  – загальна чисельність працівників;

Нормативне значення коефіцієнта виконання обов’язків 1.

*Коефіцієнт раціональності структури управління:*

$$K_{р.у} = Ч_{уп.ф} / Ч_{уп.н}, \quad (44)$$

де  $Ч_{уп.ф}$  – фактична чисельність управлінців;

$Ч_{уп.н}$  – нормативна чисельність управлінців.

*Коефіцієнт децентралізації ОСУП:*

$$K_{д.у} = Ч_{уп. I} / Ч_{уп. II}, \quad (45)$$

де  $Ч_{уп. I}$  – чисельність управлінців первинних ланок;

$Ч_{уп. II}$  – чисельність управлінців вищої ланки управління.

*Коефіцієнт контролю:*

$$K_{контр.} = Ч_i / Ч_{уп.і}, \quad (46)$$

де  $Ч_i$  – кількість працівників, що працюють в організаційній структурі чи її підрозділі.

*Коефіцієнт дублювання функцій в системі управління:*

$$K_{д.ф} = F_{дубл} / F, \quad (47)$$

$F_{дубл}$  - кількість дубльованих функцій в СУ;

$F$  - загальна кількість функцій СУ;

*Коефіцієнт регламентації функцій:*

$$K_{р.ф.} = F_{регл} / (F + F_{н.р} \times F_{в.р}), \quad (48)$$

$F_{регл}$  - кількість регламентованих функцій в СУ;

$F_{н.р}$  - загальна кількість функцій СУ на нижньому рівні декомпозиції;

$F_{в.р}$  - середня кількість функцій перед нижнім рівнем декомпозиції.

*Коефіцієнт поєднання функцій СУ*

$$K_{н.ф.} = F_{сум} / F, \quad (49)$$

$F_{сум}$  - кількість функцій СУ, що суміщаються.

*Коефіцієнт інновацій СУ:*

$$K_i = F_{ін} / F, \quad (50)$$

$F_{ін}$  - кількість нових функцій в СУ.

*Коефіцієнт повноти обхвату функцій СУ*

$$K_{н.о.ф.} = F_{вид} / F, \quad (51)$$

$F_{вид}$  - кількість виділених функцій в СУ.

*Коефіцієнт паралельності процесів:*

$$K_{пар} = S_{парал.пр} / F, \quad (52)$$

$S_{парал.пр}$  - кількість паралельних процесів в СУ.

*Коефіцієнт послідовності процесів СУ*

$$K_{посл.} = S_{послід.пр} / F, \quad (53)$$

$S_{послід.пр}$  - кількість послідовних процесів в СУ.

*Коефіцієнт підвищення кваліфікації керівників:*

$$K_{підв.} = \Sigma T_{м.н} / T_{пр}, \quad (54)$$

де  $\Sigma T_{m.n}$  – сума тривалості загальнотеоретичної підготовки, спеціального навчання за даною спеціальністю (фахом);

$T_{np}$  – тривалість практичного досвіду роботи за даною спеціальністю.

*Коефіцієнт стабільності кадрів апарату управління:*

$$K_{stab.} = (Ч_{уп.н.р} - Ч_{уп.виб}) / Ч_{уп.с.р}, \quad (55)$$

де  $Ч_{уп.н.р}$  – чисельність управлінського персоналу на початок року;

$Ч_{уп.виб}$  – чисельність управлінського персоналу, що вибула протягом року;

$Ч_{уп.с.р}$  – середньорічна чисельність управлінського персоналу.

*Коефіцієнт співвідношення управлінського та виробничого персоналу:*

$$K_{спів.} = 1 - (Ч_{уп.} / Ч_{вир.}), \quad (56)$$

де  $Ч_{вир.}$  – чисельність виробничого персоналу.

*Коефіцієнт відповідності кваліфікації управлінського персоналу:*

$$K_{відп.} = K_{в.упр.ф} / K_{в.упр.н}, \quad (57)$$

де  $K_{в.упр.ф}$ ,  $K_{в.упр.н}$  – середньозважена кваліфікація управлінського персоналу фактична і нормативна відповідно.

*Ефективність діяльності управлінського персоналу:*

$$K_{эф.діял.} = П / Ч_{уп.}, \quad (58)$$

де  $П$  – прибуток від звичайної діяльності.

*Коефіцієнт рентабельності управління:*

$$K_{рент.у.} = П / B_{уп.}, \quad (59)$$

де  $B_{уп.}$  – адміністративні витрати.

*Продуктивність праці управлінського персоналу:*

$$K_{прод.пр.у.} = V / Ч_{уп.}, \quad (60)$$

де  $V$  – обсяги виробництва продукції

*Коефіцієнт ефективності витрат на управління:*

$$K_{эф.витр.} = 1 - (B_{уп.} / B), \quad (61)$$

де  $B$  – загальні витрати.

*Коефіцієнт ефективності витрат на утримання апарату управління:*

$$K_{эф.витр.утр.} = 1 - (З_{уп.} / B), \quad (62)$$

де  $З_{уп.}$  – витрати на оплату праці апарату управління

Результати проведеного дослідження свідчать, що питанням оцінки ефективності організаційної структури управління підприємством присвячено значну кількість робіт зарубіжних і вітчизняних науковців, однак спостерігається суттєва неоднозначність підходів у підборі та формуванні показників для аналізу. На нашу думку, на основі синтезу зазначених вище підходів, ефективність організаційної структури управління підприємством доцільно розглядати, з одного боку, з точки зору як об'єкта, так і суб'єкта управління (функціональна діагностика), оскільки ефективно організована структура забезпечує мінімум витрат, оптимальне використання всіх наявних в організації ресурсів (як об'єкт управління), свідчить про рівень організації праці та функціонування управлінського персоналу (суб'єкт управління), а з іншого, - сприяє досягненню організацією показників, що характеризують головні цілі її діяльності, необхідні для досягнення кінцевого результату (цільова діагностика).

Тому при оцінці ефективності організаційної структури управління підприємством доцільно поєднати цільову та функціональну діагностику, оскільки перша вказує на кінцевий результат, якого прагне досягнути організація (економічні, організаційні та соціальні параметри), а друга безпосередньо конкретизує цілі по функціональних напрямках діяльності, виходячи з можливостей підприємства (рис.1). На основі проведеної діагностики запроваджується комплекс необхідних заходів з удосконалення оргструктури управління підприємством.

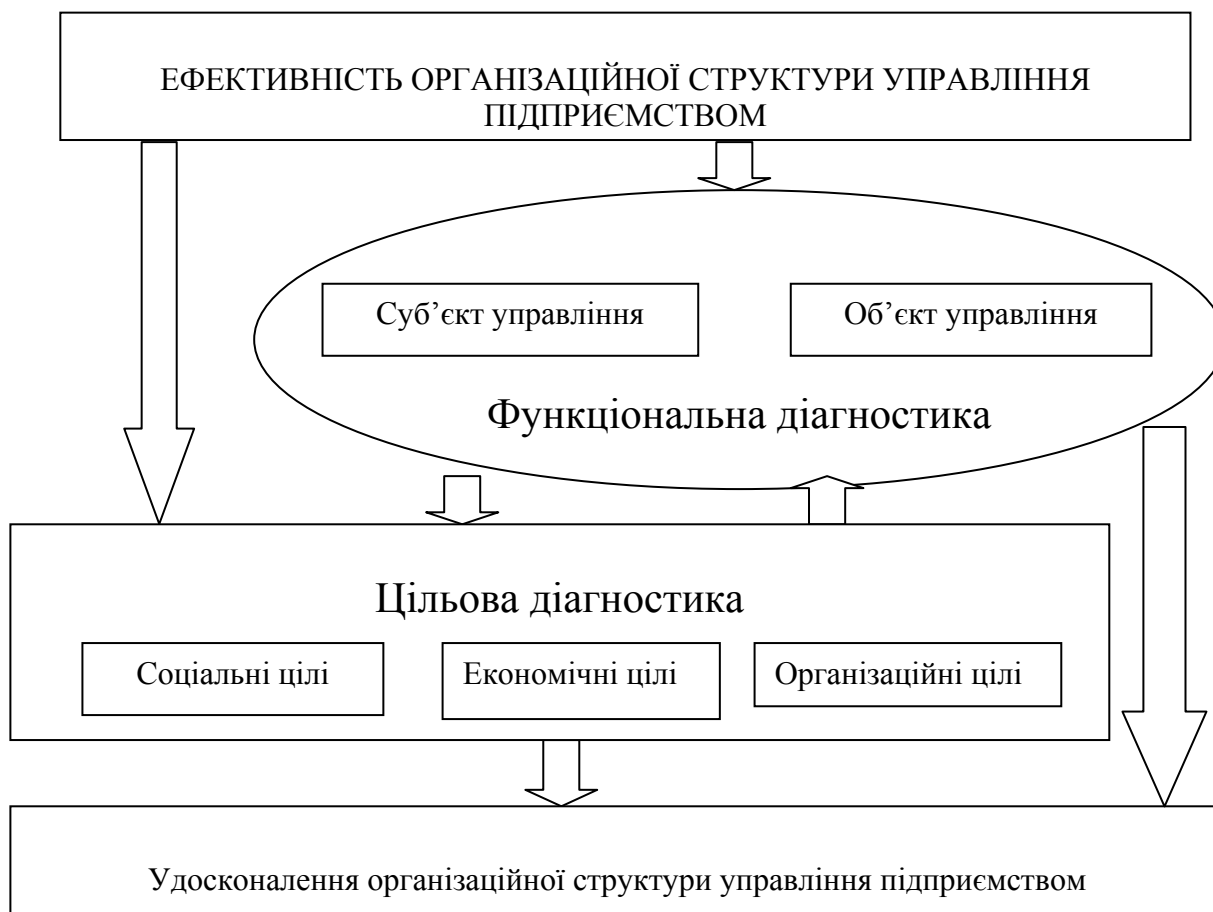


Рис. 1. Методичний підхід до оцінки ефективності організаційної структури управління підприємством

**Функціональна діагностика** (за об'єктом управління) передбачає розрахунок наступних показників:

*Фінанси:* показники майнового стану підприємства (коефіцієнт зносу, коефіцієнт відновлення, коефіцієнт вибуття); показники фінансової стійкості підприємства (коефіцієнт фінансової автономії, коефіцієнт фінансової залежності, коефіцієнт фінансового ризику, коефіцієнт фінансового ризику); показники платоспроможності (коефіцієнт абсолютної ліквідності, коефіцієнт критичної ліквідності, коефіцієнт поточної ліквідності); показники ділової активності (коефіцієнт оборотності основних засобів, коефіцієнт обіговості запасів, коефіцієнт обіговості дебіторської заборгованості, коефіцієнт обіговості кредиторської заборгованості, тривалість операційного циклу,

тривалість фінансово-експлуатаційного циклу); *показники рентабельності* (чиста рентабельність активів, коефіцієнт економічної рентабельності, рентабельність капіталу, коефіцієнт фінансової рентабельності, коефіцієнт комерційної рентабельності, валова рентабельність продажу, операційна рентабельність продажу, чиста рентабельність продажу).

