

ТОРГІВЛЯ, КОМЕРЦІЯ, ПІДПРИЄМНИЦТВО

Збірник наукових праць

Випуск 16

ЛЬВІВ
ЛЬВІВСЬКА КОМЕРЦІЙНА АКАДЕМІЯ
2014

Торгівля, комерція, підприємництво : збірник наукових праць / [редакц. кол.: Апопій В. В., Куцик П. О., Шевчук В.О. та ін.].– Львів : Львівська комерційна академія, 2014. – Вип. 16. – 228 с.

**Збірник наукових праць
Випуск 16**

Відповідно до Постанови Президії ВАК України № 3-05/6 від 6.10.10 збірник включено до переліку фахових видань

*Друкується за ухвалою Вченої ради Львівської комерційної академії
Протокол № 8 від 22 травня 2014 р.*

Редакційна колегія

*Апопій В. В., д.е.н., проф. (головний редактор);
Куцик П. О., к.е.н., проф.;
Шевчук В. О., д.е.н., проф. (заступник головного редактора);
Мельник І. М., к.е.н., доц. (відповідальний секретар);
Васильців Т. Г., д.е.н., проф.;
Вовчак О. Д., д.е.н., проф.;
Дайновський Ю. А., д.е.н., проф.;
Єлейко В. І., д.е.н., проф.;
Ковалик Н. В., к.філол.н., доц.;
Мізюк Б. М., д.е.н., проф.;
Мокій А. І., д.е.н., проф.;
Редченко К. П., д.е.н., проф.;
Скибінський С. В., к.е.н., проф.*

Відповідальний за випуск – д.е.н., проф. Апопій В. В.

ЗМІСТ

ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОЇ ТОРГІВЛІ

<i>Анопій В. В., Криган Р. В., Процишин О. Р.</i> ГЛОБАЛІЗАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ І НОВІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОЇ ТОРГІВЛІ УКРАЇНИ.....	7
<i>Мельник І. М., Хом'як Ю. М.</i> СТРАТЕГІЧНІ НАПРЯМИ СТРУКТУРНО-ТЕРИТОРІАЛЬНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ.....	14
<i>Мищук І. П., Горін Т. Є.</i> МЕРЕЖЕВІ ТОРГОВЕЛЬНІ КОМПАНІЇ: ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ТА ПЕРЕДУМОВИ ЕФЕКТИВНОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ.....	17
<i>Барна М. Ю.</i> СУТНІСТЬ СОЦІАЛЬНОЇ ТА ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ.....	20
<i>Олексин І. І.</i> КОМЕРЦІЙНЕ ПІДПРИЄМНИЦТВО ТА ОСНОВНІ ОПЕРАЦІЇ КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ ПОСЛУГ.....	23
<i>Шалева О. І.</i> ФОРМУВАННЯ МОДЕЛІ ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ІЗ ВИКОРИСТАННЯМ МЕТОДІВ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ.....	27
<i>Вірт М. Я.</i> РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ВПЛИВУ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ НА ПОКАЗНИКИ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ.....	33
<i>Миценко Н. Г., Ласка, Р. І., Найда А. В.</i> ЗАСАДИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ РОЗВИТКОМ ТОВАРООБОРОТУ ПІДПРИЄМСТВ.....	37
<i>Овчарук М. П., Гончаренко О.</i> ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОГО БРЕНДУ “УКРАЇНА”.....	42
<i>Мищук І. П., Градюк Н. М.</i> ЗОВНІШНЯ СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ: ФАКТОРИ ВПЛИВУ ТА МЕТОДИКА ДОСЛІДЖЕННЯ.....	45
<i>Пожуєва Т. О.</i> МІСЦЕ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ НАЦІОНАЛЬНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ.....	50
<i>Гонський М. Д.</i> ПРОЦЕСНО-ОРІЄНТОВАНЕ МОДЕЛЮВАННЯ УПРАВЛІННЯ РОЗДРІБНОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	54
<i>Миценко Н. Г., Лейзерук О. О., Добоні В. В.</i> СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ТИПІЗАЦІЇ ЗАКЛАДІВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЇХ ЕФЕКТИВНОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ.....	58
<i>Анопій Г. В.</i> ФОРМИ УЧАСТІ ТОРГІВЛІ У РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ.....	63
<i>Цап М. В., Орлик І. О.</i> ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ В КОНТЕКСТІ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ ІМПОРТОЗАМІЩЕННЯ В УКРАЇНІ.....	66

<i>Павлова М. Б.</i>	АСОРТИМЕНТНА ПОЛІТИКА НА РОЗДРІБНИХ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....	70
<i>Куцик В. І., Гатала О. В.</i>	ІНТЕГРАЦІЙНІ ФОРМИ БІЗНЕС-СТРУКТУР ТА ЇХ ЕФЕКТИВНЕ ФУНКЦІОНУВАННЯ.....	73
<i>Скочиляс С. М.</i>	УПРАВЛІНСЬКІ ТЕХНОЛОГІЇ ВПРОВАДЖЕННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЛОГІСТИКИ З УРАХУВАННЯМ ОСОБЛИВОСТЕЙ ЛОГІСТИЧНОГО ЛАНЦЮГА.....	76
<i>Семенюк А. Я.</i>	ПЕРСПЕКТИВА ВИКОРИСТАННЯ СИСТЕМ УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ ПІДПРИЄМСТВ ЗА ПРОЕКТНИМ ПІДХОДОМ.....	80
ОБЛІК, ЗВІТНІСТЬ І КОНТРОЛЬ: ТЕОРІЯ, ПРАКТИКА		
<i>Куцик П. О., Сенчук Т. Я.</i>	ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ДОСЛІДЖЕННЯ ТА РОЗРОБКИ: ПРАКТИЧНИЙ ПІДХІД.....	84
<i>Озеран В. О., Попітій Т. В.</i>	НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СПОЖИВЧІЙ КООПЕРАЦІЇ.....	92
<i>Щирба М. Т., Щирба І. М.</i>	КОНЦЕПЦІЯ СУТТЄВОСТІ В ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	99
<i>Залевская Н. А., Новосельцева С. Н.</i>	АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ВЕДЕНИЯ УЧЕТА ПЕРИОДИЧЕСКИХ ИЗДАНИЙ НА ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ.....	103
<i>Бачинський В. І., Боровик О. М.</i>	КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ НА ВИРОЩУВАННЯ І ВІДТВОРЮВАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У РИБОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....	106
<i>Лобода Н. О., Думич М. М.</i>	МІЖНАРОДНІ ТА НАЦІОНАЛЬНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В АСПЕКТІ КОГЕРЕНТНОСТІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	112
<i>Полянська О. А.</i>	ЗВИЧАЙНА ЦІНА У ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ З МЕТОЮ ОПОДАТКУВАННЯ: ЗАГАЛЬНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ.....	117
<i>Матієшин М. М.</i>	ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ КОНСЕРВАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	122
<i>Гамкало О. Б.</i>	МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ІПОТЕЧНИХ ОПЕРАЦІЙ БАНКУ.....	127
<i>Гук В. В.</i>	ВИТРАТИ НА ІННОВАЦІЇ У СИСТЕМІ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	131
<i>Нестеренко О. О.</i>	ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПРОДАЖУ ТОВАРІВ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПЛАТІЖНИХ ТЕРМІНАЛІВ.....	136
<i>Адамик О. В.</i>	БЮДЖЕТНІ АСИГНУВАННЯ ТА ДОТАЦІЇ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ: ЇХ ТРАКТУВАННЯ З МЕТОЮ ОБЛІКУ ТА ВІДМІННОСТІ.....	141

<i>Кузнецова С. О.</i>	МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ.....	145
<i>Плекан М. В.</i>	ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИЙ КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА: ПРОБЛЕМАТИКА ФОРМАЛІЗАЦІЇ.....	149
<i>Чміль Г. Л.</i>	ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА: МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ.....	152
<i>Яцишин С. Р.</i>	ЗАПАСИ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ: ОЦІНКА ТА ПЕРЕОЦІНКА.....	159
<i>Дорош Н. І., Шаповал А. С.</i>	ФУНКЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ З ОЦІНКИ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	164
<i>Калайтан Т. В.</i>	КОНЦЕПЦІЯ КОНТРОЛІНГУ ІННОВАЦІЙ.....	168
<i>Швець В. Є.</i>	НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ ВНЕСОК ЮЛІАНА ПАВЛИКОВСЬКОГО У РОЗВИТОК ЕКОНОМІЧНИХ НАУК.....	171
<i>Жидовська Н. М., Гром'як Т. Д.</i>	УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ДО ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ.....	176
<i>Лиса О. В., Андрушко Р. П., Мирончук З. П.</i>	ОСОБЛИВОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ЯКОСТІ ПРОДУКЦІЇ.....	181
<i>Сокольська Р.Б., Зелікман В. Д., Акімова Т. В.</i>	УДОСКОНАЛЕННЯ ПІДХОДУ ДО ВИЗНАЧЕННЯ АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ ТА СУТТЄВОСТІ НА СТАДІЇ ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ.....	185
<i>Федоронько Н. І.</i>	ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ВУГІЛЬНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ.....	190

<i>Трут О. О.</i>	ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЮ ОРГАНІЗАЦІЇ.....	194
<i>Свидрук І. І.</i>	КРЕАТИВНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ В ОРГАНІЗАЦІЇ....	198
<i>Колянко О. В.</i>	ОСОБЛИВОСТІ ОПЛАТИ ПРАЦІ ДЕРЖАВНИХ СЛУЖБОВЦІВ У СФЕРІ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ.....	204
<i>Воронко О. С.</i>	ВПЛИВ ЯКОСТІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА ЕФЕКТИВНІСТЬ АНАЛІЗУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	208
<i>Кузьмін Дн. Л.</i>	ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ВИДИ ІНОЗЕМНОЇ ВАЛЮТИ.....	211
<i>Кузьмін Дм. Л.</i>	ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В ДИСЕРТАЦІЙНИХ ДОСЛІДЖЕННЯХ.....	214

<i>Мельник Н. Г., Зорій Н. М.</i>	
ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ СТВОРЕННЯ ТА РЕЄСТРАЦІЇ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ.....	217
<i>Шурпенкова Р. К., Демко І. І.</i>	
СУТЬ ВИРОБНИЧОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА ТА ХАРАКТЕРИСТИКА ЙОГО ОСНОВНИХ ЕЛЕМЕНТІВ.....	222
ВІДОМОСТІ ПРО АВТОРІВ.....	225

ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОЇ ТОРГІВЛІ

УДК 339.33

Анопій В. В., Криган Р. В., Процишин О. Р.

ГЛОБАЛІЗАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ І НОВІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОЇ ТОРГІВЛІ УКРАЇНИ

Розкрито теоретичні та науково-методичні аспекти впливу глобалізаційних процесів на характер розвитку і динаміку внутрішньої торгівлі. Науково обґрунтовано стратегічні напрями і тенденції розвитку торгівлі в умовах економічної глобалізації.

Ключові слова: глобалізація, внутрішня торгівля, інтернаціоналізація, імпорт, експорт, інвестиції

Анопій В., Криган Р., Процишин О.

GLOBALIZATION PROCESSES AND NEW TRENDS IN DOMESTIC TRADE OF UKRAINE

The theoretical and scientifically-methodical aspects of influence of processes of globalization are exposed on character of development and dynamics of domestic trade. Scientifically reasonable strategic directions and progress of trade trends in the conditions of economic globalization.

Keywords: globalization, domestic trade, internationalization, import, export, investments

1. Вступ. Актуальність проблематики адаптації внутрішньої торгівлі до глобалізаційного середовища зумовлена відсутністю фундаментальних наукових досліджень на цьому напрямку. Як результат, внутрішня торгівля продовжує малоефективне екстенсивне зростання.

В останні роки у центрі наукових дискусій опинилися складні проблеми самої природи і сутності глобалізації, її реальних цілей і спроможності побудувати нові типи економік. Піддається сумніву об'єктивний характер впливу глобалізації на базові галузі національних економік.

У публікаціях М. Алле, А. Мокія, Є. Савельєва, Дж. Стігліца, М. Філіпенко, В. Шевчука надаються різні погляди на процеси глобалізації. Відомий американський дослідник корпоративної глобалізації Д. Кортен вбачає несправедливість мети цього явища "... у надмірній концентрації управління чужими ресурсами і зростаючій монетаризації людських відносин" [3, с. 2].

Лауреат Нобелівської премії Дж. Стігліц прямо попереджає, що якщо глобалізація триватиме в такому ж дусі, то вона "... не лише не сприятиме розвитку, але й продовжуватиме створювати бідність і нестабільність" [4, с.18].

Українські дослідники глобалізаційних процесів також стверджують, що глобалізація "... так і не змогла на практиці довести одну з основних своїх переваг – вирівнювання темпів економічного зростання і доходів країн світу" [2, с. 123].

2. Постановка завдання. Основною метою цієї статті є теоретичний і науково-практичний аналіз впливу процесів глобалізації і виявлення та обґрунтування стійких тенденцій такого впливу.

3. Виклад основного матеріалу. Глобалізація – це багатогранне і масштабне явище, суть якої полягає в тому, що внаслідок широкого обміну товарами, послугами, фінансовими ресурсами, технологіями, інформацією світ стає більш взаємозв'язаним.

Незважаючи на масштабність, високу динаміку глобалізаційних процесів і благородність цілей, їх вплив на соціально-економічний розвиток багатьох країн не можна однозначно оцінити позитивно.

Сучасний світ став ще більше асиметричним. Асиметрія і розрив в темпах розвитку країн з різними рівнями економіки істотно актуалізують проблему майбутніх моделей глобалізації. Сьогодні з усією очевидністю можна констатувати, що глобалізаційні процеси спрямовані в русло регіоналізації. У різних регіонах світу виникають об'єднання і союзи економічні, фінансові, митні, зони вільної торгівлі. По суті формуються нові регіональні інтеграційні об'єднання навколо таких центрів як США, ЄС, Російська Федерація і Японія. При цьому Україна знаходиться в центрі тяжіння відразу двох центрів – ЄС і РФ.

Найбільшим інтегратором, безумовно, вважається ЄС, який об'єднує 28 країн і, крім того, уклав угоди про зони вільної торгівлі з 30-ма країнами різних континентів. Ще з 18 країнами ведуться перегово-

ри, у тому числі з США, Японією, Канадою. З Україною, як відомо, тривають переговори відносно створення зони вільної торгівлі (ЗВТ) у рамках Договору про Асоціацію в ЄС. Російська Федерація також формує ЗВТ і, крім того, “митний союз” в складі Білорусі, Вірменії, Казахстану і РФ.

Як західний, так і східний вектор переслідують мету політичної і економічної інтеграції з акцентом на розширення торговельно-економічних відносин. Як видно, торгівля і міжнародний обмін складають основну платформу інтеграції на перших етапах. Тому дуже важливо проаналізувати розвиток вітчизняної торгівлі в умовах глобалізації і змоделювати наслідки її інтеграції.

Зауважимо, що сфера торгівлі в Україні посідає особливе місце в національному господарстві. Вона забезпечує товарно-грошовий обмін у формі купівлі-продажу на суму, що перевищує 1,8 трлн. грн. в рік, задовольняє 75-80% матеріальних потреб населення, залучаючи до обороту величезні товарні ресурси. Торгівля формує 14-15% ВВП, забезпечує

Теоретичний аналіз і досвід багатьох країн показує, що економічна глобалізація характеризується вільним рухом товарів, послуг, культурних цінностей, технологій через адміністративні межі, а також активним впливом на окремі сектори і функціональних систем торгівлі (рис. 2).

Як видно з рис. 2, глобалізаційні процеси проникають в сферу товарного обороту, головним чином, на чотирьох напрямках: організаційні структури, товарний імпорт, інвестиції, конкуренція.

Основним і найбільш вагомим наслідком широкомасштабної глобалізації є інтернаціоналізація.

Незважаючи на світові масштаби інтернаціоналізації, її наукові засади, закономірності та перспективи розвитку, соціально-економічні наслідки маловивчені. Навіть сутнісна характеристика інтернаціоналізації має безліч трактувань, що вказує на її складність і багатогранність. Узагальнюючи позиції різних наукових шкіл можна стверджувати, що сутність інтернаціоналізації полягає у цілеспрямованому, взаємному проникненні (поєднанні) в

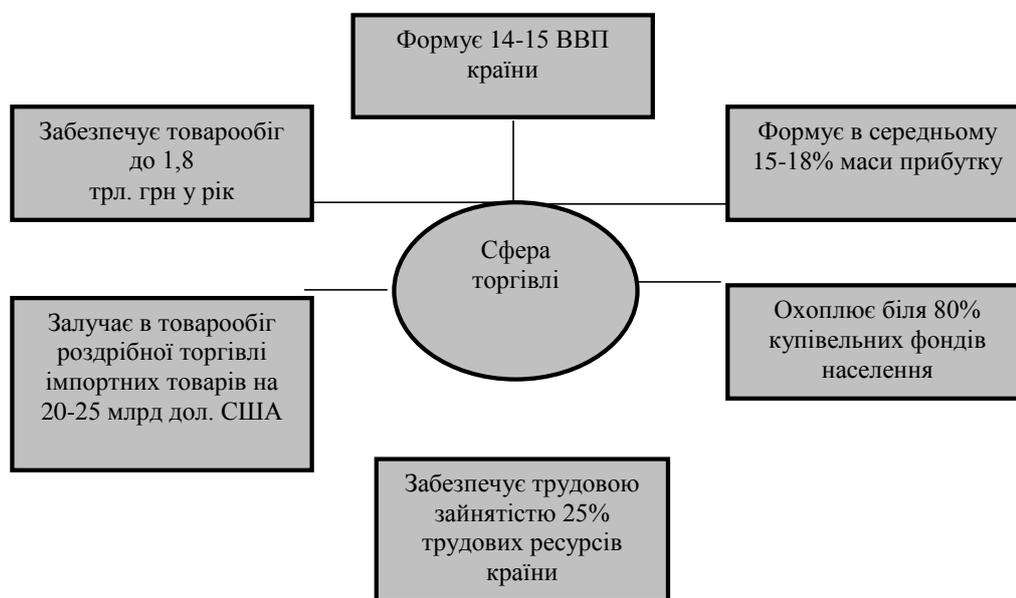


Рис.1. Місце торгівлі в соціально-економічному розвитку країни

зайнятість не менше 25% трудових ресурсів країни. Таким чином, торгівля належить до життєво важливих сфер національної економіки (рис. 1).

Місце торгівлі в національній економіці, її ресурсний потенціал і вплив на соціально-економічний розвиток країни диктують необхідність глибокого осмислення процесів глобалізації і їх наслідків для сфери товарного обігу.

економіці національних і міжнародних факторів, форм економічних відносин та зв'язків в процесі співробітництва з метою її трансформації і розвитку на інтеграційних засадах.

Інтернаціоналізація економіки має загальні риси, принципи і закономірності. В той же час їй притаманні специфічні ознаки, залежно від сфери економічної діяльності.



Рис. 2. Основні напрями впливу економічної глобалізації на сферу внутрішньої торгівлі

В сфері товарного обігу інтернаціоналізація характеризується:

- проникненням інтернаціональних факторів у всіх формах торгівлі (оптової, роздрібної, торговельного посередництва, віртуальної);
- модернізацією торгівлі на інноваційних засадах і змішаних інвестиціях;
- розвитком нових мотиваційних механізмів, економічних регуляторів, стандартів, нормативів, правил СОТ тощо;
- створенням сумісних та іноземних підприємств і корпорацій;
- зростаючими масштабами експорту та імпорту товарів і послуг;
- експансією іноземного торгового капіталу;
- розширенням коопераційних та інтеграційних зв'язків;
- координацією процесом інтернаціоналізації міжнародними організаціями.

Всі ці процеси спрямовані на якісне оновлення внутрішньої торгівлі шляхом витіснення національних компонентів і домінування міжнародних в ключових сферах.

Таким чином, інтернаціоналізація сфери товарного обігу має всеохоплюючий характер і складний зміст.

До сфери інтернаціоналізації, по-суті, належать всі форми і структури торгівлі, але найбільш масштабно проявляється інтернаціоналізація в роздрібній торгівлі. Тут вона присутня в створенні нових типів і форматів магазинів. За 2005-2012 рр. ця категорія об'єктів торгівлі зросла вдвічі (рис. 3).

З рис. 3 можна констатувати новий стратегічний пріоритет розвитку роздрібної торгівлі, який суттєво змінює її структуру і пропорції. Йдеться про концентрацію товарообороту в великих і середніх підприємствах торгівлі, частка яких досягла 80% в загальнонаціональному товарообороті, при тому що їх кількість не перевищує 5%.

Такі структурні диспропорції в роздрібній торгівлі слід вважати деформованими, оскільки:

- вони не відповідають державній політиці розвитку сучасного підприємництва в сфері торгівлі;
- призводять до суттєвої диференціації рівня торговельного обслуговування населення в великих і малих поселеннях, особливо в сільській місцевості;
- призводять до монополізації сфери товарного обігу.

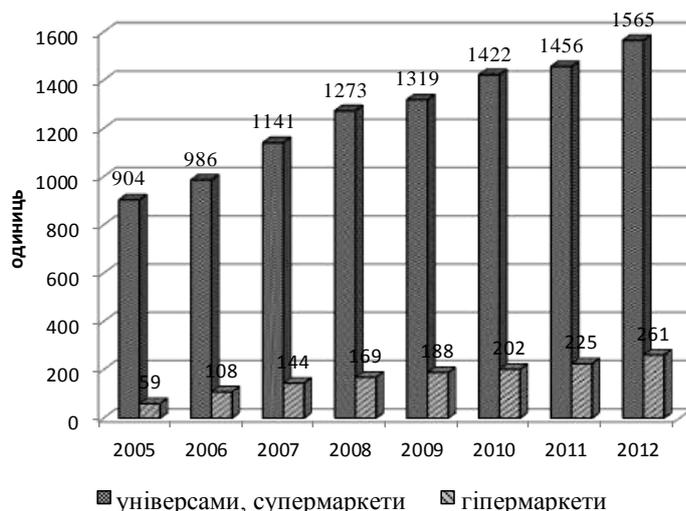


Рис. 3. Кількість універсамів, супермаркетів та гіпермаркетів (2005-2012 рр.)

Джерело: Держстат України

Разом з тим, крупні торговельні об'єкти мають низку переваг економічного, технологічного і організаційного характеру, що зумовлює їх прискорений розвиток. Вони набувають організаційної форми мереж широкоформатних підприємств роздрібно-торгівлі. Мережі таких підприємств носять корпоративний характер і належать великим торгово-промисловим групам, компаніям: "Фуршет", "Сільпо" (Fozzi Group), "Максі", "Тіки-маркет", "Спер", "Billa", "Метро кеш енд Керрі", "Арсен" ("Інтермаркет"), "Ельдорадо", "Фокстрот", "Епіцентр" та ін.

Сьогодні існує дві основні групи ритейлерів, перші – це ті, які заходять в Україну через партнерів (франшизера), другі – ті, які мають власну материнську компанію (це практично компанії з Росії – "Спортмастер", O'stin, Incity, Gloria Jeans, Centro; Польщі – компанія LPP та Туреччини – Collezione, LC Waikiki). У той же час можна зазначити, що український ринок на 90% є франшизним.

Якщо в роздрібній торгівлі інтернаціоналізація має явний характер, то в оптовій сфері цей процес непрозорий. Він виражається, головним чином, у створенні мережі посередницьких структур – агентських фірм, дистриб'юторських і консигнаційних компаній, брокерських контор, а також організаторів оптового обороту (товарних бірж, аукціонів,

оптових агропродовольчих ринків, віртуальних бірж, електронних порталів). Сьогодні в Україні нараховується не менше 6 тис. структур, які опосередковують понад 450-500 млрд. грн. оптового обороту.

Зарубіжні компанії проникають в оптову торгівлю досить деструктивно, але легітимно. Річ у тім, що протоколом входження до СОТ Україна, як одна з небагатьох країн цієї організації, відкрила можливість іноземним структурам надавати оптові послуги. Як результат – зруйнована мережа оптових торгових баз внаслідок переведення оптового обороту в сферу оптово-роздрібних підприємств (переважно крупно-форматних мереж) і, з другого боку, – сприяння зарубіжними компаніями формувати дистриб'юторські фірми. Саме в цьому криється стратегічна помилка торгової політики в сфері оптової торгівлі, що призвело до блокування виходу на ринок вітчизняних товаровиробників і стимулювання товарного імпорту.

Варто наголосити, що неконтрольоване збільшення імпорту притаманне для більшості товарних груп, причому у зростаючих масштабах. Це призводить до від'ємного сальдо поточних операцій. З 2005 року спостерігається суттєвий розрив між імпортом і експортом з України (рис. 4).

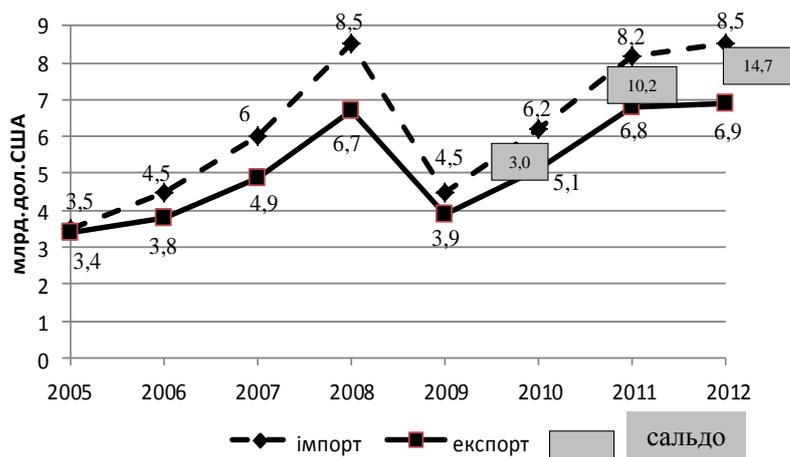


Рис. 4. Динаміка обороту зовнішньої торгівлі України

З рис. 4 видно, що імпорт зростає більш високими темпами, ніж експорт. У 2012 році від'ємне сальдо становило 14,7 млрд дол. США або 8,6% ВВП України.

Експансія імпорту товарів в Україні по суті заблокувала слабо-конкурентне вітчизняне товарне виробництво і це, відповідно, призвело до зростання імпорتنих товарів у складі товарообороту на споживчому ринку (рис. 5).

Дані рис. 5 свідчать про суттєве падіння виробництва вітчизняних товарів. Як результат, на внутрішньому ринку різко знизилася частка вітчизняних товарів в обороті й сягнула критичного рівня за стандартами національної економічної безпеки. Так, із врахуванням неорганізованого ринку, частка товарів вітчизняного виробництва по продовольчим товарам знизилася до 70%, а з непродтоварів становить лише 40-45%. Таким чином, у сенсі залежності товарно-ресурсного забезпечення від імпорту національний споживчий ринок знаходиться у зоні критичної безпеки.

Слід зауважити, що імпорتنий аспект інтернаціоналізації торгівлі має і позитивний аспект, який

полягає у насиченні споживчого ринку товарами, розширенні та оновленні асортименту, доступності споживачів до товарів.

Сьогодні, через кордони країни щорічно пересяваються величезні потоки товарів і послуг – не менше 170 млрд дол. США. Причому ці потоки зростають на 15-20% щорічно. Їх регулювання здійснюється, головним чином, митними механізмами і субсидіями.

В інтеграційних угодах передбачається нова парадигма регулювання, суть якої полягає:

- по-перше – введення безмитного доступу товарів до України. З 9699 тарифних ліній ЄС 8674 або 90% пропонується лібералізувати, тобто звести до 0;

- по-друге – скасувати субсидії, тобто державну підтримку експорту.

Взамін пропонується нетарифні регулятори: технічні регламенти, стандарти на продукцію, комплекс санітарних і фітосанітарних заходів, процедури щодо безпечності та якості харчових продуктів.

