

ISSN 2313-8211

ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ:
наукові нотатки

ACCOUNTING, ECONOMICS,
MANAGEMENT:
scientific notes

Міжнародний збірник наукових праць
International collection of scientific papers

Випуск 1 (5).

Частина 1

Issue 1 (5)

Part 1

Луцьк 2015
Lutsk 2015

УДК 657.338.658

JEL M 00

ББК 65.052

О 14

ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки / Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (5). Частина 1 / відпов. ред. І.Б. Садовська. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ , 2015 . – С. 1-200.

ISSN 2313-8211

Збірник наукових праць містить результати наукових досліджень з питань обліку, економіки та менеджменту, що спрямовані на перспективи розвитку економічних наук в умовах глобалізації економіки.

Свідцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації Серія КВ № 20767-10567 Р від 22.05.2014 р.

Міжнародний збірник наукових праць з 2014 року зареєстровано в Міжнародному центрі періодичних видань (ISSN International Centre. Paris, France).

Міжнародний збірник наукових праць в 2014 році включено до міжнародних каталогів наукових видань і наукометричних баз: Російський індекс наукового цитування (РІНЦ), Російська наукова електронна бібліотека (eLIBRARY.RU).

Редакційна колегія: **головний редактор** – к.е.н., професор Садовська І.Б. (Україна); **відп. редактор** – к.е.н., доцент Бабіч І.І. (Україна); д.е.н., професор Аверіна О.І. (Росія); д.е.н., професор Бессонова О.А. (Росія); д.е.н., доцент Вегера С.Г. (Білорусь); д.е.н., професор Голян В.А. (Україна); к.е.н., доцент Голячук Н.В. (Україна); д-р, професор Димитров С.С. (Болгарія); к.е.н., доцент Журавовська І.В. (Україна); д-р Гжегож Зайонц (Польща); к.е.н., доцент Зеленко С.В. (Україна); д-р Дорота Казмерчак-Пец (Польща); д.юр.н., професор Конабаєв О.К. (Казахстан); Легенчук С.Ф., д.е.н., професор (Україна); Левицька С.О., д.е.н., професор (Україна); д.е.н., доцент Макарова В.І. (Росія); д.е.н., професор Малік М.Й. (Україна); к.е.н., доцент Мальцевич Н.В. (Білорусь); д.т.н., с.н.с. Мокєєв В.В. (Росія); д.е.н., доцент Морозова Н.І. (Росія); к.е.н., доцент Московчук А.Т. (Україна); к.е.н., доцент Нагірська К.Є. (Україна); к.е.н., доцент Нужна О.А. (Україна); к.е.н., доцент Петрова О.О. (Росія); к.е.н., доцент Писаренко Т.М. (Україна); Правдюк Н.Л., д.е.н., професор (Україна); к.е.н., доцент Савош Л.В. (Україна); к.е.н., доцент Семеншенина Н.В. (Україна); к.е.н., доцент Сєкачєва В.М. (Росія); к.е.н., доцент Сидоренко Р.В. (Україна); к.е.н., доцент Сушко Т.І. (Білорусь); к.е.н., доцент Талах Т.А. (Україна); к.е.н., доцент Ткачук І.М. (Україна); к.е.н., доцент Тлущевич Н.В. (Україна); д-р Хенрік Федевіч (Польща); к.е.н., доцент Чудовець В.В. (Україна); к.е.н., доцент Шаріпов Д.Г. (Таджикістан); к.е.н., доцент Шестакова І.М. (Росія); д.е.н., професор Шешукова Т.Г. (Росія).

Головний редактор:
к.е.н., професор І.Б. Садовська

Відповідальність за зміст і достовірність публікацій несуть автори наукових праць. Точки зору авторів публікацій можуть не співпадати з точкою зору редколегії збірника.

© ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки, 2015

UDC 657.338.658

JEL M 00

LBC 65.052

A 14

ACCOUNTING, ECONOMICS, MANAGEMENT: research notes / International Collection of Scientific Papers. Issue 1 (5). Part 1 / Executive Editor is I.B. Sadovska. – Lutsk : AED of Lutsk NTU, 2015 . – P. 1-200.

ISSN 2313-8211

Collection of scientific papers contains research results on accounting, economics and management, focused on the development of economic science in a globalized economy.

Series of the Print Media State Registration Certificate is KB 20767-1056 of 05.22.2014.

International collection of scientific papers was registered in ISSN International Centre. Paris, France in 2014.

In 2014 International collection of scientific papers was included in the international catalogues of scientific publications and bibliographic database: Russian Science Citation Index (PIHL), Russian Scientific Digital Library (eLIBRARY.RU).

Editorial Board: Editor in Chief is Ph.D., Professor *I.B. Sadovska* (Ukraine); Executive Editor is Ph.D., Associate Professor *I.I. Babich* (Ukraine); Dr., Professor *O.I. Averina* (Russia); Dr., Professor *O.A. Bessonova* (Russia); Ph.D., Associate Professor *S.G. Vehera* (Belarus); Doctor of Economics, Professor *V.A. Holian* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *N.V. Holiachuk* (Ukraine); Dr., Professor *S.S. Dimitrov* (Bulgaria); Ph.D., Associate Professor *I.V. Zhurakovska* (Ukraine); Dr. *Grzegorz Zaionts* (Poland); Ph.D., Associate Professor *S.V. Zelenko* (Ukraine); Dr. *Dorota Kazmerchak-Pec* (Poland); Dr., Professor *O.K. Kopabaiev* (Kazakhstan); Dr., Professor *S.F. Lehenchuk* (Ukraine); Dr., Professor *S.O. Levytska* (Ukraine); Dr., Associate Professor *V.I. Makarova* (Russia); Dr., Professor *M.Yi. Malik* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *N.V. Maltsevich* (Belarus); Dr., *V.V. Mokeyev* (Russia); Dr., Associate Professor *N.I. Morozova* (Russia); Ph.D., Associate Professor *A.T. Moskovchuk* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *K. Ye. Nahirska* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *O.A. Nuzhna* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *O.O. Petrova* (Russia); Ph.D., Associate Professor *T.M. Pysarenko* (Ukraine); Dr., Associate Professor *N.L. Pravdyuk* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *L.V. Savosh* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *N.V. Semenyshena* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *V.M. Sekachova* (Russia); Ph.D., Associate Professor *R.V. Sydorenko* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *T.I. Sushko* (Belarus); Ph.D., Associate Professor *T.A. Talah* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *I.M. Tkachuk* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *N.V. Tluchkevych* (Ukraine); Dr. *Henrik Fedevich* (Poland); Ph.D., Associate Professor *V.V. Chudovets* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *D.G. Sharipov* (Tajikistan); Ph.D., Associate Professor *I.M. Shestakova* (Russia); Dr., Professor *T.G. Sheshukova* (Russia).

Editor in Chief:

Ph.D., Professor *I.B. Sadovska*

The authors of scientific papers are responsible for the content and accuracy of publications. Authors' opinions may differ from the viewpoints of editorial board of the collection.

© ACCOUNTING, ECONOMICS, MANAGEMENT: research notes, 2015

ЗМІСТ

Emil Asenov The necessity of energy alliance between the member states of the European union	6
Ірина Белова Теоретичні основи організації управлінського обліку в рослинництві	13
Александр Болдак Экономическая оценка уровня интенсификации производства частных предприятий	18
Роман Воронко, Юлія Шимоняк Контроль інвестиційних проектів	23
Тамара Гуренко, Світлана Дерев'яноко Бухгалтерський облік в прийнятті управлінських рішень	32
Галина Зелінська Інституалізація суб'єктів освітнього менеджменту як вектор розвитку освітньої політики регіону	39
Лиляна Камбурова нематериальные активы – обязательный элемент в интегрированном отчете	46
Любка Камбурова Вызовы перед законодательством об учете в свете требований новой директивы 2013/34 ес от 26 июня 2013 года	53
Тетяна Ковальчук Дослідження зв'язку між оборотністю оборотних коштів та рентабельністю активів	62
Ольга Куріненко Адаптованість моделей прогнозування банкрутства до окремої ланки вітчизняних підприємств	70
Марина Кухар Управлінський облік як важлива складова обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємств	77
Світлана Лебедевич Концептуальні засади обліку екологічних витрат	84

Ірина Левицька Регулювання прибутковості енергетичного сектору через оптимізацію витрат	90
Світлана Левицька Маржинальний прибуток підприємства як ідентифікація можливості покриття витрат діяльності	99
Наталія Ліба Ціноутворення на підприємстві: актуальні проблеми в умовах кризи	107
Світлана Макаренко Важливість мотиваційної складової в механізмі господарювання сільськогосподарського підприємства	114
Діана Максименко Управлінський облік в системі менеджменту	120
Зоряна Овчарик Калькулювання собівартості в аграрних формуваннях – основа управління виробничими витратами	126
Світлана Олійник Формування облікової політики та контроль за її дотриманням	134
Анастасія Романець Особливості управлінського обліку витрат на виробництво продукції рослинництва	143
Людмила Транченко Маркетингово-соціологічний аналіз ринку рекреаційно-туристичних послуг	149
Людмила Транченко, Олександр Транченко Пріоритетний розвиток аграрної сфери	157
Алла Ужва Стан та стратегічні напрями розвитку регіональних агропромислових комплексів	164
Христина Хомик Методика обліку екологічних витрат	173
Пётр Хомин, Николай Палюх Проблемы гармонизации системы бухгалтерского учёта в Украине и их подмена	178

UDC 657
JEL F 01

Emil Asenov
University of National and World Economy-Sofia

THE NECESSITY OF ENERGY ALLIANCE BETWEEN THE MEMBER STATES OF THE EUROPEAN UNION

The article analyzes the main objectives and principles of the establishment of the Energy Alliance between the member states of the European Union. The author specifically indicates the need of cooperation and safeguard of the interests of the countries through which transit of natural gas, is implemented.

Key words :Energy Alliance, European Union , energy market, energy policy, prices of natural gas ,transit contracts.

В статье анализируются основные цели и принципы создания Энергетического союза между государствами-членами Европейского Союза. Автор специально указывает на необходимость сотрудничества и защиты интересов стран, через которые реализуется транзит природного газа.

Ключевые слова: энергетический альянс, Европейский союз, энергетический рынок, энергетической политики, цены на природный газ, транзитных контрактов.

У статті аналізуються основні цілі та принципи створення Енергетичного союзу між державами-членами Європейського Союзу. Автор спеціально вказує на необхідність співпраці і захисту інтересів країн, через які реалізується транзит природного газу.

Ключові слова: Енергетичний альянс, Європейський союз, енергетичний ринок, енергетичної політики, ціни на природний газ, транзитних контрактів.

The formation of Energy Alliance¹ between the member states of the European Union is dictated by the need for persistent, concentrated efforts for securing the energy independence of the European Union. The energy security in modern world implies that the energy supply should match demand in the conditions of sustainable environment, on price levels and in such a way, as to not impose any hindrances upon economic growth and development. The risks, faced by energy security, can be effectively managed by introducing diversification in terms of types, sources, suppliers and routes, taking into account the regional and global trends of the energy markets.

¹ The creation of this union is an initiative of the government of Poland, which is proposed by the former Prime Minister of Poland Donald Tusk.

1.Contractual and institutional framework of the European Union for ensuring energy security

By the creation of a Unified Energy Alliance², the member states of the European Union must extend and reinforce the existing contractual and institutional framework for ensuring their energy security. The foundations of the unified energy market of the European Union were laid down with the European Energy Charter Treaty in 1991 as a legal framework between 51 states, including USA, Canada and Russia, and later by the Treaty under the same name from 1998. Main points, addressed by the two documents are commerce, transit, investments and energy efficiency.

However, the Russian Federation rejected the Energy Charter with a decree of July 2009. The reasons for the rejection were mainly related to the transit rules, regarding which Russia desired to keep the current state of affairs in Europe. The behavior of Russia necessitated reformulation of the rules for transit of natural gas by means of a separate addendum to the Energy Charter, called the Transit Protocol.

In response to the actions of Russia, the European Union introduced extended transit rules on the territory of its jurisdiction, in the form of the so-called Third Energy Package³. This regulation entered into force as of September 2009 and settles the rules regarding the gas and electricity markets in the Union. In general, the document contains principles for:

- Further extending of the internal energy markets of the member states (as opposed to the policy of protections);
- Integration of the market in the Union, including the isolated markets (such as Bulgaria, for example);
- Ensuring free competition between market players on the largest scale possible.

2.Main objectives of the Unified Energy Alliance between the member states of the European Union

According to the proposal of the Polish prime minister Donald Tusk, **main objectives of the Unified Energy Alliance between the member states of the European Union should be:**

²In the composition of the new European Commission there is a commissioner, who is particularly responsible for the Energy Union. This is the Slovakian deputy Maroš Šefčovič.

³ The first energy package concerning common rules (natural gas and electricity) is introduced by the Directive 98/30/EC in 1998. The second energy package (2003) is introduced by Directive 2003/55/EC and concerns the common rules for the internal market in natural gas.

- The European Union must develop a mechanism for joint re-negotiation of the energy-related contracts with Russia. This mechanism should be developed in stages. Initially, all clauses, allowing for secret manipulation and market distortion will be removed, then sample agreements will be developed for all new gas contracts.

- Development and reinforcement of the mechanisms, ensuring solidarity between the member states in case of another suspension of the gas supply.

- Financing of projects for gas storage facilities for the states, most dependent on the Russian gas supply. It should be mentioned in this context, that “Gazprom” supplies more than half of the consumed gas for at least ten of the member states.

- More intense utilization of Europe’s own energy resources, including coal and shale gas.

- Development of partnerships with non-member states. The common energy policy will allow the European Union to import gas from new suppliers, such as USA and Australia.

- Strengthening of the Energy Community of the European Union, created in 2005, and extending the European gas market on East. "The European governments must share a single position. ."⁴

The Polish proposal reminds us about the very beginning of the European integration, when "the creation of EU was based on simple vision: the idea for joint control over – and according to the common financial interests – the production of steel and coal. It is time to extend the community to include the energetics as well. The new technologies allow this, and the old challenges necessitate it – we almost can’t afford not doing it."⁵.

The idea for development of a unified energy alliance is in its most part accepted and supported. According to former European Commissionaire of Energetics Günther Oettinger „The European Union must request unified price of the Russian gas for all member states. Currently the member states buy Russian gas under bilateral agreements with Moscow and pay different prices. The joint purchasing would improve the strength of the EU in negotiating and will reduce the gas price".

⁴ A source is the proposal of the Prime Minister of Poland Donald Tusk about the creation of “Unified Energy Union” <http://www.dnevnik.bg/live/debati/2014/05/14/2299415>

⁵ Again there: <http://www.dnevnik.bg/live/debati/2014/05/14/2299415>

According to him "there are considerable differences regarding the gas prices. The bigger the share of the Russian gas on the national market, the higher the prices."⁶.

However, critiques to the idea for the future architecture of the Energy Alliance also exist. According to them, it is infeasible for the EU to fight against „ the domination of Russia by creation of a super monopole, based in Brussels, which to take over the decisions about gas supply matters for the entire European Union“. Such an approach is in principal contradiction with the policy of the Union for neutralizing "the domination" of Russia and other suppliers by creation of liberalized gas (and energy) market“.

On the other hand, the critics point out that Europe risks to set the beginning of a conflict with Russia by acquiring a „mirrored image of the Russian system“, with the small difference, that the system will be controlled from European, and not Russian, bureaucrats and politicians. The proposed idea for “joint control” over resources and technologies is conceptually wrong. The energy policy of the European Union should be based not on joint control, but on economic freedom. And this includes energetics.⁷

We consider the critiques to the idea for Unified Energy Alliance not completely correct, although based on some true premises. They also do not present clear distinction between the objectives of the Union for both ensuring the energy security of Europe and development of an common energy market.

At this point, two distinct types of future objectives acquire definite shape. In the first place are the goals, related to maintaining energy security. Of special interest is the converting of the existing contractual framework for natural gas supplies. The transformation of the many inherited from the past contracts for gas supplies with the different states (with the existing in the different prices, different methods for their formation, different time frames, transit charges etc.) undoubtedly require not only a shared position, but also a single legal personality of the Union. Significant share of these contracts, in the most part with states from Central and Eastern Europe, are

⁶A source is the proposal of European Commissioner for Energy Günther Oettinger about creation of “Unified Energy Union”: http://www.dnevnik.bg/evropa/novini_ot_es/2014/05/02/2292448

⁷A source of the given critical statements about the creation of “Unified Energy Union”
: [www.http://a1.atlasproject.eu/person//Капел_Бекман/BD/23333739-23335179/370464.html](http://a1.atlasproject.eu/person//Капел_Бекман/BD/23333739-23335179/370464.html)

concluded in a situation of no real alternative sources and with the supplier in the role of a monopole, dictating the market rules⁸. These contracts are completely inconsistent, both in terms of content and methods of price calculation, with the agreements for supply in the spot markets, which are being increasingly used in the western part of the continent. The different prices and conditions of delivery, applied across Europe, noticeably distort the efficiencies of the separate national economies and impose negative impact on their competitiveness.

The opponents of the Polish proposal for removal of "all clauses of secrecy and market distortion" must come up with an answer to the question, whether the protection of the law, defended by them, would not ultimately turn into protection of the dominant position of the Russian energy policy.

If we ask ourselves where, when, how and on which markets the Russian "energy weapon" has been employed, the answer can be easily arrived at. An examination of the contracts for gas supplies in the countries in Central and Eastern Europe would suffice.

The opponents of the idea for energy alliance must point out to what extent the current agreements are consistent with each other or address the problems of economic freedom, which they consider to be necessary foundation of the energy policy of the EU.

Undoubtedly, the conversion of the existing agreements for supply of natural gas and the development of the future liberalized gas (energy) market must be effected by active employment of all the political, institutional and economical power of the European Union. The opposite means that the existing status quo – highly fragmented and inconsistent energy market with fundamentally different conditions of supply in the different parts of the continent, will be preserved for many years to come. That means also yet another dividing line across the Union.

Another class of objectives, set by the Energy Alliance, are related to the very functioning of the liberalized gas market in Europe. The author considers that an institution, detached from the individual states and thus above them, authorized to enter into agreements on behalf of the Union,

⁸ Here we must point out that it was common practice for many years: "Moscow is playing " divide and rule ", taking advantage of Europe's dependence on Russian supplies of oil and gas. While Russian policy is blocked Russia carefree continues to sign new bilateral agreements with individual EU countries". Joschka Fischer „Europe redivided“ The Guardian source: <http://big.bg/modules/news/article.php?storyid=43795>

would not fit positively in the future energy market. The emergence of a monopole structure of whatever kind would influence negatively the competition in the sector and ultimately distort the normal functioning of the market.

Some of the market activities, which require unified organization and control, such as the control over the strategic natural gas reserves of the Union, could be managed by the existing Agency for Cooperation of Energy Regulators (ACER).

3. Development of the organizational form for the countries along the transit routes for natural gas supply

A special priority of the Unified Energy Alliance of the European Union should be securing the interests of the countries across the territories of which the transit of natural gas is effected. Regardless of the introduction of the Third Energy package of EU, the Transit protocol to the Energy Charter Treaty is still legally in force. Its application outside the territory of EU would help to establish transparent and fair rules of supply on a much larger geographical scale. **Transit states outside EU can also be invited to take part in the activity of the Alliance, such as the countries in the GUAM group (Georgia, Ukraine, Azerbaijan, and Moldova.)**⁹ etc.

The EU policy must seek to consolidate these states under the rules of the European energy legislation. Its application will make it possible to establish unified, transparent and stable transit rules. The transit prices will be calculated on the basis of different charges at the inputs and outputs of the different transit routes, thus replacing the existing archaic tariff system for gas transportation, under which a single charge is accrued at the input (the so-called "post stamp system") and is not changed, regardless of the route length.

The critical role of the „transit states" should be ranked higher in the energy market, as they control the possibility to secure the gas supply via the fixed transit networks on their territories.

The gas supply from Russia and the countries in Central Asia are only possible by utilization of their national infrastructures. It can be noted in this regard, that the networks of the transit states, as a key logistic element in the supply system, are a critical element of the Russian

⁹ *For additional details see:* Киевская Декларация о создании Организации за демократию и экономическое развитие - ГУАМ от 23 мая 2006 года. источник: <http://www.guam.org.ua>

geopolitical “energy super weapon”¹⁰”. The fact that it depends upon the policies of the transit countries provides explanation of the fierce resistance of Russia against introduction of transparent prices and transit rules. That is why these countries must firmly define and protect their interests by creation of a “common transit space”. This will create security and possibility for flexible and consistent common response to every future attempt for market manipulation on the part of Russia. The consistent policy and prices for natural gas transit would render infeasible the Russian strategy for development of parallel routes and excluding of individual transit countries. The main objective is to enable the countries in this group to fully benefit from their sovereign right to individually determine and apply the transit charges for natural gas transportation.¹¹

The creation of energy alliance is an important step to developing the common architecture of the European Union. It is a part of the internal, long term processes for attaining a higher integration between the member states. The external effects, which may arise from its creation, such as placing Russia in a competitive environment along with the other suppliers, the decrease in the price of natural gas in a number of European states would be in the most part a natural consequence, rather than objective of the project realization. The creation of a common gas market, and the establishment of transparent, predictable market rules for gas trade and transportation is and will remain the main goal.

References:

1. Милина. В. „Новата парадигма на енергийната сигурност“ ;Военна академия Г.С.Раковски“; София 2013 год.
2. Fischer Joschka . „Europe redivided“ The Guardian 28 March 2007.
3. Йотингер Гюнтер създаването на „Единен енергиен съюз“ в. "Гардиън"източник: www.dnevnik.bg/allnews/yesterday/
4. Righter Rosemary ; The Times; „Putin has given us a wake-up call: we're vulnerable to blackmail“
5. Романов Петр „Газ как отравляющее политическое оружие“ ; РИА Новости
6. Бекман К. „Г-н Туск, на коя планета живеее“
7. Киевская Декларация о создании Организации за демократию и экономическое развитие - ГУАМ от 23 мая 2006 года.източник: <http://www.guam.org.ua>

¹⁰The signature of the contract about the realization of the project “Nord Stream” was followed by an enthusiastic reaction from the side of the Russian politicians. After this moment the official Russian bodies have repeatedly declared, that Russia has finally “stood up from her knees” and has become an “energy superpower”, which has an energy “superweapon.”

¹¹Here the methods in the logistics by which Rockefeller and Onassis has positioned themselves on the energy markets could be recalled.

Автор: Емил Асенов, доцент, д-р Университета национального и мирового хозяйства, г. София, Болгария

Сфера научных интересов: финансовый контроль, экологическая политика, энергетическая политика, устойчивое развитие, корпоративная социальная ответственность.

Зв'язок з автором: emilassenov@gbg.bg

УДК 657.1.47

JEL M 41

Ірина Белова

Тернопільський національний економічний університет

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В РОСЛИННИЦТВІ

У статті досліджено теоретичні аспекти організації управлінського обліку в рослинництві. Автор визначає два основних напрямки побудови управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Ключові слова: управлінський облік, виробництво, калькуляція, сільськогосподарське підприємство, об'єкти обліку витрат, управлінські рішення.

В статье исследованы теоретические аспекты организации управленческого учета в растениеводстве. Автор определяет два основных направления построения управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях.

Ключевые слова: управленческий учет, производство, калькуляция, сельскохозяйственное предприятие, объекты учета расходов, управленческие решения.

In the article the theoretical aspects of organization of administrative account are investigational in a plant-grower. An author determines two basic directions of construction of administrative account on agricultural enterprises.

Keywords: administrative account, production, calculation, agricultural enterprise, objects of account of charges, administrative decisions.

Особливо актуальною і водночас, складною проблемою в сучасних умовах господарювання є посилення управлінської орієнтації обліку саме на сільськогосподарських підприємствах рослинницького напрямку. Ця проблема перш за все стосується організації розробки на підприємствах та забезпечення належного функціонування системи управлінського обліку, як окремої ланки, а

отже, вимагає зміни концепції всього господарського обліку. Загалом, від того наскільки оптимально буде побудована система управлінського обліку на сільськогосподарському підприємстві, наскільки об'єктивно вона відображатиме його діяльність, буде залежати процес ефективного управління підприємством.

При переході України на нову систему бухгалтерського обліку на підприємствах сільського господарства стало можливим самостійно визначати форму та організацію управлінського обліку.

Слід відмітити недостатню кількість теоретичних розробок з питань організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах. Як правило виходять публікації, що розкривають міжнародну практику організації обліку. Лише окремі положення розроблені в працях С.Ф. Голова [1], В.М. Жука [2], А.Д. Шеремета [8], М.Г. Чумаченка [7] та ін. На нашу думку, це пояснюється відсутністю розгляду цієї проблеми у нормативних документах. Із прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] відбулося законодавче визнання управлінського обліку, як окремої підсистеми бухгалтерського обліку, що мало б змінити такий стан справ, однак управлінський облік з переходом України на облік на основі міжнародних стандартів взагалі перестав існувати в інформаційній системі управління сільським господарством.

Відповідно до вище зазначеного Закону підприємство, виходячи із своїх потреб, визначає форму обліку, порядок і спосіб реєстрації, узагальнення та аналізу інформації, звітності та контролю господарських операцій, самостійно визначає свою облікову політику, затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації. Саме останнє положення дає можливість самостійної організації обліку на підприємстві.

Проте це право є відносним, тому що зняття законодавчих обмежень щодо організації управлінського обліку не свідчить про свободу вибору по всіх його положеннях. Такі обмеження встановлено нормативними документами: Методичними рекомендаціями з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві [4], Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [5], нормативними документами податкової служби України. Так, наприклад, управлінський облік за

своїм призначенням направлений на створення достатньої для управлінського апарату інформації про витрати виробництва. Нормативні документи визначають зміст, як мінімум, двох групувань витрат - за економічними елементами та статтями калькуляції. Таким чином проявляється умовність свободи організації управлінського обліку. Також на побудову інформаційних моделей управлінського обліку впливають об'єктивні фактори. В зв'язку з цим ці моделі повинні бути не розгалужені, а адекватні об'єктам обліку. До таких факторів можна віднести: масштаби та складність виробництва; технологія виробництва та номенклатура вирощуваної продукції; організаційна структура (цехова чи безцехова); характер розміщення виробничих підрозділів; методи обчислення фактичної собівартості продукції; принципи групування та методи оцінки об'єктів обліку; ступінь спеціалізації, концентрації та кооперації виробництва; рівень автоматизації облікових процесів та кваліфікації працівників; робочий план рахунків та системи звітності.

На сільськогосподарських підприємствах до питання організації управлінського обліку необхідно підходити не стільки у концептуальному плані, скільки у поступовому, взаємопов'язаному та обґрунтованому втіленні ідеї його управлінської орієнтації в практичну діяльність. Для того, щоб вирішити поставлену задачу, необхідно враховувати загальні напрямки розвитку, а також дійсний стан кожного з видів бухгалтерського обліку, систем контролю і аналізу.

Можна виділити два основних напрямки побудови управлінського обліку: управлінський облік спрямований на виробництво і удосконалення калькуляції та облік, зорієнтований на ринок і вдосконалення методології прийняття управлінських рішень щодо ефективності витрат та якості продукції. Хоча ці два підходи реалізуються за допомогою різних прийомів, вони мають адекватну мету - одержання оптимального кінцевого результату на основі раціонально прийнятого рішення.

Організація управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах вимагає проходження наступних етапів: відповідно до цілей управлінського обліку визначаються об'єкти обліку витрат та елементи методу управлінського обліку; визначається робочий план рахунків; виділяються центри відповідальності; встановлюється

перелік первинних документів необхідних для інформаційного забезпечення управління; складається графік документообороту; визначаються форми внутрішньої звітності та періодичність їх подання; визначається склад облікових працівників в системі управлінського обліку та коло їх повноважень.

В процесі організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах необхідно зважати на те, що при функціонуванні нових внутрішньогосподарських формувань центр аналітичних розробок зміщується у низові ланки, інакше потрібно вирішувати питання методики обліку витрат та ретельніше обґрунтовуватися склад їх статей. На відміну від традиційного виробничого обліку всі види виробничих ресурсів на всіх стадіях кругообігу засобів, в процесі виробництва або обігу, закріплюються за конкретними відповідальними особами. Завдяки цьому вдається уникнути знеособлення економії чи перевитрат ресурсів, а отже, підсилити мотиваційний фактор. Дане положення є однією із головних переваг організації управлінського обліку перед виробничим.

Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах повинен будуватися з орієнтацією на потреби управління в інформації і має забезпечувати облік та контроль витрат за об'єктами обліку в рослинництві, а також аналіз та прогнозування напрямків розвитку виробничої діяльності та фінансових результатів за даними об'єктами.

З прийняттям ПСБО 30 «Біологічні активи» [6] перелік об'єктів фінансового обліку був дещо видозмінений, що зумовило необхідність його уточнення для цілей організації управлінського обліку. Зокрема в рослинництві такими об'єктами є: витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів в рослинництві; доходи отримані в процесі вирощування продукції рослинництва; фінансові результати від: від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів рослинництва; від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів рослинництва; від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу.

Слід зазначити, що у більшості керівників сільськогосподарських підприємств відсутній інтерес у створенні системи управлінського обліку. На підприємствах немає єдиної служби, яка б займалася аналізом економічної діяльності, складанням оперативної звітності, плануванням виробничих показників та ін. Вся

ця робота проводиться різними службами, інформація розкидана і тому, втрачається фактор оперативності. На багатьох підприємствах відсутній аналіз основних показників діяльності як окремих структурних підрозділів, так і підприємства в цілому. Якщо ж економічний аналіз проводиться, то з великим запізненням, коли вже не можливо вплинути на фінансові показники діяльності.

Нагромадження раціонального потоку інформації в галузі рослинництва формується за певними принципами: з'ясування інформаційних потреб, враховуючи управлінські напрями галузевої структури виробництва; способи найефективнішого їх використання; відображення об'єктивних процесів виробництва, обігу, розподілу та споживання; раціонального чи нераціонального використання природних, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів; поєднання потоків інформації із різних джерел (бухгалтерської, статистичної, економічно-оперативної, даних спостережень), а також планових, оперативних даних; оперативність інформації, зв'язку та дистанційної передачі первинних даних з кожного об'єкта виробничо-господарської діяльності сільськогосподарського підприємства.

Отже, з переходом до ринкових відносин і розширенням господарської самостійності підприємств, назріла необхідність в своєчасній і достатньо повній інформації, аналізуючи яку можна приймати ефективні управлінські рішення згідно з ситуаціями, що можуть скластися в процесі господарської діяльності. Це підсилює увагу до методологічного забезпечення бухгалтерського, а відтак і управлінського обліку.

Література:

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов. – К. : МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
2. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / В.М. Жук. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996–XIV.
4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України № 132 від 18 травня 2001 р.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»,

затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790.

7. Чумаченко Н. Г. Нормативный учет производства в приборостроении. / Н. Г. Чумаченко. – М.: Машиностроение, 1966. – С. 21.

8. Шеремет А. Д. Развитие теории экономического анализа в условиях хозяйственной реформы / А. Д. Шеремета, М.: Изд-во Московского у-та, 1971. – 38 с.

Автор: Ірина Михайлівна Белова, к.е.н., доцент кафедри обліку і правового забезпечення АПВ Тернопільського національного економічного університету, м. Тернопіль, Україна.

Сфера наукових інтересів: управлінський облік в сільському господарстві, оперативний облік та аналіз в сільському господарстві, облік біологічних активів в рослинництві.

Зв'язок з автором: yim1973@ukr.net

УДК 338
JEL M 21

Александр Болдак

Гродненский филиал «БИП – Институт правоведения»

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ОЦЕНКА УРОВНЯ ИНТЕНСИФИКАЦИИ ПРОИЗВОДСТВА ЧАСТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В статье исследована оценка уровня интенсификации производства частных предприятий. Автор предлагает методику, позволяющую рассчитать комплексный показатель экономической оценки уровня интенсификации предприятия, как в текущий период, так и на перспективу.

Ключевые слова: экономическая оценка, уровень интенсификации производства, частное предприятие.

The article deals with the assessment of the level of intensification of production of private enterprises. The author proposes a methodology to calculate the complex index of economic assessment of the level of intensification of the enterprise, as in the current period and for the future.

Keywords: the economic assessment, the level of intensification of production, private enterprise.

У статті досліджено оцінка рівня інтенсифікації виробництва приватних підприємств. Автор пропонує методику, що дозволяє розрахувати комплексний показник економічної оцінки рівня інтенсифікації підприємства, як в поточний період, так і на перспективу.

Ключові слова: економічна оцінка, рівень інтенсифікації виробництва, приватне підприємство.

Изучение основных направлений эффективного функционирования частных производственных предприятий в экономике Республики Беларусь показывает, что в условиях рыночных отношений многие проблемы экономической оценки развития частного бизнеса остаются нерешенными.

Дело в том, что ни один из существующих методов экономической оценки производственной деятельности предприятий не является достаточно простым для понимания менеджеров и для учета наиболее важных реальных взаимодействий различных факторов [1].

Проследим эволюцию подходов к экономической оценке хозяйственной деятельности предприятий. Так, в 1988 г. Академией наук СССР были разработаны "Методические рекомендации по комплексной оценке эффективности мероприятий, направленных на ускорение научно-технического прогресса" [2]. В результате данные рекомендации, оценочные показатели экономической эффективности которых были построены на сопоставлении капитализированных результатов и затрат, сразу создали проблемы, выразившиеся в сопоставлении двух методов с разными базовыми идеями.

В 1989 г. Академией наук СССР совместно с заинтересованными ведомствами была разработана "Временная типовая методика определения экономической эффективности создания и деятельности на территории СССР совместных предприятий" [3]. Вместе с тем данная методика, базируемая на сопоставлении дисконтированных результатов и затрат, не позволяла определить даже отличие оценочных показателей при капитализации и дисконтировании.

Представленные методики не прижились на практике, поскольку оказались сложными для реализации и не сопровождалась необходимыми пакетами прикладных программ.

В 2005 г. Министерство экономики Республики Беларусь утвердило Правила по разработке бизнес-планов инвестиционных проектов", где приводятся для расчета показатели эффективности проекта: чистый дисконтированный доход, индекс доходности, внутренняя форма доходности, срок окупаемости, уровень безубыточности [4].

Однако для расчета этих показателей и точки безубыточности нужны высококвалифицированные экономисты-программисты, которых в частных предприятиях сегодня практически единицы. При этом предлагаемые оценочные показатели даже для самих менеджеров недостаточно понятны, а также трудоемки при расчетах.

Более того, применяемые в Республике Беларусь методики не всегда соответствуют международным стандартам, что крайне негативно воспринимается иностранными инвесторами [5]. Поэтому крайне важно при экономической оценке деятельности частных предприятий использовать методики, которые не только не противоречат международным стандартам, но и дают единый результат.

В этой связи мы поставили цель: разработать максимально простую методику экономической оценки уровня интенсификации производства частных предприятий.

В разработанной нами методике, при экономической оценке, заложена следующая концепция определения уровня интенсивных факторов на примере показателей отрасли промышленности и частных производственных предприятий.

Для этой цели определяются: прирост чистой или товарной продукции за прогнозируемый период; прирост объема потребляемых материальных ресурсов в соответствии с новой технологией или существующей, численность занятых на производстве работников, стоимость основных производственных фондов. Экономические результаты производственной деятельности сопоставляются с приростной величиной совокупных затрат производственных ресурсов, а также рассчитывается доля прироста чистой или товарной продукции за счет интенсивных факторов производства.

Комплексный показатель уровня интенсификации (K_{oi}) предполагается определять с учетом трех показателей: повышения производительности труда, роста фондоотдачи и ресурсоотдачи. Его можно рассчитывать в виде среднеарифметической величины суммы трех частных показателей по формуле:

$$K_{oi} = \frac{3 \times I_w - (I_n + I_f + I_r)}{3 \times (I_w - 1)} \times 100\%, \quad (1)$$

где K_{oi} - комплексный (обобщающий) показатель уровня интенсификации;

I_w - индекс роста объема производства;

I_n - индекс роста численности промышленного производственного персонала;

I_f - индекс роста основных промышленно-производственных фондов;

I_r - индекс роста объема потребляемых ресурсов.

Частные показатели, входящие в формулу (1), определяются по следующим формулам:

$$K_n = \frac{I_w - I_n}{3 \times (I_w - 1)} \times 100\%, \quad (2)$$

где K_n - прирост объема производства за счет повышения производительности труда;

$$K_f = \frac{I_w - I_f}{3 \times (I_w - 1)} \times 100\%, \quad (3)$$

где K_f - прирост объема производства за счет повышения фондоотдачи;

$$K_r = \frac{I_w - I_r}{3 \times (I_w - 1)} \times 100\%, \quad (4)$$

где K_r - прирост объема производства за счет ресурсоотдачи.

$$K_{oi} = K_n + K_f + K_r.$$

По представленным формулам можно рассчитать комплексный (обобщающий) показатель уровня интенсификации во всех встречающихся на практике диапазонах изменений темпов роста.

Если развитие производственной деятельности происходит экстенсивным путем и все индексы равны между собой, то показатель

прироста объема производства за счет экстенсивных факторов равен 100 %, а K_{oi} равен 0.

Если развитие производства происходит по интенсивному пути и прирост производства происходит без увеличения роста ресурсов, тогда в соответствии с формулой (1) комплексный (обобщающий) показатель экономической оценки уровня интенсификации равен 100%.

Данный показатель может принимать и отрицательное значение, если темпы роста ресурсов опережают темпы роста объемов производства.

При определении роста объема производства по чистой продукции материальные затраты в качестве ресурсного фактора при расчете комплексного (обобщающего) показателя экономической оценки уровня интенсификации не учитываются.

Представленная методика позволяет рассчитать комплексный (обобщающий) показатель экономической оценки уровня интенсификации во всех отраслях народнохозяйственного комплекса области, административного района, города, предприятия (объединения) как в текущий период, так и на перспективу, оценить существующую или новую технологию, предлагаемую к инвестированию, а также производство в целом с экономической точки зрения. Причем практическое применение данной методики оправдано с точки зрения доступности, оперативности и минимальности затрат для специалиста любого ранга предпринимательских структур.

Литература:

1. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г.В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 634 с.
2. Временная типовая методика определения экономической эффективности создания и деятельности на территории СССР совместных предприятий. – М.: Внешторгиздат, 1990. – 36 с.
3. Методические рекомендации по комплексной оценке эффективности мероприятий, направленных на ускорение научно-технического прогресса. – М.: Прогресс, 1988. – 87 с.
4. Об утверждении правил по разработке бизнес – планов инвестиционных проектов. Постановление Министерства экономики Республики Беларусь 31 августа 2005 г. N 158
5. Иностранные инвестиции. Министерство экономики Республики Беларусь – Режим доступа: <http://www.economy.gov.by./2014/11.htm>.

Автор: Болдак Александр Константинович, к.э.н., доцент, доцент кафедри уголовного права, процесса и криминологии Гродненского филиала «БИП-Институт правоведения» г. Гродно, Беларусь.

Сфера научных интересов: иностранные инвестиции, предпринимательство, агротуризм.

Связь с автором: A-Bold@yandex.ru

УДК 657.6:330.322

JEL M 10

**Роман Воронко,
Юлія Шимоняк**
Львівська комерційна академія

КОНТРОЛЬ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ

У статті досліджені теоретичні засади контролю інвестиційних проектів. Розкрито організаційну взаємодію і розмежування контролінгу і контролю інвестиційних проектів, а також особливості їх аудиту. Розглянуто основні принципи контролю і моніторингу реалізації інвестиційних проектів.

Ключові слова: інвестиції, інвестиційний проект, контроль, контролінг, аудит, ризик, принципи.

This article examines the theoretical basis of the control of investment projects. Solved organizational interaction and separation of controlling and monitoring of investment projects and the peculiarities of their audit and the basic principles of control and monitoring of investment projects.

Keywords: investments, investment project, monitoring, controlling, risk, audit.

В статье исследованы теоретические основы контроля инвестиционных проектов. Раскрыто организационное взаимодействие и разграничены понятия контроллинга и контроля инвестиционных проектов, а также особенности их аудита. Рассмотрены основные принципы контроля и мониторинга реализации инвестиционных проектов.

Ключевые слова: инвестиции, инвестиционный проект, контроль, контроллинг, аудит, риск, принципы.

Будь-який суб'єкт господарювання на початкових стадіях розвитку потребує вкладення фінансових ресурсів. Тому для здобуття фінансової незалежності актуальним є впровадження інвестиційних проектів, оскільки вони дадуть змогу запустити механізм практичної діяльності підприємства та забезпечити його прибутковість. Надалі

підприємство повинно працювати рентабельно аби мати підстави для формування інвестиційної привабливості.

Велике значення для забезпечення економічної ефективності інвестиційних проектів має система контролю, починаючи від створення до практичної реалізації. При цьому доцільно визначити, що таке контроль інвестиційної діяльності, його об'єкти, суб'єкти, принципи, методи оскільки це може допомогти у вирішенні багатьох підприємницьких проблем.

Ефективна реалізація інвестиційних проектів несе за собою стабільність, розвиток та конкурентоздатність. Саме тому ряд науковців приділяють цій темі багато уваги.

Питання контролю та аналізу інвестиційних проектів вивчали такі дослідники як А.М. Кармінський, Н.И. Оленев, А.Г. Примаєв, М.С. Пушкар, Х. Рекше, Х. Шелле, С. Г. Фалько та ін.

Теоретичні засади, методику та організацію контролю і аудиту інвестицій досліджували у своїх працях М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Л.П. Кулаковська, К.І. Редченко, В.Є. Труш тощо. Вагомий внесок у розробку цієї тематики зробили й зарубіжні вчені-економісти, а саме: Р. Адамс, Е.А. Аренс, Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженік, Дж.К. Робертсон, В.М. О'Рейлі, М.Б. Хірш та інші.

Роботи цих вчених дали змогу оцінити важливість багатьох проблем щодо сутності інвестицій та методики контролю за процесом їх реалізації. Проте, в науковій літературі питання контролю власне інвестиційних проектів залишається розкритим ще на недостатньому рівні. Зміни, які відбулися на сьогодні в умовах господарювання підприємств у зв'язку з ринковими перетвореннями в економіці України, вимагають нових підходів до вивчення, осмислення та розкриття питань, пов'язаних із забезпеченням контролю ефективності інвестиційної діяльності, так як саме в процесі цієї діяльності можуть виникати складні фінансові та економічні відносини.

Мета статті полягає у дослідженні теоретичних і практичних питань, які стосуються організації та методики дієвого контролю за процесами створення та ефективного використання інвестиційних проектів.

Рівень інвестиційної діяльності значною мірою показує наскільки довгострокове та ефективне господарювання підприємства, чи забезпечений економічний ріст та наскільки стійка конкуренто-

спроможність підприємства в умовах економічної невизначеності. Тому в процесі формування і реалізації інвестиційних проектів повин здійснюватись чіткий, професійний і послідовний контроль. При цьому доцільно зазначити, що існують різні точки зору щодо трактування сутності контролю і контролінгу інвестицій.

Одні дослідники ототожнюють інвестиційний контролінг з внутрішнім контролем інвестиційної діяльності, який передбачає вивчення та спостереження за реалізацією інвестицій; вимірювання та аналіз відхилень фактичних результатів від попередніх (якщо такі були); розробку управлінських рішень щодо поточної інвестиційної діяльності та її цілей [2, с. 181]. Інші науковці [3] контролінг інвестицій розглядають як систему моніторингу, оцінки і контролю за реалізацією інвестиційних проектів з метою вироблення управлінських рішень, що дозволяють найкращим чином досягти поставлених цілей підприємства. Деякі фахівці визначають контролінг інвестицій як систему, що дозволяє відслідкувати фактичну ефективність впровадження проектів, виявляти тенденції і закономірності на ринку інвестицій, формувати політику підприємства в цій сфері [5, с. 291].

Проте не слід ототожнювати контролінг з контролем. Вони взаємодіють на підприємстві по-різному і мають різне значення, хоча в перекладі з англійської дієслово “to control” означає “управляти”, “контролювати”, “регулювати”. Проте, в англомовних джерелах термін “контролінг” практично не використовується, а вкоренився термін “управлінський облік”, хоча працівників, у чиї обов’язки входить ведення управлінського обліку, називають контролерами.

Самі ж категорії “контролінг” і “контроль” відмінні за своєю сутністю й різновекторні за своїм значенням. Адже контролінг являє собою специфічний інструмент управління, орієнтований в майбутнє, тоді як контроль має ретроспективний характер та направлений в минуле, на виявлення помилок.

Згідно з визначенням Ю.П. Яковлева, контролінг – це функціонально відособлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов’язаний з реалізацією фінансово-економічної функції у менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень [11, с. 21]. Контролінг не можна трактувати однозначно, адже це: з однієї сторони – багатофункціональний

інструмент управління, покликаний допомогти вищому керівництву і керівній ланці приймати рішення; з іншої – така організація управління, при якій не лише констатуються факти, а проводиться їх аналіз, пошук резервів та консультування з метою досягнення поставлених цілей та запобігання помилок у майбутньому.

Основні завдання контролінгу інвестиційних проектів наступні: створення єдиної методики контролю інвестиційних проектів; аналіз методики планування інвестиційних проектів; розробка системи показників для оцінки ефективності інвестиційних проектів; контроль за процесом планування та бюджетування інвестиційних проектів; інформаційне забезпечення прийняття рішень стосовно інвестицій; поточний контроль за реалізацією інвестиційних проектів; аналіз причин відхилення результатів від інвестиційного плану; оцінка майбутньої ефективності проекту; розробка рекомендацій.

Метою інвестиційного контролінгу виступає забезпечення реалізації стратегії підприємства щодо залучення інвестиційних коштів на базі системи дій щодо реалізації інвестиційних проектів, виявлення відхилень, обробки даних щодо інвестицій та їх трансформації для прийняття відповідних управлінських рішень. Така інформація є нестандартною, призначається для виявлення тенденцій, закономірностей явищ та процесів в інвестиційній діяльності підприємства, допомагає розробити заходи, які забезпечують ефективне управління інвестиційним портфелем підприємства.

