

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

На тему «ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ
ЕФЕКТИВНІСТЮ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ»

Виконала студентка 2 курсу, групи ОАП.м-81а

Спеціальності 071 «Облік і оподаткування
(Облік, аудит і оподаткування в міжнародному
бізнесі)»

Морозова Дар'я Олексіївна

Керівник: професор, д.е.н. Савченко Т.Г.

Суми - 2020 рік

РЕФЕРАТ

кваліфікаційної роботи на тему:
«ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ
ЕФЕКТИВНІСТЮ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ»
студентки Морозової Дар'ї Олексіївни

Актуальність теми полягає у тому, що сьогодні особливого значення набуває ефективність управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємств АПК, оскільки вітчизняним компаніям, позиції яких на зарубіжних ринках щороку слабшають, необхідно розробляти стратегію діяльності на основі довгострокових прогнозів коливань попиту та пропозиції з урахуванням зміни формату міжнародної торгівлі сільськогосподарською продукцією. Це підвищує актуальність дослідження напрямів впровадження на вітчизняних підприємствах агропромислового комплексу системи стратегічного управління у контексті підвищення ефективності їх експортної діяльності.

Мета кваліфікаційної роботи полягає у розробці обліково-аналітичного забезпечення управління ефективністю підприємства харчової промисловості у взаємозв'язку з його зовнішньоекономічною діяльністю.

Предметом дослідження є теоретичні засади та методичні підходи до формування обліково-аналітичного забезпечення управління ефективністю підприємств харчової промисловості у контексті його зовнішньоекономічної діяльності.

Об'єктом дослідження є внутрішньогосподарські та міжгосподарські економічні відносини щодо управління ефективністю зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Для досягнення поставленої мети та завдань були використані наступні методи дослідження: абстрактно-логічний (теоретичні узагальнення, критичний аналіз публікацій вітчизняних і зарубіжних вчених, формування висновків і пропозицій); монографічний (вивчення та обґрунтування шляхів удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління ефективністю зовнішньоекономічної діяльності); графічний (наочне зображення схем

взаємозв'язків, динаміки показників); статистико-економічний (вивчення структурно-динамічних тенденцій розвитку показників – абсолютні і відносні величини); системного та порівняльного аналізу (розгляд альтернативних підходів до вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління ефективністю підприємства).

Інформаційною базою кваліфікаційної магістерської роботи є нормативно-довідкова література, дані первинного обліку та статистична звітність щодо основних економічних показників роботи ТДВ «Укроліяпродукт», власні дослідження. У часовому розрізі використана інформація за 2017-2019 рр.

Основний науковий результат роботи полягає у такому: систематизовано визначення поняття «ефективність»; сформовано підходи до структурування елементів обліково-аналітичного забезпечення ЗЕД; удосконалено податково - фінансові аспекти управління ефективністю ЗЕД, зокрема, використання лізингу, що дозволить значно зменшити стартові капіталовкладення та зменшити оподаткування. Одержані результати можуть бути використаними у практичній діяльності підприємств АПК.

Результати апробації основних положень кваліфікаційної магістерської роботи розглядалися на: VII Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Актуальні проблеми менеджменту, фінансів та публічного управління в сучасних глобалізаційних процесах»; а також опубліковані у фаховій статті в Приазовському економічному віснику «Теоретичні аспекти управління ефективністю підприємств харчової промисловості».

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення, управління ефективністю, зовнішньоекономічна діяльність, лізинг.

Зміст кваліфікаційної випускної роботи викладено на 66 сторінках, зокрема, список використаних джерел із 60 найменувань, розміщений на 7 сторінках. Робота містить 30 таблиць, 15 рисунків, а також 12 додатків.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2020 рік

Рік захисту роботи – 2020 рік

ANNOTATION

Morozova D.O. Accounting and analytical support for managing the efficiency of food industry enterprises foreign economic activity. - Master's thesis. Sumy State University, Sumy, 2020.

The essence of the process of enterprise efficiency management, accounting, and analytical support is investigated in work; the international experience of efficiency audit is considered. The primary purpose of this study is to develop recommendations for improving the accounting and analytical support for managing the efficiency of foreign economic activity of the enterprise.

It is established that accounting and analytical support is a system that contains such components as financial-analytical, accounting-analytical, social-analytical, ecological-analytical, which are interconnected and create the necessary information base for making sound management decisions.

It is determined that the organization of accounting and analytical support of the process of management of agricultural enterprises engaged in foreign economic activity provides for the solution of two main problems in the field of international economic activity: organization of accounting for tax reporting (taxation of export-import transactions); organization of accounting according to national standards. That is, accounting and analytical support allow you to display with the help of natural, labor, and cost indicators of the composition of a material, energy and financial resources, the course of production and economic processes, and more.

The main differences between performance audit and financial audit are identified, which are that auditors have more opportunities for research, their conclusions and interpretations; the evaluation criteria are not clearly defined, and the auditor works and forms his opinion "impersonally"; the evidence is convincing rather than irrefutable; reports are more controversial, and the audit process itself is less formal.

The economic activity of SLC «Ukroliyaprodukt» is considered. SLC «Ukroliyaprodukt» belongs to the medium-sized enterprises of the oil and fat industry, has a linear and functional management structure. The average number of

employees had a negative trend; in 2019, it decreased compared to 2017 by seven people and compared to 2018 by 11 people.

It has been established that SLC «Ukroliyaprodukt» is an exporter of oil to far and near abroad. Analysis of the dynamics of sales of goods on the foreign market showed its instability. According to the analyzed data, the share of products sold outside the country is about 7%. That is, the company is focused on the needs of the domestic market. In general, SLC «Ukroliyaprodukt» did not carry out financial and economic activities effectively enough during 2017-2019. This is evidenced by the negative dynamics of all indicators of financial stability, lower value of current assets, and reduced return on assets. Positive is the growth of sales revenue, turnover of existing assets, and an increase in net profit.

After analyzing the accounting and information support of the management system of SLC «Ukroliyaprodukt,» it was found that today there are many problems regarding the formation of the system of management reporting and effective use of information generated in the appropriate forms. Analysis of the types of financial and statistical reporting revealed that they lack the necessary information for analysis and control of foreign economic activity of the enterprise.

To improve the accounting and analytical support of SLC «Ukroliyaprodukt» efficiency management, it is proposed to use the Kaizen method, which will allow improving the process of cost calculation, which affects the company's profitability. The peculiarity of this approach is that at the early stage of Kaizen's implementation, a parametric cost model is formed, which is needed more to develop areas for cost optimization and should serve the purpose of training and working out the procedures of the interaction of SLC «Ukroliyaprodukt. » It is essential to achieve the involvement of suppliers of raw materials and materials of SLC «Ukroliyaprodukt» in Kaizen when implementing such an approach.

To improve the tax and financial aspects of managing the efficiency of foreign economic activity, it is proposed to use leasing, which is an alternative to bank lending, as it can significantly reduce start-up investments and reduce taxation. It is recommended to use the following subtypes of financial leasing: leasing "standard," leasing "leaseback," leasing "supplier," renewed leasing.

Leasing payments have been calculated. Based on the annuity showed, the amount of the balance amounted to UAH 935,268.86, based on the standard scheme UAH 790,320.80. Thus, it is concluded that the use of financial leasing will allow SLC «Ukroliyaprodukt» to receive benefits of foreign economic activity that stimulate export activities, namely: rates of accelerated depreciation, production equipment used for the production of exported products; preferential rates of depreciation of fixed assets created by new investments used for the production of exported products; depreciation rates for imported equipment used for the production of export goods not less than those established in the country of origin of such equipment. The use of these benefits will optimize the tax burden through financial leasing, which allows you to form the optimal capital structure, reduce the tax base, use specific depreciation rates that will stimulate export activities.

Keywords: accounting and analytical support, efficiency, management, foreign economic activity, leasing.

ЗМІСТ

ВСТУП	10
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЕФЕКТИВНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА АПК	13
1.1. Сутність процесу управління ефективністю підприємства	13
1.2. Обліково – аналітичне забезпечення як основне джерело інформації для прийняття управлінських рішень	20
1.3. Аудит ефективності: міжнародний досвід та українські реалії.....	27
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЕФЕКТИВНІСТЮ ЗЕД ТДВ «УКРОЛІЯПРОДУКТ».....	35
2.1. Загальна характеристика ТДВ «Укроліяпродукт» та його ринку збуту...	35
2.2. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства.....	40
2.3. Аналіз обліково-аналітичного забезпечення управління ефективністю зовнішньоекономічної діяльності ТДВ «Укроліяпродукт»	53
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЕФЕКТИВНІСТЮ ЗЕД ТДВ «УКРОЛІЯПРОДУКТ»	59
3.1. Напрями покращення обліково-аналітичного забезпечення управління ефективністю підприємства	59
3.2. Удосконалення податково-фінансових аспектів управління ефективністю зовнішньоекономічної діяльності ТДВ «Укроліяпродукт»	64
ВИСНОВКИ.....	71
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	74

ВСТУП

У поточних умовах розвитку вітчизняної економіки, що характеризуються посиленням конкуренції та ускладненням господарської діяльності, істотно розширюється коло інструментів, що використовуються підприємствами для закріплення позицій на внутрішньому та зовнішньому ринках. Одним з найбільш дієвих інструментів підвищення ефективності діяльності українських підприємств є запровадження на них системи управління ефективністю, що полягає у розробці довгострокових програм розвитку з урахуванням сильних та слабких сторін компанії, а також її довгострокових цілей та поточних завдань. Елементи управління ефективністю нині запроваджуються і на вітчизняних підприємствах агропромислового комплексу, оскільки в умовах занепаду даної сфери тим небагатьом компаніям, що ще спроможні конкурувати з імпортною продукцією на внутрішньому та зовнішньому ринках, необхідно знаходити резерви підвищення ефективності господарювання для фінансування інноваційного розвитку.

Особливого значення набуває ефективність управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємств АПК, оскільки вітчизняним компаніям, позиції яких на зарубіжних ринках щороку слабшають, необхідно розробляти стратегію діяльності на основі довгострокових прогнозів коливань попиту та пропозиції з урахуванням зміни формату міжнародної торгівлі сільськогосподарською продукцією. Усе зазначене підвищує актуальність дослідженні напрямів впровадження на вітчизняних підприємствах агропромислового комплексу системи стратегічного управління у контексті підвищення ефективності їх експортної діяльності.

Мета кваліфікаційної роботи полягає у розробці обліково-аналітичного забезпечення управління ефективністю підприємства харчової промисловості у взаємозв'язку з його зовнішньоекономічною діяльністю.

Предметом дослідження є теоретичні засади та методичні підходи до формування обліково-аналітичного забезпечення управління ефективністю підприємств харчової промисловості у контексті його зовнішньоекономічної діяльності.

Об'єктом дослідження є внутрішньогосподарські та міжгосподарські економічні відносини щодо управління ефективністю зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Завдання, які необхідно вирішити у ході роботи:

- розглянути теоретичні засади управління ефективністю діяльності підприємств АПК;
- розкрити сутність обліково – аналітичного забезпечення в управлінні ефективністю зовнішньоекономічної діяльності;
- дослідити міжнародні та національні підходи до організації аудиту ефективності;
- провести аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства;
- дослідити обліково-аналітичне забезпечення управління ефективністю зовнішньоекономічної діяльності ТДВ «Укроліяпродукт»;
- обґрунтувати напрями удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління ефективністю зовнішньоекономічної діяльності досліджуваного підприємства.

У процесі дослідження використовувались такі методи: абстрактно-логічний (теоретичні узагальнення, критичний аналіз публікацій вітчизняних і зарубіжних вчених, формування висновків і пропозицій); монографічний (вивчення та обґрунтування шляхів удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління ефективністю зовнішньоекономічної діяльності); графічний (наочне зображення схем взаємозв'язків, динаміки показників); статистико-економічний (вивчення структурно-динамічних тенденцій розвитку показників – абсолютні і відносні величини); системного та порівняльного аналізу (розгляд альтернативних підходів до вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління ефективністю підприємства).

У процесі дослідження отримано нові результати, а саме запропоновано для удосконалення податково - фінансових аспектів управління ефективністю ЗЕД використати лізинг, що дозволить значно зменшити стартові капіталовкладення та зменшити оподаткування.

Практичне значення дослідження полягає в тому, що розроблені напрями удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління ефективністю можуть використовуватись у практичній діяльності сільськогосподарських підприємств.

Джерела інформації: нормативно-довідкова література, дані первинного обліку та статистична звітність щодо основних економічних показників роботи ТДВ «Укроліяпродукт» за 2017-2019 рр., а також власні дослідження.

Структура роботи. Дипломна робота виконана на 66 сторінках основного тексту, складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 60 найменувань. Робота містить 20 таблиць, 14 рисунків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЕФЕКТИВНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА АПК

1.1. Сутність процесу управління ефективністю підприємства

Процес управління – це функціонування прийнятої організаційної структури, яка відображає хід виконання функцій управління і характеризує його динаміку. Цей процес має особливий (специфічний) зміст, зумовлений його сутністю, стадії та внутрішні етапи здійснення, що передбачають певну послідовність дій у просторі й часі [23].

Зміст процесу управління виявляється в діяльності керівника і підлеглих йому працівників. Він визначається розпорядженнями керівника і виконанням їх підлеглими згідно з діючим регламентом і нормативами, забезпеченням реалізації закріплених за кожним керівником функцій. Складовими елементами діяльності ланки управління є управлінські роботи і операції, що формалізуються в конкретних управлінських процедурах.

Відповідно до прийнятих ієрархій і типів організаційних структур процес управління поділяються за ступенями і ланками, не тільки впливаючи на окремі частини системи (і об'єкта управління в цілому), а й забезпечуючи взаємодію ланок системи управління. Це визначає специфічний зміст процесу управління, умови його існування в просторі (ступенях і ланках управління), і в часі. Розрізняють методологічний, економічний, функціональний (технологічний), організаційний і соціальний зміст процесу управління.

Методологічний зміст зумовлений характером основних стадій і обов'язкових етапів процесу управління, що визначають його структуру. Основними стадіями є ті, на яких реалізуються основні (загальні) функції управління – планування, організація, мотивація, контроль.

Стадія – це часовий інтервал у ланцюгу відрізків часу, що йдуть один за одним і відрізняються від попереднього (і наступного) за змістом управлінської діяльності, необхідної для реалізації функцій управління. Кожна

стадія має кілька етапів (або частину одного з них). В окремих випадках стадії та етапи можуть збігатися. Під етапом розуміють сукупність управлінських робіт (операцій, дій), які відрізняються якісною визначеністю, однорідністю і відображають закономірну (необхідну) послідовність здійснення їх.

Розрізняють такі етапи: постановка мети впливу, оцінка ситуації, визначення проблеми, управлінське рішення. Вони є основними складовими структури процесу управління [36, с.56].

Постановка мети впливу – найбільш відповідальний етап процесу управління, зумовлений цілями. Які визначають при формуванні функцій і організаційної структури. Кожна мета впливу може бути постійною чи змінною, тобто такою, що підлягає коригуванню. Вона узагальнює бажаний, можливий і необхідний стан керуючого впливу і тому визначає раціональний варіант збирання необхідної інформації, обмежує її обсяг, склад, форми використання. При цьому враховують можливість застосування різних типів впливу як за мотиваційною характеристикою (ідеологічною, економічною, організаційною, соціальною, психологічною), так і за видами (прямий, непрямий) та спрямуванням (по вертикалі і горизонталі).

Оцінка ситуації має виявити стан процесу керуючого впливу відносно цілей, які ніколи не бувають тотожними. Тому завжди існують ситуації, що вимагають вирішення суперечностей. Головна з них становить сутність основної проблеми. На неї й спрямовано керуючий вплив.

Визначення проблеми - важливий етап процесу управління. Перелік проблем визначається зіставленням бажаного (поданого в системі цілей) і реально існуючого (визначеного ситуацією) стану системи. Разом з тим цей етап є сполучною ланкою в переході системи до нового стану в напрямі до поставленої мети. Без нього неможлива підготовка і прийняття управлінського рішення. Управлінське рішення – заключний етап процесу управління він визначає шляхи вирішення проблеми і зміст організаційної роботи з їхньої практичної реалізації.

Методологічний зміст процесу управління має загальний характер і поширюється на всі його аспекти.

Економічний зміст зумовлений необхідністю використання ресурсів виробництва. Сюди відносять потреби в ресурсах, розподіл ресурсів, використання ресурсів, економічне стимулювання всіх учасників процесу управління тощо. Аналогічно можна розглядати проблеми підготовки і впровадження нововведень, технічного переоснащення виробництва, управління, соціального розвитку колективів.

Функціональний (технологічний) зміст виявляється у визначенні складу управлінських робіт (операцій, дій) на кожній стадії та у кожному процесі управління, забезпеченні необхідною інформацією, технічною і нормативною базою, упорядкуванні процесів діловодства, підготовки і прийняття рішень.

Сутність організаційного змісту відображаються в порядку взаємодії різних ланок і ступенів організаційної структури.

Соціальний зміст визначає роль людини на кожному етапі. При цьому оцінюють досягнутий рівень технологічного, в тому числі інформаційного, технічного, нормативного і організаційного забезпечення процесу управління, окреслюють шляхи подальшого підвищення.

Процес управління має певні принципи, які зумовлюють його властивості: динамічність, стійкість, безперервність, дискретність, послідовність, циклічність [48] (табл.1.1).

Таблиця 1.1 - Принципи процесу управління [розроблено автором]

Принцип	Характеристика
динамічність	виявляється в постійній зміні процесу управління за його спрямованістю, проблематикою, характером здійснення на різних етапах, а також у переході з однієї стадії організаційної структури на іншу і в різні ланки кожного ступеня
стійкість	збереження сталих зв'язків процесу управління між його етапами і ланками
безперервність	одночасне здійснення процесу виробництва і управління
дискретність	процес управління всередині його етапів проходить нерівномірно. Під час постановки мети, оцінки ситуації, визначення проблеми вплив неможливо накопичується

Продовження таблиці 1.1

послідовність	полягає у тому, що кожні наступні дії дозволяють досягати поставлених цілей і ефективно використовувати ресурси. Наприклад, якщо постановка мети окреслює контур очікуваних рішень, їхню спрямованість і перспективу, ситуація – реальність і практичну значимість, а проблема – конкретність, ефективність, та підготовка і прийняття рішень, що підлягають реалізації, - це засіб досягнення цілей
циклічність	Етапи, дії у процесі управління, які здійснюються послідовно, є обов'язковими і повторними

Ці принципи є важливими для процесу управління, який розподіляється на декілька типів (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 - Типи процесу управління (узагальнено на основі)

Тип управління	Характеристика
лінійний	характеризується суровою послідовністю здійснення всіх етапів. Він притаманний процесам з достатньо визначеними цілями, ситуаціями, типовим складом робіт і операцій, на кожному етапі повторними рішеннями.
корегований	характеризується послідовним коригуванням кожного попереднього етапу після завершення наступного.
розгалужений	багатоваріантність оцінювання ситуації та побудови процесу управління. Крім того, кожний варіант має свою проблему, яка вимагає вирішення (чи єдиного комплексного вирішення). Цей тип процесу управління виникає тоді, коли відсутня можливість комплексно узагальнити, здійснити оцінювання ситуацію та чітко визначити ключову проблему з єдиним рішенням.
ситуаційний	характеризується тим, що спочатку формулюють попередню мету впливу. Її уточнюють після оцінки ситуації, визначенням проблеми і розробки рішення. Такий підхід є актуальним, коли є брак часу, брак інформації та не чітко виділена мета впливу, але необхідно прийняти рішення.
пошуковий	ґрунтується, коли мета (ціль) є чіткою визначеною, але оцінити ситуацію складно як і проблему. Тому спочатку розробляють рішення для основних цілей на основі оцінювання ситуації, а потім за необхідності коригують рішення.