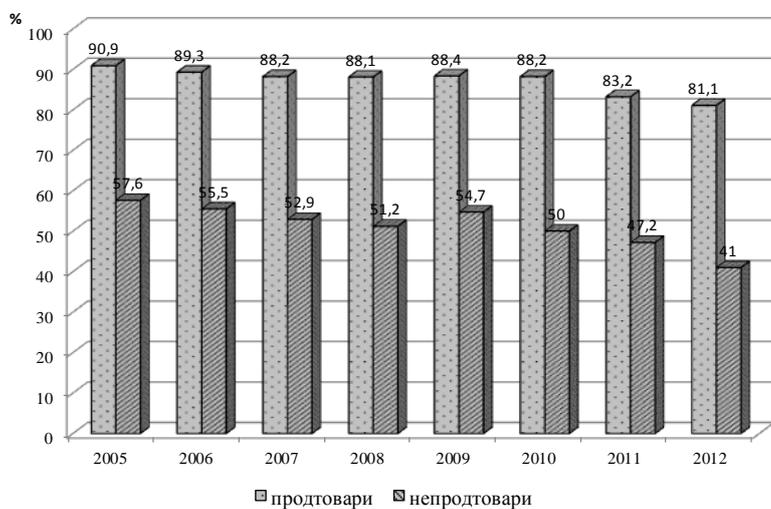


Рис. 5. Частка товарів, вироблених в Україні в товарообороті роздрібних підприємств

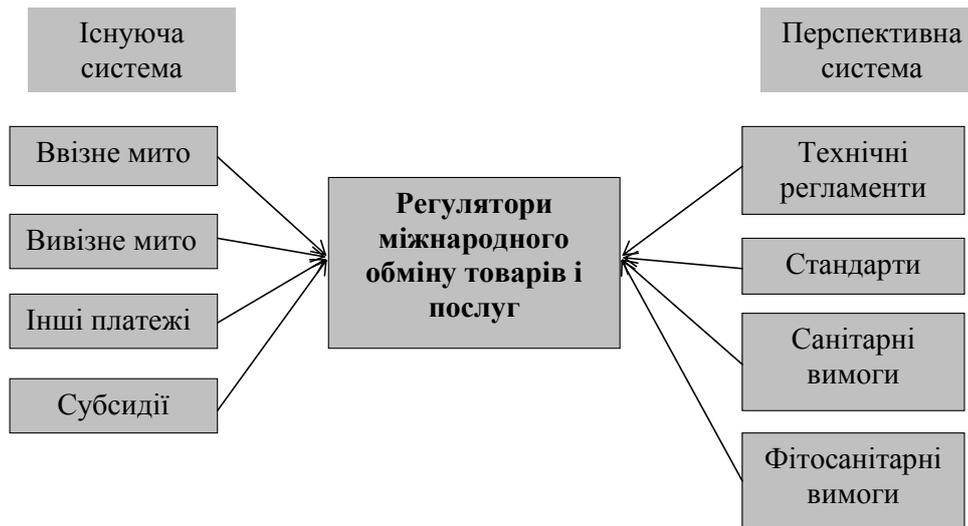


Рис. 6. Зміна парадигми регулювання в системі міжнародного обміну товарів і послуг

Нова парадигма нетарифного регулювання виглядатиме таким чином (рис. 6).

За різними оцінками нова парадигма більш перспективна. Вона передбачає ввезення і вивезення з України товарів високої якості, надійності, безпечності для споживачів. Для цього необхідно модернізувати вітчизняне товарне виробництво на інноваційних засадах. Відповідно реальний сектор економіки вимагає інвестицій на інноваційний розвиток.

Поряд з експансією імпорту, спостерігається ще одна тенденція інтернаціоналізації – масштабне проникнення зарубіжного торговельного капіталу в сфері товарного обігу, насамперед, інвестиційні цілі.

Інвестиційну привабливість внутрішнього споживчого ринку України зумовлюють такі фактори:

- висока місткість споживчого ринку і стійке зростання масштабів і темпів його розвитку в останнє десятиріччя;
- короткі терміни окупності інвестицій в торговельні об'єкти;
- труднодоступність торгового бізнесу до довготермінових банківських кредитів в Україні і надмірно високі процентні ставки за кредит;

- висока оборотність активів в торгівлі;
- зростаюча залежність торгівлі від позичкового капіталу.

Прямі іноземні інвестиції у внутрішню торгівлю характеризуються стабільною позитивною динамікою (рис. 7).

Як видно з рис. 7, за 2000-2012 рр. обсяги іноземних інвестицій збільшилися у 7,5 рази і сягли у 2012 р. більше 5,4 млрд дол. За масштабами вкладення іноземних інвестицій, торгівля вийшла на друге місце серед видів економічної діяльності й поступається лише переробній промисловості.

Зазначимо, що загально-інвестиційні темпи в торгівлю дуже високі. Відтак, інвестиції в основний капітал за 2000-2012 рр. зросли з 30 млрд грн до 260 млрд грн (у 8,5 рази), а в сфері торгівлі – з 1,3 млрд до 17 млрд грн, тобто у 13 разів.

Така інвестиційна активність зумовлює прискорений розвиток всіх секторів внутрішньої торгівлі. При цьому варто зауважити, що вітчизняні та іноземні інвестиції мають різну спрямованість.

Вітчизняні інвестиційні кошти вкладаються, головним чином, в розвиток торгівлі автомобілями, іншими транспортними засобами та в роздрібну

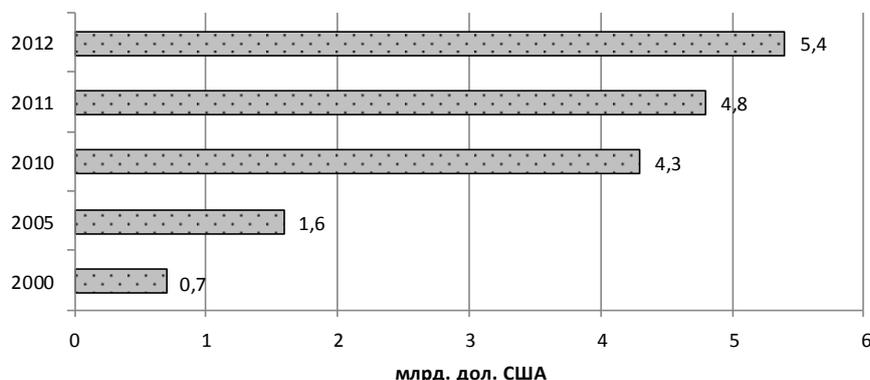


Рис. 7. Прямі іноземні інвестиції в торговельній сфері

торгівлю (52,7%). Структура іноземних інвестицій діаметрально протилежна. Вкладення в роздрібну торгівлю не перевищують 9,5%, що вказує на зростаючі інтереси зарубіжних інвесторів в найбільш відсталий сьогодні і найважливіший в перспективі сектор – оптову торгівлю.

Прямі іноземні інвестиції створюють сприятливі умови для інтенсивного розвитку іноземних суб'єктів на товарних ринках України. І цей процес набуває широких масштабів.

Прискорено зростає кількість нових іноземних суб'єктів торгівлі, які витісняють вітчизняний комерційний бізнес з внутрішнього споживчого ринку. Тільки за 2005-2012 роки кількість об'єктів в організованому секторі України зменшилася майже на 20%, а це означає, що припинило свою діяльність не менше 10 тис. магазинів.

Таким чином, глобалізація – це процес не лише маловивчений теоретично, але й заплутаний в практичному плані. Його не можна прийняти як суто адаптивний процес.

4. Висновки. Економічна глобалізація впливає на сферу внутрішньої торгівлі за такими основними напрямками: організаційна реструктуризація, експансія товарного імпорту, проникнення торгового капіталу і інтенсифікація конкуренції. Соціально-

економічні наслідки глобалізації не можуть бути оцінені однозначно. Вони мають як позитивні, так і негативні аспекти, при цьому в стратегічному плані останні домінують.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алле М. Глобализация: разрушение условий занятости и экономического роста. Эмпирическая очевидность [Текст] : монография / М. Алле ; [пер. с франц.]. – М. : ТЕИС, 2003. – 297 с.
2. Економічні проблеми ХХІ століття: міжнародний та український виміри [Текст] : монографія / [за ред. С. Юрія, Є. Савельєва]. – К. : Знання, 2007. – 595 с.
3. Кортен Д. Рыночная ересь капитализма / Кортен Д. // Эксперт. – 2002. – № 26. – С.2-13.
4. Стиглиц Дж. Глобализация. Тревожные тенденции [Текст] : науч. издание / Дж. Стиглиц ; [пер с англ.]. – М. : Мысль, 2003. – 304 с.
5. Можливості і застереження щодо наслідків введення в дію положень Угоди про асоціацію між ЄС та Україною [Текст] : наукова доповідь / [за ред. акад. НАН України В. М. Гейця]. – К. : Національна академія наук, 2013. – 98 с.

СТРАТЕГІЧНІ НАПРЯМИ СТРУКТУРНО-ТЕРИТОРІАЛЬНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

Наведено загальні тенденції розвитку оптової торгівлі України; узагальнено позитивні та негативні наслідки її трансформації. На основі вивчення та критичного осмислення досвіду функціонування оптової торгівлі в країнах з розвинутою ринковою економікою обґрунтовано стратегічні напрями реформування структурно-територіальної організації оптової ланки національної економіки України.

Ключові слова: оптова торгівля, оптовий посередник, оптовий склад, спеціалізація, оптовий про- довольчий ринок, структурно-територіальна організація

Melnyk I., Khomjak Y.

STRATEGIC DIRECTIONS OF STRUCTURAL AND TERRITORIAL ORGANIZATION OF WHOLESALE

The general trends in the development of the Ukrainian wholesale were given; summarizes the positive and negative consequences of its transformation. On the basis of researches and critical thinking of experience of the wholesale business in countries with developed market economy, strategic directions of reforming the structural and territorial organization of the wholesale level of the national economy of Ukraine was justified.

Keywords: wholesale, wholesale intermediary, specialty, wholesale food market, structural and territorial organization

1. Вступ. Надзвичайно важливу роль у підвищенні конкурентоспроможності України в глобальному економічному просторі відіграє торгівля. Безперечно, конкурентоспроможність на будь-якому рівні – країни, регіону чи населеного пункту – реалізується через внутрішню і зовнішню торгівлю, оскільки вона є замовником виробництва потрібних споживачу товарів і їх продавцем. Якщо ж торгівля не виконує належним чином свої функції, то бути лідером за умов жорсткої конкуренції неможливо.

Зміна економічної моделі господарювання в Україні призвела до активізації всіх сфер господарсько-фінансової діяльності, у тому числі й оптової торгівлі. Через проміжне положення оптової торгівлі у зв'язках “виробник-споживач” вона стає активним суб'єктом ринку, віддзеркалює всю сукупність соціально-економічних процесів у виробництві та споживанні. Однак, тривала незмінність інституціональних основ оптової торгівлі перешкоджає її функціональному призначенню, а саме: стабільному забезпеченню роздрібною торгівлю різноманітним асортиментом якісної продукції за доступними цінами від легальних виробників. Очевидна необхідність відновлення і модернізації складських комплексів, раціонального управління ними; активного залучення національного капіталу до започаткування і розвитку інноваційних підприємств оптової торгівлі; створення «прозорого економічного середовища» в системі руху товарів; підтримка національного виробника в забезпеченні збуту продукції тощо.

Значимість проблеми обумовила глибину таї різноманітність наукових досліджень вітчизняних і зарубіжних авторів. У різний час окремі групи організаційно-економічних відносин у сфері оптового посередництва були предметом досліджень зарубіжних авторів, таких як: Дж. Блайт, Ф. Котлер,

С. Хаясі, К. Ховард та ін.; українських і російських дослідників: О. Азарян, В. Апопія, А. Альбекова, Г. Антонова, В. Бакаєвої, М. Балабан, Л. Балабанової, Н. Голошубової, В. Ландика, А. Мазаракі, Л. Омелянович, О. Пустовойт, В. Торопкова, М. Туган-Барановського та ін. Розвиток теорії і практики оптової торгівлі в системі товароруху досліджувалися в наукових працях І. Бланка, Л. Брагіна, Г. Ассель, Т. Данько, В. Памбухчянца та ін.

Віддаючи належне науковим досягненням учених-дослідників, слід зазначити, що зміна курсу подальшого розвитку економіки України на основі інноваційної та наукової складової зажадала переорієнтації вектора реалізації прийнятої стратегії від кожної ланки національної економіки, у тому числі й оптової торгівлі. Зокрема, виникає необхідність обґрунтування стратегічних напрямів структурної і територіальної організації оптової ланки України.

2. Постановка завдання. Однією з важливих передумов успішного виконання торгівлею соціальних та економічних функцій є створення сучасної інфраструктури не тільки в роздрібній, а й в оптовій ланці, яка повинна забезпечити ефективне доведення товарів від виробників до роздрібних торговців, а через них – до споживачів, і сприяти більш повному задоволенню їхніх потреб. Одним зі шляхів вирішення цього завдання є пошук і обґрунтування стратегічних напрямів реформування структурно-територіальної організації оптової торгівлі, що і зумовило мету дослідження.

3. Виклад основного матеріалу. Трансформаційні процеси в ринковій економіці України обумовили необхідність кардинальних інституційних перетворень в оптовій торгівлі. Роздержавлення і демо-

нополізація поклали початок формуванню конкурентного середовища в цій сфері діяльності. Внаслідок цього відбулися суттєві зміни у складі суб'єктів споживчого ринку, зокрема оптових посередників. Змінилася їхня структура за формами власності та організаційно-правовими формами господарювання. Відтак, якщо до 1991 р. на оптові підприємства з державною формою власності та уніфікованих за організаційно-правовою формою господарювання припадало біля 70% загального обсягу оптового товарообороту всієї ланки, то в 2012 р. – лише 1,3% [1].

Високими темпами почала розвиватися мережа оптових підприємств, що є власністю міжнародних організацій та юридичних осіб інших держав. Набув розвитку процес створення власної збутової ланки окремими товаровиробниками та центральних розподільних складів у корпоративних роздрібних торговельних мережах, де централізовано забезпечується товаропостачання їхніх магазинів і здійснюється оптовий продаж різним дрібнооптовим покупцям. За період трансформації економіки країни надзвичайно високими темпами збільшувалася кількість і самих оптових посередників, що теж посилює їх конкурентну боротьбу за місце на ринку [2, с. 16].

Однак, поряд з позитивними інституційними змінами, є чимало таких, які не сприяють якісному реформуванню оптової торгівлі та не відповідають сучасним напрямкам її розвитку в умовах ринкової економіки. Це було обумовлено не тільки економічною кризою, яка супроводжувала трансформаційний період в Україні, а і відсутністю обґрунтованої політики щодо посередницької діяльності як з боку державних органів влади, так і суб'єктів господарювання, зневажливим ставленням до неї, відсутністю ефективного конкурентного середовища у цій сфері, невмінням і небажанням багатьох, особливо нових малих посередників, цивілізовано працювати на ринку.

Узагальнено до негативних процесів у розвитку оптової торгівлі можна віднести:

1) збільшення кількості оптових посередників не супроводжується належними якісними змінами. Більш того, оптова торгівля, зокрема споживчими товарами, через оптову ланку значно втратила свої позиції. Суб'єкти господарювання віддають суттєву перевагу товарам виробничо-технічного призначення, тому випереджаючими темпами збільшується кількість таких посередників та обсяг їх товарообороту;

2) оптова ланка України відрізняється значною подрібненістю, адже більше половини оптових посередників України мають чисельність працівників до двох осіб. До того ж переважна частина з них працює без визначення свого цільового ринку;

3) на зміну спеціалізованим оптовим підприємствам інфраструктура споживчого ринку України з кожним роком все більше поповнюється посередниками, що одночасно мають справу не тільки з споживчими товарами змішаного асортименту (без визначення конкретної спеціалізації), а й з товарами виробничо-технічного призначення;

4) на сьогодні вітчизняна оптова ланка не має в достатній кількості сучасно обладнаних складів з новітньою технологією складської обробки товарів. Попит на складські приміщення суттєво перевищує їх пропозицію, особливо у великих містах, де краща ситуація з їх соціально-економічним розвитком;

5) оптові посередники, які не мають власного складського господарства, а їх сьогодні в Україні переважна більшість, об'єктивно не можуть здійснювати повне обслуговування клієнтів на високому рівні. Вони зосереджуються на веденні виключно посередницької діяльності, хоча і придбають, як правило, право власності на товари. Однак цей процес не супроводжується реальним рухом товарів. Це є найголовнішою причиною підвищення оптових націнок, їх неадекватності тій цінності, що додається продукту завдяки маркетинговій діяльності оптових підприємств;

6) існує значна територіальна нерівномірність розвитку оптової ланки. Понад 60% оптових посередників, у тому числі тих, що мають справу з виробничо-технічною продукцією, розташовані у 6 регіонах – це місто Київ, а також Донецька, Дніпропетровська, Харківська, Запорізька та Одеська області. У загальному обсязі оптового товарообороту на них припадає майже 80% [6, с. 5]. Саме такий розвиток оптової ланки не може забезпечити тісний зв'язок товаровиробників зі споживачами. Як показує практика, за ці роки з цих причин значною мірою відбулося розбалансування національного внутрішнього ринку та економічного обміну між територіями;

7) більша частина посередників не здатні професійно виконувати свої функції, тому вони й перепродують товари іншим оптовим посередникам. Це збільшує ланковість товароруху та витрати на його здійснення. Більш того, дрібні оптові посередники не в змозі запропонувати магазинам широкий вибір якісних товарів і підтримувати асортиментну стабільність, гарантувати своєчасну поставку товарів, оскільки не мають умов для накопичення та належного зберігання товарів. Такі оптові посередники не можуть бути рівноцінними партнерами у відносинах з товаровиробниками і не сприяють розвитку вітчизняного виробництва. Вони значною мірою наповнюють ринок товарами групи "секонд-хенд" та іншими дешевими товарами низької якості походженням з інших країн;

8) за останні роки суттєво деформувалася структура оптового товарообороту. Насамперед, в ній значно скоротився відсоток споживчих товарів вітчизняного виробництва. Частка цих товарів у загальному обсязі оптового товарообороту значно нижча, ніж у товарообороті роздрібною торгівлі, зокрема підприємств – юридичних осіб. Аналіз свідчить, що серед непродовольчих товарів надто мала частка товарів складного асортименту (одяг, взуття, тканини тощо), які потребують ретельного підсортування за різними споживчими ознаками на складах оптових торговців. Не приділяється належної уваги й реалізації технічно складних товарів (насамперед вітчизняних) культурно-побутового та господарського призначення, виробництво яких відрізняється значним ступенем концентрації, а отже і віддаленістю від споживачів. Далека від оптимальності і структура товарообороту з продовольчих товарів – половина його обсягу припадає на алкогольні та слабоалкогольні напої, тютюнові вироби, кондитерські вироби, цукор, рибу, морепродукти і рибні консерви.

Для реформування оптової ланки в Україні важливим є вивчення, узагальнення й критичне осмислення досвіду організації оптової торгівлі у країнах з розвинутою ринковою економікою. Тенденція до укрупнення та об'єднання підприємств, що спостерігається у роздрібній торгівлі та виробничому сек-

торі, як свідчить зарубіжний досвід, в свою чергу вимагає відповідних змін в оптовій торгівлі. Розвинуті економіки створюють мотивацію для крупних учасників ринку; в той же час бажання захопити певну частку ринку і відсутність фінансової стабільності у дрібних та середніх торговельних підприємств сприяє їх об'єднанню. Глобалізація світової економіки робить цю тенденцію визначальною.

Для досягнення конкурентних переваг створюються різні види об'єднань – вертикальні маркетингові системи, до складу яких входять товаровиробники, оптові й роздрібні торговельні фірми та ті, які функціонують як єдина система. Особливо серед них варто зазначити об'єднання, що створюються на принципах франчайзингу для малих посередницьких підприємств і функціонують під егідою товаровиробника або потужного оптового торговельного посередника. Заслужує уваги і досвід щодо розвитку горизонтальних маркетингових систем. Завдяки об'єднанню підприємств досягається значний ефект синергізму, що суттєво збільшує ефективність їх функціонування.

Слід звернути увагу на зарубіжний досвід щодо тенденцій розвитку оптових підприємств за формами власності та організаційно-правовими формами господарювання. Основними з них, за цими ознаками, є корпоративні підприємства, тобто найбільш великі.

Досвід країн з розвинутою ринковою економікою свідчить і про те, що оптову торгівлю здійснюють різноманітні посередники (за виконуваними функціями, товарною спеціалізацією, зоною діяльності, формами продажу й обслуговування клієнтів тощо). Це надає можливість продавцям – виробникам товарів і оптовим покупцям – вибирати їх. Оптовим підприємствам, у свою чергу, мати власну ринкову нішу і певні конкурентні переваги.

Отже, зважаючи на все це, виникає необхідність кардинального реформування оптової ланки України. До стратегічних напрямків реформування структурно-територіальної організації торгівлі в Україні відносимо:

- суттєве підвищення ролі оптових підприємств в оптовій торгівлі споживчими товарами, зокрема складного асортименту і технічно складних товарів, виробництво яких характеризується високим рівнем концентрації і територіальною віддаленістю від кінцевих споживачів;

- створення різноманітної структури оптових підприємств за функціональним призначенням, розмірами, спеціалізацією, зоною діяльності, формами власності та організаційно-правовими формами господарювання. Для формування більш ефективного конкурентного середовища в оптовій торгівлі та розвитку споживчого ринку потрібні великі корпоративні (акціонерні товариства) оптові підприємства з повним циклом обслуговування партнерів (у переважній більшості) і ті, що спеціалізуються на виконанні окремих функцій (оптовики: аукціоністи, комівожери, комісіонери, консигнанти, посилторговці, агенти зі збуту/закупівлі продукції), а також центральні розподільні склади корпоративних роздрібних торговельних мереж, де централізовано забезпечується товаропостачання власних магазинів;

- скорочення кількості дрібних оптових посередників, які лише перепродують закуплені партії товарів та необгрунтовано збільшують ланковість товароруку й витрати на його здійснення;

- забезпечення розвитку оптових підприємств із врахуванням перспективних напрямків спеціалізації роздрібно-торговельної мережі;

- прискорення розвитку оптових продовольчих ринків, що здійснюють продаж, зокрема сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки, на принципах аукціонної торгівлі;

- розвиток мережі дрібнооптових торговельних посередників (магазинів-складів для обслуговування малих суб'єктів господарювання), що застосовують самообслуговування і реалізують товари за готівку за більш низькими цінами і самостійною їх доставкою оптовими покупцями до місця продажу кінцевим споживачам;

- розвиток оптового продажу товарів через мережу Інтернет, який можуть здійснювати як товаровиробники, так і посередники;

- створення різних видів об'єднань підприємств, у тому числі на принципах франчайзингу;

- розвиток сучасної мережі складів, що належать оптовим торговцям, складів загального користування для надання складських послуг оптовим підприємствам, а також товаровиробникам і роздрібним торговцям, які уклали прямі договори поставки;

- створення сучасної інформаційної системи, яка б стала надійним інструментом державного регулювання оптової торгівлі та прийняття обгрунтованих управлінських рішень суб'єктами господарювання.

Впровадження вищезазначених рекомендацій сприятиме формуванню сучасної оптової ланки, а отже, й підвищенню конкурентоспроможності країни у глобалізованому світі.

4. Висновки. Мета функціонування оптової ланки повинна полягати в опосередкуванні зростаючого у масштабі товарно-грошового обміну між сферами виробництва та споживання, окремими галузями економіки, регіонами України та з іншими країнами, забезпечуючи необхідні темпи і пропорції відтворювального процесу та збалансування сукупного споживчого попиту і товарної пропозиції. Відповідно до цього, загальною місією оптової ланки в сучасних умовах є активізація сталого збалансованого розвитку внутрішнього споживчого ринку України, насамперед на основі насичення його конкурентоспроможними товарами вітчизняного виробництва та максимально повного задоволення попиту на них різних верств населення, а також сприяння просуванню вітчизняних товарів на зовнішній ринок. Виконання цієї місії і досягнення поставленої мети неможливе без кардинального структурно-територіального реформування всієї системи оптової торгівлі України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Продаж і запаси товарів (продукції) в оптовій торгівлі у 2012 році : статистичний збірник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrstat.org/uk/express/expr2013/expres_u_2013.html.

2. Оптова і біржова торгівля України [Текст] : статистичний збірник. – К. : Державний комітет статистики України, 2013. – 97 с.

3. Статистичний щорічник України за 2012 рік [Текст] : статистичний збірник / [за редакцією О. Г. Осулєнка]. – К. : Державне служба України, 2013. – 551 с.

МЕРЕЖЕВІ ТОРГОВЕЛЬНІ КОМПАНІЇ: ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ТА ПЕРЕДУМОВИ ЕФЕКТИВНОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ

Обґрунтована сутність поняття “мережева торговельна компанія”, визначені її характерні ознаки, узагальнена типологія. Виокремлено передумови та основні напрями розвитку мережевих торговельних компаній в Україні, перспективні формати мережевого торговельного бізнесу.

Ключові слова: мережева торговельна компанія, передумови розвитку, основні напрями розвитку, класифікаційні ознаки, перспективні формати

Mishchuk I., Gorin T.

NETWORK TRADING COMPANIES: PROSPECTS OF DEVELOPMENT AND EFFECTIVE FUNCTIONING PRE-CONDITION

The essence of concept “network trading company” is grounded, its characteristic signs are determined, typology is generalized. Pre-conditions and basic directions of network trading companies’ development in Ukraine, perspective formats of network trade business are selected.

Keywords: network trading company, pre-conditions of development, basic directions of development, classification signs, perspective formats

1. Вступ. В умовах загострення конкуренції на споживчому ринку однією з основних умов зміцнення позицій кожного роздрібного торговця на ринку чи в його окремому сегменті є максимально можлива адаптація торговельної діяльності до вимог обслуговуваних споживачів у контексті створення ефективної системи торговельного обслуговування, що є відображенням комплексу умов, ресурсів, інструментів, способів, прийомів, методів, форм та застосовуваних торговельних технологій, які складаються на певній території і забезпечують сукупність актів купівлі товарів мешканцями цієї території. Визначальним фактором формування ефективної системи торговельного обслуговування населення є наявність належно організованої сукупності торговельних об’єктів, у яких здійснюються процеси продажу товарів і безпосереднього торговельного обслуговування.

2. Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз спеціальної літератури засвідчив, що існує неоднозначність трактувань понять “торговельна мережа” та “мережева торговельна компанія”. ДСТУ 4303:2004 “Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять” визначає роздрібну торговельну мережу як “...сукупність стаціонарних, тимчасових та пересувних торговельних об’єктів, а також аптеки для організування роздрібного продажу товарів, пунктів дистанційного продажу товарів, а також пунктів ремонту предметів особистого користування і домашнього вжитку, не пов’язаного з виробництвом цих виробів” [3]. У той же час, низка зарубіжних і вітчизняних авторів (Б. Берман, Дж. Еванс, О. Кавун [4], І. Корольков, Т. Пікуш [7], В. Радаєв, В. Распопова [1], В. Селютін, О. Чкалова та ін.) активно використовують цей

термін, посилаючись на його тлумачення на основі т. зв. “ланцюгового” та “мережного” підходів. Порізнному розглядають вчені і торговельні компанії мережевого типу, які виступають сьогодні активними суб’єктами ринку товарів і послуг.

Разом з тим, потребують конкретизації передумови та перспективи розвитку мережевих торговельних компаній в Україні.

Метою статті є обґрунтування сутності поняття “мережева торговельна компанія” визначення передумов та перспектив їх розвитку в сфері товарного обігу.