*Виробництво: показники організаційного рівня виробництва* (коефіцієнт пропорційності, коефіцієнт прямоточності, коефіцієнт гнучкості, коефіцієнт ритмічності, коефіцієнт безперервності, коефіцієнт спеціалізації, коефіцієнт паралельності, коефіцієнт спеціалізації); *показники, що характеризують прогресивність виробництва продукції* (коефіцієнт охоплення виробів типовими технологічними процесами; питома вага прогресивних технологічних процесів; обсяг впровадження технічно обґрунтованих норм; питома вага технічно обґрунтованих норм виробітку); *показники, що характеризують рівень механізації та автоматизації виробництва продукції* (рівень охоплення працівників механізованою працею, рівень механізації праці, рівень автоматизації, роботизації, рівень використання гнучких автоматизованих систем); *показники озброєності виробництва* (фондоозброєність праці, техноозброєність праці, енергоозброєність праці); *показники якості продукції та виробництва* (коефіцієнт сортності, кількість рекламацій, величина браку); *показники ритмічності виробництва* (коефіцієнт ритмічності; коефіцієнт варіації; коефіцієнт аритмічності); *показники, що характеризують використання виробничої потужності підприємства* (коефіцієнт інтенсивного використання виробничої потужності підприємства; коефіцієнт екстенсивного використання виробничої потужності підприємства; загальний коефіцієнт використання виробничої потужності підприємства).

*Маркетинг*: виручка від реалізації продукції, обсяг продажу продукції по конкретних ринках збуту, рентабельність продажу, абсолютна та відносна частка ринку, обіговість товарних запасів, швидкість продажу продукції, показники широти, глибини та насиченості товарного асортименту, рентабельність витрат на просування і збут; рентабельність маркетингових витрат; частка маркетингового персоналу в загальній чисельності персоналу підприємства; частка витрат на маркетинговий персонал у загальному фонді заробітної плати підприємства; рентабельність маркетингових інвестицій; економічна ефективність комплексу маркетингу.

*Персонал*: коефіцієнт обороту з приймання; коефіцієнт обороту зі звільнення; коефіцієнт загального обороту; коефіцієнт заміщення кадрів; коефіцієнт стабільності персоналу; коефіцієнт необхідного обороту; коефіцієнт змінності; якість розстановки персоналу; питома вага основних робітників; індекс відповідності; коефіцієнт кваліфікації; коефіцієнт співвідношення спеціалістів за освітою; коефіцієнт підготовки кадрів; коефіцієнт завантаженості працівників; коефіцієнт підвищення кваліфікації; коефіцієнт досвіду роботи на посаді; коефіцієнт досвіду роботи по спеціальності.

**Функціональна діагностика** передбачає розрахунок наступних показників: коефіцієнт дублювання функцій в системі управління; коефіцієнт актуалізації функцій управління; коефіцієнт концентрації функцій управління;

коефіцієнт накопичення організаційною структурою дисфункцій; коефіцієнт якості виконання управлінських функцій; коефіцієнт охоплення повноважень з певної функції менеджменту; коефіцієнт дублювання управлінських робіт; коефіцієнт концентрації управлінських робіт у мережі даної функції менеджменту; коефіцієнт регламентації функцій СУ; коефіцієнт поєднання функцій СУ.

**Цільова діагностика** передбачає розрахунок показників для досягнення

а) *організаційних*: коефіцієнт раціональності структури управління; гнучкість організаційної структури управління; коефіцієнт децентралізації функцій управління; коефіцієнт централізації функцій управління; коефіцієнт послідовності процесів у СУ; коефіцієнт паралельності процесів у СУ; коефіцієнт ефективності організаційної структури управління; коефіцієнт ефективності управління; коефіцієнт організації управлінської праці; коефіцієнт глибини спеціалізації управлінських робіт; коефіцієнт ланковості; коефіцієнт контролю; норма керованості по підприємству; коефіцієнт пропускну здатності СУ; коефіцієнт маневреності СУ; коефіцієнт пертурбації СУ; коефіцієнт оперативності управління;

б) *економічних*: коефіцієнт підвищення кваліфікації керівників; коефіцієнт стабільності кадрів апарату управління; коефіцієнт рентабельності управління; продуктивність праці управлінського персоналу; коефіцієнт ефективності витрат на управління; коефіцієнт ефективності витрат на утримання апарату управління; коефіцієнт раціональності структури управління; коефіцієнт співвідношення управлінського та виробничого персоналу; коефіцієнт відповідності кваліфікації управлінського персоналу; ефективність діяльності управлінського персоналу; коефіцієнт організації управлінської праці; залежність оплати праці апарату управління від прибутку; рівень управлінських витрат; коефіцієнт зайнятості персоналу в апараті управління; коефіцієнт стабільності управлінських кадрів; коефіцієнт зайнятості персоналу в апараті управління; коефіцієнт регламентації праці в управлінні;

в) *соціальних цілей*: коефіцієнт освітленості робочих місць; коефіцієнт температурного режиму; кольорового оформлення; коефіцієнт тиші; коефіцієнт санітарно-гігієнічних умов; коефіцієнт психологічного середовища; коефіцієнт застосування засобів оргтехніки; коефіцієнт трудової дисципліни; коефіцієнт планування робочих місць; коефіцієнт забезпеченості службовими приміщеннями; коефіцієнт устрою службових приміщень; коефіцієнт співвідношення стану службових меблів; коефіцієнт організації робочих місць; коефіцієнт виконання обов'язків; коефіцієнт використання робочого часу; коефіцієнт інформаційного навантаження; коефіцієнт регулярності взаємозв'язків; коефіцієнт сумісності зв'язків; коефіцієнт регламентації праці серед працівників; коефіцієнт інтенсивності робочого часу; коефіцієнт раціонального використання робочого часу; коефіцієнт регламентації діяльності структурних підрозділів; коефіцієнт вірогідності документації; коефіцієнт плановості та якості роботи.

Методику розрахунку конкретних показників оцінки ефективності організаційної структури управління підприємством наведено в джерелі [13].

Якщо розрахунковий рівень показників свідчить про неефективність наявної організаційної структури управління, слід провести низку заходів щодо її удосконалення. Заходи, витрати на їх ведення та результати доцільно оформити у вигляді табл. 6 [6].

Таблиця 6

Результати вдосконалення оргструктури управління

Найменування проведених заходів	Кількість заходів	Результати (показники)			
		Витрати на проведення заходів, тис. грн.	Приріст прибутку від заходів, тис. грн.	Відносне скорочення персоналу	Зростання продуктивності праці
1. Удосконалення організаційної структури та форм управління:					
2. Удосконалення технічного та інформаційного забезпечення					
3. Удосконалення методів управління					
4. Удосконалення та зміна функцій управління тощо					

Удосконалення організації праці в управлінні передбачає критичний кількісний аналіз існуючого рівня. Для його оцінки вводиться спеціальний узагальнюючий показник, який містить сукупність коефіцієнтів, які характеризують організаційні, технічні, санітарно-гігієнічні, психологічні та інші умови. Це дозволяє виявити «вузькі» місця, намітити та запровадити комплекс необхідних заходів, обґрунтувавши їх черговість.

На нашу думку, оцінку ефективності управління організаційними процесами на підприємстві слід здійснювати згідно запропонованого вище методичного підходу, який має на меті охоплення найважливіших аспектів управлінської діяльності підприємства шляхом застосування показників, що поєднують різні критерії оцінки ефективності управління, відображають існуючі підходи до розуміння сутності функціонування організаційної структури управління та її ефективності. Поєднання показників ефективності функціонування об'єкта та суб'єкта управління, а також ступеня досягнення цілей підприємства дозволяє комплексно оцінити ефективність організаційних процесів на підприємстві. З іншого боку, поєднання функціональної та цільової діагностики забезпечує збалансованість охоплення усіх напрямків діяльності підприємства.

**Література:**

1. Мартиненко М.М. Основи менеджменту: підручник / М.М. Мартиненко. – К.: Каравелла, 2005. – 496 с.
2. Мескон М. Основи менеджмента / М. Мескон, М. Альберт, Ф.Хедоури; пер. с англ. – Москва: Издательство "Дело", 1997. - 704 с.