Вибір найбільш прийняттого в конкретних умовах типу управління залежить від його інформаційного забезпечення. Згідно з цим визначають комплекс робіт щодо здійснення процесу управління. Однак, тип управління буде залежати від менеджерів, що будуть здійснювати процес управління. При цьому ключову роль буде відіграти ефективність процесу управління.

Поняття «ефективність» дуже часто ототожнюють із «продуктивність», «результативність». Розглянемо сутність поняття «ефективність» у додатку А.

У своїй роботі Мескон Н.Х. дав таке визначення: «Ефективність виробництва – ринкова вартість виробленої продукції, поділена на сумарні витрати ресурсів організації» [24, с. 501].

Важливо відмітити, що термін productivity – «продуктивність», відображає комплексну, факторну продуктивність, котра є наслідком використання всіх різновидів ресурсів, а не тільки продуктивність праці, що характерно у таких випадках для методології, яка була традиційно прийнята у радянській практиці. Ми вважаємо, що на теперішній час сучасні автори з управлінської та економічної точки зору досить глибоко та точно розглядають питання управління ефективністю.

Доцільно порівняти, як автори описували це питання у своїх працях півстоліття тому. Багато хто стверджує, що ще жодна особа так сильно не вплинула на розвиток бізнесу в 20-му столітті, як Пітер Ф. Друкер. Фактично він створив менеджмент як дисципліну у 50-ті рр., перетворив цю непопулярну спеціальність у необхідну умову розвитку бізнесу, яка відображає дух нового часу. Він розглянув низку питань пов'язаних з поняттям ефективності та факторами її підвищення.

Пітер Ф.Друкер визначив чотири головні проблеми, які заважають управляючому досягати позитивних результатів, тобто заважають його діяльності бути ефективною.

1. Управляючий не належить самому собі. У функціональному розумінні він – полонений своєї організації. Управляючому не дають можливості сконцентруватись для вирішення того чи іншого завдання. Наприклад: то йому дзвонять по телефону, то він повинен вислуховувати незадоволених клієнтів, то його викликають до керівника [24, с.233].

2. Керівник підприємства має займатись завданнями загального керівництва, а не другорядними питаннями в діяльності підприємства. Ці питання можна доручити іншим співробітникам, які займають на підприємстві

нищий рівень. Взагалі щоб бути ефективним, керівнику необхідно мати критерії, що дозволять йому сконцентруватись на самому головному, на внесках до успіху своєї організації та на кінцевих результатах.

3. Третьою обставиною, яка заважає ефективності, є той факт, що керівник діє на території організації. Це означає, що ця ефективність виявиться лише у тому випадку, якщо рішеннями скористаються його колеги. Зазвичай ефективність керівника залежить не від людей, над якими він має безпосередній контроль, а від тих, хто працює в інших галузях, чи від безпосереднього керівництва.

4. І, нарешті, управляючий діє у межах організації. Перш ніж потрапити до зони його уваги, вся інформація про зовнішній світ проходить через фільтр окремих відділів та в кінці-кінців приймає рафіновану та абстрактну форму, яка відповідає критеріям даної організації. Взагалі, Пітер Ф. Друкер, дуже багато уваги приділяв питанням, що пов'язані з поняттям ефективності підприємства та тим аспектам діяльності, які надають можливість її підвищити.

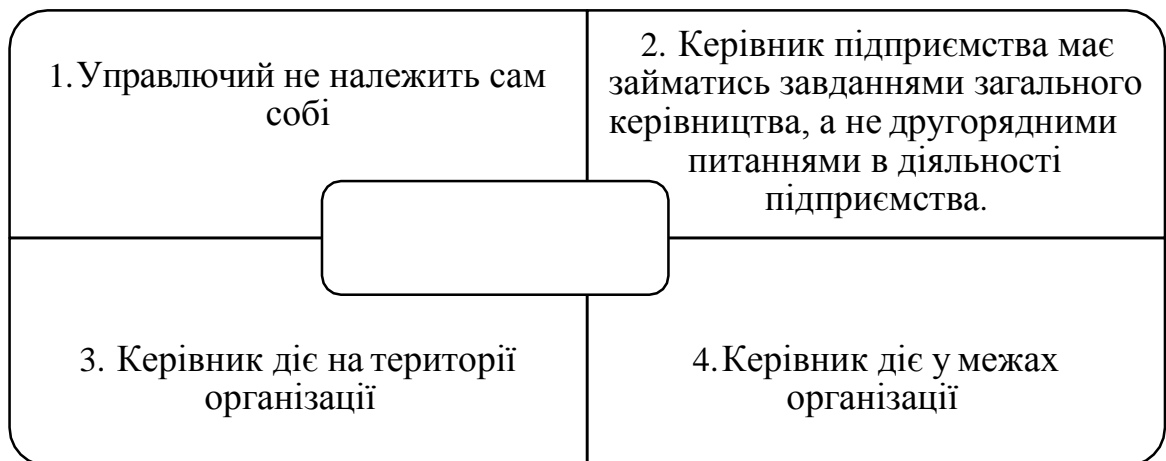


Рисунок 1.1 - Основні проблеми, що заважають бути керівниками ефективними згідно П. Друкера (узагальнено на основі [24])

5. На сучасному етапі менеджмент, як наука досяг великого розвитку та змінились обставини, при яких застосовуються принципи управління. Саме тому, ми вважаємо, що порівнювати праці Пітера Друкера та поняття, які там викладені, з працями сучасних науковців не має сенсу.

Таким чином, організація має бути результативною та ефективною. «Результатом (успіхом) у бізнесі є досягнення поставлених цілей, а ефективність означає співвідношення між досягненням цілей і витраченими ресурсами». – саме такою представляється ефективність на думку Кредісова А.І. [36, с.32].

Аналіз практики та досвіду діяльності вітчизняних та іноземних підприємств, які досягли успіху, дозволив нам дослідити основні принципи формування ефективної діяльності на підприємстві, які указані у додатку Б.

Таким чином ефективність процесу управління на підприємствах повинна не тільки враховувати принципи, але і особливості в умовах сьогодення (рис. 1.2).

Отже, АПК на відміну від інших галузей, постійно відчуває вплив природного фактору на результати діяльності, і в основному прямий. Оскільки економіка України є експортоорієнтованою, то на фінансово- економічні показники діяльності сільськогосподарських підприємств має суттєвий вплив як ціни на енергетичні ресурси (особливо на паливно- мастильні матеріали), так і ціни на продукцію (пшеницю, кукурудзу, тощо) формуються на світовому ринках. Це відповідно обумовлює високу енергомісткість підприємств даної галузі.



Рисунок 1.2 - Особливості управління ефективністю процесу управління на підприємствах АПК (узагальнено автором на основі [15,45])

І останнє, це переплетення економічного та природного процесу виробництва. Це обумовлено тим, що одним із стратегічних ресурсів даної галузі є земля. Сільське господарство обов'язково включає засоби виробництва. Тобто, з одного боку, які вона використовує у процесі господарської діяльності і які мають відтворювальний цикл при прямому впливі природи (це біологічні чи матеріально-біологічні засоби виробництва). З іншого, це засоби виробництва на відтворення яких вона не має впливу. Всі засоби виробництва утворюють нерозривну єдність. Проте особливістю саме сільського господарства є використання саме матеріально-біологічних засобів, що відіграють ключову роль. Вони впливають і залежать від засобів виробництва, технології оброки землі та сільськогосподарських культур. При цьому слід зазначити, що засоби виробництва виробляються промисловістю, але у процесі постійної зміни (удосконалення) матеріально-технічних засобів відбувається і зміна (удосконалення) самих засобів виробництва. Зокрема, особливо це стосується, коли йде мова про пристосування та розвиток таких спадкоємних властивостей рослин і тварин, що найбільше відповідають промисловим методам виробництва [15]. Це, в свою чергу залежить від сезонності, яка буде впливати на ритм виробництва, потужності підприємств та їх інфраструктуру. Тому, щоб визначати показники ефективності необхідно дослідити обліково-аналітичне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.

1.2. Обліково – аналітичне забезпечення як основне джерело інформації для прийняття управлінських рішень

Нині на рівні професійного управління сучасними суб'єктами господарювання досить поширеним є таке поняття як «обліково – аналітичне забезпечення», яке відіграє стратегічну роль для процесу розробки стратегічних рішень. Тому це поняття досліджують фахівці з різних галузей і

напрямів професійної діяльності, а саме: менеджменту, інноваційного менеджменту, стратегічного управління, аналізу, фінансово-економічної безпеки, планування. Таким чином, «обліково-економічне забезпечення» є важливим і для бухгалтерського та управлінського обліку. Його сутність досліджувалася у вітчизняних та зарубіжних працях, що наведено в додатку В.

Аналіз даних додатку В свідчать, що це поняття пов'язано із основними функціями управління: планування, організація, мотивація та контроль. І аналіз є зв'язуючим елементом всіх функцій. Проте саме інформація потребує обліку та аналізу, тому набуло актуальності таке поняття як «обліково-аналітичне забезпечення». Воно використовується не як окрема функція, а як окрема підсистема, що характеризується наявністю певних елементів та має свою послідовність. Тобто, визначення, які здебільшого використовуються на сучасному етапі провідними фахівцями розглядаються з позиції системного, функціонального та процесного підходу. Окремі дослідники у визначеннях обліково-аналітичного забезпечення вказують на продукт (інформація), який формує система [47] або сукупність створених обліково-аналітичною системою документів, що використовується менеджментом для управління [42; 45].

Більшість понять, які проаналізовані характеризують «обліково-аналітичне забезпечення» роблять акцент по важливості на різних аспектах : або «аналітичному», або «обліковому» або «забезпеченню». У словниках зазначається, що воно є похідним від слова забезпечувати і означає постачання чогось у достатній кількості, задоволення кого-, що-небудь у якихось потребах. У другому значенні – створення надійних умов для здійснення чого-небудь; гарантування чогось [21]. Тобто, це поняття використовують для відображення інформації та її ролі у процесу управління. Оскільки як облік, так і аудит в ринкових умовах відіграють стратегічну роль для забезпечення фінансово- економічної безпеки будь-якого підприємства, регіону, держави. І використання такого поняття як «забезпечення» свідчить про достатність, але достатність для різних умов та у просторі та часі має своє наповнення.

Отже, «обліково-аналітичне забезпечення» відображає постачання інформації про всі ресурси на вході і виході підприємства для прийняття певних рішень. Особливо забезпечення управлінців вищого рівня в достовірній, повній і якісній інформації. Це дозволяє створювати певні передумови стабільності, надійності відносно певної мети і зменшення кількості проблем. Тому використання такого поняття як «обліково-аналітичне забезпечення» є однією із підсистем підприємства та передбачає реалізацію низки організаційних заходів: створення певного масиву інформації, формування інформаційної платформи, переробки інформації та регулювання інформаційних потоків.

Наступне за рангом слово у словосполученні «обліково-аналітичне забезпечення» – «облікове». Дана категорія відображає, що управління суб'єктом господарювання здійснюється на основі процесу забезпечення даних обліку. І основним завданням обліку є створення певної системи показників, які необхідно створити, оскільки на основі них буде здійснювати оцінювання ефективності використання всіх ресурсів. Саме на облік покладена функція реєстрації всіх подій (фактів). Потім цей облік доповнюється даними про події, які відбуваються на підприємстві через управлінський облік та інші процеси. Проте на підприємстві одночасно ведеться не тільки бухгалтерський облік, але і інша інформація та облік : кадрів, технічних процесів, технології, екологічних викидів тощо.

Згідно із Великим тлумачним словником сучасної української мови слово «аналітичний» означає той, що містить аналіз, детальний розбір чого-небудь [7]. Для цього сучасні фахівці використовують різні економіко – математичні методи та прийоми, оброблюють інформацію на основі фінансово-економічного інструментарію. І ці методи застосовують не тільки для розрахункового обґрунтування, але і в цілому для прийняття рішень на будь-якому суб'єкті господарювання. Саме аналітичне забезпечення дозволяє враховувати зміни у зовнішньому середовищі підприємства та вносити зміни у нормативи (стандарти), які використовуються для операційної системи.

Тому використання такого поняття як «обліково-аналітичне забезпечення» є більш широким і доречним поняттям, яке відображає комплексний підхід до формування інформаційного забезпечення процесу управління на основі бухгалтерського, фінансового та управлінського обліку. Щоб забезпечити ефективність такого процесу стратегічну роль відіграє мета з якою це все буде здійснюватися. Оскільки вона на різних рівнях управління буде різнитися. На операційному рівні – забезпечення ритмічності всіх процесів та ефективний розподіл ресурсів, на тактичному рівні як розподіляються ресурси відносно досягнення мети та забезпечення діяльності на принципах самоокупності та самофінансування, на стратегічному рівні – забезпечення фінансово-економічної безпеки та розвитку, підвищення рівня зростання вартості підприємства та ефективна співпраця із усіма стейкхолдерами. Тому «обліково-аналітичне забезпечення» є важливим, складним процесом, який не обмежується лише цифровими звітами. Для цього можуть використовуватися схеми, рисунки, графіки, діаграми, форми аналітичних доповідей, звітів, есе, статей тощо. Проте воно відіграє стратегічне роль і дозволяє вирішувати низку завдань (додаток Г).

Окрім бухгалтерського (фінансового), на підприємствах також може формуватися інформація статистичного, податкового й управлінського обліку.

Особливе значення для формування інформації бухгалтерського обліку є дані первинного обліку. Рух первинних документів, які пов'язані із формуванням та обліком витрат створює найважливіший об'єкт організації обліку підприємств сільського господарства – документообіг. Виникнення будь-якого облікового документу та передача його до місця зберігання створює рух інформаційних потоків, що свідчить про процес обігу [8]. Первинні облікові документи є основною документообігу та облікового забезпечення підприємства, саме за їх обробки створюються облікові реєстри. Цікавим є факт, що первинні документи, які притаманні суто витратам, в практиці національного обліку відсутні. У зв'язку з цим, при формуванні витрат використовують ті ж документи, які застосовують для обліку

кореспондуючих до витрат об'єктів – як правило, це первинні документи з формування витрат. Так, відображення та накопичення собівартості реалізації відбувається на підставі бухгалтерської довідки або з використанням документів, розроблених підприємством самостійно.

Однак, в управлінському процесі використовують абсолютно різноманітні види інформації: фінансову, екологічну, технічну, виробничу, нормативно-правову, соціальну, економічну тощо. Проте, зважаючи, що на об'єкт дослідження, на нашу думку, доцільно зупинитися на нормативному, обліковому та аналітичному забезпеченні суб'єкта господарювання, що займається ЗЕД (рис.1.3).

Отже, організація обліково - аналітичного забезпечення процесу управління сільськогосподарськими підприємствами, що займаються ЗЕД передбачає вирішення двох основних проблем у сфері ЗЕД:

- організації обліку з метою складання податкової звітності (оподаткування експортно-імпортних операцій);
- організація бухгалтерського обліку за національними стандартами.

Таким чином, обліково- аналітичне забезпечення дозволяє відобразити структуру і склад всіх ресурсів на підприємстві і з допомогою показників їх відобразити для подальшого оцінювання. При цьому, воно забезпечує процес управління інформацією про всі події, які відбуваються у господарській діяльності підприємства.

Інформація про дані є «своєрідною життєвою кров'ю» підприємства, оскільки, проходячи між системами, базами даних, процесами і відділами, вона несе в собі можливість зробити організацію ефективнішою і дієздатною. Найбільш ефективні організації приділяють пильну увагу активу даних не в якості даних, а в якості основної частини визначення, проектування і конструювання своїх систем і баз даних. Дані необхідні для прийняття обґрунтованих рішень, які направляють і вимірюють досягнення організаційної стратегії.

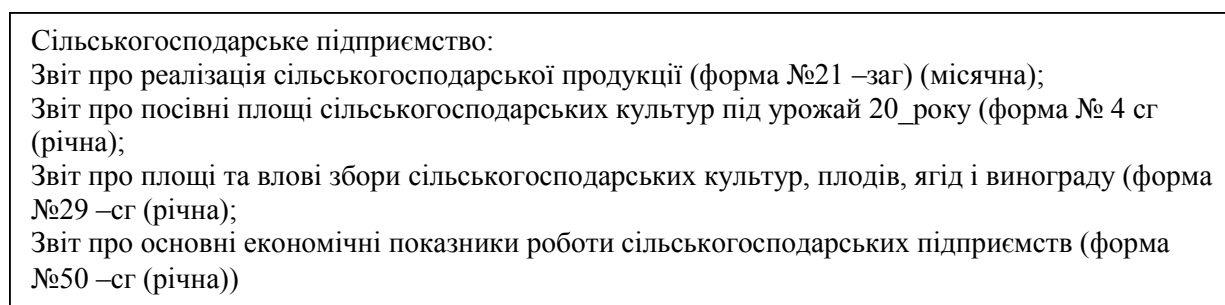
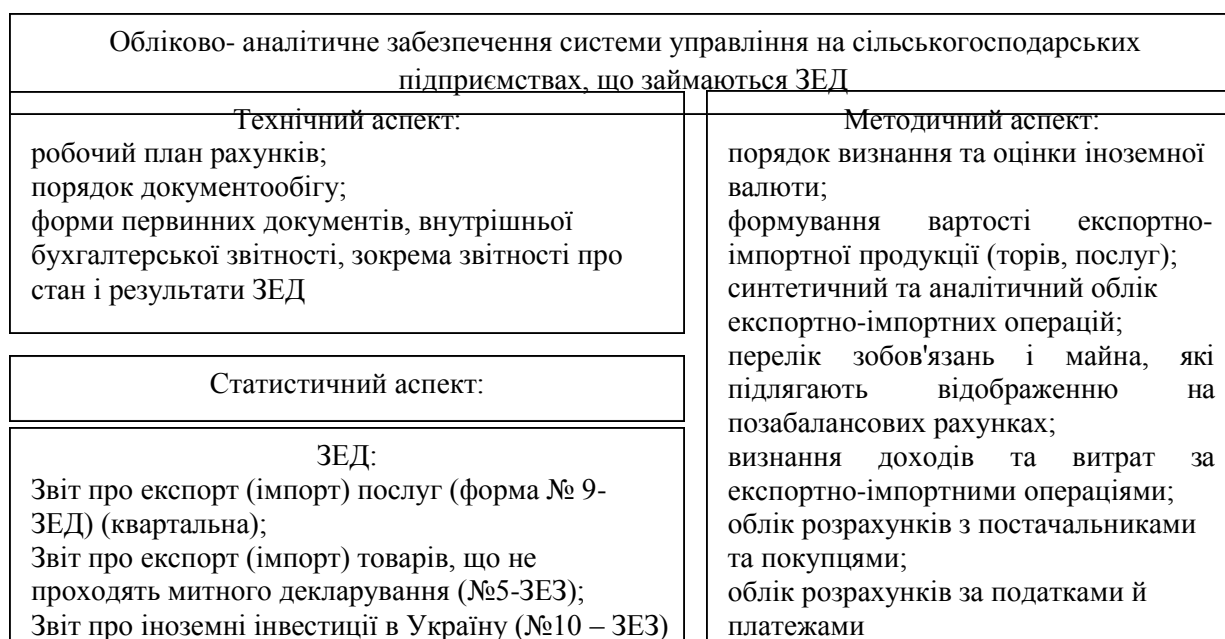


Рисунок 1.3 – Нормативне та обліково-аналітичне забезпечення процесу управління сільськогосподарських підприємств, що займаються ЗЕД [розроблено автором]

Враховуючи вище наведені твердження пропонуємо під обліково-аналітичним забезпеченням розуміти підсистему, яка містить в собі такі

складові елементи як фінансово-аналітичну, обліково-виробничу, обліково-аналітичну, соціально-аналітичну, екологічно-аналітичну, що пов'язані між собою та створюють фундаментальну інформаційну базу для прийняття ефективних, своєчасних та обґрунтованих управлінських рішень.