3. Вклад основного матеріалу. Л. Лігоненко, характеризуючи тенденції розвитку світової роздрібно торгівлі, відзначає зростаючу роль торговельних компаній, “характерною ознакою яких є укрупнення бізнесу за рахунок консолідації торговельних підприємств та створення мереж торговельних об’єктів під єдиним управлінням та спільним брендом” [6, с.13].

В. Лагунін визначає дане інтеграційне об’єднання у торгівлі як мережеву торговельну компанію [5, с. 193-194]; у той же час, він застосовує і термін “корпоративна торговельна мережа” для позначення сукупності “...магазинів, центральних і регіональних закупівельних центрів і складів, що працюють під єдиною торговельною маркою й забезпечують єдину систему постачання і продажів” [там же, с. 194]. Виходячи з логіки співвідношення суб’єкта та об’єкта торговельної діяльності, варто зауважити, що в цьому випадку термін “корпоративна торговельна мережа” відображає множину об’єктів, які належать певній торговельній компанії, корпорації, а не множину суб’єктів господарювання, які інтегрують свою діяльність на засадах мережевої економіки.

В. Чегловим [9] запропоновано використовувати термін “мережеве торговельне підприємство”, який відображає наявність у суб’єкта господарювання значної кількості торговельних об’єктів і його ускладнену організаційну структуру, яка є характерною для такого інституціонального утворення, як “торговельне об’єднання”.

Зважаючи на вищезазначене, вважаємо за доцільне використання запропонованого В. Лагутіним терміну “мережева торговельна компанія”. Цей термін дозволяє відобразити як складну організаційну структуру зазначеного торговця, утвореного внаслідок горизонтальної чи вертикальної інтеграції суб’єктів господарювання, так і багаточисельну територіальну структуру належної йому мережі торговельних об’єктів. Мережеву торговельну компанію слід визначати як складну організаційну форму провадження торговельного бізнесу, створену шляхом взаємодії між суб’єктами господарювання, яка передбачає об’єднання їх ресурсів та ділової активності на корпоративних або партнерських засадах з метою створення додаткових конкурентних переваг на ринку та утворення єдиної мережі торговельних об’єктів під єдиним управлінням т. зв. оператора торговельної мережі та єдиною торговою маркою. Відповідно, сукупність магазинів підприємства мережевого типу цілком логічно визначати як мережу торговельних об’єктів мережевої торговельної компанії, що є лише частиною роздрібно-торговельної мережі певної території, регіону, країни.

Поряд з наявністю інтегративних властивостей, мережеві торговельні компанії характеризуються наявністю низки інших ознак, притаманних саме цій категорії торговців. Відтак, Н. Голошубова виокреслює такі ознаки, як: наявність одно- або різнотипних бізнес-одиниць; здійснення роздрібно-торгівлі під однією торговою маркою; наявність корпоративної стратегії діяльності, єдиного центру управління, координації та контролю, а також власного розподільчого складу, з якого здійснюється товаропостачання бізнес-одиниць, що входять до складу об’єднання і належать одному власнику; у випадку створення добровільних об’єднань роздрібних торговців автор відзначає такі особливості, як централізована закупівля та товаропостачання магазинів, стандартизація торгово-технологічного процесу та обслуговування покупців, можливість економії витрат та цін, а у випадку контрактних мереж – наявність специфічної форми договірних економічних відносин між партнерами у формі договору франчайзингу [2, с.71-74].

Російські вчені А. Єсютін і Е. Карпова вважають, що характерними рисами мережевих компаній є наявність спільного управлінського центру, єдина маркетингова стратегія, централізація закупівельної діяльності, єдине управління переміщенням товарів та інших ресурсів, стандартизація всіх торговельних операцій, централізація управлінської інформації, створення власного бренду, розроблена стратегія розміщення торговельних об’єктів, можливості маневрування фінансовими ресурсами [8, с. 19-20].

Типологія мережевих торговельних компаній, здебільшого, базується на виділенні їх груп за такими класифікаційними ознаками: рівнем централізації (повністю централізовані, частково централізовані, децентралізовані); залежно від товарної спеціалізації (продовольчі, непродовольчі та змішані); за масштабами діяльності (локальні, регіональні, національні, транснаціональні); за форматом торговельного процесу (одноформатні, мультиформатні); за мережевою ознакою (корпоративні та франчайзингові), за інтеграційною ознакою (інтегровані та незалежні) [7, с.6]. Окремі автори пропонують класифікувати мережеві торговельні компанії за видом торгівлі, формою власності, формою торговельного обслуговування, організаційно-правовою формою, чисельністю об’єктів, регіональною концентрацією.

Серед операторів торговельних мереж виділяються мережеві торговельні компанії загальнонаціонального значення ГК “Фоззі” (мережі супермаркетів “Сільпо”, “Фора”), ТОВ “АТБ-Маркет” (мережа супермаркетів “АТБ”), ГК “Фуршет” (мережі “Фуршет”), ГК “Велика кишеня” (мережі “Велика кишеня”, “ПростоМаркет”) та ін. [1, с.72]; до найбільших регіональних мережевих операторів відносять ТОВ “ПАККО-Холдинг” (мережа супермаркетів “Волак”), ГК “Євротек” (“Союз”, “Союз-експрес”, “Квартал”), ТД “Аванта” (супермаркети “555”, “Колібрис”), ТОВ “Ровекс”, ТОВ “Закарпатська продовольча група” (мережа супермаркетів “Барва”), ТК “Львівхолд” (мережа “Рукавичка”). Значна кількість локальних мережевих торговельних компаній розвивають власні формати “магазин біля дому”, “диска унтер” і “супермаркет”.

Перспективними для подальшого розвитку мережевих формувань для вітчизняних торговців, на наш погляд, можуть бути формати “дрогерія”, “DIY (“Doityourself”)” “преміям”, а також достатньо розповсюджені формати “гіпермаркет” та “супермаркет”, які в Україні активно розвиваються іноземними операторами торговельних мереж (“Billa” (Австрія), “Spa” (Нідерланди), “Praktiker” і “MetroAG” (Німеччина), низка компаній з російським капіталом) [там же, с. 73]. Привабливим напрямком розвитку мережевих торговельних компаній може бути організація роздрібно-торгівлі на території торгових та торгово-розважальних центрів.

Основною передумовою успішного розвитку мережевої форми торговельного бізнесу можна вважати більшу ефективність мережевих торговельних компаній, порівнянно з незалежними торговельними підприємствами в організаційному, економічному, фінансовому аспектах, а також у техніко-технологічному аспекті. Зазначені вище характерні особливості мережевих торговельних компаній доповнюються застосуванням сучасних інформаційно-комунікаційних і логістичних технологій, що забезпечують оптимізацію товаропросування та економію операційних витрат, у поєднанні з використанням ефектів від оптимізації місць розташування об’єктів та концентрації капіталів і ресурсів учасників інтегрованої економічної системи дозволяють мережевим торговельним компаніям отри-

мувати суттєві переваги перед незалежними торговцями та іншими учасниками ринку.

4. Висновки. Розвиток мережевого торговельного бізнесу в роздрібній торгівлі супроводжується появою низки проблем, які особливо загострилися з приходом на український ринок транснаціональних операторів мережевої торгівлі. Вітчизняні торговці повинні усвідомлювати гостроту загрози, підвищувати власну конкурентоздатність шляхом розвитку власних інтеграційних відносин, вивчення та застосування передового вітчизняного і світового досвіду роботи в умовах висококонкурентного споживчого ринку.

Операторам торговельних мереж можна рекомендувати використовувати переваги мережевої організації торговельного бізнесу, зокрема – впровадження таких перспективних напрямів його розвитку, як формат-менеджмент, менеджмент лояльності клієнтів, розвиток і просування власних брендів та торгових марок, використання програми “Таємний покупець”.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бакунов О. О. Роздрібні торговельні мережі: стратегії розвитку [Текст] : монографія / О. О. Бакунов, В. А. Распопова. – Донецьк : Ноулідж, 2012. – 184 с.
2. Голошубова Н. О. Організація торгівлі [Текст] : підручник / Н. О. Голошубова ; [2-ге вид., переробл. та допов.]. – К. : Книга, 2012. – 680 с.
3. Торгівля роздрібна та оптова. Терміни та визначення понять [Текст]: ДСТУ 4303:2004. – [Чинний від 2004-01-01] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://cgntb.dp.ua/standart_gp_14.html.
4. Кавун О. О. Торговельні мережі [Текст] : наук. видання / О. О. Кавун. – К. : КНТЕУ, 2013. – 47 с.
5. Лагутін В. Д. Внутрішній ринок споживчих товарів: теорія розвитку і регулювання [Текст] : монографія / В. Д. Лагутін. – К. : КНТЕУ, 2008. – 327 с.
6. Лігоненко Л. О. Роздрібна торгівля України в дзеркалі світових тенденції розвитку галузі / Л. О. Лігоненко // Вісник КНТЕУ. – 2005. – № 5. – С. 12-22.
7. Пікуш Т. А. Організаційно-економічні аспекти розвитку торговельних мереж в Україні [Текст] : автореф. дис. ...канд. екон. наук, спец. 08.07.05. – К. : КНТЕУ, 2006. – 20 с.
8. Розничные торговые сети: стратегия, экономика, управление [Текст] : науч. издание / [под ред. А. А. Есютина и Е. В. Карповой] ; [2-е изд., стер.]. – М. : КНОРУС, 2008. – 424 с.
9. Чеглов В. П. Экономика и организация управления розничными торговыми сетями [Текст] : учеб. пособ. / В. П. Чеглов. – М. : ИНФРА-М, 2012. – 288 с.

СУТНІСТЬ СОЦІАЛЬНОЇ ТА ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

Запропоновано характеристику соціальної та економічної ефективності з урахуванням особливостей роздрібної торгівлі та її загального впливу на національну економіку. Встановлено критерії соціальної та економічної ефективності роздрібної торгівлі. Виявлено взаємозв'язок між соціальною та економічною ефективністю роздрібної торгівлі.

Ключові слова: соціально-економічна ефективність, критерій, відтворення, роздрібна торгівля

Barna M.

ESSENCE OF SOCIAL AND ECONOMIC EFFICIENCY OF RETAIL BUSINESS

Description of social and economic efficiency offers taking into account the features of retail business and her general influence on a national economy. The criteria of social and economic efficiency of retail business are set. Intercommunication is educed between social and economic efficiency of retail business.

Keywords: socio-economic efficiency, criterion, recreation, retail business

1. Вступ. У системі ринкових відносин ефективність є основним критерієм і регулятором економіки. Проблема підвищення ефективності економіки актуальна як на макро-, так і на мікрорівнях, оскільки вона в цілому визначається ефективністю діяльності окремих економічних систем і господарюючих суб'єктів.

Загострення конкуренції на ринку зумовило необхідність розробки нових підходів до розвитку роздрібної торгівлі, підвищення її ефективності. У цих умовах особливості роздрібної торгівлі, як соціально орієнтованого суб'єкта ринкової економіки, дозволяють повною мірою використати і наповнити потенціал роздрібної торгівлі для забезпечення її конкурентоспроможності.

У сучасних наукових дослідженнях загальнови-значним є положення про те, що ефективність економічної системи має як економічний, так і соціальний аспекти і є соціально-економічною категорією, характерною для всіх типів розвитку суспільства. Проте у дослідженнях по-різному пояснюється зміст кожної з форм ефективності. Часто науковці економічну складову ефективності розглядають як то, де формуються результати праці [2], а соціальну – то, як використовуються ці результати [4]. Під економічним ефектом переважно розуміють ефект речових факторів виробництва [7], а під соціальним – ефект дії людського фактора [9]. Поширена також думка про соціальну ефективність як ефективність невиробничої сфери, на відміну від економічної ефективності, як ефективності матеріального виробництва [6]. Існують різні підходи до співвідношення та взаємозалежності економічної та соціальної складових ефективності.

Соціально-економічна складова ефективності роздрібної торгівлі є мало вивченою, а категорійно-понятійний апарат – недосконалим.

Економічна ефективність внутрішньої торгівлі часто ототожнюється з рентабельністю [1, 3, 10 та ін.], а соціальна – з послугою як такою [5, 8 та ін.]. Існують різноманітні підходи до визначення поняття ефективності роздрібної торгівлі. Зокрема, як найбільш повне задоволення попиту населення на товари при високому рівні якості торговельного обслуговування і раціональному використанні всіх ресурсів; максимальна ступінь задоволення потреб населення в товарах і послугах; максимізація пропорційної збалансованості платоспроможних суспільних потреб і товарного обігу по відношенню до швидкості їх задоволення і витрат сфери обігу і споживання; максимізація зростання обсягу і підвищення якості торговельних послуг по відношенню до витрат на їх надання.

Вивчення ефективності роздрібної торгівлі часто здійснюється як дослідження її складових: ефекту і витрат, їх співвідношень, залишаючи, таким чином, не вивченим питання, пов'язані зі встановленням форм прояву її ефективності

Метою статті є обґрунтування теоретичної сутності соціальної та економічної ефективності роздрібної торгівлі та виявлення взаємозв'язку між ними. Відповідно, завданнями дослідження є:

- запропонувати характеристику соціальної та економічної ефективності з урахуванням особливостей роздрібної торгівлі та її загального впливу на національну економіку;
- встановити критерії соціальної та економічної ефективності роздрібної торгівлі;
- виявити взаємозв'язок між соціальною та економічною ефективністю роздрібної торгівлі.

2. Виклад основного матеріалу. Здійснюючи просування товару від виробництва до кінцевого споживача, реалізуючи вартість товару і організо-

вуючи споживання, роздрібна торгівля, таким чином, сприяє створенню комплексу умов для росту суспільного виробництва і забезпечення життєдіяльності та інтелектуального розвитку індивідуумів, тобто загальних умов для зростання ефективності національної економіки і соціального прогресу суспільства. Тому ефективність роздрібної торгівлі в процесі відтворення проявляється в двох напрямках – економічному і соціальному, а також в їх тісному зв'язку та взаємозумовленості.

Оскільки основне економічне завдання роздрібної торгівлі в процесі відтворення полягає в прискоренні просування і реалізації товарів кінцевому споживачу, а також збереженні кількості та якості товарів і покращенні їх споживних властивостей, тому економічний результат (ефект) її діяльності проявляється в прирості валового внутрішнього продукту (ВВП) в суспільстві. У зв'язку з цим економічна складова ефективності роздрібної торгівлі на макrorівні припускає розгляд і оцінювання результатів її діяльності з точки зору економічної віддачі від вкладених в галузь ресурсів живої та матеріалізованої праці. На макrorівні економічна ефективність торгівлі характеризується рентабельністю, яка відображає результативність реального торговельно-виробничого процесу в кожний момент, коли він відбувається. Критерієм економічної ефективності роздрібної торгівлі може слугувати отримання максимального економічного ефекту на одиницю ресурсів (витрат) або досягнення максимальної економії живої та матеріалізованої праці на товарний обіг.

Економічна ефективність роздрібної торгівлі безпосередньо зумовлюється законом економії часу, а її рівень – швидкістю обороту товарів і повнотою використання внутрішніх резервів скорочення витрат (підвищення ефективності) за рахунок інтенсифікації торгово-виробничого процесу, зміцнення режиму економії, зростання трудової активності.

Соціальна складова ефективності роздрібної торгівлі проявляється у формуванні сукупної здатності робочої сили до високопродуктивної праці.

Соціальна ефективність роздрібної торгівлі включає характеристику та оцінювання її впливу на ступінь задоволення матеріальних потреб населення, що відображається у формі платоспроможного попиту на товари, соціально-побутових потреб, що виражаються в задоволенні людини своїм побутом і використанні неробочого часу. Варто зазначити, що реальний рівень споживання населенням матеріальних благ і соціально-побутових потреб зумовлюється не лише величиною реальних доходів населення, а й забезпеченістю доходів товарами потрібного асортименту і високої якості.

Оскільки соціальна ефективність роздрібної торгівлі є комплексом заходів матеріального та соціально-побутового характеру, спрямованих на формування якості життя, то як критерій соціальної ефективності можна використовувати ступінь задоволення платоспроможного попиту населення на товари при стабілізації або зниженні витрат часу населення на покупки. Цей критерій характеризується

двома узагальнюючими показниками: ступенем задоволення платоспроможного попиту та рівнем якості торговельного обслуговування населення.

Сформульований таким чином критерій соціальної ефективності роздрібної торгівлі, на нашу думку, найбільш повно відображає її соціальну роль у процесі відтворення і відповідає вимогам науково обгрунтованого оцінювання та прогнозування потреб населення в товарах і визначенні бюджету часу населення.

Між економічною і соціальною ефективністю роздрібної торгівлі існує зв'язок і взаємозумовленість. Причому границі між ними є досить умовними, рухомими, ці явища переходять одне в одне. Зростання економічної ефективності може призвести до зниження соціальної ефективності, і навпаки. В економічних явищах присутні соціальні елементи, а останні, у свою чергу, знаходяться під дією економічних явищ, оскільки суб'єктом усіх явищ є людина, яка, водночас, є об'єктом дії економічних, соціальних та інших суспільних відносин.

Економічні результати діяльності роздрібної торгівлі не роздільні від її соціальних результатів, а тому відмінності між економічною і соціальною її ефективністю не є абсолютними. Проте не можна їх і протиставляти. Підвищення економічної ефективності внутрішньої торгівлі без урахування її соціальної складової призведе до зниження (сповільнення) зростання ефективності в суміжних галузях єдиного господарського комплексу держави. З огляду на зазначене, соціальна складова ефективності роздрібної торгівлі по відношенню до економічної складової є домінуючою. Саме тому оцінювання і планування економічної ефективності торгівлі без урахування її соціальної складової будуть неповними, так само як розрахунок кількісних параметрів соціальної ефективності не відокремлений від економічної ефективності. Цей функціональний зв'язок і взаємозумовленість соціальних і економічних результатів виявляється в суті самої категорії ефективності суспільного виробництва.

Зазначений взаємозв'язок і залежність між економічною і соціальною ефективністю дозволяють зробити висновок про те, що ні економічна, ні соціальна ефективність повністю не обмежуються своєю природою, обидві інтегруються. Інтеграція економічної та соціальної ефективності роздрібної торгівлі призводить до того що неминуче створюється певне співвідношення між темпами їх росту, відбувається їх оптимізація. Завдання управління полягає в пошуку оптимального співвідношення між суто економічною та соціальною складовими ефективності, що дозволяє досягти безперервного і можливо, більшого росту однієї та іншої. Така збалансована і з економічної, і з соціальної сторін ефективність є соціально-економічною ефективністю.

Соціально-економічна ефективність є мірою результативності по відношенню до сукупного соціального і економічного ефекту її функціонування. При співставленні соціального і економічного ефектів, можна зробити висновок, що соціальний ефект є більш загальним і складним за змістом, а також багатограннішим за формою.

3. Висновки. Визначення, таким чином, сутнісних складових категорії ефективності роздрібно́ї торгівлі дає підстави зробити висновок про те, що, поперше, рентабельність роздрібно́ї торгівлі в процесі відтворення повинна бути націлена на кінцевий результат усього єдиного господарського комплексу держави; по-друге, основним критерієм ефективності роздрібно́ї торгівлі на макрорівні є критерій соціально-економічної ефективності. Критерій соціальної та економічної ефективності роздрібно́ї торгівлі по відношенню до критерію її соціально-економічної ефективності має локальний характер.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бланк І. А. Управління прибутком [Текст] : наук. видання / І. А. Бланк. ; [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2007. – 768 с.
2. Вечканов Г. С. Актуальные вопросы управления экономикой и обществом [Текст] : монография / Г. С. Вечканов. – СПб. : Астерион, 2013. – 164 с.
3. Галенко В. П. Как эффективно управлять организацией? [Текст] : монография / В. П. Галенко, О. А. Страхова, С. И. Файбушевич. – М. : Бертон-Пресс, 2003. – 160 с.
4. Жигалов В. Т. Основи менеджменту і управлінської діяльності [Тест] : підручник / В. Т. Жигалов, Л. М. Шимановска. – К. : Вища школа, 2004. – 154 с.
5. Комаров В. Е. Эффективность и интенсификация непромышленной сферы [Текст] : монография / В. Е. Комаров, В. Д. Улановская. – М. : Экономика, 1987. – 157 с.
6. Лановенко О. А. Социальная эффективность представления социальных услуг: критериальные показатели ее оценки / О. А. Лановенко. // Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна. (Серія Соціологічні дослідження сучасного суспільства: методологія, теорія, методи). – 2010. – Вип. 25. – С. 142-147.
7. Тэпман Л. Н. Риски в экономике [Текст] : науч. издание / Тэпман Л. Н.; [пер. с англ.] ; [под ред. проф. В. А. Швандара]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 380 с.
8. Ткаченко Т. І. Сталий розвиток туризму: теорія, методологія, реалії бізнесу [Текст] : монографія / Т. І. Ткаченко. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 463 с.
9. Токарь Е. В. Теория и методология эффективности внутренней торговли на рынке потребительских товаров и услуг [Текст] : монография / Е. В. Токарь. – Белгород : Кооперативное образование, 2008. – 211 с.
10. Хейне П. Экономический образ мышления [Текст] : науч. издание / П. Хейне, П. Боуттке, Д. Л. Причитко ; [пер. с англ. 10-го изд.]. – М. : Вильямс, 2007. – 544 с.

КОМЕРЦІЙНЕ ПІДПРИЄМНИЦТВО ТА ОСНОВНІ ОПЕРАЦІЇ КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ ПОСЛУГ

У статті наведено загальну схему комерційного підприємництва на ринку послуг та проаналізовано основні операції купівлі-продажу послуг. Запропоновано модель оптимального комерційного підприємства на ринку послуг. Удосконалено методику оцінки ефективності комерційної операції в процесі надання та продажу послуг.

Ключові слова: комерційне підприємництво, операції купівлі-продажу, послуга, ринок послуг, суб'єкт бізнесу

Oleksin I.

COMMERCIAL BUSINESS AND BASIC OPERATION OF SALE SERVICES

The article presents a general scheme of commercial business in the market and analyzes the main sales transaction services. A model of optimal commercial enterprise in the market. The technique for evaluating the effectiveness of commercial operations in the process of selling and services.

Keywords: commercial business, purchases and sales, service, market services, business entity

1. Вступ. Підвищення ефективності комерційного підприємництва на ринку послуг є однією з важливих проблем вітчизняної економіки. Із розвитком, набуттям ним класичних рис, проблема надання та продажу послуг зростає – це вихідна передумова розвитку сфери обслуговування: від виробника послуг до кінцевого споживача, включно з елементами ринкової інфраструктури. Пріоритетну роль у вирішенні цієї проблеми відіграє комерційне підприємництво. Комерційне підприємництво – це діяльність яка здійснюється на фазі обміну у формі товарно-грошових відносин, охоплює одночасно виробництво та споживання послуг, а також обіг грошових засобів. Звідси – роль комерційного підприємництва в національній економіці та зміст категорій його ефективності розглядаються в процесі кругообігу всього суспільного продукту, де стадії виробництва, розподілу та споживання тісно взаємопов'язані.

У вітчизняній та зарубіжній літературі широко висвітлюють питання маркетингу [1, 3] та менеджменту послуг, досліджується світовий ринок послуг [2], розглядаються окремі питання щодо сервісного обслуговування споживачів [4]. Вагомий внесок у дослідження соціально-економічного розвитку сфери послуг зробили такі науковці: Т. Артюх, Дж. Витерс, А. Дурович, Л. Зайончик, В. Маркова, Г. Папірян, А. Румянцева та ін. Проте питання розвитку комерційного підприємництва та аналіз основних бізнес-операцій на ринку послуг є не достатньо висвітленими у наукових публікаціях.

Метою статті є аналіз комерційного підприємництва та операцій купівлі-продажу послуг, а також удосконалення методики оцінки їх ефективності.

2. Виклад основного матеріалу. Комерційному підприємству на ринку послуг властиві загальні риси будь-якої економічної діяльності. Для послуги, як об'єкта комерційного підприємництва, є притаманними ряд особливостей, серед яких основними слід вважати:

- по-перше, послуги, на відміну від товарів народного споживання, виробляються та споживаються, здебільшого, одночасно та не підлягають зберіганню;
- по-друге, торгівля послугами тісно взаємопов'язана з торгівлею товарами народного споживання і має на неї суттєвий вплив;
- по-третє, ринок послуг, як правило, більш захищений державою від іноземної конкуренції, порівняно зі сировинним ринком; ринком товарів народного споживання тощо;
- по-четверте, не всі послуги придатні до широкого залучення в міжнародний господарський обіг.

Комерційне підприємництво характеризується визначеним змістом, спрямованістю та послідовністю бізнес-процесів, що здійснюють суб'єкти бізнесу. Розглянемо загальну схему комерційного підприємництва, котра дає уяву про бізнес-процеси на ринку послуг (рис. 1).

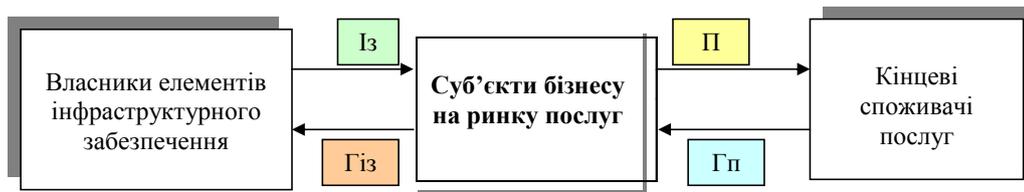


Рис.1. Загальна схема комерційного підприємництва на ринку послуг

Суб'єкт бізнесу на ринку послуг покликаний задовольнити попит визначеного кола споживачів у кінцевому продукті, продаючи їм послугу (П) та одержуючи за це грошовий виторг (Гп). Кінцевий продукт комерційного підприємництва, реалізований споживачу у вигляді послуги, може бути найрізноманітнішим: житлово-комунальні та будівельні послуги, інформаційно-консультативні, побутові, транспортні, санаторно-оздоровчі послуги тощо.

Щоб реалізувати послугу, суб'єкт бізнесу повинен організувати технологію їх надання, а також забезпечити просування для продажу покупцю. Процес одержання суб'єктом бізнесу послуги, необхідної споживачу, вимагає наявності ряду елементів інфраструктурного забезпечення: матеріальних, інформаційних, фінансових, трудових ресурсів тощо, використуваних для виробництва та купівлі-продажу. Частково суб'єкт бізнесу може самостійно володіти елементами інфраструктурного забезпечення (Із). Проте, у випадку, якщо вони відсутні, здобуває у їхніх власників, за грошову суму (Гіз). Як бачимо з розглянутого вище, схема комерційного підприємництва на ринку послуг може бути представлена у вигляді логічної формули, наведеної на рис. 2:



Рис.2. Схема логічної формули комерційного підприємництва на ринку послуг

Суб'єкт бізнесу на ринку послуг отримує за гроші (Гіз) засоби комерційного підприємництва (Із), з метою перетворення їх у послуги (П) та подальшого продажу, одержуючи в підсумку гроші (Гп). Виручені гроші (Гп) повинні перевищувати грошову суму (Гіз), витрачену на елементи інфраструктурного забезпечення, для того, щоб отримати прибуток.

Комерційне підприємництво на ринку послуг організується таким чином, щоб усі дії здійснювалися за визначений термін. Саме тому суб'єкт бізнесу повинен дотримуватись стандарту обслуговування і забезпечувати відповідний рівень сервісу в процесі надання та купівлі-продажу послуг. Тривалість технологічної операції надання та продажу послуги значно впливає на її ефективність та прибутковість. Зазвичай, чим коротшим є період угоди, тим вище її ефект для підприємства, оскільки знижуються витрати та збільшується оборотність коштів.