3. Асаул А.Н. Формирование и оценка эффективности организационной структуры управления в компаниях инвестиционно-строительной сферы / А.Н. Асаул, Н.А. Асаул, А.В. Симонов; под ред. засл. строителя РФ, д-ра экон. наук, проф. А.Н.Асаула. –СПб.: ГАСУ. –2009. –258с.
4. Кабушкин Н.И. Основы менеджмента: учебн. / Н.И. Кабушкин. – Минск.:ЗУ, 1996.
5. Осовська Г.В. Основы менеджменту: навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів / Г.В. Осовська.– К.: „Кондор”, 2003. – 556 с.
6. Осовська Г.В., Копитова І.В. Основы менеджменту. Практикум: навчальний посібник / Г.В. Осовська, І.В. Копитова. – К.: Кондор, 2005. – 581 с.
7. Кузьмін О.Є. Основы менеджменту: підручник / О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник. – К.: Академвидав, 2003. – 416 с.
8. Андрушків Б.М. Основы менеджменту: методологічні положення та прикладні механізми: підручник для студентів та викладачів економічних спеціальностей вузів / Б.М. Андрушків, О.Є. Кузьмін. – 2-е видання, перероблене та доповнене.– Тернопіль:Лілея, 1997.– 292 с.
9. Герасименко І.М. Оцінка ефективності системи управління підприємства в контексті організаційного розвитку [Електронний ресурс] / І.М. Герасименко, Н.В. Горбатовська // Проблеми системного підходу в економіці. – 2011. – № 4. – Режим доступу до журн.: [http://www.nbu.gov.ua/e-journals/PSPE/2011\\_4/Gerasimenko\\_411.htm](http://www.nbu.gov.ua/e-journals/PSPE/2011_4/Gerasimenko_411.htm)
10. Мельник М.В. Анализ и оценка систем управления на предприятиях / М.В. Мельник. –М.: Финансы и статистика, 1990. –136 с.
11. Проноза П.В. Оценка эффективности организационной структуры управления / П.В. Проноза, Ю.В. Вергелес // Коммунальное хозяйство городов: науч.-техн. сб. –К.: Техніка, 2007. –С. 94-100. (Сер.: Економіч. науки, вып. 71).
12. Дежкина И.П. Оценка эффективности организационных структур управления /И.П.Дежкина, Г.А.Поташева // Проблемы теории и практики управления. –2005. –№ 8. –С. 80-85.
13. Управлінський аналіз: навч. посібник / За заг. ред. д.е.н., проф. З.В. Герасимчук // О.В. Бойко, Н.М. Василик, І.М. Вахович та ін. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2013. – 1002 с.

### **2.13. ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДИКИ МАРКОН В УПРАВЛІННІ АСОРТИМЕНТОМ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

***Христофорова І.В.***

кандидат економічних наук, доцент

*Донецький інститут залізничного транспорту*

Розкриваючи питання місця і ролі облікової інформації в системі прийняття управлінських рішень, необхідно окрему увагу приділити аналізу асортименту на підприємствах, які виробляють і реалізують декілька видів продукції, оскільки із збільшенням асортименту продукції зростає й кількість варіантів можливих рішень, які можуть приймати керівники з метою просування продукції на ринок і поліпшення фінансового становища фірми [1, с. 103].

За нових ринкових умов господарювання всі підприємства здобули повну оперативну самостійність у виборі того, яку і скільки випускати продукції, з ким співпрацювати, кому продавати свої вироби, як організувати і планувати

всі виробничі процеси. Зрозуміло, що цю свободу дій спрямовано передусім на врахування кон'юнктури ринку, його потреб і вимог.

Правильно обрана стратегія виробництва і належні обсяги випуску продукції забезпечують бажаний обсяг реалізації і відповідні прибутки. Тому виробничу діяльність підприємства жорстко зумовлено загальною економічною ситуацією, галузевими пропорціями і платоспроможним попитом населення. Від того, яку продукцію і в яких обсягах виробляє суб'єкт господарювання, залежать його кінцеві результати діяльності, становище на ринку, конкурентоздатність.

При складанні короткострокової виробничої програми встановлюється кількість і номенклатура продукції, для цього необхідно знати вузькі місця виробництва й збуту:

- недостатній попит на певні види продукції;
- устаткування, потужність якого нижча, ніж в інших видах устаткування;
- дефіцитні матеріали;
- дефіцитні робочі руки тощо [2, с. 281].

Зрозуміло, що всі ці моменти є елементами собівартості продукції. Між обсягом виробництва і собівартістю продукції існує певний зв'язок. Кожен раз, коли обсяг виробництва подвоюється, витрати на створення одиниці продукції зменшують на 20 % (зменшується собівартість продукції) [3, с. 80].

Слід зазначити, що пропонувати підприємствам постійно збільшувати обсяги виробництва – це утопічна пропозиція, яка не завжди спрацьовує, оскільки автоматично виникає паралельне питання: для кого або кому будемо продавати. Наприклад, зменшення попиту на весь асортимент продукції харчових підприємств взагалі та на хліб і хлібобулочні вироби зокрема порівняно з 90-ми роками пояснюється дією кількох факторів, але всі вони носять соціально-економічний характер:

- зменшення чисельності населення. Це першочергова причина скорочення обсягів реалізації продукції, а оскільки збільшення не передбачається, то і потенційних покупців теж;
- збільшення цін на продукцію;
- підвищення загальної культури населення, зміна їх ціннісної орієнтації та поглядів на стан свого здоров'я, зовнішнього вигляду.

Таким чином, продуктивна виробнича діяльність підприємств в умовах ринкового середовища визначається параметрами виробництва і продажу з метою отримання прибутку. Завдання виробничої діяльності передбачають максимально можливий обсяг виробництва і продажу продукції заданого асортименту, потрібної якості у визначені терміни при найкращому використанні виробничого потенціалу, сприятливих умов зовнішнього економічного середовища, досягнень науки і техніки для стійкого насичення ринку конкурентоспроможною продукцією та досягнення високих фінансових результатів. Цей комплекс завдань ще називають виробничою програмою підприємства.

Особливість формування виробничої програми підприємств визначають такими чинниками:

а) пріоритети у визначенні засад виробничої діяльності мають не виробники, а споживачі продукції. Саме вони визнають доцільний обсяг, асортимент, якість та інші характеристики продукції, яка виробляється. За параметрами ринку продукції (ємкості, насиченості, конкурентоспроможності) визначається участь виробників у ринковому середовищі;

б) виробнича діяльність пов'язана з ризиком вкладень у цю сферу, а тому для його мінімізації виробнича програма орієнтується на укладені договори з виробництва і поставок продукції. Це передбачає систему аналітичних досліджень щодо формування «портфеля замовлень»;

в) державним втручанням в діяльність підприємств, що виражається в регулюванні цін або шляхом обмеження рентабельності, або встановлення граничних рівнів цін;

г) налагодженням системи партнерських відносин щодо створення необхідних умов виробництва, а це передбачає аналітичні дослідження щодо обґрунтування вибору партнерів господарської діяльності;

д) досягнення тісної інтеграції тактичних і стратегічних цілей у виробництві, що зумовлене інерційністю виробничої системи господарювання. Передбачено оперативне маневрування ресурсами і капіталом з метою максимального використання сприятливих умов зовнішнього економічного середовища та мінімізації можливих втрат;

ж) максимальним використанням економічного потенціалу підприємства, досягнень науки і техніки, що лише за цих умов передбачає виробництво конкурентоспроможної продукції.

Загальна мета аналізу виробничої програми – визначити оптимальний обсяг, номенклатуру і асортимент продукції потрібної якості для укладання договорів з її виробництва та поставок при максимальному використанні економічного потенціалу підприємств і досягненні стійкої прибутковості виробничої діяльності [4, с. 269-270].

При цьому слід враховувати, що більша частина підприємств має чітку виробничу і галузеву спеціалізацію. Її визначають ще при організації підприємства, але асортимент продукції з часом може змінюватися. Одні асортиментні позиції перестають виробляти, інші, навіть колись непрофільні для підприємства, включають у виробничу програму. Процес постійного оновлення асортименту є важливою складовою маркетингової політики сучасного підприємства. В основу якої покладено процес перетворення інформації про попит та конкурентоздатність продукції в прийняття рішення про її виробництво.

Саме в асортиментній політиці сконцентровані основні напрями розробки поточного плану виробництва продукції. Вона передбачає вирішення таких важливих завдань як покриття попиту конкурентних груп споживачів; гнучке реагування на вимоги ринку; забезпечення фінансової стійкості підприємства.

Розробка та реалізація асортиментної політики має забезпечити виконання таких вимог:

- 1) чітке уявлення про стратегію поведінки виробника на ринку;
- 2) знання ринку та характеру вимог споживачів;

- 3) об'єктивні оцінки своїх потенційних можливостей;
- 4) чітку уяву про наявність ресурсів усіх видів у даний час і на перспективу;
- 5) обґрунтування очікуваних витрат та можливого прибутку.

Складовими асортиментної політики можуть бути:

- сегментація ринку та вибір цільових ринкових сегментів;
- вивчення вимог споживачів до товарів, сервісу, методів продажу;
- визначення набору товарних груп, які найбільш відповідають запитам споживачів та забезпечують економічну ефективність діяльності підприємства;
- вибір найбільш ефективних методів формування асортименту, виходячи з собівартості виробів;
- розробка асортиментної моделі та стратегії реалізації товарів.

Світова практика управління асортиментом будується на використанні великої кількості напрямків аналізу. Вони відрізняються за:

- предметом: виконання плану за асортиментом, рентабельність асортименту, виділення найбільш значущих асортиментних позицій, аналіз співвідношення життєвих циклів товарів;
- прийомами: маржинальний підхід, статистичний підхід, підхід на основі видів діяльності підприємства;
- формою надання кінцевих результатів: графіки, розрахунок ефекту, розбиття на класи [5, с. 139].

Добре продумана і реалізована асортиментна політика – це гарантія створення на підприємстві оптимальної асортиментної моделі. Асортиментна модель – це структура виробів, яка здатна гнучко реагувати на зміни в діяльності підприємства, забезпечує його прибутковість та збереження позиції на ринку, а також впливає на формування іміджу підприємства.

Зміна структури продукції впливає на динаміку узагальнюючих показників господарської діяльності: випуску і реалізації продукції, продуктивності праці, собівартості і прибутку. Структурні зрушення, що витікають з потреб покупців і замовників, обґрунтовані технічним прогресом і економічними розрахунками, одержують позитивну оцінку. Зміни в складі продукції, пов'язані з неорганізованістю в роботі, недоліками постачання і оперативного планування і управління, одержують негативну оцінку [6, с. 270-271].

Раніше на українських підприємствах при плановому встановленні асортименту продукції, яка випускалась, відпадала проблема пошуку найбільш оптимальної структури випуску – це питання вирішувалося «зверху». Тому аналіз асортименту розглядався з двох позицій :

1) аналіз виконання плану по затвердженій номенклатурі виробів або груп виробів (проблема була актуальна із – за того, що матеріальне заохочення робітників залежало від виконання завдань по запланованому асортименту). Даний аналіз будувався на співставленні фактичного та планового випуску продукції за номенклатурою, яка затверджена в даний момент на підприємстві;

2) аналіз впливу структурних зрушень на обсяг виготовленої та реалізованої продукції.