Ефективне управління інформацією на всіх етапах життєвого циклу підприємства є основою для забезпечення розвитку підприємства. Інформація може по-різному використовуватися в різний час і вимагає різної обробки управління на етапах життєвого циклу. Наприклад, організація може вважати критично важливі дані, необхідні для виявлення, дуже цінними під час ключової події, але коли подія закінчується, цінність інформації швидко зменшується (наприклад, дані, зібрані для прогнозування погоди).

Інформація зазвичай може мати більш тривалий термін служби, ніж проект, який її створює. Хоча період фінансування формально визначає тривалість життя більшості проектів, а інформація може бути доступною протягом багатьох років після цього. Якщо підприємство управляє інформацією та зберігає її належним чином, то дані обліково-аналітичного забезпечення будуть доступні для використання в майбутньому, що збільшує інвестиції в їх створення за рахунок підвищення наочності і корисності. Час, витрачений на планування та впровадження ефективного управління інформацією, приносить дивіденди, які значно перевищують їх інвестиційні витрати. Тому формування ефективно-облікового забезпечення є стратегічним завданням для сучасних керівників, оскільки воно також буде пов'язане із таким явищем як «облікова політика» підприємства, що забезпечує законність всієї підприємницької діяльності.

1.3. Аудит ефективності: міжнародний досвід та українські реалії

Напрямами тенденції розвитку системи аудиту фінансової звітності в Україні тісно пов'язані з системою аудиту, яка є для публічних підприємств забезпечує довіру, акціонерам комфорт, а для зовнішніх зацікавлених сторін впевненість у тому, що вони зроби правильний вибір щодо співпраці або інвестування. Саме проведення аудиту фінансової звітності дуже тісно пов'язано із міжнародними стандартами, які є важливими для цього процесу. Оскільки в Україні в 2003 році було втрачено чинність Національні нормативи аудиту, тому набули актуальності Міжнародні стандарти аудиту, які діють і до цього часу. Це дозволило здійснювати низку заходів щодо гармонізації законодавства та національних норм ведення аудиту згідно міжнародних зразків, що дозволило б підвищити ефективність використання вказаних стандартів на території України і в практиці вітчизняних підприємств.

Поява аудиту ефективності як нового виду контролю була зафіксована у «Лімській декларації керівних принципів контролю аудиту державних фінансів», яка прийнята IX Конгресом Міжнародної організації найвищих контрольних органів (INTOSAI) у 1977 р. [20]. У ній зазначено, що в доповнення до фінансового аудиту, важливість якого незаперечна, є інший вид контролю, який орієнтований на оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління і перевірку того, наскільки ефективно та якісно витрачаються державні кошти. Такий контроль включає не тільки специфічні аспекти управління, але й управлінську діяльність, зокрема адміністративну й організаційну системи (додаток Д). Цим самим аудит ефективності визначається як самостійна і досить важлива форма державного фінансового контролю. Оскільки аудит ефективності спрямований на реалізацію «політики трьох Е» («economy- efficiency – effectiveness»).

Таким чином, основні відмінності аудиту ефективності від фінансового аудиту полягають у тому, що: аудитори мають більше можливостей для дослідження, власних висновків та інтерпретацій. Є незалежною гарантією того,

що керівництво в своїй фінансовій звітності представляє «правдиве і справедливе» уявлення про фінансові результати і стан суб'єкта економічної діяльності. Також він підтримує довіру і обов'язок керівництва між тими, хто управляє компанією, і тими, хто володіє нею або іншим чином, потребує чіткого і об'єктивного погляду. Таким чином, на основі аналізу досвіду зарубіжних країн, із використанням стандартів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), доцільно зазначити, що в Україні впродовж кількох років відбувалося напрацювання нормативної та методичної бази аудиту діяльності бюджетних установ як європейського, нового методу державного фінансового контролю.

Нормативним забезпеченням аудитів ефективності є стандарти розроблені міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), в рамках міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI), а саме:

ISSAI 3000 «Стандарти та керівні принципи проведення аудиту ефективності на основі практичного досвіду та стандартів INTOSAI»;

ISSAI 3100 «Керівні принципи проведення аудиту ефективності».

Водночас, результати дослідження дали можливість зробити висновок, що нормативно-правове забезпечення аудиту ефективності здійснюється на трьох рівнях (табл.1.3).

Таблиця 1.3 - Нормативно-правове забезпечення аудиту ефективності [розроблено автором]

Рівень	Документ
Міжнародний	Кодекс етики аудитора; Міжнародні стандарти аудиту; Міжнародні стандарти супутніх послуг; Міжнародні стандарти завдань з огляду
Національний	Конституція України, Кодекси, Закони України Стандарти аудиту; Підзаконні нормативні акти Нормативні акти Аудиторської палати України
Мікрорівень (внутрішньогосподарські норми)	Статути та стандарти професійних організацій; Внутрішні документи аудиторських компаній

Враховуючи те, що дані керівні принципи носять рекомендаційний характер, методики проведення аудиту ефективності в іноземних ВОФК відрізняються між собою та в дечому обмежуються. Одні підходи спрямовані на отримання досвіду та кращого розуміння певних процесів, в той час як інші перевіряють та досліджують конкретні факти. Проте, слід виокремити ряд методичних документів, які максимально доступно, відповідаючи передовій міжнародній практиці, представляють процес та особливості здійснення аудиту ефективності, зокрема:

Керівні принципи проведення аудиту ефективності Національного аудиторського офісу Швеції;

Керівні принципи проведення аудиту ефективності Офісу генерального аудитора Норвегії.

При аналізі вищенаведених документів автором було встановлено ряд відмінностей національної методики та представлених міжнародних аналогів.

В першу чергу слід відзначити відмінність в умовнорозподілі аудиту на види. Так, відповідно до методики РПУ аудит ефективності умовно можна розділити на:

1. Аудит результатів функціонування діяльності того чи іншого відомства або результатів виконання тієї чи іншої програми;
2. Аудит процесу управління, що використовується організацією, яка перевіряється, для досягнення поставленої мети.

В свою чергу, міжнародні стандарти аудиту та досвід іноземних ВОФК виокремлюють два принципових положення.

По-перше, питання фінансових ресурсів — це компетенція фінансового аудиту, для аудиту ефективності головним є те, чого вартують послуги, на які виділяють ці кошти.

По-друге, відповідно до ISSAI 100 кожний аудит ефективності мусить мати завдання обстежити одне або більше із цих трьох аспектів (економічність, ефективність, результативність). Так, відповідно національної практики, процес проведення аудиту ефективності складається з чотирьох основних

послідовних етапів (рис.1.4). Проте, ми вважаємо, що доцільно враховувати рекомендацію Ради керуючих EUROSAI (Європейської організації вищих органів фінансового контролю), яка пропонує додати обов'язково 5 етап – моніторинг якості аудиторських рекомендацій, який передбачає, що рекомендації та пропозиції надані органом фінансового контролю за результатами аудиту, що сприятимуть досягненню кращих результатів, вдосконаленню ефективності управління в об'єкті аудиту.

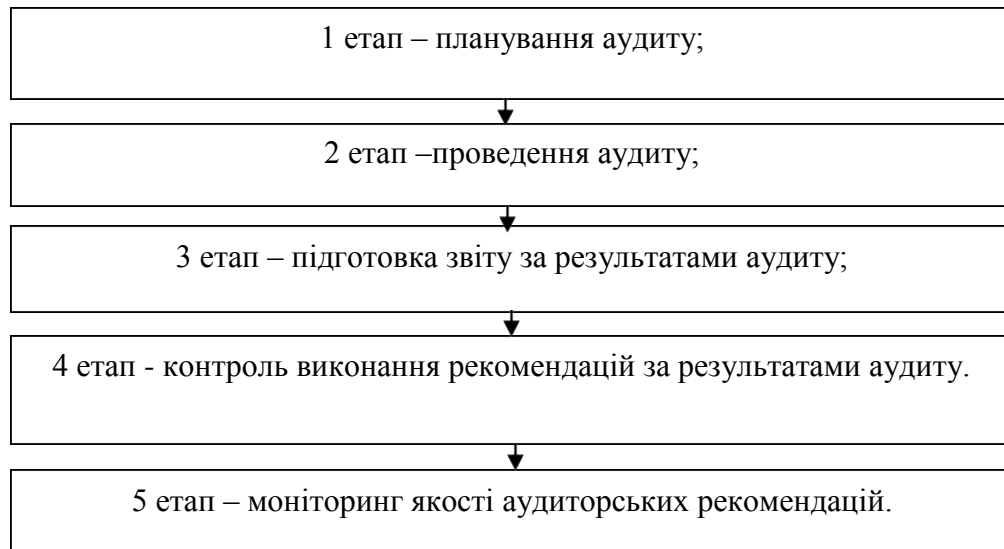


Рисунок 1.4 - Етапи аудиту ефективності(узагальнено на основі [29,31])

Враховуючи наведене, пропонується розглядати процедуру проведення аудиту ефективності саме в розрізі 5 послідовних етапів. Якщо порівнювати уже встановлені етапи аудиту, то і тут варто відзначити ряд суттєвих відмінностей. Відповідно до методики РПУ, кожний етап включає ряд послідовних дій, здійснення яких сприяє проведенню аудиту ефективності.

Найбільш важливим, складним і тривалим за часом етапом аудиту ефективності є планування аудиту, що передбачає проведення ряду послідовних взаємозв'язаних дій: обрання об'єкту аудиту та його мети ; попереднє дослідження об'єкту аудиту; встановлення та цілепокладання аудиту; визначення розмірів аудиту; обрання критеріїв здійснення аудиту; визначення та обґрунтування підходів (методів) щодо здійснення аудиту;

оцінювання проведеної роботи всередині ВОФК; підготовка програми аудиту.

Крім того, при виборі тем і об'єктів аудиту ефективності необхідно враховувати ряд інших важливих критеріїв (додаток Е).

В даному випадку слід врахувати досвід Національного аудиторського офісу Швеції, відповідно до якого, процес аудиту ефективності можна відобразити у формі лійки. Так, до уваги беруться наявні проблеми, що існують в суспільстві і не вирішення яких може призвести до негативних наслідків. Згодом, відбувається процес звуження (визначення основної проблеми), що переходить у проблему для аудиту, на основі якої і розпочинається робота щодо розробки аудиту, власне його проведення та підготовки звіту за його результатами [39].

Після вибору теми і об'єкту аудиту, здійснюється попереднє вивчення об'єктів аудиту, що проводиться шляхом збору інформації, достатньої для визначення цілей і масштабу перевірки, розробки відповідних критеріїв аудиту, вибору методів проведення аудиту і підготовки програми аудиту.

Успіх планування проведення аудиту ефективності значною мірою залежить від повноти зібраної інформації, тому дуже важливо визначити вичерпний перелік можливих джерел отримання інформації, який стосується діяльності об'єктів аудиту, що вивчаються. Слід зазначити, що попереднє вивчення об'єктів перевірки доцільно починати з вивчення системи внутрішнього контролю, встановленої керівництвом організацій, що перевіряються.

Це має велике значення тому, що знання стану даної системи дає можливість аудиторам визначити потенційні недоліки в діяльності об'єкта перевірки, на які слід звернути особливу увагу при проведенні аудиту. Як свідчить досвід Національного Аудиторського офісу Швеції, саме внутрішній контроль має дати відповіді на базові питання, тим самим вивільнивши час для розв'язання контрольною групою ключових питань ефективності [19].

Критерії аудиту ефективності представляють собою чіткі і здійснювані

стандарти або показники вимірювання результативності, продуктивності і економності процесу управління державними коштами на різних рівнях управління, яка здійснюється у бюджетній сфері, що перевіряється, або є об'єктом аудиту. Критерії повинні бути свого роду «орієнтирами», тобто показувати як здійснюється оцінювання, щодо якого критерію і що є ефективним.

Таким чином, критерії повинні відповідати специфіці діяльності державного сектора що перевіряється. Обов'язково бути обґрунтуванням для розробки висновків і рекомендацій за підсумками здійсненого аудиту. Після того, як буде здійснено визначення цілей і критеріїв аудиту ефективності, необхідно буде визначити підходи щодо проведення самого аудиту, які забезпечуватимуть ефективність здійснення самого аудиту.

Підходи до здійснення аудиту ефективності — це чітко визначені методи його проведення згідно яких буде здійснюватися збирання фактичних даних і доказів. Таким чином, при підготовці програми аудиту необхідно вибрати методи його проведення, відповідно до яких буде здійснюватися збір фактичних(реальних) даних і доказів.

Згідно Методики РПУ, в процесі аудиту можуть обиратися різноманітні методи: щодо організування роботи об'єктів, що аналізуються; дослідження результатів роботи об'єктів, що перевіряються; аналіз конкретних ситуацій; аналіз наявних даних; обстеження. В свою чергу, міжнародні стандарти аудиту ISSAI 3000 виокремлюють дещо інші методи збору інформації, вказуючи на їх переваги та недоліки (табл. 1.4) [19].

Таблиця 1.4 - Переваги та недоліки методів збору даних під час проведення аудиту [розроблено автором]

Метод	Переваги	Недоліки
Анкетування, опитування, контрольні переліки	Можна здійснити анонімно; недорогий для адміністрування; легко порівнювати та аналізувати; можна отримати багато інформації; існує багато зразків для опитування.	Отримані результати можуть бути ненадійними; формулювання питання може скеровувати на відповідь; відсутня персоналізація; в опитуваннях, можливо, буде потрібно вибірка експертів; не дає можливість отримати повну історію питання.

Продовження таблиці 1.4

Інтерв'ю	Дає можливість отримати весь спектр і глибину інформації; розвиває відносини; дає можливість бути більш гнучким.	Може зайняти багато часу; важко аналізувати та порівнювати; може дорого коштувати; може впливати на відповідь
Аналіз документації	Дає можливість отримати вичерпну та історичну інформацію; не перериває процес та не відволікає осіб, залучених до нього; інформація вже є в наявності; існує кілька упереджень з приводу інформації.	Займає багато часу; інформація може бути неповною; повинно бути ясно, про те, що шукається; засоби для отримання даних не гнучкі і є обмеження на те, що вже існує
Спостереження	Дає можливість отримати інформацію про те, як програма насправді виконується; може адаптуватися до подій, які відбуваються	Важко інтерпретувати; може бути складним для класифікації спостережень; може впливати на поведінку учасників програми; може дорого коштувати
Фокус-групи	Дає можливість швидко і надійно отримати загальні враження; може бути ефективним способом отримати широкий і глибокий діапазон інформації в короткі терміни; може передати ключову інформацію про програми	Важко аналізувати відповіді; потрібен хороший посередник для забезпечення безпеки та закритості; важко узгодити графік 6–8 осіб.

Після завершення усіх процедурних моментів планування аудиторська група приступає до етапу здійснення аудиту ефективності, який включає певну послідовних взаємозв'язаних дій щодо об'єкту аудиту, зокрема зібрання інформації і даних щодо аудиторських доказів; розробку самих аудиторських доказів на основі зібраних даних; оформлення і систематизацію документів аудиту; підготовку попередніх висновків щодо результатів аудиту; обговорення та узгодження результатів аудиту з керівництвом організації, що перевірялася та їх оприлюднення.

Залежно від змісту процедури і форми отримання аудиторських доказів оформлюються від повно (матеріально, усно, документально та аналітично).

Заключним етапом безпосереднього здійснення аудиту ефективності є складання звіту за результатами аудиту. Згідно міжнародних стандартів звіти можуть відрізнятися значною мірою в масштабах та в характері, наприклад, якщо там іде мова про обґрунтоване застосування ресурсів, то це

відрізнятиметься від коментарів про вплив якоїсь політики та програми і рекомендацій про внесення перетворень, результатом яких мають стати удосконалення [29].

Основним завданням, яке ставиться перед аудиторським органом на цьому етапі, є здійснення моніторингу за тим, як висновки, рекомендації та пропозиції, надані органом фінансового контролю за результатами аудиту, сприяли досягненню кращих результатів, вдосконаленню ефективності управління в об'єкті аудиту, а також який вплив (ефект) це дало для зацікавлених сторін.

Але, незважаючи на те, що загальні засади проведення аудиту визначені в нормативно-правових документах, на сьогодні аудит ефективності в країні не є поширеним і перебуває на етапі свого становлення.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЕФЕКТИВНІСТЮ ЗЕД ТДВ «УКРОЛІЯПРОДУКТ»

2.1. Загальна характеристика ТДВ «Укроліяпродукт» та його ринку збуту

Підприємство «Укролія» складається з двох виробничих комплексів в Полтавській області, а саме у Диканці і Зінькові. «Укролія» представлена торговими марками традиційної соняшникової олії «Диканька», а також професійною високоолеїною олією EFFE і органічною соняшnikовою під брендом GARNA organica. Експорт продукції «Укролія» здійснюється у понад 50 країн світу. Запорукою успішного розвитку компанії є формування на базі виробничих підприємств «УКРОЛІІ» агропромислових кластерів — локальне об'єднання з метою взаємовигідного співробітництва фермерів — постачальників сировини, переробників і споживачів вторинної продукції переробки.