Комерційне підприємництво на ринку послуг уособлює сукупність: послідовно, паралельно, одночасно проведених операцій щодо купівлі-продажу послуг. Кожна бізнес-операція – це один завершений цикл комерційного підприємництва. Розглянемо принципіву схему операції купівлі-продажу послуг, на якій зображено її учасників та виникаючі між ними в процесі бізнес-операції зв'язки, відносини, товарні та грошові потоки, обміни (рис. 3).

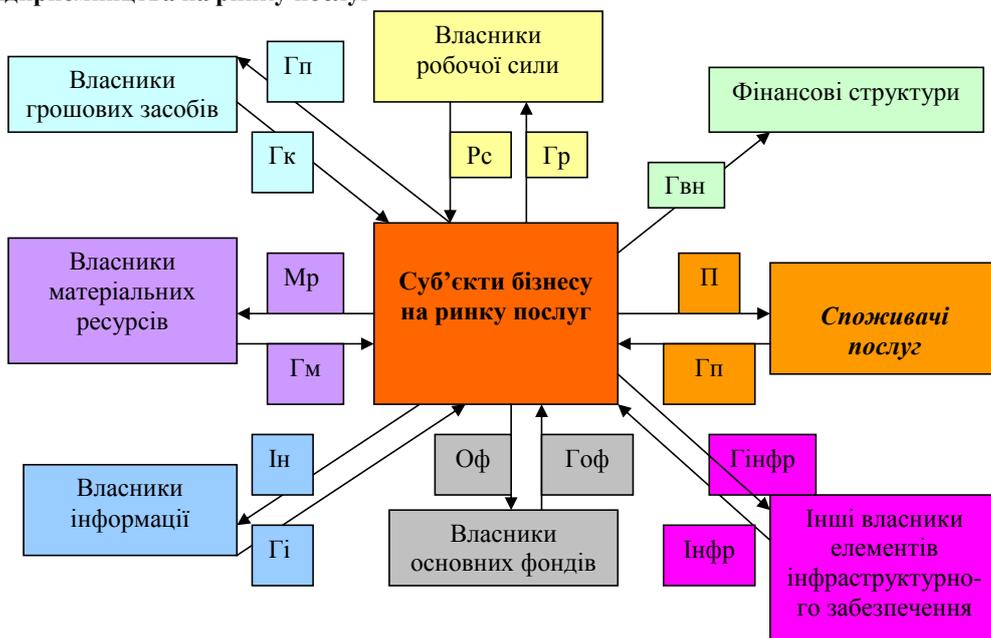


Рис. 3. Схема комерційної операції на ринку послуг

Для реалізації операції купівлі-продажу, що полягає в продажі покупцям послуги (П) за гроші (Гп), суб'єкт бізнесу повинен володіти засобами підприємницької діяльності та інфраструктурним забезпеченням. Основним фактором комерційного підприємництва, як і будь-якого іншого виду діяльності, є робоча сила. Поряд із власною працею, суб'єкт бізнесу може мати робочу силу (Рс) у вигляді найманих робітників, яким сплачує заробітну плату (Гр), включно з відрахуванням на соціальне страхування працівників.

У більшості випадків для надання та продажу послуги потрібні матеріальні ресурси у вигляді: сировини, матеріалів, енергії, готових товарів, продуктів харчування тощо. Купуючи необхідні матеріальні ресурси (Мр), суб'єкт бізнесу сплачує кошти (Гм). У процесі комерційного підприємництва на ринку послуг придбані матеріальні ресурси можуть бути у вигляді готової продукції. До прикладу, послуги у сфері ресторанного господарства, готельні послуги тощо.

Іншим вагомим чинником здійснення операції купівлі-продажу послуг є наявність основних фондів у суб'єкта бізнесу (будинки, спорудження, приміщення, транспортні засоби, устаткування, електронне обладнання, оргтехніка тощо). Відсутні основні фонди (Оф) необхідно купувати, орендувати тощо за кошти (Гоф). Для проведення більшості комерційних операцій потрібна також консалтингова та інша інформація у вигляді статистичних даних, креслень, технологій, проектів, знань, документів. Для одержання необхідної інформації (Ін), суб'єкт бізнесу повинен сплатити за неї кошти (Гі).

Поряд із згаданими чинниками суб'єкта бізнесу, на ринку послуг можуть знадобитися роботи та послуги, які він не в змозі виконати власними силами, – йдеться про інфраструктурне забезпечення процесу купівлі-продажу. За надання послуг інфраструктурного характеру (Інфр) необхідно сплатити кошти (Гінфр). Здійснюючи комерційну операцію купівлі-продажу послуг, суб'єкт бізнесу затрачає також власні ресурси у вигляді своєї робочої сили, матеріалів, коштів, інформації. Це – внутрішні витрати, загальна сума яких дорівнює (Гвн).

Крім усіх зазначених ресурсів і форм їх одержання, суб'єкту бізнесу на ринку послуг найчастіше доводиться вдаватися до придбання окремих ресурсів у кредит, у вигляді позики, оскільки йому потрібні ресурси, засоби ще до їх відшкодування, окуплені внаслідок продажу послуги та одержання грошового виторгу (Гп). Отже, суб'єкту бізнесу необхідний початковий капітал; якщо таким він не володіє, виникає потреба в кредиті, інвестиціях тощо. Позика може мати місце в натуральній, речовинній та грошовій формах.

Отриманий кредит необхідно повернути в сумі (Гп), що перевищує (Гк), тобто сплатити відсотки за кредит (Гвідс). Очевидно, що:

$$Гвідс = Гп - Гк \quad (1)$$

У підсумку суб'єкт бізнесу несе грошові витрати (Взаг) на здійснення комерційної операції щодо купівлі-продажу послуги, котрі визначаються шляхом підсумовування всіх витрат за формулою:

$$Взаг = Гр + Гм + Гоф + Гі + Гінфр + Гвн + Гвідс \quad (2)$$

Якщо суб'єкт бізнесу здійснює операцію купівлі-продажу послуг успішно й одержує виторг за реалізовану послугу (Гп), що перевищує витрати (Взаг), то в підсумку операції отримують прибуток (Пр), що визначається за формулою:

$$Пр = Гп - Взаг \quad (3)$$

Однак, валовий прибуток не залишається повністю в розпорядженні суб'єкта бізнесу. Він одержує тільки його частину, оскільки необхідно сплатити обов'язкові платежі в загальній сумі (Поб). Величина податків і платежів залежить від виду підприємницької діяльності на ринку послуг, а також використовуваних ресурсів, наданих пільг. Саме тому чистий, залишковий прибуток (ЧП), що одержує суб'єкт бізнесу за проведену операцію щодо надання та купівлі-продажу послуги, становить:

$$ЧП = Гп - Взаг - Поб \quad (4)$$

Комерційна операція щодо купівлі-продажу послуги вважається доцільною, якщо валовий прибуток становить не менше 20% від рівня витрат.

Враховуючи, що суб'єкт бізнесу в більшості випадків одночасно реалізує сукупність послуг, для визначення ефективних рішень щодо їх надання та продажу доцільно застосовувати економіко-математичну модель оптимізації комерційного підприємства, котра має такий вигляд:

$$\sum_{t \in T} \sum_{j \in J} \Pi_{jt} \cdot X_{jt} \rightarrow \max \quad (5)$$

$$\sum_{j \in J} \alpha_{jm} \cdot X_{jt} \leq A_{mt}; \quad m \in M, t \in T; \quad (6)$$

$$\sum_{j \in J} \sum_{g \in G} X_{jt} = 1; \quad g \in G, Jg \in J; \quad (7)$$

$$X_{jt} = \{0; 1\}; \quad g \in Jg; \quad t \in T; \quad (8)$$

де, Π_{jt} – прибуток від реалізації j послуги в t проміжку часу; α_{jm} – витрати ресурсу m виду на надання j послуги та її реалізації; A_{mt} – розмір ресурсного забезпечення в t проміжку часу; X_{jt} – операція купівлі-продажу послуги, яка може бути здійснена в t -му проміжковий часу; T – плановий проміжок часу; J – множина операцій купівлі-продажу послуг; g – індекс варіанта j послуги; Jg – підмножина варіантів операцій купівлі-продажу послуг.

У моделі (5-8) умова (6) відображає обмеженість ресурсного забезпечення, (7) – можливість одноразового використання g варіанта j послуги ($X_{jt}=0$). Реалізація лінійної детермінованої моделі зі змінними (5-8) призводить до вибору таких варіантів комерційних операцій, які забезпечують одержання максимального прибутку від надання та продажу послуг протягом модельованого проміжку часу.

Варто зазначити, що під час прийняття рішень стосовно оптимального вибору комерційних операцій на тривалому проміжку часу може виникнути певна невизначеність щодо розвитку ситуації та цілей, які виникають через багатоаспектність та ненадійність маркетингової інформації, що ускладнює застосування моделі (5-8). У такому випадку доцільно використовувати діалогову (інтерактивну)

систему оптимізації управлінських рішень, яка забезпечує послідовний (поетапний) вибір ефективних операцій надання та реалізації послуг з множини допустимих шляхом порівняльного аналізу альтернатив. Таке звуження множини рішень здійснюється з урахуванням ряду чинників, які можуть набувати якісних або кількісних значень.

3. Висновки. Таким чином, оптимізація вибору найбільш ефективних операцій купівлі-продажу послуг, порівняно з альтернативними варіантами та іншими можливими напрямками інвестування коштів для суб'єктів підприємницької діяльності на ринку послуг, є трудомістким завданням. Комплексний характер оптимальних моделей передбачає використання великої кількості вхідних і вихідних даних, що потребує застосування для користувача комп'ютерних технологій.

Отже, купівля-продаж більшості видів послуг базується на прямих, а не опосередкованих контактах між їх виробниками та споживачами. Це породжує проблему регулювання попиту та пропозиції послуг, відокремлює торгівлю послугами від торгівлі товарами, в якій більшість операцій ґрунтується на торговельному посередництві та можливості зберігання товарів. Внаслідок чого для про-

дажу послуг на інших регіональних ринках необхідно відкривати структурні підрозділи суб'єкта бізнесу з надання послуг. Проте розвиток інфраструктури сфери послуг, а саме – інформатики, дедалі більше дозволяє здійснювати купівлю-продаж послуг на відстані.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Лавлок К. Маркетинг услуг: персонал, технология, стратегия [Текст] : науч. пособие / К. Лавлок ; [4-е изд.: пер. с англ.]. – М. : Вильямс, 2005. – 1008 с.
2. Мазаракі А. А. Світовий ринок товарів і послуг [Текст] : підручник / А. А. Мазаракі, Н. П. Ващенко. – К. : Центр навчальної літератури, 1996. – 346 с.
3. Мак-Дональд М. Сфера услуг. Полное пошаговое руководство по маркетинговому планированию [Текст] : практ. пособие / М. Мак-Дональд, Э. Пэйн ; [пер. с англ. А. Н. Назайкина] ; [под ред. М. С. Кировой]. – М. : Эксмо, 2009. – 448 с.
4. Нестеров А. В. Сервис и услуги: комплексный поход [Текст] : монография / А. В. Нестеров. – М. : ГУ ВШЭ, 2007. – 150 с.

ФОРМУВАННЯ МОДЕЛІ ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ІЗ ВИКОРИСТАННЯМ МЕТОДІВ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ

У статті досліджено вплив інформаційних технологій на підвищення ефективності збуту готової продукції. Запропоновано алгоритм формування системи електронного збуту. Проаналізовано зміст основних складових моделі збутової діяльності виробничого підприємства на базі технологій електронної комерції.

Ключові слова: збутова діяльність, електронна комерція, підприємство, електронний збут, Інтернет-представництво

Shaleva O.

FORMING OF ENTERPRISE'S SALE MODEL BY E-COMMERCE METHODS

The influence of information technologies on the increase of sale efficiency of the prepared products was investigated in the article. The algorithm of the electronic sale's system forming was offered. The maintenance of basic constituents of enterprises sale's model based on EC-technologies were analyzed.

Keywords: sale, electronic commerce, enterprise, electronic sale, representative Internet-office

1. Вступ. Збутова діяльність є завершальною, найбільш відповідальною стадією забезпечення споживача продукцією. Вона спрямована на формування механізму переміщення продукту від виробника до споживача. При цьому стан збутової системи активно впливає на всі сфери діяльності підприємства.

Метою збутової діяльності є не лише продаж продукції, але й задоволення платоспроможного попиту споживачів. Таким чином основними елементами збутової діяльності підприємства є зберігання продукції, її транспортування, безпосередній продаж (реалізація) та сервісне обслуговування [7].

Особливістю сучасного суспільства є активне застосування в економіці та перспективне домінування інформаційно-комунікаційних технологій. Як наслідок, на сьогодні у світі системно формується інформаційна або мережева економіка, одним із напрямів якої є електронна комерція. Завдяки таким інформаційним технологіям, зокрема їх Інтернет-компонентам, значна кількість виробників отримали можливість ефективного виходу на нові збутові ринки та покращення власних конкурентних позицій на вже освоєних.

Дослідженням особливостей збутових операцій на електронному ринку займалися О. В. Березін [1], Н. В. Дутова [4], О. Б. Ніколаєв [5], О. М. Паливода [6], О. А. Шовкова [9], І. І. Ярова [11, 12], В. В. Яценко [13] та ін. Однак, у їхніх працях аналізувалася, переважно, специфіка збутової діяльності в окремих галузях та сферах (металургійній, легкій промисловості, сільському господарстві тощо). Оскільки характеристика узагальнених підходів щодо формування моделі збуту готової продукції фактично відсутня, виникає необхідність їх вивчення.

Мета статті визначення принципів і підходів до формування моделі збутової діяльності вітчизняних підприємств за допомогою методів електронної комерції та аналізу прикладних аспектів її застосування.

2. Вклад основного матеріалу. Конкурентоспроможність будь-якого сучасного підприємства безпосередньо залежить від зниження собівартості без впливу на показники якості готової продукції, якісної взаємодії з комерційними партнерами та споживачами, а також від налагодження ефективної системи збуту. Причому для утримання конкурентних переваг виробникам доводиться все більше інтегрувати свою діяльність з постачальниками та споживачами.

Продуктивну основу для такої кооперації здатні забезпечити технології електронної комерції, оскільки за їх допомогою суб'єкти господарювання мають можливість підтримувати постійний прямий і зворотний зв'язок. Як наслідок, споживачі мають змогу визначати параметри готового продукту і брати участь у створенні його споживчої цінності [13].

Електронна комерція – це комерційна взаємодія суб'єктів бізнесу з приводу купівлі-продажу товарів і послуг (матеріальних та інформаційних) з використанням інформаційних мереж (переважно, глобальної мережі Інтернет). Сюди відносять електронний обмін інформацією, електронний рух капіталу, електронну торгівлю, обіг електронних грошей, електронний маркетинг, електронний банкінг, електронне страхування тощо [8].

Інтернет-інтеграція підприємства починається зі створення його представництва в мережі. Такі представництва можуть уособлювати електронну

візитну картку, корпоративний сайт підприємства або розміщуватися на бізнес-порталах (найчастіше – спеціалізованих). Також виробники можуть створювати власні Інтернет-магазини, технологічно незалежні від корпоративних сайтів структури або їх підрозділи. Процес взаємодії підприємства з його постачальниками та споживачами за допомогою технологій електронної комерції показано на рис. 1.

частка вартості послуг посередників у кінцевій ціні продукції, яка в традиційних оффлайнових каналах може становити понад 50% [6].

Суттєвою перевагою застосування електронної комерції є зниження транзакційних витрат, що досягається укладанням угод з партнерами, які можуть запропонувати вигіднішу ціну на продукцію. Також підприємства, завдяки Інтернет-технологіям,

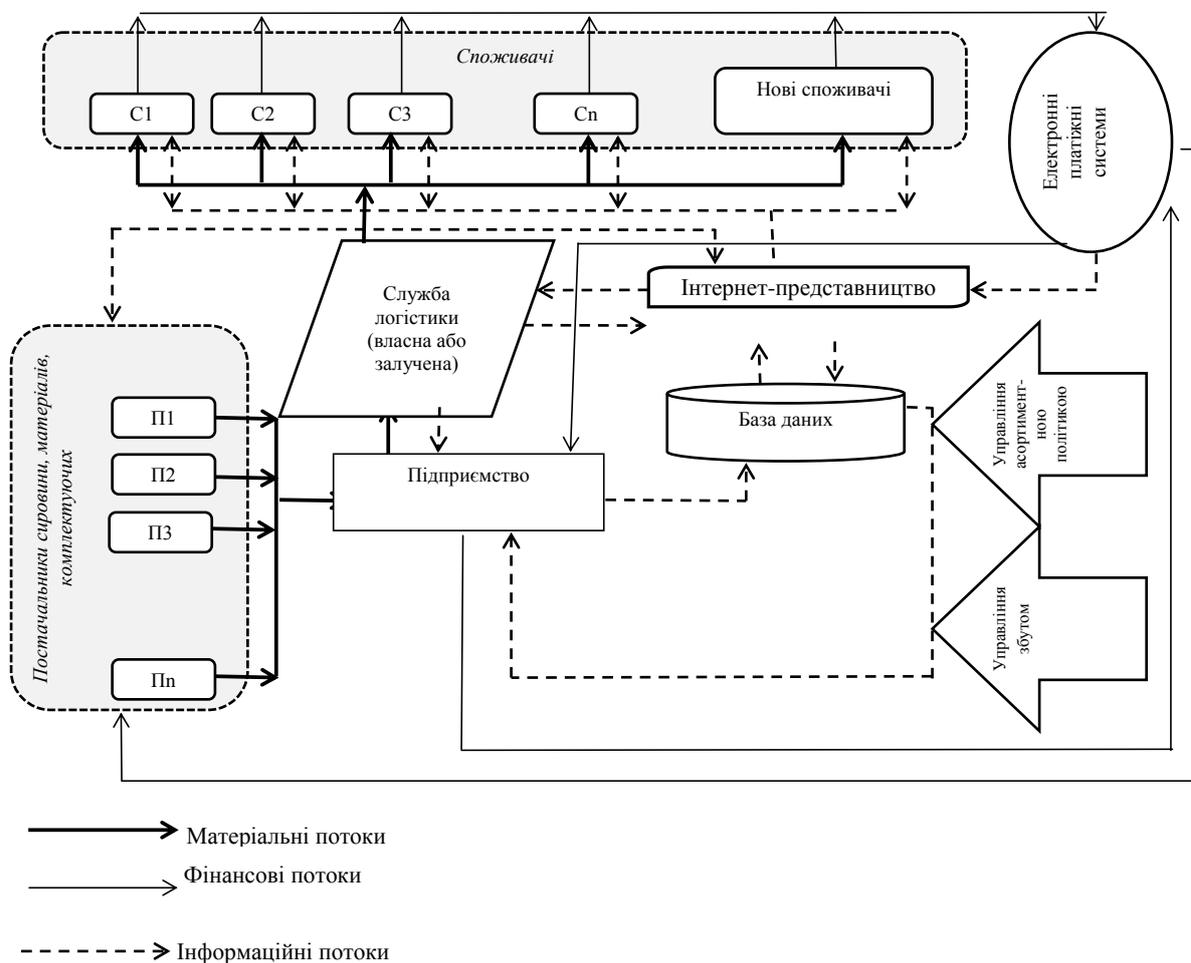


Рис. 1. Схема функціонування Інтернет-представництва підприємства-виробника

Саме застосування технологій електронної комерції дає змогу максимально оперативно отримувати персоналізовані запити та значний обсяг інформації про якість і параметри продукції від численних споживачів, які можуть мати велику територіальну розпорошеність. Відповідно, це дозволяє виробникам модифікувати асортимент і підвищувати функціональність продукції, будучи при цьому впевненим, що вона буде реалізована на конкретному ринковому сегменті.

Електронна комерція суттєво змінює традиційну структуру збутових каналів підприємств. Застосування Інтернет-технологій дає змогу виробникам підтримувати контакти безпосередньо зі споживачами, забезпечуючи цим процес так званої дезінтермедіації, тобто усунення посередників. При цьому значно зменшується (або й повністю зникає)

можуть отримувати вичерпну інформацію не лише про своїх споживачів, але й про конкурентів: асортимент і техніко-технологічні параметри продукції, ціни на неї, умови поставки, перелік і вартість послуг, відгуки споживачів.

Стратегія електронного збуту повинна забезпечувати постійне підвищення конкурентоздатності підприємства, порівнянно з його конкурентами. Конкурентна позиція підприємства визначається конкурентними перевагами, яких досягає підприємство за допомогою засобів електронної комерції і ступенем привабливості цільового ринку для його виробничо-господарської діяльності [9].

З метою застосування методів електронної комерції підприємству доцільно діяти в певній послідовності (рис. 2).



Рис. 2. Етапи переведення збутової системи підприємства на технології електронної комерції

Під час дослідження галузі, в якій функціонує підприємство стосовно наявності умов для ведення електронної комерції, фактично виявляються зовнішні умови збутової діяльності підприємства. При цьому враховуються організаційно-правові, економічні, техніко-технологічні та соціально-психологічні фактори застосування технологій електронної комерції в певному макроекономічному середовищі.

Аналіз можливостей підприємства щодо готовності до застосування технологій електронної комерції визначає ступінь його готовності та можливості пристосування до роботи в новому середовищі. При цьому рівень готовності підприємства до переходу на технології електронної комерції прямо пропорційний ступеню формалізації його стратегії,

а також регламентованості та документованості бізнес-процесів [12].

Попередній вибір моделі переходу процесів збуту до технологій електронної комерції доцільно здійснювати на основі отриманих на попередніх етапах даних щодо перспективності Інтернет-ринку та рівня готовності підприємства до інтеграції в систему електронного збуту.

З цієї метою можуть враховуватися результати опитування експертів (з числа працівників підприємства або залучених) і/або дослідження показників діяльності підприємства щодо формування асортименту, особливостей структури, формування і функціонування господарських зв'язків з постачальниками, посередниками і споживачами тощо.

Модель створення нового бізнесу застосовується у випадку, коли попередньо підприємство не застосовувало мережу Інтернет як канал збуту. Модель підтримки існуючого бізнесу доцільно обирати, коли підприємство, застосовуючи "реальні" канали збуту, за допомогою рекламних та комерційних заходів в мережі, бажає розширити інструментальну базу взаємодії з ринком та збільшити аудиторію споживачів.

Вищезазначені моделі потребують від підприємства самостійної організації процесів електронної комерції, яка полягає у залученні штатних системних адміністраторів, менеджерів зі збуту, контент-менеджерів, консультантів тощо. Це, відповідно, вимагає додаткових витрат на оплату праці та витрат на технічне і технологічне забезпечення роботи цих працівників. Уникнути таких витрат підприємство може за допомогою аутсорсингу.

Аутсорсинг – це організаційне рішення, передача сторонньому підряднику деяких бізнес-функцій або частин бізнес-процесу підприємства.

Головним джерелом економії при застосуванні підходів аутсорсингу є підвищення ефективності підприємства в цілому та поява можливості вивільнення відповідних організаційних, фінансових і кадрових ресурсів для розвитку нових напрямів діяльності підприємства, або концентрації зусилля на вже існуючих, що вимагають підвищеної уваги.

Найчастіше основними видами робіт, які передають на аутсорсинг при організації електронного збуту, є [2]:

- послуги забезпечення контенту (інформаційного наповнення) та технічної підтримки (розробка, програмне забезпечення, хостинг) сайту;

- SEO-послуги (пошукова оптимізація сайту);
- створення і робота кол-центрів;
- організація систем доставки товарів.

Наступний етап переходу збутової системи на технології електронної комерції передбачає вибір моделі реалізації діяльності підприємства в Інтернеті. Таким чином визначається цільовий сегмент електронного ринку і тип Інтернет-представництва підприємства.

Розробка стратегії електронної комерції підприємства здійснюється в декілька етапів. Насамперед, досліджується "мережева готовність" підприємства, основними складовими якої є лідерство, управління, компетентність і технології, що відповідають стратегічному, оперативному, управлінському і технічному рівням [3].

Далі формується план розвитку електронної комерції підприємства, який включає в себе стратегію впровадження корпоративної інформаційної системи в основні напрями його діяльності. При цьому визначається можливість технічного і технологічного залучення вже існуючих інформаційних засобів до забезпечення електронного збуту. Також визначаються стан і перспективи кадрового забезпечення основних технологій електронної комерції.

Реалізація стратегічних і тактичних рішень щодо формування системи електронного збуту полягає в ефективній організації сайту Інтернет-представництва підприємства чи в організаційній, технологічній, технічній або інформаційній модифікації вже існуючого.

Процедура створення сайту проводиться в такій послідовності (рис.3).

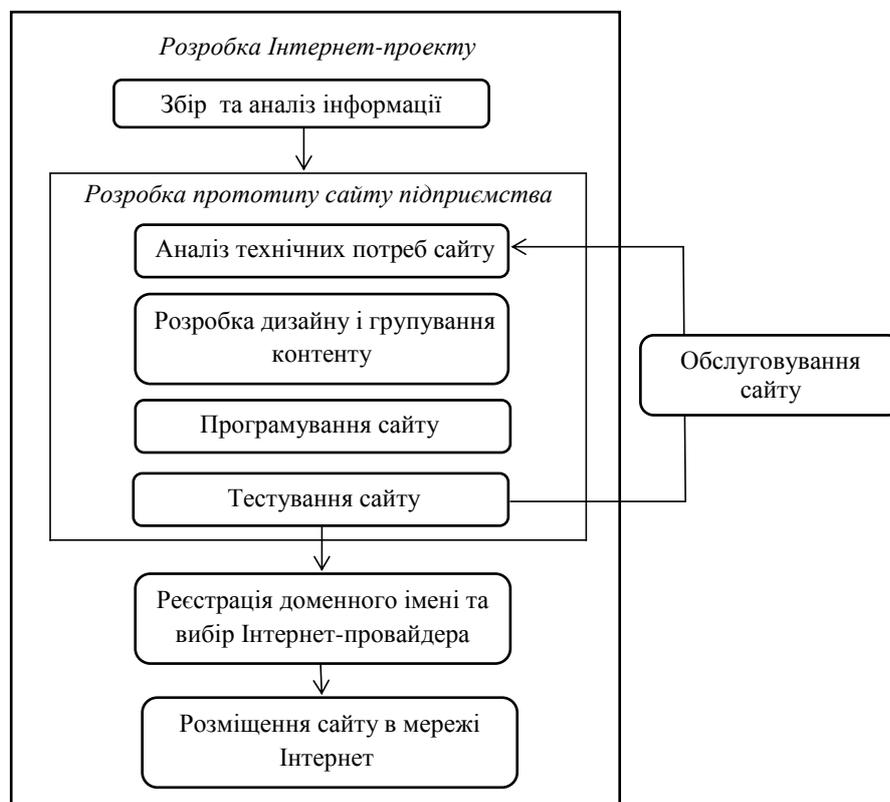


Рис. 3. Алгоритм створення сайту Інтернет-представництва підприємства

Важливе значення в цьому випадку має визначення цілей створення сайту (інформаційна підтримка існуючого “реального” бізнесу, організація часткового або виключного збуту товарів через мережу Інтернет, розміщення реклами інших ресурсів та проектів), виявлення джерел фінансування сайту, розробка дизайну, застосування технологій передачі та відображення інформації тощо.

Під просуванням сайту розуміють процеси залучення відвідувачів – потенційних клієнтів. На цьому етапі застосовується значна кількість спеціальних інструментів, яка допомагає користувачам знайти та затриматися на певному Інтернет-ресурсі. До них відносять ключові пошукові слова, наявність безкоштовних послуг, розсилку новин, банерні мережі, реєстрацію сайту в різноманітних каталогах і рейтингах, розміщення посилань на сайтах галузевих співтовариств, обмін посиланнями з іншими підприємствами, публікації в рекламних розсилках і новинах та ін. [10].