Звичайно, контроль за інвестиційними проектами це не абстрактна модель поведінки, а фактичні дії тої чи іншої, зацікавленої в незалежному контролі, особи. Тому, такий контроль включає в себе: визначення потенційних проектних інвестицій; калькулювання витрат і доходів, пов'язаних з інвестиційним проектом; оцінку запропонованих проектів; складання бюджету капітальних інвестицій; переоцінку вже ухвалених проектів.

Система внутрішнього контролю за інвестиційним проектом, має містити: зміст інформації, що аналізується; відповідальність за збір даних; чітку структуру звітів; аналіз інформації та прийняття конкретних рішень. Усі ці заходи розробляються до реалізації проекту за участю керівництва, окремих осіб з адміністративного персоналу та загалом усіх зацікавлених сторін. Система керівництва має забезпечити необхідний вплив коли це буде необхідним. Наприклад, якщо

виникає затримка введення об'єкта в експлуатацію, то прискорити цей процес можливо за рахунок перерозподілу матеріальних, фінансових чи трудових ресурсів або ж придбання нової техніки. Якщо ж затримується поставка проектної документації, збільшуються витрати на матеріали та обладнання або ж шукається альтернатива.

Наслідком таких методів контролю, при необхідності, може бути корекція плану, яка інколи обмежена лише переглядом основних параметрів або вимагає розробки нової моделі проекту, незважаючи чи це поточний стан чи момент закінчення робіт.

Тому, в процесі внутрішнього і зовнішнього контролю за інвестиційними проектами необхідно дотримуватись таких важливих вимог, як наявність: реальних планів; чіткої системи звітності; ефективної системи аналізу фактичних показників та тенденцій; дієвої системи впливу керівників проекту.

Одним із ефективних способів контролю інвестиційних проектів є постійний нагляд за ходом їх реалізації. Сам механізм проведення постійного нагляду та контролю за інвестиційним процесом називають моніторингом інвестиційних проектів. Загальний моніторинг проекту здійснює інвестор або від його імені дирекція підприємства. Ми погоджуємось з Т. В. Майоровою, яка зазначає, що побудова системи моніторингу реалізації інвестиційного проекту повинна базуватися за відповідними принципами [4, с. 252], зокрема: вибір для спостереження найбільш важливих напрямів реалізації інвестиційного проекту; побудова системи інформаційних (звітних) показників кожного напрямку реалізації інвестиційного проекту; розробка системи узагальнюючих (аналітичних) показників за кожним напрямом реалізації проекту; встановлення періодичності формування звітної бази даних (інформаційних та аналітичних показників); аналіз основних причин, які призвели до відхилення фактичних результатів від планових; виявлення резервів та можливостей нормалізації ходу реалізації інвестиційного проекту; обґрунтування пропозицій щодо зміни календарного плану та бюджету інвестиційного проекту.

Також варто згадати про ще одну важливу проблему у контролі за інвестиційними проектами, а саме інвестиційний ризик. Поняття ризику широко використовується в процесі аудиту інвестиційних проектів, який виділяють в окремий напрямок діяльності аудиторів та аудиторських фірм як на національному так і міжнародному рівні. Як

економічна категорія, ризик не є постійним показником, проте про нього не слід забувати тому, що завжди існує імовірність складання помилкового аудиторського висновку. Підкреслюємо, що такий висновок у багатьох випадках не залежить від самого аудитора. На це впливає ряд факторів, таких як: недосконалість законодавства, недостатня компетентність працівників, недостовірність фінансової звітності, зовнішньоекономічний ризик, непередбачувані дії учасників проекту та багато інших.

Існує чимало трактувань інвестиційного ризику, проте, на нашу думку, найбільш доцільним буде визначення, яке характеризує ризик, як міру непевності в дотриманні поставлених цілей або одержанні очікуваного рівня доходності при реалізації інвестиційного проекту.

Питання про ризики виникає тому, що інвестиційне проектування здійснюється зазвичай в умовах невизначеності. В інвестиційних проектах невизначеність являє собою стан неоднозначності розвитку конкретних подій у майбутньому, який може як позитивно, так і негативно вплинути на ефективність реалізації проекту. Зовнішнім проявом невизначеності є ризик, під яким розуміється “небезпека несприятливого результату”, “нестабільність, можливість втрати прибутку”.

Для оцінки міри впливу ризику необхідно насамперед виявити досліджуваний ризик, природу його походження, сутність та ступінь залежності від внутрішнього середовища підприємства. Ризик існує незалежно від того чи він визначений чи передбачуваний, його можна розглядати як певну міру невизначеності, пов’язану з проектом. Ризик іноді дуже важко оцінити, оскільки майбутнє невідоме, проте варто завжди пам’ятати, що чим більше з проектом пов’язаний усвідомлений ризик, тим легше його буде компенсувати в майбутньому і відповідно понести менші втрати.

Важливим етапом у процесі управління ризиками інвестиційного проекту є контроль ризиків, який полягає в тому, щоб досягти максимально можливої ефективності за рахунок мінімальних витрат. На основі контролю ризиків система управління ризиками формує стратегію діяльності щодо інвестиційних проектів, яка передбачає взаємодію двох складових: контролю над ризиками та фінансування ризиків.

Підсистема контролю ризиків включає перш за все засоби їх

уникнення – організаційні, технічні, кадрові, інформаційні та інші заходи, спрямовані на зниження чи запобігання вірогідності виникнення проектних ризиків. Такі заходи здійснюються на основі спеціальних планів і програм, які повинні бути постійною функціональною діяльністю управління проектом на всіх фазах проектного циклу.

Окремий напрямок в незалежному виді контролю (аудиті) щодо інвестиційних проектів характеризує його як процес збирання компетентним працівником повної, правдивої та своєчасної інформації про об'єкт інвестиційного планування з метою оцінки її відповідності визначеній інвестиційній політиці, встановлення імовірних інвестиційних ризиків та надання фахового висновку зацікавленим користувачам. В процесі перевірки інвестицій аудитор повинен компетентно дослідити і вивчити систему обліку і внутрішнього контролю, мати певне уявлення про надійність цих систем, оскільки їхні дані використовуються при управлінні інвестиційними проектами підприємства.

Ми погоджуємось з думкою вчених, які вважають, що аудит кожного інвестиційного проекту слід розглядати як унікальний творчий процес, який не будується лише на історичних аналогіях [6, с. 267]. Крім цього, Б. М. Щукін зазначає, що “інвестиційний проект завжди орієнтується на майбутнє і тому пов'язаний із великою невизначеністю щодо економічної ситуації та поведінки людей” [10, с. 71].

Аудит інвестиційного проекту допомагає дати відповіді на такі питання: яка мінімальна величина і який дохід на вкладений капітал від проекту прийнятний для компанії; який максимально допустимий обсяг інвестицій; оптимальний термін реалізації проекту; яким буде імідж компанії від впровадження конкретного проекту; який ризик можна вважати високим; проекти якого типу і масштабу відповідають організаційним і фінансовим можливостям компанії.

Оскільки реалізація інвестиційних проектів потребує наявності значного обсягу фінансових ресурсів з високим рівнем ризиків, аудит повинен допомогти обрати найбільш оптимальні методи інвестування, тим самим зменшивши ризик фінансових втрат інвестора. У зв'язку з цим кожен проект передбачає пошук найбільш оптимального варіанту серед багатьох можливих. Тому можна сказати, що під час проведення експертизи проекту аудитори здійснюють аналіз альтернативних

інвестицій та виконують паралельний аналіз самого проекту.

Варто також додати, що найважливішим етапом під час реалізації інвестиційних проектів є контроль їх ефективності.

Отже, процеси, пов'язані зі створенням і реалізацією інвестиційних проектів, повинні супроводжуватися конкретним, організованим і чітким контролем за багатьма елементами, які стосуються цього проекту. При створенні проекту необхідно вивчати і досліджувати ризики та невизначеність, оцінювати і контролювати економічний ефект від реалізації інвестиційних проектів.

Інвестиції є своєрідною рушійною силою для початку нової та розширення наявної діяльності суб'єктів господарювання. Процеси, пов'язані зі створенням і реалізацією інвестиційних проектів, вимагають належно організованого і дієвого контролю усіх елементів, які стосуються цих проектів, вивчення і дослідження питань ефективності, ризиків та невизначеності в процесі їх здійснення.

Інвестиційний контролінг як контролююча система забезпечує зосередження контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках інвестиційної діяльності підприємства, вчасне виявлення відхилень її фактичних результатів від передбачених і прийняття оперативних управлінських рішень, які мають забезпечити нормалізацію цієї діяльності.

Внутрішній контроль інвестицій характеризується як організований на підприємстві процес перевірки виконання і забезпечення реалізації усіх управлінських рішень у сфері інвестиційної діяльності з метою реалізації інвестиційних планів. Створення систем внутрішнього контролю є індивідуальною складовою частиною побудови усієї системи управління підприємством з метою забезпечення його ефективності.

Важливість аудиту інвестиційних проектів полягає в тому, що як на національному так і міжнародному рівні йому приділяють значну увагу та часто виділяють як окремий напрямок діяльності аудиторів та аудиторських фірм загалом. Послуги аудиторських фірм надають клієнту (замовнику) високий рівень впевненості в успішній реалізації проекту.

Література:

1. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 542 с.
2. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примаков, С.Г. Фалько. – 2-е издание. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с.

3. Контроллінг как инструмент управления предприятием / под. ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
4. Майорова Т. В. Інвестиційна діяльність: навч. посіб. / Т. В. Майорова. – К.: Центр навч. л-ри, 2004. – 376 с.
5. Пушкар М. С. Контролінг. монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Ника, 1997. – 146 с.
6. Редченко К. І. Аудит стратегічних управлінських рішень, прогнозів та проєктів: монографія / К. І. Редченко. – Львів: Вид-во ЛКА, 2001. – 402 с.
7. Мир управления проектами: пер. с англ. / под ред. Х. Рекше, Х. Шелле. – М.: Альянс, 1993. – 304 с.
8. Робертсон Дж. К. Аудит: пер. с англ. / Дж. К. Робертсон – М.: KPMG и Контакт, 1993. – 496 с.
9. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту: монографія / В.С. Рудницький – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 192 с.
10. Щукін Б. М. Інвестування: курс лекцій / Б. М. Щукін – К.: МАУП, 2004. – 216 с.
11. Яковлев Ю. П. Контролінг на базі інформаційних технологій: навч. посіб. / Ю.П. Яковлев – К.: Центр навч. л-ри, 2006. – 318 с.

Автор: Воронко Роман Михайлович, к.е.н., доцент кафедри аудиту Львівської комерційної академії, м. Львів, Україна.

Сфера наукових інтересів: методологія і організація контролю та аудиту у споживчій кооперації, теоретичні і практичні аспекти фінансового й управлінського обліку, облік і аудит у зарубіжних країнах

Зв'язок з автором: rvoronko@ukr.net

Автор: Шимоняк Юлія Ігорівна, пошукач кафедри аудиту Львівської комерційної академії, м. Львів, Україна.

Сфера наукових інтересів: теоретичні і практичні аспекти фінансового й управлінського обліку та контролю фінансових інвестицій

Зв'язок з автором: juliasha94@meta.ua

УДК 005:657

JEL M 41

Тамара Гуренко,
Світлана Дерев'янка

Національний університет біоресурсів і природокористування України

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ПРИЙНЯТТІ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

У статті досліджено значення бухгалтерського обліку як інформаційної системи. Автори визначають особливості облікової інформації для прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства.

Ключові слова: бухгалтерський облік, інформація, управлінські рішення.

This article explores the importance of accounting as an information system. The authors determine the characteristics of accounting information for management decision making by management.

Keywords: accounting, information, management decisions.

В статье исследовано значение бухгалтерского учета как информационной системы. Авторы определяют особенности учетной информации для принятия управленческих решений руководством предприятия.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, информация, управленческие решения.

Питання управління підприємством завжди повинно стояти на визначальному місці, оскільки від прийняття правильних управлінських рішень залежатиме успіх підприємства. Прийняття управлінських рішень повинно лежати в основі досліджень теоретичних та практичних аспектів як бухгалтерського обліку, так і інших джерел інформації. Даним питанням займалися такі вчені: О.Д.Гудзинський, Г.Г.Кірейцев, Т.Г.Камінська, Н.М.Гаркуша, Ю.А.Верига, Н.Я.Микитюк, Т.В.Майорова та ін. Проте, питання бухгалтерського обліку як основного джерела інформації в прийнятті управлінських рішень залишається дискусійним. Це й обумовило вибір теми статті, спрямованого на сприяння їх теоретичного, методичного і практичного дослідження.

Економічне обґрунтування управлінських рішень повинне працювати на успіх підприємницької діяльності. Наш світ – це велика система, а підприємство – одна із його ланок. Тому управлінське рішення може бути багатоваріантне щодо вирішення однієї і тієї ж

проблеми, а за основу взяте найбільш гнучке і краще.

Існують різні трактування поняття «управлінське рішення». Так, Майорова Т.В. управлінське рішення визначає як «вибір альтернативи, здійснений керівником у межах його посадових повноважень і компетенції з метою досягнення цілей організації» [5]. Більш широким визначенням є визначення Спицнадель В.Н.: «управлінське рішення є результатом аналізу, прогнозування, оптимізації, економічного обґрунтування і вибору альтернативи з безлічі варіантів досягнення конкретної мети системи менеджменту» [6]. Можна розширити дану думку, доповнивши, що в основі впливу інформації на прийняття управлінських рішень є результативність інформації, особливо облікової.

В основу прийняття управлінських рішень повинні бути покладені різні фактори: врахування специфіки виробничої діяльності, обслуговуючих і допоміжних виробництв; врахування людського фактору (ресурсу) як основного джерела забезпечення керівництва інформацією (з врахуванням знань, умінь, навичок, кваліфікації); орієнтація на зміни зовнішнього середовища; комунікаційні зв'язки тощо. Управлінські рішення впливають на певні інтереси підприємства. На основі проведених досліджень згрупуємо їх у вигляді таблиці (табл. 1).

Таблиця 1

Сутність управлінських рішень

Сутність управлінських рішень	Характеристика управлінських рішень [2]	Результат від прийняття управлінських рішень (авторське)
Економічна	Для розробки будь-якого управлінського рішення необхідні фінансові, матеріальні та інші ресурси	Цінність інформації повинна бути вищою, ніж понесені витрати Визначення реальної вартості зазначених ресурсів Оцінка впливу ресурсів на економічний результат Напрямки використання ресурсів відповідно до можливостей підприємства

Продовження табл. 1

Організаційна	Наявність відповідних умов для розробки і реалізації управлінських рішень: наявність необхідного персоналу; наявність усіх необхідних ресурсів; налагоджена система контролю; взаємозв'язки між різними ланками	Удосконалення організації всіх ланок, процесів і самого себе; підвищення кваліфікації спеціалістів в своїй галузі; інформаційний, технологічний взаємозв'язок між усіма структурними підрозділами, центрами відповідальності, центрами управління; якість вхідної інформації; результативність вихідної інформації; підвищення значення контрольної функції
Соціальна	Полягає в механізмі управління виконавцями з метою досягнення взаємодії всіх його учасників	Врахування інтересів працівника, мотивація праці, заохочення працювати на результативність підприємства Взаємозв'язок та гармонізація інтересів виконавців Економічний результат від використання зовнішніх і внутрішніх факторів з врахуванням лідерських позицій
Правова	Можливість здійснювати задані заходи у правовому полі, дотримання законодавчих актів та інших документів підприємства	Дотримання принципу «превалювання сутності над формою», тобто не порушуючи вимоги законодавства, використовувати всі можливі методи і способи ведення підприємницької діяльності Створення внутрішніх результативних положень, правил, інструкцій тощо

Продовження табл. 1

Технологічна	Виявляється в можливості забезпечення персоналу, яке бере участь у розробці прийняття управлінських рішень необхідними технічними та інформаційними засобами	В ідеальному варіанті є забезпеченість технічними засобами і програмами, починаючи з нижчих ланок до вищих для швидкості і ефективності обробки аналітичної інформації
--------------	--	--

Отже, одним із джерел інформації є бухгалтерський облік, який задовольняє специфічні потреби окремих категорій користувачів. Прийнято вважати, що бухгалтерський облік є процесом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [1]. Але бухгалтерський облік є багатомірною і динамічною системою, яка включає в себе великі потоки інформації. Тому, на нашу думку, більш широким поняттям бухгалтерського обліку є думка групи авторів під керівництвом Гудзинського О.Д., які пропонують розглядати облік як «систему, покликану забезпечити потреби менеджменту в інформації щодо результативності руху капіталу, реалізації стратегій, стратегічних, поточних та оперативних рішень шляхом здійснення внутрішньосистемних функцій вимірювання, реєстрації, збору, обробки, формування зведено-аналітичної інформації» [3]. Іншими словами, кожна система, кожна структура підприємства зобов'язані забезпечувати потреби споживачів необхідною інформацією і виконувати обслуговуючі функції щодо інших підрозділів. Бухгалтерський облік повинен мати чіткі внутрішньосистемні цілі і задачі, а також об'єкти обліку. Крім цього, в основу обліку покладено різноманітну природу елементів, до яких відносять документацію, інвентаризацію, оцінку, калькулювання, систему рахунків, фінансову звітність. Кожен з наведених елементів відіграє значну роль в інформаційному потоці для прийняття управлінських рішень (табл. 2).

Таблиця 2

Значення елементів методу бухгалтерського обліку для прийняття
управлінських рішень

Елементи методу бухгалтерського обліку	Загальноприйняті визначення [1]	Інформація для прийняття управлінських рішень (авторське)
Документація	Спосіб суцільного і безперервного спостереження за господарськими операціями, засіб обґрунтування облікових записів	Первинні документи, зведені облікові реєстри, створення нових форм в управлінському обліку для деталізації і розподілу інформації відповідно до потреб користувачів різних рівнів управління
Інвентаризація	Спосіб виявлення фактичної наявності, грошових коштів і розрахунків та їх узгодження з обліковими даними, підтвердження достовірності облікової інформації	Контроль за надійністю даних бухгалтерського обліку; Засвідчення достовірності облікової інформації; Підвищення якості і повноти оперативних даних та даних управлінського обліку Документальне підтвердження даних перевірки з визначенням причин відхилень
Оцінка	Спосіб вираження в єдиному грошовому вимірнику об'єктів бухгалтерського обліку	Визнання та оцінка основних засобів, запасів, фінансових інвестицій, нематеріальних активів, біологічних активів, дебіторської заборгованості, зобов'язань тощо Визначення реальної вартості об'єктів обліку Умови та методи списання, ліквідації, вибуття об'єктів обліку
Калькулювання	Спосіб визначення собівартості одиниці продукції, робіт, послуг, що включає в себе групування витрат, розмежування витрат між об'єктами калькулювання та визначення собівартості окремих виробів (робіт, послуг)	Інформація про перелік витрат в розрізі статей на одиницю продукції (робіт, послуг) (калькуляційний лист); Інформація про види калькуляції (планова, нормативна, кошторисна, звітна тощо) Інформація про вигоди і витрати у багатомонополітарному виробництві Інформація про власне виробництво або закупівлю Інформація про ціни реалізації та сегменти

Продовження табл. 2

Рахунки бухгалтерського обліку	Спосіб економічного групування, накопичення та систематизації облікової інформації про наявність і рух господарських засобів та джерел їх утворення	Інформація по групах та однорідних об'єктах обліку
Баланс	Звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, власний капітал і зобов'язання	Інформація про фінансовий стан підприємства на основі відповідних коефіцієнтів (ліквідності, автономності, маневреності капіталу, забезпеченості основними і оборотними засобами, грошовими коштами, стану дебіторської і кредиторської заборгованості тощо); Інформація за поточний період в порівнянні з попередніми для прийняття управлінських рішень Інформація щодо оцінки та оптимізації ризиків
Фінансова звітність	Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період	Інформація для управління про структуру капіталу підприємства; структуру грошових потоків; доцільність, рентабельність та прибутковість фінансових інвестицій; вибір моделей розрахунку безбитковості діяльності тощо

Тому, в бухгалтерському обліку необхідно враховувати етапи обробки інформації та об'єкти обліку. До основних етапів її обробки можна віднести підсистеми накопичення інформації, її збору, обробки, зберігання і передачі користувачам. Об'єктами обліку є основні засоби, виробничі запаси, грошові кошти, розрахунки, капітал тощо. За різні етапи обробки інформації на великих підприємствах відповідає певна група бухгалтерів. Це можуть бути такі групи, як розрахункова, матеріальна, виробничо-калькуляційна, загальна, фінансова. Кожна з груп надає керівництву пооб'єктну інформацію, що дає можливість прийняти альтернативні рішення.

Отже, питання щодо отримання облікової інформації стосовно організації діяльності, контролю, оптимального забезпечення підприємства запасами, доцільності виробництва того чи іншого виду продукції, забезпеченості підприємства основними засобами та

доцільності використання власних засобів чи орендованих, ефективності використання земельних ділянок, забезпеченості грошовими коштами, підтримання розміру дебіторської і кредиторської заборгованостей на оптимальному рівні, визначення ризиків, які негативно впливають на діяльність підприємства тощо є важливими і пріоритетними.

Можна сказати, що облік давно вийшов за рамки простої реєстрації, його інформація потребує постійного оновлення і суб'єктивної оцінки. Але найважливішою складовою системи бухгалтерського обліку, як і всієї інформаційної системи підприємства є відповідні спеціалісти, люди, які є і носіями інформації та силою, що приводить систему в дію [4].

Література:

1. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік і аудит. Термінологічний українсько-російсько-англійський словник: навч. посіб. / Ю.А. Верига, В.Л. Іщенко, Т.В. Гладких. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 292 с.
2. Гаркуша Н.П. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: навч. посіб. / Н.М. Гаркуша, О.В. Цуканова, О.О. Горошанська. – К.: Знання, 2012. – 591 с.
3. Гудзинський О.Д. Обліково-аналітичний механізм менеджменту підприємств (теоретико-методологічний аспект): монографія / О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, Т.М. Пахомова, В.К. Савчук; за заг. ред. О.Д. Гудзинського. – К.: ІПК ДСЗУ, 2009. – 226 с.
4. Гура Н. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система. – К.: Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка, 2011. – С. 12 – 14.
5. Майорова Т.В. Інвестиційна діяльність: навч. посіб. / Т.В. Майорова. – К.: ЦУЛ, 2003. – 376 с.
6. Спицнадель В.Н. Теория и практика принятия оптимальных решений: учеб. Пособие / В.Н. Спицнадель. – СПб.: Бизнес-пресса, 2002. – 394 с.

Автор: Гуренко Тамара Олексіївна, к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту Національного університету біоресурсів і природокористування України, м. Київ, Україна

Сфера наукових інтересів: обліково-аналітичне забезпечення, теоретичні аспекти та облік основних засобів

Зв'язок з автором: gurenkot@ukr.net

Автор: Дерев'янка Світлана Іванівна, к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту Національного університету біоресурсів і природокористування України, м. Київ, Україна.

Сфера наукових інтересів: фінансовий облік в сільському господарстві та банках України, контроль банківської діяльності.

Зв'язок з автором: derevjanko@ukr.net

УДК 332.37
JEL I 29

Галина Зелінська
Івано-Франківський національний технічний
університет нафти і газу

ІНСТИТУАЛІЗАЦІЯ СУБ'ЄКТІВ ОСВІТНЬОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ЯК ВЕКТОР РОЗВИТКУ ОСВІТНЬОЇ ПОЛІТИКИ РЕГІОНУ

У статті досліджено процес інституалізації суб'єктів регіонального освітнього менеджменту (РОМ). З'ясовано роль виникнення нових суб'єктів менеджменту, які відіграють знакову роль у формуванні регіональної освітньої політики. Проаналізовано організаційну структуру РОМ та зв'язки між її елементами. Доведено необхідність оновлення функцій освітнього менеджменту в умовах соціально-економічних зрушень в регіоні.

Ключові слова: інституалізація, суб'єкт, освіта, менеджмент, структура.

This article explores the process of institutionalization of regional actors educational management (REM). The role of the emergence of new business management that play a symbolic role in the formation of regional educational policies. Analysis of the organizational structure and the relationships between REM elementamy it. The necessity of updating functions of educational management in terms of socio-economic changes in the region.

Keywords: institutionalization, subject, education, management, structure.

В статье исследован процесс институализации субъектов регионального образовательного менеджмента (РОМ). Выяснена роль возникновения новых субъектов менеджмента, которые играют знаковую роль в формировании региональной образовательной политики. Проанализирована организационная структура РОМ и связи между ее элементами. Доказана необходимость обновления функций образовательного менеджмента в условиях социально-экономических сдвигов в регионе.

Ключевые слова: институализация, субъект, образование, менеджмент, структура.

Розглянемо процес інституалізації суб'єктів регіонального освітнього менеджменту (РОМ).

Головною особливістю інституалізації організації системи РОМ є те, що його основним суб'єктом виступає держава в цілому. Здійснюючи РОМ, вона представлена системою інститутів – від регіональних органів освіти і науки (РООіН) до громадських організацій. Особливості РООіН такі: по-перше, вони формуються державою (з волі держави); по-друге, ці органи наділені державно-владними повноваженнями; по-третє, вони здійснюють управлінські функції від імені й під егідою держави. Безпосередніми об'єктами, на які справляє вплив конкретний суб'єкт (управління освіти і науки), є підвідомчі йому сфери освітньої діяльності.

Зростаючі вимоги з боку соціуму до якості, доступності та ефективності надання регіональних освітніх послуг сприяють формуванню умов розвитку системи РОМ та його суб'єктів, що проявляється сьогодні не тільки в наповненні новим змістом функцій менеджменту, але й в утворенні новітніх управлінських структур (як-то асоціація вузів, об'єднання вчених, батьківські комітети, об'єднання освітян, піклувальна рада, бізнес-структури, меценати, громадськість і т.п.), які мають вагомий вплив на прийняття управлінських рішень в формування освітньої політики в регіоні.

Слід зазначити, що місцеві органи управління освітою (сьогодні органи управління освітою і наукою), які є також суб'єктами інституалізації регіональної освітньої політики, підпорядковані щонайменше трьом інстанціям: місцевим органам державної виконавчої влади, органам місцевого самоврядування та центральним органам управління освітою і наукою. Таке багатовекторне підпорядкування гальмує розвиток системи освіти і не сприяє ефективності менеджменту на регіональному та локальному рівнях. Крім того, в нормативних документах [1, с.76] не вдалося уникнути дублювання повноважень місцевих органів управління освітою і наукою обласного й районного (міського) рівнів. Це істотно впливає на вироблення управлінських рішень. Існуюча організаційна структура місцевих органів управління освітою і наукою не передбачає жодних системоутворюючих елементів, які б забезпечували взаємодію між різними рівнями підпорядкування. Як один з напрямів удосконалення роботи регіональних органів освіти і науки для ефективного

здійснення РОМ має стати розширення варіативності навчання, залучення і використання недержавної форми здобуття освіти з метою задоволення потреб і нахилів особистості. Більшого практичного застосування має набути тенденція виграшу приватними компаніями тендерів на надання управлінських послуг, підготовку вчителів, організацію освітнього процесу.

В умовах розвитку економіки знань учасниками вирішення освітніх проблем в регіоні все частіше стають недержавні організації. Одними з них є неприбуткові та релігійні організації, які виступають як окремі суб'єкти організації РОМ.

П. Друкер [2], аналізуючи особливості сучасного інформаційного розвитку економіки у світі, дійшов висновку, що перехід до інноваційної економіки зумовлює якісні зміни у всіх сферах економічних відносин. Ми поділяємо думку вченого про основні форми прояву інноваційної економіки для інформаційного суспільства, і серед них виділяємо такі:

- поряд із трьома секторами економіки виникає та динамічно розвивається четвертий сектор – сфера неприбуткових громадських підприємств;

- інновації і підприємництво, які охоплюють дедалі більше соціальних та політичних осередків суспільства, перетворюються у соціальні інновації, що безперервно перебудовують відносини між людьми та організаціями, між ними та державою [3].

Неприбуткові організації можуть виконувати доволі різні соціальні ролі в організації та регулюванні життя територіальних громад, часто не завжди узгоджені з пріоритетами, темпами, характером державної соціальної політики. Так, впливаючи на основні соціальні інститути суспільства – рід, владу, власність [4, с. 120] – ці організації впливають на трансформаційні процеси в освітній структурі населення, ведуть до змін в мотивації праці та зайнятості, у функціонуванні системи соціального захисту тощо. Рід, влада, власність визначають основи організації суспільства, держави, соціуму, а тому в територіальному плані ці інститути можуть відображати регіональні особливості організації суспільних відносин. В Україні процеси інституціалізації РОМ значною мірою можуть активізувати формування освітніх кластерів. Вони орієнтовані на отримання синергійного ефекту від спільної діяльності суб'єктів РОМ

(краща самореалізація особистості на засадах соціального консенсусу, духовності, моралі та професіоналізму, а для економіки й населення країни – забезпечення руху до більш активних ресурсокористувачів, могутнього і тривалого економічного зростання, в основі якого є новітні інноваційні технології). Детальна оцінка останніх дає змогу виявити й так звані „проблемні території”, в межах яких регулювання розвитку освіти вимагає спеціальних заходів регіональної соціальної політики [4, с. 125-127].

У контексті висвітлення особливостей інституціалізації неприбуткових громадських організацій як суб'єктів РОМ, слід акцентувати увагу на організаціях релігійної сфери, бо кожна релігійна організація є осередком культової, виховної, інформаційно-пропагандистської, організаційно-управлінської діяльності. Вона має свій інтерес у формуванні та реалізації регіональної освітньої політики й інституалізується як суб'єкт РОМ. Сучасні релігійні організації намагатимуться впливати на залучення молоді до своїх осередків. Враховуючи територіальну специфіку локалізації окремих конфесій, темпи зростання їх інфраструктури, можна стверджувати, що релігійні організації, як суб'єкти РОМ, є активними учасниками освітньої політики та процесів інституалізації, а тому матимуть матимуть регіональні особливості. Нині можна констатувати, що в Україні релігійні організації активно інституалізуються як суб'єкти РОМ, тому держава повинна більше уваги приділяти моніторингу цього процесу, розвитку методології й практики економічних досліджень сакральної сфери, оцінки ролі та впливу церковного руху на освітні трансформації в регіонах.

В сучасних умовах соціально-економічного розвитку України посилено розвиваються нові суб'єкти інституалізації РОМ – неприбуткові громадські організації. Все більший вплив на їх розвиток має інноваційний чинник у вигляді формування освітніх кластерів, які можуть стати своєрідною нішею перспективного розвитку неприбуткових організацій окремих території. Становлення та розвиток нових суб'єктів РОМ вимагає підтримки й належної пропаганди, переоцінки своєї ролі в реалізації освітньої політики.

Могутнім інститутом, який розвивається на основі використання місцевої культури та традицій, культури підприємництва та управління є агентства регіонального розвитку (АРР). Їх дія

зосереджена на визначеній території, вона об'єднує мережу міжособистих та інституційних зв'язків різних суб'єктів регіону. Особливістю агентств регіонального розвитку є виконання ними функції "посередника" між державними та недержавними структурами, які зацікавлені у соціально-економічному розвитку території. Об'єднати і сформувати "середовище навчання" спроможні мережі бізнес-центрів, центри підприємців та інші. Для визначення прошарку осіб та структур, декларованою метою діяльності яких є сприяння розвитку певної території, починає використовуватися термін "прошарок, який займається обслуговуванням регіону" (regional service class), тобто соціальна страта, яка, хоча не є зайнятою в органах влади чи інших структурах певної території, однак, має важелі впливу на прийняття управлінських рішень та займається їх реалізацією (Lovering, J. 1999).

Розвиток інституційного забезпечення системи РОМ не можливий без вивчення вищевказаних інститутів, як таких, що мають безпосередній вплив на освітні процеси в регіоні, він повинен мати відповідний інституційний механізм управління. Під інституційним механізмом розуміють процес постійного творення інституційних норм й трансформації РОМ у змінних умовах господарської діяльності. Реформи ринкової економіки регіону передбачають його розвиток (від індустріальної до інформаційної стадії), в якому процес створення і розповсюдження інформації, знань є головним. Останнє, найперше, впливає на розвиток інтелектуального потенціалу шляхом розвитку підсистем творчої діяльності і передусім сфери освіти, враховуючи основні постулати сучасної освітньої парадигми: фундаментальності, проблемності, інноваційності, неперервності, інтегративності, креативності тощо.

Питаннями стосовно нового механізму державного управління, що ґрунтується на його трансформації із традиційної статичної в динамічну займалося чимало вчених, серед них Т.Бутирська [5]. Як визначають С. Алашеев, Т.Кутейніцина та Н. Посталюк, динамічній моделі соціально-економічного розвитку територій, регіонів, повинна відповідати адаптивна система регіональної освіти, яка швидко реагує на запити ринку праці, стимулює економічне зростання, готує спеціалістів, які здатні працювати в конкурентному економічному середовищі [6]. Для успішної реалізації динамічної моделі соціально-

економічного розвитку мають бути створені умови для активізації діалогу між навчальними закладами, владою та громадськістю, зокрема, через обговорення перспектив інституційного розвитку РОС, оскільки освітня галузь обрала шлях кардинальних реформ (входження до світового освітнього простору, поліпшення якості освіти). Це означає, що сучасні інституції мають створюватися й розвиватися на основі світових стандартів і перевіреної багаторічним досвідом кращої світової практики з прозорим державним та регіональним управлінням із залученням громадськості. Ключова проблема трансформації освітньої інституціональної системи – не стільки можливість, скільки здатність і уміння її складових атрибутивних структур – освітніх інститутів до самоорганізаційних (синергетичних) процесів [5].

Вихідним пунктом побудови *організаційної структури* РОМ є визначення переліку її суб'єктів та зв'язків між ними. Суб'єкти можуть набирати інституційної форми або діяти на самодіяльних началах. До них належать як окрема особа (пересічні громадяни, підприємці, роботодавці, меценати), так і держава, бізнес-структури, громадські організації (бюджетні і позабюджетні фонди, політичні партії, тощо). Усі суб'єкти різняться між собою за статусом, структурою, організаційними, соціально-економічними та іншими ознаками. Їх можна умовно поділяти на активних і пасивних, реальних і формальних. Інституціалізованими суб'єктами РОМ є органи державного територіального управління, органи місцевого самоврядування, структури місцевого ринку, територіальна громада, домогосподарство. Кожен з них має власний потенціал впливу на ситуацію в регіональній освітній системі (РОС). Водночас, вони можуть перебувати на різному етапі розвитку. Становлення реальних суб'єктів РОМ відбувається шляхом *інституціалізації* – через формування формальних і неформальних обмежень, які структурують їх взаємодію (безпосередню та опосередковану) між собою та з навколишнім середовищем. Синергія цієї взаємодії є джерелом розвитку РОС. Внаслідок інституціалізації розвиваються як традиційні, так і нові суб'єкти РОМ. Вони відіграють знакову роль не лише у вирішенні освітніх проблем РОС низового рівня, але й у розбудові освітньої сфери держави загалом.

Перенос дослідницького акценту в площину самоорганізації

інституціонального процесу припускає інваріантність, тобто – різнонаправленість векторів організаційних і самоорганізаційних інституціональних змін, дослідження яких можливо тільки за допомогою методології системного аналізу і моделювання. Динамічний процес інституційних змін передбачає два механізми трансформацій. Перший, полягає в самоорганізації неформальних інституціональних процесів через реформи законодавчої системи. Другий – біфуркаційний, тобто радикальний. Він направлений на конструктивно спрямовану трансформацію самоорганізаційної сторони формальних інституціональних утворень і відносин. Це веде до появи нової спільної упорядкованості і нових комунікаційних зв'язків. Тому задача трансформації інституційних передумов забезпечення розвитку РОМ складається, насамперед, з якісної перебудови внутрішнього мотиваційного середовища інститутів, їхньої переорієнтації не «зверху», з позицій державних інтересів, а саме «знизу».

На разі важливо, що сьогодні змінюється характер взаємовідносин людей з регіональними та місцевими органами влади, модернізуються процедури управлінських дій, з'являються нові засоби комунікаційного зв'язку. Все це в сукупності призводить до виникнення концептуально нових тенденцій функціонування вітчизняної системи менеджменту освіти на рівні регіону та виникнення її суб'єктів. Мова йде про формування нової політичної та корпоративної культури, демократичних традицій та інститутів регіонального менеджменту, які б відповідали сучасним тенденціям. Саме в таких умовах відбувається розширення функцій суб'єктів РОМ, де процеси управління базуються на партнерських взаємовідносинах.

Література:

1. Структурно-функціональне забезпечення діяльності територіальних органів влади / [Н. М. Мельтюхова, В. В. Корженко, Г.С. Одінцова та ін.]; за заг. ред. Н. М. Мельтюхової. – Х.: Вид-во ХарПІ НАДУ «Магістр», 2007. – 244 с.
2. Друкер П. Управление, нацеленное на результат: Пер. с англ. / Питер Друкер. – М.: Техн. школа бизнеса, 1994. -200с
3. Заворотинська Н. М. Теоретичні питання запровадження інноваційного менеджменту в освіті / Н. М. Заворотинська [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://ussf.kiev.ua/index.phpgo=Inklusin=viewid=21>
4. Садова У. Соціальна політика в Україні: регіональні дослідження і перспективи розвитку: монографія / У.Садова. - Львів:ІРД НАН України, 2005.- 408 с.
5. Безверхнюк Т. М. Система ресурсного забезпечення регіонального

управління: концептуальні засади розбудови в умовах становлення і механізми функціонування [Текст]: автореф. дис. доктора наук з держ. упр.: 25.00.02 “Механізми державного управління” / Безверхнюк Тетяна Миколаївна. – Класичний приватний університет. – Запоріжжя, 2009. – 38 с.

6. Алашеев С.Ю. Методика среднесрочного прогнозирования спроса на специалистов в системе образования региона / С.Ю.Алашеев, Т.Г.Кутейнищина, Н.Ю.Посталюк. - Режим доступа: [http:// labourmarket.ru / Pages/conf1 / book1.html /01](http://labourmarket.ru/Pages/conf1/book1.html/01).

Автор: Зелінська Галина Олексіївна, д.е.н., доцент, завідувач кафедри організації праці і виробництва Інституту економіки і управління в нафтогазовому комплексі Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу, м.Івано-Франківськ, Україна.

Сфера наукових інтересів: проблеми формування та організації регіонального освітнього менеджменту, розвиток людських ресурсів регіону.

Зв'язок з автором: zelinska_h@mail.ru

УДК 657
JEL M 40

Ліляна Камбурова
Університет національного і мирового хозяйства

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ – ОБЯЗАТЕЛЬНЫЙ ЭЛЕМЕНТ В ИНТЕГРИРОВАННОМ ОТЧЕТЕ

Предлагается матричный подход и метод составления интегрированного отчета компании, который позволяет представить финансовое и устойчивое ее развитие, а также целево, в полноте и аналитически ее нематериальные активы, являющиеся основным и решающим фактором развития компании.

Ключевые слова: интегрированный отчет, представление нематериальных активов, представление финансового и устойчивого развития компании.

We propose matrix approach and method for preparation of the company's integrated statement that allows to present the financial and sustainable development of the company, and in an earmarked manner – the complete and analytical aspects of the intangible assets, which are major and crucial factor for its development.

Key words: integrated statement, presentation of intangible assets, presentation of the company's financial and sustainable development

Пропонується матричний підхід та метод складання інтегрованого звіту компанії, який дозволить представляти її фінансовий і стійкий розвиток, а також цільово, повно та аналітично її нематеріальні активи, що є основним та вирішальним фактором розвитку компанії.

Ключові слова: інтегрований звіт, представлення нематеріальних активів, представлення фінансового та стійного розвитку компанії.

Введение

В современном мире глобализации экономическое развитие компаний связано с рядом вызовов. Мир меняется, и бизнес, чтобы быть успешным, должен адекватно реагировать на эти изменения. За последние 25 лет нематериальные активы превратились в основной фактор развития и прогресса почти во всех направлениях предпринимательства. Об этом свидетельствует статистика и принятая Европейским Союзом стратегическая цель – создание доминирующей экономики, основывающейся на знаниях. Эта цель предполагает, что экономика "абсорбирует" огромный объем научных знаний посредством выпускаемых товаров и предлагаемых услуг, а также посредством технологий и средств производства. Эта "абсорбция" ускорит создание нематериальных активов, а они из основного фактора превращаются в решающий показатель экономического развития любой компании. В течение последних 25-35 лет этот процесс регистрирует также статистика: если в 1975 г. физические и финансовые активы формировали 83% рыночной стоимости компании, то уже в 2009 г. это доля составляла лишь 19%. Остальную часть рыночной капитализации формировали нематериальные активы, часть которых признается бухгалтерским регулятором, соответственно, они учитываются и оповещаются в финансовых отчетах компании, в то время как другая (большая) часть не признается регулятором и ее в финансовых отчетах компании нет.¹²

Разумеется, эти изменения в реальном бизнесе уже не могут оставаться вне учета и оповещения данных о состоянии предпринимательства. Это исследование имеет целью установить, предоставляет ли интегрированный отчет необходимую отчетную и аналитическую информацию об основном и решающем факторе устойчивого экономического развития компании. Ну, а если не предоставляет, то предложить направления решения этой оформившейся проблемы.

¹² Ocean Tomo Intellectual Capital Equity "Ocean Tomo's intangible assets Market Value study", 2010

1. Интегрированный отчет без нематериальных активов

Интегрированный отчет, по мнению председателя Международного комитета интегрированного учета (IIRC), это: "Четкое и краткое предоставление информации о финансовых, экологических и социальных результатах компании и доказанном воздействии, при этом здесь нет ничего общего с хаосом" (цитируется Р. Крэмп¹³).

В IIRC¹⁴ утверждают, что интегрированный отчет содержит шесть ключевых элементов:

- (А) организационный обзор и бизнес модель;
- (В) рабочая среда, включительно риски и возможности;
- (С) стратегические цели и способы их реализации;
- (D) управление и вознаграждение;
- (Е) результаты деятельности в соответствии со стратегическими целями;
- (F) перспективы;

Ключевые компоненты имманентно (онтологически и экзистенциально) связаны между собой и вписываются в интегрированный отчет не как изолированные, самостоятельные единицы, а таким образом, в результате чего связи между ними становятся очевидными. Именно в этом – смысл интегрированного отчета.

В настоящем докладе мы не будем аналитически представлять каждый из ключевых элементов. Однако их содержательный анализ показывает, что ни один из них не претендует представлять нематериальные активы в качестве основного и решающего фактора экономического развития компании. Если исходить из того, что интегрированный отчет как концепция появляется с целью удовлетворения объективной потребности в интегрированной информации о финансовом состоянии и устойчивом развитии компании, а нематериальные активы являются основным фактором и первого, и второго, то логически становится понятно, что в таком виде проектированная рамка интегрированного отчета имеет один недостаток, связанный с отсутствием информации об этом основном

¹³ Crump, R., *Advocating a New approach to Reporting*, 2011

¹⁴ International Integrated Reporting Committee, *Towards Integrated Reporting Communicating Value In The 21st Century*

факторе.

Различные анализы и интерпретации назначения интегрированного отчета, дескать, он должен дать потребителю отчета оценку настоящего и ориентацию на будущее и т.п., вновь доказывает, что без подробной информации о нематериальных активах интегрированный отчет не может выполнить возложенную на него функцию. Это - проблема, которая идентифицирована в настоящем исследовании, и мы предложим направления ее решения.

Более подробное и содержательное исследование ключевых элементов интегрированного отчета позволяет установить, что в рамках первого ключевого элемента есть возможность предоставления информации о нематериальных активах в виде интеллектуального капитала в качестве одного из многих капиталов, которыми компания пользуется. Но это возможность, которая, в свою очередь, не регламентируется как обязанность предоставлять полную информацию по элементам, обеспечивающим вышеупомянутые более 80% в рыночной стоимости компании. Информация по этому фактору является особенно ценной (возможно, самой ценной) для потребителей интегрированного отчета.

2. Интегрированный отчет с нематериальными активами

Содержательный анализ ключевых элементов интегрированного отчета и установление отсутствия источника информации о нематериальных активах логически обращает внимание исследователя на финансовый отчет как на возможный источник такой информации.

За последние сто лет финансовый отчет и отчетность претерпели радикальные изменения, и даже сейчас продолжают обсуждения и оспаривается возможность того, чтобы финансовый отчет давал удовлетворительное описание настоящего и будущего развития организаций. Основной проблемой в этом споре являются нематериальные активы, потому что бухгалтерский регулятор позволяет учет вне компании созданных нематериальных активов и запрещает учет большинства нематериальных активов, созданных внутри самой компании (ВтСНА). Исследователи этой проблемы усматривают решение в добровольном учете и обнародовании ВтСНА.

Концепция интегрированного отчета представляет собой номинальную возможность регламентации учета и оповещения ВтСНА и нематериальных активов в целом.

Для этого необходимо регламентировать также методы учета, дабы иметь сопоставимость оповещаемых активов¹⁵.

3. Интегрированный отчет с видимыми связующими между ключевыми элементами

Регламенты IIRC относительно интегрированного отчета оказывают весьма существенную помощь при понимании его философии. Однако по ним нет методических разъяснений, которые оказали бы практическую помощь при составлении отчетов и то таким образом, чтобы связь между ключевыми элементами стала видимой для потребителей отчетов, включительно стали видимыми и нематериальные активы и их роль.

Для преодоления этого недостатка можно использовать следующий матричный подход. Осуществляя свою деятельность, компания использует комплекс ресурсов, которые, в зависимости от интегрированного отчета, являют собой различные виды капиталов¹⁶, а именно:

- C1: финансовый;
- C2: производственный;
- C3: людской;
- C4: интеллектуальный;
- C5: природный;
- C6: социальный.

В этой статье мы не будем акцентировать на функциональном и аналитическом исследовании каждого из указанных видов капитала компании, потому что это не является предметом анализа. Мы постараемся найти возможность в рамках интегрированного отчета представить полную информацию о нематериальных активах в качестве основного и решающего фактора развития компании.