Аналіз виконання плану за асортиментом не втратив своєї актуальності, але ж слід зазначити, що представляє менший інтерес. Тепер ринок визначає асортимент, який йому необхідний, і задача підприємства – задовольнити попит краще та ефективніше, ніж конкуренти. Тому на перший план постала проблема пошуку оптимальних асортиментних позицій, які б сприяли максимізації прибутку, збереженню бажаного прибутку в довгостроковому періоді.

Не вирішує цієї задачі і аналіз зміни прибутку в залежності від структурних змін товарної продукції. Основним елементом цього аналізу є те, що структура товарної продукції може впливати на прибуток як позитивно, так і негативно. Збільшення обсягу виробництва більш рентабельної продукції призводить до зростання прибутку, і навпаки.

Цей метод дозволяє визначити тільки наявність або відсутність проблеми, пов'язаної з асортиментною політикою. При цьому якщо прибуток не зменшився, то такий аналіз дає позитивний результат і містить в собі безпеку: не дає керівництву стимулів для пошуку ще кращої комбінації випуску. Якщо відбулися сприятливі зміни в випуску продукції з точки зору впливу на прибуток, то це ще не значить, що:

- а) прибуток в випадку іншої комбінації не був би вищим;
- б) прибуток в довгостроковому періоді при збереженні даної структури буде зростати.

На сучасному етапі кожне підприємство самостійно вирішує питання формування асортименту продукції на плановий період, виходячи із:

- контрактів, які укладені;
- результатів маркетингових досліджень;
- потенційних можливостей виробника;
- економічних інтересів підприємства на плановий період;
- стратегії підприємства на найближчі 3 –5 років з урахуванням життєвого циклу товарів.

Для підприємств, які пропонують широкий асортимент продукції, точне обчислення собівартості є вкрай необхідним, оскільки є основою вибору компромісного рішення між привабливістю різноманіття асортименту на ринку і витратами на комплексну продукцію на підприємстві [7, с. 89].

Проведення маркетингових та аналітичних досліджень з використанням різних методів (бальної оцінки виробів, BOSS – аналізу, ABC – аналізу, матриці Бостонської консультаційної групи) дає можливість:

- 1) на основі вивчення попиту, внутрішнього та зовнішнього середовища сприяти плануванню асортименту продукції та її виробництву;
- 2) з'єднати в єдиний ланцюг процеси виробництва продукції та її збуту;
- 3) скласти портфель замовлень.

У процесі планування номенклатури і асортименту продукції доводиться розв'язувати такі взаємопов'язані завдання: збільшити ринковий період життя виробу та скоротити час освоєння нових виробів. На кожному підприємстві необхідно забезпечувати оптимальне співвідношення між старими та новими товарами. Тому в процесі планування необхідно весь можливий асортимент продукції поділити на такі асортиментні групи:

- основна, яка охоплює товари, що знаходяться в стадії росту та приносять основну частину прибутку;
- підтримуюча, до якої входять товари, які знаходяться на стадії зрілості та стабілізують доходи від продажу;
- стратегічна, яка містить в собі товари, що мають забезпечити отримання доходів підприємством в майбутньому;
- тактична, що охоплює товари, які знаходяться на стадії росту та зрілості й мають за мету стимулювати продаж основних товарних груп;
- група товарів, які знаходяться в стадії насичення і спаду, і повинні вилучатися з продажу.

В цьому контексті великий інтерес як для кризових підприємств, так і для нормально діючих представляє метод МАРКОН. Даний метод розроблений італійською консалтинговою фірмою МАРКОН для підтримки маркетингових рішень внутрішніми даними про стан підприємства.

Слід зазначити, що виробничі підприємства витрачають на маркетингові дослідження зовнішнього середовища (ринків, конкурентів) великі кошти і на їх базі розробляють рішення в галузі маркетингу, при цьому не звертають увагу на великий обсяг внутрішньої інформації, яка «виробляється» самим підприємством.

Проста аналітична структура методу МАРКОН надає досить різноманітну інформацію для оперативного та стратегічного управління. Перевагою даного методу є використання калькулювання неповної собівартості на основі змінних витрат. Тобто непрямі витрати не розподіляються на продукцію і тим самим – не викривляються фінансові дані про ефективність асортиментних позицій підприємства.

Вказана методика дозволяє:

- проводити комплексний аналіз багатьох параметрів;
- групувати асортиментні позиції в однорідні групи не за видами обробки, а по відношенню до фінансових та маркетингових критеріїв діяльності;
- розробляти типові пропозиції для тієї чи іншої групи продукції;
- приймати управлінські рішення щодо асортименту.

Суттєвою перевагою методу є також можливість проаналізувати весь асортимент підприємства в цілому, використовуючи при цьому стратегічний підхід. Маркетингові рішення щодо товарного асортименту приймаються по кожному окремому виробу на основі таких параметрів: продажна (оптова) ціна, собівартість одиниці (розрахована за змінними витратами), обсяг продажу (кількість проданих одиниць). Приймаючи будь – які рішення за цими параметрами підприємство старається досягти основної цілі – отримати визначений обсяг прибутку [8, с.125].

Даний метод також використовує поняття маржинального прибутку, тобто різницю між ціною продукції (послуг) і змінними витратами на її виробництво. До виробничої програми включають усі види продукції (послуг), у яких позитивний маржинальний прибуток. Тоді підприємство зможе використати всі наявні можливості для покриття постійних витрат і одержання прибутку. Використання для цих цілей прибутку на одиницю продукції

недоцільне, тому що виключення з програми збиткових продуктів (тільки тому, що на них було віднесено більше постійних витрат, ніж на інші) може призвести до втрати додаткового маржинального прибутку, тобто в підсумку – до втрати прибутку.

Розрахункова робота виконується в послідовності, яка представлена на рис. 1 [9].

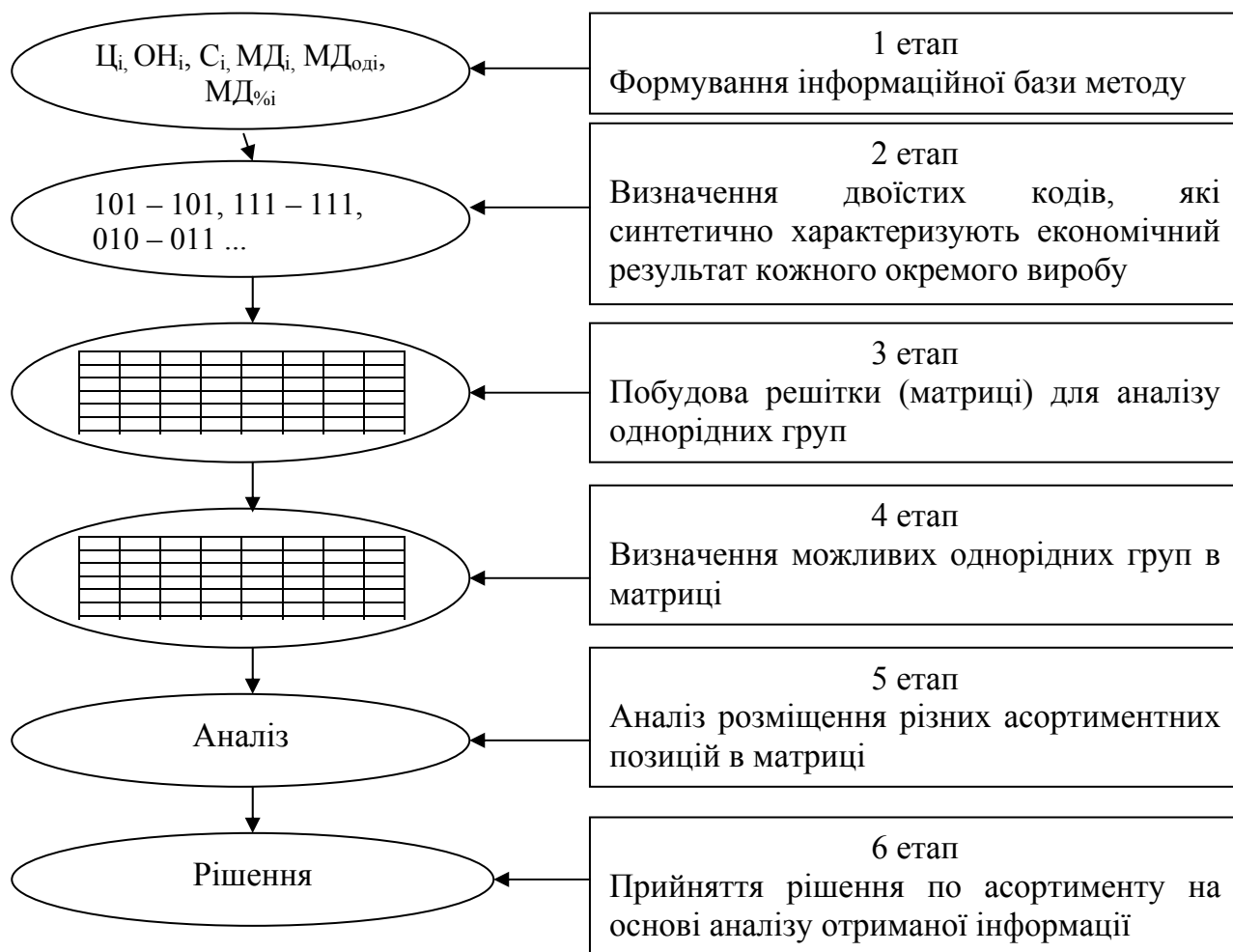


Рис. 1. Послідовність етапів методу МАРКОН

На першому етапі реалізації методу необхідно скласти інформаційну базу даних для аналізу (табл. 1), яка включає:

- асортиментні позиції, які випускає підприємство;
- середню продажну (оптову) ціну з урахуванням всіх можливих знижок за кожною позицією;
- обсяг продажу в натуральних одиницях;
- виручку – брутто /нетто ( в залежності від обраної ціни);
- собівартість одиниці продукції;
- загальну валову маржу (МД);
- абсолютну валову маржу на одиницю продукції (МД<sub>од</sub>);
- відсоток (вага) валової маржі (МД%).