Процес впровадження корпоративної інформаційної системи на підприємстві є важливим етапом формування моделі електронного збуту. Обов'язковою умовою її інтеграції є організація системи захисту інформації та платежів, а також навчання персоналу необхідним навичкам.

Основними функціями сервісного обслуговування споживачів і координації транзакцій є ефективне управління товарними, інформаційними та фінансовими потоками, оперативне отримання реакції споживачів, аналіз кон'юнктури ринку, аналіз вартості транзакцій. Саме сервісна післяпродажна підтримка споживачів є важливою передумовою для налагоджування довгострокових комерційних відносин.

На заключному етапі формування моделі електронного збуту проводиться постійний моніторинг і контроль функціонування сайту. Для цього можуть застосовуватися спеціальні програми-лічильники, що дозволяють визначати, якими браузерами користуються відвідувачі, кількість хітів, хостів, частоту відвідувань і глибину переглядів, показники конверсії тощо. На основі отриманих даних можна приймати рішення про необхідність модернізації сайту Інтернет-представництва підприємства та проводити оцінку його ефективності.

Економічні показники ефективності визначаються через основні статті витрат та їх зниження завдяки використанню технологій електронної комерції. Переважна більшість показників економічної ефективності системи електронного збуту підприємства повторює показники, які застосовуються в традиційних збутових каналах (наприклад, обсяги збуту за певний період, товарооборотність, доходи, прибуток, рівень рентабельності продаж, витрати на оформлення і доставки замовлення, витрати на післяпродажне обслуговування тощо) [8].

Разом з тим, деякі статті витрат виникають у зв'язку зі специфікою застосування мережі Інтернет як каналу збуту. До таких можна віднести вартість програмних засобів, оплату каналів зв'язку, оплату послуг провайдера та підтримки доменна тощо.

Показники ефективності щодо організаційних процесів визначають ступінь інтеграції нової корпоративної інформаційної системи із вже існуючою та з основними видами діяльності підприємства (в нашому випадку – з виконанням збутових операцій). Такий ступінь інтеграції можна розрахувати як співвідношення кількості функцій, які підтримуються корпоративною інформаційною системою, до загальної кількості функцій підприємства.

Показники маркетингової ефективності дають змогу визначити ефективність залучення і утримання відвідувачів. До них належать показники ефективності різних засобів входу на сайт, частота і кількість відвідувань, кількість повторних відвідувань, ефективність банерної реклами, ефективність перетворення відвідувачів у покупців (конверсія) тощо.

3. Висновки. Отже, застосування технологій електронної комерції для реалізації збутових функцій підприємства повинна супроводжуватися відповідною організацією збутової системи, яка жодним чином не погіршуватиме стану її учасників. Потенціал мережі Інтернет може бути використаний для пошуку нових представників цільової аудиторії з метою збільшення загальної частки ринку.

У той же час якщо підприємство досягає конкурентних переваг стосовно зниження витрат і підвищення ефективності збутової діяльності з використанням технологій електронної комерції, воно стає зацікавленим у тому, щоб потенційні споживачі його продукції також їх використовували. Це дає змогу активізувати ефективне застосування Інтернет-технологій в економіці протягом всього виробничо-технологічного ланцюга.

Однак, варто зазначити, що постійні зміни на ринку товарів і послуг провокують зміни конкурентних позицій окремих підприємств та галузей, а створення і застосування різноманітних інновацій в електронній комерції стане запорукою необхідності вдосконалення охарактеризованої нами моделі електронного збуту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Березін О. В. Інтернет-технології як важіль управління потоків продовольства / О. В. Березін, І. І. Ярова // Стратегія і механізми регулювання промислового розвитку : зб. наук. праць. – Донецьк : Інститут економіки промисловості НАН України, 2009. – С. 63-71.
2. Бояринова Д. Аутсорсинг в інтернет-торговлі : за и против / Д. Бояринова // [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://retail-tech.ru/food/articles/1705/39736/>.
3. Голіонко Н. В. Проблеми і перспективи розвитку електронного бізнесу на вітчизняних підприємствах / Н. В. Голіонко // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2013. – Вип. 1. – Т. 1. – С. 335-339.

4. Дутова Н. В. Использование металлургическими предприятиями современных информационных технологий в сфере продаж / Н. В. Дутова // Экономика і організація управління : зб. наук. праць. – 2010. – № 1 (7). – С. 136-144.
5. Николаев А. Б. Управление сбытом готовой продукции промышленного предприятия с использованием Интернет-канала распределения / А. Б. Николаев, В. Р. Рогов // Наука и образование : электронное научно-техническое издание. – 2012. – № 10 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://technomag.edu.ru/doc/492165.html>.
6. Паливода О. М. Використання Інтернет-технологій у розширенні збутової діяльності підприємств легкої промисловості / О. М. Паливода, А. А. Лакстінш, Ю. В. Кашук // Технології та дизайн. – 2012. – № 4(5). – С. 10-20.
7. Слабинский С. В. Особенности сбыта промышленной продукции в современных условиях / С. В. Слабинский // Экономика, предпринимательство и право. – 2011. – № 4 (4). – С. 21-26.
8. Шалева О. І. Електронна комерція [Текст] : навч. посібник / О. І. Шалева. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 216 с.
9. Шовкова О. А. Організація процесів просування продовольства засобами Інтернет-технологій / О. А. Шовкова // Інноваційна економіка : Всеукраїнський науково-практичний журнал. – 2013. – № 6(44). – С. 343-347.
10. Юдін О. М. Системи електронної комерції: створення, просування, розвиток [Текст] : монографія / О. М. Юдін, М. В. Макарова, Р. В. Лавренюк. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 201 с.
11. Ярова І. Інтернет як інструмент просування продукції промислових підприємств / І. Ярова // Економіка України. – 2006. – № 12. – С. 48-53.
12. Ярова І. І. Управління продажами на основі механізмів електронної комерції / І. І. Ярова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 2. – Т. 3. – С. 100-104.
13. Яценко В. В. Оптимізація електронної форми збуту за допомогою визначення сильних та слабких сторін діяльності підприємств в мережі Інтернет / В. В. Яценко // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2009. – С. 1303–1312.

РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ВПЛИВУ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ НА ПОКАЗНИКИ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

Проаналізовано вплив капітальних інвестицій на розвиток та функціонування оптової торгівлі. Запропоновано критерії та основні умови оптимізації структури інвестицій в оптову торгівлю за умови подолання наслідків фінансової кризи в Україні.

Ключові слова: оптова торгівля, капітальні інвестиції, оптовий товарооборот, рентабельність інвестицій

Virt M.

EFFECTIVENESS OF CAPITAL INVESTMENT INFLUENCE ON WHOLESALE INDICATORS

The influence of capital investment on the development and operation of wholesale trade is analyzed. The criteria and basic conditions of investment structure optimization in wholesale trade under the condition of overcoming the consequences of the financial crisis in Ukraine are offered.

Keywords: wholesale trade, capital investment, wholesale turnover, investment profitability

1. Вступ

Досягнення високих темпів розвитку оптової сфери потребує значних капітальних вкладень. Саме інвестиції є визначальним чинником зростання оптової ланки, а механізм інвестування – це одна з найважливіших складових ринкових відносин. Як свідчить світова практика, існує досить висока кореляційна залежність між структурою і темпами збільшення обсягу капітальних вкладень, а також між обсягами та тенденціями зростання оптового товарообороту і загалом товарообороту внутрішньої торгівлі у майбутньому. Відповідно, недостатні обсяги залучення інвестиційних ресурсів у сферу оптової торгівлі є однією з важливих проблем, що гальмує розвиток внутрішнього ринку в умовах подолання наслідків фінансової кризи. Саме тому вирішення цієї актуальної проблеми лежить у площині пошуку надійних джерел інвестування з їх подальшим структуруванням у напрямку пожвавлення активності у сфері оптової торгівлі України.

Зазначимо, що дослідженню здійснення інвестицій у оптову торгівлю присвячені праці багатьох вчених, серед яких В. В. Апопій [1], Н. В. Коваленко [2], В. С. Кравців [3], П. О. Куцик [4], М. О. Омелянович [5], Н. Савчук [6], Н. І. Трішкіна [7] та ін. Вони у своїх працях розглядають теоретичні та методологічні аспекти здійснення капітальних інвестицій у внутрішню торгівлю, частково аналізуючи й оптову ланку. Проте менше уваги приділено критеріям і структурі інвестицій.

Мета статті – дати оцінку інвестиційної діяльності в оптовій торгівлі, виокремити критерії та

визначити основні умови оптимізації структури інвестицій в неї за умов подолання наслідків фінансової кризи.

2. Оцінка інвестиційної діяльності в оптовій торгівлі

Комплексна економічна оцінка інвестиційної діяльності в оптовій торгівлі, зокрема через призму напрямів інвестування, вимагає дослідження основних результатів інвестиційних процесів. Одним із перших показників, що оцінюють розвиток інвестицій у оптову торгівлю, є визначення їх частки у загальному обсязі освоєних капітальних інвестицій в економіку України.

Досліджуючи стан інвестиційної діяльності в оптовій торгівлі, необхідно зазначити, що за 2004-2012 роки капітальні інвестиції у цю сферу зросли з 3,17 млрд грн у 2004 році до 17,73 млрд грн у 2012 році (або 5,5 разів) (табл. 1). Значний ріст інвестицій у оптову торгівлю прослідковувався у 2012 році, адже, порівняно з 2011 роком, цей показник збільшився на 9,43 млрд грн або у 2,13 рази. Частка капітальних інвестицій в оптову торгівлю становила 6,03% у 2012 році і зросла на 2,54%, порівняно з 2011 роком, а також, відповідно, – на 1,83%, порівняно з 2004 роком. При цьому зростання частки відбувається за період 2004-2008 роки і 2010-2012 роки. Період фінансової кризи (2008-2009 роки) негативно вплинув на інвестиційне середовище у оптовій торгівлі, внаслідок чого частка капітальних інвестицій знизилась за цей період на 2,34%.

Таблиця 1

Характеристика показників капітальних інвестицій у оптову торгівлю за 2004-2012 роки

Показники	Роки									Відхилення 2012 року (+,-)		Динаміка, % 2012 року	
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	від 2004 року	від 2011 року	до 2004 року	до 2011 року
Капітальні інвестиції у оптову торгівлю, млн грн	3178	3922	5383	7586	11654	5237	4557	8306	17732	14554	9426	557,96	213,48
Освоєно капітальних інвестицій, млн грн	75714	93096	125536	188486	233081	151776	171091	238175	293992	218278	55817	388,29	123,44
Частка інвестицій у оптову торгівлю в загальному обсязі освоєних капітальних інвестицій, %	4,20	4,21	4,29	4,02	5,00	3,45	2,66	3,49	6,03	1,83	2,54	-	-
Капітальні інвестиції у оптову торгівлю, млн грн	3178	3922	5383	7586	11654	5237	4557	8306	17732	14554	9426	557,96	213,48
Оптовий товарооборот підприємств, млн грн	547095	492506	631175	812160	998578	817532	993695	1107330	1093300	546205	-14030	199,84	98,73
Оптовий товарооборот на 1 грн. капітальних інвестицій у оптову торгівлю, грн	172,15	125,58	117,25	107,06	85,69	156,11	218,06	133,32	61,66	-110,4	-71,66	35,82	46,25
Капітальні інвестиції у оптову торгівлю, млн грн	3178	3922	5383	7586	11654	5237	4557	8306	17732	14554	9426	557,96	213,48
Фінансовий результат (сальдо) до оподаткування підприємств оптової торгівлі, млн грн	6530,1	7824,6	8169,7	13270	-2235	-4375	15490	21893	7451,2	921,1	-14442	114,11	34,03
Фінансовий результат (сальдо) до оподаткування оптових підприємств на 1 грн. капітальних інвестицій у оптову торгівлю, грн	2,05	2,00	1,52	1,75	-0,19	-0,84	3,40	2,64	0,42	-1,63	-2,22	20,45	15,94

Наступний етап дослідження основних результатів інвестиційних процесів у оптовій торгівлі полягає у встановленні часових паралелей між зміною загального обсягу інвестицій у оптову торгівлю та зміною величини основного показника віддачі від використання капіталу, інвестованого в оптову ланку, – суми оптового товарообороту. Звідси, аналіз інтенсивності інвестиційної діяльності у оптовій сфері здійснюється паралельно з оцінкою зміни капітальних інвестицій в її оптовий товарооборот.

Проводячи дослідження ефективності капітальних інвестицій у оптову торгівлю, бачимо, що поряд зі зростанням обсягу оптового товарообороту з 547,09 млрд грн у 2004 році до 1107,3 млрд грн у 2012 році, відбувається її зниження. Щодо оптового товарообороту на 1 грн капітальних інвестицій у оптову торгівлю, то цей показник за 2004-2012 роки зменшився на 110,4 млн грн або на 64,18%.

Третім етапом дослідження основних результатів інвестиційних процесів у оптовій торгівлі є оцінка зміни капітальних інвестицій у розрахунку на 1 грн. власного капіталу оптових підприємств (рис.1). За досліджуваний період цей показник зменшився з 0,22 грн у 2007 році до 0,10 грн у 2011 році (або на 55,96%). Проте, за період 2010-2011 роки капітальні інвестиції у розрахунку на 1 грн власного капіталу зросли на 52,6%.

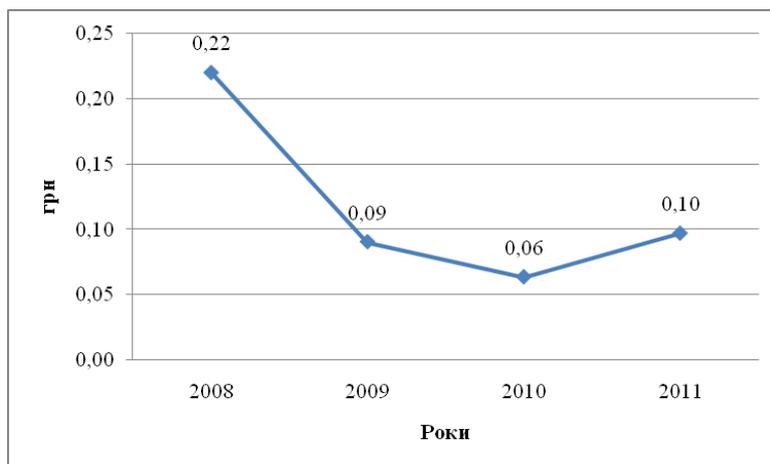


Рис. 1. Зміна капітальних інвестицій у розрахунку на 1 грн власного капіталу оптових підприємств за 2008-2011 роки

Четвертим етапом дослідження основних результатів інвестиційних процесів у оптовій торгівлі є аналіз результативності та ефективності цих процесів, що можуть встановлюватись за допомогою проведення статистичних і динамічних оцінок зміни рівня показників, що оцінюють фінансові результати діяльності оптових підприємств.

Відтак, збільшення капітальних інвестицій у оптову торгівлю України за 2004-2012 роки суттєво не вплинуло на фінансовий результат діяльності оптових підприємств. Так, фінансовий результат до оподаткування діяльності оптових підприємств становив 0,42 грн на 1 грн капітальних інвестицій у 2012 році і зменшився на 2,22 грн або на 84,06%,

порівняно з 2011 роком, і на 1,63 грн або на 79,55%, порівняно з 2004 роком.

Отже, з огляду на сучасний стан оптової торгівлі України, а також рівень її інвестування та економічну віддачу від діяльності оптових підприємств, виникає необхідність вибору сукупності пріоритетних напрямів капіталовкладень, а отже – оптимізації структури інвестицій в оптову ланку.

3. Критерії та основні умови оптимізації структури інвестицій в оптову торгівлю

Для того, щоб інвестиції не були “помилковими”, тобто не спрямовувалися у малоперспективні види оптової торгівлі, їх варто залучати в найбільш ефективні види оптової ланки, в яких раціонально використовуються обмежені інвестиційні ресурси та які забезпечують максимальний економічний ефект.

Звідси критеріями оптимізації структури інвестицій в оптову торгівлю обрано: 1) зростання частки капітальних інвестицій в оптову торгівлю у загальному обсязі капітальних інвестицій в економіку України; 2) збільшення внеску кожного з видів оптової ланки (оптові підприємства, оптові посередники, організатори оптового товарообороту) в загальний товарооборот оптової торгівлі; 3) зростання капітальних інвестицій у розрахунку на 1 грн власного капіталу оптових підприємств; 4) зрос-

тання обсягів фінансового результату до оподаткування діяльності оптових підприємств на 1 грн капітальних інвестицій.

Виходячи з названих критеріїв, основними умовами оптимізації структури інвестицій з метою позитивних зрушень в оптовій торгівлі є: а) зростання частки капітальних інвестицій в оптову торгівлю або вихід на такі відносні прирости цієї частки, що будуть більшими за частку інвестицій у роздрібну торгівлю (в зв'язку із масштабами діяльності оптової ланки); б) нарощування обсягу оптового товарообороту або вихід на такі відносні прирости товарообороту оптової торгівлі, що будуть рівними або більшими за відносний приріст обсягу інвестицій,

вкладених у нього; в) забезпечення такого відносного приросту капітальних інвестицій в оптову торгівлю, що буде рівним або більшим за відносний приріст власного капіталу підприємств оптової сфери; г) збільшення рівня прибутковості та рентабельності оптових підприємств або формування таких відносних приростів суми фінансових результатів, отриманих оптовими підприємствами, що будуть рівними або більшими за відносний приріст обсягу інвестицій, вкладених в основний капітал цих підприємств.

4. Висновки

Результати проведеної комплексної оцінки ефективності інвестиційного процесу в оптовій торгівлі України дають підстави стверджувати, що ця сфера має значний потенціал, перспективи розвитку якого підтверджені виявленими тенденціями в процесі дослідження та за умов впровадження розглянутої системи оптимізації структури інвестицій в оптову торгівлю, яка (з урахуванням чотирьох критеріїв) передбачає усереднення результатів залучених інвестицій за умови покращення їх використання окремими видами оптової сфери (оптовими підприємствами, оптовими посередниками, організаторами оптового товарообороту).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Апопій В. В. Внутрішня торгівля та АПК України: ефективність взаємодії [Текст] : монографія / В. В. Апопій. – Львів : Видавництво ЛКА, 2007. – 368 с.
2. Коваленко Н. В. Інвестиційна привабливість підприємств у реаліях глобалізації / Н. В. Коваленко, М. М. Мархайчук, І. А. Фесенко // Науковий вісник НГУ. Економіко-правові умови діяльності підприємств. – 2011. – С. 21-27.
3. Карпатський регіон: актуальні проблеми та перспективи розвитку [Текст] : монографія / НАН України. Інститут регіональних досліджень ; наук. ред. В. С. Кравців. – Львів, 2013. – 204 с.
4. Куцик П. О. Організаційно-економічний механізм функціонування оптової торгівлі в ринковому середовищі [Текст] : монографія / П. О. Куцик, М. Я. Вірт. – Львів : Вид-во ЛКА, 2011. – 320 с.
5. Омелянович Л. О. Інвестиції в торгівлю: стан і перспективи / Л. О. Омелянович, О. В. Гладкова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : trade.donduet.edu.ua/download/.../Omelyan.pdf..
6. Савчук Н. Стан інвестиційного клімату України та напрями його покращення / Н. Савчук // Науковий вісник. Демократичне врядування. – 2011. – Вип. 8. – С. 25-32.
7. Трішкіна Н. І. Тенденції розвитку оптової торгівлі в Україні / Н. І. Трішкіна // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://esteticamente.ru/portal/natural/Nvuu/Ekon/2009_28_2/statti/34.htm.
8. Офіційний сайт Державної служби статистики України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
9. Аналітична записка про діяльність підприємств оптової торгівлі // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.me.gov.ua/file/link/148555/file/opt.

ЗАСАДИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ РОЗВИТКОМ ТОВАРООБОРОТУ ПІДПРИЄМСТВ

Уточнена сутність понять “зростання” та “розвиток” товарообороту. Обґрунтована необхідність стратегічного управління розвитком товарообороту підприємств торгівлі, узагальнені його теоретичні засади. Запропонована структурно-логічна модель розробки стратегії розвитку товарообороту. Внесені пропозиції з удосконалення стратегічного управління розвитком товарообороту підприємств.

Ключові слова: розвиток товарообороту, стратегічне управління розвитком товарообороту, принципи стратегічного управління розвитком товарообороту, завдання стратегічного управління, структурно-логічна модель розробки стратегії

Mitsenko N., Laska R., Najda A.

PRINCIPLES OF COMMODITY TURNOVER ENTERPRISE STRATEGIC MANAGEMENT DEVELOPMENT

The essence of concepts commodity turnover “growth” and “development” is specified. The necessity of trade enterprises commodity turnover strategic management development is grounded, its theoretical principles are generalized. Structurally logical model of commodity turnover development strategy creating is offered. Suggestions for commodity turnover enterprise strategic management development improvement are made.

Keywords: commodity turnover development, strategic management of commodity turnover, principles of commodity turnover strategic management development, task of strategic management, structurally logical model of strategy development

1. Вступ. Товарооборот характеризує обсяг споживання матеріальних благ, виражає економічні відносини, що виникають в процесі руху товарів зі сфери виробництва та обігу у сферу особистого споживання. Сутність товарообороту проявляється в економічних відносинах, пов'язаних з обміном товарів та послуг в процесі купівлі-продажу [3, с 79]. Прискорений розвиток споживчого ринку та посилення конкуренції на різних його сегментах обумовлюють необхідність пошуку способів удосконалення існуючого механізму управління розвитком товарообороту господарюючих суб'єктів-учасників ринкових відносин, особливо в стратегічному аспекті.

Товарооборот посідає значне місце в суспільному відтворенні і є однією з основних категорій економічної науки, яка має безпосередній вплив на формування і розвиток рівня життя населення країни. Тому дослідженню його розвитку присвячені праці багатьох вітчизняних і зарубіжних науковців: В. В. Апопія, Л. В. Балабанової, Л. А. Брагіна, Р. П. Валевиц, І. В. Височин [1; 2], Б. В. Гриніва, В. А. Гросул, Л. О. Лігоненко [4], А. А. Мазаракі [4; 5], В. С. Марцина, Б. М. Мізюка [6; 7], Т. І. Ніколаєвої [3; 8], М. Є. Рогози [10], І. В. Смоліна [5], Н. М. Ушакової [4], Л. О. Черної [11] та ін. Однак, існує різноплановість трактування “зростання” та “розвитку” товарообороту; по-різному науковці підходять і до моделі стратегічного управління ним.

Метою статті є обґрунтування необхідності стратегічного управління розвитком товарообороту підприємств торгівлі, узагальнення його теоретичних засад і розробка пропозицій з удосконалення в сучасних умовах господарювання.

2. Виклад основного матеріалу. Основною проблемою для будь-якого підприємства, діючого в умовах ринку, є проблема виживання та забезпечення неперервності розвитку. Її вирішувати дозволяє концепція стратегічного менеджменту. Сутність цієї концепції полягає у відповіді на питання, як слід здійснювати управління підприємством в умовах динамічного, змінюваного та невизначеного середовища.

Термін “стратегічне управління” було введено в 60-70-х роках ХХ ст. для відображення відмінності управління, здійснюваного на вищому рівні, від поточного управління. Необхідність такої відмінності зумовлювалась, насамперед, змінами умов ведення бізнесу. В загальному вигляді стратегічне управління уособлює діяльність, яка полягає у виборі сфери та способу дій по досягненню довгострокових цілей підприємства у постійно змінюваних зовнішніх умовах [8, с.225]. Існує достатня кількість підходів до визначення сутності поняття “стратегія”. Під нею розуміють узагальнюючу модель дій, необхідних для досягнення визначених цілей шляхом координації і розподілу ресурсів підприємства:

– формування системи довгострокових цілей діяльності торговельного підприємства та вибір найбільш ефективних шляхів їх досягнення;

– сукупність правил, необхідних для прийняття рішень, які підприємство використовує у своїй діяльності;

– цілісна система взаємопов'язаних рішень, спрямованих на розвиток процесів взаємодії умов внутрішнього середовища і визначення на цій основі якісно нових цілей [5, с. 8].

Функціонування торговельного підприємства висуває на перший план вирішення ряду проблем, пов'язаних із вибором і закріпленням певної частини ринку (ринкової ніші), формуванням конкурентного статусу і підтримкою його в умовах загострення конкурентної боротьби. Вирішенню цих проблем сприяє розробка обґрунтованої стратегії розвитку (зростання) товарообороту підприємства.

У науковій літературі поняття “розвиток” вживається і щодо категорії товарообороту. Як зазначає І. В. Височин, використовуються словосполучення: розвиток товарообороту, стратегія розвитку товарообороту, тенденції розвитку товарообороту, перспективи розвитку товарообороту, доцільні межі розвитку товарообороту [2, с. 239]. На нашу думку, слід відрізнити розвиток і зростання товарообороту. Розвиток може характеризувати різні тенденції зміни товарообороту (як позитивні, так і негативні), стосуватися територіального освоєння торговельним підприємством регіонального ринку тощо. Під зростанням товарообороту слід розуміти не просто збільшення його вартісної величини. З точки зору формування функціональної стратегії, зростання товарообороту потрібно трактувати як адекватний ринковій ситуації процес кількісного збільшення його фізичних обсягів та якісної зміни складу та асортиментної структури, спрямований на досягнення стратегічних цілей і забезпечення стійких конкурентних переваг підприємства. Тому в стратегічному аспекті розвиток товарообороту варто розглядати як позитивний напрямок – зростання.

Критично оцінюючи процес управління розвитком товарообороту на вітчизняних торговельних підприємствах, можна зробити такі висновки:

– методика управління розвитком товарообороту підприємств в сучасних умовах залишається традиційною;

– відсутній організаційно-економічний зв'язок між оперативним, поточним (періодичним) і стратегічним управлінням;

– слабо використовується комп'ютерна техніка для потреб управління;

– недостатня інформація з оцінки кон'юнктури ринку та стану торговельного бізнесу;

– надмірно агрегована інформація статистичної звітності, внаслідок чого вона надає слабку допомогу торговельним підприємствам в стратегічному управлінні розвитком товарообороту.

Управління розвитком товарообороту підприємства повинно здійснюватися на основі стратегічної мети діяльності підприємства і орієнтуватися на забезпечення необхідних темпів його розвитку, найбільш повне задоволення попиту споживачів, що обслуговуються, розширення їх контингенту. В цьому контексті стратегічне управління розвитком товарообороту є частиною загального стратегічного плану розвитку підприємства.

На основі головної мети перед стратегічним управлінням розвитком товарообороту стоять наступні важливі завдання:

– взаємоузгодженість темпів розвитку товарообороту з розвитком регіонального споживчого ринку та змінами його кон'юнктури;

– прогнозування (планування) обсягу реалізації товарів, який забезпечить отримання підприємством необхідної суми прибутку;

– забезпечення в процесі прогнозування (планування) товарообороту ефективного використання наявного ресурсного потенціалу, а при необхідності – визначення обсягів та можливостей залучення додаткових ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових);

– розробка асортиментної політики підприємства, формування асортиментної структури товарообороту, відповідно до попиту контингенту споживачів, що обслуговуються [6, с. 120].

Управління розвитком товарообороту базується на таких принципах:

– принцип неперервності, дотримання якого передбачає відповідність вирішення поточних та перспективних завдань управління товарооборотом в єдиному управлінському процесі;

– програмно-цільовий принцип, згідно з яким розвиток товарообороту повинен бути підпорядкованим виконанню чітко визначеної мети та розробленої на її основі програми реалізації;

– принцип науковості, вимогою якого є постійне вдосконалення методології аналізу та прогнозування (планування) товарообороту на базі використання економіко-математичного моделювання, побудови імітаційних та оптимізаційних моделей, врахування впливу негативних збурень у внутрішньому та зовнішньому середовищі підприємства;

– принцип комплексності, який передбачає узгодженість управління розвитком товарообороту з іншими показниками діяльності і, головне, з основним результативним показником, який характеризує ефективність господарювання, прибутком торговельного підприємства [4, с. 119].