Ринок олійно-жирової продукції в Україні наразі є одним із найперспективніших секторів аграрного виробництва. Олійножирова продукція користується попитом як на внутрішньому, так і на світовому ринках, де Україна займає лідируючі позиції. Зростання конкурентоспроможності вітчизняної олійно-жирової галузі не тільки створює її пріоритет на внутрішньому продовольчому ринку, а й серйозно зачіпає інтереси відомих транснаціональних компаній.

На світовому ринку соняшnikової олії наприкінці 2018 року ціни суттєво знизилися та досягли мінімальних рівнів за останні дванадцять років. Усьому причиною виступили рекордні врожаї в країнах Чорноморського регіону, насамперед в Україні. Україна займає лідируючі позиції на світовому ринку соняшnikової олії – 32,1% у світовому виробництві та 56,1% у світовому експорті.

Протягом останніх декількох років спостерігається зростання врожайності соняшника в світі та, відповідно, збільшення виробництва соняшникової олії. Це призвело до поступового зниження світових цін на соняшкову олію, яке спостерігається з 2016 року. Водночас протягом 2018 року падіння цін на соняшкову олію прискорилося і вони досягли найнижчого рівня з початку 2007 року. Вагомою причиною такої динаміки були рекордні врожаї, насамперед в Україні.

На світовому ринку соняшникової олії, окрім врожаю та, відповідно, пропозиції власне соняшникової олії, вагомими факторами впливу на ціну є:

1. Зміна пропозиції та ціни за іншими видами рослинних олій (особливо, пальмової та соєвої, які є більш вживаними і фактично є вагомими індикаторами динаміки цін на соняшкову олію). Так, наприклад на початку осені 2018 р. відбулося стрімке падіння цін на американську сою через рекордний урожай у США та очікування щодо введення Китаєм зворотного мита на американські товари, у тому числі сою (мита запроваджено Китаєм наприкінці вересня). У результаті за липень – середину вересня 2018 року суттєво збільшився експорт американських соєвих бобів до ЄС (їх частка зросла до 52% загального імпорту ЄС цієї культури, тоді як у аналогічний період 2017 року вона становила лише 25%). Як наслідок, це призвело водночас і до понижувального тиску на ціни на соняшкову олію.

2. Зміна попиту. Найбільшими споживачами у світі на сьогоднішній день залишаються Індія та Китай. При цьому неабияку роль відіграють економічні та політичні зміни в цих країнах, що впливають на особливості споживання того чи іншого виду олій.

3. Форс-мажорні обставини, пов'язані здебільшого з погодними умовами. Наприклад, занадто тепла погода в період вегетації сприяє розвитку комах, які можуть зіпсувати майбутній врожай, або посуха здатна спричинити пожежі.

До основних видів діяльності ТДВ «Укроліяпродукт» належать:

- виробництво олій та тваринних жирів;

- діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту;
- оптова торгівля молочними продуктами, яйцями, харчовими оліями та жирами;
- оптова торгівля іншими проміжними продуктами;
- неспеціалізована оптова торгівля;
- роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами;
- діяльність у сфері права;
- консультування з питань комерційної діяльності й керування.

Загальна виробнича потужність заводу «Укроліяпродукт» становить до 600 т на добу (до 215 тис. т на рік) з переробки соняшнику, рафінація — 170 т. на добу (61 тис. т на рік). Можливості всіх фасувальних ліній складають 100 тис.т. на рік. Експорт продукції «УКРОЛІІ» здійснюється у понад 50 країн світу.

ТДВ «Укроліяпродукт» є соціально-економічною системою, цілісним утворенням, особливим об'єднанням її складових елементів, або підсистем: керуючої і керованої (або об'єкта і суб'єкта управління) (рис. 2.1).

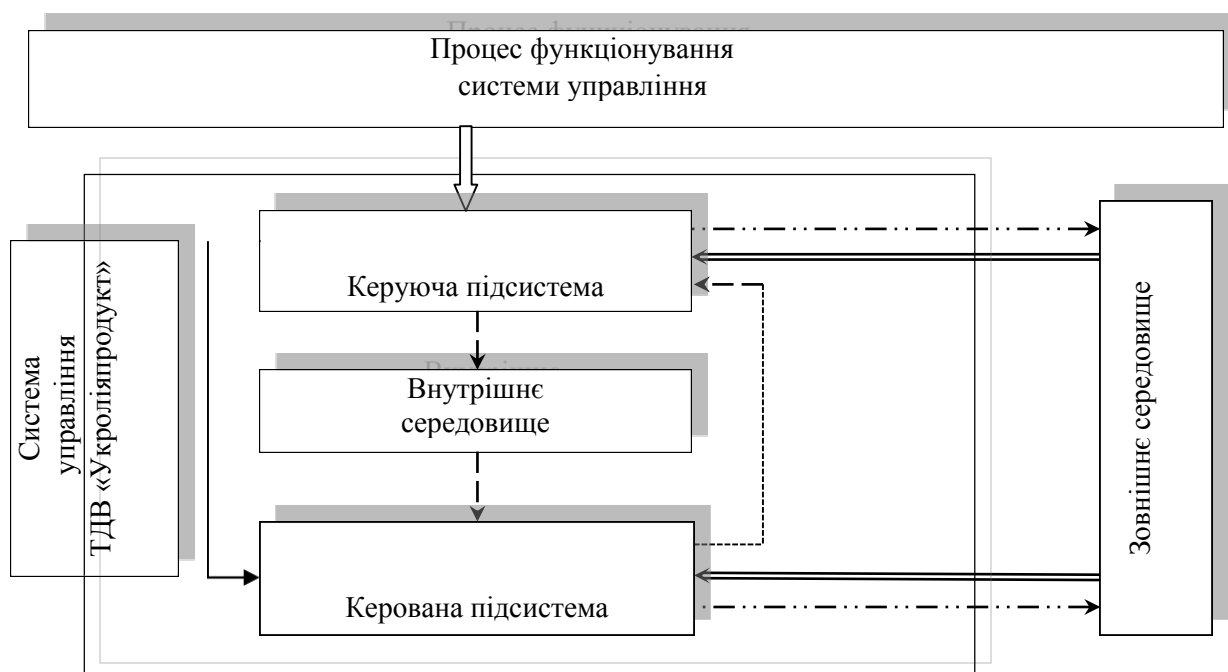


Рисунок 2.1 - ТДВ «Укроліяпродукт» як відкрита соціально-економічна система управління

До керуючої підсистеми управління товариства належать: загальні збори акціонерів, ревізійна комісія та професійний апарат управління. До керованої підсистеми належать всі види ресурсів: людські, фінансові, матеріальні та інформаційні.

Об'єктом управління даного підприємства є елементи структури системи управління та виробничі процеси, на які спрямований вплив функцій управління.

Суб'єктом управління ТДВ «Укроліяпродукт» є персонал, структурні підрозділи, спеціально створені органи, які впливають на систему управління з метою забезпечення її функціонування. Вищим органом управління на ТДВ «Укроліяпродукт» є загальні збори учасників, що збираються не менше, як раз на рік і визначають основні напрямки діяльності підприємства.

Відповідно до визначених видів діяльності ТДВ «Укроліяпродукт» формує структуру управління. У даному випадку, вона є лінійно-функціональною, яка є традиційною для вітчизняних промислових підприємств. Лінійно - функціональна організаційна структура сприяє досягненню цілей:

- загальноекономічні цілі: підвищення рівня рентабельності на 3 %, зростання рівня прибутковості по всіх видах діяльності на 6 %, утримання рівня цін на продукцію на рівні попереднього року;
- маркетингові цілі: підвищення рівня якості маркетингових досліджень, утримання позицій на ринку на рівні попереднього року тощо;
- фінансові цілі: мінімізація податкового навантаження, зменшення додаткових витрат, підвищення рівня фінансової стійкості та платоспроможності;
- організаційно-управлінські цілі: упровадження ефективних технологій управління; оптимізація часових характеристик для прийняття рішень.

Головною структурою Товариства є основне виробництво, до складу якого входять такі цехи: цех з виробництва олії, цех фасування продукції, цех рафінації, цех екстракції, елеватор та допоміжні служби: пункт пропарювання, виробничо-

технічна лабораторія, служба головного інженера, транспортна служба, склад рафінованої та нерафінованої олії та ін. Адміністративно-управлінський персонал - це керівники підприємства та структурних підрозділів, працівники бухгалтерії, відділу маркетингу, відділу кадрів, відділу логістики, відділу правових питань, відділу зовнішньоекономічної діяльності. Організаційна структура ТДВ «Укроліяпродукт» наведена у додатку М.

Таким чином, процес виготовлення олії вимагає залучення персоналу, який забезпечуватиме процес перетворення всіх ресурсів у готовий продукт (табл.2.1).

Як показують дані таблиці 2.1 середньооблікова чисельність працівників у 2019 році зменшилася відносно 2017 року на 7 осіб, а у порівнянні з 2018 роком на 11 осіб.

Таблиця 2.1 - Динаміка показників чисельності окремих категорій працівників ТДВ «Укроліяпродукт» за 2017 – 2019 рр.

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення (+,-) 2019 р. від	
				2017 р.	2018 р.
Середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу, осіб	406	410	399	-7	-11
З них:					
- працівники основного складу, осіб	406	410	399	-7	-11
Крім того:					
- сумісники, осіб	4	3	3	-1	-
- працюючі за договорами цивільно-правового характеру, осіб	1	2	1	-	-1

За 2017-2019 роки на ТДВ «Укроліяпродукт» для організації ефективної роботи залучалися сумісники, проте їх кількість зменшилася, як і кількість персоналу всього товариства. У 2019 році вона зменшилась на 1 особу відносно 2017 року.

Отже, ТДВ «Укроліяпродукт» належить до середніх підприємств олійно-жирової промисловості, має лінійно-функціональну структуру управління. Середньооблікова чисельність працівників мала негативну тенденцію, тобто у 2019 році зменшилася відносно 2017 року на 7 осіб, а у порівнянні з 2018 роком на 11 осіб.

2.2. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства

При умовах переходу економіки України до ринкових відносин, істотного розширення прав підприємств у сфері фінансово-економічної діяльності значно зростає роль своєчасного і якісного аналізу фінансового стану підприємств, оцінки використання їхнього майна й капіталу, їхньої ліквідності, платоспроможності, фінансовій стійкості й прибутковості, а також пошуку на цій основі способів підвищення й зміцнення фінансової стабільності. Спочатку проаналізуємо основні показники господарської діяльності підприємства у додатку Ж.

Аналіз даних таблиці дає можливість зробити наступні висновки. Загальна вартість сукупного капіталу у 2019 році відносно 2018 року зросла на 5,49%. Позитивну тенденцію також має середня вартість основних засобів.

Дохід від реалізації продукції збільшився у 2019 році порівняно із 2017 роком на 11793 тис. грн і зменшився на 32373 тис. грн. порівняно із 2018 роком. Продуктивність працівників на ТДВ «Укроліяпродукт» є високою, але має тенденцію до зниження. У 2019 році порівняно 2018 роком на 55,2 тис. грн. Негативним є зростання фондоємності продукції. У 2019 році порівняно із 2017 роком на 0,12 грн. і на 0,25 грн. відносно 2018 року. Відповідно фондоддача також має негативну тенденцію.

Як відомо, ТДВ «Укроліяпродукт» є експортером олії в країни дальнього і ближнього зарубіжжя, тому доцільним є визначення динаміки структури виручки (табл.2.2).

Таблиця 2.2 - Динаміка структури виручки від реалізації ТДВ «Укроліяпродукт» за 2017-2019 рр.

Показник	Роки			Відхилення від 2019 року	
	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2017 р.	2018 р.
Виручка від реалізації продукції тис. грн., в т.ч.	351585	385711	353338	1753	-32373
Експорт, тис.грн	23184,4	26113,3	24065,7	881,3	-2047,6
Реалізація на внутрішньому ринку, тис. грн	328400,6	359597,7	329272,3	871,7	-30325,4

Як показують дані таблиці 2.2 динаміка реалізації товарів на зовнішньому ринку не стабільна. Відповідно до проаналізованих даних частка продукції, що реалізується за межами країни складає близько 7%. Тобто товариство зорієнтовано на потреби внутрішнього ринку.

Далі доцільно провести аналіз показників, що характеризують фінансові результати господарської діяльності ТДВ «Укроліяпродукт» (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 - Динаміка показників, що характеризують фінансові результати господарської діяльності ТДВ «Укроліяпродукт» за 2017-2019 рр.

Показники	Роки			Відхилення (+,-) 2019 р. від	
	2017	2018	2019	2017 р.	2018 р.
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	351585	385711	353338	1753	-32373
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	303042	329432	304156	1114	-25276
Валовий прибуток (збиток), тис. грн.	48503	56279	49182	679	-7097
Інші доходи (операційні, позареалізаційні, фінансові), тис. грн.	4176	8146	11972	7796	3826
Інші витрати (операційні, фінансові), тис. грн.	24636	28801	25055	419	-3746
Прибуток (збиток) до оподаткування, тис. грн.	8101	9302	16516	8415	7214
Витрати (дохід) з податку на прибуток, тис. грн.	1458	1674	2973	1515	1299
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	6643	7628	13543	6900	5915

Аналіз даних таблиці 2.3 дозволяє зробити висновок, що негативним є зростання собівартості реалізованої продукції у 2019 році порівняно із 2017 роком на 1114 тис. грн. (рис.2.2).

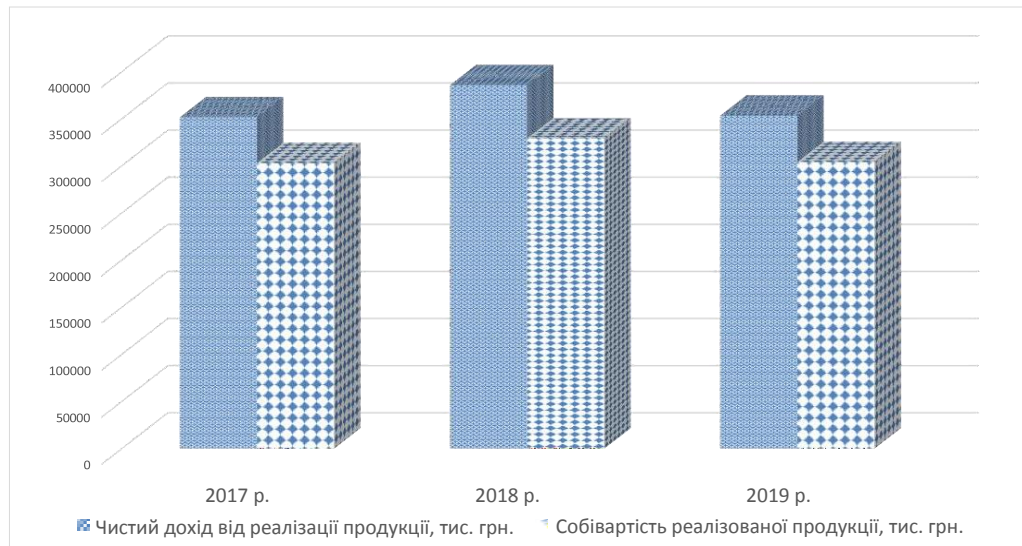


Рисунок 2.2 - Співвідношення чистого доходу від реалізації продукції і собівартості продукції ТДВ «Укроліяпродукт» за 2017-2019 рр.

Це призвело до зменшення валового прибутку ТДВ «Укроліяпродукт» у 2019 році порівняно із 2018 роком на 7097 тис.грн. Доходи від інших видів діяльності, зросли на 7796 тис.грн у 2019 році відносно 2017 року. Інші витрати у 2019 році порівняно із 2017 роком зросли на 419 тис.грн. і зменшилися на 3746 тис. відносно 2018 року. Позитивну тенденцію мав прибуток до оподаткування. У 2019 році порівняно із 2017 роком він збільшився на 8415 тис.грн. і на 7214 тис.грн. порівняно із 2018 роком. ТДВ «Укроліяпродукт» протягом досліджуваного періоду отримувало чистий прибуток, який у 2019 році збільшився на 6900 тис.грн. відносно 2017 року.

На величину та зміну прибутку впливають певні фактори, тому доцільно провести факторний аналіз оціночної вартості прибутку (збитку), враховуючи вплив представлених факторів який будемо здійснювати методом ланцюгових підстановок (табл.2.4). Для проведення факторного аналізу методом ланцюгових підстановок прибуток можна представити у наступному вигляді:

$$\Pi_p = V_p - C_p - V_a - V_z \quad (2.1)$$

Де, V_p – виручка від реалізації продукції, грн.

C_p – собівартість реалізованої продукції, грн.

V_a – адміністративні витрати, грн.

V_3 – витрати на збут, грн.

Таблиця 2.4 - Вихідні дані для здійснення факторного аналізу ТДВ «Укроліяпродукт»

Фактор	Рік	
	2018 р.	2019 р.
Оцінююча вартість прибутку	29957	29599
Виручка від реалізації продукції, тис. грн	385711	353338
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	329432	304156
Адміністративні витрати, тис. грн	8545	10534
Витрати на збут, тис. грн	17777	9049

Розрахуємо вплив виручки від реалізації продукції на оціночну вартість прибутку (збитку) від продажу ($\Delta \text{Пр}_1$):

$$\Delta \text{Пр}_1 = (V_{p1} - C_{p0} - V_{a0} - V_{30}) - (V_{p0} - C_{p0} - V_{a0} - V_{30}) = (353338 - 329432 - 8545 - 17777) - (385711 - 329432 - 8545 - 17777) = -32373 \text{ тис. грн.}$$

Де, V_{p1} - виручка від реалізації продукції у 2019 році;

V_{p0} - виручка від реалізації продукції у 2018 році.

Вплив зміни рівня собівартості на оціночну вартість прибутку ($\Delta \text{Пр}_2$):

$$\Delta \text{Пр}_2 = (V_{p1} - C_{p1} - V_{a0} - V_{30}) - (V_{p1} - C_{p0} - V_{a0} - V_{30}) = (353338 - 304156 - 8545 - 17777) - (353338 - 329432 - 8545 - 17777) = 25276 \text{ тис. грн.}$$

Де, C_{p0} , C_{p1} – собівартість продукції у 2018 та 2019 роках відповідно.

Вплив зміни рівня адміністративних витрат на оціночну вартість прибутку ($\Delta \text{Пр}_3$):

$$\Delta \text{Пр}_3 = (V_{p1} - C_{p1} - V_{a1} - V_{30}) - (V_{p1} - C_{p1} - V_{a0} - V_{30}) = (353338 - 304156 - 10534 - 17777) - (353338 - 304156 - 8545 - 17777) = -1989 \text{ тис. грн.}$$

V_{a0} , V_{a1} – адміністративні витрати у 2018 та 2019 роках відповідно.