Эта позиция (об основном и решающем факторе) не означает,

¹⁵ В работах автора (Репутация предприятия как объекта бухгалтерии – проблемы признания, учета и оповещения, диссертация, 2014) более подробно рассматриваются различные вопросы признания, учета и оповещения ВтСНА, включительно методы замера. Поэтому автор не считает необходимым представлять их в настоящем исследовании, а будет пользоваться теми, которые доказаны в цитируемом источнике.

¹⁶ International Integrated Reporting Committee, Towards Integrated Reporting Communicating Value In The 21st Century

что остальные факторы (ресурсы или капитал) не достойны нашего внимания, но, как уже говорилось, их функциональность и аналитическое представление не являются предметом этого исследования.

Для того, чтобы можно было из интегрированного отчета получить требуемую информацию, в структурном и текстовом отношении он должен быть составлен при соблюдении следующего матричного подхода.

	C0	C1	C2	C3	C4	C5	C6
A	AC0	AC1	AC2	AC3	AC4	AC5	AC6
B	BC0	BC1	BC2	BC3	BC4	BC5	BC6
C	CC0	CC1	CC2	CC3	CC4	CC5	CC6
D	DC0	DC1	DC2	DC3	DC4	DC5	DC6
E	EC0	EC1	EC2	EC3	EC4	EC5	EC6
F	FC0	FC1	FC2	FC3	FC4	FC5	FC6

Вертикальная матрица формируется из ключевых элементов интегрированного отчета, а горизонтальная – из шести видов ресурсов / видов капитала, которые компания использует в своей деятельности, и одной "нулевой" колонки для номинального оповещения информации об отдельных ключевых элементах. Это означает, что в данной колонке следует описать то, что сейчас требуется оповещать в интегрированном отчете по соответствующему ключевому элементу, но без описания их связи с капиталом. Все, что связано с соответствующим видом капитала по каждому ключевому элементу, представляет "клетку" матрицы и описывается отдельно от информации, включенной в "нулевую" колонку.

Использование подобного подхода подразумевает наличие в интегрированном отчете 42 единиц обособленной информации, причем 36 из них касаются связи отдельных ключевых элементов с соответствующим видом капитала. Таким образом, интегрированный отчет представляет 36 видимых связей и зависимостей ключевых элементов, посредством которых оправдывается целевая функциональность вообще. По сути, в 42 "клетках" подается развернутая информация о финансовом состоянии и устойчивом развитии компании с подробным аналитическим представлением

основным факторов, включительно решающего фактора – нематериальных активов.

Вместо заключения

На этом этапе исследования в качестве результата представляется открытая возможность подачи полной и аналитической информации об основном и решающем факторе развития компании, а именно – нематериальные активы, которые обеспечивают ее конкурентоспособность в данный момент и в перспективе. Вместе с этим, открывается возможность представить финансовое состояние и устойчивое развитие компании посредством 42 единиц целевой информации, представляющих собой 42 клетки предложенной матрицы связи между ключевыми элементами интегрированного отчета и ресурсами / видами капитала (МВ/КЕ/К), которые компания использует для своего функционирования и развития.

Раз в год или периодическое предоставление интегрированных отчетов посредством МВ/КЕ/К дает возможность установить динамику стоимости компании, но это, впрочем, будет предмет уже другого исследования.

Представленный способ оповещения нематериальных активов компании в интегрированном отчете посредством т.н. интеллектуального капитала позволяет представить эти активы подробно и полно. Тема другого исследования – как представить нематериальные активы подробно и полно в качестве элементов интеллектуального капитала.

Литература:

1. Crump, R., Advocating a New approach to Reporting, 2011
2. International Integrated Reporting Committee, Towards Integrated Reporting Communicating Value In The 21st Century
3. Ocean Tomo Intelektual Capital Equity “Ocean Tomo’s intangible assets Market Value study”, 2010

Автор: Лиляна Костадинова Камбурова, кафедра учета и анализа Университета национального и мирового хозяйства, г. София, Болгария

Сфера научных интересов: нематериальные активы, аудит финансовых отчетов, международные бухгалтерские стандарты.

Контакты с автором: L_kamburova@abv.bg

УДК 657
JEL M 41

Любка Камбурова

Университет национального и мирового хозяйства

ВЫЗОВЫ ПЕРЕД ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ ОБ УЧЕТЕ В СВЕТЕ ТРЕБОВАНИЙ НОВОЙ ДИРЕКТИВЫ 2013/34 ЕС ОТ 26 ИЮНЯ 2013 ГОДА

В статье рассматриваются некоторые основные аспекты финансовых отчетов малых и средних предприятий в соответствии с Директивой 2013/34 ЕС Европейского парламента и Совета от 26 июня 2013 г.¹⁷, которые будут иметь отражение на теорию и практику учета.

Ключевые слова: Директива, финансовые отчеты, малые и средние предприятия.

This article studies some of the main aspects of small and medium-size enterprises' financial statements, as described in Directive 2013/34 EC of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 that will affect the accounting theory and practice.

Key words: Directive, financial statements, small and medium-size enterprises

У статті розглядаються деякі основні аспекти фінансових звітів малих та середніх підприємств відповідно до Директиви 2013/34 ЄС Європейського парламенту та Ради від 26 червня 2013 р., що позначається на теорії та практиці обліку.

Ключові слова: Директива, фінансові звіти, малі та середні підприємства.

Введение

Предстоящее транспонирование Директивы 2013/34 ЕС в законы и подзаконные акты предусматривает внесение изменений в нормативную базу Республики Болгарии. Требуется научно и обоснованно выяснить ряд вопросов в ответ на новые требования, содержащиеся в Директиве. Это предполагает улучшение организации системы учета (бухгалтерии) и определения четких шагов при применении ее методологии. Целью настоящей статьи является ознакомление с основными вызовами, стоящими перед учетом в странах – членах Европейского Союза (ЕС), включительно в Республике Болгарии, и вытекающими из принятия и требования

¹⁷ Относительно годовых финансовых отчетов, консолидированных финансовых отчетах и связанных докладах некоторых предприятий и об изменении Директивы 2006/43/ЕО Европейского парламента и Совета и об отмене Директивы 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО Совета, обнародовано в Официальном вестнике ЕС, № 182 от 29.06.2013 г.

транспонирования новой директивы.

Основания для постановки вопроса

18 декабря 2008 г. Европейский парламент принял резолюцию о бухгалтерских требованиях в отношении малых и средних предприятий, в частности, микропредприятий. В ней отмечается, что директивы, касающиеся учета, зачастую весьма обременительны для малых и средних предприятий. Исходя из того, что именно малые и средние предприятия являются "хребтом" экономики ЕС, эта директива направлена на создание облегчений для данной категории фирм в области бухгалтерского учета, но одновременно при соблюдении требования о правильном и честном предоставлении информации в финансовых отчетах. Это подтверждается целью, указанной в директиве, а именно: улучшить целостный подход к предпринимательству и принцип "думай прежде всего о малых" положить в основу определения политики. Применение этого принципа началось с выяснения критериев классификации предприятий – микро, малых, средних и больших. Однако введение единых показателей для всех предприятий ЕС с целью их гармонизации не учитывает развитие экономик отдельных стран – членов ЕС. В соответствии с критериями, указанными в статье третьей директивы, малые предприятия – это предприятия, которые по состоянию на дату баланса не превышают два из трех критериев, в частности: общая сумма баланса – 4 000 000 EUR; оборот нетто – 8 000 000 EUR, и средняя численность персонала в течение финансового года – 50 человек. Эти показатели стали основанием сделать следующее заключение: свыше 90% предприятий в Республике Болгарии являются микро¹⁸ и малыми предприятиями. Объектом данной статьи будут именно эти фирмы – микро и малые, новые требования и облегчения, предусмотренные для них в отношении бухгалтерского учета и содержащиеся в директиве. В то же время следует иметь в виду, что гармонизация и координация национальных правил относительно содержания годовых финансовых отчетов, годовых докладов о деятельности, бухгалтерских принципов, методов

¹⁸ Ст.3, п.1 директивы – микропредприятиями являются предприятия, которые по состоянию на день составления баланса не превышают размеры не менее чем по двум из следующих трех показателей: общая сумма баланса – 350 000 EUR; оборот нетто – 700 000 EUR; средняя численность персонала в течение финансового года – 10 чел.

оценки и др. – все это является хорошей основой для улучшения сопоставимости финансовых отчетов не только в национальных рамках, но и послужит базой для повышения общественного доверия и привлечения иностранных инвестиций.

Требования и облегчения для малых и средних предприятий по годовым финансовым отчетам

1. Требования по годовым финансовым отчетам

Содержание годового финансового отчета (ГФО) для малых и средних предприятий включает: баланс, отчет поступлений и расходов и примечания к финансовым отчетам. ГФО необходимо составлять разумно, они должны давать верное и точное представление об активах, пассивах, финансовом состоянии и результатах деятельности предприятия. В качестве рекомендуемой базы оценки элементов, которые признаются в годовых финансовых отчетах, является покупная цена или производственные расходы, чтобы можно было гарантировать надежность информации, содержащейся в финансовых отчетах. Независимо от принятого основного принципа оценки путем применения исторической цены, допускается использование модели переоценки долговременных активов, с тем чтобы "пользователям финансовых отчетов была предоставлена более точная информация".

В директиве содержатся общие и особые положения в отношении двух основных компонентов финансового отчета – баланс и отчет по поступлениям и расходам (ОПР). Основной принцип – сохранение структуры баланса и ОПР в течение отдельных отчетных периодов. Предписания по структуре баланса и ОПР указываются в приложении от III до IV. Целью ограничения числа вариантов по структуре баланса и ОПР (всего 4) является предоставление возможности потребителям финансовых отчетов лучше сопоставить финансовое состояние предприятий в рамках Европейского Союза.

а) баланс

Малым предприятиям предоставляется возможность составлять сокращенный баланс, включающий только позиции, обозначенные буквами и римскими цифрами (т.е., информация по разделам и группам) и указанные, соответственно, в горизонтальной и вертикальной структуре приложений III и V.

Сокращенный баланс по горизонтальной структуре имеет следующий вид:

Горизонтальная структура баланса¹⁹

Активы	Капитал, резервы и пассивы
А. Записанный невнесенный капитал	А. Капитал и резервы
Б. Расходы по учреждению	І. Записанный капитал
В. Долговременные активы	ІІ. Премии от эмиссий акций
І. Нематериальные активы	ІІІ. Резервы от переоценки
ІІ. Материальные активы	ІV. Резервы
ІІІ. Финансовые активы	V. Прибыль или убыток, перенесенные из предыдущих лет
Г. Кратковременные активы	VI. Годовой результат деятельности
І. Материальные запасы	Б. Провизии
ІІ. Взимания	В. Обязательства
ІІІ. Инвестиции	Г. Накопленные обязательства и поступления для будущих периодов
ІV. Денежные средства в банках и наличными	
Д. Предоставленные авансы и накопленные поступления	

Вертикальная структура баланса идентична горизонтальной. Разница лишь в том, что первоначально представляются активы по разделам и группам, затем пассивы и в конце - собственный капитал предприятия. При вертикальной структуре баланса собственный капитал представляет собой остаточную величину активов после вычета пассивов предприятия.

Вертикальная структура баланса²⁰

А. Записанный невнесенный капитал
Б. Расходы по созданию
В. Долговременные активы
Г. Кратковременные активы
Д. Предоставленные авансы и накопленные поступления

¹⁹ Приложение III директивы

²⁰ Приложение IV директивы

Е. Обязательства: обязательства, подлежащие возврату в срок до одного года
Ж. Кратковременные активы нетто/краткосрочные пассивы
З. Общий размер активов после вычета краткосрочных пассивов
И. Обязательства: обязательства, подлежащие возврату в срок более одного года
Й. Провизии
К. Накопленные обязательства и поступления для будущих периодов
Л. Капитал и резервы

Принятие единого подхода при предоставлении информации по балансу позволяет реализовать одну из качественных характеристик информации, повышающей ее полезность, а именно – возможность для сравнения. Поскольку эта директива относится ко всем предприятиям, подпадающим под классификацию "малые и средние предприятия", в ЕС абсолютно необходимо создать единые формы предоставления информации, которые позволили бы сравнивать данные вне пределов национальной экономики. Для микропредприятий такое обобщенное предоставление информации только по разделам и группа является оправданным, оно не будет противоречить требованию достоверного предоставления. Эти предприятия имеют ограниченный объем деятельности, соответственно, меньший размер активов и источников финансирования. Совокупное предоставление информации по балансу едва ли затруднит потребителей этой информации. В то же время удастся избежать неудобства, связанного с обязательством предоставлять несущественную информацию. Однако более внимательно следует подходить к малым и, особенно, к средним предприятиям. Согласно указанных пороговых критериям, свыше 90% предприятий в Республике Болгарии являются именно такими. В свете облегчений, которые предусматриваются в отношении финансовых отчетов, следует проанализировать, насколько такое обобщенное предоставление будет полезным и достаточным для потребителей финансовых отчетов.

б) отчет по поступлениям и расходам

Малые и средние предприятия могут составлять также сокращенный отчет о поступлениях и расходах. Здесь, однако,

упрощение сведено к следующему:

В структуре ОПР в зависимости от характера расходов (Приложение V) позиции от 1 до 5 (оборот нетто, изменение запасов готовой продукции и незавершенное производство, расходы на приобретение ДА, другие поступления от деятельности и расходы на материалы и внешние услуги) можно объединить в одну позицию – **"результат брутто"**.

В структуре ОПР в зависимости от функционального назначения расходов (Приложение VI) позиции 1, 2, 3 и 6 (оборот нетто, производственные расходы, включительно коррекция по стоимости, брутто прибыль и убытки, другие поступления от деятельности) можно сгруппировать в одну позицию – **"результат брутто"**.

По предложенным двум формам ОПР предоставляется информация об эффективности деятельности предприятия, но по своему содержанию они различаются. В первом анализе расходов, согласно методу "характер расходов", предприятие обобщает расходы, относящиеся к прибыли или убыткам в зависимости от их сущности (например, амортизация, расходы на материалы, транспортные расходы, расходы на персонал, расходы на рекламу) и не перераспределяются по различным функциям предприятия. Этот метод удобный для пользования, потому что нет необходимости в перераспределении расходов на деятельность по функциональным группам. Второй способ анализа по "функциональному назначению расходов" или "себестоимости продаж" группирует расходы в зависимости от их функции как части себестоимости продажи или, например, расходов по продаже или на административную деятельность. По этому методу предприятие показывает себестоимость своих продаж отдельно от других расходов. Данный метод обеспечивает пользователям больше информации, чем классифицирование по сущности расходов, но перераспределение расходов по функциям, возможно, потребует произвольного распределения и предполагает значительный субъективный анализ.

в) примечания к финансовым отчетам

В директиве конкретно указывается содержание примечаний к финансовым отчетам²¹, которое действительно для всех предприятий.

²¹ Ст.16 директивы

Эти примечания представляют собой максимум информации, которую можно затребовать у малых предприятий. Сокращение объема примечаний к финансовым отчетам считается резонным, если учесть то, что для многих предприятий их составление является формальным выполнением нормативным требований. Так что это следует рассматривать как обременяющее для них обстоятельство.

2. Облегчения в годовых финансовых отчетах

Облегчения, предусмотренные для малых и средних предприятий, относятся к обязательству предоставления финансовой информации и уменьшения административного бремени, при этом одновременно гарантируется, что это бремя пропорционально пользе от них.

Вот наиболее важные облегчения, которые предусматриваются для малых и средних предприятий:

а) годовой финансовый отчет состоит из бухгалтерского баланса, отчета о поступлениях и расходах и примечаний. Предоставление подробной информации под формой примечаний для значительной части микро- и малых предприятий является весьма обременяющим, и если исходить из ограниченных информационных потребностей в этих дополнительных сведениях для потребителей, эта информация является излишней. Следовательно, есть основания введения для малых предприятий режима предоставления ограниченной информации. В поддержку этого – выданный Советом финансового учета Великобритании консультативный документ "Пройти через хаос"²². В нем указывается, что хаос в годовых отчетах является проблемой, которой уместная информация затуманивается и для потребителей создаются трудности при нахождении существенной информации об эффективности бизнеса и перспективах успеха в долгосрочном плане. Отмечаются два основных недостатка: несущественное оповещение и пояснительная информация, которая остается неизменной из года в год. В направлении облегчения требований оповещения в пояснительных приложениях работает принятый Советом международных бухгалтерских стандартом в 2009 г. международный стандарт для финансовых отчетов малых и средних

²² The Financial Reporting Council, Cutting clutter, Combating clutter in annual reports, 2011, <http://www.frc.org.uk/getattachment/8eabd1e6-d892-4be5-b261-b30cece894cc/Cutting-Clutter-Combating-clutter-in-annual-reports.aspx>

предприятий - МСФО для МСП (IFRS for SMEs). В Болгарии он все еще не воспринят в качестве базы составления финансовых отчетов, однако требования новой директивы и ее транспонирование в национальное законодательство ставят на повестку дня злободневный вопрос принятия новых бухгалтерских стандартов либо внесения изменений в применяемые ныне в Болгарии Национальные стандарты для финансовых отчетов малых и средних предприятий (НСФОМСП).

б) директивой предоставляется возможность странам – членам ЕС освобождать малые предприятия от обязательства составления доклада о деятельности при условии, что в примечания к финансовым отчетам эти предприятия включают данные, относящиеся к их акциям. Лишь в отношении предприятий, которые являются акционерными обществами, выдвигается требование в примечания к финансовым отчетам включать информацию о приобретенных собственных акциях в случае заключения таковой сделки в отчетный период. Как правило, в доклад о деятельности включается информация, которая выходит за пределы информации, содержащейся в финансовых отчетах, и представляет собой "верный и точный анализ развития хозяйственной деятельности предприятия и его состояния в соответствии с масштабом и сложностью его деятельности". Возникает вопрос, можно ли создать такую информацию и уместна ли она? Для большей части малых предприятий составление доклада о деятельности превратится в формальное выполнение нормативного требования. На наш взгляд, следовало бы освободить малые и средние предприятия от этого потенциального бремени вместе с предусмотренной отменой обязательства предоставлять нефинансовую информацию в докладе о деятельности таких предприятий.

в) с целью облегчения административной тяжести при обнародовании финансовых отчетов директивой рекомендуется разработать электронные системы опубликования, что позволит предприятиям подавать бухгалтерские данные, включительно обязательные финансовые отчеты, только один раз и то в форме, которая будет их делать доступными для множества пользователей. В связи с предоставлением финансовых отчетов поощряется создание гармонизированного электронного формата. Электронное заполнение и однократная подача информации, содержащейся в финансовых отчетах, будут весьма полезными и удобными не только для малых и

средних предприятий. Очень важно создать информационную связь между учреждениями – потребителями (налоговые службы, органы национальной статистики, торговый реестр) сведений, содержащихся в финансовых отчетах, таким образом, чтобы однократная подача этой информации была достаточной. Потому что сейчас приходится многократно подавать одни и те же сведения, но в различные учреждения, а это – большая административная тяжесть.

г) предусматривается отказаться от проведения аудита годовых финансовых отчетов малых предприятий, поскольку аудит может представлять собой значительную административную тяжесть именно для этой категории фирм, и к тому же во многих малых предприятиях одни и те же лица являются как акционерами, так и управляющими, и поэтому нет необходимости в гарантировании достоверности финансовых отчетов третьей стороной. Однако тут, исходя из специфических условий и потребностей пользователей финансовых отчетов, следует быть осторожным: в какой мере отсутствие обязательного аудита и возможной санкции в случае недостоверности предоставляемых сведений лишит именно этих пользователей верной информации.

Директивой предусматриваются также дополнительные облегчения для микропредприятий, кроме тех упрощений, что вводятся для малых фирм. Эти облегчения связаны с освобождением от обязательства составлять примечания под линией баланса, составлять отчет о деятельности и публиковать годовые финансовые отчеты.

Предусмотренные облегчения положительно повлияют на работу малых и средних предприятий, особенно если иметь в виду во многих случаях обременяющие административные требования. Законодательство ЕС в области учета способствует выработке соответствующего баланса между интересами пользователей финансовых отчетов и интересами предприятия – последних не надо нагружать обременяющими требованиями учета. Цель – содействовать этим фирмам при бухгалтерском учете их деятельности, при этом добиваясь сопоставимости финансовых отчетов вне пределов национальной экономики и одновременно гарантируя верность информации, содержащейся в финансовых отчетах об активах, пассивах, финансовом состоянии и результатах деятельности предприятий.

Заключение

Требования и облегчения, которые предусматриваются для финансовых отчетов малых и средних предприятий, являются основными вызовами, стоящими перед национальным законодательством каждой страны – члена ЕС. Транспонирование этой директивы после конструктивной дискуссии профессионалов с учетом национальной специфики должно стать солидной основой формирования нового подхода при создании финансовых отчетов, гарантирующих верность сведений, содержащихся в них, об активах, пассивах, финансовом состоянии и результатах деятельности предприятий. Главное, чтобы эти новые требования были внедрены без обременения малых и средних фирм административной тяжестью.

Литература:

1. Директивы 2006/43/ЕО Европейского парламента и Совета и об отмене Директивы 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО Совета, обнародовано в Официальном вестнике ЕС, № 182 от 29.06.2013 г.

2. The Financial Reporting Council, Cutting clutter, Combating clutter in annual reports, 2011, <http://www.frc.org.uk/getattachment>

Автор: Любка Костадинова Камбурова, кафедра учета и анализа Университета национального и мирового хозяйства, г. София, Болгария

Сфера научных интересов: политика в области учета, аудит финансовых отчетов, международные бухгалтерские стандарты.

Контакты с автором: L.kamburova@abv.bg

УДК 336.64

JEL M 41

Тетяна Ковальчук

Одеський національний економічний університет

ДОСЛІДЖЕННЯ ЗВ'ЯЗКУ МІЖ ОБОРОТНІСТЮ ОБОРОТНИХ КОШТІВ ТА РЕНТАБЕЛЬНІСТЮ АКТИВІВ

В статті проаналізовано фактори впливу на рентабельність активів. Визначено причини зниження оборотності активів підприємства. Розглянуто модель Дюпона на прикладі промислового підприємства. Надано рекомендації щодо збільшення швидкості оборотності коштів.

Ключові слова: рентабельність активів, оборотність коштів, формула Дюпона, рентабельність продаж

In the article analyzes the impacts on return on assets. The reasons of decline in turnover of assets. The Dupont's model as an example of an industrial enterprise. Recommendations for increasing the speed of turnover funds.

Key words: return on assets, reversibility of funds, Dupont's formula, profitability of sales

В статті проаналізовані фактори, впливаючі на рентабельність активів. Определены причины снижения оборачиваемости активов предприятия. Рассмотрена модель Дюпона на примере промышленного предприятия. Предоставлены рекомендации относительно ускорения оборачиваемости средств.

Ключевые слова: рентабельность активов, оборачиваемость, формула Дюпона, рентабельность продаж

Основні тенденції зниження ефективності функціонування промислових підприємств полягають у нерациональному використанні їх оборотних коштів, які, забезпечуючи безперервність процесу виробництва, визначають рівень його ефективності. У сучасних економічних умовах наростаючі кризові явища ставлять нові завдання, з огляду на це необхідно вдосконалювати систему управління оборотними коштами підприємства для визначення необхідного обсягу та ефективної структури їх елементів. В сучасних умовах, для кожного господарюючого суб'єкта важливо оцінити своє конкурентне середовище, а для цього перш за все потрібно бути впевненим у ефективності використання та доцільності структури своїх активів. Одним із таких показників, які адекватно показують реальне становище справ на підприємстві є рентабельність, скоректована на фактори, які інтенсивно та значно впливають на неї. Зокрема, серед усієї сукупності, необхідно виділити рентабельність активів, яка характеризує ефективність використання активів підприємства.

У вітчизняних та закордонній економічній літературі питання визначення рентабельності активів та їх взаємозв'язок з оборотністю коштів розглядалося в працях Лернера Ю.І., Гусейнова Р.М., Болюх М.А., Ізмайлової К.В., Ковалева В.В., Кірейцевої Г.Г. та інших.

Відомо, що оборотні кошти промислових підприємств становлять істотну частку їх активів. Оборотні кошти, задіяні на підприємствах, служать для них найважливішим економічним ресурсом і впливають на результативність роботи. Від ефективності управління оборотними коштами залежать рентабельність і ліквідність підприємств. Зважаючи на це, управління оборотними коштами повинне посідати особливе місце в системі управління промисловими

підприємствами. Важливим завданням фінансового аналізу будь-якого підприємства є пошук «слабких» ланок у його структурі та вибір того чи іншого способу аналізу, який якнайточніше вкаже на ці ланки. Формула Дюпона показує можливість забезпечення доцільного співвідношення між рентабельністю продаж та швидкістю оборотів для регулювання необхідного рівня рентабельності активів. Тобто, модифікована модель Дюпона дає змогу прослідкувати ув'язку показників рентабельності активів з швидкістю обороту оборотних коштів підприємства.

Мета даної статті полягає в обґрунтуванні можливості дослідження зв'язку між оборотністю оборотних коштів підприємства та рентабельністю активів за допомогою застосування багатofакторної моделі фінансової аналізу компанії «Дюпон» (The DuPont System of Analysis)

Історія використання моделі розпочинається у 1919 році і пов'язана з іменем Ф. Д. Брауна (Frank Donaldson Brown) - фінансового аналітика, а пізніше - фінансового директора і виконавчого директора компанії "Дюпон". До цього часу широкого практичного застосування набули показники рентабельності продажів і оборотності активів. Запропонована Брауном модель вперше пов'язувала кілька показників, що наводились у вигляді трикутної структури. У вершині розташовувався коефіцієнт рентабельності сукупного капіталу, як результуючий показник, що характеризує віддачу від коштів, інвестованих у діяльність фірми, а в основі - два факторні показники - рентабельність продажів і оборотність активів [1]. Слід сказати, що теоретичним підґрунтям моделі компанії "Дюпон" була оригінальна концепція взаємопов'язаних показників, вперше сформульована Альфредом Маршалом у роботі "Елементи галузевої економіки" (1898) [2, с.89-90]. Проте, практичне застосування багатofакторних моделей у фінансовому аналізі започаткував саме Ф.Б. Браун.

Менеджери французької компанії "Дюпон" запропонували таблицю, яка дає змогу визначити основні складові елементи показника рентабельності активів (ROA). Вона дозволяє визначити взаємозв'язок між відносним показником результативності підприємства та ресурсами або витратами підприємства. Визначені "слабкі місця" в діяльності підприємства підлягають глибокому

аналізу та обов'язковому виправленню.

У подальшому, ця модель була модифікована таким чином, що в якості результуючого показника став використовуватись коефіцієнт рентабельності активів, а факторами, вплив яких аналізувався, виступали параметри, що характеризують стан операційної та фінансової діяльності підприємства. Тобто елімінування починалось зі стандартної формули рентабельності власного капіталу:

$$ROA = \frac{\text{ЧП}}{\bar{A}},$$

де – ROA – коефіцієнт рентабельності активів;

ЧП – чистий прибуток;

A – середньорічна вартість активів.

Кінцевий вираз становить мультиплікативну факторну модель, яка відображає факт того, що рентабельність активів підприємства знаходиться в прямій залежності від оборотності активів (Об_A):

$$ROA = \frac{\text{ЧП}}{\bar{A}} = \frac{\text{ЧП}}{\bar{A}} \times \frac{\text{ДР}}{\text{ДР}} = \frac{\text{ЧП}}{\text{ДР}} \times \frac{\text{ДР}}{\bar{A}} = ROS \times Об_A$$

де – ДР – дохід від реалізації продукції, робіт, послуг;

ROS – коефіцієнт рентабельності продаж;

Об_A – коефіцієнт оборотності активів.

Перед тим, як використати для розрахунків модель компанії “Дюпон”, необхідно обґрунтувати нормативні значення для кожного з факторних показників. При цьому теоретично задовільний рівень результуючого показника - коефіцієнту рентабельності активів - визначатиметься як добуток двох нормативних значень факторних показників моделі.

• Коефіцієнт рентабельності продажів. Деякі автори рекомендують використовувати у якості нормативним значенням для даного коефіцієнту середньогалузевий рівень норми прибутку. Однак, у вітчизняній практиці, отримати його значення, особливо оперативно, вкрай складно. Заслуговує на увагу пропозиція, застосовувати, як орієнтир рівня рентабельності продажів, облікову ставку національного банку за відповідний період [3, с.451]. Середньозважена облікова ставка НБУ за останні роки становила - 8,2% у 2007 році, 11,5% - у 2008 році, 11,2% - у 2009 році, 9,7% - у 2010 році, 7,75% - у 2011 році, 7,25% - у 2012 році, 6,75% - у 2013 році та 11,5% - у 2014 році (за період січень-вересень

2014 року) [4]. Тому, на мій погляд, в якості нормативного рівня коефіцієнту рентабельності продажів можна використовувати показник, що дорівнює середньозваженій обліковій ставці НБУ.

- Коефіцієнт оборотності активів. Деякі автори обґрунтовують нормативне значення показника для промислових підприємств більшості галузей на рівні, не меншому 2,5 [5, с.451; 6, с.367].

Таким чином, для коефіцієнту рентабельності активів промислового підприємства можна запропонувати нормативний рівень, що становить: $7,75 \times 2,5 = 19,38$ (для 2012 року) та $6,75 \times 2,5 = 16,88$ (для 2013 року). При необхідності отримання нормативних показників для попередніх років, слід внести відповідні корективи. Однак, аналізуючи діяльність підприємства, недостатньо обмежитись порівнянням фактичного рівня розглянутого коефіцієнту із нормативним значенням. Коефіцієнт рентабельності активів має розглядатись як своєрідний інтегральний показник ефективності управління підприємством, тому окремо досліджуються усі розглянуті факторні показники моделі, тенденції їх змінення та впливу на результуючий показник [8, с. 86].

Окрім формування таблиці Дюпона на певну дату, доцільно її заповнення через певні проміжки часу - це дасть змогу наочно оцінити причини зміни як рентабельності активів, так і формуючих його рентабельності продажу та оборотності активів.

Рентабельність активів характеризує ефективність використання майна підприємства. Він обчислюється шляхом ділення величини фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування) на всі активи підприємства та множення на 100%. Мінімальний розмір рентабельності активів підприємства повинен перевищувати 1%. Теоретична база формули рентабельності активів полягає в тому, що на доходи підприємства впливає те, який одержано прибуток та який обсяг реалізації у нього саме за таких активів.

Рентабельність продажу показує, який прибуток отриманий у розрахунку на одну грошову одиницю обороту або скільки відсотків займає прибуток у чистому доході. Переваги цього показника рентабельності полягають у його простоті, ясності, зручності в користуванні, але за цим показником не можна мати судження про ефективність наявних ресурсів. Показник рівня рентабельності стосовно обсягу продажу орієнтує підприємство на реалізацію продукції з високими торговими надбавками, що в умовах ненасиченого ринку

призводить до звуження асортименту та погіршення задоволення попиту населення.

Ефективне використання оборотних коштів визначається їхньою оборотністю. Прискорення оборотності оборотних коштів має велике значення для забезпечення стабільності фінансового стану:

- прибуток і обсяг реалізованої продукції безпосередньо залежать від швидкості обороту;
- від швидкості обороту залежить розмір річного обороту, оскільки підприємство, що має невеликий обсяг оборотних коштів, але ефективно їх використовує, здатне робити такий же оборот, як і підприємства з великим обсягом засобів, але меншою швидкістю обороту;
- з оборотністю пов'язана відносна величина витрат, зменшення яких знижує собівартість одиниці продукції;
- прискорення обороту на тій або іншій стадії кругообігу засобів веде до прискорення на інших стадіях.

Якщо виробництво і реалізація продукції є збитковими, то прискорення оборотності засобів веде до погіршення фінансових результатів і “проїдання” капіталу. Зі сказаного випливає, що потрібно прагнути не лише до прискорення руху капіталу на всіх стадіях кругообігу, а й до його максимальної віддачі, що виражається в збільшенні суми прибутку на одну гривню капіталу.

Проаналізуємо вплив, кожного з розглянутих факторів на динаміку результуючого показника - коефіцієнту рентабельності активів. Це зручно зробити за допомогою прийому ланцюгових підстановок (табл.1) [10; 34-35].

Таблиця 1

Аналіз впливу факторів на рівень рентабельності активів
 ПАТ "Вінницька кондитерська фабрика" у 2012-2013 роках

Фактори	Підстановки	Взаємозв'язок факторів		R _{активів}	Вплив фактора
		Коефіцієнт рентабельності продаж	Коефіцієнт оборотності		
-	2012 р.	0,2266	0,194	0,0439	-
Коефіцієнт рентабельності продаж	I	0,1421	0,194	0,0276	-0,0163
Коефіцієнт оборотності	2013	0,1421	0,228	0,0324	0,0048

Як свідчать дані табл. 1, коефіцієнт рентабельності активів Публічного акціонерного товариства "Вінницька кондитерська фабрика" у 2013 році становив 4,39%, збільшившись на 1,15% по відношенню до рівня 2012 року – 3,24%. При цьому, показники 2012 та 2013 років не відповідали нормативним запропонованим показникам 19,38% та 16,88% відповідно. У зв'язку з тісною залежністю показника рентабельності активів та оборотністю оборотних коштів у найбільшому ступені зростання результативного показника пов'язане з збільшенням швидкості оборотності активів на 0,48%. Однак негативно вплинуло на результуючий показник зниження коефіцієнта рентабельності продаж. Внаслідок цього, коефіцієнт рентабельності активів Публічного акціонерного товариства "Вінницька кондитерська фабрика" за 2013 рік знизився на 1,63% порівняно із попереднім роком.

Отже, одним із найважливіших показників, що впливають на рентабельність активів підприємства є оборотність оборотних коштів, що відображає зокрема модель Дюпона, пришвидшуючи оборотність своїх активів, підприємство відповідно підвищує рентабельність своїх активів. Однак, наявність значної кількості позаоборотних активів, як і сталось у випадку з Публічним акціонерним товариством "Вінницька кондитерська фабрика", значно зменшує коефіцієнт рентабельності активів. Тісний зв'язок між оборотністю та рентабельністю активів, відображає об'єктивну необхідність підприємству створювати ефективну структуру капіталу для раціонального використання активів.

Формування і використання оборотних коштів тісно пов'язана з фінансовою діяльністю підприємства. Отже, від якості управління оборотними коштами залежить безперервність процесу виробництва та реалізації продукції, рентабельність підприємства, його платоспроможність і фінансові результати. У зв'язку з цим, для підвищення рентабельності активів, підприємствам можна запропонувати такі основні напрямки управління оборотними активами: скорочення матеріальних запасів на складах за рахунок зниження наднормативних запасів сировини, внаслідок поліпшення постачання, за рахунок зниження норм витрат сировини на одиницю продукції; зменшення тривалості циклу виробництва продукції за рахунок застосування нової техніки і технології, підвищення продуктивності праці; скорочення залишків нереалізованої продукції через прискорення реалізації, підвищення ефективності роботи служби маркетингу;

удосконалення асортименту і підвищення якості продукції. Важливим елементом також є вдосконалення та виведення оптимальної структури оборотних та необоротних активів підприємства, так як останні суттєво понижують показники рентабельності, та залученості коштів в оборот.

Література:

1. Характеристика багатофакторної моделі Дюпон [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://www.dist-cons.ru/modules/DuPont/section3.html#top>
2. Гусейнов Р.М. История экономических учений. Учебник / Р.М. Гусейнов, Ю.В. Горбачева, В.М. Рябцева - М. - Новосибирск: ИНФРА-М - Сибирское соглашение, 2000. - 340 с.
3. Лернер Ю.И. Бизнес-планирование предпринимательской деятельности в условиях неопределенности и рисков / Ю.И. Лернер - Харьков: Фактор, 2006. - 480 с.
4. Динаміка облікової ставки НБУ [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=53647&cat_id=44580
5. Фінансовий менеджмент: Навч. посіб. / За ред. Г.Г. Кірейцева. - К: ЦУЛ, 2002. - 496 с.
6. Болюх М.А. Економічний аналіз: Навчальний посібник / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатов; За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. - К.: КНЕУ, 2001. - 540 с.
7. Измайлова К.В. Фінансовий аналіз: Навч. посіб / К.В. Измайлова - К.: МАУП, 2000. - 152 с.: іл. - Бібліогр.: с.142-144.
8. Д.Н. Паталаха Анализ эффективности использования активов в условиях угледобывающих предприятий/ Палатаха Д.Н.// Сборник Московского государственного горного университета. - 2006. - №1. - С. 85-87.
9. Губина О.В. Диагностика финансовой деятельности и прогнозирование перспектив развития бизнеса на основе многофакторных моделей рентабельности/ О.В. Губина, Т.В. Рязанцева// Сборник Орловского государственной института экономики и торговли. - 2012. - №5. - С. 15-18.
10. Павлоцький В.Я. Оцінка рівня конкурентоспроможності туристичних підприємств за допомогою багатофакторної моделі фінансового аналізу компанії "Дюпон"/ В.Я. Павлоцький// Вісник Хмельницького національного університету. - 2011. - №6. - С. 32-36.
11. Річна фінансова звітність підприємства Публічне акціонерне товариство "Вінницька кондитерська фабрика" за 2012-2013 роки [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://smida.gov.ua/db/emitent/report/year/xml/show/33987>

Автор: Ковальчук Тетяна Олександрівна, студентка 41 гр. фінансово-економічного факультета Одеського національного економічного університету, м. Одеса, Україна

Сфера наукових інтересів: фінанси підприємства, бюджет, податкова система, фінансовий аналіз

Зв'язок з автором: tetyanakovalchuk@mail.ua

УДК 336
JEL M 41

Ольга Курієнко
Хмельницький національний університет

АДАПТОВАНІСТЬ МОДЕЛЕЙ ПРОГНОЗУВАННЯ БАНКРУТСТВА ДО ОКРЕМОЇ ЛАНКИ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Досліджено різні дискримінантні моделі діагностики банкрутства. Проведений вертикальний аналіз продемонстрував велику амплітуду у висновках щодо ймовірності банкрутства окремого суб'єкта господарювання. Жодного року всі моделі не дали однозначної відповіді стосовно фінансового стану підприємства. Подібні результати дослідження лише поглибили ситуацію тих суб'єктів вибірки, де і так невизначені тенденції розвитку та функціонування, і не змінили курсу існування перспективних.

Зроблені узагальнені висновки і зауваження стосовно адаптованості моделей прогнозування банкрутства до вибраних підприємств.

Ключові слова: підприємство, банкрутство, модель, інтегральний показник, критерій оцінки.

Investigational different discriminant of model of diagnostics of bankruptcy. The conducted vertical analysis showed large amplitude in conclusions in relation to probability of bankruptcy of separate subject of ménage. Not a single year all models gave an unambiguous answer in relation to the financial state of enterprise. The similar results of research deepened the situation of those subjects of selection only, where and so indefinite progress and functioning trends, and did not change the course of existence of perspective.

The done generalized conclusions and remarks are in relation to adapted of models of prognostication of bankruptcy to the chosen enterprises.

Keywords: enterprise, bankruptcy, model, integral index, criterion of estimation.

Исследовано разные дискриминанте модели диагностики банкротства. Проведенный вертикальный анализ продемонстрировал большую амплитуду в выводах относительно вероятности банкротства отдельного субъекта ведения хозяйства. Ни одного года все модели не дали однозначного ответа относительно финансового состояния предприятия. Подобные результаты исследования лишь углубили ситуацию тех субъектов выборки, где и так неопределенные тенденции развития и функционирования, и не изменили курса существования перспективных.

Сделанные обобщенные выводы и замечания относительно адаптированности моделей прогнозирования банкротства к выбранным предприятиям.

Ключевые слова: предприятие, банкротство, модель, интегральный показатель, критерий оценки.

Кожна сфера життя, окремий вид економічної діяльності, будь-який територіальний регіон мають свої особливості, специфіку і керуються, насамперед, власними господарськими інтересами. Харчова промисловість – це одна з провідних структурних ланок агропромислового комплексу, що найбільш динамічно розвивається на теренах України. Забезпечення населення продуктами харчування в повному асортименті і достатніх обсягах ще раз підкреслює провідну роль харчової промисловості як гаранта первинних потреб громадян, продовольчої безпеки країни (характеризує її економічну стійкість і політичну незалежність). Але, перебуваючи в умовах постійного жорсткого контролю, регуляції і обмежень з боку держави, перед представниками саме цього сектора бізнесу постає безліч завдань і не завжди популярних питань. Наприклад, цукрова галузь України є однією з найважливіших у харчовій промисловості, маючи значні потужності виробництва, здійснюючи вагомий вплив на діяльність інших галузей промисловості (насамперед, кондитерську галузь) та формуючи експортний потенціал. Проте високі виробничі витрати (іноді перевищують ринкові ціни), зменшення внутрішнього попиту внаслідок зростання імпорту, нерозвиненість зовнішніх ринків збуту, а головне недостатня підтримка науково-дослідних робіт та розробок (відсутність належних інструментів оцінки діяльності) лише призводять до занепаду, а часом і повного банкрутства вітчизняних підприємств цієї галузі.

Тому вчасне реагування (правильний вибір моделі щодо прогнозування банкрутства) і вияв чутливості суб'єкта господарювання до економічних змін є першочерговим завданням з метою його подальшої життєдіяльності та існування на ринку виробництва продуктів споживання. Беручи до уваги аспект доступності і публічності звітної документації підприємств, актуальними є саме дискримінантні моделі діагностики їх фінансового стану. Адже саме цей вид моделей не вимагає складних обчислень, спеціальних знань, а всі розрахунки зводять до операції суми кількох найбільш вагомих параметрів з відповідними коефіцієнтами.

З метою оцінки роботи господарюючих суб'єктів для різних країн світу розроблено низку дискримінантних багатофакторних моделей з вимогою класифікації підприємств за рівнем ймовірності банкрутства. Отже, першу дискримінантну модель розробив у 1968 р.

Альтман на основі аналізу даних 66 підприємств США [1]. Пізніше у 1983 р. Альтман дещо переглянув свої розробки і запропонував п'ятифакторну модель прогнозування банкрутства для суб'єктів, які не котирують свої акції на біржі. У світовій практиці відомі також такі моделі прогнозування банкрутства, як критерій Спрінгейта та коефіцієнт Бівера для США, Ліса, Таффлера і Тішоу для Великобританії, Конана і Гольдера для Франції, Давидової, Белікова, Сайффуліна і Кадикова для Росії, Терещенка для України тощо [2], [3], [6]–[9]. Зрозуміло історичний пошук не вичерпує їх перелік. Проте використання цих моделей у вітчизняних умовах призводить до отримання істотно викривлених результатів.

Метою статті є перевірка адаптованості моделей прогнозування банкрутства до окремої ланки підприємств в одному регіоні.

Об'єктом дослідження була обрана фінансово-статистична звітність за 2008 - 2012 роки 7 підприємств з виробництва цукру харчової промисловості Хмельницької області. Основні показники фінансової діяльності суб'єктів господарювання (параметри), які з відповідними коефіцієнтами включалися до кожної вибраної моделі оцінки ймовірності банкрутства, розраховані з використанням відповідної інформації, що розміщується на інтернет-сайті Державного агентства з розвитку фондового ринку України [12].

Отже, усі розбіжності і неоднозначність у висновках щодо фінансової діяльності кожної одиниці вибірки проаналізуємо на прикладі ПАТ "Шепетівський цукровий комбінат" (таб. 1).

Таблиця 1

Моделі оцінки ймовірності банкрутства ПАТ "Шепетівський цукровий комбінат" за 2008 - 2012 рр. (інтегральний показник)

Назва моделі	Інтегральний показник					Граничне значення ймовірності банкрутства
	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	
<i>Альтмана (2-о факторна)</i>	-1,395	-1,21	-1,127	-0,962	-0,658	> -0,3
<i>Альтмана (5-и факторна 1983 р.)</i>	0,79	0,62	1,27	0,09	-0,23	< 1,23
<i>Спрінгейта</i>	0,834	0,995	1,406	0,24	-0,009	< 0,862
<i>Ліса</i>	0,03	0,032	0,032	0,007	-0,018	< 0,037
<i>Таффлера і Тішоу</i>	0,31	0,32	0,4	0,18	0,14	> 0,3 < 0,2
<i>Коефіцієнт Бівера</i>	-0,116	-0,031	0,135	-0,036	-0,023	< 0,17

Продовження табл. 1

<i>Давидової і Бєлікова</i>	-2,48	7,62	5,75	-18,85	0,31	< 0 (0; 0,18) (0,18; 0,32) (0,32; 0,42) > 0,42
<i>Сайфулліна і Кадикова</i>	-9,067	0,951	-0,126	-12,44	-7,17	< 1
<i>Терещенка</i>	-1,34	-1,38	2,67	-17,62	-6,61	< 0 [0; 1] [1; 2] > 2

За двофакторною моделлю Альтмана (найбільш проста з методик діагностики банкрутства підприємства) ПАТ "Шепетівський цукровий комбінат" з 2008 р. до 2012 р. перебувало у стадії малої загрози ймовірності банкрутства, хоча поступово, з кожним роком, інтегральний показник наближався до межі $-0,3$ (якщо $-0,3 \leq Z_a \leq 0,3$, то можливість банкрутства середня). Так, якщо у 2008 р. цей показник склав $-1,395$, то вже у підсумку 2012 р. він піднявся до рівня $-0,658$ і цим самим дещо послабив фінансову стійкість суб'єкта господарювання.

Хоча і дуже доречно в умовах обмеженого обсягу інформації використання двофакторної моделі Альтмана, проте остання не є достатньо точною. Адже модель не враховує впливи інших важливих показників, таких як рентабельність, забезпеченість власними коштами, показників ділової активності [11]. Згідно зі структурою моделі, вона може бути адекватною, коли всі згадані фінансові показники є суттєво меншими нормативних значень, що означає практичне припинення функціонування підприємства.