На основі принципів, головної мети та завдань управління будується система управління розвитком товарообороту на торговельному підприємстві, визначається конкретний зміст цього управління та послідовність його здійснення. Принципова схема управління розвитком товарообороту підприємства наведена на рис. 1.



Рис. 1. Функціональна блок-схема механізму управління розвитком товарообороту підприємства [9, с. 87]

Така орієнтація розвитку торговельного підприємства дозволяє визначати стратегічні підходи до управління розвитком товарообороту з

орієнтацією на попит, ресурсне забезпечення, прибуток (табл. 1).

Науковці по-різному розглядають послідовність розробки стратегії управління товарооборотом підприємства. Відтак, В. С. Марцин пропонує чотирьохетапну модель: 1) формування інформаційної бази; 2) дослідження стану та перспектив розвитку внутрішнього середовища торговельного

підприємства; 3) розробка стратегії управління товарооборотом підприємства та визначення цілей подальшого розвитку товарообороту підприємства; 4) обґрунтування обсягу та структури товарообороту на плановий період [6, с. 121-123].

На нашу думку, більш детально процес розробки стратегії розвитку товарообороту представлено науковцями А. А. Мазаракі, Л. О. Лігоненко, Н. М. Ушаковою [4]. На її основі пропонуємо структурно-логічну модель розробки стратегії розвитку товарообороту (рис. 2).

Таблиця 1

Характеристика передумов та місця окремих стратегічних підходів до управління товарооборотом [4, с. 123]

Стратегічні підходи	Місце в процесі управління розвитком товарообороту	Передумови пріоритетності реалізації
Орієнтація на попит	Визначення максимального обсягу реалізації товарів на даному сегменті ринку	Діяльність на сегменті ринку із значним обсягом незадоволеного попиту та попиту, що формується, низьким ступенем конкурентної боротьби
Орієнтація на ресурсну забезпеченість	Визначення обсягу товарообороту, який може бути досягнутий при наявному ресурсному потенціалі на відповідному ступені ефективності його використання	Діяльність на перспективному сегменті споживчого ринку або в умовах погіршення кон'юнктури ринку та зниження обсягу реалізації товарів
Орієнтація на прибуток	Визначення мінімальних обсягів товарообороту, виходячи з умов самоокупності та самофінансування діяльності підприємства	Жорсткі фінансові обмеження. Великий обсяг умовно-постійних поточних витрат та позикового капіталу, гарантованість дивідендних виплат. Великі інвестиційні та соціальні потреби

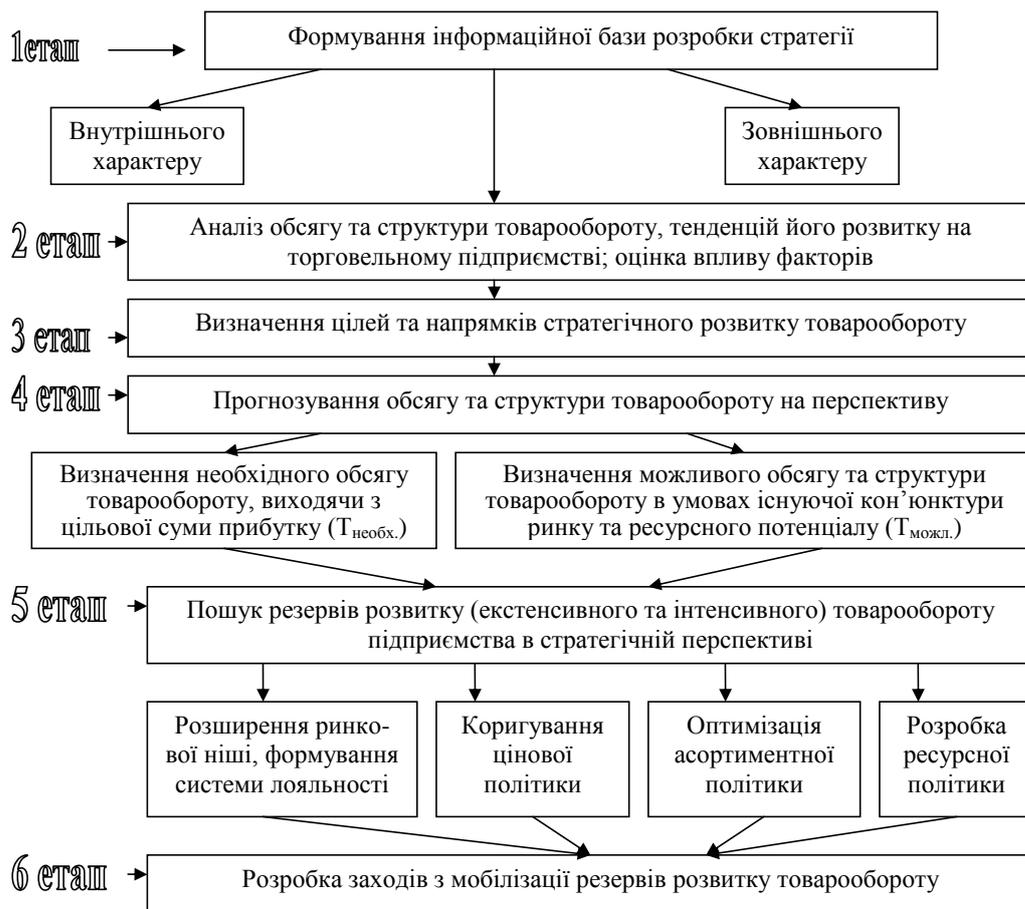


Рис. 2. Структурно-логічна модель розробки стратегії розвитку товарообороту (розроблено авторами)

Погоджуючись з точкою зору І. В. Височин [1], наголосимо, що розвиток товарообороту на рівні торговельного підприємства можливий при виконанні таких умов ефективного стратегічного управління:

- прогнозування та планування обсягів товарообороту, відповідно до основної стратегії діяльності торговельного підприємства, яка передбачає взаємозв'язок темпів розвитку товарообороту з розвитком регіонального споживчого ринку та змінами його кон'юнктури, а також забезпечує необхідну суму прибутку;

- формування ефективної політики товарного забезпечення товарообороту, яка передбачає прогнозування та планування структури товарообороту, що найкраще відповідає потребам контингенту покупців, що обслуговує підприємство;

- забезпечення ефективного відтворення та використання наявного ресурсного потенціалу торговельного підприємства.

З цієї точки зору, формування стратегії розвитку товарообороту підприємства дозволяє визначити напрямки поведінки підприємства на ринку з врахуванням умов зовнішнього середовища та вірогідного характеру їх змін:

- оцінити конкурентоспроможність та стратегічні конкурентні переваги підприємства;

- сформулювати глобальну ціль його діяльності та цілі, нею визначені;

- визначити ресурси, які необхідно залучити для досягнення поставлених цілей та забезпечити їх найбільш ефективне використання.

Для подальшого удосконалення стратегічного управління розвитком товарообороту підприємств рекомендуємо:

- використовувати комплексний підхід до процесу управління на основі запропонованого економічного механізму;

- поєднувати результати оперативного, поточного і стратегічного аналізу товарообороту;

- використовувати комп'ютерну техніку для обліку руху товарів та прийняття оперативних та стратегічних рішень у формуванні асортименту;

- удосконалити моделі оперативного регулювання товароруку, замовлень, товарних запасів і обсягу попиту;

- підвищувати кваліфікацію працівників з оцінки кон'юнктури ринку та використання методів короткострокового та довгострокового прогнозування попиту обслуговуваних контингентів споживачів.

Отже, стратегія розвитку товарообороту підприємства повинна бути пов'язана з діяльністю підприємства в цілому, використанням всіх видів ресурсів і орієнтована на реалізацію його головної місії.

3. Висновки. Узагальнення досліджень вчених та вивчення практики стратегічного управління товарооборотом підприємств дозволяють сформулювати комплекс організаційно-методичних заходів, скерованих на удосконалення механізму стратегічного управління розвитком товарообороту на рівні підприємства торгівлі: використання інформаційних технологій та комп'ютерної техніки для збирання, накопичення та формування інформаційної бази стратегічного управління товарооборотом; посилення взаємозв'язку прогнозування і планування товарообороту та їх використання в обґрунтуванні стратегії розвитку товарообороту підприємства; застосування сценарного підходу для визначення альтернативних варіантів розвитку товарообороту; застосування маркетингового підходу при управлінні асортиментною структурою товарообороту з метою максимізації прибутку підприємства та задоволення попиту обслуговуваного населення; забезпечення в процесі стратегічного управління збалансованості товарообороту з товарним забезпеченням та фінансовими ресурсами підприємства; створення системи моніторингу товарообороту як невід'ємної складової організаційно-економічного механізму стратегічного управління розвитком товарообороту.

Таким чином, інноваційні зміни організаційно-економічного механізму стратегічного управління розвитком товарообороту підприємства торгівлі повинні бути скеровані на посилення його ролі як об'єкту управління, що забезпечує в перспективі отримання підприємством необхідної суми прибутку для сталого розвитку на основі задоволення попиту обслуговуваного контингенту споживачів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Височин І. В. Економіко-математичне моделювання у прогнозуванні товарообороту підприємств торгівлі / І. В. Височин. // Бізнес-Інформ. – 2011. – № 5 (1). – С. 149-152.
2. Височин І. В. Збалансована система показників розвитку товарообороту підприємств роздрібною торгівлі / І. В. Височин. // Економічний простір. – 2010. – № 41. – С. 230-243.
3. Экономика предприятий торговли и общественного питания [Текст] : учеб. пособ. / [под ред. Т. И. Николаевой, Н. Р. Егоровой]. – М. : КНОРУС, 2008. – 400 с.
4. Мазаракі А. А. Економіка торговельного підприємства [Текст] : підручник / А. А. Мазаракі, Н. М. Ушакова, Л. О. Лігоненко ; [під ред. Н. М. Ушакової]. – К. : Хрещатик, 1999. – 800 с.
5. Мазаракі А. А. Торговельне підприємство: стратегія, політика, конкурентоспроможність [Текст] : монографія / А. А. Мазаракі, Д. М. Тнеслінський, І. В. Смолін. – К. : КНТЕУ, 2010. – 384 с.
6. Мізюк Б. М. Економічний потенціал торговельного підприємства: структура, оптимізація, стратегічне управління [Текст] : монографія / Б. М. Мізюк, О. О. Ільчук, С. Т. Дуда. – Львів : Львівська комерційна академія, 2011. – 260 с.
7. Мізюк Б. М. Конкурентні стратегії торговельних підприємств та їх альтернативи / Б. М. Мізюк, І. І. Тучковська. // Торгівля, комерція, підприємництво : зб. наук. праць. – Львів : Львівська комерційна академія, 2012. – Вип. 14. – С. 12-15.
8. Николаева Т. И. Менеджмент в торговле [Текст] : учеб. пособие / Т. И. Николаева. – М. : КНОРУС, 2006. – 320 с.
9. Петров П. В. Экономика товарного обращения [Текст] : науч. издание / П. В. Петров, А. Н. Соломатин. – М. : Инфра-М, 2001. – 285 с.
10. Рогоза М. Є. Моделювання процесу вибору стратегії розвитку торговельними підприємствами системи споживчої кооперації / М. Є. Рогоза, О. К. Кузьменко // Вісник економічної науки України. – 2012. – № 1. – С. 143-145.
11. Чорна Л. О. Торговельне підприємництво: стан та перспективи розвитку [Текст] : монографія / Л. О. Чорна. – К. : КНЕУ, 2006. – 216 с.

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОГО БРЕНДУ “УКРАЇНА”

Розглянуто особливості формування бренду країни, проаналізовано дослідження думки представників провідних європейських країн про Україну та запропоновано основні заходи просування бренду «Україна».

Ключові слова: бренд країни, бренд “Україна”, етапи становлення бренду “Україна”, стратегія розвитку бренду, заходи просування бренду

Ovcharuk M., Goncharenko A.

FEATURES FORMATION OF A NATIONAL BRAND “UKRAINE”

Features of formation of brand country study analyzes the views of representatives of leading European countries Ukraine and proposed major activities for brand promotion “Ukraine”.

Keywords: brand country brand “Ukraine”, stages of brand “Ukraine” brand strategy development, brand promotion activities

1. Вступ. Формування бренду країни є важливим напрямом для захисту національних інтересів, успішної конкурентної боротьби на міжнародних ринках збуту, інвестицій, ефективного використання ресурсів, посідання своєї чіткої позиції у глобалізованому світі з метою збереження національних особливостей і розвитку конкурентних переваг.

Для України національний брендинг може стати одним зі шляхів розбудови економіки та підтримки її на належному рівні в системі світових господарських відносин, однак відсутні визначення поняття “національний бренд”, як і не встановлена поетапність його становлення.

Дослідженню особливостей формування національного бренду приділяли увагу ряд сучасних вчених: Є. Блінова, О. Кравець, С. Бондаренко, В. Чалий, А. Старостіна, Т. Нагорняк, О. Шевченко та ін.

Метою статті є дослідження особливостей формування національного бренду “Україна”.

2. Виклад основного матеріалу. У XXI ст. бренд країни став її такою ж звичною характеристикою, як конкурентоспроможність, інвестиційна привабливість і навіть географічні координати. Проте поширеність поняття “бренд держави” у широкому вжитку і досі не привела до його чіткого визначення, зокрема, чи появи відповідної інтегративної теорії загалом.

Українська дослідниця брендингу О. В. Шевченко визначає державний бренд як сукупність характеристик (назва, термін, знак, символ, малюнок, слоган тощо), які об’єднують уявлення самої країни про себе, містять ексклюзивні та позитивні характеристики країни та виокремлюють її серед інших держав світу, [6, с. 223]. Бренд є складовою іміджу. Бренд країни створюється та просувається зсередини країни і спрямований на пропагування національних показників країни. Брендінг розуміється як комплекс технологій створення образу держави зі своїми специфічними характеристиками.

Наприклад, Китай та Іран позиціонують себе й,

відповідно, сприймаються світовим товариством як країни з потужним військово-промисловим комплексом; Японія – це високотехнологічний бренд, презентуючий світу техніку нового покоління; Франція є брендом високої моди та вишуканого смаку (вина, аромати, модельєри, Лувр); банки, що жодного разу в історії не були пограбовані, стали візиткою “світового сейфу” – Швейцарії; Нідерланди сприймаються багатьма як країна розвинутої демократії з високим рівнем особистої свободи; країною музики називають Австрію; “казковою” країною – Данію [9].

Брендінг країни здатний забезпечити важливі економічні результати, а саме: ефективне використання географічних, фінансових, технологічних та кадрових ресурсів, зростання обсягів та активізації зовнішньоекономічної діяльності держави, участь у міжнародних економічних проектах [7, с. 72].

Формування позитивного іміджу припускає відмову від старих стереотипів на користь позитивних змін, культивування своєї національної ідентифікації, проведення великих міжнародних заходів, таких як Євро-2012.

Сучасна іміджева кампанія базується на вже сформованому у свідомості міжнародного співтовариства узагальнюючому образі-ідеї країни, який, в свою чергу, повинен бути максимально лаконічним, зрозумілим і позитивним. Сьогодні Україна більш схожа на рекламну площу для розміщення чужих брендів, а ніж на країну, зацікавлену в просуванні власного. Міжнародна спільнота не має сталих стереотипних уявлень про Україну. Особливо в період окупації Криму Російською Федерацією і проведенням сепаратистських дій на Півдні та Сході нашої держави.

З метою формування основи для стратегії розвитку бренду “Україна” було проведено “он-лайн” опитування цільової аудиторії (іноземні туристи, які часто подорожують; власники підприємств, вищий та середній менеджмент; чиновники, які мають вплив на формування громадської думки; жителі великих міст; представники ЗМІ) [8].

Опитування проводилося в п'яти провідних країнах ЄС: Німеччині, Іспанії, Франції, Великобританії та Італії у 2012 р. на замовлення Міністерства закордонних справ України.

В програму опитування входили питання щодо найперспективніших видів туризму для України на думку іноземців (рис. 1).

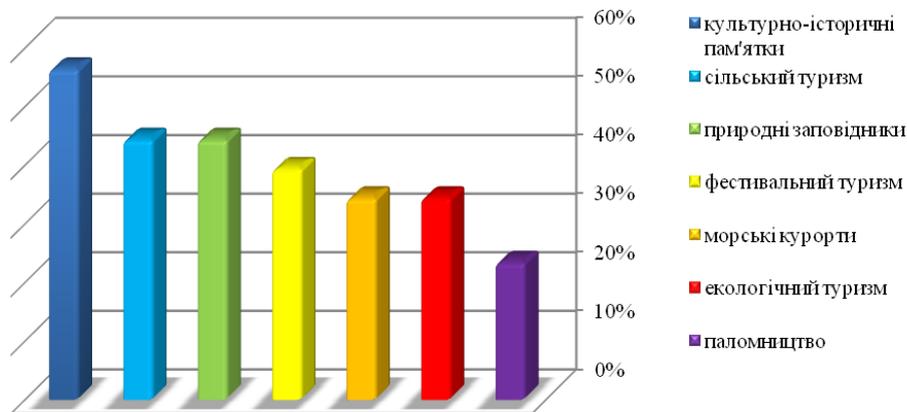


Рис. 1. “Он-лайн” опитування щодо найперспективніших видів туризму [8]

Дослідження з цього питання показало, що поряд з двома показниками-лідерами – відвіданням культурно-історичних пам'яток (1-ше місце, 56%) та сільським туризмом (44%) – до перспективних для України видів туризму опитані зараховують також природні заповідники (44%) та фестивальний туризм (39%).

Серед найвагоміших причин (рис. 2), які спонукають відвідати Україну, іноземці називають: мальовничу природу (30%), архітектуру та культурно-історичні пам'ятки (30%), гостинність та щирість місцевого населення (10%), національну кухню (7%), красу українських жінок (6%). Кожен десятий із тих, хто віддав перевагу українській природі, хотів би побувати в українському селі.

Близько 7% респондентів приваблює доступність відпочинку в Україні, хоча іноземці загалом не асоціюють Україну з популярним туристичним напрямком. Євро-2012, як причину побувати в

Україні, зазначили близько 3% опитаних. Нічне клубне життя вабить 2% іноземців.

Цікаво, що 30% іспанців хочуть познайомитись з традиційною українською кухнею, 36% італійців – з українськими жінками.

З точки зору фахової підготовки майже не викликає заперечень, що в Україні ще немає досвіду

створення подібних іміджевих продуктів, таких як бренд країни, але з точки зору забезпечення та підтримання консолідації суспільства, закріплення правил громадянського співіснування, це викликає багато нарікань. За твердженнями спеціалістів та правилами, встановленими загальносвітовою практикою, для створення відповідних проектів проводиться саме національний конкурс, триває довга попередня робота [1, с. 116].

На сьогодні Україна ще не достатнім чином працює над покращенням свого іміджу у світі, хоча й має ряд сильних сторін. Вперше спробу покращити національний імідж України було здійснено зроблено в 2005 році, коли був влаштований тендер для просування України за кордоном. Виграла тендер компанія Konglomerat, яка отримала 12,8 млн грн для створення державного бренду, проте після цього був скандал щодо розкрадання коштів. У 2007 р. Державна служба туризму і курортів при Міністерстві культури вирішила просувати туризм

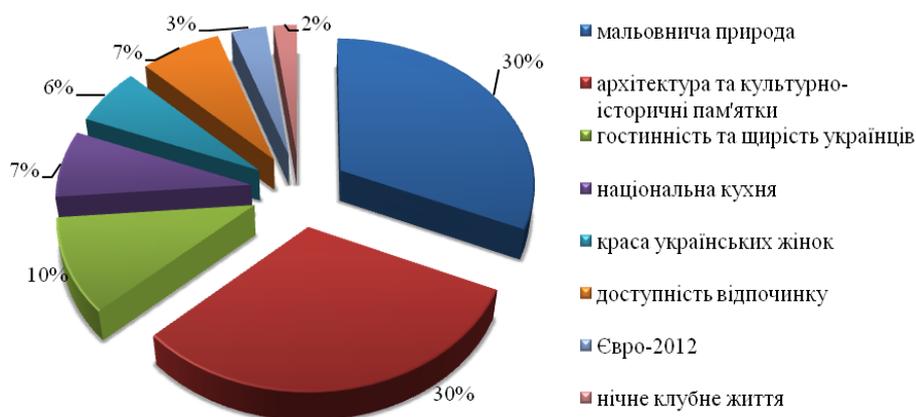


Рис. 2. “Он-лайн” опитування щодо стимулів для відвідання України [8]

тичний бренд “сніжні зими” під слоганом “Україна для любителів снігу”. Компанія Grand-Print Ukraine стала переможцем тендеру та отримала 8 млн грн на “прорив в інформаційних ринках”. Промо-відео були показані на каналах Euronews та National Geographic 80 разів кожне [4, с. 130].

Цілеспрямована програма державного брендінгу в Україні розпочалась у 2010 р., з наближенням Євро-2012. Практика свідчить, що міжнародні культурно-спортивні заходи позитивно впливають на країни-господарі, привертаючи увагу світової спільноти, розвиваючи нові туристичні потоки та інфраструктуру, створюючи робочі місця та приваблюючи інвестиції, що забезпечує сприятливий внутрішній клімат в країні.

Підготовка до Євро-2012 забезпечила найбільш масштабну за роки незалежності України модернізацію регіональної та прикордонної інфраструктури, зростання обсягів інвестицій, а також підвищення привабливості української туристичної галузі. З іншого боку, проблемними моментами стали: незавершеність формування законодавчого поля, обмежені організаційно-управлінські можливості органів місцевого самоврядування тощо, а також значна централізація бюджетних ресурсів, що створило перешкоди реалізації регіональних проектів [2, с. 8].

24 березня 2011 р. відбулась презентація Стратегії позиціонування України за кордоном, розробленої на замовлення МЗС. Розробкою кампанії займалась CFC Consulting, її головне гасло – “Україна – відкритість”, що позиціонує Україну як державу, відкриту до реформ, розвитку туризму, готовності брати участь у глобальних процесах, до інвестування. “Відкритість” позиціонується як ключова риса українського менталітету, яка пояснює ідеї та цінності, властиві українцям, їх здатність сприймати нову інформацію, готовність до комунікації, уособлює по суті привабливе туристичне гасло. Проте “відкритість” може сприйматися також як антонім шанобливого ставлення до власних традицій та культури, неспроможність зберігати незмінною культурну спадщину країни, “всотування” чужого, замість збереження “свого” [3, с. 130].

Слід зазначити, що метою державного брендінгу в сучасній політичній та економічній практиці прийнято вважати сприяння досягненню визначених урядом цілей держави. Це, зокрема, збільшення обсягів торгівлі, інвестицій та чисельності туристів, забезпечення рейтингового статусу серед держав-лідерів, що впливають на міжнародні відносини і на важливі світові рішення, зростання добробуту своїх громадян тощо. Будучи некомерційним інструментом, брендінг країни здатний забезпечити важливі економічні результати. Йдеться про ефективне використання географічних, фінансових, техніко-технологічних та кадрових ресурсів, зростання обсягів та активізації зовнішньоекономічної діяльності держави, участь у міжнародних економічних проєктах [5, с. 52].

Для створення, зміни та поширення ефективного бренду країни ми пропонуємо такі заходи просування бренду:

1) дослідити сприйняття країни громадянами України та міжнародною спільнотою, використовуючи кількісні та якісні методи дослідження;

2) побудувати модель бренду “Україна” на державному рівні та розробити стратегію щодо поширення цієї моделі;

3) налагодити співробітництво та залучення представників урядових структур, представників культури, освіти та засобів масової комунікації до поширення бренду “Україна”;

4) проведення заходів щодо поширення бренду “Україна” у світі компаніями-експортерами товарів, робіт та послуг.

3. Висновки. Отже, сьогодні не можна сказати, що Україна сформувала позитивне уявлення про себе, особливо у контексті останніх подій, які, безумовно, вплинули на становище бренду нашої держави. Проаналізувавши дослідження думки представників провідних європейських країн про Україну, можна з впевненістю сказати, що найвагомішими причинами для відвідування нашої держави є культурно-архітектурні пам'ятки та мальовнича природа. Дослідивши імідж України в контексті останніх подій, варто зазначити, що всі події мали вплив на сприйняття України в світі. Особливо на імідж нашої держави вплинуло проведення Євро-2012. Проведення Євро-2012 мало велике значення для країни, адже посприяло підвищенню іміджу нашої держави. На основі проведених досліджень ми виокремили певні заходи, які, на нашу думку, допоможуть створити позитивний бренд нашої держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білінова Є. В. Стратегія державного брендінгу України / Є. В. Білінова // Політологія. – 2012. – № 6 (86). – С. 115-119.
2. Кравець О. М. Соціальні мережі у формуванні ефективного територіального бенду / О. М. Кравець, Д. В. Глиняний // Науково-технічний збірник. – 2012. – № 106. – С. 396-402.
3. Люльчак З. С. Національний бренд та брендінг у контексті міжнародних подій [Текст] : монографія / З. С. Люльчак, А. А. Ліпенцев, Ю. І. Галушак. – К. : Молодість, 2012. – 136 с.
4. Нагорняк Т. Л. Країна як бренд. Національний бренд “Україна” / Т. Л. Нагорняк // Стратегічні пріоритети. – 2008. – № 4 (9). – С. 220-227.
5. Старостіна А. Міжнародний імідж країни: практичні аспекти аналізу / А. Старостіна, В. Кравченко // Маркетинг в Україні. – 2011. – № 3. – С. 49-57.
6. Терещук М. І. Аналіз понятійного поля національного брендінгу / М. І. Терещук // Сло-в'янський вісник. – 2012. – № 13. – С. 223-225.
7. Штельмашенко А. Д. Бренд держави: сутність та особливості формування / А. Д. Штельмашенко // Філософія. Політологія. – 2012. – № 107. – С. 71-74.
8. Дослідження сприйняття України. Бренд “Україна” (позиціонування української держави за кордоном) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://brandukraine.org/k/>.
9. Чалий В. Міжнародний імідж України: оцінка експертів / В. Чалий // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.razumkov.org.ua/additional/article_chaly_NSD3_ukr.pdf.

ЗОВНІШНЯ СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ: ФАКТОРИ ВПЛИВУ ТА МЕТОДИКА ДОСЛІДЖЕННЯ

Обґрунтована доцільність застосування факторного аналізу при дослідженні зовнішньої соціально відповідальної діяльності торговельних підприємств та запропонована його методика. Визначені основні напрями зовнішньої соціально відповідальної діяльності торговельних підприємств та показники, що їх відображають.

Ключові слова: зовнішня соціальна відповідальність торговельного підприємства, фактори впливу, факторний аналіз, напрями зовнішньої соціально відповідальної діяльності, показники зовнішньої соціально відповідальної діяльності

Mishchuk I., Graduk N.

EXTERNAL SOCIAL RESPONSIBILITY OF TRADE ENTERPRISES: FACTORS OF INFLUENCE AND RESEARCH METHOD

Expedience of factor analysis application at trade enterprises external socially responsible activity research is grounded and its method is offered. Basic directions of trade enterprises external socially responsible activity and indexes which represent them are determined.

Keywords: external social responsibility of trade enterprise, factors of influence, factor analysis, directions of external socially responsible activity, external socially responsible performance indicators

1. Вступ. Галузева приналежність є вагомим чинником, що впливає на структуру соціальних заходів та програм, які реалізуються конкретними підприємствами. Якщо для галузей промисловості властиві інвестиційні заходи з ресурсозбереження, в т. ч. – охорони довкілля, налагодження добросовісних ділових відносин з партнерами, клієнтами, розвиток конкуренції, то для торговельних підприємств пріоритетними є заходи з розвитку персоналу, охорони здоров'я співробітників та покупців, участь у соціально значимих проектах територіальних громад.