Таблиця 1

## Інформаційна база для методу МАРКОН

Позиція	Відвантажено		Середня ціна 1т, грн.	Собівартість за 1 т, грн.	Валова маржа, грн.	Валова маржа на 1 т, грн.	Питома вага валової маржі,%
	т	грн.					
1 Хліб Бурозьський	1004,545	1506817,5	1500,00	1407,25	93171,55	92,75	6,18
2 Хліб білий формовий 1/с	126,694	178671,48	1410,26	1386,19	3049,53	24,07	1,71
3 Батон нарізний	80,851	164396,76	2033,33	1666,75	29638,36	366,58	18,03
4 Хліб смачний	73,984	135637,08	1833,33	1633,52	14782,74	199,81	10,90
5 Паляниця українська	63,647	123214,22	1935,90	1704,05	14756,56	231,85	12,00
6 Батон особливий	38,971	78663,74	2018,52	1654,82	14173,75	363,70	18,02
7 Плетінка українська	24,889	70104,10	2816,67	2490,12	8127,50	326,55	11,59
8 Батон гірчичний	24,122	52766,88	2187,50	1695,46	11868,99	492,04	22,49
9 Хліб Дарницький	23,857	34206,64	1433,82	1203,82	5487,11	230,00	16,04
10 Хліб Шахтарський	23,021	33435,24	1452,38	1249,65	4667,05	202,73	13,96
11 Булка міська	17,236	35190,22	2041,67	1689,61	6068,11	352,06	17,24
12 Булочка-бублик	13,024	34730,71	2666,67	2222,02	5791,12	444,65	16,67
13 Булка-ізіюмінка	11,761	40323,53	3428,58	2971,64	5374,07	456,94	13,33
14 Хліб з родзинками	11,593	20609,80	1777,78	1696,13	946,57	81,65	4,60
15 Рогалик дитячий	11,485	36369,20	3166,67	2393,21	8883,19	773,46	24,43
16 Хліб пікантний	9,984	14698,64	1472,22	1354,98	1170,52	117,24	7,96
17 Булка пишка-новинка	8,362	20208,19	2416,67	1949,13	3909,57	467,54	19,35
18 Хліб Квасний	7,559	10834,54	1433,33	1339,22	711,38	94,11	6,57
19 Батон пшеничний з висівками	7,390	14369,41	1944,44	1602,15	2529,52	342,29	17,60
20 Хліб Стаханівський	5,377	6337,23	1178,58	1287,73	-586,90	-109,15	---
21 Плетінка гірчична	7,287	20039,25	2750,00	2220,24	3860,36	529,76	19,26
22 Булка здобна	4,089	16015,26	3916,67	3024,82	3646,78	891,85	22,77
23 Рулет з маком	1,242	4398,77	3541,68	2897,39	800,21	644,29	18,19
24 Рулети з повидлом	1,006	2892,25	2875,00	2556,60	320,31	318,40	11,08
25 Соломка солодка	0,632	2317,34	3666,67	3504,65	102,4	162,02	4,42
26 Пиріжки з повидлом	0,411	1461,34	3555,56	3030,27	215,89	525,29	14,77
РАЗОМ	1600,474	2658708,3	---	---	243466,24	---	---
Середнє значення	61,557	----	1661,2	1509,08	9364,09	152,12	9,16



Таким чином, в методиці використовуються три цільових параметри, які вказують на ефективність асортиментної позиції:

1) загальна валова маржа або маржинальний доход (МД):

$$\text{МД} = (\text{Ц} - \text{С}) \times \text{ОВ}, \quad (1)$$

де Ц – ціна одиниці продукції, грн.;

С – собівартість одиниці продукції (за змінними витратами), грн.;

ОВ – обсяг виробництва в натуральному виразі (т, кг).

2) валова маржа на одиницю продукції (МД<sub>од</sub>), грн.:

$$\text{МД}_{\text{од}} = \text{МД} / \text{ОВ} \quad (2)$$

3) відсоток (питома вага) валової маржі (МД<sub>%</sub>):

$$\text{МД}_{\%} = \text{МД}_{\text{од}} / \text{Ц} \times 100\%. \quad (3)$$

Таблиця 2

Присвоєння двоїстих кодів асортименту продукції

№ з/п	Найменування	ОН	Ц	С	МД	МД <sub>од</sub>	МД %
1	Хліб Бурозьський	1	0	1	1	0	0
2	Хліб білий формовий 1/с	1	0	1	0	0	0
3	Батон нарізний	1	1	0	1	1	1
4	Хліб смачний	1	1	0	1	1	1
5	Паляниця українська	1	1	0	1	1	1
6	Батон особливий	0	1	0	1	1	1
7	Плетінка українська	0	1	0	0	1	1
8	Батон гірчичний	0	1	0	1	1	1
9	Хліб Дарницький	0	0	1	0	1	1
10	Хліб Шахтарський	0	0	1	0	1	1
11	Булка міська	0	1	0	0	1	1
12	Булочка - бублик	0	1	0	0	1	1
13	Булка - ізіюминка	0	1	0	0	1	1
14	Хліб з родзинками	0	1	0	0	0	0
15	Рогалик дитячий	0	1	0	0	1	1
16	Хліб пікантний	0	0	1	0	0	0
17	Булка пишка - новинка	0	1	0	0	1	1
18	Хліб Квасний	0	0	1	0	0	0
19	Батон пшеничний з висівками	0	1	0	0	1	1
20	Хліб Стаханівський	0	0	1	0	0	0
21	Плетінка гірчична	0	1	0	0	1	1
22	Булка здобна	0	1	0	0	1	1
23	Рулет з маком	0	1	0	0	1	1
24	Рулети з повидлом	0	1	0	0	1	1
25	Соломка солодка	0	1	0	0	1	0
26	Пиріжки з повидлом	0	1	0	0	1	1

Також за кожним параметром бази даних розраховується середньозважене значення, відносно якого потім проводиться порівняння асортиментних позицій.

На другому етапі методу надаються двоїсті коди (0 та 1) різним параметрам кожного виробу. В основу кодування покладено правило: дає чи не дає виріб по даному конкретному параметру «вигоду» чи «програш» відносно середньозваженого значення даного критерію по товарному асортименту (табл. 2). Кожен виріб, таким чином, визначається двома серіями двоїстих кодів, які належать до групи параметрів, по яким приймається рішення (ОН, Ц, С) та до групи контрольних параметрів (МД, МД<sub>од</sub>, МД%) та характеризується послідовністю шести цифр 0 та / або 1.

При цьому, якщо по будь – якому виробу по даному параметру було досягнуто значення краще, ніж середнє, то асортиментна позиція по даному параметру отримує «1», а якщо середнє значення більше, то «0». Наприклад, по батону нарізному показники обсягу відвантаження, ціни, загальної валової маржі, валової маржі на одиницю, питомої ваги валової маржі в виручці були вищі середнього значення, тому батон по цим показникам отримав «1».

Собівартість даного продукту теж була вища за середнє значення, тому по цьому параметру він отримав «0», оскільки це розглядається як «програш». Вироби, які характеризуються однаковою серією 0 та 1, мають однакове положення на ринку. Тобто, такі позиції попадають в одне поле матриці, утворюючи однорідні маркетингові групи товарного асортименту.

На третьому етапі відбувається побудова матриці для аналізу всіх асортиментних позицій. Для цього необхідно побудувати таблицю подвійного вводу: в колонках вказують трійки кодів ОН, Ц, С, а в рядках – трійки кодів МД, МД<sub>од</sub>, МД%. В результаті отримуємо матрицю, яка складається з 64 полів. Отримана матриця дозволяє одночасно порівняти всі вироби з урахуванням вхідних і контрольних параметрів (рис. 2)

ОН,Ц,С		МД, МД <sub>од</sub> , МД%							
		111	110	101	100	011	010	001	000
МД, МД <sub>од</sub> , МД%	111								
	110								
	101								
	100								
МД, МД <sub>од</sub> , МД%	011								
	010								
	001								
	000								

Рис. 2. Матриця для розміщення однорідних позицій

На четвертому етапі аналізу виявляємо в матриці можливі однорідні групи. При використанні середньозваженого значення для визначення двоїстого коду отримуємо, що з 64 теоретично можливих полів (8x8) залишаються 24 математично можливі поля, які розбиваються на однорідні групи (рис. 3).

ОН,Ц,С										
МД, МД <sub>од</sub> , МД%		111	110	101	100		011	010	001	000
111										
110										
101										
100										
011										
010										
001										
000										

Рис. 3. Діапазон можливих асортиментних груп

Отже, отримуємо таку інформацію:

- в верхній частині матриці знаходяться поля, в яких згруповані вироби з високою сумою загальної валової маржі, а в нижній частині – поля з низькою сумою загальної валової маржі;
- в лівій частині матриці – поля з високими об’ємними показниками, а в правій частині – поля з низькими об’ємними показниками.

Надамо виділеним зонам визначення «астрономічними» термінами, визначивши маржинальність продукту як «енергію», а об’ємні показники як «розмір». В цьому контексті отримуємо чотири специфічних діапазони (рис. 4):

ОН,Ц,С										
МД, МД <sub>од</sub> , МД%		111	110	101	100		011	010	001	000
111		Великий розмір, велика енергія				Малий розмір, велика енергія				
110										
101										
100										
011		Великий розмір, мала енергія				Малий розмір, мала енергія				
010										
001										
000										

Рис. 4. Визначення зон в матриці за «розміром» та «енергією»

- вироби з «великим розміром» та «великою енергією»;
- вироби з «малим розміром» та «великою енергією»;
- позиції з «великим розміром» та «малою енергією»;
- позиції з «малим розміром» та «малою енергією».

На п’ятому етапі відбувається аналіз отриманої матриці. Слід зазначити, що в залежності від того, як розміщені асортиментні групи, їм можна надати такі характеристики: білі гіганти, червоні гіганти, чорні дірки, супутники, білі карлики, сині карлики (рис. 5).