Аналіз діяльності ПАТ "Шепетівський цукровий комбінат" з 2008 р. до 2012 р. за п'ятифакторною моделлю Альтмана (1983 р.) вже говорить про високу ймовірність банкрутства підприємства в розрізі 2008 - 2009 рр. та 2011 - 2012 рр. і про його малу ймовірність банкрутства у 2010 р. (таб. 2). Так незначне падіння інтегрального показника у 2009 р. компенсується вирівнюванням ситуації у 2010 р. (показник подолав межу $1,23$, за якою починається покращення ситуації щодо фінансової стабільності), та вже у 2011 р. спостерігається різкий стрибок показника вниз з такою ж тенденцією і в 2012 р.

Таблиця 2

Моделі оцінки ймовірності банкрутства
 ПАТ "Шепетівський цукровий комбінат" за 2008 - 2012 рр. (рівень)

Назва моделі	Ймовірність банкрутства				
	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.
<i>Альтмана (2-о факторна)</i>	мала	мала	мала	мала	мала
<i>Альтмана (5-и факторна 1983 р.)</i>	висока	висока	низька	висока	висока
<i>Спрінгейта</i>	велика	невелика	невелика	велика	велика
<i>Ліса</i>	існує загроза	існує загроза	існує загроза	існує загроза	існує загроза
<i>Таффлера і Тішоу</i>	невелика	невелика	невелика	велика	велика
<i>Коефіцієнт Бівера</i>	велика	велика	велика	велика	велика
<i>Давидової і Бєлікова</i>	максимальна	мінімальна	мінімальна	максимальна	середня
<i>Сайфулліна і Кадикова</i>	велика	велика	велика	велика	велика
<i>Тереценка</i>	напівбанкрут	напівбанкрут	мінімальна	напівбанкрут	напівбанкрут

За моделлю Спрінгейта у 2008 році підприємство вважалося потенційним банкрутом (інтегральний показник був дещо меншим граничного значення). Проте вже у 2009 - 2010 рр. ймовірність загрози банкрутства стала невеликою. Різке відхилення показника від межі у 2011 та 2012 рр. знову перевело суб'єкт в категорію потенційних банкрутів. Неоднозначність пояснюється тим, що дана модель більш придатна для оцінювання кредитоспроможності підприємств.

ПАТ "Шепетівський цукровий комбінат" з 2008 р. до 2012 р. за чотирифакторною моделлю Ліса постійно перебувало під загрозою банкрутства. Проте потрібно зауважити, що в умовах вітчизняної економіки це дещо спотворений результат, оскільки значний вплив на підсумковий показник має прибуток від продажів. Також у моделі не враховуються інші види діяльності підприємства та процес оподаткування [5].

У моделі Таффлера і Тішоу під час прогнозування банкрутства віддається перевага показникам ліквідності, короткострокової та довгострокової заборгованості, платоспроможності. За такого підходу розрахунки продемонстрували непогані довгострокові перспективи і невелику ймовірність банкрутства підприємства у 2008 - 2010 рр. та хиткий фінансовий стан у 2011 - 2012 рр.

За міжнародними стандартами значення коефіцієнта Бівера має

знаходиться в інтервалі 0,17 - 0,40, коли рівень платоспроможності підприємства оцінюється як середній. Динаміка коефіцієнта Бівера щодо оцінки фінансового стану ПАТ "Шепетівський цукровий комбінат" за 2008 - 2012 рр. свідчить про його незначне наближення (стрімке лише у 2010 році) до граничного значення 0,17, за яким вже йде середній рівень платоспроможності підприємства.

У моделі Давидової і Белікова динаміка інтегрального показника ймовірності банкрутства ПАТ "Шепетівський цукровий комбінат" з 2008 р. до 2010 р. свідчить про його помітне збільшення і наближення до граничного значення 0,42, вище якого банкрутство стає мало ймовірним. Стрімко погіршується ситуація у 2011 р., коли підприємство переходить відразу у стадію потенційного банкрута, з помітною компенсацією втрачених позицій у 2012 р. У цій моделі, як і в інших, не врахована організаційно-технічна специфіка, ринкова ніша суб'єкта господарювання.

Розглядаючи модель за Сайфуліним, можна теж побачити деякі недоліки, бо методика побудована на використанні тільки бухгалтерської звітності. Адже за весь відрізок часу інтегральний показник так і не перевищив граничне значення 1, що свідчить про незадовільний фінансовий стан підприємства з 2008 р. до 2012 р. Спостерігається розбіжність з оцінками інших моделей.

За моделлю Терещенка ПАТ "Шепетівський цукровий комбінат" у 2008 - 2012 рр. був напівбанкрут (лише у 2010 р. підприємство вважалося фінансово стійким, банкрутство йому не загрожувало). Саме дискримінантна модель Терещенка має значні переваги над традиційними методиками, бо враховує галузеві особливості підприємства. Але це не виправдовує її дещо зміщені оцінки. У моделі зроблено акцент на зменшенні помилкового віднесення фінансово неспроможних підприємств до групи стійких. Така асиметричність має на меті застерегти інвестора від ризикового вкладання коштів, але знижує точність прогнозу в цілому. Іншим суттєвим недоліком цієї моделі є широкий інтервал невизначеності [4], [10].

Вертикальний аналіз (табл. 2) продемонстрував велику амплітуду у висновках щодо ймовірності банкрутства ПАТ "Шепетівський цукровий комбінат" з 2008 р. до 2012 р. Жодного року всі моделі не дали однозначної відповіді стосовно фінансового стану підприємства. Подібні результати дослідження лише поглибили

ситуацію тих суб'єктів вибірки, де і так невизначені тенденції розвитку та функціонування. Адже для перспективного підприємства деякі похибки в оцінках істотно не вплинуть на його існування в майбутньому.

Оскільки зарубіжні моделі розроблялися з використанням вибірових сукупностей підприємств інших країн, то враховані параметри та акцент їхнього впливу на ймовірність банкрутства істотно відрізняються від вітчизняних (будувалися в площині теорії та практики країн із розвиненим ринком). У них відсутні рекомендації щодо ефективності використання в тому чи іншому секторі бізнесу.

Щоб уникати таких непорозумінь, систему показників для моделей потрібно формувати не в аналітичний спосіб, а з використанням математичного апарату. Адже саме це дасть змогу врахувати всі специфічні риси, характерні для певної галузі у конкретному часовому вимірі та в полі зору національної економіки. Обов'язково все має бути підкріплене якістю фінансово-звітної документації та ступенем інформативності статистичних даних і коефіцієнтів, на які спиратимуться моделі.

Література:

1. Altman E. Financial Ratios, Discrimination Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy // *Journal of Finance*. – 1968. – September. – Pp. 589–610.
2. Антикризове управління підприємством: Навч. посібник/ С.Я. Салига, Н.В. Даций, С.О. Корецький, Н.В. Нестеренко. – К.: ЦНЛ, 2006. – 274 с.
3. Гребенікова О.В., Соломянова-Кирильчук К.О. Дискримінантна модель діагностики неплатоспроможності українських підприємств машинобудівної галузі// *Фінанси України*. – 2007. – №12. – С. 129–137.
4. Гриценко Л.Л., Боярко І.М., Губар А.А. Дискримінантна модель діагностики банкрутства малих підприємств// *Актуальні проблеми економіки*. – 2009. – №5 (95). – С. 256–262.
5. Матвійчук А. Діагностика банкрутства підприємств// *Економіка України*. – 2007. – №4. – С. 20–28.
6. Москаленко В.П., Пластун О.Л. Комплексна оцінка фінансового стану підприємства як основа для діагностики його банкрутства// *Актуальні проблеми економіки*. – 2006. – №6. – С. 180–192.
7. Овчинникова Т.И., Пахомов А.И., Булгакова И.Н. Методы финансово-экономической диагностики банкротства предприятий// *Финансовый менеджмент*. – 2005. – №5. – С. 42–54.
8. Пластун О.Л. Аналіз кількісних методик прогнозування банкрутства підприємства та обґрунтування необхідності розробки сучасних вітчизняних аналогів// *Вісник Української академії банківської справи*. – 2005. – №2. – С. 101–107.

9. Терещенко О.О. Антикризове фінансове управління на підприємстві: Монографія. – 2-ге вид., без змін. – К.: КНЕУ, 2006. – 268 с.

10. Терещенко О.О. Дискримінантна модель інтегральної оцінки фінансового стану підприємства// Економіка України. – 2003.– №8. – С. 38–45.

11. Турило А.М., Святенко С.В. Інформаційна логіко-економічна модель прогнозування кризових явищ на промислових підприємствах України// Актуальні проблеми економіки. – 2011.– №10(124). – С. 305–318.

12. <http://www.smida.gov.ua/>

Автор: Куріненко Ольга Василівна, аспірант кафедри економіки підприємства і підприємництва, старший викладач кафедри вищої математики та комп'ютерних застосувань Хмельницького національного університету, м. Хмельницький, Україна.

Сфера наукових інтересів: прикладні задачі моделювання економічних процесів, теорія нечітких множин.

Зв'язок з автором: olga_ku81@mail.ru

УДК 657
JEL M 41

Марина Кухар
Національний університет водного господарства та природокористування

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ВАЖЛИВА СКЛАДОВА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ

У статті досліджено процес становлення та теоретичні аспекти управлінського обліку, його зв'язок з обліково-аналітичним забезпеченням економічної безпеки підприємств.

Ключові слова: управлінський облік, економічна безпека, обліково-аналітична система, обліково-аналітичне забезпечення управління.

In the article is explored the process of formation and theoretical aspects of management accounting, its relationship with the accounting and analytical support of economic security of enterprises.

Keywords: management accounting, economic security, accounting and analytical system, accounting and analytical support of management.

В статье исследован процесс становления и теоретические аспекты управленческого учета, его связь с учетно-аналитическим обеспечением экономической безопасности предприятий.

Ключевые слова: управленческий учет, экономическая безопасность, учетно-аналитическая система, учетно-аналитическое обеспечение управления.

В умовах функціонування жорсткої конкуренції підприємство як відкрита система існує в складному, нестабільному середовищі під впливами дестабілізуючої дії непередбачуваних зовнішніх та внутрішніх факторів. Розробка концепції економічної безпеки на підприємстві передбачає виявлення, облік і пошук шляхів подолання чи послаблення впливу факторів ризику з метою недопущення їх перетворення в загрози.

Найважливіший напрям формування системи економічної безпеки підприємства – це створення дієвого механізму безпеки, яким є бухгалтерський облік та аналіз. Поєднання облікових та аналітичних операцій в один процес являє собою систему обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством.

Проблема обліково-аналітичного забезпечення процесу управління знаходиться у площині наукового дослідження та перебуває у просторі підвищеної уваги таких вітчизняних та зарубіжних науковців, як С.П. Барановська, Т.М. Безродна, Л.В. Гнилицька, Г.Г. Кірейцев, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Р.П. Юзва та інші.

Актуальність проблеми вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень з метою розв'язання економічних проблем зумовлена сучасним станом національної економіки.

Бухгалтерський облік є однією з основних функцій управління, спрямованою на забезпечення економічної безпеки підприємства, і саме бухгалтерський облік виключає можливість прямих розкрадань без встановлених законом наслідків, створює інформаційні умови для здійснення контролю за доцільністю і законністю використання ресурсів в превентивному, поточному і наступному режимах, сприяє запобіганню реалізації загроз, які зменшують економічну стійкість підприємств.

Управлінські рішення повинні ґрунтуватися на точних розрахунках, глибокому та всебічному аналізі. Аналіз – функція, яка за допомогою аналітичних і економіко-математичних методів досліджує наявність, структуру, динаміку економічних показників, вивчає ефективність їх використання, розглядає вплив різних факторів на

фінансовий стан підприємства.

Найбільш достовірними та доступними є дані фінансового обліку, однак вони не є повними, оперативними та достатніми для прийняття рішень, що й обумовило організаційний і методичний поділ на фінансовий та управлінський у більшості країнах світу. Окремі елементи управління обліку виникли та почали застосовуватись на підприємствах у США в кінці XIX на початку XX ст. в період швидкого розвитку виробництва, зміни технологій, укладання внутрішніх та комерційних зв'язків. Зарубіжні вчені Р. Ентоні, К. Друрі, А. Нідлз та Дж. Фостер у визначення управлінського обліку вкладають поняття, що прийняте Американською асоціацією бухгалтерів, а саме: управлінський облік – це процес ідентифікації інформації, обчислення і оцінки показників і надання даних користувачам інформації для вироблення, обґрунтування і прийняття рішень [4, с. 295].

Управлінський облік сучасної форми набув завдяки працям американського вченого-бухгалтера Роберта Ентоні. Цей облік виник внаслідок недоліків традиційної бухгалтерії. Було очевидно, що бухгалтерська звітність не може бути придатною для управління підприємством, так як вона хронічно старіє і в силу цього втрачає оперативність. Кожне завдання, що постає перед управлінням, потребує специфічних методологічних підходів, при цьому оцінка відповідних показників залежить від мети, що поставлена перед виконавцем. Тому менеджер створює власний облік, де керується методикою Ч.Т. Хорнгрена, відомою як програма «п'яти кроків» [9, с. 20]. Управлінський облік є подальшим поглибленням, деталізацією даних бухгалтерського, фінансового обліку в частині затрат та доходів діяльності підприємства. Адже управлінський облік значно ширший, ніж просто бухгалтерський.

В Україну термін «управлінський облік» прийшов у 1990-ті, разом з першими підручниками західних авторів. Однак, сама діяльність, що входить до предмету управлінського обліку, була досить добре розвинена в умовах доринкової радянської економіки. Особливо широкого поширення набули методи обробки інформації про витрати виробничого підприємства і нормування. Проте, значна частина цього інформаційного обороту використовувалася лише з метою звітності перед вищими державними органами, але аж ніяк не

для прийняття управлінських рішень.

Існує два основних підходи до трактування поняття «управлінський облік». Прихильники першого підходу (Дж. Фостер., С.Ф. Голов, А.М. Кузьмінський, М.Р. Лучко, Д.А. Панков та інші) вважають, що управлінський облік – це підсистема, яка життєво необхідна сучасному підприємству. Прихильник другого підходу Ж.Ришар не виділяє управлінський облік в окремий вид обліку та стверджує, що він є різновидом динамічної концепції обліку [6, с.13].

Управлінський облік здатен виступати джерелом забезпечення спеціалістів з економічної безпеки достовірною та об'єктивною інформацією при оцінюванні впливу підприємницьких ризиків на стан капіталу підприємства, аналізі ситуації, що склалася у внутрішньому та зовнішньому середовищі, плануванні заходів з упередження виявлених загроз, визначенні ефективності функціонування підрозділу економічної безпеки [3, с.186] та одночасно й сам виступає інструментом контролю та аналізу в системі економічної безпеки.

Надзвичайно важливу роль у функціонуванні системи управління підприємством відіграє система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту, реагуючи на зміни зовнішнього та внутрішнього середовища та забезпечуючи взаємодію різних структурних підрозділів.

Поняття обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю підприємства є ширшим за поняття обліково-аналітичної інформації. Проведемо аналіз наукових підходів до визначення понятійного апарату елементів системи обліково-аналітичного забезпечення, а саме: «забезпечення», «обліково-аналітична система» та «обліково-аналітичне забезпечення».

Отже, забезпечення – це сукупність заходів і засобів, а також створення умов, які сприяють нормальному перебігу економічних процесів, підтриманню стабільного функціонування економічної системи та її об'єктів, запобіганню внутрішнім та зовнішнім загрозам діяльності [7, с. 67]. Разом з тим забезпечення означає виконання, гарантування здійснення процесу постачання обліково-аналітичної інформації системі управління. В це поняття має включатися комплекс дій з підготовки обліково-аналітичної інформації, а саме процес її підготовки.

У найширшому розумінні, обліково-аналітична система – це

система, що ґрунтується на даних оперативного, статистичного, фінансового і управлінського обліку, включаючи оперативні дані, і використовує для економічного аналізу статистичну, виробничу, довідкову та інші види інформації. Тому обліково-аналітична система виконує збір, опрацювання та оцінку всіх видів інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень на макро- і мікрорівнях. Система обліково-аналітичного забезпечення є складовою загальної системи управління. Її суть полягає в об'єднанні облікових та аналітичних операцій в один процес, виконання оперативного мікроаналізу, забезпеченні безперервності цього процесу і використанні його результатів для формування рекомендацій для прийняття управлінських рішень. Загальну методологію і нормативні положення обліку і аналізу удосконалюють для раціонального використання в єдиній обліково-аналітичній системі [8, с.499].

Основні завдання обліково-аналітичної системи на підприємстві можна звести до таких:

- планування діяльності підприємства, зокрема господарських операцій; видів діяльності (операційної, інвестиційної, фінансової, податкової); центрів відповідальності та підприємства загалом;
- облік господарських операцій за цільовими напрямками на базі бухгалтерського обліку з додаванням нефінансових показників;
- формування аналітичних бюджетів як джерел акумулювання планової, облікової та аналітичної інформації аналіз діяльності підприємства за вказаними напрямками;
- контроль за використанням матеріальних та нематеріальних ресурсів, за правильним відображенням усіх господарських операцій на етапах планування, обліку та за достовірністю аналітичних даних.

Для виконання вищезгаданих завдань у режимі реального часу на підприємстві повинна функціонувати інформаційна система з відповідним програмним забезпеченням.

За словами О.В. Пархоменка інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління – це поєднання всієї інформації, що використовується, специфічних засобів і методів її аналітичної обробки, а також діяльності фахівців з її ефективного удосконалення та використання [5, с. 8]. Від якості інформаційно-аналітичного забезпечення прямо залежить якість управління економічною

безпекою підприємства. Інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління економічною безпекою підприємства повинне включати такі підсистеми: інформації, систем показників, індикаторів та методів оцінки та аналізу економічної безпеки підприємства.

Юзва Р.П. вважає, обліково-аналітичне забезпечення управління – це сукупність облікових і аналітичних процесів, об'єднаних у обліково-аналітичну систему та спрямованих на задоволення інформаційних потреб користувачів шляхом перетворення первинної інформації в узагальнюючу згідно з визначеними цілями, а також нормативно-правовим, методичним, організаційним, програмним, математичним, технічним та ергономічним забезпеченнями [10, с. 4].

Барановська С.П. вважає, що система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту відіграє важливу роль в функціонуванні системи управління підприємством, забезпечуючи взаємодію різних структурних підрозділів та реагуючи на зміни внутрішнього та зовнішнього середовища [1, с. 9].

На думку Т.М. Безродної обліково-аналітичне забезпечення – це процес підготовки обліково-аналітичної інформації, забезпечення її кількості та якості [2, с. 35].

Виходячи з вищенаведеного, поняття обліково-аналітичного забезпечення постає у двох значеннях: 1) діяльність, пов'язана зі збором, реєстрацією, узагальненням, збереженням, передачею та аналітичним опрацюванням інформації; 2) забезпечення системи управління відповідною кількістю необхідної якісної інформації.

Таким чином, метою обліково-аналітичного забезпечення є поєднання процедур бухгалтерського обліку й економічного аналізу щодо формування інформації такого характеру: історичного, що узагальнює результати діяльності; аналітичного, що передуює прийняттю обґрунтованого управлінського рішення.

На основі проведеного аналізу вважаємо, обліково-аналітичне забезпечення являє собою сукупність процесу збору, підготовки, реєстрації та зведення облікової інформації підприємств залежно від законодавчо встановленої системи ведення обліку, і проведеного на основі цієї інформації глибокого аналізу із застосуванням певних методів і прийомів. Обліково-аналітичне забезпечення дозволяє ефективно реалізувати основні функції управління, а саме: бухгалтерський облік і звітність, контроль і регулювання, аналіз і

планування, що представляють собою процес безперервних, взаємопов'язаних дій, що утворюють замкнений цикл управління. З огляду на це, обліково-аналітичне забезпечення як компонент інформаційного забезпечення управління підприємством дає змогу розв'язувати функціональні задачі управління, забезпечуючи керівництво повною та достовірною інформацією про господарські процеси та зв'язки із зовнішнім середовищем.

У нинішніх умовах, коли масово банкрутують підприємства і більша половина з них не витримує конкуренції, сучасна система обліково-аналітичного забезпечення потребує нового сутнісного наповнення як комплексу взаємодіючих та взаємопов'язаних методів, методик, процедур і моделей, призначених для обґрунтування прийняття управлінських рішень з метою забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання.

Література:

1. Барановська С.П. Обліково-аналітичне забезпечення як невід'ємна складова управління підприємством / С.П. Барановська // Вісник Національного університету «Львівська політехніка»: зб. наук.-прикл. пр. «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». — № 722. — Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2012. — С. 8—11.
2. Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття / Т. М. Безродна // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В.Даля. Ч. 2. — 2008. — №10 (128). — С. 35—38.
3. Гнилицька Л.В. Концептуалізація управлінського обліку як інформаційної основи економічної безпеки підприємства / Л. В. Гнилицька // Фінанси, облік і аудит. — 2013. — Вип. 2 (22). — С. 185—191.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. — М. : Аудит, 1999. — 557 с.
5. Пархоменко О. В. Інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень в системі науково-технічної інформації: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.02.02 «Економіка та управління науково-технічним прогресом» / О. В. Пархоменко. — Київ, 2006. — 24 с.
6. Ришар Ж. Бухгалтерський учет: теория и практика: Пер. с франц. Под ред. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 160 с.
7. Ройзберг Б. А., Лозовський Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. — 5-е изд., перероб и доп. — М. : ИНФА-М, 2006. — 207 с.
8. 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.

9. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Форстер: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 1995. — 416 с

10. Юзва Р. П. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Р. П. Юзва ; Терноп. нац. екон. ун-т. — Т., 2011. — 20 с.

Автор: Кухар Марина Федорівна, аспірант кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування, м. Рівне, Україна.

Сфера наукових інтересів: обліково-аналітичне забезпечення управління економічною безпекою підприємств.

Зв'язок з автором: mia_26_89@mail.ru

УДК 504.06:330.101

JEL M 41

Світлана Лебедевич

Національний лісотехнічний університет України

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ

Відображено розроблені концептуальні засади бухгалтерського і податкового обліку екологічних витрат в рамках чинних вітчизняних обов'язкових організаційних регламентів з обліку. Проаналізовано склад екологічних витрат та можливість їх відображення у податковому і бухгалтерському обліку. Розроблено пропозиції з доповнення чинних регламентів конкретними положеннями щодо обліку трьох видів екологічних витрат.

Ключові слова: концептуальні засади, облік, екологічні витрати, організаційні регламенти, пропозиції.

Conceptual foundations of accounting and tax accounting of environmental costs are shown within the existing national mandatory organizational regulations of accounting. The composition of environmental costs and the ability to display in tax and accounting is analyzed. There are proposals of amendments of existing regulations, specific regulations on accounting for three types of environmental costs.

Keywords: conceptual principles, accounting, environmental costs, operational regulations, proposals.

Отображены разработанные концептуальные позиции бухгалтерского и налогового учета экологических сдержек в пределах действующих отечественных обязательных организационных регламентов по учету. Проанализирован состав

экологических сдержек и возможность их отображения в налоговом и бухгалтерском учете. Разработаны предложения по дополнению действующих регламентов конкретными положениями по дополнению действующих регламентов конкретными положениями относительно трех видов экологических издержек.

***Ключевые слова:** концептуальные основы, учет, экологические расходы, организационные регламенты, предложения.*

Вже у середині минулого століття у науковому і бізнесовому середовищах почало формуватись усвідомлення порочності техногенного типу світового розвитку. Наприкінці століття розуміння цього перетворилось у переконання, сприйняте більшістю державних і громадських інститутів. Два основних фактори «нового порядку» стали визначальними у переході світового співтовариства до конструювання взаємодії з природою. Перший фактор стосується вичерпання як ресурсного потенціалу природного середовища, так і його здатності до самовідтворювання. Ці наслідки природомісткого і природоруйнівного способу господарювання перетворилися в екологічні обмежувачі соціально-економічного розвитку. Другий фактор – зміна цінносних установок споживача та пов'язане з цим розширення спектру потреб, де особливого значення набуває потреба в екологічній безпеці. Сучасний техногенний тип розвитку людського суспільства – це природомісткий тип, який базується на використанні штучних засобів виробництва, створених без врахування екологічного фактору, в т.ч. екологічних витрат.

На сучасному етапі розвитку еколого-економічного вчення вже розроблено методологію екологічної економіки, економіки природокористування і охорони навколишнього середовища, екологічного управління і екологічного менеджменту [1]. У цій царині важливі праці таких науковців, як О.Ф. Балацький, В.Б. Буркинський, О.О. Веклич, Т.П. Галушкіна, В.М. Гєєць, З.В. Герасимчук, Л.С. Тринів, С.І. Дорогунцов, В.А. Євтушенко, В.С. Кравців, О.Є. Кузьмін, В.О. Лук'янихін, Л.Г. Мельник, Є.В. Мішенін, В.М. Навроцький, М.П. Петрушенко, Ю.М. Саталкін, В.Я. Шевчук, В.Т. Шинкаренко та інших.

У цих розробках передбачено обов'язкове врахування еколого-економічної ефективності тих чи інших управлінських рішень, оцінки доходів і витрат еколого-економічної діяльності господарюючих суб'єктів. Тобто об'єктивно необхідним став екологічний облік, особливо облік екологічних витрат. Проте в Україні цього немає.

Проведене спеціальне дослідження з метою розроблення концептуальних засад податкового і бухгалтерського обліку екологічних витрат в рамках чинних обов'язкових організаційних регламентів з обліку. Для досягнення цієї мети застосовувався системний, кібернетичний підхід до проблеми. Активно використовувались методи абстрагування і формалізації, аналізу і синтезу, систематизації і узагальнення, індукції і дедукції.

Проведене дослідження екологічних витрат, передусім, стосувалося оцінювання забруднення природного життєвого довкілля (ПЖД).

Виробниче забруднення довкілля – це супутний результат виробництва певного продукту за даної технології. Забруднення по своїй суті – це своєрідне технологічне споживання елементів ПЖД. Важливо, що ці елементи не належать до складу виробу, відокремлені від нього фізично, але не економічно. Частина вартості забруднених елементів довкілля хоча б на рівні необхідних витрат на їх очищення, повинна увійти у виробничі витрати.

Загалом, до оцінки забруднення природного життєвого довкілля включаються:

- втрати ресурсів внаслідок утворення великої кількості відходів;
- витрати на ліквідацію забруднення (очищення вод, повітря, ґрунту, прибирання твердих відходів тощо);
- збитки, заподіяні здоров'ю людей.

Ці складові оцінки забруднення повинні включатись у витрати суб'єктів підприємницької діяльності. Однак за діючим вітчизняним законодавством, зокрема за Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997р. №283/97-ВР із змінами і доповненнями [2], за статтею 5 до складу валових витрат суб'єкта підприємницької діяльності включаються:

- будь-які витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення, які перебувають у його власності;
- витрати із самостійного зберігання, переробки, захоронення та ліквідації відходів від господарської діяльності підприємства сторонніми організаціями, з очищення стічних вод;
- інші витрати на збереження екологічних систем, які

перебувають під негативним впливом господарської діяльності.

Включаються у валові витрати, на наш погляд, лише частково елементи екологічних витрат. Вважаємо, що п. 5.4.5 слід було б формулювати у такій редакції: «Будь-які витрати з ліквідації забруднення природного життєвого довкілля, в т.ч. від втрати ресурсів на ліквідацію забруднення та відшкодування збитків, заподіяних здоров'ю людей».

Діючий податковий облік недостатньо погоджується з бухгалтерським обліком. У національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 16 «Витрати» [3] у складі витрат відсутня будь-яка згадка про екологічні витрати. Аналогічно і в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4] екологічні витрати теж не зазначені.

Пропонуємо п.18 П(С)БО 16 «Витрати» доповнити абзацом у такій редакції: «Екологічні витрати з ліквідації забруднення та відшкодування збитків, заподіяних здоров'ю людей».

Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку пропонуємо доповнити, запровадивши субрахунок 978 «Екологічні витрати» і визначення: «На субрахунку 978 «Екологічні витрати» відображаються відображаються витратами з ліквідації забруднення природного життєвого довкілля, включаючи:

- втрати ресурсів внаслідок утворення великої кількості відходів;
- витрати на ліквідацію забруднення (очищення вод, повітря, ґрунту, прибирання твердих відходів);
- відшкодування збитків, заподіяних здоров'ю людей».

Аналогічно слід доповнити і діючий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [5] субрахунком 978 «Екологічні витрати».

На наш погляд, слушно, що орієнтація виробничо-господарської діяльності на досягнення високої еколого-економічної ефективності, як необхідної передумови сталого розвитку, зумовлює необхідність обліку екологічних чинників у витратах сучасного суспільного виробництва.

Таблиця 1

Структура екологічних витрат суспільства

Група витрат і втрат	Зміст екологічних витрат і втрат
1	2
1	Безпосередні витрати на охорону природи, очистку повітряного і водного басейнів, земель та інших компонентів природного життєвого довкілля
2	Витрати на своєчасне відтворення якості порушеного деструктивними змінами природного життєвого довкілля
3	Збитки, пов'язані з незворотними негативними змінами у природному довкіллі, кількості та якості природних ресурсів
4	Збитки, пов'язані з необхідністю резервування для природних цілей об'єктів природи, які могли б експлуатуватися і приносити реальний економічний ефект
5	Додаткові витрати у зв'язку з освоєнням природних ресурсів у щораз гірших умовах і ресурсів, віддалених від центрів безпосереднього споживання
6	Підвищені витрати на перероблення вторинних і низькоякісних сировинних ресурсів (відходів) у товарну продукцію з метою економії кондиційної сировини
7	Витрати на розширення відтворення відповідних природних ресурсів, а також на пошук і створення заміників використаних невідновних ресурсів
8	Загальні витрати на фундаментальні й прикладні науково-дослідні та проектно-конструкторські роботи в галузі охорони природного життєвого довкілля та раціонального використання природних ресурсів, формальної і неформальної екологічної освіти і виховання

А для реалізації вимог концепції сталого розвитку потрібно повніше врахувати (поряд з іншими потребами) також і потреби людини в належних умовах природного довкілля. Тому зараз потрібне поглиблене розроблення теоретичних питань комплексної оцінки еколого-економічних результатів не лише природокористування, але й матеріального виробництва [1].

Державна економічна політика сталого розвитку повинна унеможливлювати підприємствам порушення оптимальної рівноваги в біосфері. Держава ні в якому разі не повинна санкціонувати одержання прибутків за рахунок антиекологічної діяльності. Більше того, додаткові (в межах нормативів) витрати матеріального виробництва на природоохоронні цілі треба визнати суспільно необхідними. Питання лише у розробці й затвердженні відповідних нормативів екологічних витрат. На нашу думку, це питання

проблематичне, потребує наукового обґрунтування.

Об'єктивно необхідні екологічні витрати – це одне з фундаментальних понять екологічної економії. Їх структура у табл.1 [6]. При цьому врахування екологічних витрат у нинішніх витратах виробництва в кінцевому підсумку сприятиме економії майбутньої суспільної необхідної праці, так як теперішня втрата екологічного потенціалу пов'язана з виснаженням природних ресурсів, які потрібно відновлювати, та з погіршенням умов природного життєвого довкілля, які теж треба буде поліпшувати за рахунок майбутніх інвестицій.

Таким чином, в результаті проведеного дослідження розроблено концептуальні засади обліку екологічних витрат в сучасному бухгалтерському і податковому обліку в Україні. Розроблені пропозиції з доповнення чинних обов'язкових чинних регламентів з бухгалтерського і податкового обліку дозволяють без зміни чинної системи обліку обліковувати об'єктивно необхідні екологічні витрати. Крім того, результати дослідження надають базу для подальших розробок щодо методології формування системи екологічного обліку в нашої країні.

Література:

1. Лебедевич С.І. Теоретико-методологічні засади формування галузевої системи екологічного менеджменту підприємств: [монографія]/Світлана Іванівна Лебедевич. – Львів: Ліга-Прес, 2008. – 340с.
2. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.97 №283/97 – ВР із змінами і доповненнями на 25.07.07// Бухгалтерія. – 2007. - №30-31. – С.13-75.
3. Витрати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16/ Затверджено наказом Міністерства фінансів України 31.12.99 №318 із змінами на 11.12.06// www.rada.gov.ua.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій/ Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 із змінами/ Все про бухгалтерський облік. – 2003. – №5. – С. 7-49.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій/ Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 із змінами// Все про бухгалтерський облік. – 2003. – №5. – С. 5-17.
6. Туниця Ю.Ю. Екологічна Конституція Землі: Ідея. Концепція. Проблеми/ Юрій Юрійович Туниця. – Львів: Вид. центр ЛНУ ім. І. Франка. – 2002. – 298с.

Автор: Лебедевич Світлана Іванівна, д.е.н., професор, професор кафедри обліку і аудиту Національного лісотехнічного університету України, м. Львів, Україна.

Сфера наукових інтересів: екологізація освіти, облік і аудит в умовах сталого розвитку

Зв'язок з автором: christy2@i.ua

УДК 657
JEL M 41

Ірина Левицька
Національний університет водного господарства та природокористування

РЕГУЛЮВАННЯ ПРИБУТКОВОСТІ ЕНЕРГЕТИЧНОГО СЕКТОРУ ЧЕРЕЗ ОПТИМІЗАЦІЮ ВИТРАТ

В статті досліджується економічна сутність прибутку як показника кінцевого фінансового результату суб'єктів енергетичного сектору. Розкрито особливості розподілу прибутку енергопостачальних компаній в сучасних умовах, відповідність показників нерозподіленого прибутку їх функціональному призначенню та економічній сутності.

Ключові слова: *прибуток, фінансові результати, суб'єкти підприємницької діяльності, органи державного сектору, маржинальний прибуток, доходи, витрати, господарська діяльність.*

The economic substance of profit as an indicator of the final financial results for energy sector is examined in the article. The features of the profit distribution energy supply companies in current conditions, compliance indicators of undistributed profits of functionality and economic entity are highlighted.

Keywords: *profit, financial results, business entities, public sector, energy supply companies, profit margin, revenue, costs, economic activity.*

В статье исследуется экономическая сущность прибыли как показателя конечного финансового результата субъектов энергетического сектора. Раскрыты особенности распределения прибыли энергоснабжающих компаний в современных условиях, соответствие показателей нераспределенной прибыли их функциональному назначению и экономической сущности.

Ключевые слова: *прибыль, финансовые результаты, субъекты предпринимательской деятельности, органы государственного сектора, маржинальная прибыль, доходы, расходы, хозяйственная деятельность.*

В світовій економіці енергетичний **сектор** є базовим сектором, оскільки його функціонування забезпечує діяльність всіх інших суб'єктів економіки. Енергопостачальні компанії – це природні монополісти, тому одним з визначальних факторів є збалансованість інтересів власників щодо прибутковості компаній та суспільного інтересу з точки зору високого рівня енергетичного добробуту. Зазначене зумовлює необхідність виваженого та ефективного державного регулювання діяльності компаній з передачі та постачання електричної енергії задля енергетичної безпеки, ефективного функціонування енергетичного сектору та збалансованого соціального захисту енергоспоживачів.

На даний час вплив монопольних структур на всі сфери підприємництва саме через свою вагомість проявляється, більшою мірою, в негативних наслідках: у завищенні цін (тарифів) на монопольну продукцію (послуги); створенні суттєвих перешкод для входу на монополізований ринок потенційних конкурентів. Як протипага негативним наслідкам - державне втручання в процес ціноутворення на ринках продукції (послуг) суб'єктів природних монополій. Йдеться про необхідність ефективної взаємодії механізмів ринкового ціноутворення та державних регуляторів [4].

Створення сприятливих умов діяльності підприємств енергетичного сектору зацікавить власників в підвищенні ефективності реалізації послуг по постачанню та передачі електроенергії. Зростання прибутковості компаній, в свою чергу, дасть змогу керівникам вкладати більше коштів на оновлення основних фондів та проведення ремонтів, забезпечення якості надання послуг з передачі та/або постачання електроенергії, а разом з цим, знижуватимуться операційні витрати та собівартість послуг з передачі та/або постачання електроенергії та зростатиме прибуток.

Прибуток (англ. *Profit*) — сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Чистий прибуток розраховується після сплати податків. Прибуток також визначають як суму, на яку зріс власний капітал компанії за даний період у результаті її діяльності. Прибуток — частина вартості додаткового продукту, виражена в грошах; частина чистого доходу; грошовий вираз вартості реалізованого чистого доходу, основна форма грошових накопичень господарського суб'єкта [12].

Однак, виконуючи оцінювальну функцію результативності господарської діяльності, показник прибутку в фінансовій звітності на даний час не є гарантом платоспроможності суб'єкта.

Вивченням економічної категорії «прибуток» займалися такі вчені як Р.Гордон, К.Маркс, Ст.Дж.Мілл, Д.Рікардо, А.Сміт, а питаннями прибутковості монополій - відомі економісти Дж.Бейн, Дж.Б.Кларк, Дж.Робінсон, Е.Чемберлін та ін. Потребують подальших досліджень питання розподілу прибутку, планування його розміру для покриття витрат та розширення підприємницької діяльності.

Метою дослідження є оптимізація прибутку енергопостачальних компаній від надання послуг з передачі та постачання електроенергії: методика його формування та розподілу; статті витрат діяльності (в т.ч. з передачі та постачання електроенергії), що впливають оптимізацію цього показника.

На сьогодні, розміри тарифів на передачу та/або постачання і єдині роздрібні тарифи затверджуються Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг (НКРЕКП). Модель тарифоутворення також затверджена на державному рівні. Обсяги корисного відпуску та передачі електроенергії не підконтрольні діяльності енергопостачальних компаній, останні не можуть регулювати (зокрема в сторону збільшення) їх величину.

На головний показник ефективності діяльності компаній – прибуток – керівництво енергопостачальних компаній не має можливості прямо впливати через дохідну частину господарської діяльності (ціну і попит на товар). Тому, шляхом збільшення прибутковості компаній лишається адміністративне регулювання витратної частини – операційних витрат діяльності з передачі та/або постачання електроенергії.

Важливою умовою, що є результуючим фактором на показники діяльності енергопостачальних компаній, є діюча модель формування тарифів на передачу та постачання електроенергії - так звана «витрати плюс».

Однією з проблем залишається те, що недопущення росту рівня тарифів для населення та населених пунктів компенсується збільшенням цінового навантаження на юридичних споживачів, зумовлюючи перехресне субсидіювання однієї категорії споживачів

іншою. Юридичні споживачі, в свою чергу, змушені через збільшення витрат на електроенергію збільшувати собівартість виготовленої продукції, товарів, наданих послуг. Це призводить до вкорінення дотаційної системи на ринку електроенергетики, вад в ціноутворенні українських підприємств та загальних економічних втрат країни.

Сьогодні в практичній діяльності енергопостачальних компаній прибуток використовується на :

- 1) нарахування дивідендів;
- 2) відрахування до резервного капіталу;
- 3) відрахування на поповнення зареєстрованого капіталу;
- 4) виправлення помилок, виявлених в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, що відносяться до минулих звітних років;
- 5) списання одержаних штрафних санкцій;
- 6) нарахування одноразових соціальних виплат працівникам;
- 7) списання понаднормативних та понадпланових виробничих витрат;
- 8) списання невиробничих витрат (послуг) та ін.

При цьому чинними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку передбачено використання прибутку на операції 1-4. Всі інші шляхи використання прибутку є результатом впровадження міжнародної практики обліку в частині розподілу фінансових результатів (оскільки більшість компаній мають вагому частку іноземних інвестицій).

Як засвідчує світовий досвід, функціонування компанії-природного монополіста в окремих секторах є бажаним для суспільства, оскільки забезпечує більшу ефективність, ніж існування ринкової конкуренції. Характерною рисою українських монополістів в сфері електроенергетики є те, що високі початкові витрати на забезпечення послуг з передачі та/або постачання електроенергії (наприклад, підведення ліній електропередач до споживачів) поєднуються з постійними чи навіть спадними витратами, яких потребує обслуговування кожного наступного споживача. Останнє десятиріччя приватизації українських енергопостачальних компаній підтвердило, що це дає значні стимули для ефективного функціонування галузі та проведення інвестування за умови створення сприятливого регуляторного середовища.

За період становлення економіки склалося два підходи до

обчислення прибутку – економічний та бухгалтерський, кожен з яких має своє обґрунтування, доцільність та правильність визначення. Дослідження економічних праць показали, що економічна суть прибутку не змінилась, починаючи з XVI – XVIII ст., і вченими він завжди розглядався як різниця між доходом і витратами суб'єкта господарювання. З XIX ст. прибуток вже стає базою для оподаткування податком на прибуток, а з XXI ст. - виокремлюється теорія бухгалтерського прибутку, що вирізняється від економічної своїм змістом та підходом до визначення величини прибутку.

Принциповою відмінністю бухгалтерського та економічного прибутку є те, що при обчисленні економічного прибутку враховується лише операційна діяльність: економічний прибуток є меншою величиною порівняно з бухгалтерським [9].

Перш ніж звернути увагу на ключові фактори та умови, які впливають на величину прибутку енергопостачальних компаній вважаємо за доцільне окреслити саме поняття «прибуток» (таблиця 1).

Таблиця 1

Економічна сутність прибутку

№ з/п	Джерело інформації	Визначення прибутку
1	2	3
1	Покропивний С.Ф. [6]	частина виручки, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу та комерційну діяльність підприємства
2	Бланк І.О. [2]	виражений в грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності і представляє собою різницю між сукупним доходом і сукупними витратами в процесі здійснення такої діяльності
3	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. [8]	1) сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати; 2) перевищення сукупних доходів над сукупними витратами
4	Мочерний С.В. [7]	похідна форма додаткової вартості, яка з кількісного аспекту є різницею між ціною продажу і витратами капіталу на її виробництво

Продовження табл. 1

5	Бойчик І.М. [3]	частина чистого доходу, що залишається підприємству після відшкодування всіх витрат, пов'язаних з виробництвом, реалізацією
6	Голов С.Ф. [5]	це різниця між доходами від певної діяльності й витратами на її здійснення
7	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10]	сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати

Аналіз праць вчених дав можливість зробити узагальнення, що прибуток характеризується як грошова величина, що залишається в розпорядженні власників після відшкодування витрат на господарську діяльність та характеризує економічність та її ефективність.

В свою чергу, неоднозначним залишається підхід до витрат, що стоять у «від'ємнику» формули прибутку.

За податковим законодавством прибуток – різниця між доходами та витратами, відображеними за принципами Податкового кодексу [11]. Прибуток, визначений як об'єкт оподаткування, в більшій мірі забезпечений грошовою масою. На сьогодні податок на прибуток є одним з найбільш вагомих джерел поповнення Державного бюджету України, базою нарахування якого є не чистий бухгалтерський прибуток, а прибуток, скоригований згідно вимог податкового законодавства.

На нашу думку, у визначенні НП(С)БО 1 прибуток розглядається односторонньо (як результат розрахунку), лише з точки зору бухгалтерського обліку як свідчення успішної чи, навпаки, - збиткової діяльності фірми. Згідно норм діючого українського законодавства, бухгалтерський прибуток є практично достовірним індикатором ефективності діяльності компаній за достатньо зрозумілим підходом в розрахунку.

Як зазначає Лебедзевич Я.В. [9], бухгалтерський прибуток визначають як позитивну різницю між доходами підприємства, під якими розуміється приріст сукупної вартісної оцінки його активів, що супроводжується збільшенням капіталу власників підприємства, та його витратами, під якими розуміється зниження сукупної вартісної

оцінки активів. Величина прибутку за бухгалтерським підходом фактично є приростом власного капіталу за звітний період, який визначений за даними бухгалтерського обліку (тобто, лише за тим обліком, що відображає достовірно визнані і обчислені доходи і витрати).

Доходи і витрати, визначені за іншими альтернативними методами для прийняття управлінських рішень (у сукупності з визнаними у бухгалтерському обліку доходами і витратами) використовуються для визначення економічного прибутку. Для власників підприємства саме економічний прибуток відображає максимальні вигоди від використання вкладеного капіталу та кадрових ресурсів.

Сьогодні прибуток суб'єктів господарювання, зокрема, енергопостачальних компаній, як об'єкт обліку є синонімом фінансового результату. Теоретично прибуток є основним джерелом фінансування розвитку компаній, удосконалення їх техніко-технологічної бази, забезпечення всіх форм інвестування. Тому, вся діяльність компаній ціленаправлена на те, щоб забезпечити зростання фінансового результату (у формі прибутку) або, принаймні, його стабілізацію на певному рівні.

Для визначення залишку показника кінцевого фінансового результату енергопостачальних компаній доцільно вживати не «прибуток», а «монопольний прибуток» (синонім «маржинального прибутку») - частина доданої вартості що визначається як різниця між одержаними доходами та витратами виробництва.

Теоретико-методологічні основи категорії «маржинальний прибуток» почали закладатися в ХХ ст. західними економістами, ключовими серед яких є дослідження Е.Чемберліна та Дж.Робінсона. Вони зазначали, що «по-перше, на окремих ринках недосконалої конкуренції слід обмежувати можливості входу і виходу на ринок нових фірм і встановлювати верхні межі цін (тарифів) на товари чи послуги; по-друге, на сегментах ринку з високою ціновою еластичністю монополії встановлюють відносно низькі ціни, що дає змогу різко розширити збут і компенсувати цінові втрати за рахунок зниження витрат виробництва завдяки економії на масштабах» [1, с. 45]. В результаті розмір маржинального прибутку дозволяє покривати не тільки витрати управління, постачання, збуту, але й планувати

інвестиційно-інноваційні програми.

З метою ґрунтовнішого та узагальнюючого розуміння маржинального прибутку як першочергового інтересу власників енергопостачальних компаній важливо розуміти, що не безпосередньо маржинальний прибуток є об'єктом управління, а саме фактори, які визначають його – доходи та витрати, зокрема, за результатами основної (виробничої) діяльності.

Модель управління маржинальним прибутком базується на взаємодії функціонально-організаційних блоків:

- управління витратами (затратами як профінансованими витратами);
- управління доходами;
- управління розподілом маржинального прибутку.

Саме розподіл маржинального прибутку забезпечить реалізацію програм виробничого, соціального та екологічно збалансованого підприємництва.

Навіть до такого узагальненого показника ефективності як маржинальний прибуток, енергопостачальні компанії не можуть застосовувати класичні методи впливу на його величину, у зв'язку з наступними факторами:

1. Запровадження заходів щодо зменшення собівартості виробництва : державним регуляторним органом затверджуються рівні операційних витрат, що, в більшості випадків, значно нижче фактичних витрат на передачу та постачання електроенергії.