Вплив зміни рівня комерційних витрат на оціночну вартість прибутку

($\Delta \text{Пр}_4$):

$$\Delta \text{Пр}_4 = (V_{p1} - C_{p1} - V_{a1} - V_{31}) - (V_{p1} - C_{p1} - V_{a1} - V_{30}) = (353338 - 304156 - 10534 - 9049) - (353338 - 304156 - 10534 - 17777) = 8728 \text{ тис. грн.}$$

Де, V_{30} , V_{31} – витрати на збут у 2018 та 2019 роках відповідно.

Сума факторних відхилень показує загальну зміну прибутку від продажу продукції за період, що аналізується:

$\Delta \text{Пр} = \Delta \text{Пр}_1 + \Delta \text{Пр}_2 + \Delta \text{Пр}_3 + \Delta \text{Пр}_4 = -32373 + 25276 - 1989 + 8728 = -358$
тис.грн.

Отже, у 2019 році відбулося зменшення оцінюючої вартості прибутку на 358 тис.грн за рахунок зменшення виручки від реалізації продукції та адміністративних витрат. На основі даних про фінансові результати діяльності ТДВ «Укроліяпродукт» за період 2015–2019 роки складемо прогноз можливого прибутку від операційної діяльності підприємства у 2020 році. Зробити прогноз краще в середовищі EXCEL методом експоненційного згладжування і за допомогою засобу Пошук рішення. Графічно отримані прогнозні дані відображені на рисунку 2.3.



Рисунок 2.3 - Прогноз прибутку від операційної діяльності ТДВ «Укроліяпродукт» на 2020 рік

Як бачимо, прибуток від операційної діяльності ТДВ «Укроліяпродукт» у прогнозованому періоді складатиме 24674,71 тис. грн. Тому доцільно проаналізувати структуру активів ТДВ «Укроліяпродукт» (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 - Структура та динаміка активів ТДВ «Укроліяпродукт» за 2017-2019 рр.

Показники	2017 р.		2018 р.		2019 р.		Відхилення (+;-) 2019 р. від	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	2017 р.	2018 р.
Нематеріальні активи	9	0,003	5	0,002	3	0,001	-0,002	-0,001
Основні засоби	238775	76,43	213943	72,92	283588	82,05	5,61	9,13
Незавершені капітальні інвестиції	12969	4,15	29062	9,91	17136	4,96	0,81	-4,95
Запаси товарно-матеріальних цінностей	30276	9,69	22084	7,53	14874	4,30	-5,39	-3,22
Дебіторська заборгованість	24815	7,94	27298	9,30	28600	8,27	0,33	-1,03
Грошові кошти та їх еквіваленти	4297	1,38	98	0,03	534	0,15	-1,22	0,12
Витрати майбутніх періодів	5	0,40	3	0,00	187	0,05	-0,35	0,05
Інші оборотні активи	1244	0,40	914	0,31	711	0,21	-0,19	-0,11
Разом	312390	100	293407	100	345633	100	0,00	0,00

Аналіз даних табл. 2.5 дозволяє зробити висновок, що у структурі активів ТДВ «Укроліяпродукт» відбуваються зміни. Зокрема, зросла вартість і частка основних засобів. У 2019 році порівняно із 2017 роком на 5,61 % і на 9,13% порівняно із 2018 роком. Негативним є зростання дебіторської заборгованості у динаміці, але позитивним зменшення її питомої ваги у загальній структурі активів. У 2017 році – 7,94 %, 2018 році – 9,30 %, 2019 році – 8,27 %. Також зменшилася питома вага грошей та їх еквівалентів. У 2019 році порівняно із 2017 роком на 1,22%. Протягом періоду зросла вартість незавершених капітальних інвестицій. Таким чином, відбувається зростання вартості активів ТДВ «Укроліяпродукт», тому доцільно проаналізувати ефективності обертання оборотних активів (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 - Оцінка оборотності активів ТДВ «Укроліяпродукт» за 2017-2019 рр.

Показники	Роки			Відхилення (+;-) 2019 р. до	
	2017	2018	2019	2017 р.	2018 р.
Кількість днів аналізованого періоду	360	360	360	х	х
Ододенна виручка, тис.грн	976,5	1071,4	981,5	5,0	-89,9
Середній залишок оборотних активів, тис.грн	55701,5	55517	47651,5	-8050	-7865,5
Коефіцієнт оборотності оборотних коштів, оборотів	6,31	6,95	7,42	1,10	0,47
Тривалість обороту оборотних коштів, дні	57,04	51,82	48,55	-8,49	-3,3
Коефіцієнт завантаження, грн	0,16	0,14	0,13	-0,02	-0,01

Як свідчать дані таблиці 2.6 коефіцієнт оборотності оборотних коштів збільшився на 1,10 оборотів у 2019 році порівняно з 2017 роком, що свідчить про незначне покращення використання оборотних коштів. У 2019 році тривалість одного обороту оборотних коштів зменшилась на 8,49 днів, а відносно 2018 року зменшилась на 3,3 дні, що є позитивним. Далі проаналізуємо динаміку власних оборотних коштів ТДВ «Укроліяпродукт» (табл.2.7).

Таблиця 2.7 - Динаміка власних оборотних коштів ТДВ «Укроліяпродукт» за 2017-2019 рр.

Показники	Одиниця виміру	Роки			Відхилення (+;-) 2019 р. до	
		2017	2018	2019	2017 р.	2018 р.
Власний капітал	тис.грн	21791	27347	40391	18600	13044
Необоротні активи	тис.грн	251753	243010	300727	48974	57717
Власні оборотні кошти	тис.грн	-229962	-215663	-260336	-30374	-44673

Як показують дані таблиці 2.8 на ТДВ «Укроліяпродукт» протягом досліджуваного періоду не вистачало власних оборотних коштів. Негативним

є зменшення їх нестачі у кінці періоду. Далі необхідно здійснити оцінку платоспроможності підприємства (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 - Динаміка показників платоспроможності ТДВ «Укроліяпродукт» за 2017-2019 рр.

Показники	Одиниця виміру	Роки			Нормативне значення	Відхилення від нормативу (+,-)		
		2017	2018	2019		2017 р.	2018 р.	2019 р.
Грошові кошти та їх еквіваленти	тис. грн	4297	98	534	X	X	X	X
Дебіторська заборгованість	тис. грн	24815	27298	28600	X	X	X	X
Оборотні активи всього	тис. грн	60637	50397	44906	X	X	X	X
Необоротні активи всього	тис. грн	251753	243010	300727	X	X	X	X
Власний капітал	тис. грн	21791	27347	40391	X	X	X	X
Поточні зобов'язання	тис. грн	194419	160044	246026	X	X	X	X
Коефіцієнт абсолютної ліквідності		0,022	0,001	0,002	>0,2	-0,178	-0,199	-0,198
Коефіцієнт проміжної ліквідності		1,128	1,171	1,116	>0,7	0,428	0,471	0,416
Коефіцієнт поточної ліквідності		0,312	0,315	0,183	>1	-0,688	-0,685	-0,817
Коефіцієнт забезпечення власними коштами		-3,792	-4,279	-5,797	>0,1	-3,892	-4,379	-5,897

Коефіцієнт проміжної ліквідності визначає ступінь покриття поточних зобов'язань грошовими коштами та дебіторською заборгованістю (швидко реалізованими активами). Коефіцієнт проміжної ліквідності показує, чи спроможне підприємство у разі падіння його обсягу виробництва покрити свої зобов'язання перед кредиторами. Отже, ми можемо зробити висновок, що ТДВ «Укроліяпродукт» протягом періоду, що аналізується мало можливість покривати свої зобов'язання перед кредиторами при зменшенні обсягів виробництва та реалізації, оскільки вказаний коефіцієнт був більшим за норму.

Коефіцієнт поточної ліквідності – показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство спроможне погасити за рахунок оборотних коштів – грошових коштів та їх еквівалентів, фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості. Підприємство могло погасити зобов'язання за рахунок найбільш ліквідних оборотних коштів протягом усього періоду.

Коефіцієнт забезпеченості власними коштами – показник, який характеризує рівень спроможності підприємства власними джерелами формувати оборотні активи, тобто показує, скільки власних джерел формування оборотних активів підприємства припадає на одиницю цих активів. Як показують розрахунки таблиці 2.8 підприємство не може забезпечити власними коштами формування оборотних активів.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності є найбільш жорстким критерієм платоспроможності і показує, яку частину короткострокової заборгованості підприємство може погасити найближчим часом. Цей коефіцієнт на ТДВ «Укроліяпродукт» менший від нормативного значення, що є негативним.

Аналіз фінансової стійкості на певну дату дозволяє встановити, на скільки раціонально підприємство керує власними та запозиченими коштами на протязі періоду, який передував цій даті. Важливо, щоб стан джерел власних та запозичених засобів відповідав стратегічним цілям розвитку ТДВ «Укроліяпродукт», так як недостатня фінансова стійкість може призвести до його неплатоспроможності, тобто відсутності грошових коштів, що необхідні для розрахунків з внутрішніми та зовнішніми партнерами, а також державою.

Одночасно наявність значних залишків вільних грошових коштів ускладнює діяльність підприємства за рахунок іммобілізації в надлишкові матеріально-виробничі запаси та витрати. Показники фінансової стійкості характеризують ступінь захищеності інтересів кредиторів та інвесторів, що мають довгострокові вкладення у ТДВ «Укроліяпродукт» (табл. 2.9).

Таблиця 2.9 – Показники фінансової стійкості ТДВ «Укроліяпродукт»
2017 – 2019 рр.

Показники	Одиниця виміру	Роки			Нормативне значення	Відхилення від нормативу (+,-)		
		2017	2018	2019		2017 р.	2018 р.	2019 р.
Власний капітал	тис. грн	21791	27347	40391	X	X	X	X
Позичковий капітал	тис. грн	290599	266060	305242	X	X	X	X
В т.ч. довгостроковий позичковий капітал	тис. грн	96180	106116	59216	X	X	X	X
Всього використано капіталу	тис. грн	312390	293407	345633	X	X	X	X
Коефіцієнт автономії		0,07	0,09	0,12	>0,5	-0,43	-0,41	-0,38
Коефіцієнт фінансування		17,75	13,61	9,02	<1	16,75	12,61	8,02
Коефіцієнт заборгованості		0,93	0,91	0,88	<0,5	0,43	0,41	0,38
Коефіцієнт фінансової стабільності		0,07	0,10	0,13	>1,0	-0,93	-0,90	-0,87

Коефіцієнт автономії показує, яка частина власних коштів формує активи підприємства. Значення цього коефіцієнта протягом 2017 - 2019 років було менше нормативного, що є негативним.

Коефіцієнт фінансування перевищує нормативний. Він показує, що в 2019 році на 1 грн. власного капіталу припадало аж 9,02 грн. зобов'язань.

Коефіцієнт заборгованості характеризує співвідношення поточних позикових коштів до валюти балансу. У 2019 році ТДВ «Укроліяпродукт» на 1 грн. капіталу залучило для фінансування поточної діяльності 0,88 грн. позикових коштів. Протягом 2017 – 2019 рр. цей показник був поза межами нормативного значення, що є негативним.

Коефіцієнт фінансової стабільності показує скільки власних коштів підприємства припадає на 1 грн. позикових. На ТДВ «Укроліяпродукт» вказаний коефіцієнт протягом усього досліджуваного періоду був поза межами нормативного значення.

Отже, на ТДВ «Укроліяпродукт» усі показники знаходяться поза межами нормативного значення, тому дане підприємство не може гарантувати постійну платоспроможність.

Витрати є важливим показником, оскільки отримання будь-якого результату діяльності підприємств неможливе без понесення витрат. Аналіз витрат підприємства є основою для їх прогнозування. Особливо важливого значення набуває ретельний економічний аналіз в умовах самостійного прогнозування витрат підприємства. В сучасних умовах господарювання підприємства прагнуть максимізувати свої доходи, які забезпечують їх розвиток і надати соціальні гарантії працівникам. Зниження та оптимізація витрат підприємства сприяє як зростанню прибутку, так і найбільш раціональній організації трудового процесу. Тому наступним аспектом нашої оцінки діяльності ТДВ «Укроліяпродукт» буде аналіз витрат даного підприємства в таблиці 2.10.

Дані таблиці 2.10 показують, що загальна сума витрат ТДВ «Укроліяпродукт» зменшилася у 2019 році порівняно з 2017 роком на 19222 тис. грн.

Таблиця 2.10 - Динаміка структури операційних витрат ТДВ «Укроліяпродукт» за 2017 – 2019 рр.

Показники	2017 р.		2018 р.		2019 р.		Відхилення (+,-) 2019 р.			
	тис. грн	пит. вага, %	тис. грн	пит. вага, %	тис. грн	пит. вага, %	2017 р.		2018 р.	
							тис. грн	пит. вага, %	тис. грн	пит. вага, %
Матеріальні витрати	203382	67,08	204596	63,67	163424	57,55	-39958	-9,53	-41172	-6,12
Витрати на оплату праці	36956	12,19	41114	12,80	48632	17,13	11676	4,94	7518	4,33
Відрахування на соціальні заходи	8082	2,67	8908	2,77	10507	3,70	2425	1,03	1599	0,93
Амортизація	24366	8,04	28150	8,76	29306	10,32	4940	2,28	1156	1,56
Інші операційні витрати	30390	10,02	38553	12,00	32085	11,30	1695	1,28	-6468	-0,70
Разом	303176	100	321321	100	283954	100	-19222	-	-37367	-

Сума матеріальних витрат зменшилася у 2019 році відносно 2017 року на 39958 тис.грн, а у порівнянні з 2018 роком на 41172 тис.грн. Питома вага матеріальних витрат зменшилась на 9,53% у 2019 році порівняно з початком періоду.

Необхідно також зазначити, що постійно зростає сума витрат на оплату праці персоналу ТДВ «Укроліяпродукт». У 2019 році порівняно з 2017 роком вони зросли на 11676 тис. грн., а порівняно з 2018 роком на 7518 тис. грн. Тобто динаміка витрат на оплату праці має позитивну тенденцію.

Пропорційно сумі основної та додаткової оплати праці проводять відрахування на соціальні заходи у які входять відрахування на державне (обов'язкове) соціальне страхування, включаючи відрахування на обов'язкове медичне страхування; відрахування на державне (обов'язкове) пенсійне страхування (до Пенсійного фонду), а також відрахування на додаткове пенсійне страхування; відрахування до Фонду сприяння зайнятості населення. Тому їх сума також з кожним роком збільшуються.

Відбулося збільшення відрахувань на амортизацію (джерело відтворення основних фондів підприємства). Це говорить про те, що ТДВ «Укроліяпродукт» ефективно використовує свою амортизаційну політику та може у повній мірі нараховувати амортизаційні відрахування на основні засоби, які зношуються. Інші операційні витрати (оплата послуг зв'язку, охорони, страхування майна, витрати на відрядження, орендна плата за окремі об'єкти основних засобів, витрати на гарантійний ремонт тощо) в 2019 році зросли порівняно з 2017 роком на 1695 тис. грн.

Показники рентабельності характеризують ефективність роботи підприємства як на внутрішньому, так і зовнішньому ринках; доходність різних напрямків діяльності та капіталу; окупність витрат та інвестиційних проектів (табл.2.11). Графічно динаміку рентабельності зображено на рисунку 2.4.

Таблиця 2.11 - Динаміка показників рентабельності ТДВ «Укроліяпродукт» за 2017 – 2019 рр.

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення (+,-) 2019 р. до	
				2017 р.	2018 р.
Рентабельність продукції	2,19	2,32	4,45	2,26	2,14
Загальна рентабельність активів	2,13	2,60	3,92	1,79	1,32
Рентабельність власного капіталу	33,85	31,05	39,99	6,13	8,94
Рентабельність оборотних коштів	11,93	13,74	28,47	16,55	14,73

За проведеними розрахунками рентабельності ТДВ «Укроліяпродукт» можна зробити наступні висновки. Рентабельність активів підприємства показує який прибуток має підприємство з 100 грн., які вкладені в майно. Якщо у 2017 році цей показник становив 2,13%, то на кінець 2018 року став дорівнювати 3,92%. А це свідчить про зростання суми прибутку, отриманого підприємством, від суми вкладених грошових коштів в майно підприємства.

Рентабельність реалізації продукції підприємства показує, який прибуток має підприємство зі 100 грн. реалізованої продукції, і цей прибуток на кінець звітного періоду складає 4,45%, що показує його загальне зростання. Цей показник свідчить про те, що чим більше підприємство буде реалізовувати продукції, тим вищою буде рентабельність реалізованої продукції, а відповідно вище і чистий прибуток підприємства. Саме від обсягу реалізованої продукції залежить, як швидко підприємство зможе покрити витрати на виробництво цієї продукції.

Рентабельність власного капіталу показує, який прибуток має підприємство зі 100 грн. власних коштів. Розмір цього показника постійно коливається, в 2017 році він становив 33,85 %, в 2018 році – 31,05%, в 2019 році збільшився до 39,99%. Прибуток отриманий з власного капіталу спрямовується на подальший розвиток підприємства.

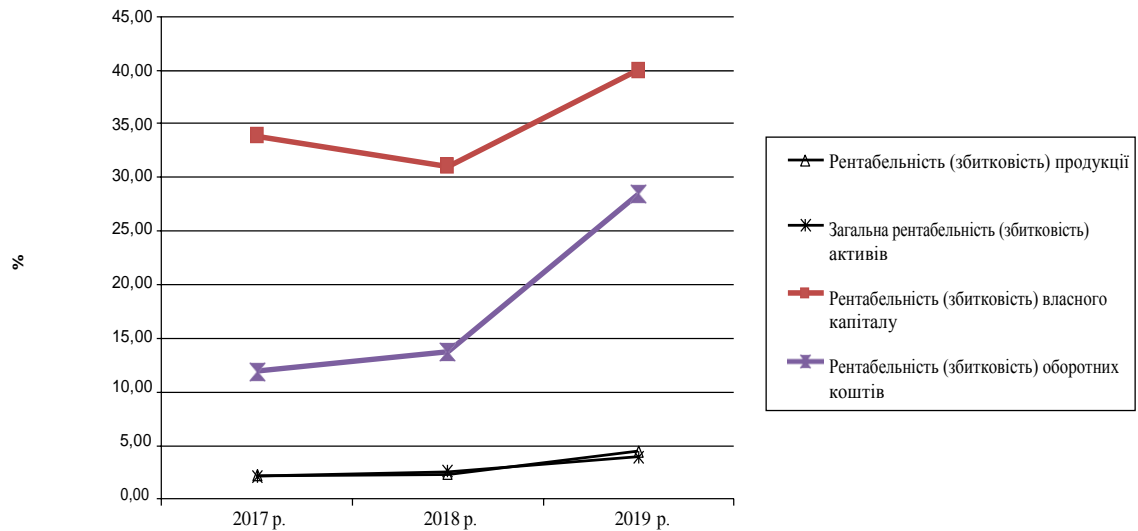


Рисунок 2.4. - Динаміка рентабельності ТДВ «Укроліяпродукт» за 2017 – 2019 рр.