ОН,Ц,С	МД, МД <sub>од</sub> , МД%				МД, МД <sub>од</sub> , МД%			
	111	110	101	100	011	010	001	000
111	Білі гіганти				Сині карлики			
110								
101								
100	Червоні гіганти							
011					Білі карлики			
010								
001								
000	Чорні діри				Супутники			

Рис.5. Розміщення можливих асортиментних груп та їх назва

Розміщення асортиментних позицій в матриці представлено на рис. 6.

ОН,Ц,С	МД, МД <sub>од</sub> , МД%				МД, МД <sub>од</sub> , МД%			
	111	110	101	100	011	010	001	000
111	Батон нарізний, хліб смачний, паляниця Українська				Батон особливий, батон гірчичний			
110								
101								
100			хліб Бурозьський					
011					Плетінка Українська, булка міська, булочка-бублик, булка-ізіюминка, рогалик дитячий, булка пишкановинка, батон пшеничний з висівками, плетінка гірчична, булка здобна, рулет з маком, рулет з повидлом, пиріжки			
010					хліб Дарницький, хліб Шахтарський			
001					соломка солодка			
000	хліб білий формовий				хліб з родзинками, хліб пікантний, хліб квасний, хліб Стаханівський			

Рис. 6. Розміщення асортиментних позицій в матриці

Якщо уважно розглянути отриману інформацію і добре орієнтуватися в характеристиках і тенденціях вказаних груп, то керівництво може зробити досить змістовні висновки стосовно асортименту:

1. Білі гіганти – це товари, які успішно продаються на ринках, характеризуються стабільним/ зростаючим попитом, приносять фірмі великі обсяги продажу і, часто, велику валову маржу та прибуток.

Це самоокупні товари, прибуток від яких використовується для розвитку інших, а також для підтримки відсталих позицій. Ця група на нашому підприємстві малочисельна і представлена трьома позиціями: батон нарізний, хліб смачний, паляниця українська. Якщо попит на ці види продукції знизиться, то підтримати рівень виручки та прибутку буде нічим, оскільки група «синіх карликів» (найближче поповнення «білих гігантів») незначна.

2. Сині карлики – це товари, які відрізняються значною рентабельністю, але мають обмежений попит. Це може бути елітний товар (підвищена якість) або популярна марка. До цієї групи належать батон особливий та батон гірчичний.

3. Червоні гіганти – товари, які також мають велику «енергію», хоча й відносно меншу, ніж білі гіганти. Приносять значну суму прибутку. Ці асортиментні позиції знаходяться не на стадії росту, а на стадії зрілості. У такого виробу більше конкурентів, ніж у білого гіганта, тому й рентабельність нижча. Це також самоокупна позиція. Таким виробом є хліб Бурозський.

4. Чорна дірка - товар, який поглинає великий обсяг ресурсів, але не приносить відповідної віддачі у вигляді валової маржі. Такі товари необхідно або знімати з виробництва, або, якщо керівництво вважає, що потенціал продажу в них є, вкласти кошти у вдосконалення їх виробництва та/або активно просувати на ринок. Слід зазначити, якщо не здійснювати контроль над собівартістю або не просувати більш інтенсивно на ринок червоного гіганта, то він з часом може стати чорною діркою. При аналізі в це поле потрапила одна позиція – хліб білий формовий – виріб, ціна на який регулюється державою і встановлюється виходячи з витратного методу, а не орієнтацією на попит.

5. Супутники – товари, які не приносять великих прибутків, але й не виробляються в великих обсягах. Ситуація характерна, коли керівництво не поспішає знімати з виробництва «неперспективний» з точки зору прибутку товар, обмежуючи обсяг його виробництва, або товар, який, незважаючи на свою фінансову вразливість, необхідний підприємству із – за будь – яких інших міркувань: престиж, реклама, традиції, соціальна значущість. Супутниками в матриці є чотири асортиментні позиції: хліб з родзинками, хліб пікантний, хліб квасний, хліб Стаханівський. При цьому хліб з родзинками має переваги тільки у вигляді ринкової ціни, яка вища середньої, але це не досягнення вдалих управлінських та маркетингових рішень.

6. Білі карлики – продукція, яка володіє незначним резервом рентабельності, але ще / вже не приносить значної виручки і валової маржі. Це можуть бути нові товари, які вводяться на ринок, або різновиди основних товарів, які насичують асортимент фірми. Позиція білого карлика при зниженні рентабельності перетворюється в супутника, при наявності помилки

керівництва про потенціал продукту і відсутності контролю витрат – в чорну дірку. При більш вдалому розвитку подій в залежності від характеру товару вона перетвориться або в червоного гіганта, що характерно в основному для товарів масового попиту, або в синього карлика. Ця група виробів є самою багаточисельною.

Велика кількість позицій з кодом 010 – 011 – це вироби, які не користуються великим попитом, і тому обсяги продажу малі, а показники рентабельності високі через ціну. В цій групі, при динамічному розгляді, можна відокремити позиції, які наближаються до поля 011 – 011, тобто перспективні: булка міська, батон пшеничний з висівками, плетінка Українська. Деякі наближаються до поля 010 – 010, тобто вироби, які присутні в асортименті для «різноманіття», такими є: рогалик дитячий, рулет з маком, пиріжки, рулет з повидлом.

Для того, щоб зробити висновки про те, які дії слід застосовувати по кожній групі позицій, необхідно проаналізувати зміни розташування виробів за рік, і скласти динамічну матрицю. Слід зазначити, що в динамічній матриці відображаються тільки ті позиції асортименту, які були присутні в асортименті підприємства в обох періодах.

Конкретні дії для досягнення стратегічних позицій підприємством на ринку та досягнення максимізації прибутку за рахунок вдосконалення асортиментної політики могли б виражатися в:

- більш суворому контролю собівартості за всіма асортиментними позиціями;
- нарощуванні виробництва та продажу виробів, які належать до «синіх карликів»: батону особливого та батону гірчичного;
- зниженні собівартості булки міської, батона пшеничного з висівками.

Реалізація намічених напрямків покращить структуру асортименту, збільшить прибуток підприємства та суттєво підвищить стійкість функціонування в перспективі.

Таким чином, уважно проаналізувавши стан кожного виробу в запропонованій матриці, керівництво підприємства може прийняти рішення про додаткове виробництво або зниження обсягу стосовно кожного виду виробу, про перспективність поточних вкладень коштів в окремі асортиментні позиції.

Використовуючи програмне забезпечення, вказана методика може бути використана в практичній діяльності будь-якого підприємства.

### **Література:**

1. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посібник/ О.В. Лишиленко. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 253 с.
2. Яковлев Ю.П. Контролінг на базі інформаційних технологій/ Ю.П. Яковлев. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.
3. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч.1: монографія / А.В. Череп. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2006. – 368 с.
4. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник / Є.В. Мних. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 409 с.

5. Тарануха Ю.В. Предприятие и предпринимательство в трансформируемой экономике / Ю.В. Тарануха. – М.: Из-во «Дело и сервис», 2003. – 368 с.
6. Баканов М.И. Теория экономического анализа: учеб. / М.И. Баканов, А.Д. Шеремет. - М.: Финансы и статистика, 1999. – 415 с.
7. Шанк Дж. Стратегическое управление затратами: новые методы увеличения конкурентоспособности / Джон К. Шанк, Виджей Говиндараджан; пер. с англ. Е.П. Бугаева. – СПб.: ЗАО «Бизнес Микро», 1999. – 278 с.
8. Кукукина И.Г. Управленческий учет / И.Г. Кукукина. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 395 с.
9. Метод анализа ассортимента МАРКОН. Сущность. Пример применения метода МАРКОН [Электронный ресурс].- Режим доступа: <http://www.kvod.narod.ru/MarconP.htm>.

## **2.14. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ДІЛОВОЇ РЕПУТАЦІЇ ГОСПОДАРЮЮЧОГО СУБ'ЄКТА**

***Шкроміда В.В.***

кандидат економічних наук, доцент

***Гнатюк Т.М.***

кандидат економічних наук, доцент

***Шкроміда Н.Я.***

кандидат економічних наук, викладач

*ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені В. Стефаника»*

Постійний розвиток виробничо-комерційних відносин змушує як на теоретичному, так і на практичному рівнях досліджувати сутність та особливості факторів досягнутих успіхів у процесі господарювання. Нарощення обсягів діяльності одних підприємств та збитковість інших на окремо взятому ринку свідчить про різну організаційну підготовленість і неоднакову спроможність господарюючих суб'єктів до конкурентної боротьби за споживача. Конкурентоспроможність як багатогранна ознака сучасного підприємства забезпечує результативність його фінансово-господарської діяльності у короткостроковому періоді та окреслює стабільність функціонування на довгострокову перспективу. Склад структурних компонентів конкурентоспроможності підприємства звичайно видозмінюється в залежності від галузевої приналежності та виду діяльності, однак основними серед них є якість продукції (робіт, послуг), помірна ціна, умови продажу (придбання) і гарантійні зобов'язання, визнання продукції на ринку, ставлення споживачів і їх сприйняття та ін.

Останні тенденції ринкового середовища засвідчують, все більшого змістового наповнення конкурентоспроможності підприємства набувають складові нематеріальної форми. Так, окрім фізичних і вартісних параметрів продукції (робіт, послуг), вибір кінцевого споживача часто визначається довірою останнього до виробника, рекомендаціями третіх осіб, суспільною думкою. За таких умов керівництву господарюючого суб'єкта слід подбати про формування бездоганної репутації та навчитися ефективно нею управляти у

складних умовах кризового сьогодення. Вважаємо, у цьому контексті забезпеченням комплексного підходу до формування і управління діловою репутацією підприємства є належна організація та здійснення обліково-аналітичних процедур у вказаному напрямку.