2. Нарощення обсягів виробництва: енергопостачальні компанії не мають можливості впливати на обсяги корисного відпуску електроенергії, адже вони прямо пропорційно залежать від кількості та категорії споживачі електроенергії на встановленій території.

3. Розширення асортименту виготовленої продукції: основний вид господарської діяльності енергопостачальних компаній – лише ліцензована діяльність з передачі та/або постачання електроенергії. Один із шляхів отримання додаткового прибутку - надання інших додаткових послуг, не пов'язаних з ліцензованою діяльністю (за умови погодження їх здійснення державним регуляторним органом).

4. Зміни в ціновій політиці: цінове регулювання на ринку електроенергетики встановлено на державному рівні, енергопостачальні компанії не можуть самостійно впливати на

вартість послуг з передачі та/або постачання електроенергії.

Один із найбільш реальних і можливих з практичної точки зору варіант забезпечення прибутковості енергетичного сектору – це оптимізація витрат з послуг по передачі та/або постачанню електроенергії шляхом планування нормативно визначених елементів калькуляції собівартості надання таких послуг з *прив'язкою* до очікуваного маржинального прибутку. В свою чергу, це – планування кошторису, впровадження управлінського обліку за місцями їх виникнення, етапами формування, статтям калькуляції витрат та оперативний аналіз відхилень.

Література:

1. Базилевич В. Д. Природні монополії: [монографія] / В.Д. Базилевич, Г.М. Филюк. – К. : Знання, 2006. – 367 с.
2. Бланк И. А. Управление прибылью / И. А. Бланк. – К. : Ника-центр, 1998. – 544 с.
3. Бойчик І.М. Економіка підприємства : [Навч. посібник] / І. М. Бойчик. – К. : Атіка, 2004. – 480 с.
4. Венгер В.В. Державне регулювання природних монополій в Україні: напрями вдосконалення / В.В. Венгер // Економіка і прогнозування. – 2006. – № 3. – С. 65-79.
5. Голов С.Ф. Фінансовий облік : [Підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. - К. : Лібра, 2005. - 976 с.
6. Економіка підприємства : [підручник] / За заг. ред. С.Ф. Покропивного. – [вид. 2-ге, перероб. та допов.]. – К. : КНЕУ, 2001. – 528 с.
7. Економічна енциклопедія Т. 3. «П» (поручництво) – Я (японський центр продуктивності) / Редкол.: Б.Д. Гаврилишин, С.В. Мочерний (відп. ред.), О.А. Устенко (заст. відп. ред.) та ін. – К. – Тернопіль : ВЦ «Акад.» ТАНУ, 2002. – 952 с
8. Загородній А.Г. Фінансовий словник. – 4-те вид., випр. та доп. / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. – К. : Т-во «Знання», КОО; Л.: Вид-во Львів. банк. ін.-ту НБУ. – 566 с.
9. Лебедзевич Я.В. Сутність бухгалтерського прибутку як бази оподаткування в умовах інституційних змін / Я.В.Лебедзевич // Сутність бухгалтерського прибутку як бази оподаткування в умовах інституційних змін. – Вип.1(22). – 2012. – С.206-216.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансово звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336/22868 (зі змінами і доповненнями).
11. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] // <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
12. Реформування природних монополій вимагає загального підходу [Електронний ресурс] // Інформаційний бюлетень Міжнародного центру

перспективних досліджень. – 2001. – № 93. – С. 12–16. – Режим доступу: http://www.icps.com.ua/doc/nl_ukr_20010122_0093.pdf

13. Електронний ресурс. Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki/прибуток>

Автор: Левицька Ірина Олексіївна, здобувач кафедри обліку та аудиту Національного університету водного господарства та природокористування, м. Рівне, провідний економіст ПАТ «Рівнеобленерго», Україна.

Сфера наукових інтересів: енергетичний сектор України; управлінський облік на енергопостачальних компаніях; операційний та управлінський аудит.

Зв'язок з автором: i.levitska@yandex.ru

УДК 657
JEL M 21

Світлана Левицька
Національний університет водного господарства та природокористування

МАРЖИНАЛЬНИЙ ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА ЯК ІДЕНТИФІКАЦІЯ МОЖЛИВОСТІ ПОКРИТТЯ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ

В статті досліджені виконання показниками прибутку функцій гаранта платоспроможності суб'єкта, його фінансової стійкості. Розкрито операції формування маржинального прибутку, його роль на етапах прийняття управлінських рішень.

Ключові слова: прибуток, маржинальний прибуток, доходи, витрати, підприємницька діяльність, господарська діяльність.

Performance by profit indicators functions of subject guarantor's solvency and its financial stability are investigated in the article. Operation of the formation profit margin, its role at the stages of decision-making are revealed.

Keywords: profit, profit margin, income, expenses, entrepreneurship, economic activity.

В статье исследуются выполнение показателями прибыли функций гаранта платежеспособности субъекта, его финансовой устойчивости. Раскрыты операции формирования маржинальной прибыли, ее роль на этапах принятия управленческих решений.

Ключевые слова: прибыль, маржинальная прибыль, доходы, затраты, предпринимательская деятельность, хозяйственная деятельность.

Однією з найголовніших складових фінансової політики підприємства є політика максимізації прибутку. За економічним визначенням прибуток - один з основних форм грошового накопичення, що створюється у галузях економіки. Він займає одне з центральних місць у загальній системі вартісних інструментів і важелів управління.

Прибуток (англ. *Profit*) — сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Чистий прибуток - це прибуток після сплати податків. Прибуток також визначають як суму, на яку зріс власний капітал компанії за даний період [7].

За історичними економічними підходами прибуток :

- частина вартості додаткового продукту, виражена в грошах;
 - частина чистого доходу;
 - грошовий вираз вартості реалізованого чистого доходу,
- основна форма грошових накопичень суб'єкта.

В системі обліку та звітності таке визначення є дещо декларативним: далеко не завжди показник прибутку як сальдо по рахунку 441 «Нерозподілений прибуток» підтверджує наявність високоліквідного залишку для вирішення поточних та стратегічних завдань підприємницької діяльності. В зв'язку з цим, показники рентабельності як ідентифікація фінансового стану суб'єкта господарювання не є переконливим свідченням ефективності використання ресурсів, власного капіталу.

Відтак, реальний грошовий потік в забезпеченні операційної та іншої діяльності підприємства потребує обліку, моніторингу, оптимізації.

Вирішенню проблем формування реального прибутку через оптимізацію грошових потоків приділяється достатньо уваги в роботах вчених-економістів Є.Бріггема, М.Я.Дем'яненка, М.М. Єрмоленка, А.М. Поддєрьогіна, С.Я.Салиги, С.І.Юрія та інших.

Подальших досліджень потребують питання обліку кінцевого фінансового результату господарської діяльності в контексті його економічної сутності та функціонального призначення.

В даній роботі досліджено один з показників результативності діяльності - маржинальний прибуток як частину додаткової вартості на етапах виробництва та реалізації товарів (робіт, послуг).

На формування прибутку як фінансового показника роботи підприємства, що відображається в бухгалтерському обліку та формах фінансової звітності суб'єктів господарювання, впливає

регламентований НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» порядок: визначення фінансових результатів від основної діяльності (обчислення собівартості продукції (робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут); визначення прибутків (збитків) від іншої операційної діяльності, фінансових операцій, іншої діяльності [4].

Функції прибутку на сьогодні можна узагальнити наступним чином:

- оцінювальна – визначення ефективності використання виробничих ресурсів підприємства;
- стимулююча - функція прибутку, спрямована на зниження витрат виробництва через запровадження інновацій, що збільшує можливості розширення виробництва і зростання масштабів бізнесу;
- господарського розрахунку - доходи підприємства мають не тільки покривати витрати, але й резервувати кошти для розширення господарської діяльності;
- прогнозування – обґрунтування вибору форми підприємницької діяльності з урахуванням чинної системи оподаткування;
- індикативна (інформаційна) - функція прибутку забезпечує підприємство інформацією, з одного боку, про оцінку його діяльності, а з іншого - про наповненість ринку товаром, даючи тим самим економічний сигнал про необхідність збільшувати чи зменшувати обсяги виробництва;
- розподільча – покриття витрат виробництва та обігу, забезпечуючи розширене виробництво та збалансованість соціально-економічної та екологічної складових господарювання.

Враховуючи основні засади формування прибутку підприємств можна стверджувати, що чистий прибуток формується завдяки грошовим потокам від усіх перерахованих видів діяльності. ***Тому, питанню оптимізації грошових потоків підприємств для реалізації функціональних призначень прибутку необхідно приділяти належну увагу.***

Водночас, прибуток — це підсумковий показник, результат фінансово-господарської діяльності підприємств, що відображає результати проведення господарських операцій і зазнає впливу багатьох чинників.

Облікове забезпечення етапів формування прибутку містить ряд протиріч в питаннях розкриття його економічної сутності:

- визнання доходів за методом нарахування (ПС)БО 15 «Доходи») не завжди обліковує реальне надходження активів (грошової та майнової компенсації) в момент отримання доходу (аналогічно - в питаннях визнання витрат);

- на відміну від виручки, надходження якої на поточний рахунок підприємства фіксується регулярно, обсяг отриманого прибутку визначається тільки за певний період (квартал, рік) на підставі даних бухгалтерського обліку .

Незалежно від визначення моменту реалізації в законодавчих актах, реальне формування на підприємстві прибутку від реалізації продукції має місце тільки за умови, коли така подія відбувається насправді, тобто, коли кошти від покупця надходять на банківський рахунок постачальника. *У випадку оприбуткування майнової компенсації (що в подальшому принесе економічну вигоду від її використання або продажу) можна стверджувати про потенційний прибуток, а за операціями відвантаження на умовах оплати в наступних періодах – взагалі за прибуток наступних періодів (відкладений прибуток) .*

Дещо ближче до формування кінцевих результатів господарської діяльності за економічним змістом маржинальний прибуток – різниця між доходами від основної реалізації та витраченими на етапах виробництва виробничими ресурсами. Економічна наука підтверджує, що для максимізації валового прибутку суб'єкту варто продовжувати виробництво даного виду продукції доти, доки маржинальний дохід не зрівняється з додатковими витратами .

Маржа покриття (синонім маржинальному прибутку) - різниця між виручкою від реалізації продукції, товарів і послуг та змінними витратами, віднесеними на реалізовану продукцію. За його допомогою маржинального прибутку можна ранжувати окремі види продукції, окремі сегменти підприємства за рівнем їх дохідності. Він служить основою для визначення беззбиткового обсягу продажів в цілому по підприємству, а також для обґрунтування оптимального варіанта різноманітних управлінських рішень [8].

За податковим законодавством маржинальний прибуток (без

урахування податку) - це сума, отримана у вигляді різниці між ціною продажу товарів та ціною їх придбання, розрахованих за звичайними цінами [4].

Оперувати виключно показниками нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) в процесі оперативного та стратегічного управління практично неможливо. Необхідний розмір доданої вартості (ДВ) для підприємства можна визначити, якщо знати повний перелік витрат діяльності, формування витрат за елементами з урахуванням їх галузевих особливостей в розрізі виробничої, комерційної та фінансової діяльності (таблиця 1).

Міжнародна практика менеджменту організації діяльності передбачає визначення всієї складової ДВ як різницю між виручкою від реалізації та витратами на придбання виробничої сировини і матеріалів.

Таблиця 1

Фактори впливу на оптимізацію розміру доданої вартості

№ з/п	Складові ДВ як об'єкти обліку	Використання прибутку	Елементи ДВ за видами діяльності		
			виробнича	комерційна	фінансова
1	2	3	4	5	6
1	собівартість реалізації		✓	✓	—
2	незавершене виробництво		✓	—	—
3	операційні витрати, в т.ч. соціальне забезпечення трудових ресурсів екологічна безпека виробничої діяльності		✓	✓	✓
4	витрати фінансових операцій		✓	✓	✓
5	інші витрати (в т.ч. наднормативні та позапланові)		✓	✓	✓
6	обов'язкові платежі в бюджет	✓	✓	✓	✓

Продовження табл. 1

7	відрахування у фонди з прибутку	✓	✓	✓	✓
8	відрахування з прибутку в резервний капітал	✓	✓	✓	—
9	нарахування дивідендів	✓	✓	✓	✓
10	реінвестування	✓	✓	✓	✓
11	використання на інші цілі	✓	✓	✓	✓
12	нерозподілений прибуток	✓	✓	✓	✓

Управлінський підхід в питаннях збільшення ДВ включає оптимізацію наступних питань:

- збільшення обсягу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- зменшення собівартості реалізації;
- структурну зміну обсягів реалізації (за якісним фактором);
- збільшення обсягів виробництва, впровадження у виробничі процеси інноваційно-інвестиційної складової;
- зменшення залишків нереалізованої продукції тощо.

Не дивлячись на невизначеність залишків прибутку з огляду їх забезпечення високоліквідними активами, отриманий підприємством прибуток є об'єктом розподілу. У розподілі прибутку можна виділити два етапи.

Перший етап - розподіл загального прибутку. На цьому етапі учасниками розподілу є держава і підприємство, в результаті якого кожний з учасників одержує свою частку прибутку. Пропорції розподілу прибутку між державою (бюджетом) і підприємством складаються під впливом кількох чинників. Істотне значення при цьому має податкова політика держави.

Другий етап — розподіл і використання прибутку, що залишився в розпорядженні підприємства після здійснення платежів до бюджету. На цьому етапі можуть створюватися за рахунок прибутку цільові фонди: резервний, розвитку й удосконалення виробництва, соціальних потреб, заохочення. Кошти цих фондів використовуються для фінансування відповідних витрат.

Однак, перелік таких витрат за залишковим принципом їх покриття не забезпечує процеси раціонального використання виробничих ресурсів.

Резервний капітал створюється з метою усунення можливих тимчасових фінансових ускладнень і забезпечення нормальної роботи суб'єкта. Величина резервного капіталу визначається засновницькими документами як максимальний відсоток від розміру статутного капіталу. Так, в акціонерних товариствах резервний капітал повинен становити не менше 25 % величини зареєстрованого статутного капіталу. Він створюється за рахунок щорічних відрахувань від прибутку в передбачених засновницькими документами відсотках, але не менше 5 % чистого прибутку [3].

Найбільш мобільним варіантом використання прибутку є операції:

А) погашення збитків Дт441 – Кт79

Б) виправлення помилок минулих років Дт441 – Кт661,131,20,22, 26...

У зарубіжних корпораціях часто встановлюються обмеження, що накладаються на суму нерозподіленого прибутку. Такі обмеження тимчасово виділяють певну суму нерозподіленого прибутку, яка б могла бути виплачена у вигляді дивідендів. Коли обмеження знімаються, зазначена сума може бути сплачена у вигляді дивідендів та використана на інші потреби.

Обмеження нерозподіленого прибутку можуть бути добровільними або вимушеними. Одним з найбільш поширених добровільних обмежень є обмеження на нерозподілений прибуток з метою розширення матеріально-технічної бази підприємства. Це обмеження може бути зняте керівництвом товариства в будь-який момент.

Діапазон можливого розподілу маржинального прибутку набагато більший від наведених вище організаційних підходів використання бухгалтерського прибутку. В процесі розподілу маржинального прибутку враховується значна кількість факторів, найважливішими з яких є:

- стадія життєвого циклу підприємства та стратегічні цілі його розвитку;

- темпи зростання товарообороту, передбачені стратегічним планом розвитку підприємства;

- наявна структура капіталу підприємства та ступінь її оптимальності, можливість залучення капіталу з альтернативних джерел;

- потреба здійснення реального інвестування з метою раціональної диверсифікації, впровадження нових технологій, розширення, оновлення та модернізація основних фондів;

- потреба здійснення проектів фінансових інвестицій з метою отримання додаткових, у тому числі спекулятивних, доходів, перелив капіталу в більш ефективні та прибуткові сфери бізнесу;

- прийнята на підприємстві система матеріального заохочення персоналу, потреба в її поточному фінансуванні та подальшому розвитку;

- економічні інтереси власників підприємства на короткостроковий та довгостроковий періоди, рівень оподаткування дивідендних виплат тощо.

Оцінка впливу перелічених факторів дозволяє здійснювати ранжування потреб у використанні маржинального прибутку. Як альтернатива, покриття його розмірами:

- витрат діяльності (крім собівартості реалізації товарів, робіт, послуг);

- витрат в рамках програм інноваційно-інвестиційного розвитку;

- заходів соціального забезпечення та екологічної безпеки;

- відрахувань у фонди споживання (розподілу між засновниками), страхового резерву, фонду накопичення тощо.

Використання показників фінансового результату діяльності підприємств (як фактичних, так і кошторисних) на етапах бюджетування підтверджує інформативність не стільки прибутку, скільки маржинального прибутку. Саме маржинальний прибуток дозволяє моделювати оптимальні значення витрат діяльності після вирішення завдань інноваційно-інвестиційного розширеного виробництва, збалансованості соціально-економічної та екологічної підприємницької діяльності.

Література :

1. Брігхен Є.Ф. Основи фінансового менеджменту: Підручник – К, Вища школа, 1997 р.
2. Гриньова В.М., Коюда В.О. Фінанси підприємств: Навч.посіб.- 2-ге вид., перероб. – К.: Знання-Прес, 2004. – 424 с.
3. Лихота І.П. Фінансова стратегія управління підприємством. // Фінанси

України. – 2001. - №2.

4. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. за №73 [Електронний ресурс]: Режим доступу : <http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish>

5. Податковий Кодекс України. (ст.210) м. Київ, 2 грудня 2010 року N 2755-VI

6. Філімонов О.С. Фінанси підприємств: Навч. посібник.- К.: Ельга, Ніка-Центр, 2010. – 360 с.

7. Електронний ресурс. Режим доступу <http://uk.wikipedia.org/wiki/прибуток>

8. Електронний ресурс. Режим доступу [http://uk.wikipedia.org/wiki/Маржинальний дохід](http://uk.wikipedia.org/wiki/Маржинальний_дохід)

Автор: Левицька Світлана Олексіївна, д.е.н., професор кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування, м. Рівне, Україна.

Сфера наукових інтересів: бухгалтерський облік підприємницької та непідприємницької діяльності; аудит; управлінський облік в промисловості; реформування обліку в органах державного сектору.

Зв'язок з автором: Levitska1@yandex.ru

УДК 338
JEL M 21

Наталія Ліба
Мукачівський державний університет

ЦІНОУТВОРЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ: АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ В УМОВАХ КРИЗИ

Конкретизовано суть поняття “ціна” та встановлено її роль у діяльності вітчизняних підприємств. У статті проаналізовано проблеми сучасного ціноутворення і окреслено шляхи підвищення його ефективності.

Ключові слова: ціна, ціноутворення, прямі та непрямі методи ціноутворення.

Essence of concept “price” is specified and its role is set in activity of domestic enterprises. The problems of the modern pricing and outlined ways of increase of his efficiency are analysed in the article.

Keywords: price, pricing, lines and indirect methods of pricing.

Конкретизирована суть понятия “цена” и установлена ее роль в деятельности отечественных предприятий. В статье проанализированы проблемы современного ценообразования и очерченно пути повышения его эффективности.

Ключевые слова: цена, ценообразование, прямые и косвенные методы ценообразования.

Проблема розвитку механізмів ціноутворення завжди була, є і залишається актуальною, оскільки ціна як один зі способів досягнення цілей підприємства і ціннісних пріоритетів споживачів визначає обсяг збуту, є параметром оцінки конкурентоспроможності товарів. Аналіз проблем сучасного ціноутворення сприятиме як виявленню суперечностей ціноутворення в Україні, так і обґрунтуванню шляхів підвищення його ефективності.

Питання теорії, методології ціноутворення, практики формування цін, різні аспекти сучасного стану та питань ринкового ціноутворення, розробки цінових політики і стратегій розглядалися в роботах зарубіжних і вітчизняних учених: Ф. Котлера, Дж. Еванса, А. Гоша, С. Гришко, В. Корінєва, І. Желтякової, Я. Литвиненка, В. Тарасевича, Є. Уткіна, А. Цапуліна, Г. Чубакова, П. Шуляка. Вивченню принципів ціноутворення присвячено чимало праць таких відомих вітчизняних та зарубіжних науковців, як О.Є. Мазур, І.К. Салімжанова, Л.О. Шкварчук та інші.

В умовах ринкової економіки проблема ціноутворення на продукцію підприємств загострюється унаслідок нестабільності, мінливості ринкової кон'юнктури, динамічності зовнішнього середовища, загострення конкурентної боротьби. Звідси впливає важливість дослідження як загальних теоретичних аспектів системи цін, так і проблем практичного ціноутворення.

Адекватний рівень цін сприяє економічному зростанню, забезпечує ефективне конкурентне середовище, орієнтує виробництво на інноваційний зміст, скорочує витрати виробництва та прискорює обіг виробничого капіталу, підвищує якість товарів і послуг та їх споживчий попит.

Ціна – економічний інструмент, завдяки якому вартість товару одержує грошовий вираз та стає об'єктом суспільного розподілу. Аналіз проблем сучасного ціноутворення сприятиме як виявленню суперечностей ціноутворення в Україні, так і обґрунтуванню шляхів підвищення його ефективності.

Ціну можна вважати основним чинником, який визначає вибір покупців. Це характерно для країн із низькою купівельною спроможністю населення і продуктів типу товарів широкого вжитку або ж для кризового стану економіки країни. Однак останнім часом неабияк впливають на вибір покупців нецінові чинники [2].

У ринковому середовищі підприємства встановлюють остаточні ціни, враховують психологічне сприйняття споживачами товарів підприємства, реакцію конкурентів, встановлення умов надання і рівня знижок за цінами тощо.

Формування цінової політики зумовлює необхідність системного підходу до інформаційного забезпечення обґрунтування управлінських рішень щодо цін. Цей підхід реалізується в комплексній системі інформаційного забезпечення процесу ціноутворення, що охоплює шість окремих систем: систему інформації про ринок загалом; систему інформації про урядову політику; систему інформації про витрати; систему інформації про конкурентів; систему інформації про покупців; систему інформації про обсяги збуту і прибутку підприємства [1].

В умовах ринку прийняття цінових рішень на підприємстві ускладнюється, що може бути пов'язано з існуванням низки проблем у сфері цінової політики.

Існуючі на сьогодні проблеми у сфері ціноутворення знижують як ефективність діяльності підприємств загалом, так і дієвість цінової політики підприємств зокрема. Це у свою чергу зумовлює потребу в пошуку й утвердженні нового підходу до процесу формування цінової політики підприємств [3].

Сьогодні однією з основних проблем у галузі цінової політики вітчизняних підприємств є недосконалість її інформаційного забезпечення. Водночас систематичний збір і аналіз інформації – необхідна умова прийняття оптимальних рішень щодо цін. Виробити добре цінове рішення можливо тільки за умови врахування всіх чотирьох категорій суттєво важливих даних: про витрати, про покупців, про конкурентів і про урядову політику.

Такий підхід – найпоширеніший. На думку вчених, під час прийняття рішень щодо встановлення цін необхідно аналізувати такі види інформації: про ринок загалом, про конкуренцію на ринку, про ціни, про урядову політику, про виробництво і витрати, про обсяги збуту товарів і прибутку. Негативним моментом поданого підходу є ігнорування такого важливого в сучасних умовах виду інформації, як інформація про покупців.

Отже, ціна як важлива складова ринкової характеристики залежить від багатьох умов. У ній синтезуються основні чинники ринкової економіки: попит, витрати на виробництво й обіг, стан конкуренції.

Значний вплив на ціну мають унікальність товару й однорідність ринку, потенційно можливий обсяг реалізації та еластичність попиту. Крім формування цін, ця складова комплексу маркетингу передбачає розробку цінових стратегій виробника та модифікування цін, визначення психологічних меж позитивного сприйняття споживачами цін на окремі товари, оцінку їхньої ефективності. Оптимальною треба вважати ціну, що забезпечує впевненість споживача у вигідності придбання товару (рис. 1).



Рис. 1. Проблеми у сфері ціноутворення підприємств в Україні

Формування цінової політики зумовлює необхідність системного підходу до інформаційного забезпечення обґрунтування управлінських рішень щодо цін.

Аналіз досвіду розвинених країн показує, що саме держава з її

можливостями мобілізації ресурсів активно підпорядковує виробництво суспільним потребам, корелює економічні інтереси суб'єктів ринку, забезпечує оптимальні умови господарської діяльності підприємницького сектора та базові умови життєдіяльності домашніх господарств. А рівень державного регулювання процесів ціноутворення, його форми й методи суттєво відмінні в різних країнах. Однак, цінове регулювання здійснюється передусім з метою запобігання інфляції в умовах товарного дефіциту, монополізму виробників, зростання цін на сировинні та енергетичні ресурси, розвитку сприятливого інвестиційного клімату.

Забезпечення ефективної політики ціноутворення державою здійснюється за допомогою регулювання цін, системи оподаткування, вилучаючи частину доходів у виробників та споживачів, підтримки виробників і споживачів, через системи дотації за допомогою прямих та непрямих методів [4].

Прямі методи регулювання переважають на етапі становлення ринку, недостатнього розвитку механізму його регулювання та в умовах економічної кризи. Це – встановлення на певний термін фіксованих (твердих) цін на товари та послуги першої необхідності, застосування граничних цін або граничних коефіцієнтів їх підвищення, контроль граничних рівнів рентабельності виробничих, посередницько-збутових та торгівельних надбавок, дотування виробників деяких товарів (наприклад, сільськогосподарської продукції), укладання угод про ціни між підприємствами і державою (наприклад, з нафтотрейдерами щодо цін на паливно-мастильні матеріали) тощо.

Непрямі методи державного впливу на ціноутворення переважають в умовах стабільної економіки, коли потенціал ринкового механізму регулювання діє на повну силу. Непряме регулювання досягається передусім через диференціацію рівнів оподаткування та кредитування, митну, акцизну політику тощо.

Теоретично держава має достатньо дієвих важелів впливу на формування цін національної економіки. Однак, практика господарської діяльності підприємств і домашніх господарств в умовах сучасної економічної кризи свідчить про те, що реальний рівень цін товарів і послуг, на жаль, не забезпечує поставлених цілей національного ціноутворення, що зумовлює їх перманентне підвищення, знижує і ділову

активність підприємств, і споживчий попит.

В ході формування ефективного ціноутворення в Україні недостатньо використовуються досвід і тенденції економічно розвинених країн. Так, досвід розвинених країн свідчить, що підвищенню ефективності ціноутворення та стабілізації внутрішніх та зовнішніх цін сприяють:

- простота та зручність системи оподаткування;
- мобільність і гнучкість податкової системи в умовах швидких соціально-економічних змін;
- обґрунтованість фінансових потреб держави (фіскальна достатність податкової системи);
- помірність оподаткування (потреби держави у фінансах не повинні знижувати зацікавленість платників податків у господарській діяльності, оскільки надмірні податки зменшують податкову базу, а значить, і податкові надходження та водночас породжують тенденції приховування прибутків платниками податків);
- відповідність податкової системи критеріям справедливості (прогресивне оподаткування, запобігання подвійному та багаторазовому оподаткуванню, мінімізація податкових пільг тощо);
- інтеграція цільових соціальних податків та їх реформування спираючись на ефективний світовий досвід (наприклад, Чилі).

Зниження податкового тиску на суб'єкти економіки, вдосконалення величини та структури оподаткування орієнтовно на рівень інфляції сприятимуть підвищенню ефективності ціноутворення, значній стабілізації цін, підвищенню реальних доходів як домашніх господарств, так і підприємницького сектора. Останні могли б стати додатковими внутрішніми інвестиційними ресурсами виробничої сфери національної економіки, яка для забезпечення зростання потребує суттєвого оновлення. Водночас, таке реформування сприяло б і збільшенню податкових надходжень до бюджету.

Вдосконаленню податкової системи в межах означеної проблеми сприяло б і надання пільг платникам податку на прибуток в частині зниження собівартості продукції. Вилучення цієї частини прибутку з бази оподаткування стимулювало б підприємства активніше шукати шляхи зниження собівартості, збільшувати заощадження для модернізації та розширення виробництва.

Таким чином, проведений аналіз проблеми підвищення

ефективності ціноутворення в Україні дозволяє узагальнити ряд висновків [4].

1. Економічна роль держави полягає в створенні інституційного поля ефективного ціноутворення.

2. Реформування податкової системи в Україні сприяло б підвищенню ефективності ціноутворення.

3. Зниження ставок кредитування й оподаткування прибутків банків у частині інвестиційного та житлового кредитування сприяли б підвищенню ділової активності та розв'язанню проблеми доступного житла.

4. З метою підвищення ефективності національного ціноутворення в Україні, забезпечення інтересів виробників і споживачів доцільно розробити й законодавчо прийняти національну цінову стратегію.

5. Результати дослідження можуть бути використані в подальшому вивченні проблем підвищення ефективності ціноутворення, зокрема обґрунтування методологічних основ, модернізації механізму формування цін стратегічних та соціально значущих галузей економіки, які потребують державної підтримки.

Отже, основною метою ціноутворення держави повинні бути відновлення та розвиток вітчизняного виробництва. Ціноутворення є складовою частиною соціальної політики України, тому для захисту вітчизняного споживача необхідно побудувати власну цінову базу з відмовою від орієнтації внутрішнього ринку на світові ціни.

Література:

1. Азарян О. Організація і технологія торгівлі / О. Азарян, Е. Локтєв, В. Оліфіров. – Донецьк : Дмитренко, 2007. – 528 с.
2. Дугіна С. Маркетингова цінова політика / С. Дугіна. – К. : КНЕУ, 2005. – 393 с.
3. Крикавський Є. Маркетингова товарна політика [Текст] / Є. Крикавський. – Львів : Вид-во Львів. політехніки, 2008. – 276 с.
4. Крикавський Є. Маркетингова товарна політика [Текст] / Є. Крикавський. – Львів : Вид-во Львів. політехніки, 2008. – 276 с.
4. Андрусь О.І. Аналіз проблем сучасного ціноутворення в Україні та обґрунтування шляхів підвищення його ефективності. Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки № 5, 2013 -4

Автор: Ліба Наталія Степанівна, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та фінансів Мукачівського державного університету, м. Мукачево, Україна

Сфера наукових інтересів: обліково-аналітичне забезпечення інноваційної діяльності, аналіз інноваційної діяльності для прийняття управлінських рішень; діагностика наукового потенціалу як складової інноваційної системи регіону; особливості ціноутворення.

Зв'язок з автором: mtioblik@mail.ru

УДК 657
JEL M 21

Світлана Макаренко
ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН

ВАЖЛИВІСТЬ МОТИВАЦІЙНОЇ СКЛАДОВОЇ В МЕХАНІЗМІ ГОСПОДАРЮВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

В статті розкривається значення мотиваційного складової в системі управління персоналом на підприємстві. Внаслідок нових механізмів господарювання керівництво с/г підприємства повинно займатися пошуком та розробкою ефективних способів управління працею, що і забезпечить активізацію людського фактора. Тому кожен працівник с/г підприємства повинен мати мотивацію, а ефективність мотивації залежить від мотиваційної складової трудового потенціалу підприємства.

Ключові слова: механізм господарювання, ефективність мотивації персоналу, мотиваційна складова, мотиваційний потенціал, мотиваційний профіль, мотиваційні фактори.

The article deals with the role of the formation of new mechanisms of economic management. That is why the company management should look for effective ways of personnel management and its improvement which, in its turn, provides the activation of human factor. Each employee of the enterprise must be motivated and the efficiency of the motivation depends on the motivating part of labour potential of the enterprise.

Keywords: company management, efficiency of the motivation, motivating component, motivating potential, motivating profil, motivating factor.

В статье идет речь о значении мотивационной составляющей в системе управления персоналом на предприятии. На основании новых механизмов хозяйствования руководство с/х предприятия должно заниматься поиском и разработкой эффективных способов управления трудом, что и обеспечит активизацию человеческого фактора. Поэтому каждый работник с/х предприятия должен быть мотивированным, ведь эффективность мотивации зависит от мотивационной составляющей трудового потенциала с/х предприятия.

Ключевые слова: механизм хозяйствования, эффективность мотивации персонала, мотивационная составляющая, мотивационный потенциал, мотивационный профиль, мотивационные факторы.

Для більшості с/г підприємств і організацій на сьогодні величезну роль відіграє формування нових механізмів господарювання, орієнтованих на ринкову економіку. У зв'язку з цим зростає значення внеску кожного члена трудового колективу в кінцеві результати діяльності с/г підприємства. Тому керівництво кожного с/г підприємства повинне планомірно і безперервно займатися пошуком і розробкою ефективних способів управління працею, які б забезпечували активізацію людського чинника. Відношення працівника до праці може сформуватися лише в процесі такої трудової діяльності, яка надає людині можливості для найбільш повного розкриття та реалізації її потенціалу. Щоб кожен працівник с/г підприємства мав бажання досягати мети організації, він повинен бути до цього мотивованим, а ефективність мотивації залежить від особистих особливостей людини і насамперед від її мотиваційної складової потенціалу підприємства.

Теоретичною та методологічною основою дослідження цієї проблеми слугували проаналізовані наукові результати, що викладені у працях українських та зарубіжних вчених: А. Альберта, І. Белова, А. Базилюка, Д. Богині, І. Боднара, М. Бердяєва, М. Карліна, Т. Кир'яна, А. Колота, Ю. Краснова, В. Лича, О. Рудченка, О. Сологуба, А. Чухіна, А., Е. Капустіна, К. Якуби та ін. Сьогодні в науковій літературі існує багато публікацій, в яких мова йде про інноваційний потенціал, трудовий потенціал с/г підприємств, їх кадровий потенціал, але практично мало згадок про мотиваційний потенціал с/г підприємств.

Актуальність і наукова значущість окресленої проблеми зумовили вибір теми дослідження, основною метою якої є розкриття ролі мотиваційної складової трудового потенціалу з точки зору визначення її значення в системі управління персоналом та с/г підприємством.

Суть мотиваційної складової потенціалу с/г підприємств представляється як процес спонуки колективу і окремих його членів до трудової активності, направленої на підтримку конкурентоздатного потенціалу підприємства. Мотиваційний потенціал працівника О.В.

Бойко розглядає як економічну категорію, що визначає результативність трудової діяльності і включає її потенціал та сукупність мотивів і цілей, які характеризують механізм активізації, тобто процес формування і реалізації мотивів працівників, які відображається у кінцевих результатах праці [2]. А.М. Колот визначає мотиваційний потенціал працівника як складову трудового потенціалу, яка характеризує готовність працівника до максимальної трудової віддачі, розвитку конкурентоспроможності, реалізації в роботі набутих знань, здібностей, навичок [3].

Роль мотиваційного потенціалу в розвитку с/г підприємств може вважатися позитивною при умілому поєднанні шляхів і способів досягнення мети його діяльності, головною з якої є підтримка конкурентоздатного потенціалу, що забезпечує задоволення потреб персоналу підприємства.

Основними компонентами мотиваційного потенціалу на с/г підприємстві є:

- суб'єкти і об'єкти мотивації, що володіють системою внутрішніх біосоціальних чинників мотивації, економічної поведінки людей (творчість, потреби, установки, інтереси, ціннісні орієнтації, мотиви і цілі);

- зовнішні мотиватори поведінки - економічні і соціально-політичні умови, фінансова і податкова політика, законодавчо-правові умови, продуктивне середовище, житлово-побутові і сімейні умови, духовне середовище та ін.

Мотиваційна складова трудового потенціалу — це перш ніж всього мотивовані працівники, які орієнтовані на досягнення цілей організації. Визначення мотиваційного потенціалу с/г підприємства включає два етапи. Перший етап полягає у виявленні мотиваційних потреб працівників, другий — у вимірі ступеню задоволеності виявлених потреб [5]. Для здійснення першого етапу використовують такий вид інструментарію, яким є мотиваційний профіль. Профіль (запитальник) був сконструйований так, щоб заохочувати відвертість респондентів. Його об'єм (132 ствердження і постійні повтори) дають змогу виявити справжні мотиви навіть тих, хто на початковому етапі заповнення старанно продумував, якою логікою слід керуватися, щоб дати найбільш виграшну для себе відповідь. Цей профіль визначається за допомогою виявлення у працівників їх ставлення до дванадцяти

мотиваційних факторів, серед яких фактор матеріального характеру далеко не єдиний (табл. 1).

Таблиця 1

Фактори мотивації працівників організації

№ фактора	Мотиваційні фактори	Сутність мотиваційних факторів
1	Високий зарібок	Потреба мати високу заробітну плату, матеріальні винагороди, набір пільг та надбавок
2	Фізичні умови праці	Потреба мати прекрасні умови праці та комфортне навколишнє середовище
3	Структурування роботи	Потреба мати чітко структуровану роботу, встановлені правила та директиви виконання
4	Соціальні контакти	Потреба спілкуватися з багатьма людьми, мати тісні стосунки з колегами
5	Стійкі взаємовідносини	Потреба формувати і підтримувати довгострокові стабільні стосунки з невеликою кількістю колег
6	Визнання	Потреба в тому, щоб оточуючі цінували досягнення та успіхи індивідуума
7	Прагнення до досягнень	Потреба ставити для себе складні цілі та досягати їх
8	Влада і впливовість	Прагнення керувати іншими, прагнення до конкуренції та впливовості
9	Різноманітність і зміни	Потреба в постійних змінах, бажання постійно бути готовому до дій
10	Креативність	Бажання бути постійно думаючим працівником, відкритим до нових ідей
11	Самовдосконалення	Потреба в самовдосконаленні та розвитку особистості
12	Цікава та корисна робота	Потреба мати суспільно корисну роботу

На другому етапі в процесі опитування виявляють ступінь задоволеності потреб працівників для кожного фактора, після чого за формулою визначають мотиваційний потенціал працівників. Менеджери повинні проявляти неабияку кмітливість. Ставлячи нові завдання перед працівниками, необхідно звертати увагу на результати останніх опитувань, і вживати заходи, які впливатимуть на ті фактори

мотивації, які для них на певному етапі є важливими, але задоволеність бажає бути кращою.

Отже, на працівника, який описується деяким мотиваційним профілем, з метою змінити його поведінку в організації, здійснюється дія у формі деякої стимул-реакції, отримавши яку, людина реагує на неї відповідно до свого мотиваційного типу, а сама реакція може бути [1]:

- позитивною, і працівник змінить свою поведінку так, як це замислювалося;
- нейтральною;
- негативною, коли небажана поведінка лише посилюється.

Мотиваційний потенціал робітників відіграє роль пускового механізму, що визначає, які здатності й у якому ступені працівник буде розвивати і використовувати в процесі трудової діяльності. Окреслимо критерії мотиваційного потенціалу с/г підприємства: особиста причетність до результатів роботи; відчуття працівниками своєї значущості; залучення працівників до постановки і ухвалення управлінських рішень; право на матеріальне і моральне визнання; необхідно знати точку зору людей на можливе поліпшення їх роботи; доступ до всієї необхідної для виконання завдання інформації; рішення про зміну в режимі і змісті роботи співробітників повинні ухвалюватися при їх участі, з опорою на їх знання і досвід; самоконтроль; можливість придбання в процесі роботи нових знань; заохочення ініціативи.

Сам розвиток мотиваційного потенціалу с/г підприємства породжує синергізм господарювання – ефект об'єднання творчих потенціалів професійних управлінців і безпосередніх учасників виробничого процесу. Цей ефект виявляється в підвищенні працездатності персоналу, якості і конкурентоспроможності продукції, ефективності і гнучкості виробництва. Для управління мотиваційним потенціалом на с/г підприємстві потрібна чітка і злагоджена робота вищої ланки керівництва, керівників і фахівців служб маркетингу, реклами, зв'язків із громадськістю, управління кадрами, а також інших підрозділів підприємства. Розв'язання проблеми мотивації зацікавлених груп вбачається у створенні на підприємствах систем управління мотиваційними потенціалами у складі систем стратегічного управління с/г підприємствами [6].

У питаннях мотивації потрібно працювати з кожною людиною окремо. Але значення мотиваційного потенціалу підприємства може дати чітку характеристику роботи керівництва зі своїм персоналом, а особливо на скільки персонал мотивований для досягнення цілей с/г підприємства. Систему управління персоналом необхідно доповнити впровадженням низки мотиваційних заходів, адже мало мати кваліфікованих фахівців, треба зацікавити їх ефективно реалізовувати свій потенціал. Розвиваючи традиційні методи з атестації та мотивації персоналу з використанням сучасних підходів для забезпечення с/г підприємств кваліфікованими кадрами, необхідно будувати механізм послідовного підвищення мотиваційного потенціалу працівників на основі виявлення їх мотиваційних потреб.

Таким чином, розвиток мотиваційного потенціалу с/г підприємства для зміцнення конкурентоздатного потенціалу повинен, окрім матеріальної мотивації працівників, здійснюватися шляхом надання їм змістовнішої, важливішої, цікавішої, соціально значущої роботи з широкими перспективами посадового і професійного зростання, що дає можливість здійснювати контроль над ресурсами і умовами власної праці кожного працівника в системі господарювання с/г підприємства.

Література:

1. Афонін А.С. Основи мотивації праці: організаційно-економічні аспекти: Підручник / А.С. Афонін. - Київ: МАУП, 2004. – 340 с.
2. Бойко О.В. Організаційно-економічні аспекти мотивації трудової діяльності на підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління 20с. підприємствами» / О.В.Бойко. – К.: НАУ, 2005.
3. Колот А. М. Мотивація персоналу: Підручник. - К.: КНЕУ, 2002. - 337 с.
4. Ричи ІІІ., Мартин П. Управление мотивацией: Учеб. пособие / Пер. с англ. под ред. проф. А. Е. Климова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. — С. 393.
5. Стахів О. Мотиваційний потенціал персоналу в контексті реалізації вимог міжнародного стандарту управління якістю ISO 9001 // Персонал .- 2007.- №8.- с. 76
6. Турчин А. Оптимизация управления персоналом: системный подход // Менеджмент и менеджер.- 2007.- №9.- С. 34.

Автор: Макаренко Світлана Степанівна, здобувач ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, м.Київ, Україна.

Сфера наукових інтересів: методи управління с/г підприємством, біосоціальна економіка, управлінські рішення в процесі інтеграції с/г підприємств.

Зв'язок з автором: sveta_kluy@mail.ru

УДК 657
JEL M 11

Діана Максименко
Мукачівський державний університет

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ

У статті досліджено основні аспекти управлінського обліку в системі менеджменту. Визначено функції та завдання управлінського обліку. Приділено увагу бюджетуванню як основі оцінки результатів діяльності підприємства.

Ключові слова: управлінський облік, прогнозування, управління, контролінг, бюджет.

This article explores the main aspects of management accounting in the management system. Functions and objectives of management accounting. Attention is paid to budgeting as the basis of assessment of the performance of the company.

Keywords: management accounting, forecasting, managing, controlling, budgeting.

В статье исследованы основные аспекты управленческого учета в системе менеджмента. Определены функции и задачи управленческого учета. Уделено внимание бюджетированию как основе оценки результатов деятельности предприятия.

Ключевые слова: управленческий учет, прогнозирование, управление, контроллинг, бюджет.

Управління - це процес координації діяльності для досягнення цілей підприємства. У ширшому розумінні управління підприємством можна розглядати як процес окреслення планів (визначення цілей) та їх досягнення шляхом координації і регулювання діяльності підприємства.

Система управління містить різноманітні рівні, які з моменту встановлення цілей до їх досягнення потребують інформаційного забезпечення. Тому управлінський облік забезпечує систему управління необхідною інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень.

Дієві плани підприємства сприяють об'єднанню всіх зусиль структурних підрозділів для досягнення спільних стратегічних цілей підприємства. Забезпечення відповідності фактичного виконання плановому є важливим оціночним показником реалізації всіх функцій управління.

До важливих функцій управлінського обліку належить, зокрема,

калькулювання собівартості як база для встановлення ціни та прийняття довгострокових управлінських рішень. Однак, крім формування інформації про витрати, управлінський облік має забезпечити ефективну взаємодію всіх функцій управління.

Багато суперечливих думок серед науковців викликає залучення до системи управлінського обліку інформації про планування, нормування, бюджетування, прогнозування, контролінг, маркетинг, інформаційні системи тощо.

Єдиний процес комплексного управління підприємством в найбільш загальному вигляді забезпечується шляхом здійснення планування, прогнозування, аналізу та контролю.

Якщо розглядати облік, як одну з найважливіших функцій управління, то його основним завданням традиційно вважається своєчасне забезпечення користувачів достовірно і об'єктивною інформацією про хід виробничо-господарської діяльності та фінансові результати підприємства, про ефективність господарських операцій, про стан розрахунків з дебіторами і кредиторами тощо [1].

В той же час, підприємницький успіх значною мірою залежить від того, наскільки правильно здійснена необхідна техніко-економічна і фінансова оцінка на стадії планування, прийняття управлінського рішення, при укладанні угод про купівлю товару, про інвестування засобів в той чи інший проект. Планування – це один з економічних методів управління, що полягає в розробці і практичному здійсненні планів, які визначають майбутній стан економічної системи, шляхів, способів і засобів його досягнення; це складова частина управління економічною системою і вирішення перспективних і поточних завдань розвитку економіки; одна з основних функцій управління, через яку визначається і забезпечується цілеспрямований розвиток об'єкта управління, використанням економічних, правових і адміністративних цілей.

Очевидно, що для забезпечення співставлення планових і фактичних даних про розвиток підприємства, для отримання можливості проведення дійсного економічного аналізу діяльності підприємства повинна дотримуватись методологічна системна цілісність при формуванні показників на стадіях планування і обліку.

Проте об'єктивно існують деякі протиріччя між методиками, які застосовуються при плануванні і веденні обліку фактів господарської

діяльності підприємства. Ці протиріччя обумовлені тим, що часто показники плану і обліку мають початкову різнохарактерність, формуються під впливом різних груп факторів.