Отже, ТДВ «Укроліяпродукт» протягом 2017 – 2019 років не достатньо ефективно здійснювало фінансово-господарську діяльність. Про це свідчать негативна динаміка усіх показників фінансової стійкості, зниження вартості оборотних активів та зменшення фондівіддачі. Частка продукції, що реалізується на внутрішньому ринку складає близько 7%. Позитивним є зростання виручки від реалізації продукції, оборотності оборотних активів та збільшення чистого прибутку.

2.3. Аналіз обліково-аналітичного забезпечення управління ефективністю зовнішньоекономічної діяльності ТДВ «Укроліяпродукт»

Обліково-аналітичне забезпечення зовнішньоекономічної діяльності ТДВ «Укроліяпродукт» - це система, що забезпечує процес управління, яка базується на найбільш системному, адекватному і повному використанні сукупності фінансової, управлінської, податкової, екологічної інформації обліково-аналітичних систем, а також систем бюджетування, планування, прогнозування, але не обмежених ними як засобами досягнення поставлених управлінських завдань та цілей у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

В обліково-аналітичному забезпеченні важливу роль в генерації первинної інформації належить саме бухгалтерському обліку: фінансовому, управлінському, податковому, який дозволяє як отримати вихідні дані, так і відслідковувати їх зміни в різні періоди або на певну дату, а також забезпечує контрольну систему необхідними показниками порівняння та співставлення.

Модель обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності ТДВ «Укроліяпродукт» представлена у додатку 3.

Функціонування обліково-аналітичного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності здійснюється на абсолютно будь-якій стадії управління організацією, що підкреслює необхідність безперервного та оперативного управління економічними процесами підприємства.

Обліково-аналітичне забезпечення зовнішньоекономічної діяльності ТДВ «Укроліяпродукт» здійснюється у декілька етапів.

1. Виявлення та комплексний аналіз потреб різних користувачів обліково-аналітичної інформації для цілей управління зовнішньоекономічною діяльністю.

2. Визначення центрів відповідальності за сегментами обліково-аналітичної інформації і покладання на них додаткових функцій та обов'язків.

3. Визначення оптимальної структури обліково-аналітичного забезпечення та її ієрархічності.

4. Визначення методологічних, організаційних та інших аспектів функціонування обліково-аналітичних систем для цілей забезпечення управління зовнішньоекономічною діяльністю.

5. Безперервний моніторинг ризиків діяльності та контроль показників.

6. Розробка стратегії управління ЗЕД та покращення якості корпоративного управління.

Якість інформаційного забезпечення має велике значення для правильності прийняття управлінських рішень, а основна інформація про зовнішньоекономічну діяльність ТДВ «Укроліяпродукт» має сформуватись саме з даних бухгалтерського обліку. Однак особливістю аналізу і контролю

експортно-імпортних операцій є певна неузгодженість бухгалтерського законодавства з питань зовнішньоекономічної діяльності, зокрема існують проблеми з відображенням експортних операцій у бухгалтерському обліку і побудови ефективної системи її оцінки, аналізу та прогнозування.

Основним джерелом об'єктивної інформації для аналізу та контролю зовнішньоекономічної діяльності є, як правило, публічна фінансова звітність підприємств. Так, відповідно до положень Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», а саме ст. 22, інформація про здійснення зовнішньоекономічної діяльності повинна знайти своє відображення у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства (форма № 1), Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2), Звіті про рух грошових коштів (форма № 3), Звіті про власний капітал (форма № 4), Примітках до фінансової звітності (форма № 5). Згідно із законом, в бухгалтерському балансі повинні окремо відображатися засоби (активи), що знаходяться у зовнішньоекономічному обороті, — товари, документи, цінні папери, а також їх джерела (пасиви) — кредити, заборгованість, одержані прибутки тощо. У звіті про фінансові результати, згідно із цим Законом, має окремо відображатися виручка від зовнішньоекономічних операцій і відповідні витрати. У примітках до річного фінансового звіту мають бути зроблені необхідні пояснення щодо наведених показників зовнішньоекономічної діяльності.

У той же час запропоновані Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» діючі форми фінансової звітності не містять відомостей, які б відображали факти або результати здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємства, і не передбачають можливості їх додаткового внесення, обмежуючись тільки визначеним колом статей, наведених у додатку 3 до НП(С)БО 1 [2].

Таким чином, ТДВ «Укроліяпродукт» як суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності знаходиться у ситуації, за якої воно не в змозі виконати законодавчо

встановлені вимоги щодо необхідності ведення відокремленого обліку зовнішньоекономічних операцій та показ у бухгалтерській фінансовій звітності результатів зовнішньоекономічної діяльності. Це відбувається через відсутність відповідних статей, які б показували результати зовнішньоекономічної діяльності в існуючих на сьогодні формах фінансової звітності.

Слід зауважити, що зазначена у вищезазначених формах інформація не дає змогу повною мірою з'ясувати обсяги додаткових доходів та додаткових витрат і, відповідно, визначити ефективність здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємства, а зображає тільки агреговані витрати та результати діяльності підприємства в цілому. Тому при здійсненні аналізу та контролю ефективності зовнішньоекономічної діяльності необхідно використовувати додаткові джерела інформації, зокрема форми статистичної звітності, такі як: звіт про експорт (імпорт) товарів, що не проходять митного декларування (форма № 5-ЗЕЗ), звіт про експорт (імпорт) послуг (форма № 9-ЗЕЗ), звіт про іноземні інвестиції в Україну (форма № 10-ЗЕЗ), звіт про інвестиції з України в економіку країн світу (форма № 13-ЗЕЗ); звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів та членів екіпажу (форма № 14-ЗЕЗ); декларація про валютні цінності, доходи та майно, що належать резидентів України і знаходяться за її межами [3; 4; 5].

Проаналізувавши форми фінансової та статистичної звітності, встановлено, що в них відсутня достатня інформація для проведення аналізу та контролю зовнішньоекономічної діяльності (додаток К).

Застосування системного підходу в побудові системи обліково-аналітичного управління ефективністю ЗЕД дозволяє розглядати об'єкт дослідження з точки зору сукупності функціональних підсистем, реалізація яких за допомогою участі в блоці управлінського обліку формує систему поетапного участі кожної з підсистем, тим самим підвищуючи ефективність і результативність зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Обліково-аналітичне забезпечення управління ефективністю зовнішньоекономічної діяльності ТДВ «Укроліяпродукт» включає організаційно – економічне забезпечення, до якого відноситься техніка підготовки і прийняття управлінських рішень. Тому розглянемо технологію прийняття управлінських рішень на ТДВ «Укроліяпродукт».

На підприємстві переважає програмно-цільова технологія прийняття управлінського рішення. Для неї обов'язкове виконання таких критеріїв:

1. Кількість людей, для яких розробляється управлінське рішення – не більше 50 осіб.
2. Час виконання завдання – не більше року.
3. Характер продукції, що реалізується – серійний.
4. Обмеження на використання ресурсів практично відсутні.

Кожного року здійснюється планування реалізації продукції. Втілення прогнозованих планів відбувається протягом року. Як бачимо, у господарстві чітко простежується дотримання програмно – цільової технології прийняття управлінського рішення. Стиль прийняття управлінського рішення на підприємстві відноситься до урівноваженого типу. Йому притаманна вже сформована вихідна ідея, яка виникла в результаті попереднього аналізу умов і вимог завдання. Така тактика прийняття рішення є найпродуктивнішою.

Керівництвом підприємства застосовується класичний підхід до прийняття управлінського рішення, який полягає в дотриманні певної процедури і виконанні обов'язкових дій. По-перше, виявлення проблемної ситуації, яка вимагає розв'язання (виробництво, реалізація продукції, витрачання коштів на закупівлю техніки, обладнання). По-друге, визначення обмежень і встановлення альтернатив, пов'язаних із факторами зовнішнього середовища,

Таким чином, формування зовнішньоекономічної орієнтації функціонування ТДВ «Укроліяпродукт» багато в чому залежить від своєчасного надання обліково-аналітичної інформації про стан зовнішнього і внутрішнього середовища, що дозволяє інтегрувати результати

ретроспективного, оперативного і перспективного видів аналізу в стійку стратегію поведінки суб'єктів господарювання.

Успіх у вибудовуванні зовнішньоекономічних відносин все більше залежить від рівня якості виробленої продукції, термінів поставки, рівня пост продажного обслуговування, а також ступеня задоволеності споживача. Побудовані раніше системи управління не враховували зазначених критеріїв, приділяючи повсюдне значення виключно фінансовий бік. Недостатня увага або упущення з виду впливу даних критеріїв на систему в цілому призводить до зниження ефективності, а часто і до загального негативного результату.

Проаналізувавши обліково-інформаційне забезпечення системи управління ТДВ «Укроліяпродукт», було виявлено, що на сьогодні існує низка проблем щодо формування системи управлінської звітності та ефективного використання інформації, що формується у відповідних формах. Аналіз форм фінансової та статистичної звітності дозволив встановити, що в них відсутня необхідна інформація для проведення аналізу та контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЕФЕКТИВНІСТЮ ЗЕД ТДВ «УКРОЛІЯПРОДУКТ»

3.1. Напрями покращення обліково-аналітичного забезпечення управління ефективністю підприємства

Для удосконалення обліково - аналітичного забезпечення управління ефективністю пропонуємо використати метод Кайдзен, який дозволить удосконалити процес калькулювання витрат, що впливає на прибутковість товариства. Особливо, коли це стосується формування цільового прибутку (рис.3.1). для розрахунку ефективності нового продукту для ЗЕД. Для цього розглянемо як буде змінюватися методологічна основа та обліково-аналітичне забезпечення. Так, в першу чергу здійснюється визначення ринкової ціни продукції ТДВ «Укроліяпродукт» на основі всього інструментарію з маркетингового аналізу. Зокрема, здійснюється бенчмаркінг ринкової ситуації, що дозволяє визначити дві стратегічні величини : базової ціни (Kaizen price) за якою буде здійснюватися продаж продукту кінцевому споживачеві і бажаних обсягів. Цей етап важливий тим, що він дозволяє визначити можливі(орієнтовані) показники. При цьому важливо зазначити, що обов'язково відбувається уточнення вимог до процесу виробництва і якості продукції на ТДВ «Укроліяпродукт» на основі дослідження рівня якості (по процесам, по сировині) з урахуванням очікувань споживача (QFD-аналіз, «Quality - Function Diagram» - аналіз за допомогою діаграми «якість-функція»). Встановлюються ключові фактори (переваги), які є важливим для споживача і можуть впливати на вибір конкретного товару, коли буде здійснюватися вибір. Це є особливо актуальним для іноземних ринків, де потрібно буде враховувати специфіку кожного ринку та просувати його на міжнародних ринках. Сьогодні всі ринки є висококонкурентними, тому зміна методології формування ціни дозволить зменшити витрати на удосконалення системи управління, а саме транзакційні витрати.

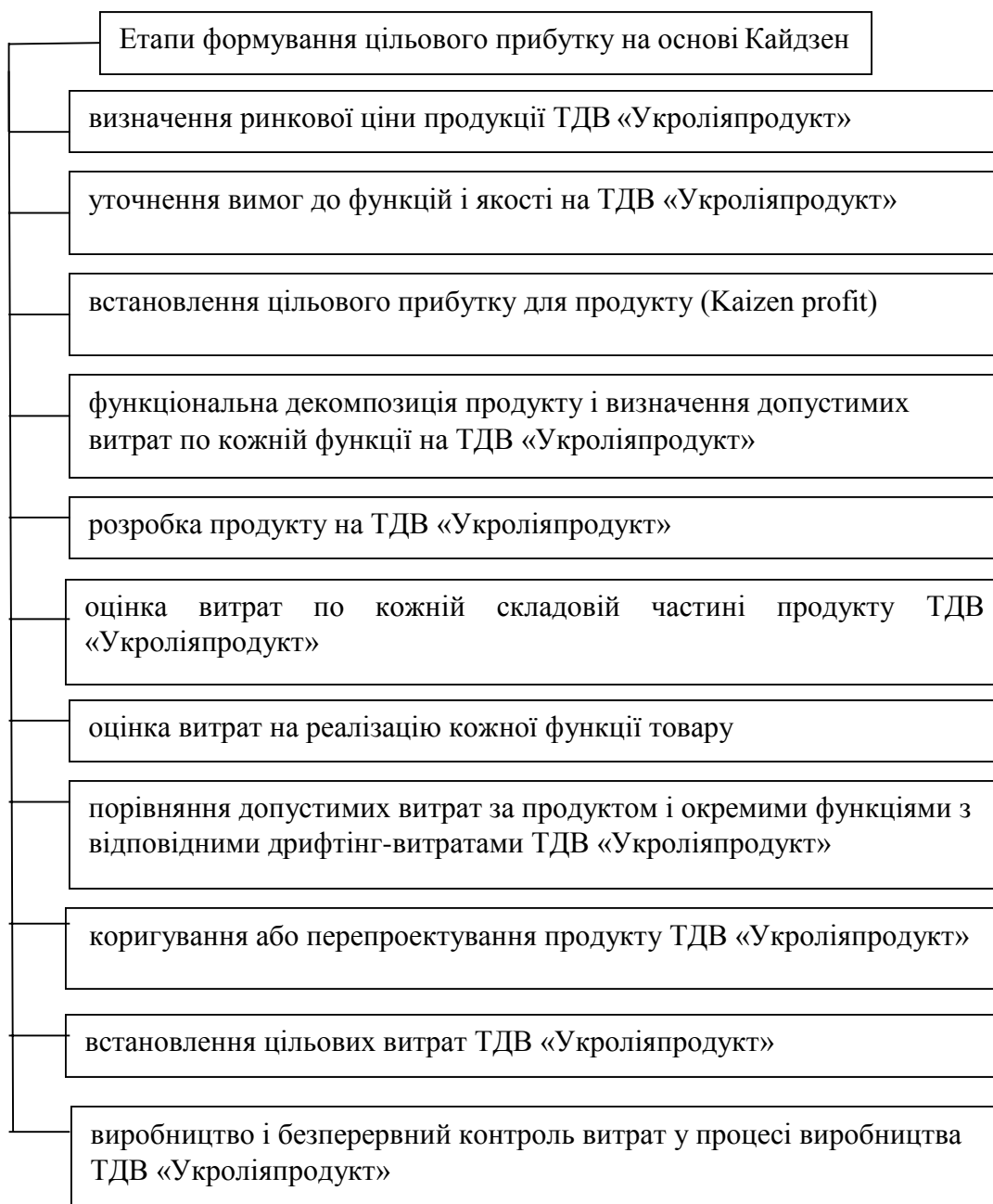


Рисунок 3.1 - Удосконалений процес формування цільового прибутку від реалізації продукції ТДВ «Укроліяпродукт» на іноземних ринках на основі Кайдзен

Потім обов'язково повинно відбуватися визначення бажаного розміру прибутку для продукту (рівня прибутковості) (Kaizen profit) ТДВ «Укроліяпродукт».

Ставка (норматив) прибутковості визначається на основі різних критеріїв: ставкам виплат по дивідендам та дивідендної політики, рівня рентабельності діяльності, ставок оподаткування, рівня конкуренції тощо.

Також обов'язково визначається допустима собівартості продукту (allowable cost) ТОВ «Укроліяпродукт». Її пропонується визначати як різницю між визначною (базовою) ціною і бажаним розміром прибутком. Для всіх подальших розрахунків визначається орієнтована собівартість, яка містить інформацію про критичну межу всіх витрат на розроблення, виробництво, просування і подальший продаж визначених обсягів продукту, що розробляється. І тільки потім відбувається розрахунок повної собівартості виробництва продукції ТОВ «Укроліяпродукт».

Цей розрахунок (додаток Л) дозволяє на етапі розробки та просування продукту, що буде експортуватися визначати всі можливі витрати та окремі статті, які необхідно оптимізувати.

Зокрема, такий підхід дозволяє здійснювати коректування ціни експорту продукту ТОВ «Укроліяпродукт». У результаті порівняння визначається ймовірність формування компромісів між тим, що бажає споживач прагне отримати і вартістю, яку він готовий заплатити. Це необхідно для того, щоб визначити можливі напрями зниження собівартості за рахунок зниження закупівельної продукції чи вдосконалення технології виробництва (виросування). Окремо досліджується ймовірність внутрішніх резервів зниження собівартості. Таким чином, можливо контролювати встановлення цільових витрат ТДВ «Укроліяпродукт». У результаті змінюється процес формування собівартості продукції, що експортується на ТОВ «Укроліяпродукт». Тому ми пропонуємо наступний алгоритм на основі Кайдзен (рис. 3.2).

Однією із стратегічних задач у керівництва ТОВ «Укроліяпродукт» полягає у використанні пріоритету визначення ринкових цін товару, що експортується. Створення команди підтримки впровадження на ТОВ «Укроліяпродукт», коли визначаються ролі її учасників, їх взаємодія з менеджерами підприємства, взаємна відповідальність, загальна програма і графік роботи команди. У рамках своєї програми роботи команда ТОВ «Укроліяпродукт» повинна конкретизувати орієнтири щодо методології

Кайдзен, обов'язково враховуючи специфіку галузі підприємства. Зокрема, це полягає у здійсненні організаційних заходів щодо розробки проектної документації, наказів, розпоряджень, що дозволить забезпечити формування у менеджерів єдності дій. Визначити та формалізувати цю процедуру. Це дозволить визначені (бажані) показники виконувати на основі реальної ринкової ситуації: коли підприємство знає свою нішу на ринку; розуміє, що хоче купити покупець; оцінці драйверів витрат; якості продукції; критичного і бажаного співвідношення доходів і витрат.