Сучасний етап розвитку торгівлі характеризується прискореним зростанням лише економічних компонентів та зосередженням уваги на максимізації прибутку торговельних підприємств. Натомість, соціальні складові і, насамперед, соціальна орієнтація, соціальні гарантії, соціальна відповідальність торгівлі залишаються поза увагою підприємств.

Зважаючи на складність та системність феномену зовнішньої соціальної відповідальності підприємства, розробка адекватних методик та процес реалізації моніторингу є надзвичайно складними завданнями. Як показав детальний аналіз наявного сьогодні інструментарію оцінювання соціально відповідальної діяльності підприємств, більшість методик спрямована на оцінку внутрішнього розрізу цієї проблеми, натомість, зовнішній аспект соціально відповідальної діяльності, його результативність залишаються, як правило, поза увагою дослідників через свою складність та багатоплановість. Зазначене актуалізує необхідність розроб-

ки адекватних методик діагностики зовнішньої соціальної відповідальності, вибору сучасних економіко-математичних методів, які дозволяють аналізувати складні системи, виявляти причини їх проблем та напрями їх вирішення.

2. Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання соціальної відповідальності бізнесу розглядається багатьма закордонними і вітчизняними дослідниками, такими, як В. Апопій [1], А. Базилук, К. Белявська [2], О. Березіна [3], М. Бутко, В. Воробей [4], О. Даниленко [5], К. Девіс, С. Задек, С. Ілляшенко, Е. Карнегі, С. Князь, О. Кузьмін, Г. Ленсен, А. Садеков, М. Стародубська, О. Шелдон, В. Шаповал, Л. Юзик [7] ін. Проте, слід констатувати відсутність єдиного методологічного підходу до визначення сутності та змісту поняття "соціальна відповідальність торговельного підприємства", мало дослідженим залишається питання зовнішньої відповідальності підприємства перед середовищем його діяльності, відсутня методика вивчення її детермінантів.

Метою статті є виокремлення основних факторів, що обумовлюють розвиток зовнішньої соціальної відповідальності торговельних підприємств та обґрунтування методики їх вивчення.

3. Виклад основного матеріалу. Діагностування зовнішньої соціально відповідальної політики торговельного підприємства можна здійснити з використанням кореляційного і регресійного аналізу, проте, найбільш результативним для цих цілей є зас-

тосування методів багатомірного факторного аналізу, зокрема, прямого стохастичного факторного аналізу.

Стохастичний аналіз дозволяє оцінити реальний розмах асиметричності та динамічних змін параметрів розробленої моделі. На відміну від детермінованої моделі, яка відображає теоретично вірогідні прямі зв'язки і не враховує взаємозв'язку показників в системі зворотних зв'язків, стохастичний аналіз враховує комплекс реальних взаємозв'язків факторів і дію зворотних зв'язків, відображає дійсну очікувану зміну результату під дією цього фактора [6, с.114-115].

Факторний аналіз є частиною багатомірного статистичного аналізу і дає можливість на основі внутрішньої структури матриці коефіцієнтів парної кореляції між показниками соціально відповідальної діяльності підприємств віднайти причини корелювання цих показників, побудувати систему латентних інтегрованих характеристик – загальних факторів, яка спроможна пояснити основну частину дисперсії системи первинних ознак. Загальну модель факторного аналізу можна записати у вигляді:

$$X_{ij} = a_{i1}F_{1j} + a_{i2}F_{2j} + \dots + a_{im}F_{mj} + a_jD_{ij},$$

де X_{ij} – значення ознаки i у спостереженні j ,

$F_{ij} \dots F_{mj}$ – значення загальних факторів у спостереженні j .

Значення кожного загального фактора формується як лінійна комбінація первинних ознак, а самі первинні ознаки, у свою чергу, виявляються лінійно залежними від виділених спільних факторів. При збільшенні кількості виділених загальних факторів сповільнюється приріст дисперсії первинних ознак, яку пояснює модель. Вибір кількості загальних факторів визначається необхідністю пояснення основної частини дисперсії елементарних ознак, а також можливістю інтерпретації змісту загальних факторів [6, с.137].

Нами запропонована методика факторного аналізу зовнішньої соціально-відповідальної діяльності підприємств торгівлі (рис. 1).

Здійснення факторного аналізу стане підставою для виокремлення основних чинників розвитку соціально відповідальної діяльності торговельних підприємств. Оскільки сьогодні лише незначна частина підприємств формує і оприлюднює звіти про власну соціально відповідальну діяльність, складовою нашого дослідження стало опитування шляхом анкетування 25 експертів (керівники підприємств, до компетенції яких входить реалізація внутрішніх та зовнішніх соціальних проєктів) та 59 працівників 14 торговельних підприємств. Результати опитування виявили пряму залежність між розміром підприємства та його залученістю до соціально відповідальних проєктів (табл. 1).

Для того, аби визначити пріоритетні напрями соціальної відповідальності торговельних підпри-

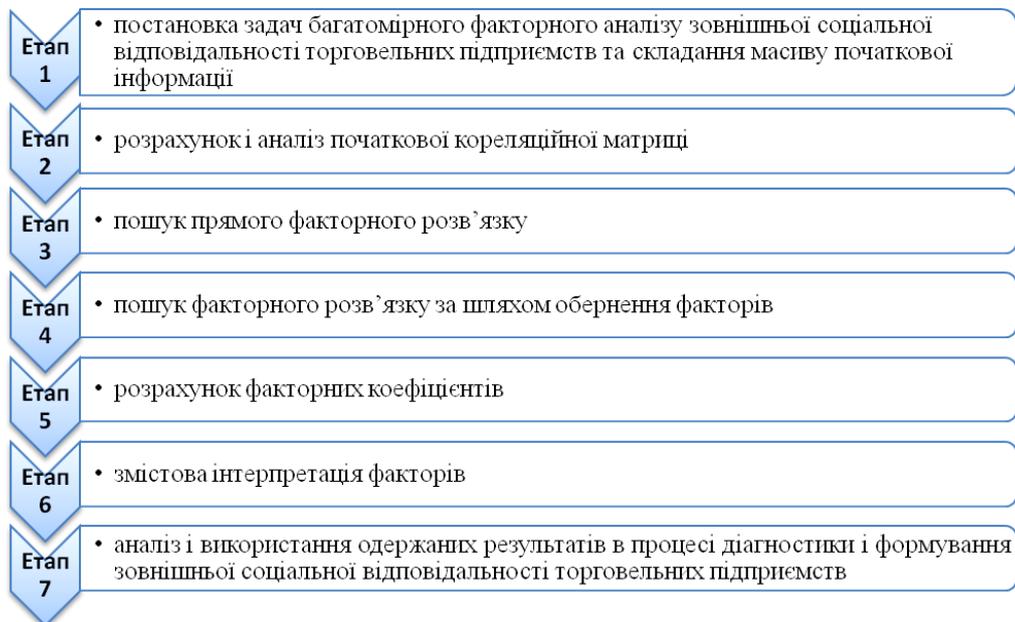


Рис. 1. Етапи факторного аналізу зовнішньої соціальної відповідальності торговельних підприємств (розроблено авторами)

Таблиця 1

Розподіл торговельних підприємств, які реалізують проєкти соціальної відповідальності, за їх розміром (за результатами опитування)

Показники	Чисельність працюючих, особи		
	до 50 ос.	від 50 до 100 ос.	більше 100 ос.
Частка підприємств, що реалізують проєкти соціальної відповідальності, %	73	82,1	95,3
у тому числі: внутрішні	73	82,1	95,3
зовнішні	23,1	25,8	56,8
Частка підприємств, що не реалізують проєкти соціальної відповідальності, %	27	17,9	4,7

емств, розглянемо відповіді експертів на запитання “Які соціально відповідальні заходи реалізує Ваше підприємство?” (рис. 2).

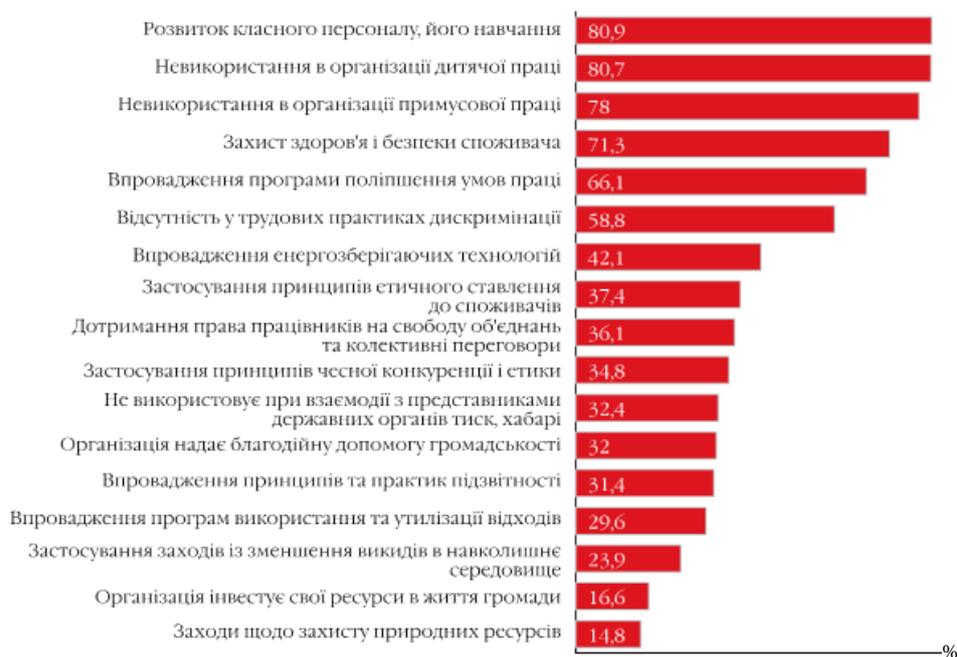


Рис. 2. Розподіл відповідей експертів на запитання “Які соціально відповідальні заходи реалізує Ваше підприємство?”

До основних напрямків зовнішньої соціально відповідальної діяльності експерти відносять взаємодію з органами державної влади та інституціями; взаємодію з громадою; взаємодію з покупцями. Саме в розрізі цих трьох напрямків запропоновано перелік показників для проведення факторного аналізу основних чинників, які визначають розвиток соціально відповідальної діяльності у сфері торгівлі в Україні.

Оцінювання взаємодії торговельних підприємств з державними органами влади здійснювалося за такими показниками: П1 – обсяги сплати до державного бюджету та позабюджетних фондів соціального страхування (за даними офіційної статистики); П2 – частка підприємств торгівлі, які порушували порядок сплати платежів до державного бюджету (за даними Державної податкової адміністрації); П3 – частка товарів вітчизняного виробництва, які реалізовувались через торговельну мережу (за даними офіційної статистики); П4 – індекс економічної свободи України (Index of Economic Freedom); П5 – індекс сприйняття корупції в Україні (Corruption Perceptions Index); П6 – співвідношення середньої зарплати в торгівлі до середньої зарплати в Україні (за даними офіційної статистики); П7 – доходи населення на одну особу.

Оцінювання взаємодії торговельних підприємств з територіальними громадами здійснювалося за такими показниками: П8 – кількість Фондів громад в Україні (інформація Українського форуму благодійників); П9 – кількість угод між підприємствами та органами місцевого самоврядування (інформація Українського форуму благодійників); П10 – кількість проектів з охорони навколишнього

середовища, які реалізуються підприємствами (інформація Міністерства екології та природних ресурсів України); П11 – фінансування екологічних

програм в Україні (інформація Міністерства екології та природних ресурсів України); П12 – кількість зареєстрованих громадських організацій в Україні (за даними офіційної статистики).

Оцінювання взаємодії торговельних підприємств з покупцями здійснювалося за такими показниками: П13 – кількість звернень громадян до управлінь у справах захисту прав споживачів (за даними Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики); П14 – рівень розвитку корпоративної культури в Україні (індекс журналу “Гвардія”); П15 – частка персоналу з базовою вищою освітою серед зайнятих в торгівлі (за даними офіційної статистики); П16 – частка великих підприємств торгівлі у загальній кількості (за даними офіційної статистики); П17 – частка прибуткових підприємств торгівлі у загальній кількості (за даними офіційної статистики); П18 – обсяг ВДВ торгівлі (за даними офіційної статистики).

Розрахунок початкової кореляційної матриці показав, що чотири із первинних власних значень факторів є вагомими (мають значення більше одиниці), відповідно, лише вони були відібрані для подальшого аналізу. Перший фактор пояснює 39,0% сумарної дисперсії, другий – 15,7%; третій – 14,8%; четвертий – 11,7%; в цілому – 81,2%.

Перший із синтетичних факторів (*F1*) характеризує соціально-економічний клімат в державі. Найбільш вагомими за цим фактором виявилися показники: індекс економічної свободи України, індекс сприйняття корупції в Україні, доходи населення на 1 особу, кількість Фондів громад в країні, кількість зареєстрованих громадських організацій в країні, обсяг ВДВ торгівлі. Тобто, передумовами

для подальшого розвитку соціально відповідальної діяльності підприємств в Україні повинні стати розвиток бізнес-середовища в напрямку підвищення його прозорості, налагодження вільної конкуренції, імплементація принципів громадянського суспільства в державі, формування пріоритетів соціальної відповідальності серед населення.

Другий синтетичний фактор (F_2) формується за рахунок показників, які можна вважати результатуючими, тобто засвідчують потенційні результати, які можуть бути отримані підприємствами у випадку інтенсифікації розвитку бізнесу на засадах соціальної відповідальності: поступове збільшення обсягів плат до державного бюджету та позабюджетних фондів соціального страхування, підвищення активності підприємств у фінансуванні екологічних програм, налагодження взаємодії не лише з територіальними громадами, а і з органами місцевого самоврядування.

Третій синтетичний фактор (F_3) соціальної відповідальності торговельних підприємств відповідає за внутрішньогалузеві чинники розвитку торгівлі: наповнення ринку товарами вітчизняного виробництва, спрямованість на підвищення конкурентоспроможності українських товарів, активне просування вітчизняних товарів, розвиток корпоративної культури.

Четвертий фактор (F_4) характеризує негативні чинники розвитку соціальної відповідальності торговельних підприємств та включає лише 2 показники – частку підприємств в торгівлі, які порушували порядок чи терміни сплати платежів до державного бюджету, та кількість звернень громадян до управлінь у справах захисту прав споживачів.

Поряд з цим, проведено ранжування досліджуваних підприємств (рис. 3) методом балових оцінок за показниками: середньорічний обсяг витрат підприємств на заходи зовнішньої соціальної відповідальності (за останні три роки), кількість таких за-

ходів, які реалізовувались за участю (або за ініціативою) підприємства (в середньому за останні три роки), кількість працівників підприємства, які брали участь в реалізації таких заходів (в середньому за останні три роки). За результатами дослідження виявлено, що найбільш активну позицію у реалізації зовнішньої складової соціально відповідальної діяльності торговельних підприємств посіли ТОВ “МЕТРО Кеш енд Кері Україна” та ТОВ “Епіцентр К”, які працюють у форматі торговельної мережі. Слід зазначити, що особливістю їх проектів є чітка спрямованість на підтримку соціальних ініціатив територіальних громад, на території яких вони працюють. При цьому пріоритет надається пропагуванню здорового способу життя (шляхом будівництва спортивних комплексів та спортивних майданчиків) і підтримці обдарованої молоді.

ТОВ “МЕТРО Кеш енд Кері Україна” також має налагоджені контакти з органами місцевого самоврядування, що підтверджує наявність низки підписаних угод про співпрацю. З моменту виходу на ринок України у 2003 р. компанія інвестувала понад 5 млн грн (близько 450 000 євро) в соціальні інститути, організації та проекти [8].

Цікаво, що серед лідерів за зовнішньою соціальною відповідальністю – два найбільші ринки міста Львова: ТОВ “АЙПІЄ-Л” (ринок “Південний”) та ТОВ “Шувар”. Напрями, які реалізують ці підприємства у сфері зовнішньої соціальної відповідальності – співпраця з територіальною громадою та постійне самовдосконалення задля потреб і вимог споживачів.

4. Висновки. Дослідження показує, що в сучасних умовах ведення економічної діяльності реалізація соціально значимих проектів зовнішнього спрямування не є пріоритетною для торговельних підприємств. Їх соціальна відповідальність більшою мірою спрямована на внутрішні соціальні ін-

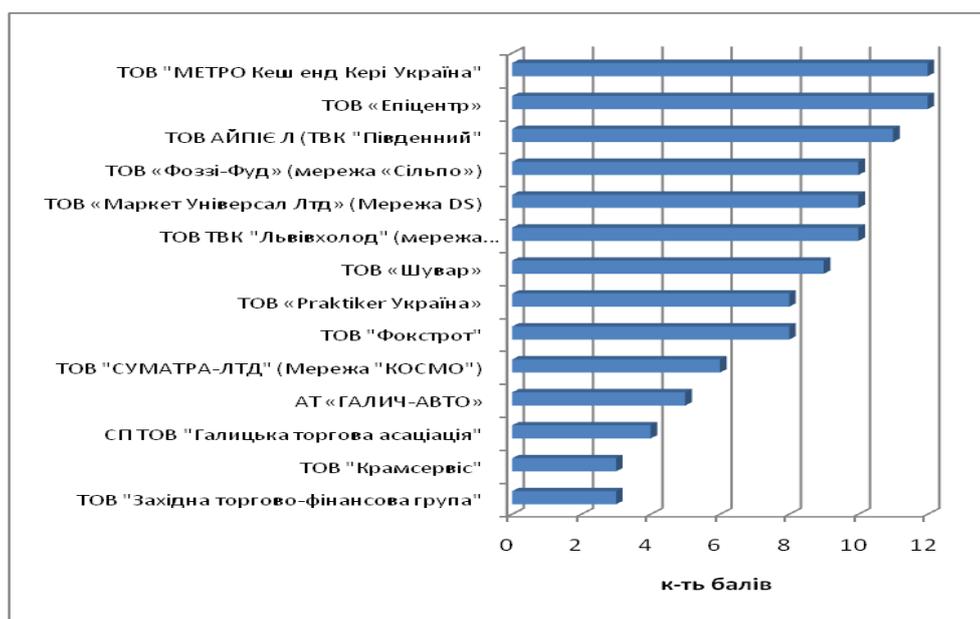


Рис. 3. Рейтинг досліджуваних торговельних підприємств за рівнем зовнішньої соціальної відповідальності

вестиції, метою яких є розвиток власного людського потенціалу та задоволення потреб працівників, натомість, участь у зовнішніх проєктах є, здебільшого, прерогативою торговельних мереж або реалізацією певних амбіцій керівництва чи власників. Водночас, у країнах, які володіють більшим досвідом реалізації соціальної відповідальності бізнесу перед територіальною громадою, частка зовнішніх соціальних інвестицій перевищує внутрішні. Зазначене доводить необхідність подальшого поширення ідеї про те, що участь у розвитку територіальної громади слід розглядати не як благочинні акції, а як складову власної стратегії корпоративної соціальної відповідальності, яка приносить відповідні економічні та соціальні вигоди торговельному підприємству.

Виявлені імпліцитні та експліцитні фактори дозволили ідентифікувати причини, які гальмують реалізацію моделі соціально відповідальної діяльності у практику торговельних підприємств, та визначити критеріальні умови її подальшого розвитку в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Апопій В. В. Соціальна функція торгівлі / В. В. Апопій. // Економіка і прогнозування. – 2007. – № 4. – С. 93-104.
2. Белявська К. С. Соціальна відповідальність бізнесу: еволюція поглядів на проблему / К. С. Бе-

лявська // Вісник Хмельницького національного університету. Науковий журнал. – 2011. – № 1. – С. 230-234. – (Сер. Економічні науки).

3. Березіна О. Ю. Кількісна оцінка соціальної відповідальності корпорацій / О. Ю. Березіна // Вісник Української академії банківської справи. – 2012. – № 1. – С. 97-101.

4. Воробей В. Соціальна відповідальність бізнесу: українські реалії та перспективи : інформаційно-аналітичний матеріал / В. Воробей, І. Журовська // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.svb.org.ua.

5. Даниленко О. А. Критерії оцінки результативності управління соціальною відповідальністю на стадіях життєвого циклу розвитку організації / О. А. Даниленко // Вісник Хмельницького національного університету. Науковий журнал. – 2011. – № 5. – С. 12-15. – (Сер. Економічні науки).

6. Экономико-математические методы в анализе хозяйственной деятельности предприятия и объединений [Текст] : пособие / [А. Б. Бутник-Сиверський, Р. С. Сайфулин, Я. Р. Рейльян и др.]. – М. : Финансы и статистика, 1982. – 200 с.

7. Юзик Л. О. Підходи щодо оцінки КСВ на показники діяльності підприємства / Л. О. Юзик // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського – 2010. – № 3. – С. 158-165. – (Сер. Економічні науки).

МІСЦЕ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ НАЦІОНАЛЬНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ

Досліджено напрями забезпечення економічної безпеки на мікро- та макрорівні, систематизовано наукові підходи щодо її формування. Обґрунтовано концептуальні засади національної безпеки, її зв'язок з економічною безпекою суб'єктів господарювання як основи побудови довготривалого проекту, розрахованого на перспективу, та як проекту, що відповідає вимогам сьогодення.

Ключові слова: економічна безпека, національна безпека, умови господарювання, об'єкт економічної безпеки, предмет економічної безпеки

Pozhuieva T.

PLACE OF ECONOMIC SECURITY IN THE NATIONAL SECURITY COMPANIES

In the article the direction of economic security at the macro and micro approaches to systematically research concerning its formation. The conceptual foundations of national security, its relationship with economic security entities as the basis for constructing a long-term project aimed at the future, and the project meets the current requirements.

Keywords: economic security, national security, the business environment, object of economic security, economic security subject

1. Вступ. Формування ринкових умов господарювання сприяло народженню інноваційних виробничих відносин, побудованих на приватній формі власності, що зумовили нові вимоги як до формування засобів виробництва, так і для формування виробничих сил. Розвитку ринкової економіки притаманні різного роду кризи політичного, економічного, соціального характеру, які, в свою чергу, сприяють появі загроз як для підприємницької діяльності загалом, так і для окремого суб'єкта господарювання зокрема [5, с. 113].

Сьогодні, в умовах нестабільного зовнішнього середовища, підприємству слід адаптуватись та вдосконалювати нові засоби забезпечення економічної безпеки для досягнення цілей підприємства. У зв'язку з цим актуальності набувають пошуки нестандартних стратегічних рішень та механізму їхньої дії, а також наукове обґрунтування ефективних засобів забезпечення належного рівня економічної безпеки промислового підприємства [7, с. 160].

Питанням забезпечення належного рівня економічної безпеки на мікро- та макрорівні присвятили свої роботи багато провідних світових економістів, зокрема: З. С. Варналій [1], Т. Г. Васильців [1], О. М. Ляшенко [5], Г. В. Козаченко [5], Т. Е. Ко-чергіна [6], П. І. Орлов [7], Г. А. Пастернак-Таранушенко [8, 9], В. П. Пономарьов [5], Н. А. Протопопова [10] та ін.

Мета статті – обґрунтування підходів щодо формування економічної безпеки на промисловому підприємстві.

2. Виклад основного матеріалу. З позиції економічної безпеки промислові підприємства в умо-

вах економічних перетворень є неготовими до нових умов господарювання. Збільшення негативного впливу на економічний стан підприємств та втрата економічних зв'язків суб'єктами господарювання лише посилює занепокоєння. Це сприяло розвитку підходів до впровадження економічної захищеності бізнесу. Проблеми забезпечення економічної безпеки сьогодні перейшли з мікрорівня підприємств на регіональний і державний макрорівні [7, с.160].

Економічна безпека будь-якої економічної системи характеризується значною кількістю ознак стану зовнішнього та внутрішнього середовища їх функціонування, які впливають на загальний економічний розвиток: його стабільність, стійкість, прогресивність. Об'єктом економічної безпеки суб'єкта господарювання є вся його економічна система. Предметом захисту – кожен фактор цієї системи [1, с. 19-20].

Принциповим відрізняючим фактором є те, що неможливо повною мірою захистити підприємства від негативного впливу зовнішнього середовища, адже воно здійснює свою діяльність в цьому зовнішньому середовищі, і поза ним діяльність суб'єкта господарювання неможлива [3]. З найбільш значущих елементів системи безпеки підприємства є механізм її забезпечення, який виступає сукупністю законодавчих актів, правових норм, спонукальних мотивів і стимул-реакцій, методів, заходів, сил і засобів, за допомогою яких забезпечується досягнення мети безпеки та вирішення поставлених завдань.

Безпека суб'єкта господарювання є складовою системи національної безпеки України, а питання її реформи, як складової суспільно-політичних перетворень в Україні, актуалізуються у Щорічних Пос-

ланнях Президента України до Верховної Ради України та в інших нормативно-правових актах.

Варто зазначити, що чинниками існування держави та її стабільності є економічна, правова та ментальна складові. Тобто забезпечення рівноваги здійснюється тут шляхом дотримання відповідності економічних можливостей, правових засад і потреби самовизначення. Створення більшості держав пов'язане з домінуванням ментальної складової над двома іншими. Це стосується й України. Наша держава знала значних економічних втрат через необхідність створення “апарату самовизначення”. Заснування численних дипломатичних представництв, вступ до різних міжнародних організацій тощо не тільки призвели до матеріальних втрат, а й погіршили імідж нашої країни, оскільки поглибили її неплатоспроможність.

Кожна країна повинна дбати про національну безпеку, що обумовлює захист життєво важливих політичних, економічних, соціальних, екологічних, духовних, військових та інших інтересів країни (нації), до мінімуму знижує дію реальних і потенційних внутрішніх і зовнішніх дій, кризових ситуацій, і забезпечує сприятливі можливості для прогресивного розвитку особистості, суспільства та держави. Національна безпека передбачає запобігання, недопущення та усунення загроз, а також підтримку необхідних ситуацій на рівні країни як системи, серед яких:

- виживання та недопущення деградації й загибелі системи;
- забезпечення реалізації системних функцій;
- захищеність системи від внутрішніх і зовнішніх впливів на неї;
- протидія розвитку кризових для системи ситуацій;
- забезпечення задоволення потреб рівноважного та стійко-стабільного розвитку системи [6, с. 5-6].

Таким чином, система національної безпеки в демократичній державі містить у собі як повноправний суб'єкт відносин громадські структури, оскільки сфера безпеки може бути монополією держави лише в умовах тоталітарного режиму. В громадянському суспільстві неурядові структури й організації є повноправними елементами системи національної безпеки в рамках диверсифікованих механізмів демократії.

У правовому полі демократичної держави (або такої держави, яка прагне стати демократичною) фігурують як державні органи та державні посадовці, так і незалежні громадські організації, що керуються своїми деклараціями, статутами, програмами тощо.

Відносини державних і недержавних (громадських) структур будуються за принципом взаємодії та противаг. Внаслідок такого складного взаємозв'язку інституцій та їхніх спільних дій народжується та зміцнюється нова системна якість, досягається адекватний демократичним державам рівень відсутності загроз правам і свободам людини й універсальним базовим інтересам і цінностям держави та суспільства.

Основоположним базисом забезпечення захищеності визнається економіка як сукупність виробничо-споживчих відносин, що формують єдиний комплекс на основі використання енергетичних, фінансових, трудових, інформаційних та інших ресурсів з метою створення, розподілу й обміну продукцією, яка в умовах ринку приймає товарну форму [4].

Співвідношення категорій “національна” й “економічна” безпека набуває системного характеру і кореспондується з іншими сферами. Системний зв'язок цих категорій виявляється на:

- ієрархічному рівні – глобальний, міжнародний, національний (країна), регіональний;
- рівні суб'єктів – держава, суспільство, особа;
- рівні агентів ринкових відносин – виробники і споживачі; продавці та покупці [6, с. 6].