Наприклад, в основі планування обсягу продаж знаходиться співвідношення попиту і пропозиції, які нерідко оцінюються суб'єктивно, так званим експертним шляхом. Управлінський облік неупереджено фіксує об'єктивну реальність, усуваючи тим самим, дію суб'єктивізму. Порівнювати в цьому випадку показники планових продаж, які склались в одних умовах, під дією, так званих, „факторів, що передбачалися до дії” з фактичними не завжди коректно, оскільки останні формувались в інших реальних умовах.

Зазначимо, за допомогою планування здійснюється постановка конкретних цілей і розрахунок тих економічних параметрів, до досягнення яких прагне підприємство. Облік же покликаний забезпечувати управління інформацією про хід виконання планових завдань. За допомогою обліку здійснюється „зворотній” зв'язок в управління підприємством. Використовуючи планові і облікові дані, аналітична функція дає кількісну і якісну характеристику фінансового стану підприємства, відображає ступінь відповідності реального стану справ на підприємстві встановленим плановим критеріям. На основі аналітичної інформації здійснюється обґрунтування управлінських рішень, які приймаються з регулювання ходу підприємницької діяльності, вносяться корективи в планові завдання, розробляються і втілюються в життя заходи, спрямовані на усунення негативних змін у розвитку підприємства [2].

З плануванням тісно пов'язане прогнозування фінансово-господарської діяльності підприємства. Прогнозування – це цілеспрямований процес наукового дослідження конкретних перспектив політичного розвитку; процес розробки науково обґрунтованого судження про можливий стан і альтернативні шляхи розвитку об'єкту в майбутньому

Прогнозування широко використовується на попередніх стадіях розробки планів і програм як інструмент наукового передбачення, варіантного аналізу, отримання додаткової інформації при прийнятті рішень.

В процесі прогнозування визначаються концепція, шляхи її вирішення та основні завдання, які мають бути досягненні.

Прогнозування ґрунтується на аналізі інформації про попередній і теперішній стан. При прогнозуванні використовуються облікові дані, зокрема, баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про рух грошових коштів.

Відповідно, складовою частиною планування є бюджетування, тобто складання бюджету. Бюджет є складовою частиною контролю, створює об'єктивну основу оцінки результатів діяльності підприємства. бюджет – це план, який охоплює всі аспекти господарських операцій на певний період у майбутньому; технологія приведення майбутніх витрат у відповідність з планами майбутніх доходів; кількісне вираження плану, інструмент координації і контролю за його виконанням.

Бюджет є засобом координації діяльності різних підрозділів підприємства. Він спонукає управлінців окремих ланок будувати свою діяльність, приймаючи до уваги інтереси підприємства в цілому. Тобто бюджет координує дії виконавців.

Головна користь бюджету виявляється в подальшому використанні зібраної інформації. В ній знаходять своє відображення прогнозування умов, які потребують корегуючої дії, координація діяльності всіх структурних підрозділів організації, розробка стандартів для оцінки внеску кожного працівника в досягнення запланованих показників.

Бюджет повинен функціонувати не заради самого себе (планування у вузькому розумінні), а як інструмент управління, тобто планування, обліку та контролю. Наявність бюджету як фінансового образу майбутнього дуже необхідна, але надає свої плоди лише при порівнянні з фактичними показниками виконання цих бюджетів, при знаходженні причин, що призвели до появи відхилень, та при прийнятті відповідних управлінських рішень.

Основою для складання та виконання кошторисів є саме управлінський облік підприємства.

Система обліку забезпечує можливість співставлення фактичних та планових показників. Саме завдяки даним бухгалтерського обліку можна виміряти результат виконання бюджетів та побудувати індикатори для аналізу відхилень, з подальшим їх регулюванням.

Контроль є заключним етапом управлінської діяльності, що дозволяє співставити досягнуті результати з запланованими. Основна

мета контролю полягає в забезпеченні виконання управлінських рішень, успішному здійсненні завдань, а також у попередженні можливих помилок. Контроль здійснюється через контролінг. Контролінг – це синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує визначення альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства; система забезпечення виживання підприємства на етапах стратегічного і тактичного управління; функціонально забезпечений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції в менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень [5].

Основна мета контролінгу - орієнтація управлінського процесу на досягнення всіх цілей, які стоять перед підприємством. Для цього контролінг забезпечує виконання наступних функцій:

- координація управлінської діяльності по досягненню цілей підприємства;
- інформаційна і консультаційна підтримка прийняття управлінських рішень;
- створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством;
- забезпечення раціональності управлінського процесу.

Необхідність появи на сучасних підприємствах такого феномену як контролінг, можна пояснити наступними причинами:

1. Підвищення нестабільності зовнішнього середовища висуває додаткові вимоги до системи управління підприємством: зсув акценту з контролю минулого на аналіз майбутнього; збільшення швидкості реакції на зміни зовнішнього середовища, підвищення гнучкості підприємства; необхідність у безперервному відстеженні змін, що відбуваються у зовнішньому і внутрішньому середовищах підприємства; необхідність продуманої системи дій по забезпеченню виживання підприємства і запобіганню кризовим ситуаціям;

2. Ускладнення систем управління підприємством вимагає механізму координації усередині системи управління;

3. Інформаційний бум при нестачі релевантної (істотної, значимої) інформації вимагає побудови спеціальної системи інформаційного забезпечення управління [6].

Функціонування контролінгу на базі управлінського обліку підвищує дієвість контролінгу. Контролінг можна розглядати як систему використання даних управлінського обліку за його прямим призначенням, тобто кінцеву проектно-аналітичну стадію обліку для управління.

Контролінг займає особливе місце в інформаційно-аналітичній системі управління підприємством і поєднує в собі облік, контроль, аналіз і планування.

За останні десятиріччя відбулася переорієнтація від світу виробника (попит значно перевищував пропозицію) до світу споживача (пропозиція перевищує попит). У цих умовах найбільш прийнятною є концепція диференціації, тобто створення більшої цінності, ніж у конкурентів. Цінність продукції чи послуг - це можливість задовольняти пріоритет споживача. Виявлення потреб споживачів здійснюється не на підприємстві, а в зовнішньому середовищі. Сьогодні ключова інформація міститься за межами підприємства. У світі, де постійно відбувається міграція цінностей, виникає необхідність формування ключової інформації у зовнішньому середовищі. Традиційні підходи, які полягають у тому, що система обліку має включати лише внутрішню інформацію, зараз неприйнятні. При цьому ключовим поняттям для створення моделі бізнесу орієнтованого на споживача, є не споживчі пріоритети сьогодення, а ті, якими ці пріоритети будуть завтра.

Система вітчизняного обліку має бути зорієнтована не на виробництво, а на ринок. Мислення, зорієнтоване на продукцію, мусить змінитися на мислення, зорієнтоване на вирішення проблем клієнтів (споживачів), формуючи одночасно високі прибутки. У нових економічних умовах, суттєвою характеристикою яких є динамічність, пріоритети споживачів і зони прибутку, що постійно змінюються, вже не можна уникнути змін, тому необхідно звикнути до думки, що постійні зміни – це норма для сучасного періоду. Необхідно виходити з того, що фундамент економіки будь-якого підприємства – керована організація, а облік – це специфічний інструмент, який є частиною системи управління, що існує для досягнення бажаних стратегічних цілей організації.

Отже, управлінський облік за інформаційним змістом і колом вирішуваних завдань повністю підпорядкований запитам менеджерів

підприємства. Його дієвість забезпечується орієнтацією на конкретні господарські завдання, вирішення яких ґрунтується на відповідній інформації про витрати і доходи. Але про розвиток управлінського обліку можна говорити лише в рамках єдиного бухгалтерського обліку, бо саме облік надає керівництву підприємства оперативну, достовірну та об'єктивну інформацію.

Література:

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: Нав. посіб./Петро Йосипович Атамас. – К.: ЦУЛ, 2006. – 440 с.
2. Бондар І.Ю., Пахомов В.Г. Управління витратами і собівартістю продукції/ Бондар І.Ю. – К. – 2010.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник / Голов С.Ф. – Вид. 4-ге. – К., 2008.
4. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами/ Грещак М.Г. – К. – 2002.
5. Мних Є.В., Свелеба Н.А. Побудова сучасного оперативного обліку й аналізу/ Мних Є.В. – Львів: Світ. 2004. – 145 с.
6. Палий В.Ф. Организация управленческого учета/ Палий В.Ф.– М.: Бератор – Пресс, 2003.

Автор: Максименко Діана Вікторівна, к.е.н., доцент кафедри обліку та аудиту Мукачівського державного університету, м. Мукачево, Закарпатська область, Україна

Сфера наукових інтересів: управлінський облік, маржинальний аналіз, організація економічного аналізу на підприємстві.

Зв'язок з автором: diana2479@list.ru

УДК 657.4
JEL M 11

Зоряна Овчарик

ВП НУБіП України «Ніжинський агротехнічний інститут»

**КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ В АГРАРНИХ
ФОРМУВАННЯХ – ОСНОВА УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ
ВИТРАТАМИ**

У статті досліджено основні аспекти суті та значення калькуляції собівартості продукції сільськогосподарського виробництва. Визначено поняття «калькуляція», «собівартість» та відображено їх роль на сучасному етапі в управлінні виробничими витратами у аграрних формуваннях.

Ключові слова: калькуляція, собівартість, виробничі витрати, управління, одиниця продукції.

The article deals with the main aspects of the nature and importance of the calculation of the cost value of agricultural production. The concepts of "calculation" and "cost" are determined and their role in the managing of the production costs of agricultural organizations is shown.

Keywords: calculation, cost, production cost, management, production unit.

В статье исследованы основные аспекты сущности и значения калькуляции себестоимости продукции сельскохозяйственного производства. Определено понятие «калькуляция», «себестоимость» и отражены их роль на современном этапе в управлении производственными затратами в аграрных формированиях.

Ключевые слова: калькуляция, себестоимость, производственные расходы, управление, единица продукции.

Визначення поняття та принципів калькуляції у системі управлінського обліку є предметом дискусії протягом декількох десятиків років. Адже без точного та повного визначення поняття «калькуляція» не можна зрозуміти саму суть даного процесу. Вагомий внесок у розв'язання даної проблеми зробили відомі вчені-економісти: Ф.Ф.Бутинець, В.М.Добровський, С.М.Гончаров, А.Г.Завгородній, В.Є.Керімов, Н.Б.Кушнір, І.І.Поклад, В.Г. Швець та ін. На підприємствах створюється продукція, виконуються роботи, надаються послуги. Найважливішою економічною категорією, що характеризує витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції є собівартість продукції. Вона є також найважливішим якісним показником роботи підприємства, тому що характеризує рівень використання всіх ресурсів (змінного і постійного капіталу), що знаходяться в розпорядженні підприємства.

Метою дослідження є уточнення економічної сутності та змісту понять «калькуляція», «собівартість» та обґрунтування їх ролі на сучасному етапі в управлінні виробничими витратами у аграрних формуваннях.

Термін "калькулювання" походить від латинського слова "calculatio" - обчислення, яке стали вживати як у лексиконі, так і на практиці ще у XIX столітті. Калькуляція використовувалась у той час для позначення розрахунку собівартості.

Калькулювання - це термін, який нині практично завжди вживається поряд з виробничими затратами, бухгалтерським обліком затрат на виробництво (управлінським обліком).

В економічній літературі досить часто калькулювання ототожнюється з калькуляцією, тобто вживається як слово - синонім.

Проте терміни "калькуляція" і "калькулювання" істотно відрізняються один від одного і підмінювати ці поняття аж ніяк не можна.

Під калькуляцією слід розуміти документ, в якому зібрані у певній логічній послідовності витрати на виробництво (виготовлення) чи збут тієї чи іншої продукції (робіт або послуг). Здебільшого цей документ має вигляд спеціальної таблиці, що має назву калькуляційного листа.

Поняття "калькуляція" є невід'ємною складовою частиною більш загального поняття - "калькулювання", яке являє собою комплексну систему науково обґрунтованих розрахунків виробничих витрат, пов'язаних з виготовленням продукції (усієї чи окремих її видів), виконанням робіт або наданням послуг. Головна мета цих розрахунків полягає у визначенні собівартості одиниці калькуляційної сукупності (видів готової продукції, її складових частин, виконаних робіт, наданих послуг). У процесі калькулювання визначається економічна вигідність виробництва.

Думки та судження вчених стосовно визначення поняття калькуляції мають спільну основу, але не рідко мають суттєві відмінності. Визначення поняття з точки зору різних науковців наведені у табл. 1.

Спільними рисами у них є те, що майже всі автори (Н.М.Ткаченко, В.Е.Керімов, В.Г.Швець, В.М.Добровський, І.І.Поклад) вважають, що це розрахунок (спосіб розрахунку) собівартості продукції. Значно відрізняється думка авторів Г.О. Партина та А.Г.Завгороднього, адже вони вважають, що калькуляція – це розрахунок безпосередньо витрат на виготовлення продукції, а не собівартості, як на цьому наголошували попередні дослідники.

Таблиця 1

Поняття «калькуляція» з точки зору різних науковців

№	Автор	Визначення
1	Бутинець Ф.Ф. та співавтори	Форма внутрішнього документу, в якій проводиться калькулювання і подаються його результати [3, с. 171].
2	Ткаченко Н.М.	Обчислення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт та послуг, а також заготівельної собівартості матеріальних цінностей та засобів виробництва за елементами витрат [14, с. 405].

Продовження табл. 1

3	Партин Г.О., Завгородній А.Г.	Розрахунок у грошовому виразі витрат на виготовлення певного об'єкта калькулювання [9, с. 113].
4	Керімов В.Е.	Спосіб розрахунку (сукупність розрахункових процедур) собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) [7, с.11].
5	Швець В.Г.	Спосіб розрахунку, визначена сукупність розрахункових процедур собівартості продукту [15, с. 181–182].
6	Добровський В.М.	Розрахунок собівартості продукції [5].
7	Поклад І.І.	Обчислення собівартості за визначеними статтями витрат [11, с. 94].
8	Гончаров С.М., Кушнір Н.Б.	Один із різновидів постатейного розрахунку складових від загальних витрат на одиницю виробничої продукції, окремої роботи, послуги. [4].

Поділяють їхню думку і С.М. Гончаров та Н.Б.Кушнір, які вважають калькуляцію одним із різновидів постатейного розрахунку складових від загальних витрат на одиницю виробничої продукції. Абсолютно іншим є розуміння професора Ф.Ф.Бутинця, який наголошує, що калькуляція – це форма внутрішнього документу, в якій проводиться калькулювання і подаються його результати.

Можна виділити багато спільних рис визначення собівартості. Але один автор визначає дане поняття більш широко, ніж інший, а наступний об'єднує у своєму твердженні думку двох попередніх. Розглянемо більш детально точку зору різних авторів (табл..2).

Таблиця 2

Визначення поняття «собівартість»

№	Автор	Визначення
1	Андрійчук В.Г.	Собівартість — один з найважливіших показників господарської діяльності аграрних підприємств, оскільки показує, у що саме обходиться господарству виробництво відповідного виду продукції і наскільки економічно вигідним воно є в конкретних економічних умовах господарювання. [1]

Продовження табл. 2

2	Бутинець Ф.Ф.	Собівартість продукції (робіт, послуг) — грошове вираження витрат підприємства, пов'язане з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг. [2]
3	Завгородній В.П.	Собівартість — усі затрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції, що виражені в грошовій формі. [6]
4	Мочерний С.В.	Собівартість продукції — витрати підприємства на виготовлення загальної кількості товарів або одного товару у грошовій (вартісній) формі. [8]
5	Пархоменко В.М.	Собівартість — це один з основних показників роботи підприємства, що використовують для визначення потреби в обігових коштах, планування прибутку, визначення економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів і виробництва загалом. [10]
6	Риндя А.	Собівартість — це виражені у вартісній формі поточні витрати підприємства на виробництво й реалізацію продукції (робіт, послуг). [12]
7	Степаненко В.С.	Собівартість — це один з основних показників роботи підприємства, що використовують для визначення потреби в обігових коштах, планування прибутку, визначення економічної ефективності окремих заходів і виробництва загалом. [13]

Кожен з авторів зазначає, що це «грошове вираження витрат», «один з основних показників господарської діяльності підприємства», «пов'язане з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг», «витрати підприємства на виготовлення загальної кількості товарів або одного товару» тощо. Степаненко В. С. [13] та В.М. Пархоменко [10] описують собівартість більш широко, вказуючи, що собівартість впливає на планування прибутку. Завгородній В.П. [6], Т.А. Бутинець [2], С.В.Мочерний [8], А. Риндя [12] висловили однакові трактування собівартості. Кожен з них зазначив, що собівартість являється сукупністю всіх витрат у грошовій формі, понесених підприємством на виготовлення та збут продукції, і лише С.В. Мочерний зазначає, що це витрати як на загальну кількість продукції, так і на одиницю виготовленої продукції.

Визначення В.Г. Андрійчука [1] є серединою між визначеннями В.С. Степаненка [7], В.М. Пархоменка, В.П. [5], Завгороднього [3], Т.А. Бутинець [2], С.В. Мочерного [8], А. Ринді [12]. Він твердить, що «собівартість один з найважливіших показників господарської діяльності аграрних підприємств, оскільки показує, у що саме обходиться господарству виробництво відповідного виду продукції і наскільки економічно вигідним воно є в конкретних природно-економічних умовах господарювання».

Отже, кожен з авторів розуміє поняття калькуляції по-своєму, але узагальнюючи все вище викладене, можна зробити висновок, що калькуляція – це спосіб розрахунку (розрахункових процедур) у грошовому виразі собівартості (витрат) продукції, виконаних робіт та наданих послуг, а собівартість — це один з найважливіших показників діяльності підприємства, оскільки містить у собі грошове вираження витрат підприємства, що пов'язане з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг та використанням у процесі виробництва сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентарю та визначення економічної ефективності виробництва продукції.

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) умовно можна поділити на три етапи. На першому етапі вираховується собівартість всієї випущеної продукції в цілому, на другому - фактична собівартість по кожному виду продукції, на третьому - собівартість одиниці продукції, виконаної роботи або наданої послуги.

Калькулювання собівартості продукції є об'єктивно необхідним процесом виробництва

Тривалий час калькуляційні розрахунки мали лише одну мету - визначити загальну суму затрат виробництва, що необхідно для внутрішньовиробничих цілей і для складання внутрішньої звітності, а також для визначення прибутку. Незважаючи на важливість цього завдання, колишні системи калькулювання не містили інформації, необхідної для виконання багатьох управлінських завдань.

Сучасні системи калькулювання більш збалансовані. Інформація, яка міститься в них, не тільки дозволяє виконувати традиційні завдання, а й допомагає при визначенні доцільності подальшого випуску продукції, встановленні оптимальної ціни на продукцію, оптимізації асортименту продукції, що випускається, визначенні

ефективності оновлення діючої технології і машинного (верстатного) парку, оцінці якості роботи управлінського персоналу.

Значення калькулювання за умов дії ринкових відносин вкрай важливе. Зіставлення фактичної й планової (нормативної) собівартості, інформація про які міститься у відповідних калькуляціях, дає можливість виявити "вузькі місця" у виробничому процесі, проаналізувати перевищення рівня витрат, розрахувати вплив факторів на відхилення, розробити конкретні заходи щодо зниження собівартості та підвищення рентабельності окремих виробництв.

Своєчасне калькулювання лежить в основі оцінки виконання прийнятого підприємством або його підрозділом плану. Нарешті, калькулювання є основою трансфертного ціноутворення. Калькулювання собівартості сприяє посиленню контролю за дотриманням норм витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, виявленню непродуктивних і економічно недоцільних витрат, зростанню нагромаджень для подальшого зміцнення технічної оснащеності підприємств і організацій та збільшення обсягів виробництва продукції, що вкрай необхідне для виходу України з економічної кризи недовиробництва.

Підвищення ролі калькулювання собівартості продукції в управлінні виробництвом викликане зростанням значення його для оцінки економічної ефективності використання основних і оборотних коштів виробництва, вибору оптимальних варіантів організації управління, внутрішньогосподарських і міжгосподарських економічних зв'язків.

Таким чином, калькулювання собівартості є одним з основних елементів системи управління не тільки собівартістю продукції, але й виробництвом в цілому.

Література:

1. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств: Підручник — 2-ге вид., доп. і перероблене. / В. Г. Андрійчук. — К.: КНЕУ, 2002. — 624 с.
2. Бутинець Т. А. Теорія Бухгалтерського обліку: підручник / Бутинець Т. А. — Житомир: ПП "РУТА", 2003. — 637 с.
3. Бухгалтерський управлінський облік: [підруч. для студ. вищ. навч. заклад.] / Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. [2-е вид., перероб. і доп.] — Житомир: ГТП «Рута», 2002. — 480 с. — С. 171.
4. Гончаров С. М., Кушнір Н. Б. Тлумачний словник економіста / Гончаров С. М., Кушнір Н. Б.; за ред. проф. С. М. Гончарова. — Рівне: НУВГП, 2008. — 264 с.

5. Добровський В. М. Управлінський облік: [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / Л.В. Гнилицька, Р. С. Коршикова.; за ред. В. М. Добровського. — К.: КНЕУ, 2003. — 235 с.
6. Завгородній, В. П. Бухгалтерський учет в Україні [Текст]: учебно-практическое пособие / В. П.Завгородній. — 4-те вид., перераб. и доп. К.: А. С. К., 2005. — 864 с.
7. Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебн. / В. Э. Керимов. — [6-е изд.]. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. — 476 с. — С. 11.
8. Мочерний С. В., Економічна теорія: Підручник. / Мочерний С.В., Довбенко М. В. — К.: Видавничий центр «Академія», 2004. — 856 с.
9. Партин Г. О. Управлінський облік: навч. посібн. [2-ге вид., випр. і доп.] / Г. О.Партин, А. Г.Завгородній.— К.: Знання, 2007. —303 с. — С. 113.
10. Пархоменко В. М. Собівартість і фінансові результати у податковому законодавстві [Текст] / В. М. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2002. — № 4. — С. 2-6
11. Поклад И.И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции / И. И. Поклад. — М.: Финансы, 1966. — 255 с.
12. Рындя А. Себестоимость в финансовой отчетности. // Налоги и бухгалтерский учет / Рындя А. — 2007. - №27 . - с. 47 — 50.
13. Степаненко В. С. Економіка: навч. посіб. / за ред. С. В. Степаненка. — 2-ге вид. [доп.]. — К.: КНЕУ, 2006. — 306 с.
14. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. / Н. М. Ткаченко. — [6-те вид.]. — К.: А.С.К., 2004. — 784 с.
15. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. — [3-тє вид., перероб. і доп.] / В. Г. Швець. — К.: Знання, 2008. — 535 с. С. 181–182.

Автор: Овчарик Зоряна Дем'янівна, к.е.н., завідувач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту ВП НУБіП України «Ніжинський агротехнічний інститут», м. Ніжин, Україна.

Сфера наукових інтересів: облік запасів, управлінський та фінансовий облік в сільському господарстві.

Зв'язок з автором: t.zoryana@mail.ru

УДК 631.162
JEL M 41

Світлана Олійник
Національний університет біоресурсів і
природокористування України

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА КОНТРОЛЬ ЗА ЇЇ ДОТРИМАННЯМ

В статті досліджено сутність поняття «облікова політика», мету та етапи формування облікової політики та контроль за її дотриманням. Запропоновано шляхи удосконалення механізму її формування.

Ключові слова: облікова політика, організація бухгалтерського обліку, інформаційні джерела, фактори впливу формування облікової політики.

The paper investigates the essence of the concept of "accounting policies", the purpose and stages of formation of policy and monitor its implementation. Ways to improve the mechanism of its formation.

Keywords: accounting policies, organization of accounting, information sources, influence the formation of accounting policies.

В статье исследована сущность понятия «учетная политика», цели и этапы формирования учетной политики и контроль за ее соблюдением. Предложены пути совершенствования механизма ее формирования.

Ключевые слова: учетная политика, организация бухгалтерского учета, информационные источники, факторы влияния на формирование учетной политики.

Підприємство самостійно розробляє модель обліку, що забезпечує користувачів об'єктивною, достовірною та оперативною інформацією про діяльність підприємства. Облікова політика підприємства формується та застосовується таким чином, щоб на основі певної методики збору й обробки даних забезпечити потреби менеджменту в інформації для прийняття рішень.

Проблемі облікової політики підприємства останнім часом надається важливе значення. Однак, ряд проблем залишилося невирішеними. Це, зокрема, місце облікової політики в системі бухгалтерського обліку, визначення її сутності та змісту, дослідження факторів впливу на облікову політику, порядок її формування та контроль за її дотриманням.

Питання формування облікової політики цікавлять багатьох вчених та практиків. Проблеми облікової політики досліджувались як

у працях зарубіжних (Б.Нідлз, Р.Ентоні, Дж.Ріс, Ван Бред та ін.), так і вітчизняних (Бутинець Ф.Ф., Ганяйло О.М., Голов С.Ф., Загородній А.Г., Кірейцев Г.Г., Ловінська Л.Г., Чижевська Л.В., Петрук О.М, Кулик В.А.) та ін. вчених. У працях цих вчених висвітлено сутність та зміст облікової політики, досліджено проблеми формування облікової політики відповідно до сучасних умов господарювання.

Однак, щодо деяких питань, існують різні думки науковців, які, на наш погляд, свідчать про те, що ці проблеми ще не досить вивчені і потребують подальших досліджень.

Метою статті є узагальнення теоретичних розробок вітчизняних науковців щодо сутності облікової політики, дослідження питань формування облікової політики підприємства та контроль за її дотриманням.

Реформуванням системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності надає господарюючим суб'єктам більше самостійності в організації бухгалтерського обліку та виборі способів і методів ведення бухгалтерського обліку. Така самостійність реалізується шляхом формування облікової політики підприємства. Якщо держава не встановлює спосіб ведення обліку з конкретного питання, то при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб, виходячи з діючих положень чинного законодавства [2].

На думку Петрук О.М., кількість рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку може варіювати в межах від трьох до п'яти, однак у всіх з розглянутих джерел одним з рівнів, є облікова політика, яка виражає права підприємства щодо організації бухгалтерського обліку [2].

В окремих випадках до елементів системи нормативного регулювання відносять не саму облікову політику, а відповідний стандарт або положення бухгалтерського обліку, яким визначаються питання її формування та розкриття.

В ряді країн існують відповідні Положення “Облікова політика підприємства”. В Україні таке положення відсутнє.

Можливість існування положення про облікову політику характеризують політику держави у сфері бухгалтерського обліку. Можливість існування облікової політики на кількох рівнях логічно

впливає з того, що вона є складовою системи бухгалтерського обліку, яку також в свою чергу, можна розглядати як на мікрорівні так і на макрорівні.

На рівні підприємства не виникає ніяких протиріч щодо розуміння облікової політики як складової організації бухгалтерського обліку. Проблема виникає лише тоді, коли облікову політику розглядають на загальнодержавному рівні [6].

Отже, облікова політика на державному рівні має обов'язковий характер, тут формуються загальні засади бухгалтерського обліку, створюється його законодавча база, окреслюються межі, в яких власники кожного конкретного підприємства формують свою власну політику – облікову політику підприємства.

Ступінь свободи конкретного підприємства у формуванні облікової політики законодавчо обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, котра представлена переліком методик та облікових процедур, серед яких є допустимі альтернативні варіанти. Вона визначається можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькуляції, складу бухгалтерських рахунків тощо.

Облікова політика підприємств цілковито залежить від державної політики.

На сучасному етапі облікова політика є явищем відносно новим, яке потребує детальних теоретичних та практичних розробок для її ефективного функціонування, невирішеними залишаються питання формування облікової політики.

Загальні вимоги, які ставляться до облікової політики підприємства зводяться до наступних: облікова політика повинна бути єдиною на підприємстві, що означає обов'язкове застосування вибраних методів та прийомів ведення бухгалтерського обліку всіма структурними підрозділами, включаючи виділені на самостійний баланс, незалежно від виду діяльності і місця розташування.

Це необхідно, щоб забезпечити співставність та зведення інформації:

- по відношенню до кожного конкретного питання підприємство повинно використовувати одні і ті ж вибрані принципи методи та прийоми ведення бухгалтерського обліку;

- застосування облікової політики повинно бути послідовним, тобто методика відображення господарських операцій, оцінки майна і

зобов'язань на протязі року, а також від одного звітного періоду до іншого, як правило, не змінюється. Це означає, що при формуванні облікової політики за національними стандартами можна вносити зміни щорічно з початку звітного періоду. Необхідно зазначити, що МСФЗ 1 дозволяє зміну облікової політики тільки в разі прийняття нового стандарту або внесення змін до чинних, а також з метою підвищення інформативності фінансової звітності. Дана вимога обґрунтовується тим, що „стабільна” облікова політика дозволяє

порівнювати фінансову звітність за різні періоди. При виникненні потреби в зміні облікової політики суб'єкту господарювання доведеться наново перерахувати показники фінансової звітності за три попередніх роки. Такий перерахунок називають ретроспективним, і він є загальним правилом щодо відображення змін в обліковій політиці.

Бухгалтерський облік функціонально поряд з прогнозуванням, плануванням, фінансуванням, регулюванням, економічним аналізом, контролем та іншими підсистемами складає загальну систему управління економікою на рівні держави, галузі, підприємства. Облікова політика підприємства, за аналогією з бюджетною, фінансовою, дивідендною, дисконтною, амортизаційною, кредитною та іншою, є сукупністю вибраних підприємством способів ведення бухгалтерського обліку: первинного спостереження, вартісного вимірювання, поточної систематизації, підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності. Тобто сфера її застосування обмежена бухгалтерським обліком і до системи управління економікою вона має опосередковане відношення.

В довідковій та енциклопедичній літературі даються різні визначення політики, що свідчить про її багатогранність.

Ми вважаємо, що більш повно дає трактування «облікової політики» Шпак В.А.: «Облікова політика – цілеспрямована організаційно-управлінська діяльність, пов'язана з формуванням облікового порядку (чіткої організації бухгалтерського обліку, з дотриманням встановлених правил обліку). Тут, облікові правила – форма нормативно-правового акту, яким, на основі загальноприйнятих принципів та методів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, встановлюються процедурні норми, що визначають порядок здійснення облікової діяльності [6].

Формування облікової політики - це складний процес, який можна сформуванати в наступних кроках. Ми погоджуємось з автором Бойчук Т, яка до них відносить: вибір інформаційної бази; визначення користувачів облікової інформації; обґрунтування факторів впливу, що виникають при формуванні облікової політики та узагальнення сфери застосування облікової політики.

На вибір і обґрунтування облікової політики підприємства впливають:

форма власності та організаційно-правова форма підприємства; галузева приналежність або вид діяльності; обсяги діяльності; чисельність працівників; система оподаткування; ступінь свободи діяльності в ринкових умовах; стратегія фінансово-господарського розвитку; система інформаційного забезпечення підприємства; система матеріального стимулювання і ефективності роботи підприємства [2].

До основних недоліків, пов'язаних з формуванням облікової політики, можна віднести:

- формальність при складанні наказу про облікову політику, необґрунтованість елементів і дублювання окремих пунктів нормативних документів;

- ігнорування змін нормативної документації та не відображення їх в наказі про облікову облік;

- відсутність структуризації наказу про облікову політику, неповне висвітлення питань формування обліку окремих об'єктів;

- не розробляється облікова політика щодо формування обліку, а саме: не наводиться в ній або додатках до неї робочий план рахунків, графік документообігу, перелік облікових регістрів тощо;

- відсутність розробки облікової політики щодо управлінського обліку [4].

При формуванні облікової політики повинно бути передбачено майнова відокремленість підприємства, безперервність діяльності, послідовність застосування обраної облікової політики та визначеність фактів господарського життя.

Облікова політика повинна також відповідати вимогам повноти, несуперечності, раціональності, доцільності, економічній ефективності.

Формування облікової політики сприяє уникненню помилок у

фінансовій звітності, особливо якщо підприємство складається з значної кількості структурних підрозділів, тому формування методики облікової політики актуальне. Проте необхідно пам'ятати, що при складанні облікової політики можна керуватися не тільки професійним судженням, але й існуючим законодавством та нормативними документами.

Проблеми виникають вже на самому початку роботи над обліковою політикою, а саме при визначення пріоритетних напрямків побудови бухгалтерського обліку. Керівник підприємства може мати на меті різні цілі, які впливатимуть на розробку документа.

Існуюче бухгалтерське та податкове законодавство, яке визначає принципи, методи, прийоми бухгалтерського обліку недосконале та не дозволяє вирішити велику кількість питань за допомогою облікової політики. В існуючій нормативній базі відсутні рекомендації щодо відображення в обліку і звітності окремих господарських ситуацій - рішення, які приймаються на підприємстві не мають об'єктивного підґрунтя, не всі питання можуть вирішуватися за допомогою облікової політики, оскільки не входять до її завдань.

Вибираючи той чи інший метод обліку в обліковій політиці необхідно враховувати раціональність ведення бухгалтерського обліку, тому доцільно передбачити наслідки застосування різних варіантів. Отже, формувати облікову політику підприємства необхідно поетапно, враховуючи на кожному етапі такі питання: визначення завдань використання об'єктів бухгалтерського обліку щодо яких буде розроблена облікова політика; ретельне дослідження та оцінка факторів, які впливатимуть на здійснення вибору принципів, методів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; ідентифікація даних принципів та методів з умовами діяльності підприємства та запитам користувачів звітної інформації; та звісно на останньому етапі безпосередньо оформлюється дана облікова політика відповідно до вимог.

Саме на керівників підприємства покладають відповідальність за формування облікової політики, проте на цьому завдання керівника не обмежуються. Керівництво повинне постійно здійснювати контроль за дотриманням облікової політики, а також її вдосконалювати, що потребує додаткового навчання осіб, які відповідальні за застосування облікової політики, необхідно простежувати зміни в законодавстві,

інформувати працівників про зміни в обліковій політиці, та інші заходи.

Зростає також і необхідність підсилення контролю у процесі формування та застосування облікової політики підприємства.

А саме, визначення чи є облікова політика об'єктом аудиту та елементом внутрішнього контролю.

Ми вважаємо, що облікову політику підприємства можна розглядати як окремий об'єкт контролю, метою якого є встановлення її відповідності чинним нормативно-правовим актам, галузевим особливостям, характеру і масштабу діяльності підприємства, визначення впливу її елементів на інформацію обліку та звітності.

При проведенні контролю облікової політики підприємства необхідно встановити наявність розпорядчого документу про облікову політику підприємства; визначити відповідність прийнятої облікової політики вимогам законодавства та положенням (стандартам) бухгалтерського обліку; проаналізувати й оцінити загальні та конкретні елементи облікової політики; дослідити передбачені способи ведення бухгалтерського обліку; дослідити ступінь та достовірність розкриття облікової політики у фінансовій звітності підприємства; дослідити наявність та адекватність системі управлінського обліку розпорядчого документу про облікову політику щодо управлінського обліку; встановити відповідність елементів облікової політики чинному законодавству, що регламентує облік; проаналізувати податкові ризики, у випадку відсутності або неправильного складання розпорядчого документу про облікову політику.

Досліджуючи особливості вивчення облікової політики під час проведення внутрішнього контролю системи бухгалтерського обліку, варто визначати її одним із невід'ємних елементів системи, що перевіряється. Перевірка облікової політики як окремого об'єкта системи обліку є недоцільною, оскільки не сприяє підвищенню ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління, що є метою внутрішнього контролю.

Контроль за дотриманням облікової політики тісно пов'язаний із контролем облікових оцінок, та є складною, динамічною інформаційною системою, призначення якої зводиться до того, що інформація, отримана в результаті його здійснення, повинна стати

основою для ухвалення відповідних управлінських рішень і здійснення заходів, які забезпечать підвищення якості бухгалтерської інформації, а також сприятимуть підвищенню ефективності господарської діяльності підприємства [2].

Від облікової політики може залежати безпосередньо і прибутковість підприємства. Вибір способу і форми ведення бухгалтерського обліку забезпечує оптимізацію витрат і як наслідок – впливає на результативність господарської діяльності. Мова йдеться про всі складові облікової політики, зокрема про способи нарахування амортизації, нематеріальних активів, способи оцінки виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції, порядок обліку витрат на виробництво, калькулювання собівартості продукції, визначення виручки від реалізації та інш.

Отже, облікова політика – це обрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління. А відповідально сформована облікова політика дає змогу забезпечувати користувачів у повному обсязі необхідною обліковою інформацією про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Удосконалення облікової політики має рухатися шляхом актуалізації облікової політики та підвищення її якості. Облікова політика переважно повинна містити положення з організації ведення бухгалтерського обліку на окремому підприємстві, а тому перспективним є розробка державою нормативних актів відповідного рівня, що зведуть до мінімуму невизначеність з методичних питань ведення обліку на окремому підприємстві.

Існує необхідність в переосмисленні ролі облікової політики в процесі управління будь яким підприємством.

Управлінська спрямованість облікової політики очевидна, так як повною мірою може впливати на процеси здійснення господарської діяльності. За своїм змістом облікова політика значно ширше поняття ніж облік, її можна назвати системою управління обліком, вона ґрунтується на засадах управлінського обліку та має управлінську спрямованість.

Отже, формування облікової політики – складний процес, що

вимагає наявності організаційних, технічних, кадрових і не закінчується після затвердження Наказу про облікову політику, а продовжується до моменту припинення діяльності підприємства.

На сьогодні власники не приділяють належної уваги формуванню облікової політики, що негативно впливає на обліковий процес та визначення фінансових результатів.

Керівники повинні ефективно налагоджувати аналітичну роботу на підприємстві, що дозволить робити аналіз та використовувати його результати, особливо для формування власної особливої облікової політики. Окрім того, з метою удосконалення облікової політики на підприємстві при її розробці необхідно керуватися плановими обліковими проектними документами та розробляти її поетапно, оптимізуючи процес.

Важливим є провести роботу, що включає підготовку фахівців бухгалтерських та фінансових служб. Фахівці з обліку повинні не тільки керуватися основними принципами обліку, а й брати участь у розробці стратегічних управлінських рішень.

Література:

1. Бойчук Т. Формування облікової політики підприємства: мета, побудова та сфера застосування ISSN1993-0259. / Бойчук Т. // Економічний аналіз. - 2010. - Вип. 6. – С. 36-38.
2. Кулик В. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. –с. 373.
3. Попук Н.С., Іщенко Я.П Актуальність формування облікової політики аграрних підприємств ., Електронний ресурс]. Режим доступу: [www. nbuv.gov.ua](http://www.nbuv.gov.ua).
4. Петрук О.М., Барановська Т.В. Облікова політика підприємства в системі регулювання бухгалтерським обліком//Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2005.-Вип.3.- с.133-153
5. Нестеренко С. С. Сутність облікової політики, її значення і вимоги, проблеми формування та шляхи їх вирішення / С. С. Нестеренко // Економічні науки. - 2013. - Вип. 10(4). - С. 24-31
6. Шпак В. А. Облікова політика – складова організації бухгалтерського обліку / Шпак В. А. // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. - № 6. – С. 203-205.

Автор: Олійник Світлана Олександрівна, к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту Національного університету біоресурсів і природокористування України, м. Київ, Україна.

Сфера наукових інтересів бухгалтерський облік, аудит.

Зв'язок з автором: kiyev_ua@ukr.net

УДК 657.471.62: 633/635

JEL M 11

Анастасія Романець

Вінницький національний аграрний університет

ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

У статті досліджені основні особливості обліку витрат на виробництво продукції рослинництва та необхідність управління ними.

Ключові слова: управлінський облік, витрати, рослинництво, собівартість, калькулювання.

This article explores the main features of cost accounting for crop production and the need to manage them.

Keywords: management accounti, costs, crop production, cost, costing.

В статье исследованы основные особенности учета затрат на производство продукции растениеводства и необходимость управления ими.

Ключевые слова: управленческий учет, расходы, растениеводство, себестоимость, калькулирование.

Рослинництво є важливим сектором економіки держави та джерелом прибутків суб'єктів підприємницької діяльності. Збільшення обсягів виробництва продукції рослинництва та покращення її якості є актуальним питанням, особливо за умов, коли світовою тенденцією є зростання вартості продукції сільського господарства та її нестача. В зв'язку з цим питання обліку витрат на виробництво в галузі рослинництва є досить вагомими, оскільки лише облік є єдиним джерелом інформації, необхідної для управління та контролю за економічними показниками виробництва продукції рослинництва.

Питанням обліку витрат на виробництво продукції рослинництва у наукових джерелах приділяється велика увага та присвячено ряд праць вітчизняних вчених: Л.В. Нападовської, Ф.Ф. Бутинець, В.О. Озерана, В.О. Лінник, П.Л. Хомин, В.Д. Дерій, О.Л. Радченко, О.М. Шинкаренко, а також і зарубіжних дослідників: А. Апчерча, К. Друрі, Т.П. Карпової, С.А. Ніколаєвої, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова, В.І. Ткача, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, А.Л. Яругової.

Як відмічає Ф.Ф. Бутинець: «сьогодні питання обліку та контролю витрат з метою зниження собівартості продукції

знаходяться поза увагою керівників підприємства та бухгалтерів. Забезпечити рентабельність роботи підприємства, у першу чергу, прагнуть за рахунок високих відпускних цін, а не за рахунок економії витрат виробничих ресурсів. Однак це ненадійний і безперспективний спосіб вирішення проблем виживання підприємства» [2].

Мета статті полягає в визначенні особливостей обліку витрат у рослинництві та управління ними.

Будь-яка діяльність, передусім виробнича, потребує витрат ресурсів. Від рівня операційних витрат суттєво залежать ефективність функціонування підприємства та його конкурентоспроможність. Тому управління витратами є важливою функцією економічного механізму кожного підприємства.

У сільськогосподарських підприємствах кількість об'єктів обліку витрат рослинництва, як правило, досить велика через наявність структурних підрозділів, обслуговуючих (допоміжних) виробництв та особливостей технологічних процесів при виробництві окремих видів продукції тощо.

Управління витратами передбачає можливість внесення змін у технологічні процеси, заміну одного виду ресурсу іншим при одночасному дотриманні суворого режиму економії на всіх ділянках, тому для обліку витрат за центрами відповідальності слід виділяти об'єкти для виокремлення витрат, пов'язаних із виробництвом окремих видів продукції, робіт або послуг з деталізацією постійних, умовно-змінних і змінних витрат.

Управління ж витратами на виробництво продукції рослинництва є вкрай необхідним явищем на сільськогосподарському підприємстві, оскільки присутня постійна ймовірність витрат як на етапі виробництва, проходження продукції, так і на стадії продажу.

Облік витрат продукції в рослинництві ведеться за єдиними з іншими галузями народного господарства принципами, однак, як основна галузь сільськогосподарського виробництва, має свої специфічні особливості: сезонний характер, залежність від природних факторів, спеціалізація тощо. Якщо виробництво спеціалізоване на одній групі культур, то облік витрат доцільно вести в цілому для господарства. У випадку кількох напрямів діяльності, де є окремі види товарної продукції, варто вести деталізований облік за центрами витрат щодо кожного об'єкта обліку з окремого виду продукції.

У рослинництві виробничі витрати групують окремо по рільництву, овочівництву, луківництву, вирощуванню трави на сіно, садівництву з виділенням витрат на врожай поточного року і на врожай майбутніх років. Через те, що в рослинництві використовується частина власної готової продукції для наступного виробництва, то проявляються елементи напівфабрикатного варіанту обліку. Продукція власного виробництва (зерно на посів, картопля на посадку) використовується для одержання нової продукції в наступному році, що обумовлює розмежування витрат по різних звітних періодах і дозволяє показувати їх у вигляді звичайних матеріальних витрат.

Значну частину основних витрат, що стосуються вирощування сільськогосподарських культур, протягом року неможливо віднести на той чи інший об'єкт калькулювання. Наприклад, витрати здійснюються з початку останніх польових робіт і закінчується у році, коли отримано врожай, тобто витрати можуть бути понесені в одному звітному періоді, а вихід продукції - у наступному, причому значна частка включених до собівартості продукції витрат припадає на кінець звітного періоду. Відповідно норматив витрат у розрахунку на одиницю продукції може бути проконтрольований лише у кінці оприбуткування продукції [3].

Сезонний характер виробництва продукції рослинництва диктує необхідність паралельно з прямими враховувати ще й непрямі витрати. З метою оперативної інформації для управління останніми доцільно щомісяця відносити витрати на об'єкти обліку по встановлених нормативах, що дозволяє більш чітко орієнтуватися при прийнятті управлінських рішень. Додавання непрямих витрат логічно здійснювати в системі управлінського обліку. Це дозволить орієнтуватися у розмірах прямих і непрямих витрат на вирощування сільськогосподарських культур відразу після збирання урожаю, а не в кінці року.

Переважна більшість адміністративних витрат, на думку Біленка А.І., пов'язана з процесом виробництва, тому в сільському господарстві такі витрати логічно відносити на собівартість продукції. В них взагалі не може йти мова про наявність окремої групи витрат, які називаються адміністративними. Лише крупні багатогалузеві сільськогосподарські підприємства, які мають переробні промислові

підрозділи, можуть виділяти адміністративні витрати. Це обґрунтовується тим, що собівартість має бути реальною, включати прямі і непрямі витрати, що забезпечують виробництво. Інакше вона не може ефективно використовуватися при прийнятті управлінських рішень, що негативно впливає на економіку підприємства [1].

Основною метою обліку виробництва є своєчасне, повне, вірогідне відображення фактичного розміру і складу витрат та контроль за використанням всіх видів виробничих ресурсів, а також обсягу виробленої продукції (наданих робіт чи послуг) в натуральних та грошових вимірниках [1].

Синтетичний облік витрат та виходу продукції рослинництва ведуть на рахунку 23 «Виробництво», до якого відкривають субрахунок 231 «Рослинництво». Аналітичний облік за субрахунком 231 «Рослинництво» ведеться за видами виробництва, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється.

Витрати на виробництво продукції рослинництва у плануванні та обліку групуються за статтями, які господарство визначає самостійно і затверджує наказом про облікову політику [3]. Витрати в рослинництві обліковують за такими статтями:

- 1) на оплату праці;
- 2) відрахування на соціальні заходи;
- 3) насіння і посадковий матеріал;
- 4) добрива;
- 5) засоби захисту рослин;
- 6) роботи та послуги;
- 7) витрати на утримання основних засобів;
- 8) інші витрати;
- 9) витрати на організацію виробництва й управління.