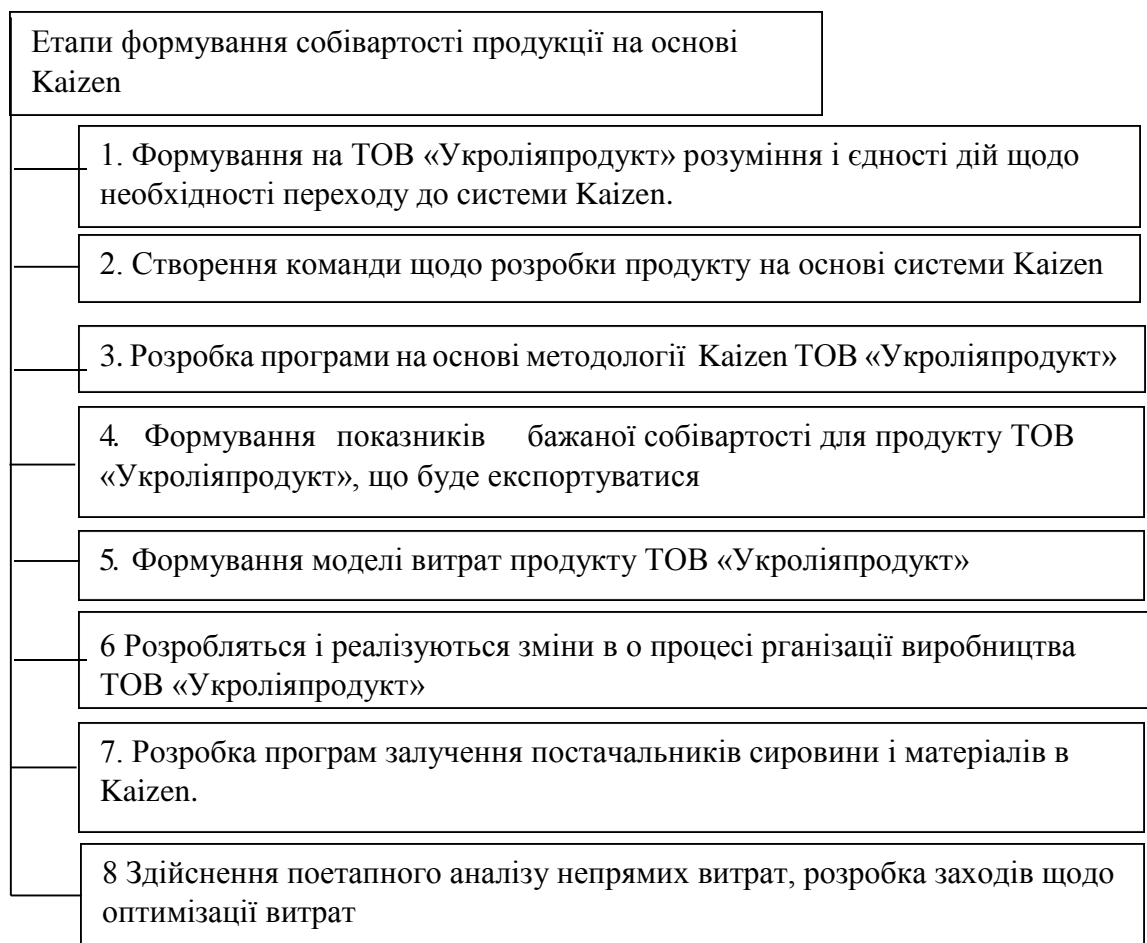


Рисунок 3.2 - Запропоноване удосконалення етапів формування собівартості продукції на ТДВ «Укроліяпродукт», що експортується

Зокрема, особливістю даного підходу є те, що на ранній стадії впровадження Кайдзен формується параметрична модель витрат, яка необхідна для оптимізації витрат і направлена на формування взаємодії служб ТОВ «Укроліяпродукт». Такий підхід дозволяє формувати у

майбутньому більш детальної моделі, яка буде доповнюватися і розвиватися, але ключовим чинником успіху такого підходу є саме залучення постачальників сировини і матеріалів ТОВ «Укроліяпродукт». Це дозволяє створювати систему постійного моніторингу результатів продукції, що буде експортуватися ТОВ «Укроліяпродукт». Формується аналітична база та інформаційне забезпечення, що дозволяє запроваджувати програмні продукти. На початку, щоб не збільшувати суттєво витрати доцільно використовувати наприклад MS Excel, що не вимагає від розробників великих зусиль і надзвичайних знань. Оскільки функціональні можливості MS Excel дозволяють створити своєрідну робочу книгу, до якої будуть включатися таблиці: розрахунку бажаної собівартості продукту; побажання і потреби покупця; QFD-аналізу ("будиночок якості"); функції продукту; функціонал прототипу; порівняння дрифтінг-витрат і можливих витрат; матриця вибору концепції продукту; компонентів виробу; «функції-компоненти-витрати»; дослідження бажаних (орієнтовних) витрат для компонентів і виробу в цілому; розрахункові дані, щодо відстеження досягнення бажаних показників. Тобто, це традиційні інструменти для здійснення економічних розрахунків.

Проте, такий підхід дозволить реалізовувати продукти за ціною, яка повністю покриватиме витрати та дозволить отримувати бажаний прибуток, що забезпечить розвиток бізнесу. Отже, такий підхід, є корисним для продуктів, що експортуються. Таким чином, запропоновані пропозиції дозволять підвищити ефективність управління обліков-аналітичним забезпеченням процесу управління ефективністю товариство, оскільки витрати можливо буде контролювати, визначати розмір цільового прибутку і контролювати трансакційні витрати.

3.2. Удосконалення податково-фінансових аспектів управління ефективністю зовнішньоекономічної діяльності ТДВ «Укроліяпродукт»

Одним із напрямів удосконалення податково-фінансових аспектів управління ефективністю ЗЕД в сучасних умовах є використання наступних методів: агентських договорів, просто товариства, трансферу товару, франчайзингу, лізингу, кредиту.

Тому, ми пропонуємо використати лізинг, він дозволяє значно зменшити стартові капіталовкладення та зменшити оподаткування. Він має низку переваг (рис.3.3).



Рисунок 3.3 - Переваги від використання лізингу у діяльності ТДВ «Укроліяпродукт»

Зокрема, фінансовий лізинг, що характеризує середньо- та довгостроковий характер договору і передбачає амортизацію повної чи більшої частини об'єкта. Тому, доцільно орієнтуватися на фінансовий лізинг згідно ПКУ. Під цим розуміють господарську операцію, яка буде

здійснюватися суб'єктом господарювання (фізичною або юридичною особою) та передбачає передачу орендарю майна, що є основним засобом і придбане за кошти або виготовлене орендодавцем за власні кошти, а також усіх ризиків та винагород, які пов'язані з можливістю користування (володіння) об'єктом лізингу. Отже, згідно чинного законодавства лізинг вважатиметься фінансовим, якщо лізинговий договір буде мати хоча б одну ознаку (рис.3.4).

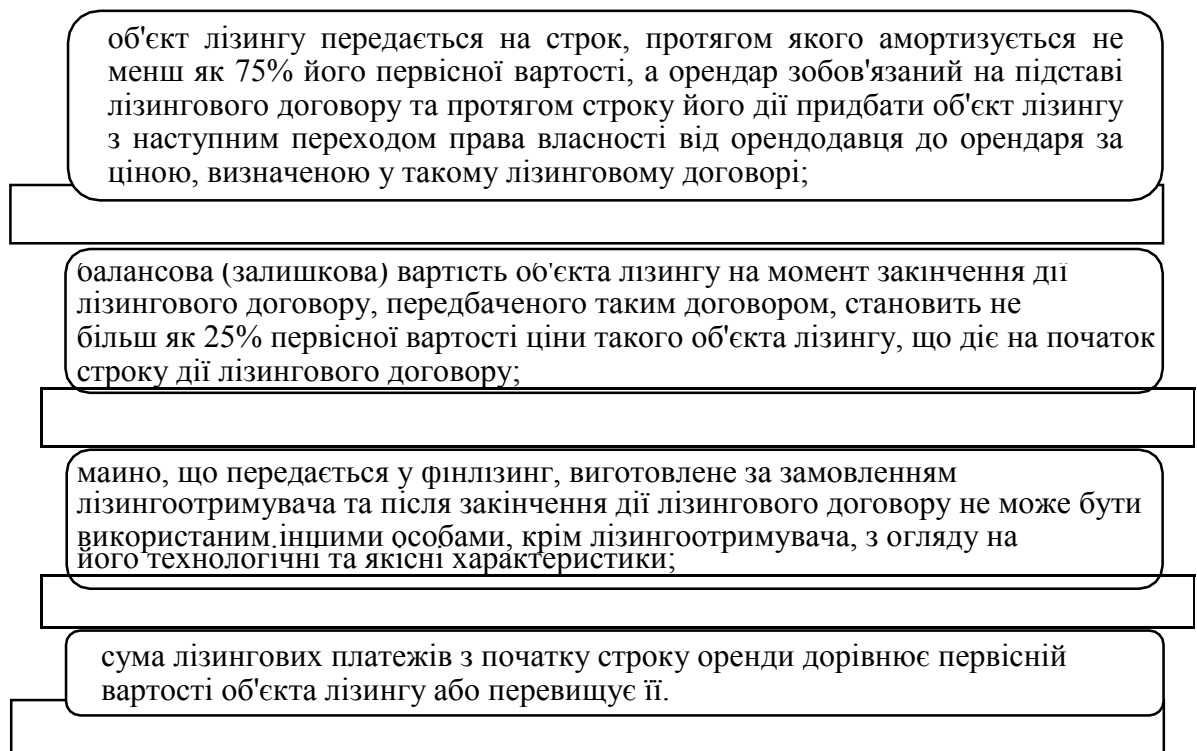


Рисунок 3.4 - Умови фінансового лізингу для ТДВ «Укроліяпродукт»

При цьому, слід зазначити, що правила бухгалтерського обліку операції не залежать від того, як ви класифікували лізингову операцію, а залежить виключно від сутності такої операції. Тому, слід враховувати оподаткування саме операцій з фінансового лізингу (рис.3.5).

Зокрема, що стосується оподаткування, а саме ПДВ, то операції з фінансового лізингу є об'єктом оподаткування ПДВ. Податкові зобов'язання у лізингодавця виникають на дату фактичної передачі об'єкта фінансового лізингу у користування лізингоотримувачу (п. 187.6 ПКУ).

Лізингодавець, який проводить коригування фінансового результату, коли передає у користування (лізинг) власний об'єкт основних засобів, повинен збільшити фінансовий результат на суму залишкової вартості у бухгалтерії (п. 138.1 [ПКУ](#)) та відповідно здійснити зменшення його на суму залишкової вартості за даними податкового обліку (п. 138.2 [ПКУ](#)).

Отримувач лізингу, коли отримує об'єкт у фінансовий лізинг, повинен відобразити це у податковому обліку однаково, як і коли здійснюється купівля основного засобу. На час періоду перебування об'єкту фінансового лізингу на його балансі доведеться робити певні «амортизаційні» коригування, а саме (збільшити фінансовий результат на суму бухгалтерської амортизації, але при цьому зменшити на суму податкової амортизації).

Рисунок 3.5 - Оподаткування операцій з фінансового лізингу ТДВ «Укроліяпродукт»

Зокрема, що стосується оподаткування, а саме ПДВ, операції з фінансового лізингу обкладаються ПДВ. Податкові зобов'язання орендодавця виникають на дату фактичної передачі об'єкта фінансового лізингу у користування лізингоодержувачу (п. 187.6 [ПКУ](#)).

Основні господарські операції, які будуть виникати у процесі лізингу між двома сторонами господарювання будуть пов'язані із різними фондами: фонди, які компенсують вартість об'єкта фінансового лізингу; винагорода лізингодавця (відсотки та комісії); відшкодування інших витрат лізингодавця тощо. Складність полягає в тому, що правила ПДВ тут будуть іншими. У п.п. «а» п. 185.1 [ПКУ](#) прямо зазначено, що передача об'єкта фінансового лізингу у користування лізингоодержувачу обкладається ПДВ. Також згідно п.п. 14.1.191 [ПКУ](#) така операція трактується як операція з постачання товарів.

Таким чином, використання лізингу на ТДВ «Укроліяпродукт» для ЗЕД дозволить оптимізувати податкове навантаження. Наступний важливий момент, який пов'язаний із ефективністю ЗЕД через використання фінансового лізингу є врегулювання наступних витрат та їх оптимізація (рис.3.6).

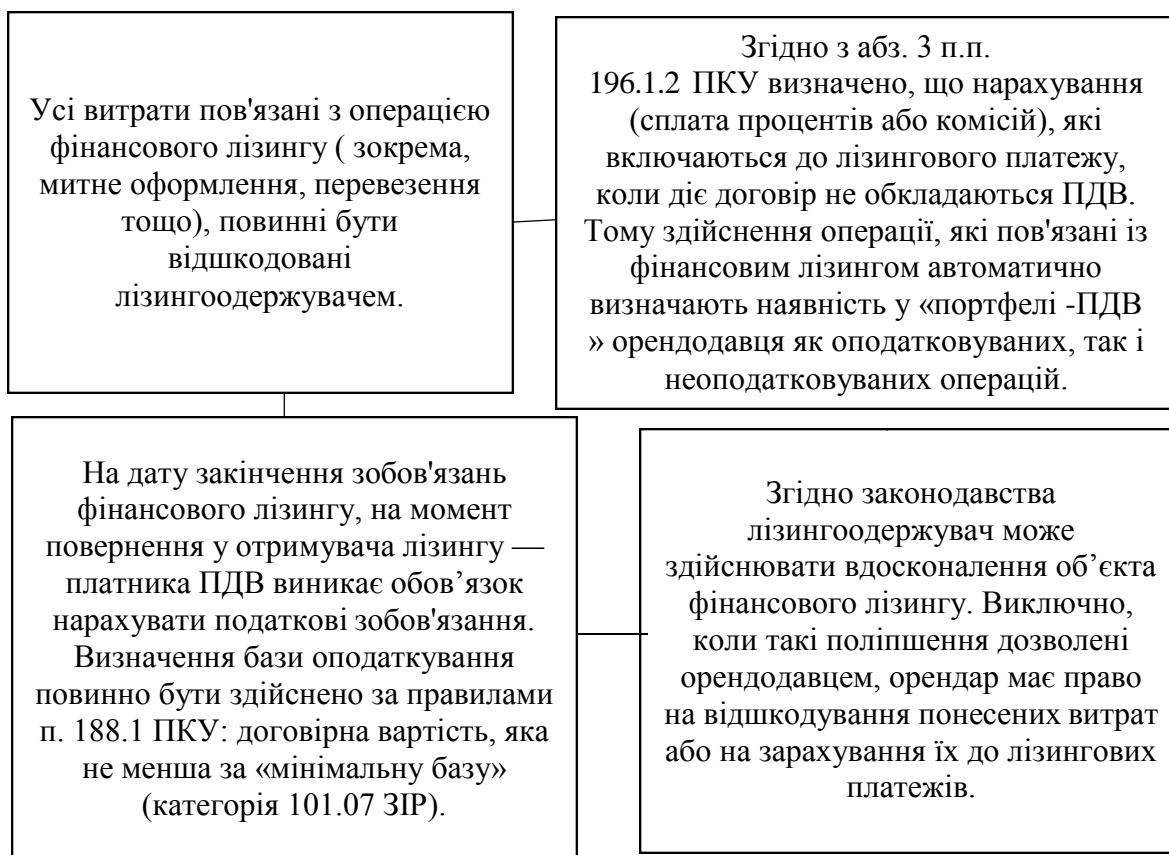


Рисунок 3.6 - Витрати, які пов'язані із здійсненням операцій фінансового лізингу в Україні для ТДВ «Укроліяпродукт»

Зокрема, пропонуємо використати наступні підвиди фінансового лізингу (табл.3.1).

Таблиця 3.1 - Інструментарій фінансового лізингу для ТДВ «Укроліяпродукт»

Лізинг «стандарт»	Даний вид передбачає, що виробник продукції буде передавати обладнання лізинговій компанії, яка зокрема в свою чергу, буде здавати його в оренду споживачу. Між споживачем обладнання та виробником не існуватиме ніяких правових відносин, однак за окремою угодою виробник зможе здійснювати обслуговування обладнання. Лізингова компанія, в свою чергу, в питаннях про технічне обслуговування не втручаються
Лізинг «ліз – бек»	Сутність цієї операції полягає в тому, що власник обладнання буде продавати його лізинговій компанії та одночасно буде брати його в оренду. Цей вид лізингу дозволяє поповнити оборотні кошти.
Лізинг «постачальнику»	Продавець обладнання діє на основі попереднього підходу і передбачає, що він саме стає орендарем, однак орендоване обладнання використовується іншими орендарями, яких він повинен знайти і здати їм обладнання у суборенду.
Оновлений лізинг	Характерним для цієї форми є те, що відбувається періодична заміна раніше зданого в лізинг обладнання більш сучасним.

Розглянемо сутність фінансового лізингу на прикладі закупівлі обладнання (табл.3.2, 3.3).

Таблиця 3.2 – Параметри угоди фінансового лізингу

Термін лізингу	24 місяці
Вартість об'єкта лізингу	5000000 грошових одиниць
Лізинговий відсоток	17.8 % річних (ануїтетна схема нарахування)
Первинний внесок за об'єкт	30 %
Одноразова комісія	1 %
Амортизація (місячна)	3.33 %

Таблиця 3.3 - Підсумкові значення на основі ануїтетної схеми

Щомісячна сума виплат	141667.35
Разом сума виплат	4950016.33
в тому числі %	835285.18
вартість об'єкта	4064731.14
комісії	50000.00
Залишок вартості об'єкта	935268.86

Схема лізингових виплат буде наступна на основі ануїтету (табл.3.4) та стандартної схеми нарахування відсотків (табл.3.5).

Таблиця 3.4 - Розрахунок лізингу для ТДВ «Укроліяпродукт» на основі ануїтетної схеми виплат

Місяць	Вартість об'єкту	Погашення вартості об'єкта	Винагорода лізингодавця	Комісії	Виплати на місяць
1	5000000.00	1589750.68	51916.67	50000.00	1691667.35
2	3410249.32	91081.98	50585.36	0.00	141667.35
3	3319167.34	92433.03	49234.32	0.00	141667.35
4	3226734.31	93804.12	47863.23	0.00	141667.35
5	3132930.18	95195.55	46471.80	0.00	141667.35
6	3037734.64	96607.62	45059.73	0.00	141667.35
7	2941127.02	98040.63	43626.72	0.00	141667.35
8	2843086.39	99494.90	42172.45	0.00	141667.35
9	2743591.49	100970.74	40696.61	0.00	141667.35
10	2642620.75	102468.47	39198.87	0.00	141667.35
11	2540152.28	103988.42	37678.93	0.00	141667.35
12	2436163.86	105530.92	36136.43	0.00	141667.35
13	2330632.94	107096.29	34571.06	0.00	141667.35
14	2223536.65	108684.89	32982.46	0.00	141667.35
15	2114851.76	110297.05	31370.30	0.00	141667.35
16	2004554.72	111933.12	29734.23	0.00	141667.35
17	1892621.60	113593.46	28073.89	0.00	141667.35
18	1779028.14	115278.43	26388.92	0.00	141667.35

Продовження таблиці 3.4

19	1663749.71	116988.39	24678.95	0.00	141667.35
20	1546761.31	118723.72	22943.63	0.00	141667.35
21	1428037.59	120484.79	21182.56	0.00	141667.35
22	1307552.80	122271.98	19395.37	0.00	141667.35
23	1185280.82	124085.68	17581.67	0.00	141667.35
24	1061195.14	125926.29	15741.06	0.00	141667.35
Разом		4064731.14	835285.18	50000.00	4950016.33
Залишок		935268.86			

Отже, на основі ануїтету сума залишку становить 935268,86 грн. Розрахунок лізингу на основі стандартної схеми нарахування відсотків показано у табл.3.5.