Дослідженню проблем обліку, аналізу і контролю нематеріальних активів підприємства, в тому числі його ділової репутації, присвячено ряд наукових праць як вітчизняних, так і зарубіжних вчених-економістів. До них слід віднести публікації Бондаря М. І., Бутинця Ф. Ф., Голова С. Ф., Даулінга Г., Малюги Н. М., Нашкерської Г. В., Пархоменка В. М., Пушкаря М. С., Рейлі Р., Хітчнера Дж. Р., Шульги С. В. та ін. Проте, динамічність ринкових відносин та ускладнення умов господарювання ставлять постійно нові вимоги до інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень господарюючими суб'єктами, що у підсумку змушують переглядати існуючі напрацювання та вдосконалювати їх відповідно до назрілих потреб.

Зрозуміло, притаманна підприємству позитивна ділова репутація, яка сприяє збільшенню обсягів збуту та забезпечує рентабельність діяльності, виступає його стратегічним активом та, одночасно, потребує належного обліку і аналізу з метою ефективного управління.

Окрім економічного обґрунтування важливості ділової репутації підприємства та посиленої зацікавленості керівництва до її величини варто розглянути юридичну сторону вказаного процесу. Такий підхід забезпечить правомірність можливостей включення ділової репутації підприємства до складу об'єктів бухгалтерського обліку.

Цивільним кодексом України (ЦКУ) встановлено, що «... здоров'я, життя; честь, гідність і ділова репутація; ім'я (найменування); авторство; свобода літературної, художньої, наукової і технічної творчості, а також інші блага відносяться до особистих немайнових благ та охороняються цивільним законодавством» [7]. Тобто вищенаведене свідчить про виокремлення «ділової репутації» як окремої складової немайнових благ кожного громадянина держави.

Для господарюючих суб'єктів «ділова репутація» згадується у контексті укладання договору комерційної концесії (ст. 1116 ЦКУ), предметом якого є право на використання об'єктів права інтелектуальної власності (торговельних марок, промислових зразків, винаходів, творів, комерційних таємниць тощо), комерційного досвіду та ділової репутації. За таких умов виникає необхідність визначення величини ділової репутації суб'єкта підприємницької діяльності, оскільки згідно договору комерційної концесії останній (правоволоділець – одна сторона) «... зобов'язується надати другій стороні (користувачеві) за плату право користування відповідно до її вимог комплексом належних цій стороні прав з метою виготовлення та (або) продажу певного виду товару та (або) надання послуг» [7].

Потреба вартісного вираження ділової репутації також назріває у випадку здійснення спільної діяльності на основі об'єднання вкладів учасників. За договором простого товариства сторони (учасники) беруть зобов'язання об'єднати свої вклади та спільно діяти з метою одержання прибутку або



досягнення іншої мети. За таких умов вкладом учасника вважається все те, що він вносить у спільну діяльність (спільне майно), в тому числі грошові кошти, інше майно, професійні та інші знання, навички та вміння, а також ділову репутацію та ділові зв'язки.

За результатами проведених досліджень встановлено, чинна нормативно-правова база не в повному обсязі регулює питання обліку ділової репутації підприємства. Окремі спроби регламентації обліку вказаного виду нематеріальних активів наводяться у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», 19 «Об'єднання підприємств» та 28 «Зменшення корисності активів» [4, 5, 6]. Однак, вказані спроби стосуються гудвілу підприємства, який згідно названих положень трактується як «... перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання» [4]. Тобто, вважаємо, мова йде про репутацію підприємства, яка ідентифікується у вигляді гудвілу («good will» – «добра воля» покупця заплатити понад вартість) внаслідок купівлі-продажу підприємства (окремого структурного підрозділу) або його злиття чи об'єднання з іншим господарюючим суб'єктом. Таким чином у вітчизняному положенні (стандарті) визначений порядок розрахунку «придбаної» ділової репутації та можливості подальшого її обліку. Внаслідок можна констатувати, що успішно діюче підприємство на відповідному ринку в сучасних умовах господарювання може володіти достовірною інформацією про ділову репутацію тільки після придбання іншого підприємства чи його частини. Однак, це стосується ділової репутації (гудвілу) того підприємства чи його структурного підрозділу, що було придбано. При цьому, інформація про ділову репутацію підприємства-покупця залишається невідомою.

Також залишається відкритим питанням, а як функціонувати і ефективно управляти фінансово-господарською діяльністю підприємства, яке не планує та не здійснює згадувані операції купівлі-продажу чи злиття?

Можливо достатньо обмежитись пунктом 9 П(С)БО 8, де вказується «... витрати на підвищення ділової репутації підприємства/установи, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків) підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, та не визнаються нематеріальним активом» [6]. Однак, такі облікові процеси в певній мірі суперечать сутності ділової репутації господарюючого суб'єкта, яка за своїм змістовим наповненням виникає від моменту створення підприємства та притаманна впродовж всіх життєвих циклів його діяльності. Тобто, виходячи з таких міркувань, понесені витрати на підвищення ділової репутації підприємства за логікою могли б нагромаджуватись та відображати в сукупності вартісне вираження напрацьованого «доброго ім'я» господарюючого суб'єкта.

Характерна невизначеність простежується у зарубіжній обліковій практиці, де можливості відображення ділової репутації компаній визначаються затвердженими МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи» [2] та МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу» [3].

Метою першого документу, МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи», є визначення облікового підходу до нематеріальних активів компанії, які не мають фізичної субстанції та можуть бути ідентифіковані. Особливістю є те, що у вказаному стандарті не наводиться визначення ділової репутації підприємства, а видозмінюється словом «гудвіл». При цьому виділяється «внутрішньо генерований гудвіл», який виникає внаслідок «...понесення видатків для генерування майбутніх економічних вигід, але в результаті цього не створюється нематеріальний актив, який відповідає критеріям визнання цього стандарту». Вказані видатки пропонуються характеризувати як такі, що роблять внесок до внутрішньо генерованого гудвілу, при цьому не визнавати його як актив, оскільки він не є ідентифікованим ресурсом, який контролюється суб'єктом господарювання і який можна достовірно оцінити за собівартістю.

Також п. 50 МСБО 38 уточнюється, що різниця між ринковою вартістю суб'єкта господарювання та балансовою вартістю його ідентифікованих чистих активів у будь-який момент може охоплювати ряд чинників, які впливають на вартість суб'єкта господарювання [2]. Внаслідок впливає, величина обчисленої різниці не відображає собівартість нематеріального активу, що контролюється цим підприємством.

У положеннях МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу» також відсутнє визначення ділової репутації підприємства. Однак рекомендовано, внаслідок об'єднання бізнесу, розглядати гудвіл як майбутні економічні вигоди, що виникають від активів, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати [3].

З метою подальшого обліку вказаний гудвіл покупець повинен на дату придбання первісно оцінити його за собівартістю, що являє собою будь-яке перевищення вартості об'єднання бізнесу над часткою покупця у чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань. Іншими словами, гудвіл оцінюється як залишкова вартість об'єднання бізнесу після визнання ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкта придбання. Також встановлено, гудвіл, який придбаний в результаті об'єднання бізнесу, не підлягає амортизації. Натомість, покупцеві пропонується щорічно або частіше перевіряти його на зменшення корисності, якщо певні події чи зміни обставин свідчать про можливість такого зменшення корисності.

Підсумовуючи досвід міжнародної облікової практики, можна узагальнити певні твердження:

1. У вищевказаних документах відсутній термін «ділова репутація» як важлива ознака конкурентоспроможності підприємства чи компанії, що дозволяє успішно втримувати власні позиції на ринку та забезпечує стійкість функціонування.

2. Міжнародні стандарти пропонують «діловій репутації» компанії альтернативне поняття, а саме гудвіл. Вважаємо, останній не в повній мірі відповідає сутності ділової репутації підприємства. Узагальнюючи трактування різних вчених, під останньою слід розуміти сукупність думок, сприйняття і ставлень різних учасників зовнішнього і внутрішнього середовищ

підприємства, що у підсумку забезпечує йому додаткове зростання економічних вигод. В той час, гудвіл є лише вартісним відображенням тієї ділової репутації, яка притаманна підприємству на момент його продажу чи злиття бізнесу. За таких умов можна стверджувати, гудвіл підприємства є його діловою репутацією на певну дату, однак остання, у ході звичайної діяльності, – не виступає гудвілом аж до моменту продажу чи об'єднання бізнесу, що згідно нормативних документів виключає можливість її обліку та аналізу для розробки і реалізації маркетингової стратегії.

3. Міжнародними стандартами пропонується виділяти внутрішньо генерований гудвіл та гудвіл, придбаний в результаті об'єднання бізнесу. Залишається незрозумілим, чому «внутрішньо генерований гудвіл» підприємства містить слово «гудвіл», який за своєю суттю виникає виключно внаслідок операцій продажу чи об'єднання бізнесу. Нагадуємо, «good will» у дослівному перекладі означає «добру волю» покупця, який готовий переплатити за очікувані економічні вигоди. Тобто за умови відсутності операцій продажу чи об'єднання бізнесу, варто вживати термін «внутрішньо генерована ділова репутація підприємства». Однак, виникає інша суперечність, яка ґрунтується на неможливості формування ділової репутації господарюючого суб'єкта без учасників зовнішнього середовища. Тому використання у міжнародному стандарті словосполучень «внутрішньо генерована» і «внутрішньо генерований» викликає ряд запитань, оскільки вони не властиві діловій репутації підприємства, яка значною мірою формується внаслідок його виробничо-комерційних відносин з різними учасниками ринку.

4. Положення, закладені у МСБО 38 та МСФЗ 3, пропонують можливості обліку виключно гудвілу підприємства, який на дату продажу чи об'єднання бізнесу відображає вартісне вираження наявної господарюючому суб'єкту ділової репутації. Однак, для стратегічного планування розрахована величина гудвілу, яка з'явилася в системі обліку та звітності підприємства, не несе змістового навантаження та не викликає жодного інтересу для інвесторів. Пояснюється тим, що гудвіл підприємства як грошовий платіж очікуваних економічних вигод, який утворився внаслідок історичних подій продажу чи об'єднання бізнесу, навіть через короткий проміжок часу може не відповідати реальному стану справ на відповідному ринку.