Вивчення складу статей витрат рослинництва показало, що в різних підприємствах він не однаковий. Відповідно чинних Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 підприємству надається право самостійно обирати рекомендовані статті витрат [3].

Аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва ведеться за об'єктами обліку у Виробничому звіті з рослинництва

форма № 5.5 с.-г. Підсумки зведеної відомості у розділі синтетичних рахунків переносять до Журнал-ордера № 5В с.-г. [3].

Собівартість продукції рослинництва визначають один раз - у кінці року.

Собівартість соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшнику, капустяного листя та іншої побічної продукції рослинництва обчислюється виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної продукції. При калькулюванні вартість побічної продукції виключається із загальної суми витрат.

За культурами, з яких одержують один вид продукції (без побічної), собівартість визначають діленням витрат на вирощування культури на валовий вихід (кількість) продукції. У такому випадку об'єкт обліку витрат збігається з об'єктом обчислення собівартості. За наявності побічної продукції її вартість віднімається від загальної суми витрат на вирощування відповідної культури (групи культур). Розглянемо порядок калькулювання собівартості зерна, оскільки виробництво зерна в Україні традиційно належить до стратегічних галузей розвитку не тільки сільського господарства, а й усього народногосподарського комплексу країни.

При калькулюванні собівартості зерна підраховують витрати на вирощування і збирання зернових культур, включаючи вартість з доробки зерна на току, що проводиться в межах календарного року. Від загальної суми витрат віднімають вартість соломи, а решту розподіляють між зерном і зерновідходами пропорційно частці вмісту зерна у зерновідходах.

Якщо зерновідходів немає, то при калькулюванні від загальної суми витрат на вирощування та збирання зернових культур віднімають вартість соломи, а решту витрат ділять на вагу отриманого зерна.

Для визначення фактичної собівартості одиниці продукції складається спеціальний розрахунок, в якому використовуються або показники умовної продукції, або затверджені по підприємству ставки питомої ваги собівартості виду продукції у загальній собівартості виробництва.

Після складання звітних (фактичних) калькуляцій планова собівартість продукції коригується до фактичної собівартості, враховуючи продукцію рослинництва на складі та реалізованої продукції.

Отже, варто відмітити, що така галузь як рослинництво має свої особливості накопичення та аналізу витрат в залежності від розміру, організаційних особливостей конкретного підприємства.

Також, після проведеного дослідження було виявлено ряд особливостей, характерних для управління витратами понесених на виробництво продукції рослинництва:

1. Сезонний характер виробництва;
2. Залишки продукції, відображених у звітних балансах, розподіляють за окремими статтями відповідно до їх призначення;
3. На відміну від промислових виробництв, собівартість продукції рослинництва встановлюють лише після збирання урожаю;
4. Оприбуткування і списання продукції за плановою собівартістю відбувається протягом року, а коригування за фактичною собівартістю лише після складання звітних калькуляцій в кінці року;
5. Облік витрат виробництва в рослинництві побудовано таким чином, щоб мати змогу щомісячно узагальнювати витрати на окремі види робіт за культурами або однорідними групами, а по завершенні року обчислювати фактичну собівартість зібраної продукції. Така структура обліку вможливило контроль за відповідністю витрат обсягові робіт, якості й термінам їх виконання й досягненні урожайності.

Вміло організований облік витрат продукції рослинництва, повинен забезпечити оперативне, достовірне та повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових, матеріальних та грошових витрат на виробництво продукції по підприємству в цілому та окремих його структурних підрозділах.

Література:

1. Біленко А.І. Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості у рослинництві/ А.І. Біленко Чернівецький торговельно-економічний інститут Київський торговельно-економічний університет // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/bilenko-a-i-osoblivosti-obliku-vitrat>
2. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студентів вищих навчальних закладів / Бутинець Ф.Ф. - 3-тє вид., доп. і перероб. - Житомир : ПП "Рута", 2003. - 592 с.
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc>;

Автор: Романець Анастасія Вікторівна, студентка Вінницького національного аграрного університету, м. Вінниця, Україна.

Сфера наукових інтересів: управлінський облік в сільському господарстві, аудит, міжнародний досвід ведення бухгалтерського обліку в фермерських господарствах.

Зв'язок з автором: romashkina27@yandex.ua

УДК 339.138:338.486

JEL M 31

Людмила Транченко

Уманський національний університет садівництва

МАРКЕТИНГОВО-СОЦІОЛОГІЧНИЙ АНАЛІЗ РИНКУ РЕКРЕАЦІЙНО-ТУРИСТИЧНИХ ПОСЛУГ

У статті досліджено стан туристично-рекреаційної діяльності та визначено перспективи розвитку ринку туристичних послуг які є необхідною умовою для проведення маркетингових досліджень, результати яких є вихідною основою для прийняття управлінських рішень щодо ефективного використання природних ресурсів і соціально-економічного потенціалу, активізації формування сприятливих умов для подальшого розвитку ринку рекреаційно-туристичних послуг.

Ключові слова: туристично-рекреаційна діяльність, туристичні послуги, маркетингові дослідження, туризм, туристичні підприємства, рекреаційні підприємства.

The article explores the state of tourism and recreational activities and perspectives of development of the market of tourist services that are essential for conducting marketing research, the results of which are a reference for management decision-making on the efficient use of natural resources and socio-economic potential, activation of creating favorable conditions for further market development of recreation and tourism services.

Keywords: tourism and recreation activities, travel services, market research, tourism, tourist enterprises, recreational businesses.

В статье исследовано состояние туристическо-рекреационной деятельности и определены перспективы развития рынка туристических услуг которые являются необходимым условием для проведения маркетинговых исследований, результаты которых являются исходной основой для принятия управленческих решений по эффективному использованию природных ресурсов и социально-экономического потенциала, активизации формирования благоприятных условий для дальнейшего развития рынка рекреационно-туристических услуг.

Ключевые слова: туристско-рекреационная деятельность, туристические услуги, маркетинговые исследования, туризм, туристические предприятия, рекреационные предприятия.

Туристичні та рекреаційні підприємства за своїми основними характеристиками принципово не відрізняються від інших інституційно-господарських утворень у системі національної економіки. Проте вони мають свою специфіку, оскільки результат діяльності зводяться до виробництва і споживання специфічного туристичного продукту, що суттєво впливає на організацію соціально-економічної, фінансової та маркетингової діяльності, мета якої – ефективне розв’язання проблеми конкретного споживача. У цілому необхідність застосування такого важливого ринкового регулятора, яким є маркетинг, пояснюється передусім загостренням конкуренції та певним насиченням ринку туристичних та рекреаційних послуг. Туристичний маркетинг – це насамперед діяльність із планування і розробки туристичних товарів і послуг, їх продаж, просування товарів і послуг, стимулювання на них попиту і формування ціноутворення з метою отримання максимального прибутку за умови найбільш ефективного задоволення потреб цільової групи [1]. До того ж використання засобів маркетингу сприяє і посиленню партнерства, співпраці всіх суб’єктів соціально-економічної та туристично-рекреаційної сфери. Адже врахування суспільної думки при прийнятті конкретних управлінсько-маркетингових рішень формує систему спільних зусиль, що дозволяє впливати на розв’язання інших важливих соціальних проблем, так чи інакше пов’язаних із функціонуванням туристичних та рекреаційних підприємств (підвищення зайнятості населення, вичерпності ресурсів, невикористані можливості туристичного потенціалу, забруднення довкілля), а також розвиває ті підприємства, які пов’язані з наданням туристичних послуг, забезпечує зростання рівня життя населення, активізує розвиток мистецтва, підприємств розважальної індустрії, сприяє збереженню культурно-історичної спадщини [1].

При формуванні вітчизняного туристичного ринку власних національних споживачів слід насамперед орієнтуватися на задоволення попиту, і тоді вже, маючи відповідну базу, прагнути досягати успіхів за рахунок підвищення міжнародної конкурентоспроможності національного туристично-рекреаційного продукту. Це дасть можливість туристичним підприємствам вийти на якісно новий рівень, що забезпечить стабільне надходження іноземного та вітчизняного капіталу в туристичну індустрію та

рекреаційну сферу регіону, стане запорукою його динамічного розвитку. Аналізуючи демографічні чинники впливу на формування туристичного та рекреаційного попиту, можна стверджувати, що зміни у віковій структурі населення так чи інакше впливають на ринок туристично-рекреаційної діяльності. Так, щодо приросту новонароджених, то це, за твердженнями менеджерів із туристичної діяльності, це зменшує туристичну активність, оскільки сім'ї з немовлятами чи малими дітьми віддають перевагу домашньому відпочинку, не завжди прагнуть подорожувати. Однак зростання кількості дітей є позитивним фактором розвитку туризму на довгострокову перспективу, тому що новонароджені практично є потенційними споживачами туристично-рекреаційних послуг. Зокрема, особи віком від 15 до 20 років формують важливий сегмент туристично-рекреаційного ринку, бо вони певною мірою володіють індивідуальною купівельною спроможністю і здійснюють вагомий вплив на інших членів сім'ї щодо прийняття рішення з купівлі певного туристичного продукту і вибору місця проведення відпочинку [2].

У процесі проведення маркетингових досліджень туристичних підприємств доцільно врахувати ще один дуже важливий фактор – наявність вільного часу в майбутніх споживачів туристично-рекреаційного продукту. Загальновідомо, що люди витрачають на подорожі не тільки свої гроші, а й час. Жодні доходи, навіть найвищі, не можуть допомогти людині задовольнити потребу в санаторно-лікувальному оздоровленні й відпочинку, якщо в неї на це немає часу. У нинішньому соціумі недостатність часу, як і недостатність доходу, є основними обмежувачами формування і розвитку туристично-рекреаційних послуг. На сучасному етапі суспільного розвитку чітко простежується тенденція до зростання кількості вільного часу. Такі фактори, як скорочення годин робочого тижня, можливість працювати неповний день, застосування гнучких графіків, відіграють важливу роль в інтенсифікації туристичного продукту, суб'єктів курортно-рекреаційної сфери.

Важливе значення у проведенні ефективної маркетингової політики має управління процесом просування туристично-рекреаційного продукту, головним засобом якого є рекламна діяльність. Саме вона дає можливість споживачу створити конкретне уявлення про туристичний продукт, прискорити та спростити пошук

при його виборі. Основними рекламними засобами, які можна використати в туристичних та рекреаційних підприємствах, як відомо, є газети, журнали, радіо, телебачення, вивіски, каталоги, буклети, стенди, листівки, рекламні щити, Інтернет-реклама тощо. Доцільно зауважити, що реклама в Інтернеті має коротку історію, оскільки перші одиничні експерименти з розміщення рекламних послуг туристично-рекреаційного характеру у всесвітньому «павутинні» почалися з 1997р., а вже зараз її використовують практично всі оператори туристичного бізнесу [5]. Відмінність реклами в Інтернеті від просування через традиційні системи інформації насамперед полягає в її інтерактивності, оскільки рекламодавець, стежачи за станом ринку, має можливість постійно вносити інформацію про програми, коригувати колишні пропозиції, виходячи зі сформованої кон'юнктури на ринку туристичних та рекреаційних послуг.

Окрім рекламних засобів, ефективно застосовуються в туристичному та рекреаційному бізнесі і елементи, як важливої форми просування туристичного продукту (послуги). До них, зокрема, належать презентації, клубні зустрічі, семінари, інформаційні статті, що містять приховану рекламу (конкретної підприємства чи видів відпочинку), а також пряме поштове розсилання презентаційних та інформаційних матеріалів. На відміну від рекламних засобів, у яких матеріали, розташовані у певних джерелах, протягом досить тривалого часу залишаються статичними, тобто їх зображення не змінюється, методи РК передбачають постійну динаміку. Тому протягом навіть одного календарного місяця із застосуванням пошти, і електронних методів туристичні підприємства здатні рекламувати себе у процесі безпосереднього спілкування з постійним клієнтом.

Для здійснення маркетингового аналізу ринку туристичних та рекреаційних послуг доцільно насамперед виходити зі специфіки створення і доведення до споживача цих послуг, що проявляються у характеристиці туристичних та рекреаційних продуктів [3]. У цьому плані туристичні та рекреаційні послуги мають такі відмітні характеристики, як нездатність до зберігання, що передбачає докладання необхідних зусиль для стимулювання попиту на ці послуги у визначеному короткостроковому періоді; неосяжність послуг, рівень і якість споживання яких у великій мірі залежить від іміджу туристичних підприємств на ринку. Крім того, ринок цих

послуг значно залежить від впливу сезонних коливань, прив'язаності до визначеного місця (туристичної бази відпочинку, аеропорту) і неможливості швидкої зміни їх місця знаходження, відхилення у часі факту продажу туристичного рекреаційного продукту та часу його споживання. В цьому випадку велику роль відіграє рекламна продукція, що пояснюється територіальною відірваністю споживача від виробника туристичного та рекреаційного продукту.

Аналіз туристичної послуги як об'єкта маркетингового дослідження неможливо здійснювати без врахування її якісних системних характеристик, без розгляду крізь призму інтересів виробника і споживача. У цьому плані формування основних критеріїв оцінки якості комплексної туристичної послуги залежить від таких чинників як: готельні послуги (безпека для життя і здоров'я туристів, збереження майна, стан матеріально-технічної бази, швидкість розміщення, відповідність характеристикам категорії готелю - рівню обслуговування, санітарному стану, рівню кваліфікації персоналу, асортименту додаткових послуг); послуги з оздоровлення й відпочинку (наявність природо-лікувальної бази, закладів відпочинку та проведення вільного часу, екологічний стан) [5] . Мають бути враховані також послуги харчування (безпека для життя та здоров'я туристів, асортимент, органолептичні оцінки страв, культура обслуговування, професіоналізм персоналу, режими роботи, санітарний стан, комфорт залу); транспортні перевезення (безпека для життя та здоров'я, збереження майна, швидкість доставки, вартість проїзду, наявність пілг, комфорт, можливість перевезень багажу, умови харчування в дорозі); туристично-екскурсійне обслуговування (задоволення інтересів екскурсантів, достовірність, естетичність, оптимальність маршруту, культура мови, кваліфікація екскурсовода); інформаційне забезпечення (своєчасність, надійність, достовірність, доступність, однозначність, повнота відомостей); додаткові послуги (культурно-масові, побутові, індивідуальні замовлення клієнтів). Такий підхід до оцінки якості туристичного продукту дає можливість правильно обґрунтувати основні напрями формування і реалізації ефективної маркетингової продуктово-асортиментної політики суб'єктами туристичної індустрії.

У процесі проведення маркетингового аналізу функціонування туристичних підприємств особливу увагу слід приділити такій

важливий складовий комплекс маркетингу, як «місце», що передбачає прийняття рішень щодо методів розповсюдження, розподілу товару чи послуги, вирішення питання про оптимальний спосіб розповсюдження туристичної послуги, вибір найлегшого доступу споживача до неї. Крім зазначених елементів маркетингової політики, значну роль у комплексі маркетингу туристичних підприємств відіграє ціновий фактор. У процесі розробки маркетингової цінової політики багато з них зіткнулися з проблемою надто дорогої продукції і змушені перейти до політики зниження цін на продукцію, яка пропонується (в даному випадку – послуги). Очевидно, що цінова політика, яка проводиться туристичним підприємствам, і надалі дедалі більше впливатиме на показники обсягів реалізації їх туристичних послуг. Політика компенсації затрат за рахунок підвищення ціни майже вичерпала себе, оскільки при її формуванні необхідно орієнтуватися не тільки на затрати, й на якість надання послуг. Однак необхідно враховувати і те, що коли за рівнем цін путівки будуть розраховані на найбільш платоспроможний сегмент споживачів, а якість обслуговування залишиться посередньою, то це може викликати нові проблеми в їх реалізації.

Але позитивний вплив туризму на економіку держави відбувається тільки у тому випадку, якщо він розвивається всебічно, тобто не перетворює економіку країни в економіку послуг. Іншими словами, економічна ефективність туристичних підприємств передбачає, що вони у державі повинні розвиватися паралельно і у взаємозв'язку з іншими галузями соціально-економічного комплексу. За даними ВТО, в 2013р. провідними країнами, які отримали найбільші доходи від туризму, стали США, Італія, Франція, Іспанія (табл. 1).

Таблиця 1

Отримані доходи від туристичної діяльності провідними країнами світу, 2013р.*

Країна	Сума доходів, млрд. дол. США
Сполучені Штати Америки	-74,2
Італія	-30,4
Франція	-29,7
Іспанія	-29,6
Великобританія	-21,3

Продовження табл. 1

Німеччина	-16,8
Китай	-12,5
Австрія	-12,2
Канада	-9,1
Австралія	-8,6

*Складено за даними [5].

Факторам, які визначають підвищення ефективності суспільного виробництва розвитку індустрії туризму, поки що не приділяється належної уваги у забезпеченні розвитку на державному рівні. Певною мірою це пояснюється тим, що в деяких українських науковців-економістів та практиків склалось враження, що сфера обслуговування, навіть якщо вона поставлена як товарне виробництво, не забезпечує таких елементів сукупного продукту і національного доходу, як створеного у галузях матеріального виробництва. Такий підхід заважає розумінню реального економічного змісту експлуатації туристичних ресурсів. Тільки визнаючи рівнозначність праці, витраченої на створення послуг, і праці, яка створює продукти, ми зможемо дізнатися про загальну величину господарських благ, за рахунок яких суспільство задовольнить свої необхідні потреби.

Тільки у цьому випадку підприємства, які обслуговують відпочинок, можуть розглядатись як частина особливої галузі економіки, і можна ставити питання про порівняння ефективності вкладених коштів у розвиток індустрії туризму та інших сфер господарювання. Сучасна індустрія туризму – це складна галузь національної економіки, для забезпечення швидкого її розвитку необхідна широка програма погоджених дій. Саме тому у багатьох країнах світу розвиток туристичних підприємств розглядають зараз як одне з найважливіших завдань загальнонаціональної програми економічного розвитку.

Сьогодні туристична діяльність є однією з галузей світового господарства, що швидко розвивається і на яку припадає близько 6% світового валового національного продукту, 7% капітальних вкладень, 11% світових споживчих витрат і 5% всіх податкових надходжень. На даний час кожне 14 робоче місце у світі пов'язане з туризмом. На частку міжнародного туризму припадає біля 7% від світового

експорту. В абсолютному вираженні він поступається тільки доходам від експорту нафти і нафтопродуктів та автомобілів. Зростання туристичної активності в Україні, вимірюваної чисельністю прибуття туристів в інші країни та доходів від їх обслуговування (у відсотках), наведені в табл. 2.

Таблиця 2

Динаміка туристичної активності населення України (%)*

Період, роки	Зростання кількості прибуття туристів, %	Зростання доходів від обслуговування туристів, %
1990-1995	2,5	3,0
1995-2000	4,0	5,0
2000-2013*	3,0	4,0

*Складено за даними [5]

Нерозвиненість туристичної інфраструктури, недостатня якість сервісу, стійкий міф про Україну як про зону підвищеного ризику, призвели до того, що сьогодні на нашу країну припадає менше 1% світового туристичного потоку. Очікувана соціально-економічна результативність туристичної індустрії залежить не тільки від обраної тактики і стратегії розвитку, а й від того, який економічний клімат буде встановлено у взаємовідносинах суб'єктів туристичного господарювання як між собою, так і з державою. Механізм формування таких відносин сьогодні знаходиться у стадії становлення. Але очевидним є те, що розвиток туристичної індустрії має опиратись на нові методи господарювання, ефективні організаційні структури, економічну свободу виробників туристичного продукту, що в умовах наростаючої конкуренції забезпечить насичення туристичного ринку високоякісними послугами і сприятиме соціально-економічному прогресу туристичних підприємств та території їх розміщення.

Література:

1. Абрамов В.В. Туризм і місто: аналіз проблем, тенденцій та моделювання розвитку: монографія / В. В. Абрамов, І. Б. Андренко, С. А. Александрова, Н. М. Влащенко, О. М. Колесников; ред.: І. М. Писаревський; МОНМС України, Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2012. – 208 с.
2. Александров В.В. Туризм в системі пріоритетів регіонального розвитку: монографія / В.В. Александров, О.О. Вишневська, І.І. Волкова, Ю.П. Грицак, О.Г. Павлова, А. Ю. Парфіненко, А. С. Перепелиця, П. О. Подлепіна, Ю. І. Прасул, В. І. Сідоров, О. О. Шаповалова, О. Є. Юрченко, С. О. Юрченко; Харк. нац. ун-т

ім. В.Н. Каразіна. – Х.: ХНУ ім. В.Н. Каразіна, 2010. – 268 с.

3. Барановський М. Туризм як форма активізації розвитку сільських депресивних територій / М. Барановський // Вісн. Львів. ун-ту. Сер. Міжнар. відносини. – 2008. – Вип. 24. – С. 13–21.

4. Нездоймінов С.Г. Туризм як фактор регіонального розвитку. Методологічний аспект та практичний досвід: монографія / С. Г. Нездоймінов. – О.: Астропринт, 2009. – 304 с.

5. Туризм в Україні. Статистичний бюлетень. – Державна туристична адміністрація України. – К., 2013. – 40 с.

Автор: Транченко Людмила Володимирівна, д.е.н., професор, завідувач кафедри туризму та готельно-ресторанної справи Уманського національного університету садівництва, м.Умань, Україна.

Сфера наукових інтересів: Стратегічні перспективи туристичної індустрії.

Зв'язок з автором: lydatranch@gmail.com

УДК 657
JEL M 21

**Людмила Транченко,
Олександр Транченко**
Уманський національний університет садівництва

ПРІОРИТЕТНИЙ РОЗВИТОК АГРАРНОЇ СФЕРИ

У статті доведено, що в основі раціонального лежить вибір пріоритетних напрямів діяльності. Обґрунтовано, що процес визначення та обґрунтування пріоритетів передбачає глибокий аналіз зовнішнього середовища, комплексне дослідження внутрішнього потенціалу підприємства та детальне вивчення окремих видів продукції за критеріями їх економічної ефективності, конкурентоспроможності на агропродовольчому ринку та перспектив розвитку галузі в довгостроковому періоді. На основі дослідження запропоновано здійснити на державному рівні заходи щодо стимулювання соціально-економічних процесів у сільському господарстві.

Ключові слова: конкурентоспроможність, конкуренція, конкурентні переваги, конкурентний потенціал, економічна стійкість, сільське господарство, національне господарство.

Rational is the choice of priority directions of activity. The process of identification and justification of the priorities implies a deep analysis of the environment, a comprehensive study of the internal potential of the company and the detailed study of individual types of products according to criteria of their economic efficiency,

competitiveness of the agri-food market and prospects of development of the industry in the long term.

Over the last few years the issue of the competitiveness of agriculture was the key for all subjects of economic relations. It is necessary to notice, that in modern conditions of globalization of economic and political life of the frontier, and some industries or even regions appear as independent players on the world market. Recently very important in the context of the state regional policy, particularly in Ukraine, is the study of the competitiveness of regions. Because structural changes in developed countries and in countries with economies in transition, accompanied by the territorial concentration of economic activity. It is for this reason ownership of certain characteristics, which give an opportunity to develop on the basis of innovation and win the competition, is the top priority task of the participants of economic relations.

Key words: *competitiveness, competition, competitive advantage, competitive potential, economic sustainability, agriculture, national agriculture.*

В статье доказано, что в основе рационального лежит выбор приоритетных направлений деятельности. Обосновано, что процесс определения и обоснования приоритетов предполагает глубокий анализ внешней среды, комплексное исследование внутреннего потенциала предприятия и детальное изучение отдельных видов продукции по критериям их экономической эффективности, конкурентоспособности на агропродовольственном рынке и перспектив развития отрасли в долгосрочном периоде. На основе исследования предложено осуществить на государственном уровне меры по стимулированию социально-экономических процессов в сельском хозяйстве.

Ключевые слова. *Конкурентоспособность, конкуренция, конкурентные преимущества, конкурентный потенциал, экономическая устойчивость, сельское хозяйство, национальное хозяйство.*

Розвиток сільського господарства покликане вирішити, перш за все, проблему відновлення продовольчої незалежності країни. Перспективне значення конкурентоспроможності аграрної сфери для економіки визначається тим, що за площею та якістю сільськогосподарських земель Україна займає одне з перших місць у світі. Важливу роль відіграють сільськогосподарське виробництво і вся сільська інфраструктура при господарському та соціальному освоєнні величезних територій, природних багатств.

За останні декілька років питання конкурентоспроможності сільського господарства стало ключовим для всіх суб'єктів економічних відносин. Необхідно зауважити, що в сучасних умовах глобалізації економічного та політичного життя стираються кордони, і окремі галузі виробництва чи навіть регіони постають як самостійні гравці на світовому ринку. Останнім часом дуже важливим у контексті державної регіональної політики, а особливо в Україні, є дослідження

конкурентоспроможності регіонів. Адже структурні зміни як в розвинутих країнах, так і в державах з перехідною економікою, супроводжуються територіальною концентрацією економічної діяльності. Саме з цієї причини володіння певними характерними властивостями, які дають можливість розвиватись на інноваційній основі та перемагати у конкурентній боротьбі, є найбільш пріоритетним завданням учасників економічних відносин. Пріоритетний розвиток конкурентоспроможного сільського господарства в економічній політиці держави знайшло відображення в таких документах: національний проект «Розвиток АПК», Закон України «Про розвиток сільського господарства», «Державна програма розвитку сільського господарства, ринку сільськогосподарської продукції, сировини і продовольства на 2010–2015 рр.». В останні роки спостерігаються позитивні тенденції стабілізації і підвищення ефективності агропромислового виробництва. Цільові показники національного проекту «Розвиток АПК» на 2011–2012 рр. виконані. У державну програму розвитку сільського господарства на майбутнє п'ятиріччя увійшли всі напрями цього проекту й реалізовані державні цільові програми з соціального розвитку села та підвищення родючості ґрунтів. Разом з тим виникла криза у світовій продовольчій системі і невтішні прогнози на найближчу перспективу викликають необхідність прийняття додаткових, більш радикальних заходів щодо захисту населення країни від потрясінь у світовій економіці [1].

Зростаюча купівельна спроможність населення більшою мірою задовольняється за рахунок нарощування імпорту. Існуюче зростання сільськогосподарської продукції не задовольняє вимогам споживчого ринку та необхідності зменшення продовольчої залежності. З 2005 по 2011 р. ввезення продуктів харчування збільшився майже в три рази. У 2012 р. він досяг 27,6 млрд. дол. Імпорт продовольства зріс за один рік майже на 30 млрд. дол. Щоб дати адекватні відповіді на сучасні виклики, потрібно почати розробку додаткових заходів щодо прискорення відновлення вітчизняного агропромислового виробництва та внести відповідні коригування в плани уряду на найближчу і майбутню перспективи. У першу чергу це стосується імпортозаміщення продовольства, особливо тваринницької продукції. У 2012 р. в країні вироблено м'яса і молока в розмірі 50% рівня 1990

р., а продукції вівчарства – менше 25%. Для задоволення потреб населення збільшено завезення м'яса з 2,6 млн. т в 2011 р. до 3,4 млн. т в 2012 р. при зростанні власного виробництва на 0,6 млн. т [2].

Різке зростання цін на продукти харчування останнім часом призвело до збільшення соціальної напруженості в суспільстві. Поглиблення фінансових і продовольчих криз у світі може посилити загрози дестабілізації внутрішнього продовольчого ринку. З такою небезпекою наша країна зіткнулася після дефолту 1998 р. вдалося уникнути великих неприємностей завдяки широкомасштабній гуманітарній допомозі і великим закупівлям зерна в зарубіжних країнах. Критична ситуація змусила тоді державні органи посилити увагу до продовольчого забезпечення. Рада національної безпеки і оборони України схвалила підготовлений Міністерством аграрної політики проект доктрини про продовольчу безпеку, а Верховна рада підготувала закон про продовольчу безпеку України. Однак ці документи не були затверджені і згодом робота над ними була припинена.

Один з основоположних питань продовольчої стратегії – співвідношення імпорту та експорту. Викликає сумнів великий оптимізм політиків з приводу перетворення нашої країни з імпортера зерна на експортера. У 2012 р. експорт досяг 16 млн. т. Вивозити надлишки продовольчого зерна потрібно. Однак поєднати одночасне вирішення двох завдань – збільшення експорту зерна і скорочення частки імпорту тваринницької продукції – навряд чи вдасться. Державна програма розвитку сільського господарства передбачає збільшення реалізації зерна господарствами країни до 2015 р. на 6 млн. т, зростання експорту зерна запланований у тому ж обсязі. Незрозуміло, як будуть забезпечені зерном нові тваринницькі комплекси, за рахунок яких намічено вирішити проблему зростання м'ясо-молочної продукції.

Першочергове завдання на сьогоднішній день – збільшити виробництво фуражного зерна, а в цілому по валових зборів вийти на рівень 1990 р. Тоді було отримано 117 млн. т, а в 2012 р. – 81, 8 млн. т. Держава може сприяти вирішенню такого завдання шляхом створення спеціального фонду зерна в розмірі не менше 15 млн. т. Такий фонд потрібно розглядати як частину чинного Стабілізаційного фонду в натуральному вигляді і створювати його за рахунок коштів

Стабілізаційного фонду [3; 4]. Зерновий фонд дозволить гарантувати стабільність внутрішнього ринку від змін світової кон'юнктури цін на продовольство і фінансових потрясінь. Неоціненна роль фонду у згладжуванні негативних наслідків природно-кліматичних умов, які періодично повторюються. Після неврожайного 1998 р., коли виробництво сільськогосподарської продукції впало майже на 15%, знадобилося чотири роки на відновлення обсягів виробництва [5; 6]. Через державний резерв держава отримає можливість підтримувати тваринництво, пропонуючи господарствам зерно на корм за прийнятними цінами.

Основною умовою витіснення імпорту є підвищення конкурентоспроможності вітчизняної продукції. Взятий в останні роки курс на модернізацію тваринницьких ферм, нарощування генетичного потенціалу продуктивності тваринництва вже дає позитивні результати. Прикладом може служити птахівницька галузь. Обсяги виробництва м'яса птиці досягли 1990 р., за техніко-економічним рівнем вітчизняні птахофабрики не поступаються світовим показникам. Але навіть за таких успіхах для забезпечення рентабельності птахівничої продукції виділяють державні субсидії.

Сучасний стан економіки не дозволяє вимагати бюджетних субсидій для села на рівні розвинених країн. Тому вітчизняним товаровиробникам треба зберігати наявні з радянських часів конкурентні переваги перед західними країнами [7; 8; 9]: дешеві енергетичні та матеріальні ресурси, безкоштовне землекористування, великі розміри сільськогосподарських підприємств. Незважаючи на більш важкі для сільськогосподарського виробництва природно-кліматичні умови і велике технологічне і технічне відставання, продукти харчування в нашій країні були набагато дешевше.

Проблема диспаритету цін на промислову та сільськогосподарську продукцію в 1990-і р. не бралася до уваги економічними відомствами. Більше того, панувала точка зору, що в ринковій економіці не може бути диспаритету, так як ринкові механізми забезпечують необхідні пропорції і рівновагу. В даний час аграрники домоглися часткової компенсації за рахунок бюджету подорожчання пального, субсидій на добрива. Однак часткові заходи не вирішують проблеми зростання витрат у сільському господарстві. За п'ять останніх років ціни на мінеральні добрива зросли в 2,5 рази,

на пальне – в 2 рази.

Постачальники засобів для сільського господарства пояснюють зростання цін на свою продукцію зростанням витрат на енергетичну складову. Ціни на енергетичні ресурси є в сучасній економіці головним фактором збільшення витрат. Якщо прямі витрати на пальне в собівартості сільськогосподарської продукції становлять 10%, то на енергетичні ресурси (якщо вважати по всіх технологічних ланцюжках міжгалузевого балансу економіки) – 80%. Прибуток енергетичних, металургійних, хімічних компаній згідно з річними звітами щорічно збільшується в кілька разів, і значна її частина лягає на вартість продуктів харчування.

З метою стимулювання придбання сільськогосподарськими підприємствами мінеральних добрив та інших засобів хімізації виділяються бюджетні субсидії в розмірі 30% їх вартості. За допомогою субсидій не вдалося поки переорієнтувати виробників мінеральних добрив на внутрішній ринок, 90% добрив вивозиться за кордон, прирікаючи вітчизняне рослинництво на низьку врожайність. При цьому висока природна монопольна рента присвоюється хімічними компаніями – виробниками добрив, забезпечуючи їм надприбутки. Державі потрібно направляти свої зусилля не тільки на компенсацію збільшення витрат у сільському господарстві, а вживати заходів щодо зниження вимог природних монополістів. Реалізований урядом курс на підвищення цін на енергоносії до світового рівня стримує можливості вітчизняних товаровиробників, і доцільно вихід на світові ціни відкласти.

Поліпшення ситуації повинно відбуватися в розробці та використанні нових організаційних та економічних механізмів. Такі механізми, на наш погляд, повинні мати мобілізаційну спрямованість за рахунок більш активної участі держави у трьох ключових ланках інноваційного процесу: розробці та освоєнні нових видів техніки і технологій; просуванні їх на ринок; освоєнні інновацій безпосередньо в сільськогосподарських підприємствах. У цих ланках повинні з'явитися нові організаційні структури.

Важливо організувати нові і підтримати діючі компанії з розробки та впровадження нових технологій за галузями сільськогосподарського виробництва. Такі організації можуть створюватися за участю державних наукових установ, передових господарств, що освоїли інноваційні

технології та готових їх реалізувати в інші господарства, приватних фірм з реалізації насіння, окремих видів техніки та іншої науково-технічної продукції. Вихід на ринки технологій великих компаній дозволить перейти на проектний підхід до модернізації сільськогосподарських підприємств «під ключ». В даний час на ринку діють розрізнені фірми. Наукові установи поки не можуть забезпечити сучасний маркетинг. Між ними та сільськогосподарськими товаровиробниками діють численні посередники, здорожують інноваційну продукцію. Участь науки в таких комплексних компаніях сприятиме затребуваності вже виконаних розробок і додатковому фінансуванню нових. Нерозвиненість впроваджувальних структур призводить до того, що вітчизняний ринок інновацій все в більшій мірі захоплюють західні фірми.

Безпосередньо у сільськогосподарському виробництві повинні отримати поширення організаційні структури холдингового типу, здатні залучити великі інвестиції і здійснити модернізацію господарств з відсталою матеріально-технічною базою. Як показала практика, приватні рішення з підтримки неспроможних господарств (пролонгація боргів, виділення субсидій, будівництво житла для окремих фахівців) у більшості випадків малоефективні. У таких господарствах деградовані матеріально-технічна база, кадровий потенціал і вся система організації та управління виробництвом. Існує необхідність вироблення спеціальної державної політики щодо цих господарств.

Література:

1. Баранов К.В. Привабливість економічного простору як умова конкурентоспроможності національної економіки / К. В. Баранов // Вісник СумДУ. Серія Економіка. – 2012. – № 2. – С. 30–38.
2. Божидарнік Т. В. Кластерний підхід як потужний інструмент стимулювання розвитку сільського господарства / Т. В. Божидарнік // Економіка АПК. – 2011. – № 11. – С. 133–138.
3. Гилка М.Д. Конкурентоспроможність сільськогосподарських підприємств та їх державна підтримка / М. Д. Гилка // Економіка АПК. – 2012. – № 3. – С. 78–83.
4. Кондратюк І. О. Конкурентоспроможність сільського господарства та шляхи її підвищення / І. О. Кондратюк // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 1. – С. 56–63.
5. Кравчук В. В. Розвиток інноваційної діяльності як інструменту підвищення конкурентоспроможності регіону / В. В. Кравчук // Проблеми науки. – 2012. – № 11. – С. 21–27.
6. Корнійчук О. Стратегія реалізації національних інтересів – конкурентоспроможна модель дій / О. Корнійчук // Економічний часопис-XXI. – 2007. – № 5–6. – С. 34–37.

7. Олійник О. В. Критерії державної підтримки сільськогосподарських підприємств / О. В. Олійник // Економіка АПК. – 2013. – № 2. – С. 49–53.

8. Степанкова Т. Можливості впровадження інноваційно-інвестиційної моделі розвитку з огляду на європейський курс України / Т. Степанкова // Економічний часопис-XXI. – 2006. – № 7–8. – С. 29–32.

9. Яценко О. М. Конкурентоспроможність галузей сільського господарства в умовах глобалізації ринку продовольства / О. М. Яценко // Економіка АПК. – 2013. – № 1. – С. 31–38.

Автори: Транченко Людмила Володимирівна, д.е.н., професор, завідувач кафедри туризму та готельно-ресторанної справи Уманського національного університету садівництва, м.Умань, Україна.

Транченко Олександр Михайлович, к.е.н., доцент кафедри фінансів і кредиту Уманського національного університету садівництва, м.Умань, Україна.

Сфера наукових інтересів: формування та розвиток аграрної сфери.

Зв'язок з автором: lydatranch@gmail.com

УДК 332.1:338.431

JEL M 21

Алла Ужва

Миколаївський національний університет
імені В.О.Сухомлинського

СТАН ТА СТРАТЕГІЧНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ РЕГІОНАЛЬНИХ АГРОПРОМИСЛОВИХ КОМПЛЕКСІВ

У статті розглянуто стан та проаналізовано динаміку виробництва сільськогосподарської продукції в регіональних АПК, запропоновано стратегічні напрями розвитку регіональних АПК та підходи до організації господарювання агропромислового комплексу.

Ключові слова: виробництво продукції, регіональні агропромислові комплекси, глобалізація, розвиток економіки.

In the article the state is considered and the dynamics of production of agricultural goods is analysed in regional agroindustrial complex, strategic directions of development of regional agroindustrial complex are offered but going is near organization of menage agroindustrial complex.

Keywords: production of goods, regional agroindustrial complexes, globalization, development of economy.

В статье рассмотрено состояние и проанализирована динамика производства сельскохозяйственной продукции в региональных АПК, предложены стратегические направления развития региональных АПК и подходы к организации ведения хозяйства агропромышленного комплекса.

Ключевые слова: *производство продукции, региональные агропромышленные комплексы, глобализация, развитие экономики.*

Сучасні тенденції суспільних перетворень не обмежуються соціальними, економічними, екологічними детермінантами їх визначення, а полягають в формуванні складного механізму їх взаємодії, що вимагає узгодження різнорідних суспільних вимог і потреб шляхом якісної переорієнтації пріоритетів розвитку економіки країни. Агропромисловий комплекс України як цілісна народногосподарська система взаємопов'язаних галузей, які забезпечують виробництво сільськогосподарської сировини та продовольства, їх заготівлю, зберігання, переробку, функціонує відповідно до загальних закономірностей розвитку, скорегованих на наслідки флуктуаційних параметрів зовнішнього і внутрішнього характеру. Незважаючи на складну соціально-політичну та економічну ситуацію в Україні, в цілому вдалося забезпечити продовольчу безпеку держави та стабільну ситуацію на продовольчому ринку. Національний агропромисловий комплекс дещо втратив свої конкурентні переваги внаслідок затяжних економічних деструкцій, викликаних відсутністю повноцінної фінансової бази для реалізації державних програм стимулювання сільськогосподарського поступу. Важливим є питання побудови ефективних агропромислових відносин, зорієнтованих на підвищення загального економічного ефекту як у державному, так і у регіональному масштабі. На регіональні АПК покладаються головні завдання щодо прогресування територіальних економічних систем, продовольчої забезпеченості населення у межах конкретних територій, створення привабливого інвестиційно-господарського середовища, спрямованого на розширене суспільне відтворення [3].

Теоретичні та практичні положення функціонування регіональних АПК є предметом наукових досліджень багатьох учених-економістів: І. Яців, П. Березівський, П. Гарасим, О. Москаль, В. Андрійчук та інші. Водночас проблема визначення стратегічних напрямів розвитку регіональних АПК потребує поглибленого вивчення.

Ми вважаємо, що агропромисловий комплекс регіону – це сукупність функціонально поєднаних суб'єктів господарювання, які представляють галузі, що виробляють засоби сільськогосподарського виробництва, безпосередньо займаються рослинництвом і тваринництвом, а також здійснюють функції по заготівлі та переробці агропродукції, що характеризуються здатністю до кооперації, розташовані на території однієї чи декількох сусідніх областей та регулюються на основі територіальної чи міжтериторіальної співпраці органів місцевої влади й управління. Із наведеної дефініції випливає, що регіональний АПК може поєднувати суб'єктів господарювання декількох адміністративних одиниць. При цьому, на наше переконання, організаційна ознака формування агропромислового комплексу регіону виступає у більшій мірі не каталізатором, а інгібітором його розвитку. Через це формування та прогрес регіональних АПК має бути домінуючою складовою автономних стратегій економічного розвитку тих областей України, які володіють достатніми природно-кліматичними умовами забезпечення сільськогосподарського виробництва.

Сільське господарство України у 2013 році продемонструвало значну динаміку розвитку – 13,7 % приросту валової продукції галузі. Порівняно з 2010 роком зростання валової продукції сільського господарства (у співставних цінах 2010р.) становило майже 30 %, а з 2003 роком – 68,7%. При цьому минулого року галузь забезпечила 9,1 % валового внутрішнього продукту держави, що на 1 % більше, ніж в 2012 році.

Надходження від підприємств агропромислового комплексу до Зведеного бюджету України формують 9-11 % від загальних доходів, а в 2013 році становили 47 млрд грн (понад 10 % від загальних доходів Зведеного бюджету країни), що на 4,9 млрд грн (11,6 %) перевищило показник 2012 р. (табл. 1).

Триває відновлення галузі тваринництва, обсяги виробництва в якій за 2013р. зросли на 4,8 % порівняно з даними 2012 р. Вдалося не тільки зупинити спад у галузі тваринництва, а й домогтися її зростання. Так, у 2013р. відбулося зростання основних показників в усіх категоріях господарств: обсягів реалізації на забій худоби та птиці (у живій масі) на 8,2 %; виробництва яєць – на 2,5; молока – на 1,1 %. Водночас у 2013 р. спостерігалось об'єктивне зниження темпів

промислового виробництва харчових продуктів, напоїв і тютюнових виробів – 94,9 % від відповідного періоду минулого року проти 101 % у 2012 р. Це відбулось за рахунок зменшення обсягів виробництва підакцизної групи товарів (у зв'язку з підвищенням ставок акцизного збору), олії (через слабку сировинну базу 2012 р.) та цукру (через перевиробництво 2012 р.).

Таблиця 1

Динаміка валової продукції сільського господарства у
 2003-2014 рр.*

Роки	Валова продукція, всього		в тому числі:			
	млрд. грн	2013р. в % до 2003р.	рослинництво		тваринництво	
			млрд. грн	2013р. в % до 2003р.	млрд. грн	2013р. в % до 2003р.
2003	149,9	168,7	88,3	199,2	61,6	125,0
2004	179,4	140,9	117,4	149,8	62,0	124,2
2005	179,6	140,8	114,5	153,6	65,1	118,3
2006	184,1	137,4	116,6	150,9	67,5	114,1
2007	172,1	146,9	106,0	165,9	66,1	116,5
2008	201,6	125,4	136,3	129,0	65,3	117,9
2009	197,9	127,8	129,9	135,4	68,0	113,2
2010	194,9	129,8	124,6	141,2	70,3	109,5
2011	233,7	108,2	162,4	108,3	71,3	107,9
2012	223,3	113,3	149,2	117,9	74,0	104,0
2013	252,9	100,0	175,9	100,0	77,0	100,0

* розраховано за даними Державного комітету статистики України у співставних цінах 2010 р. [2]

Україна 2013 р. стала беззаперечним лідером у поставках м'якої пшениці на ринок ЄС. Вперше цього року на ринки ЄС надійшла продукція тваринництва, а саме: м'ясо птиці. Ключове досягнення аграрного сектора у 2013 р. – розширення ринків збуту української продукції та суттєве розширення присутності на традиційних ринках (Китай, Бангладеш, Японія, Пакистан, В'єтнам, Південна Корея, Сирія, Ірак, ОАЕ, Кенія, країни ЄС, Білорусь). Україна активно залучена до вирішення світової продовольчої безпеки у рамках Всесвітньої Продовольчої Програми ООН, є членом АМІС ООН, Міжнародної

Зернової Ради та інших міжнародних організацій з питань розвитку аграрного сектора, продовольчого ринку та вирішення глобальної проблеми голоду.

У січні-вересні 2014 р. індекс обсягу сільськогосподарського виробництва порівняно з відповідним періодом 2013р. становив 116,0%, у тому числі в аграрних підприємствах – 129,1%, у господарствах населення – 105,5%. Обсяг продукції сільського господарства в усіх категоріях господарств у фактичних цінах, за розрахунками, становив 253,7 млрд.грн. За січень-вересень 2014 р. індекс обсягу виробництва продукції рослинництва порівняно з відповідним періодом 2013р. Становив 122,8%, у тому числі в аграрних підприємствах – 140,2%, у господарствах населення – 108,5%.

Загальні обсяги виробництва зерна порівняно з початком жовтня 2013р. перевищено в усіх регіонах. Найбільші намологи зерна одержано в Харківській (3,5 млн.т), Одеській (3,4 млн.т), Дніпропетровській (2,9 млн.т), Миколаївській (2,8 млн.т), Вінницькій (2,7 млн.т), Полтавській (2,6 млн.т) та Кіровоградській (2,5 млн.т) областях.

У січні-вересні 2014 р. індекс виробництва продукції тваринництва порівняно з відповідним періодом 2013р. становив 102,9%, у тому числі в аграрних підприємствах – 106,5%, господарствах населення – 100,2%. У господарствах усіх категорій порівняно з січнем–вереснем 2013р. загальні обсяги виробництва м'яса збільшено в 19 регіонах і найсуттєвіше – у Вінницькій (в 1,4 р.б.), Волинській (на 15%), Хмельницькій, Херсонській (на 13%), Тернопільській (на 10%) областях. Зменшення обсягів виробництва м'яса відбулося у Львівській (на 7%), Житомирській (на 5%), Київській (на 3%) та Черкаській (на 0,2%) областях. На минулорічному рівні залишилися обсяги виробництва м'яса (реалізації худоби та птиці на забій у живій вазі) у Дніпропетровській області.