Таблиця 3.5. - Розрахунок лізингу для ТДВ «Укроліяпродукт» на основі стандартної схеми виплат

Місяць	Вартість об'єкту	Погашення вартості об'єкта	Винагорода лізингодавця	Комісії	Виплати на місяць
1	5000000.00	1612903.30	74166.70	50000.00	1737070.00
2	3387096.70	112903.30	50242.00	0.00	163145.30
3	3274193.40	112903.30	48567.30	0.00	161470.60
4	3161290.10	112903.30	46892.50	0.00	159795.80
5	3048386.80	112903.30	45217.80	0.00	158121.10
6	2935483.50	112903.30	43543.10	0.00	156446.40
7	2822580.20	112903.30	41868.30	0.00	154771.60
8	2709676.90	112903.30	40193.60	0.00	153096.90
9	2596773.60	112903.30	38518.90	0.00	151422.20
10	2483870.30	112903.30	36844.10	0.00	149747.40
11	2370967.00	112903.30	35169.40	0.00	148072.70
12	2258063.70	112903.30	33494.70	0.00	146398.00
13	2145160.40	112903.30	31819.90	0.00	144723.20
14	2032257.10	112903.30	30145.20	0.00	143048.50
15	1919353.80	112903.30	28470.50	0.00	141373.80
16	1806450.50	112903.30	26795.70	0.00	139699.00
17	1693547.20	112903.30	25121.00	0.00	138024.30
18	1580643.90	112903.30	23446.30	0.00	136349.60
19	1467740.60	112903.30	21771.50	0.00	134674.80
20	1354837.30	112903.30	20096.80	0.00	133000.10
21	1241934.00	112903.30	18422.10	0.00	131325.40
22	1129030.70	112903.30	16747.30	0.00	129650.60
23	1016127.40	112903.30	15072.60	0.00	127975.90
24	903224.10	112903.30	13397.90	0.00	126301.20
Разом		4209679.20	806025.20	50000.00	5065704.40
Залишок		790320.80			

На основі стандартної схеми становитиме 790320,80 грн. Таким чином, використання фінансового лізингу дозволить ТДВ «Укроліяпродукт» отримати наступні пільги ЗЕД, що стимулюють експортну діяльність (рис.3.6).

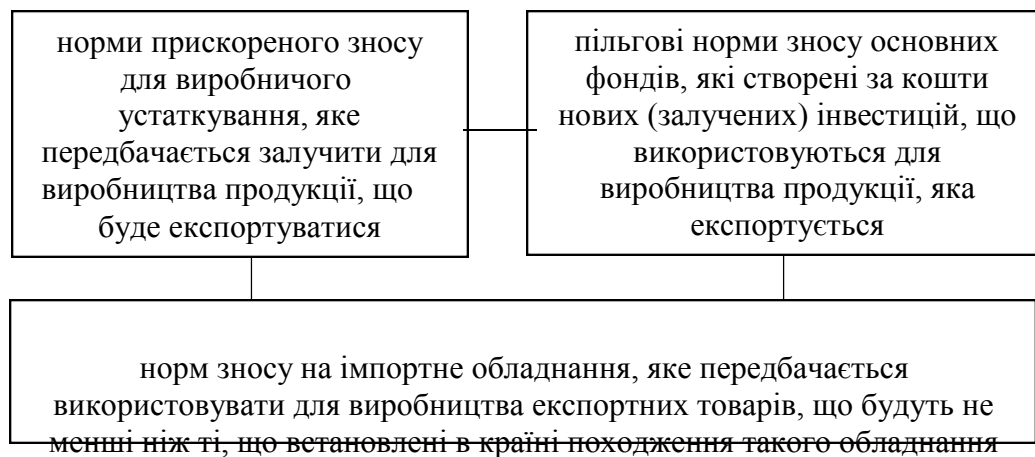


Рисунок 3.7 - Пільги ЗЕД, які може отримати ТДВ «Укроліяпродукт» від використання фінансового лізингу, що стимулюватимуть експортну діяльність

Використання цих пільг дозволить оптимізувати податкове навантаження. Оскільки, законодавство щодо регулювання фінансового лізингу в Україні розвивається, то існують можливості податкової оптимізації на ТДВ «Укроліяпродукт» за рахунок фінансового лізингу, який дозволяє формувати оптимальну структуру капіталу, зменшувати базу оподаткування, використовувати окремі норми амортизації, що дозволять стимулювати експортну діяльність.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження встановлено, що процес управління має особливий (специфічний) зміст, зумовлений його сутністю, стадіями та внутрішніми етапами реалізації, що передбачають певну послідовність дій у просторі й часі.

Встановлено, що обліково-аналітичне забезпечення – це система, яка складається з фінансово-аналітичної, обліково-аналітичної, соціально-аналітичної та екологічно-аналітичної підсистем, які пов'язані між собою та створюють необхідну інформаційну базу для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Організація обліково - аналітичного забезпечення процесу управління сільськогосподарськими підприємствами, що займаються ЗЕД передбачає вирішення двох основних проблем: організації обліку з метою складання податкової звітності (оподаткування експортно-імпортних операцій); організація бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами. Таким чином, обліково-аналітичне забезпечення дозволяє відобразити за допомогою натурального, трудового та вартісного показників склад матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, хід виробничо-господарських процесів тощо.

Аудит ефективності визначається як самостійна і досить важлива форма державного фінансового контролю, що спрямована на реалізацію «політики трьох Е» («economy- efficiency – effectiveness»). Основні відмінності аудиту ефективності від фінансового аудиту полягають у тому, що аудитори мають більше можливостей для дослідження, власних висновків та інтерпретацій; критерії оцінки чітко не визначені, а аудитор працює та формує свою думку «знеособлено»; докази є швидше переконувачими, ніж безапеляційними; звіти є більше дискусійними, а сам процес аудиту є менш формалізованим.

ТДВ «Укроліяпродукт» належить до середніх підприємств олійно-жирової промисловості, має лінійно-функціональну структуру управління.

Середньооблікова чисельність працівників мала негативну тенденцію, тобто у 2019 році зменшилася відносно 2017 року на 7 осіб, а у порівнянні з 2018 роком на 11 осіб.

ТДВ «Укроліяпродукт» є експортером олії в країни дальнього і ближнього зарубіжжя. Аналіз динаміки реалізації товарів на зовнішньому ринку показав її не стабільність. Відповідно до проаналізованих даних частка продукції, що реалізується за межами країни складає близько 7%. Тобто товариство переважно зорієнтовано на потреби внутрішнього ринку. У цілому, ТДВ «Укроліяпродукт» протягом 2017 – 2019 років не достатньо ефективно здійснювало фінансово-господарську діяльність. Про це свідчать негативна динаміка усіх показників фінансової стійкості, зниження вартості оборотних активів та зменшення фондівіддачі. Позитивним є зростання виручки від реалізації продукції, оборотності оборотних активів та збільшення чистого прибутку.

Проаналізувавши обліково-інформаційне забезпечення системи управління ТДВ «Укроліяпродукт», було виявлено, що на сьогодні існує низка проблем щодо формування системи управлінської звітності та ефективного використання інформації, що формується у відповідних формах. Аналіз форм фінансової та статистичної звітності дозволив встановити, що в них відсутня необхідна інформація для проведення аналізу та контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємства.

Для удосконалення обліково - аналітичного забезпечення управління ефективністю ТДВ «Укроліяпродукт» запропоновано використати метод Кайдзен, який дозволить удосконалити процес калькулювання витрат, що впливає на прибутковість товариства. Особливістю даного підходу є те, що на ранній стадії впровадження Кайдзен формується параметрична модель витрат, яка необхідна більше для формування напрямів з оптимізації витрат і більшою мірою повинна служити цілям навчання і відпрацювання процедур взаємодії служб ТДВ «Укроліяпродукт». Важливо, при реалізації такого підходу

досягнути залучення в Кайдзен постачальників сировини і матеріалів ТДВ «Укроліяпродукт».

Для удосконалення податково-фінансових аспектів управління ефективністю ЗЕД запропоновано використати лізинг, який є альтернативою банківському кредитуванню, оскільки дозволяє значно зменшити стартові капіталовкладення та зменшити оподаткування. Запропоновано використати наступні підвиди фінансового лізингу: лізинг «стандарт», лізинг «ліз – бек», лізинг «постачальнику», оновлений лізинг.

Розрахунок лізингових виплат на основі ануїтету показав, що сума залишку становить 935268,86 грн., на основі стандартної схеми становитиме 790320,80 грн. Таким чином, використання фінансового лізингу дозволить ТДВ «Укроліяпродукт» застосувати інструментарій стимулювання експортної діяльності, а саме: норми прискореної амортизації, виробничого устаткування, яке використовується для виробництва продукції, що експортується; пільгові норми амортизації основних фондів, створених за рахунок нових інвестицій, що використовуються для виробництва продукції, яка експортується; норм амортизації на імпортне обладнання, яке використовується для виробництва експортних товарів не менше ніж ті, що встановлені в країні походження такого обладнання. Використання цих пільг дозволить оптимізувати податкове навантаження за рахунок фінансового лізингу, який дозволяє формувати оптимальну структуру капіталу, зменшувати базу оподаткування, використовувати окремі норми амортизації, що у свою чергу сприятимуть стимулюванню експортної діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамів М.Є. Методико-аналітичне забезпечення антисипативного планування на підприємствах. Вісник НУ «Львівська політехніка» № 722, 2012. С. 3-7. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://vlp.com.ua/node/8608>.
2. Архарова З.П. Международные стандарты аудита (МСА): учебно-методический комплекс. М.: Изд. центр ЕАОИ, 2011. 104 с.
3. Баянова О.В. Формирование учетно-аналитической системы управления затратами на оплату труда: монография. гос. бюджетное образов. уч-реждение высш. проф. образов. «Пермская гос. с.-х. акад. им. акад. Д.Н. Прянишникова». Пермь: ИПЦ «ПрокростЪ», 2014. 312 с.
4. Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття. Вісник Східноукраїнського нац.ун.-ту ім.В.Даля. Ч.2. С. 35-38.
5. Брюшинкин В.Н. Логика. Учебник для вузов. М: Гардарики, 2011. 334 с.
6. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. М.: Омега Л, 2007. 576 с.
7. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. І допов.). Уклад. і голов. ред В.Т. Бусел. К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.
8. Волощук Л.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства. Праці Одеського політехнічного університету. Економіка. Управління. 2011. Вип. 2 (36). С. 329-338.
9. Гадзевич О.І. Проведення аудиту суб'єктів господарювання в антикризових умовах управління. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2012. № 722. С. 38—42.
10. Голячук Н. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством. Економічний аналіз: зб. наук. праць; редкол.: С.І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. Тернопіль: Видавничо-

поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2010. Вип. 6. Ч. 3. С. 408–410.

11. Друкер Петер. Як забезпечити успіх у бізнесі: новаторство і підприємництво. Пер. з англ. К.: Україна, 2004. 241 с.

12. Економічний аналіз: навч. посібник. М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатов; за ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. К.: КНЕУ. 2001. 540 с.

13. Загородній А.Г. Оцінювання ефективності системи обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні, (Тернопіль, 23-24 квітня 2010 р.), ТНЕУ. Т., Крок, 2010. С.31-32.

14. Калиневич Г. Аудит ефективності як засіб покращення фінансового контролю в системі освіти. Ефективність державного управління. 2017. Вип. 1(50). Ч 2. С.241-249

15. Камінська Т.Г. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту в сільськогосподарських підприємствах: автореф.канд.екон. наук: 08.06.04; Нац.аграр.ун-т. 20 с.

16. Карпова Т. П. Управленческий учет. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юнити-Дана, 2004. 351 с.

17. Кулишов П. Аудит финансовой отчетности — системный подход. Консультант. 2009. №13 [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.rosinteraudit.ru/our_articles.html

18. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. Учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2007. 592 с.

19. Лин Я.І. Міжнародний досвід та національна практика проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів. Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. 2013. №3. С. 55-61.

20. Лімська декларація керівних принципів контролю аудиту державних фінансів: прийнята ІХ Конгресом Міжнародної організації

найвищих контрольних органів (INTOSAI) в 1977 р. [Електронний ресурс]

Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/>

21. Максименко. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного аналізу. Вісник НУ «Львівська політехніка» № 722, 2012. С. 150-154.
22. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000; пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. К. 2000. 252 с.
23. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. М.: Дело. 2000. 704 с.
24. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: [пер. с англ.] / Майкл Х. Мескон, Майкл Альберт, Франклин Хедоури. М: Вильямс, 2016. 665 с.
25. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг 2013. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>.
26. Мних Є.В. Обліково-аналітичне забезпечення в інформаційній системі управління корпораціями. Є.В. Мних, О.М. Брадул [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2009_647/23.pdf.
27. Остап'юк Н.А. Обліково-аналітичне забезпечення бухгалтерської експертизи: теорія і методика: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Н. А. Остап'юк. Житомир: ЖДТУ, 2006. 267 с.
28. Подолянчук О.А. Процедури одержання аудиторських доказів. Економічний часопис XXI. 2014. № 1 (2). С. 60– 63.
29. Пожарицька І.М. Професійне судження у контексті стандартів аудиту. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». 2013. №4 (70). С. 454–459.
30. Пойда Ю.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами на виробництво комбікормів : автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Ю.М. Пойда; Нац. аграр. ун-т. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.nbuuv.gov.ua/ard/2008/08pymvkv.zip>.

31. Про загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів: Постанова Колегії Рахункової палати від 12.07.2006 р. №18-4.
32. Про інформацію [Електронний ресурс]. Закон України від 02.10.1992 № 2657-ХІІ Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2657-12/conv>.
33. Проняева Л.И. Методология формирования учетно-аналитического обеспечения управления основным капиталом в организациях К: дис. ... докт. экон. наук: 08.00.12 / Проняева Людмила Ивановна; Мичуринск. гос. аграр. ун-т. Орел. 2011. 440 с.
34. Родкина А. Т. Информационная логистика. М.: Экзамен, 2001. 288 с.
35. Рац О.М. Визначення сутності поняття «ефективність функціонування підприємства». Економічний простір: Зб. наук. праць. 2008. № 15. С. 275-285.
36. Олексюк О. І. Економіка результативності діяльності підприємства: монографія. К.: КНЕУ, 2008. 362 с.
37. Садовська І.Б. Обліково-інформаційне забезпечення управлінського аналізу. Вісник Національного університету «Львівська політехніка»: зб. наук.-прикл. пр. «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». № 647. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2009. С. 498–503.
38. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита: учеб. пособ. М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА - М, 2007. 320 с.
39. Сухарева Л.О. Федченко Т.В. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату. Фінанси України 2006. № 8. С. 127.
40. Твердохліб М.Г. Інформаційне забезпечення менеджменту: навч. посібник. Вид. 2-ге, доп. та перероб. К.: КНЕУ, 2002. 224 с.
41. Тринька Л.Я. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення в системі економічної безпеки підприємств. Науковий вісник нац. університету

біоресурсів і природокористування України. 25/09/2012. № 177 Ч.4: Економіка. аграрний менеджмент, бізнес. С. 177-182.

42. Тычина Н.А. Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития предприятия. Вестник Оренбургского государственного университета. 2009. № 2. С. 103-107.

43. Хаблюк О. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення. Галицький економічний вісник. 2013. № 4(43). С. 152.

44. Хомин П. Я. Формування системи звітності сільськогосподарських підприємств та її облікового забезпечення. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. Спеціальність 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2004. 30 с.

45. Чумакова І.Ю. Аудит ефективності зарубіжний досвід та українські реалії. Бухгалтерський облік та аудит. 2009. № 1. С.57.

46. Шимоханская Т.В. Концепция учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития организаций. Бухгалтерский учет, статистика. 2011. №5. С.346-354.

47. Яценко В.Ф. Методологічний генезис сутності та змісту обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством. Вісник ЖДТУ. Серія Економічні науки 2013. № 3 (65). С. 75-84. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/6944/1/75.pdf>.

48. Achieving Audit Quality: Good Practices in Managing Quality within SAIs. [Electronic resource]. Available from : <http://www.asz.hu/publications/2010-11-04/achieving-audit-quality-good-practices-in-managingquality-within-sais/t337.pdf>.

49. Handbook in Performance Auditing. Theory and Practice / The Swedish National Audit Office. second edition. Stockholm, 1999. 185 p.

50. The International Standards of Supreme Audit Institutions 4000: (General Introduction to Guidelines on Compliance Audit). [Electronic resource]. Available from : <http://www.issai.org/composite-344.htm>

51. The Guidelines for Performance Auditing adopted at the meeting of the Board of Auditors General on 1 February 2005 [Electronic resource]. Available from: <http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Guidelines%20for%20Performance%20Auditing.pdf>.

52. The International Standards of Supreme Audit Institutions 1: (Lima Declaration of Guidelines on Auditing). [Electronic resource]. Available from: http://www.issai.org/media%28622,1033%29/ISSAI_1_E.pdf.

53. The International Standards of Supreme Audit Institutions 100: (Fundamental Principles of Public Sector Auditing). [Electronic resource] Available from : <http://www.issai.org/composite-192.htm>.

54. The International Standards of Supreme Audit Institutions 3000: (Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience). [Electronic resource]. Available from: <http://www.issai.org/composite-344.htm>.

55. The International Standards of Supreme Audit Institutions 3100: (Performance Audit Guidelines — Key Principles). [Electronic resource]. Available from : <http://www.issai.org/composite-344.htm>.

56. Making the Case for Resource Efficiency in Ireland and Options for Taking it Forward (2011). Available at: <https://www.epa.ie/pubs/reports/waste/prevention/prevention/COMHAR%20ResourceEfficiency%202011.pdf> (Accessed: 24.02.2017).

57. Schandl H., West J. Resource use and resource efficiency in the Asia–Pacific region. *Global Environmental Change*, 2010, no. 20, pp. 636-647. Available at: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0959378010000592> (Accessed: 24.02.2017).

58. Resource Efficiency Indicators. Proceedings of the Workshop. Brussels, 14 April 2015. Available at: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/542206/IPOL_STU\(2015\)542206_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/542206/IPOL_STU(2015)542206_EN.pdf) (Accessed: 20.04.2017).

59. Measuring material flows and resource productivity. Volume I. The OECD Guide, 2008. Available at: <https://www.oecd.org/environment/indicators-modelling-outlooks/MFA-Guide.pdf> (Accessed: 24.02.2017).

60. Schmidheiny S., Zorraquin F. Eco-efficiency and the Financial Markets. Chapter 1: Financing Change: the Financial Community. Eco-efficiency, and Sustainable Development, 1996. Available at: <http://environment.yale.edu/publication-series/documents/downloads/0-9/101schmidheiny.pdf> (Accessed: 24.02.2017).