Таким чином, можна резюмувати, на сучасному етапі розвитку бізнес-процесів діючі національні і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку дають можливості включення ділової репутації підприємства до системи обліку та звітності тільки у вигляді гудвілу, який за своїм змістовим наповненням є непривабливим і нецікавим для потреб управління та планування діяльністю. В той час для розробки стратегії розвитку та побудови маркетингової поведінки на ринку суб'єктам господарюванням необхідно володіти достовірною інформацією про наявну ділову репутацію, міру сприйняття потенційними партнерами, рівень довіри споживачів, що в сукупності дозволить оцінити «накопичені і напрацьовані» активи на поточний момент часу та правильно ними розпоряджатись.

Основною причиною відсутності можливостей включення ділової репутації підприємства до складу об'єктів обліку є те, що сучасна система обліку і звітності базується на історичних оцінках, які в неповній мірі задовольняють потреби користувачів облікової інформації. У ході наукових дискусій зарубіжні і вітчизняні вчені часто піддають критиці використання в обліковій практиці історичної вартості та, одночасно, пропонують альтернативні методи оцінки. До них відносять методи оцінки за теперішньою вартістю, відновлюваною собівартістю, чистою вартістю реалізації та ін. Однак, враховуючи переваги і недоліки історичного методу оцінки, слід зауважити, що повна відмова від його використання порушить цілісність функціонування існуючої системи принципів бухгалтерського обліку та може призвести до знищення більшості елементів системи подвійного запису в бухгалтерському обліку. Тому, виходячи із зростання інформаційних потреб менеджменту, вважаємо, концепція історичної вартості в бухгалтерському обліку може бути позбавлена статусу пріоритетності, однак не може бути повністю виключена.

Для формування змістовної і точної інформації про наявну ділову репутацію керівництву господарюючого суб'єкта слід використовувати поєднання даних системи обліку та аналізу. Внаслідок порівняння історичної собівартості активів підприємства, що відображається в обліку і звітності, та справедливої їх вартості, визначеної на основі використання аналітичних способів і прийомів, можна виявити присутність притаманної ділової репутації на поточний момент часу та привести її величину до вартісного вираження. Такий підхід на постійній основі дозволить здійснювати моніторинг ділової репутації суб'єкта господарювання, виявляти існуючі тенденції та можливі резерви для її нарощення.

Відомо, процес визначення справедливої вартості активів підприємства або бізнесу в цілому також супроводжується рядом суперечностей та протиріч. На сьогоднішній день налічується ряд різноманітних методів та прийомів оцінювання бізнесу (табл. 1).

Наведені методи оцінки бізнесу є різними за змістом виконання, що у підсумку мають свої недоліки та переваги. Проте доцільність їх застосування обґрунтовано для різних виробничих ситуацій, виходячи з поставленої мети та вихідної інформації. Так, у випадку формування точного прогнозу доходів діяльності підприємства є можливість застосування методів оцінки бізнесу, що ґрунтуються на дохідному підході. У разі наявності достовірної інформації про купівлю-продаж підприємств-аналогів та результатів їх діяльності у рамках галузевої приналежності логічним буде застосування методів оцінки бізнесу, які базуються на порівняльному підході [8].

Маючи розраховані дані вартості бізнесу та суму балансової вартості активів підприємства, можна шляхом різниці визначити грошове вираження (приблизне значення) ділової репутації, яка є присутня і властива досліджуваному господарюючому суб'єкту на поточний момент часу. Зрозуміло, для досягнення достовірності і комплексності аналітичних даних та забезпечення від прорахунків варто застосовувати одночасно декілька методів та прийомів оцінювання.

## Методи оцінювання вартості бізнесу

Підходи до оцінювання	Методи оцінки
Дохідний	метод дисконтованих грошових потоків метод капіталізації прибутку метод надлишкового прибутку метод співвідношення ціни і доходу метод доданої вартості та ін.
Порівняльний	метод галузевих коефіцієнтів метод ринку капіталу метод ринкової привабливості метод капіталізації дивідендів та ін.
Витратний	метод заміщення метод ліквідаційної вартості метод чистих активів метод накопичення активів та ін.

Розрахунок вказаних умовно-вартісних показників ділової репутації підприємства у динаміці забезпечить моніторинг його конкурентних позицій на ринку, дозволить виявити негативні тенденції та, одночасно, резерви для покращення ситуації. Якісним доповненням аналітичним процедурам, вважаємо, буде слугувати періодичне застосування експертних методів оцінювання (соціологічні опитування цільових аудиторій підприємства, анкетування експертів в галузі і т.д.).

Величина умовно-вартісних показників ділової репутації господарюючих суб'єктів, на нашу думку, буде корисна як у цілях поточного, так і стратегічного управління. Так, для прийняття поточних управлінських рішень важливим є визначення доцільності понесених витрат у звітному періоді, пов'язаних з формуванням позитивної репутації підприємства. Для цього можна провести розрахунок показника ефективності витрат на формування ділової репутації підприємства:

$$\text{Efficiency FBRE} = \frac{\text{BRE}_k}{\sum \text{EFBRE}}, \quad (1)$$

де Efficiency FBRE (*efficiency of forming of business reputation of enterprise*) – ефективність витрат на формування ділової репутації підприємства;

$\text{BRE}_k$  (*the business reputation of enterprise*) – величина ділової репутації підприємства у певний момент часу  $k$ ;

$\sum \text{EFBRE}$  (*the expense of forming of business reputation of enterprise*) – сума понесених витрат на формування ділової репутації підприємства за звітний період.

Вказаний відносний показник дозволить оцінити доцільність понесених витрат, пов'язаних з формуванням ділової репутації господарюючого суб'єкта, а також визначити правильність здійснюваних маркетингових заходів і цільову направленість витрачання ресурсів.

Підсумовуючи вищенаведене варто зазначити, на сучасному етапі господарювання існуюча система бухгалтерського обліку та звітності не в повній мірі відповідає потребам процесу прийняття рішень на підприємстві. Вважаємо, динамічність ринкових відносин вимагає постійного перегляду традиційних правил і прийомів облікових процедур та змушує теоретиків і практикуючих бухгалтерів до пошуку нових прогресивних методів збору даних, їх обробки та систематизації. В результаті такий підхід підсилить рівень інформаційного забезпечення прийняття рішень у напрямку формування і використання позитивної ділової репутації господарюючого суб'єкта в комерційних цілях.

### **Література:**

1. Даулинг Грэм. Репутация фирмы: создание, управление и оценка эффективности [Текст]. / Г. Даулинг. – М.: ИМИДЖ-Контакт, 2003. – 368 с.
2. МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]: сайт ВРУ. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050).
3. МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу» [Електронний ресурс]: сайт ВРУ. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_006](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_006).
4. П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [Електронний ресурс]: сайт ВРУ. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
5. П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [Електронний ресурс]: сайт ВРУ. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>.
6. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]: сайт ВРУ. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
7. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]: сайт ВРУ. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
8. Шкроміда В.В. Особливості оцінки бізнесу та сутність їх методів / В.В. Шкроміда. // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. Наук. збірник. – Івано-Франківськ: Вид-во Прикарпатського національного університету ім. Василя Стефаника, 2010. – Вип. 6. – Т. 1. – С. 162-166.

**Научный журнал  
«ЭКОНОМИКА И ФИНАНСЫ»  
ISSN 2311-3413**

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования  
(РИНЦ) – международную наукометрическую базу SCIENCE INDEX и  
**Index Copernicus International**



Приглашает аспирантов, докторантов, соискателей, магистрантов, научных работников и специалистов-практиков публиковать результаты исследований по экономике, менеджменту, финансам, бухгалтерскому учету, аудиту, экономической безопасности и управлению, математическим методам и информационным технологиям в экономике и другим отраслям экономической науки.

**Авторам статей выдается справка об участии в разработке научных тем:**

- 1) Формирование механизма эффективного регулирования и управления экономической деятельностью предприятий (номер гос. регистрации 0113U007514).
- 2) Теория и практика управленческого и бухгалтерского учета, анализа и аудита деятельности субъектов хозяйствования (номер гос. регистрации 0113U007515).
- 3) Разработка концепции обеспечения экономической безопасности в условиях глобализации мировой экономики (номер гос. регистрации 0113U007516).

Языки издания: украинский, русский, английский. Периодичность: 1 раз в месяц.

Условия публикации и требования к оформлению статей размещены на сайте научного журнала: [www.ecofin.at.ua](http://www.ecofin.at.ua).

**Приглашаем к изданию авторских монографий, учебников, учебных пособий с присвоением индексов УДК, ББК и международного индекса ISBN и индексацией в РИНЦ.**

**Издательство Verlag SWG imex GmbH Nürnberg, Deutschland**

предлагает услуги по публикации в Германии авторских монографий с **присвоением немецкого ISBN** и других выходных данных, рассылкой обязательных экземпляров монографий в книгохранилища и каталоги Национальной библиотеки Германии (Deutsche Nationalbibliothek) и Баварскую государственную библиотеку (Bayerische Staatsbibliothek), информация об издании книги в Германии присутствует в выходных данных монографии.

Языки размещаемых материалов - **английский, немецкий, русский, украинский.**

Срок издания монографии – **один месяц** со дня получения авторских материалов.

Выпуск монографии может быть осуществлен в **печатном или электронном виде.** Независимо от формы издания осуществляется регистрация обязательного экземпляра и необходимая рассылка.

**Контактная информация:**

тел. +380688517552

e-mail: [ecofin.at.ua@gmail.com](mailto:ecofin.at.ua@gmail.com)

сайт: [www.ecofin.at.ua](http://www.ecofin.at.ua)

**Надеемся на плодотворное сотрудничество!**

Наукове видання  
(українською, російською та англійською мовами)

**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ: ТЕОРІЯ ТА  
ПРАКТИКА**

Колективна монографія

Том 1

За редакцією

*кандидата економічних наук, професора П.Й. Атамас*

*Монографію включено  
до наукометричної бази РИНЦ*



Відповідальний за випуск С.І. Дробязко

Комп'ютерна верстка Р.А. Кулькін

Формат 60x90/16. Ум.друк.арк. 10,2

Тираж 300 прим. Зам. № 114.

Видавець «ФОП Дробязко С.І.», 49107, м. Дніпропетровськ, а/с 5720.  
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи серія ДП №166-р від 19.11.2013 р.

ISBN 978-617-7214-00-6