У структурі реалізації худоби та птиці на забій сільськогосподарськими підприємствами (крім малих) частка птиці всіх видів становила 64,9% (у січні–вересні 2013р. – 64,6%), у тому числі бройлерів – 94,5% (94,6%); великої рогатої худоби – 8,6% (9,6%), свиней – 26,4% (25,6%). В аграрних підприємствах відношення загального обсягу вирощування худоби та птиці до реалізації тварин

на забій у січні–вересні 2014р. становило 104,1% (торік – 105,6%). Перевищення обсягів вирощування над обсягами реалізації худоби та птиці на забій зафіксовано у 18 регіонах. Водночас у Сумській, Житомирській, Донецькій, Кіровоградській, Волинській та Львівській областях обсяги вирощування склали 92,9–99,5% від обсягів реалізації тварин на забій.

У січні–вересні 2014 р. порівняно з відповідним періодом 2013р. загальне виробництво молока порівняно з відповідним періодом 2013р. зросло в 14 регіонах, з них найбільше – у Дніпропетровській (на 5%), Харківській, Черкаській (на 4%), Івано-Франківській, Полтавській, Кіровоградській, Хмельницькій (на 3%) областях. Найсуттєвіше скорочення обсягів виробництва молока зафіксовано в Луганській, Львівській (на 3%) та Київській (на 2%) областях. Зменшення продуктивності корів зафіксовано лише у Закарпатській (на 12%) та Львівській (на 3%) областях. Найвищі надої молока спостерігались у господарствах Харківської (4720 кг), Херсонської (4673 кг), Київської (4664 кг), Полтавської (4595 кг), Черкаської (4506 кг), Дніпропетровської (4326 кг) та Хмельницької (4049 кг) областей.

Загальне виробництво яєць від птиці всіх видів зросло на 7,1% за рахунок зростання їхнього виробництва як в аграрних підприємствах на 10,3% (при зменшенні виходу яєць від однієї курки-несучки з 219 до 216 яєць, або на 1,4%), так і в господарствах населення на 2,2%. Збільшення обсягів виробництва яєць зафіксовано в 17 регіонах, найсуттєвіше – у Миколаївській (у 2,0 р.б.), Херсонській (в 1,7 р.б.), Черкаській (на 16%), Дніпропетровській (на 10%) та Житомирській (на 8%) областях. Найсуттєвіше скорочення обсягів виробництва яєць відбулось у Харківській (на 11%) і Луганській (на 10%) областях.

У господарствах населення зростання обсягів реалізації худоби та птиці на забій зафіксовано в 16 регіонах (від 0,2% до 12%), виробництва молока – у 12 регіонах (від 0,4% до 4%), яєць від птиці всіх видів – у 19 регіонах (від 0,2% до 14%). За розрахунками, на 1 жовтня 2014р загальне поголів'я великої рогатої худоби збільшилося в 5 регіонах; у тому числі корів – у 2 регіонах; свиней – у 10 регіонах; овець і кіз – у 12 регіонах, птиці всіх видів – в 11 регіонах.

Найсуттєвіше скорочення поголів'я великої рогатої худоби зафіксовано у Чернігівській (на 8%), Сумській, Волинській (на 6%), Луганській, Житомирській (на 5%) областях; корів – у Чернігівській

(на 7%), Луганській, Львівській (на 4%), Хмельницькій, Волинській, Херсонській, Тернопільській, Сумській (на 3%) областях; свиней – у Полтавській, Черкаській (на 10%), Луганській (на 8%) та Донецькій (на 6%) областях; овець і кіз – у Житомирській (на 8%), Луганській, Донецькій (на 6%), Рівненській, Херсонській (на 5%) областях; птиці всіх видів – у Донецькій (на 14%), Івано-Франківській (на 12%), Луганській (на 11%) і Чернігівській (на 10%) областях. На початок жовтня 2014р. населенням утримувалось 71,6% загальної чисельності великої рогатої худоби (торік – 70,1%), у тому числі корів – 77,8% (77,3%), свиней – 53,1% (53,2%), овець і кіз – 87,1% (85,6%), птиці всіх видів – 50,5% (49,9%) [2].

В умовах глобалізації економіки розвиток агропромислового комплексу регіону має базуватися на:

- створенні умов для розвитку агропромислового комплексу, інтенсифікації в сільському господарстві та раціональній державній фінансовій підтримці сільського господарства;

- поліпшенні доступу до ринків збуту та посиленні конкурентоспроможності сільськогосподарського виробництва шляхом зростання обсягів вітчизняних та іноземних інвестицій в агропромисловий комплекс при умові гармонізації чинного законодавства до норм і вимог світової організації торгівлі;

- покращенні соціальної сфери шляхом створення розвиненої інфраструктури на селі [2].

Аналіз сучасного стану розвитку агропромислового виробництва в Україні свідчить про низьку ефективність основних його галузей, наявність ще значної частини збиткових господарських структур, низькі темпи відновлення матеріально-ресурсного потенціалу, недостатню економічну зацікавленість сільськогосподарських товаровиробників у розвитку суспільного виробництва, стримання процесу освоєння організаційно-економічного механізму ринкових відносин в аграрному секторі економіки, що зумовили погіршення постачання населенню продовольчих товарів, зниження калорійності добових раціонів харчування жителів країни.

З часу набуття Україною незалежності прийнято понад 150 законів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та селом, спрямованих на підвищення рівня життя сільського населення, але вони не мали позитивного впливу і не поліпшили життя людей у

сільській місцевості країни. На селі найгострішими залишаються соціальні проблеми, які пов'язані стриманням подальшого розвитку сільських територій та відсутністю мотивації до праці, безробіття, бідність і трудова міграція, занепад соціальної інфраструктури, поглиблення демографічної кризи та відмирання сіл. Вчені аграрники вважають, що стратегічною метою довготривалого стійкого розвитку аграрного сектору є збереження основних природних ресурсів і забезпечення сучасних технологічних та інституціональних змін для стабільного задоволення потреб населення у продуктах харчування [3]. Тому, насамперед потрібно створювати умови подальшого розвитку аграрних відносин на основі ефективно діючих аграрних реформ спочатку на селі, а далі в усьому аграрнопромисловому виробництві. З цією метою необхідно, на наш погляд, спочатку позбавитись або ґрунтовно переглянути застарілі концепції і стеріотипи, які обмежують прогресивні напрямки реформування аграрних відносин взагалі і гідно стимулювати селянина-трудівника окремо. Для створення умов для динамічного розвитку агропромислового комплексу регіонів умовах глобалізації економіки передбачається посилення державного регулювання щодо фінансового стану підприємств, яке повинно бути спрямоване на створення економічно ефективного агропромислового виробництва, поглиблення ступеня переробки та покращання зберігання сільськогосподарської продукції, а саме:

- формування ринку землі та нерухомості, запровадження системи іпотечного кредитування сільськогосподарських товаровиробників;
- фінансування організаційних заходів щодо здійснення аграрної реформи на регіональному рівні, післяприватизаційна підтримка розвитку реформованих господарств, створення спеціалізованої консалтингової інфраструктури щодо інформаційного забезпечення;
- розвиток мережі інфраструктури сервісного обслуговування, заготівель, оптової торгівлі;
- формування ринків матеріальних ресурсів і капіталу;
- ефективне використання наявного земельного фонду;
- реформування соціальної сфери села та розбудови її інфраструктури.

Виходячи з цього можна зробити висновок, що для успішного розвитку регіональних АПК в умовах глобалізації економіки, необхідно проводити державну політику постійного підвищення інвестиційної привабливості аграрного сектора. Збільшення обсягів інвестування стримується недосконалістю чинного законодавства та нестійкою політичною ситуацією країни. Визначальною проблемою для регіональних АПК є відсутність чітких стратегічних та тактичних пріоритетів розвитку галузей. Стратегія реформ щодо подальшого розвитку регіональних АПК має концентруватися на трьох взаємопов'язаних напрямках: формування ефективного господаря-власника; створення сприятливого економічного середовища на ринку; активний пошук та мобілізація внутрішніх резервів зростання обсягів виробництва, підвищення ефективності.

Література:

1. Перспективи та можливі ризики розвитку сільського господарства України у 2014 році: науково-аналітичний прогноз / Ю.О. Лупенко, М.І.Пугачов, В.Я.Месель-Веселяк. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2014. – 32 с.
2. Стратегічні напрями розвитку сільського господарства України на період до 2020 року / за ред. Ю.О. Лупенка, В.Я.Месель-Веселяка. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2012. – 182 с.
3. Черевик Н.В. Проблеми та перспективи розвитку АПК / Н.В.Черевик, М.В.Вітченко, А.О.Титаренко // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2008. – № 4 (46). – С. 235-245.

Автор: Ужва Алла Миколаївна, к.е.н., доцент кафедри обліку та економічного аналізу Миколаївського національного університету імені В.О.Сухомлинського, м. Миколаїв, Україна.

Сфера наукових інтересів: теорії сталого розвитку економіки, діяльність економічних систем в умовах невизначеності, механізм економічної привабливості регіонів.

Зв'язок з автором: kot28125@rambler.ru

УДК 630
JEL M 41

Христина Хомик
Національний лісотехнічний університет України

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ

У статті досліджені основні аспекти обліку екологічних витрат. Розкрито питання методики їх обліку. Запропоновано використовувати деталізовану класифікацію екологічних витрат. Синтетичний та аналітичний облік екологічних витрат запропоновано вести використовуючи розроблене спеціальне доповнення до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку, в напрямі екологічного спрямування.

Ключові слова: облік, екологічні витрати, класифікація, доповнення до Плану рахунків, екологічний напрям

The article examines the main aspects of the environmental costs accounting. The question of their methods of accounting is solved. Detailed classification is suggested to determine the amount of environmental costs. Synthetic and analytical account of the environmental costs is proposed to conduct designed using a special supplement to the current Chart of Accounts, toward ecological.

Keywords: accounting, environmental costs, classification, additions to the Chart of Accounts, environmental direction

В статье исследованы основные аспекты учета экологических издержек. Раскрыты вопросы методики их учета. Для определения суммы экологических издержек предлагаем использовать детализированную их классификацию. Синтетический и аналитический учет экологических издержек предложено вести используя разработано специальное дополнение к действующему Плану счетов бухгалтерского учета, в экологическом направлении.

Ключевые слова: учет, экологические издержки, классификация, дополнения к Плану счетов, экологическое направление

В сучасних умовах глобалізації, коли відбувається всесвітня інтеграція та уніфікація усіх ланках суспільного життя, всебільше актуальними стають екологічні питання. Одним з яких, є проблема обліку екологічних витрат.

Дослідженнями щодо екологічних витрат займалися і займаються такі вітчизняні та зарубіжні вчені: Н. Байдон, Д. Бітл, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Р.Віллет, З.В. Гуцайлюк, Н.І. Дорош, Т.А. Дьоміна, І.В. Жиглей, В.М. Жук, А.М. Кузьмінський, С.І. Лебедевич, Л.Г. Мельник, Н.П. Петрушенко, М.І. Скрипник, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук, Х.Андерсон, Дж. Фостер та інші.

Проте, що стосується суто обліку екологічних витрат, то кількість наукових праць є незначною. Виникає необхідність здійснення подальших досліджень у цьому напрямку.

Метою даної статті є розкриття методики обліку екологічних витрат, як інформаційної бази фінансово-господарської діяльності підприємств з врахуванням нормативно-правової бази України.

Основні завдання полягають у наступному:

- здійснити класифікацію екологічних витрат, за якою достовірно визначатиметься віднесення витрат до екологічних;
- ідентифікувати синтетичні та аналітичні рахунки для обліку екологічних витрат.

Відповідно до Інструкції щодо заповнення державного статистичного спостереження форми №1 – екологічні витрати «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі», до витрат на охорону довкілля належать усі види витрат, спрямовані на запобігання, зменшення чи ліквідацію забруднення, інших видів шкідливого впливу господарської та іншої діяльності на навколишнє природне середовище, при наданні послуг чи використанні продукції, а також на збереження біорізноманіття та середовища існування [1].

Вважаємо, що екологічні витрати є не лише витрати на охорону навколишнього природного середовища, екологічні платежі, тобто суто витрати, що стосуються довкілля. Тут ще слід віднести шкідливий вплив забруднення нашого середовища існування на самих нас. Іншими словами, так звані, суспільні збитки внаслідок негативної антропогенної діяльності.

Для визначення суми екологічних витрат пропонуємо використовувати деталізовану їх класифікацію (табл. 1). Дана класифікація екологічних витрат здійснена на основі форми №1 – екологічні витрати «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі» з деякими нашими корективами і доповненнями.

Залежно від виду діяльності ті чи інші підприємства несуть різні види екологічних витрат. Тому облік екологічних витрат повинен мати індивідуальний характер, враховуючи специфіку і особливості виробничого процесу.

Таблиця 1

Класифікація екологічних витрат

<i>Група екологічних витрат</i>	<i>Природоохоронні заходи, платежі</i>
1	2
I. Витрати на охорону навколишнього природного середовища	- Охорона атмосферного повітря і проблеми зміни клімату: - запобігання утворенню забруднювальних речовин, що викидаються в атмосферне повітря, за допомогою зміни виробничих процесів чи технологій з метою охорони атмосферного повітря, збереження клімату і захисту озонового шару; - очищення димових і відпрацьованих газів, вентиляційних викидів з метою охорони атмосферного повітря, збереження клімату і захисту озонового шару; - аналітичні виміри, контроль, лабораторні дослідження і т.п.; - інше.
	- Очищення зворотних вод (включаючи запобігання та очищення скидів у поверхневі води): - запобігання утворенню забруднення за шляхом унесення змін у виробничий процес; - системи каналізації; - очищення зворотних вод від забруднювальних речовин; - усунення теплового впливу зворотних вод на водні об'єкти; - аналітичні виміри, контроль, лабораторні дослідження і т.п.; - інше.
	- Поводження з відходами (включаючи переробку низько радіоактивних відходів, компостування сміття, утилізацію): - запобігання утворенню відходів за допомогою внесення змін у виробничий процес; - збирання і транспортування відходів; - оброблення, знешкодження, розміщення небезпечних відходів: спалювання, розміщення на полігоні, інші методи; - аналітичні виміри, контроль, лабораторні дослідження і т.п.; - інше.
	- Захист і реабілітація ґрунту, підземних і поверхневих вод (включаючи усі види усунення забруднення): - запобігання інфільтрації забруднювальних речовин; - очищення ґрунтів і водних об'єктів; - запобігання ерозії та іншим видам фізичної деградації ґрунту; - запобігання засоленню, розсоленню ґрунтів; - охорона надр та мінеральних ресурсів;

Продовження табл. 1

1	2
	- аналітичні виміри, контроль, лабораторні дослідження і т.п.; - інше.
	• Зниження шумового і вібраційного впливу (за винятком заходів з метою охорони праці): - заходи запобігання на джерелі шумового і вібраційного впливу; - застосування антишумових і антивібраційних конструкцій; - аналітичні виміри, контроль, лабораторні дослідження і т.п.; - інше.
	• Збереження біорізноманіття і середовища існування: - захист і відновлення чисельності видів, збереження середовища існування; - збереження природних і ландшафтних об'єктів, створення, оголошення та збереження територій і об'єктів природно-заповідного фонду; - аналітичні виміри, контроль, лабораторні дослідження і т.п.; - інше.
	• Радіаційна безпека (за винятком заходів для запобігання аваріям і катастрофам): - забезпечення охорони навколишнього середовища; - транспортування і переробка радіоактивних відходів; - аналітичні виміри, контроль, лабораторні дослідження і т.п.; - інше.
	• Науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування: - науково-дослідні роботи з попередження й усунення усіх видів забруднення; - науково-дослідні роботи, спрямовані на розробку споруд, устаткування та приладів для відповідних вимірювань і аналізів; - виявлення й аналіз джерел забруднення, механізмів розсіювання забруднювальних речовин у навколишньому середовищі; - інше.
	• Інші природоохоронні заходи: - загальні управлінські витрати (спрямовані на проведення природоохоронної діяльності); - природоохоронний менеджмент (витрати на консультації, нагляди, аналізи тощо); - екологізація освіти і навчального процесу, інформаційне забезпечення; - інші напрями.

Продовження табл. 1

1	2
II. Суспільні збитки внаслідок негативної антропогенної діяльності	• Збитки, завдані здоров'ю людей; • Потенційні збитки: - збитки, які можуть бути завдані людям в майбутньому через теперішню антропогенну діяльність в екосистемах;
III. Екологічні платежі	• Екологічний податок; • Штрафні санкції за порушення законодавства про охорону навколишнього природного середовища.

Примітка. Розробка автора

Що стосується синтетичного і аналітичного обліку екологічних витрат, то першочерговим завданням є видозмінення чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2], зокрема його доповнення рахунками і субрахунками екологічного призначення.

Останніми на даний час, є Доповнення до обов'язкових організаційних регламентів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємств і організацій щодо їх екологізації [3]. Поточні екологічні витрати запропоновано обліковувати з використанням синтетичних і аналітичних рахунків класу 8 і 9, а капітальні екологічні витрати – класу 1 і 2.

Отже, при сучасній екологізації економіки на підприємствах України необхідно вводити облік екологічних витрат, так як наявними є достатні для цього процесу умови. Це, в свою чергу, дозволить вдосконалити систему обліку витрат, оскільки сума екологічних витрат буде чітко визначеною і віднесеною до відповідного синтетичного і аналітичного рахунків. Таким чином, управлінські рішення, які стосуватимуться витрат, зокрема їх мінімізації, здійснюватимуться з врахуванням екологічного імперативу.

Література:

1. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження №1 – екологічні витрати «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі»: Затверджено наказом Державного комітету статистики України 11.11.2010 №452.
2. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 21.12.1999 №892/4185 [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

3. Лебедевич С.І. Доповнення до обов'язкових організаційних регламентів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємств і організацій України щодо їх екологізації: [а.с.№51432 від 26.09.2013, заяв. №51105 від 17.06.2013].

Автор: Хомик Христина Романівна, аспірант кафедри обліку і аудиту Національного лісотехнічного університету України, м. Львів, Україна.

Сфера наукових інтересів: облік і аудит екологічних витрат, міжнародні стандарти, бухгалтерський облік підприємств лісового господарства.

Зв'язок з автором: christina.khomyk@gmail.com

УДК 657. 2. 016
JEL M 41

Пётр Хомин
Тернопольский национальный технический университет
имени Ивана Пулюя,
Николай Палюх
Тернопольский национальный экономический университет

ПРОБЛЕМЫ ГАРМОНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА В УКРАИНЕ И ИХ ПОДМЕНА

В статье очерчены проблемы, которые не позволяют гармонизировать финансовый и налоговый учёт. Подчёркивается, что подмена этих проблем надуманными приводит к чрезмерным затратам, которые связаны с локальной задачей – определением прибыли предприятия. Предлагается внедрить более простой и точный способ определения прибыли, обоснованный в экономической теории.

Ключевые слова: гармонизация, финансовый и налоговый учёт, прибыль, чрезмерные затраты.

In the article outlines the problems that do not allow to harmonize financial and tax accounting. It is emphasized that the substitution of these problems leads to spurious excessive costs of enterprises.

Keywords: harmonization, financial and tax accounting, profits, excessive costs.

У статті окреслені проблеми, які не дозволяють гармонізувати фінансовий і податковий облік. Підкреслюється, що підміна цих проблем надуманими приводить до надмірних витрат підприємств, пов'язаних з локальною задачею – визначенням прибутку підприємства. Пропонується впровадити простіший і точніший спосіб визначення прибутку, обґрунтований в економічній теорії.

Ключові слова: гармонізація, фінансовий і податковий облік, прибуток, надмірні затрати.

Чрезмерность затрат, связанных с учётным обеспечением аморфной и громоздкой налоговой отчётности, на фоне финансовой, которая имеет значительно более широкие функции, чем собственно фискальная, выглядит неоправданным расточительством трудовых, материальных и финансовых ресурсов общества, следовательно является проблемой, которая должна быть решена как можно скорее.

Однако авторы публикаций, в той или иной степени касающихся проблемы унификации налогового и финансового учёта, не выходят за узкий круг выбора одинаковых способов начисления амортизации или оценки запасов из предусмотренных действующими положениями (стандартами) бухгалтерского учета, а иногда вообще считают, что “модель финансового учёта сконструирована таким образом, чтобы все юридические лица осуществляли его одинаково на основе стандартов”, поскольку он “даёт лишь ретроспективные данные о прошлом”, а “так называемый “налоговый учёт”, который побуждает бухгалтеров заниматься пустяковыми вопросами расчётов по налогам вместо поиска путей повышения эффективности работы предприятий”, только сыграл “свою деструктивную роль по усовершенствованию системы учёта” [2, с.74, 91].

Поэтому напрашивается вывод, что любые поиски в области унификации бухгалтерского учёта является пустой тратой времени учёных, а надо только вернуться к прежней системе советского образца, чтобы проблема унификации исчезла сама собой. Кстати, отсутствие надлежащего методологического обоснования налогового учёта стало следствием толкований некоторыми авторами этих расчётов как антипода дефиниции “налоговый учёт”, затем ошибочного утверждения, что такого вообще не существует и самоустранения от любых попыток разработать взвешенную методику их осуществления, будто это не стоит внимания, хотя такая позиция не выдерживает критики даже учитывая синонимичность этих определений, ведь термин accounting переводится одновременно как учёт, подсчёт, расчёт, калькуляция.

Думается, что такой подход неконструктивен хотя бы ввиду того, что с переходом к рыночным условиям хозяйствования система бухгалтерского учёта оказалась неспособной обеспечивать соблюдение предписаний фискального законодательства, потому-то и пришлось поспешно вводить налоговый учёт. Другое дело, что в

результате такой поспешности он не был обоснован методологически, поэтому превратился в громоздкую параллельную подсистему, которая, помимо этого негатива, стала доминировать над финансовым учётом, обусловив, по сути, второстепенность последнего, несмотря на его более широкие функции, чем собственно обеспечение налоговых расчётов.

Но так или иначе, на практике сейчас существует параллелизм и дублирование, хотя главное различие этих учётных подсистем кроется в другом – чрезмерной фетишизации рутинных процедур с отображения расходов, доходов и определения финансовых результатов, несмотря на то, что их крайне расширенная детализация не обеспечивает точного определения прибыли или убытка, особенно тогда, когда на предприятии имеется переходящий остаток готовой продукции, или незавершённое производство. Значительно проще такие показатели можно определять по данным общей суммы расходов и доходов без трудоёмкой пообъектной калькуляции.

Тем не менее это стало фетишем для целых поколений советских экономистов, которые довели калькуляцию себестоимости продукции, особенно в сельском хозяйстве, до абсурда: достаточно вспомнить т. н. "производственную себестоимость", когда в течение года, даже ожидаемая за год выходила на уровне запланированной, а в конце года внезапно происходил обвал после распределения общехозяйственных расходов, что на самом деле было только манипуляцией с перестановкой прямых затрат в косвенные. Но это предпочитали не замечать из конъюнктурных соображений, хотя учёные еще в 30-е годы обращали внимание на проблемы с распределением накладных расходов.

Однако и сейчас эта "масса никому не нужной работы" (И. Николаев) является той же священной коровой, на которую боятся посягнуть неизвестно по каким причинам, ведь решение ЦК КПСС, которым было введено общеобязательное исчисления себестоимости, уже никто не помнит.

Тем более, что есть более простой, а главное – точный способ определения прибыли предприятия, обоснованный выдающимся ученым - политэкономом М. Туган - Барановским, который заодно позволяет избежать нынешних фальсификаций собственного капитала предприятий, что кстати происходит дважды, потому что сначала на

сумму разницы между реальным и воображаемым налогом на прибыль нужно сделать запись по дебету счета 98 "Налог на прибыль", а потом списать эту сумму на счёт 79 "Финансовые результаты", поэтому на субсчет 441 "Нераспределенная прибыль "в конце года попадет заниженная, или на субсчет 442" Непокрытые убытки " – наоборот, завышенная сумма.

Однако идея тотальной калькуляции настолько живуча, что от неё никак не удастся избавиться, поэтому и после принятия Налогового кодекса Украины параллелизм учетных процедур, доведенный до абсурда прежним фискальным законодательством, лишь немного сужен, а потому остаётся главной помехой на пути унификации финансового и налогового учёта.

По крайней мере в условиях нынешних сложных финансовых реалий параллельное существование финансового и налогового учёта является неоправданной бюрократической выдумкой, без которой вполне можно обойтись, если регламентированный Налоговым кодексом Украины перечень расходов и доходов [1, ст. 139] будет взвешенным, а все отклонения от него, обусловленные различиями с положениям (стандартами) бухгалтерского учёта, не будут влиять на определение базы налогообложения налогом на прибыль, а покрываться за счёт той его суммы, которая остаётся в распоряжении предприятия.

И в первую очередь необходимо на методологическом уровне решить проблему параллелизма и дублирования записей, которая по сути является ключевой в унификации подсистем финансового и налогового учёта. Вместе с тем необходимо устранить определенные несуразности изложения содержания тех или иных введенных в связи с реформированием бухгалтерского учёта терминов, обусловленные тем, что при этом не состоялось их достаточно всестороннее и глубокое обсуждение учёными и практиками, а обошлись заимствованиями из англоязычных документов, выполненными, как представляется, при помощи компьютерного перевода, поэтому труднопонимаемых не только для практиков, но и самих толкователей этих предписаний, что подтверждают перманентные изменения нормативных документов.

В целом же это выглядит псевдореформированием бухгалтерского учёта и финансовой отчётности, что не может

подменить необходимости их гармонизации. Ведь ожидаемого позитива после реформирования заскорузлой системы бухгалтерского учёта сообщество учёных и практиков так и не получило, ибо его существующая система мало чем отличается от унаследованной, которая функционировала в этатистской экономике, когда составление финансовой и статистической отчётности заключалось в переписывания данных аналитических и синтетических регистров, закамуфлированного другой архитектурой таблиц, утверждённых на то время формой годового отчёта с бесконечными статьями - показателями, которые перманентно дублировались.

Так, например, в т. н. "Годовом отчете" сначала колхоза (совхоза), а затем сельскохозяйственного предприятия приходилось "отточковывать", т. е. сверять уже давно переданные во все мыслимые и немыслимые инстанции показатели с "Отчета о состоянии животноводства" ф. № 24 и "Отчета о сборе урожая сельскохозяйственных культур" ф. № 29, а "Баланс" ф. № 1 был даже не выпиской из Главной книги, а конгломератом сальдо синтетических счетов, субсчетов и даже аналитических данных.

Причём их должны были указывать в том числе, а также дописывать от руки уже "на ходу", что кроме путаницы в скрупулёзных и доведенных до абсурда утомительных подсчётах, ведь статьи приводились без округлений – в рублях, поэтому цифры были многозначными, ничего полезного как информация не представляло, хотя это забирало уйму времени бухгалтеров. В то же время никто не задумывался над очевидными апориями, когда источником собственных и приравненных к ним средств, наряду с уставным (неделимым) фондом, считался износ основных средств.

Поэтому на первых порах выглядело, что реформирование бухгалтерского учёта в Украине, несмотря на отдельные недочёты, все же может стать взвешенным, поставив его вровень с вызовами XXI века по информативности, рациональности, существенности и достоверности. Однако чем дальше, тем больше доказательств, что от таких надежд останется только дым. Ибо все эти изменения Плана счетов бухгалтерского учёта или форм финансовой отчётности является лишь флером, прикрывающим их псевдореформирование. Не зря же при этом никогда не приводится хотя бы сжатого комментария, с какой конкретной целью осуществлено, например, конъюнкцию в

2013 году бывших синтетических счетов 40 "Уставный капитал" и 41 "Паевой капитал" в апокринный конгломерат под названием "Зарегистрированный (паевой капитал)".

В то же время, что называется, "с помоями" выброшены те достижения учётной теории, которые могли бы быть особенно уместными именно сейчас, в период становления рыночной модели экономики. Имеем ввиду информацию об основном и оборотном капитале, ибо иммобилизация средств, которая в прошлом была едва ли не одним из главных показателей, позволяющим по крайней мере в прибыльных хозяйствах балансировать финансовые потоки, сейчас даже на уровне дефиниций не упоминается.

Неизвестно чем руководствовались разработчики НП(С)БУ 1 "Общие требования к финансовой отчётности", заменив прежние П(С)БУ 1-5, которые хотя и не были совершенными под аспектом методологии, но по крайней мере кое-как раскрывали методику составления Баланса ф. № 1, Отчёта о финансовых результатах, Отчёта о собственном капитале и Отчёта о движении денежных средств.

Теперь же, кроме утверждения двойных названий первых двух форм, ни методики их составления, ни тем более, методологического обоснования применяемых здесь категорий нет вообще, а лишь констатируется, например, что "баланс составляется на конец последнего дня отчётного периода" – вместо определения такого периода в соответствии с МСФО, либо в "балансе отражаются активы, обязательства и собственный капитал предприятия" [НП(С) БУ 1, ст. 2.1, 2.7], якобы этого не знает уже студент-второкурсник. А вот для Отчета о собственном капитале здесь хватило одного абзаца статьи 10 того же описательного содержания с сохранением "шедевра" методологии – арифметического определения этой дефиниции как разницы между активами и обязательствами предприятия.

Видимо к бесспорным методологическим находкам следует относить введение синтетического счёта 41 "Капитал в дооценках" с антиорфографичным применением союза благодаря переводу паевого капитала в разряд субсчёта и подобное антиграмматичное соединение единственного числа в статье 1420 "Нераспределённая прибыль (непокрытый) убыток" с множественным в синтетическом счете 44 "Нераспределённые прибыли (непокрытые убытки)".

Хотя в отношении последнего можно спорить, мол, здесь два

субсчёта для учёта прибыли – 441 "Прибыль нераспределённая" и 443 "Прибыль, использованная в отчётном году". Вот только применительно к субсчёту 442 "Непокрытые убытки" это выглядит как-то не очень убедительным на фоне единственного числа предыдущих формулировок, ведь как и прибыль, независимо от количества аналитических счетов, открытых к нему, убыток на субсчёте обобщенный, т. е. один.

Кстати, это подтверждается статьёй 1420 пассива Баланса (Отчета о финансовом состоянии) ф. № 1, потому что никакого акциза (обрезания - лат.) суммы убытка при переносе сальдо субсчетов 441 и 443 в указанную статью тоже не делают, разве только вследствие округления цифр. Хорошо, что хотя ликвидировали одностатейные разделы актива и пассива, например, бывшие III "Расходы будущих периодов" и V "Доходы будущих периодов" – все же методичное облегчение для бухгалтеров, ну, а относительно методологии, то в этом случае снимем шляпы и мысленно произнесем: *rip* (упокойся с миром – лат.).

Вызывает удивление, что из Баланса ф. № 1 изъяли дефиницию "Уставный капитал", хотя и заменили её в целом более точным, если исходить из нынешней методики его отражения на счетах бухгалтерского учёта, названием "Зарегистрированный (паевой) капитал", поскольку запись по дебету счёта 46 "Неоплаченный капитал" и кредиту бывшего 40 "Уставный капитал" была лишь способом вуалирования фиктивной суммы последнего. Однако этого не согласовали с изменениями Плана счетов, где в составе счёта 40 фигурирует субсчёт 401 "Уставный капитал". Однако будем наслаждаться хотя бы тем, что с ликвидацией П(С)БУ 2 - 5 исчезло тройное повторение школьного определения собственного капитала, так как и одного достаточно, чтобы понять его как аллergen теории бухгалтерского учёта.

Довольно спорным является отнесение отсроченных налоговых активов в раздел I "Внеоборотные активы", а отсроченных налоговых обязательств – в раздел II "Долгосрочные обязательства" не только потому, что надуманную процедуру по определению разницы по налогу на прибыль предприятия возвели в ранг реальных активов и пассивов, но и в связи с тем, что из-за этого искажается собственный капитал субъектов хозяйствования.

Например, при наличии статьи 1045 "Отсроченные налоговые активы" он увеличивается так же, как благодаря отражению нередко совершенно фиктивной суммы прибыли по статье 1420 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" соответствующая сумма сразу же дополнительно продублируется в статье 1500 "Отсроченные налоговые обязательства", что в общем приводит к уменьшению реального капитала, ведь формула $\dot{Y}. \text{Шера } A - C = K$ действует автоматически.

На этом фоне учёные должны бить тревогу, ведь после такого псевдореформирования монолитное сооружение бухгалтерского учёта может разлететься вдребезги. Однако и здесь всё больше тех, кому хочется "на хапку" войти в сонм корифеев, поэтому они "западают" на что-либо, но только чтобы экстравагантное и импортируемое – как Эллочка из "Двенадцати стульев" на ситечко. Например, на т. н. "Стратегический учёт", на который поймалось немало "карасей", проглотив наживку – рекламный трюк переводчиков книги Боба Раяна (B. Rayan "Strategic Accounting for Management"), то есть "Стратегические расчёты в менеджменте", что "ввинтили" как "Стратегический учёт для руководителя". А некоторые авторы даже претендуют на роль его первооткрывателей для соотечественников, одновременно засчитывая себя к числу более "продвинутых", мол, "понятие "стратегического учёта" среди экономистов нашей страны практически неизвестно до этого времени. Лишь в академических кругах науки оно стало известно после выхода в свет книги Боба Раяна в конце 90-х годов XX столетия" [2, с. 281].

Если уж говорить о стратегическом учёте, то разве в контексте креативного подхода к формированию его данных. Однако, увы, для этого не хватает таланта в подающих себя в роли адептов таких новшеств, а потому они, как философская курица, не могут выскочить за пределы *circulus vitiosus* традиционного перелицовывания заношенной старой одежды покроя 30-х годов прошлого столетия, когда "во многих предприятиях для сокращения представления отчётности данные за последние дни отчётного периода получали не прямой регистрацией, а путём *экстраполяции*, однако не основываясь на строгих математических приёмах, что в значительной степени снижало точность её результатов" [3, с.485].

При этом вообще не удосуживаются разработать хотя бы

подобие каких-либо конкретных методических наставлений, позволяющих внедрять "стратегический учёт", что превращает все претензионные рассуждения на эту тему в суесловие. Зато не жалеют дёгтя для измазывания бухгалтерского учёта, а заодно и бухгалтеров, которые будто бы "живут в своей замкнутой среде, ... не интересуясь тем, для кого нужна та либо другая информация, какова польза от её получения и использования. Они сделали всё, чтобы лишить систему учёта цели и высоких идеалов" [2, с.74]. Видимо думают, что достаточно подхватить несколько заумных названий (креативный, стратегический учёт, контроллинг – как это сделано в цитируемом источнике), а потом можно писать, что вздумается, например, "скачивая" с интернета опусы с "психологическими аспектами", не понимая значения последнего термина, не говоря уже о неумении даже грамотно изложить окончание заимствованных дефиниций, например, таких, как контроллинг, объект в родительном падеже.

Поэтому, вместо того, чтобы "мутить умы и карикатурить истину подобно Ф. Езерскому [3, с.248], лучше вникнуть в сущность своих же противоречивых псевдоаргументов: "Факт появления стратегического учёта ... отражает реалии послевоенного времени, когда в 50-е годы были сформулированы подходы к долгосрочному планированию, ... которое ... получает название стратегического планирования", ведь путать учёт с планированием как-то не совсем по-научному. А предпочтительнее, на наш взгляд, вникнуть в существующие реальные проблемы, связанные с дублированием учётных процедур, – может что-то и получится полезное в деле гармонизации системы бухгалтерского учёта.

Література:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI.
2. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с.
3. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

Автори: Хомин Пётр Якимович, д.э.н., профессор Тернопольский национальный технический университет имени Ивана Пулюя;

Палюх Николай Степанович, к.э.н., доцент, Тернопольский национальный экономический университет, г. Тернополь, Украина.

Сфера научных интересов: теория бухгалтерского учёта.

Связь с авторами: p.khomyn@gmail.com

ДЛЯ НОТАТОК

ДЛЯ НОТАТОК

ДЛЯ НОТАТОК

Редакційна колегія



Садовська І.Б., к.е.н., професор, завідувач
кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Sadovska I., Ph.D., Professor, Head of
Department of Accounting and Auditing of the
Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Бабіч І.І., к.е.н., доцент кафедри обліку і
аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Babich I., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Аверіна О.І., д.е.н., професор, завідувач
кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і
аудиту Мордовського державного
університету ім. Н.П. Огарьова
(Саранськ, Республіка Мордовія)

Averina O., PhD, Professor, Head of
Department of Accounting, Analysis and Audit
Mordovia State University of N. Ogarev
(Saransk, Republic of Mordovia)



Бессонова О.А., д.е.н., професор,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку,
аналізу і аудиту Південно-Західного
державного університету
(Курськ, Російська Федерація)

Bessonova O., Doctor of Economics,
Professor, Head of Accounting, Analysis and
Audit Southwestern State University
(Kursk, Russia)



Вегера С.Г., д.е.н., доцент,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку і
аудиту Полоцького державного
університету
(Новополоцьк, Республіка Білорусь)

Vegera S., PhD, Associate Professor, Head of
accounting and accounting audit Polotsk State
University (Novopolotsk, Belarus)



Голян В.А., д.е.н., професор, академік
Інженерної академії України
(Київ, Україна)

Golian V., Doctor of Economics, Professor,
Academician of Engineering Academy of
Ukraine (Kyiv, Ukraine)



Голячук Н.В., к.е.н., доцент кафедри обліку
і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Holyachuk N., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Димитров С.С., д-р, професор, завідувач
кафедри бухгалтерії і аналізу Університету
національного і світового господарства
(Софія, Болгарія)

Stoyan Dimitrov, Dr, Professor, Head of
accounting and analysis of the University of
National and World Economy (Sofia, Bulgaria)



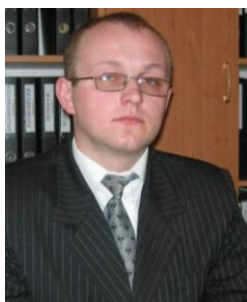
Жураковська І.В., к.е.н., доцент кафедри
обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Zhurakovska I., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Гжегож Зайонц, д-р, директор Інституту
міжнародних відносин
Державна Східноєвропейська Вища школа
(Хелм, Польща)

Grzegorz Zaiontz, Dr, Director, Eastern
European State High School (Chelm, Poland)



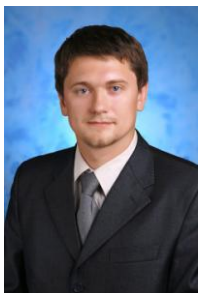
Зеленко С.В., к.е.н., доцент кафедри обліку
і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Zelenko S., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Дорота Казмерчак-Пец, д-р, Вища Школа
Нижньосілезька (Вроцлав, Польща);

Dorota Kazmerchak-Pec, Dr, High School
Lower (Wroclaw, Poland)



Легенчук С.Ф., д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету (Житомир, Україна)

Legenchuk S., Doctor of Economics, Professor, Head of Department of Accounting and Auditing Zhytomyr State Technological University (Zhytomyr, Ukraine)



Левицька С.О., д.е.н., професор, проректор Національного університету водного господарства та природокористування (Рівне, Україна)

Levytska S., Doctor of Economics, professor, rector of the National University of Water Management and Nature (Rivne, Ukraine)



Макарова В.І., д.е.н., доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту Волзького університету імені В.Н. Татіщева (Тольятті, Російська Федерація)

Makarova V., PhD, Associate Professor, Head of Accounting, analysis and audit of the Volga University of V. Tatishchev (Togliatti, Russia)



Малік М.Й., д.е.н., професор кафедри страхування та ризик-менеджменту економічного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка (Київ, Україна)

Malik M., Ph.D., professor of insurance and risk management Economics Faculty of Kyiv National Taras Shevchenko University (Kyiv, Ukraine)



Мальцевич Н.В., к.е.н., доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту Поліського державного університету (Пінськ, Республіка Білорусь)

Maltsevich N., Ph.D., associate professor, head of accounting and accounting, analysis and audit Poleskiy State University (Pinsk, Belarus)



Моксєв В.В., д.т.н., с.н.с., завідувач кафедри інформаційних систем Південно-Уральського державного університету (Челябінськ, Російська Федерація)

Mokeev V., Ph.D., Senior Research Fellow, Head of Information Systems of South Ural State University (Chelyabinsk, Russia)



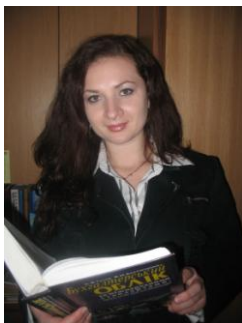
Морозова Н.І., д.е.н., доцент, завідувач кафедри економіки Волгоградської філії Російського державного торгово-економічного університету (Волгоград, Російська Федерація)

Morozova N., PhD, Associate Professor, Head, Department of Economics Volgograd Branch of Russian State Trade and Economic University (Volgograd, Russia)



Московчук А.Т., к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ (Луцьк, Україна)

Moskovchuk A., Ph.D., Associate Professor of accounting and auditing of the Lutsk NTU (Lutsk, Ukraine)



Нагірська К.Є., к.е.н., старший викладач
кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Nagirska K., PhD, Senior Lecturer of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Нужна О.А., к.е.н., доцент кафедри обліку і
аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Nuzhna O., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Петрова О.О., к.е.н., доцент, завідувач
кафедри бухгалтерського обліку і
інформаційних систем в економіці
Гірничо-Алтайського державного
університету (Горно-Алтайськ, Алтай)

Petrova O., Ph.D., associate Professor, Head
of Department of Accounting and Information
Systems in Economics Gorno-Altai State
University (Gorno-Altai, Altai)



Писаренко Т.М., к.е.н., доцент кафедри
обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Pysarenko T., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Правдюк Н.Л., д.е.н., професор завідувач
кафедри організації обліку та звітності
Вінницького національного аграрного
університету (Вінниця, Україна)

Pravdiuk N., Doctor of Economics, Professor
Head of the Department of Accounting and
Reporting Vinnytsia National Agrarian
University (Vinnytsia, Ukraine)



Савош Л.В., к.е.н., доцент кафедри обліку і
аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Savosh L., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Семенишена Н.В., к.е.н., доцент кафедри
обліку і аудиту Подільського державного
аграрно-технічного університету
(Кам'янець-Подільський, Україна)

Semenyshena N., Ph.D., assistant professor of
accounting and auditing Podolsky State
Agricultural and Technical University
(Kamenetz-Podolsk, Ukraine)



Сєкачова В.М., к.е.н., доцент, завідувач
кафедри бухгалтерського обліку і аналізу
господарської діяльності
Кемеровський державний університет
(Кемерово, Російська Федерація)

Syekachova V., Ph.D., associate Professor,
Head of accounting and business analysis
Kemerovo State University
(Kemerovo, Russia)



Сидоренко Р.В., к.е.н., доцент кафедри
обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Sydorenko R., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Сушко Т.І., к.е.н., доцент,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку,
аналізу і аудиту Могильовського
державного університету продовольства
(Могильов, Республіка Білорусь)

Sushko T., Ph.D., Associate Professor, Head
of Accounting, Analysis and Audit Mogilev
State University of Food (Minsk, Belarus)



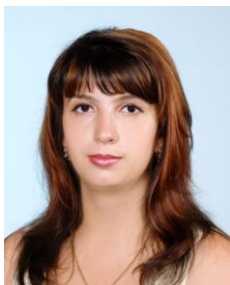
Талах Т.А., к.е.н., доцент кафедри обліку і
аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Talah T., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Ткачук І.М., к.е.н., доцент кафедри обліку і
аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Tkachuk I., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Тлучкевич Н.В., к.е.н., доцент кафедри
обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Tluchkevich N., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Хенрік Федевіч, д-р, Вища Школа
Господарча (Перемишль, Республіка
Польща)

Henrik Fedevic, Dr, Graduate School of
Household (Przemysl, Poland)



Чудовець В.В., к.е.н., доцент кафедри
обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Chudovets V., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



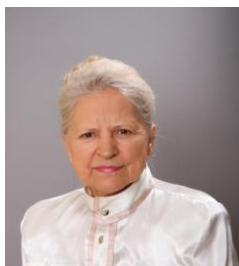
Шаріпов Довудшо Гаюрович, к.е.н.,
доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту
Інституту підприємництва та сервісу
(Душанбе, Республіка Таджикистан)

Sharipov Dovudsho, Ph.D., Associate
Professor Department of Accounting, Analysis
and Auditing of the Institute of
Entrepreneurship and Service
(Dushanbe, Republic of Tajikistan)



Шестакова І.М., к.е.н., доцент, завідувач
кафедри бухгалтерського обліку і фінансів
Сибірський державний технологічний
університет
(Красноярськ, Російська Федерація)

Shestakova I., Ph.D., associate Professor,
Head of Department of Accounting and
Finance Siberian State Technological
University (Krasnoyarsk, Russia)



Шешукова Т.Г., д.е.н., професор, завідувач
кафедри обліку, аудиту і економічного
аналізу Пермського державного
національного дослідницького університету
(Пермь, Росія)

Sheshukova T., PhD, Professor, Head of
Department of Accounting, Auditing and
economic analysis of the Perm State National
Research University (Perm, Russia)

ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки
ACCOUNTING, ECONOMICS, MANAGEMENT: scientific notes

Міжнародний збірник наукових праць
International collection of scientific papers

Випуск 1 (5). Частина 1
Issue 1 (5). Part 1

Відповідальний редактор:
к.е.н., доцент Бабіч І.І.

Contributing editor:
Ph.D., Professor, I. Babich

Адреса редакції:
ТзОВ «Актив-Інформ»
вул. Володимирська, 35 / 4, с. Забороль,
Луцький район, Волинська обл., 45623
*Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової
інформації Серія КВ № 20767-10567 Р від 22.05.2014 р.*

Видавець:
РВВ Луцького НТУ
вул. Львівська, 75, м. Луцьк, 43024
тел. +38 066 759 72 53

Підписано до друку 25.11.2014 р. Формат 60х90 / 16.
Папір офсетний. Умовн. друк. арк. 12,25
Тираж 100. Замовлення № 350.