Національна безпека країни забезпечується в таких сферах, як економічна (реальний сектор, сектор послуг, фінансовий сектор, інноваційний, інвестиційний тощо), екологічна, соціальна, військова, демографічна і т. п.

Економічна безпека – це такий стан економічної системи, при якому вона має можливість відтворювати саму себе, відповідно до поставлених цілей, в незмінних масштабах, з постійними кількісними та якісними характеристиками. Відтворення в розширеному або звуженому масштабах свідчить про перерозподіл ресурсів, обумовлений необхідністю запобігання загрозам.

Центральне місце в теоретичному арсеналі економічної безпеки відводиться теорії потенційних конфліктів. З її положень випливають принципи економічної безпеки держави:

- загрози слід очікувати з боку будь-якої держави (зовнішні загрози) та будь-якої людини або угруповання всередині країни (внутрішні загрози);
- краще запобігати виникненню загроз та їх загостренню, аніж потім боротися з ними;
- дії загроз визначаються їхньою силою, потужністю, обсягом та часом;
- розробляти перелік загроз – нерациональне витрачання часу (адже цей перелік відповідатиме дійсності лише впродовж певного періоду: загрози виникають і змінюються постійно);
- захист потрібно будувати не шляхом підрахунку загроз, а методом встановлення та дотримання меж безпеки для конкретної країни, виходячи з умов її існування [8].

Економічна безпека поділяється на внутрішню та зовнішню. Зовнішня та внутрішня політика в їх цілях, завданнях і практичних можливостях спирається на одну і ту ж ресурсну базу:

- 1) економіку та природні багатства країни;
- 2) матеріальний і культурний потенціал;
- 3) запаси знань, технологій та інформації;
- 4) єдині системи державного управління складу діючої вищої влади [6, с. 6-7].

Тому виникнення серйозних соціально-економічних проблем, кризових явищ всередині країни негайно дається взнаки відчутним обмеженням її зовнішніх можливостей навіть в тих випадках, коли інші держави не роблять проти неї жодних не-

дружніх дій, навпаки, внутрішнє благополуччя, зазвичай, полегшує проведення раціонального зовнішнього курсу, хоча саме по собі і не гарантує досягнення бажаного успіху. Єдність зовнішньої та внутрішньої економічної політики диктується та створюється її найбільш загальними принциповими стратегічними цілями, соціальними та системними інтересами, під впливом яких ці цілі та завдання, які витікають з них, ставляться і на задоволення яких вони орієнтовані. Важливим чинником такої єдності політики є також соціально-економічна природа конкретного суспільства та тип його політичної організації. На практиці бажаною є оптимізація балансу вимог обох сфер політики, згідно із завданнями та можливостями держави в кожній з них, стану всередині країни та її самої в світі. Але при всій взаємопов'язаності внутрішньої та зовнішньої політики, кожна з них вирішує свої, різні за природою та змістом, завдання, і за жодних обставин не здатна замінити іншу.

Та або інша модель економічного розвитку певної держави зумовлює механізм забезпечення національної, економічної безпеки, за допомогою якого ця країна включається в систему міжнародних політичних і економічних відносин. Сьогодні можна говорити про дві конвенції міжнародних відносин – традиційну, де чинником сили визнається військова сила, а головним суб'єктом відносин – держава; і сучасну, коли військова сила розглядається серед політичних та економічних інструментів, а головний суб'єкт відносин – господарюючі суб'єкти, що здійснюють транснаціональні економічні й інші зв'язки [6, с. 7-8].

Головне завдання будь-якої держави – гарантувати безпеку свого народу. Економічна безпека може існувати лише за умови економічної рівноваги безпосередньо як в самій державі, так і на міжнародному ринку. Тобто, повинні надаватися нормальні умови праці – як для громадян, так і для суб'єктів господарювання. Така рівновага забезпечується наявністю необхідної кількості ресурсів; стійких фінансово-кредитних і грошових систем; дієвих правоохоронних органів; військової могутності, здатної захистити державу від нападу, а також забезпечити допомогу населенню у випадку виникнення надзвичайних ситуацій (землетрусів, повеней тощо); стійкої та надійної системи самоврядування та державного управління [9].

Втрата економічної стабільності практично завжди є причиною втрати суверенності або навіть державності. Про це свідчить історія людства, це добре розуміють і політики.

До чинників, які повинні забезпечити економічну безпеку держави і стабільність ситуації в ній при зміні зовнішніх обставин, належать стійка та ефективна економічна дипломатія; надійні економічні взаємини з іншими країнами світу; захист національної валюти та фінансово-кредитних відносин з іншими країнами. Необхідною умовою національної економічної безпеки є стійка фінансово-кредитна система.

Економічна безпека, відповідно до конкретних цілей і методів аналізу, може бути представлена як інституційна система відтворення умов стабільної, стійкої економічної динаміки за допомогою створення, функціонування та вдосконалення відповідних соціально-економічних і правових інститутів, згідно зі системою національних інтересів.

Основним суб'єктом гарантування безпеки є держава, що здійснює функції в цій сфері через органи законодавчих, виконавчих і судових структур у взаємодії з іншими інститутами цивільного суспільства [6, с. 18].

Сьогодні рівень безпеки, що склався в країні, визначається величиною ризику як від можливих катастроф, так і від негативних процесів, що протікають, а також призводять до вибухів. Недостатнє врахування вказаних чинників в економічній і соціальній політиці може призвести до повного розвалу економіки, прямого знищення матеріального багатства, деградації людини. Таким чином, економічну безпеку можна розглядати як мінімум на трьох якісно різних рівнях дослідження і осмислення:

- 1) економічна безпека як явище;
- 2) економічна безпека як одна з цілей економічної (внутрішньої та зовнішньої) політики держави;
- 3) економічна безпека як механізм її забезпечення, що передбачає наявність розробленої “технології” [6, с. 19].

3. Висновки. Сьогодні цілковито природно виникає аж ніяк не риторичне запитання: чи існує в Україні така система національної безпеки, яка відповідає інтересам як держави, так і суб'єктів господарювання. Відповідь на це можна отримати, звернувшись до засновників теорії безпеки, зокрема, до Томаса Гоббса (“Левіафан”), який першим проаналізував проблеми безпеки та виживання, взаємодію між безпекою, населенням, урядом і державою. Пошук безпеки, за Т. Гоббсом, обумовлює прогрес цивілізації. Страх перед загрозами є природним станом людини. Саме він змушує людину жити в суспільстві та здійснювати пошук засобів колективного захисту у війні “всіх проти всіх”. Безпека, таким чином, це – основа цивілізації й державності. Об'єктами економічної безпеки країни є життєво важливі економічні інтереси особистості, суспільства і держави, а саме: економіка країни і її регіонів, конкретні товарні ринки, юридичні та фізичні особи, що займаються підприємницькою діяльністю. Економічні інтереси будуються за ієрархічним принципом і розглядаються на мега-, макро-, мезо- і макрорівнях.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Варналій З. С. Економічна безпека [Текст] : підручник / З. С. Варналій. – К. : Знання, 2009. – 585 с.
2. Васильців Т. Г. Економічна безпека підприємництва України: стратегія та механізми зміцнення [Текст] : монографія / Т. Г. Васильців. – Львів : Арап, 2008. – 386 с.

3. Голяш І. Проблеми зміцнення економічної безпеки підприємства в умовах загострення світової економічної кризи / І. Голяш, Н. Галушка // Журнал європейської економіки. – 2008. – № 4. – С. 412-423.

4. Громадянський контроль і система національної безпеки України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dt.ua/1000/1550/36086/>.

5. Козаченко Г. В. Економічна безпека підприємства: сутність та механізм забезпечення [Текст] : монографія / Г. В. Козаченко, В. П. Пономарьов, О. М. Ляшенко. – К. : Лібра, 2005. – 208 с.

6. Кочергина Т. Е. Экономическая безопасность [Текст] : учебник / Т. Е. Кочергина. – Ростов н/Д : Феникс, 2007. – 445 с.

7. Орлов П. І. Основи економічної безпеки фірми [Текст] : підручник / П. І. Орлов, В. Є. Духов. – Х. : Прометей-Прес, 2004. – 284 с.

8. Пастернак-Таранушенко Г. А. Економічна безпека держави: проблеми та механізми їх розв'язання / Г. А. Пастернак-Таранушенко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://econbez.narod.ru/1security/2articles/11.htm>.

9. Пастернак-Таранушенко Г. А. Экономическая и национальная безопасность Украины / Г. А. Пастернак-Таранушенко // Экономика Украины. – 1994. – № 2 (379). – С. 51-56.

10. Протопопова Н. А. Механізм формування та забезпечення економічної безпеки підприємства / Н. А. Протопопова. // Держава та регіони. – 2010. – № 5. – С. 160-164. – (Сер. Економіка та підприємництво).

ПРОЦЕСНО-ОРІЄНТОВАНЕ МОДЕЛЮВАННЯ УПРАВЛІННЯ РОЗДРІБНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Запропонована методика процесно-орієнтованого моделювання організаційного забезпечення комерційної діяльності, відповідно до стратегічних цілей торговельної мережі. Показано її переваги порівняно з найбільш поширеними у вітчизняній практиці. Доведено, що ефективний рівень організаційної побудови вимагає оптимізації посад (компетенцій), необхідних для досягнення стратегічних цілей підприємства.

Ключові слова: концепції управління комерційною діяльністю, процесно-орієнтоване моделювання, торговельні мережі, роздрібні підприємства

Gonskij M.

PROCESS-ORIENTED MODELING OF RETAILERS

The technique of process-oriented modelling of organizational support of commercial activity in accordance with the strategic objectives of the trade network is suggested. Its advantages over the most common in domestic practice are shown. It is proved that the effective level of the organizational structure requires optimization of positions (competencies) needed to achieve the strategic goals of the company.

Keywords: concept of commercial activity, process-oriented simulation, trade networks, retailers

1. Вступ. Тенденції розвитку комерційної функції в торгівлі полягають у переході мережевих ритейлерів від традиційних засад управління до сучасних концепцій менеджменту. Такі системи формуються навколо асортименту, ціноутворення, стимулювання збуту, мерчандайзингу, проте кожна з них має власні цілі та завдання, що зумовлює різні підходи до управління комерційною діяльністю роздрібною торговельною мережі. Цілісність комерційної системи потребує відповідного організаційно-економічного забезпечення, що вимагає вивчення причинно-наслідкових закономірностей з метою виявлення важелів впливу на ефективність реалізації комерційної функції. Підтримання конкурентоспроможності вітчизняного ритейлу зумовлює необхідність виявлення, аналізу та використання кореляційних зв'язків організаційної та економічної ефективності управління комерційною функцією. Від організації торговельних процесів залежить ефективність здійснення комерційної функції, яка інтегрує всі види внутрішньофірмових ресурсів і взаємозв'язків між ними.

2. Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання підвищення ефективності комерційної діяльності досліджували вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема, В. А. Бородин, А. М. Виноградська, М. В. Талан та ін. У науковій літературі достатньо уваги приділено питанням стандартизації ширини та глибини асортименту для планування структури товарообороту підприємства [2, 4]. У той же час, майже повна відсутність системного аналізу практичних аспектів взаємопов'язаності впливу цих чинників на результати виконання комерційної функції вимагають більш детального опрацювання цієї проблеми.

Зважаючи на тенденції глобалізації ринку, а саме його концентрацію, консолідацію, динамічний

розвиток комунікацій, техніки та технологій, впровадження інновацій, розширення географічних меж діяльності, актуальним є впровадження і використання сучасних концепцій управління комерційною діяльністю роздрібних мереж [3, 5, 6, 10]. Огляд економічної літератури показав, що на практиці одночасно використовується декілька консенсусних концепцій управління комерційною діяльністю, ключовим фактором яких є споживчий попит.

Варто погодитися із висновками О. В. Бандирської про те, що використання унікальних концепцій сьогодні стає конкурентною перевагою організації [1]. У цьому сенсі, на думку М. В. Талан, надзвичайно важливим є застосування засад стратегічного управління із врахуванням ключових стратегічних компетенцій підприємств [7]. Крім того, інноваційне наповнення управління комерційною діяльністю потребує впровадження сучасних інформаційних рішень типу ERP (Enterprise Resources Planning), що пришвидшує і спрощує управління матеріальними та інформаційними потоками [1], або системи MRP (Management Resources Planning), що переводить технологічні операції у ланцюжок синхронізованих у часі вимог [9].

Існуюча певна незгодженість думок авторів щодо принципів організації торговельних процесів призводить до розбіжностей щодо оцінювання ефективності управління комерційною діяльністю. Тому наукове обґрунтування, розроблення і впровадження ефективних моделей управління комерційною діяльністю на основі сучасних процесних концепцій є перспективним напрямком наукових досліджень у цій царині.

Проблеми структуризації та організації бізнес-процесів є ще недостатньо вивченими, відтак відсутні дієві методики аналізу ефективності та подальшого адекватного вдосконалення механізму менеджменту торговельної мережі.

Метою статті є обґрунтування теоретичної сутності та розроблення методичних підходів і практичних рекомендацій з удосконалення організаційно-економічного механізму комерційної діяльності роздрібних мережеских організацій. Відповідно, завданнями дослідження є:

- виявлення проблемних зон для розробки заходів із вдосконалення управління комерційною діяльністю;

- створення дієвого методичного інструментарію оцінювання якості бізнес-процесів з моніторингом параметрів удосконалення організаційно-економічного механізму комерційної діяльності з метою підвищення конкурентоспроможності торговельних мереж;

- розробка модернізаційних засад організаційного дизайну при формуванні структури комерційного підрозділу торговельного підприємства на основі процесно-орієнтованого моделювання.

3. Виклад основного матеріалу. Вирішення завдання формування ефективності системи управління комерційною діяльністю органічно охоплює, поряд з інжинірингом бізнес-процесів, удосконалення організаційного забезпечення реалізації функцій управління. Оптимальна організаційна структура, чутлива до динамічних змін у зовнішньому середовищі, покликана координувати роботу всіх функціональних підрозділів організації із чітким визначенням прав, обов'язків, повноважень та відповідальності учасників управлінського процесу.

Традиційні методи удосконалення організаційної побудови ґрунтуються на таких поняттях, як тривалість та вартість перетворень, вплив на кінцеві фінансові результати, набуття додаткових переваг для споживачів. При цьому ефективність розраховується шляхом механічного порівняння спроектованих та фактичних параметрів. Моделювання організаційної побудови за допомогою функціонально-вартісного аналізу більшою мірою дозволяє пов'язати якість управління організацією із витратами, але є технічно складним, тривалим і вартісним методом. Удосконалення структур управління інструментами структурно-функціонального аналізу SADT уможливує лише графічно представити зміни управлінських дій щодо реагування на зміни у середовищі, натомість не використовується для імітаційного моделювання розвитку організації. В рамках структурно-функціонального підходу стає можливим виявити розподіл обов'язків та меж відповідальності підрозділів, що дозволяє розробити окремі шляхи оптимізації організаційної побудови шляхом декомпозиції цілей та завдань.

Однак, системна оптимізація повинна бути спрямовуватись на приведення організаційної структури у відповідність до стратегічних цілей і може бути здійснена лише у межах комплексного проекту з вдосконалення системи управління організації. В якості методичного підґрунтя пропонується використати розроблений нами (адаптований до умов ритейлу) підхід процесно-орієнтованого моделювання, який дозволяє удосконалити організаційне забезпечення системи управління комерційною

діяльністю із врахуванням динаміки розвитку бізнесу. Гнучкість організаційної структури торговельного підприємства проявляється у її реакції на вплив певних об'єктивних та суб'єктивних чинників. Найбільших змін вона зазнає у відповідь на зрушення в основних комерційних процесах та управлінні персоналом. Разом з тим, діалектика управління зумовлює зворотні впливи, тож, удосконалення організаційної структури комерційного відділу на основі науково-обґрунтованих підходів може стати одним з вагомих інструментів досягнення вищої ефективності комерційної діяльності. Оскільки виконання комерційної функції забезпечує злагоджена робота декількох структурних підрозділів, із відмінною функціональною та адміністративною підпорядкованістю, для вирішення поставленого завдання пропонується використовувати підхід, заснований на виокремленні наскрізних (міжфункціональних) процесів торговельного підприємства. Отже, саме цим обґрунтовується доцільність переходу від практики структурно-функціонального управління до впровадження методів процесно-орієнтованого менеджменту.

Для кожної цілі (критичного фактору) комерційної діяльності пропонується визначити кількісний показник досяжності, згідно з яким і встановлювати центр персональної управлінської відповідальності. Економічний потенціал підприємства передбачає як професіоналізм та досконалість технології і засобів виробництва, так і дотримання базових правил побудови процесної системи управління. Натомість, її оптимізація ставить завданням досягнення максимально можливого цільового економічного результату, а не лише забезпечення обов'язкових системоутворюючих властивостей, що вимагає композиційного об'єктивного узгодження бізнес-процесів із визначеними стратегією ланцюжками цінностей. При цьому динамічна оцінка системи процесного управління у вигляді мультиплікативної згортки трансформується для моделі процесно-орієнтованого управління у кількісну оцінку у вигляді адитивної згортки. Таким чином, вирішення завдання оптимізації організаційної структури полягає у пошуку бієктивної кореляції критичних факторів комерційної діяльності та центрів управлінської відповідальності.

Наприклад, під час дослідження з'ясовано, що на сьогодні ТзОВ ТВК "Львівхолд" здійснює діяльність в рамках лінійно-функціональної організаційної структури, яка передбачає об'єднання співробітників у відділи і департаменти, відповідно до їх спеціалізації [8]. З позицій категорійного менеджменту, функціональна організаційна структура припускає, що за різні складові прибутку категорії (кількість транзакцій, середня транзакція, транзакційна лояльність, частота звернень, собівартість, націнка) відповідають різні як департаменти, так і фахівці компанії. Недоліком такої структури є те, що менеджери не володіють всім комплексом засобів впливу на товарообіг і маржинальний дохід за своєю товарною категорією, а відповідальність за невиконання плану "розмивається" по всій компанії.

Суттєва відмінність від класичної концепції процесного підходу до управління на основі процесно-орієнтованого моделювання полягає у перенесенні акцентів із загальноприйнятих функцій менеджменту (планування, організування, мотивування, контролювання) на створення центрів відповідальності, кожний з яких є самостійною одиницею процесного менеджменту для певного бізнес-процесу.

Формуючи модель, ми виокремили низку передумов гармонічного співвідношення структурних елементів та економетричного відображення зв'язків між ними. Відтак, моделювання розвитку організаційної структури повинно забезпечувати цілеспрямованість якості комерційних процесів, зменшувати витрати на утримання апарату та зберігати динамічну рівновагу в навантаженні структурних одиниць. Отже, об'єктами моделювання повинні бути як елементи структури, так і процедурні зв'язки між ними.

Сформульовані передумови складають теоретичні засади процесно-орієнтованого моделювання удосконалення організаційної побудови комерційних процесів підприємств торгівлі. Відтак, ефективна організаційна структура передбачатиме лише ті посади (компетенції), які необхідні для досягнення стратегічних цілей підприємства.

Для визначеної сукупності бізнес-процесів необхідно сформувати таку кількість процедур та множини структурних одиниць для їхньої реалізації, аби задовольнити біективність (взаємну однозначність) умов зростання ефективності та зменшення витрат. Відносно такої постановки завдання, релевантність бізнес-процесного управління дотримується за умови, що матриця-розподільвач "бізнес-процеси – організаційна структура підрозділу" визначається однозначно. На першому етапі вирішення завдання оптимізації формується реальна модель системи відповідальності функціональних підрозділів ТзОВ ТВК "Львівхолод" за якість технологічних бізнес-процесів на підприємстві, що дозволило одночасно з'ясувати найбільші прогалини в управлінні бізнес-процесами, які неможливо діагностувати за допомогою класичних методів оцінювання організаційної структури. Відтак, результати аналізу матриці розподілу свідчать, що

у рамках практично всіх функціональних підрозділів ТзОВ ТВК "Львівхолод" більшою чи меншою мірою існують резерви для удосконалення розподілу відповідальності.

Найвагомішим слабким місцем можна вважати порушення принципу єдиноначальності, оскільки на один бізнес-процес припадає декілька відповідальних керівників. Отже, першим кроком при розробці плану оптимізації повинна стати нормалізація централізації управління для досягнення рівноваги "один бізнес-процес – один відповідальний керівник". Постановлене завдання оптимізації організаційної структури на основі процесно-орієнтованого моделювання включає в себе точкову оптимізацію окремих функціональних обов'язків.

Рішення задачі оптимізації не вимагає обов'язкової зміни кількості функціональних підрозділів і в якості додаткового позитивного ефекту призводить до скорочення відповідної кількості керівників бізнес-процесів. Необхідно шляхом удосконалення організаційної структури управління сформувати нову композицію множини організаційно-структурних одиниць для реалізації процедур технологічних бізнес-процесів. Зазначимо, що структурні удосконалення організаційної системи будуть виправданими лише за умови їх динамічного відклику на зовнішні збурення. Вважаємо, що однією з умов моделювання повинно стати включення до критеріїв ефективності структури такого параметру як гнучкість. На практиці проблема оптимального балансу статичної та динамічної ефективності організаційної системи означає послідовне планомірне вирішення статичних оптимізаційних задач у рамках постановки та вирішення динамічної задачі про оптимальну ієрархію торговельної мережі.

Докладний опис бізнес-процедур дозволяє ретельно проаналізувати та виявити можливі помилки в існуючому розподілі центрів відповідальності. Наприклад, проста та наочна процедура аналізу матриці розподілу відповідальності з бізнес-процесу "Управління асортиментом", завдяки виявленню диспропорцій у ланковості структури управління, уможливорює виявлення центрів переобтяження та ділянки незавантаженості відповідальністю (рис. 1). Відповідно, модель оптимізації може бути приведена до комбінаторної задачі, яка забезпечує повний опис сукупності бізнес-процесів та їх процедур.

Процедура бізнес-процесу	Департамент комерційний			Департамент маркетинговий		Департамент операційний		Головний директор з фінансів
	Директор із закупівель Food&Noonfood	Відділ управління простором полиць	Відділ цін Спеціаліст з ціноутворення	Відділ маркетингових досліджень та планування	Відділ реклами	Гіпермаркет "Рукавичка"	Мережа "Рукавичка"	Відділ фінансового аналізу та економічного планування
1	ЗК	ОВ				?	?	
2		ЗГ		ДФ		Р	?	
3	ЗК	ОВ				Р		ЗК
4				ЗК		ОВ	?	
5			КВ	ЗК		?	?	

ЗК – загальне керівництво; ОВ – організація виконання; Р – реалізація; КВ – контроль виконання; ДФ – дорадча функція; ? – проблемна зона

Рис. 1. Матриця розподілу відповідальності за бізнес-процесом "Управління асортиментом"

Аналіз матриці свідчить, про те що у процедурі 1 “Системна робота з асортиментною матрицею” – залучено лише працівників комерційного департаменту, проте міра їх відповідальності за успішність виконання процедури не завжди є чітко регламентованою. Разом з тим, як видно з рисунку, фахівці, що безпосередньо працюють у мережі, не залучені до цієї процедури. Застосування сучасних засобів викладки товарів (процедура 2) передбачає загальне керівництво начальника відділу управління простором із дорадчою функцією відділу маркетингових досліджень та реалізацією у мережі. До процедури 3 “Контролювання ефективності використання площ” – залучено керівників більшості підрозділів управління комерційної діяльності, що, на нашу думку, є неефективним розподілом повноважень. Управління та реалізацію процедури підтримання лояльності покупців (процедура 4), хоча й має високу оцінку за технологічними аспектами реалізації, здійснюється все ж таки в обмеженій площині – без урахування інтересів лояльності покупців у районних центрах. До організації промозційних заходів (процедура 5) залучено комерційний і маркетинговий департаменти з нечіткою регламентацією прав та відповідальності. Неефективний розподіл відповідальності та існування проблемних зон співвідносяться з невисокою оцінкою якості цього бізнес-процесу.

Отже, об’єктом трансформацій повинна стати множина ланок організаційної структури управління комерційною функцією торговельного підприємства та фіксованих зв’язків між ними задля реалізації конкретного бізнес-процесу. Для кожного підрозділу задається певна множина елементів центрів відповідальності, що відповідають завданням управління. Завдання полягає у забезпеченні таких перетворень, що здатні наблизити до ідеальних показники матеріальної, фінансової та інформаційної складової управління бізнес-процесом. Тобто, множину слід розчленувати на певну кількість підмножин таким чином, аби мінімізувати зв’язки між елементами окремих підмножин.

Підвищення ефективності комерційної діяльності роздрібної торговельної мережі потребує поєднання управлінських та технологічних інновацій, що ґрунтуються на синергетичному взаємопоєднанні принципів спеціалізації, синхронності, ритмічності та адаптивності.

4. Висновки. Запропонована методика процесно-орієнтованого моделювання організаційного забезпечення комерційної діяльності відповідно до стратегічних цілей торговельної мережі. Системна оптимізація організаційного забезпечення комерційної діяльності повинна орієнтуватися на приведення організаційної структури у відповідність до стратегічних цілей торговельної мережі. В якості

методичного підґрунтя пропонується використати процесно-орієнтоване моделювання та виокремлення міжфункціональних процесів. Визначення бієктивної кореляції критичних факторів комерційної діяльності та центрів управлінської відповідальності дозволяє сформувати нову композицію множини структурних одиниць для реалізації бізнес-процесів. Це дасть можливість також усунути дублювання функцій, прискорити виконання рішень, з’являються також реальні перспективи об’єднання споріднених, але роз’єднаних між структурними одиницями бізнес-процедур. Наділення управлінських ланок більшими повноваженнями призведе до значного підвищення їх віддачі, оскільки за рахунок скорочення зовнішніх точок контакту мінімізується кількість погоджень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бандирська О. В. Філософія TQM та необхідність її поширення в Україні [Текст] : зб. тез Міжнар. Конгресу з якості-2005 / О. В. Бандирська. – Львів : Афіша, 2005. – С. 3–5.
2. Бородин В. А. Управление стратегическим потенциалом предприятия [Текст] : монография / В. А. Бородин. – Germany : LAP LAMBERT Academic Publishing GmbH & Co.KG, 2011. – 177 с.
3. Вакуленко А. В. Управление якістю [Текст] : навч. посіб. / А. В. Вакуленко. – К. : КНЕУ, 2004. – 167 с.
4. Виноградська А. М. Комерційне підприємництво: сучасний стан, стратегії розвитку [Текст] : монографія / А. М. Виноградська. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 807 с.
5. Міщенко А. П. Стратегічне управління [Текст] : підручник / А. П. Міщенко. – К. : ЦУЛ, 2004. – 336 с.
6. Омеляненко Т. В. Виробнича стратегія та конкурентні переваги підприємства / Т. В. Омеляненко // Стратегія економічного розвитку України. – 2009. – Вип. 24-25. – С. 73-83.
7. Талан М. В. Моделювання логістичних стратегій торговельних підприємств / М. В. Талан. // Вісник Національного університету “Львівська Політехніка” – 2008. – № 633. – С. 696-701. – (Сер.: Логістика).
8. Goński M. Tendencje rozwoju Ukraińskich sieci handlu detalicznego / M. Goński. // Zeszyty Naukowe ; [Almamer, Szkoła Wyższa]. – 2013. – № 1 (26). – S. 237-243.
9. Ptak C. Orlicky’s Material Requirements Planning: The New Way of Life in Production and Inventory Management / C. Ptak, Ch. Smith ; [3rd edition]. – New York : McGraw Hill Professional, 2011. – p. 546.
10. Samii A. K. Stratégie logistique, fondements, méthodes, applications: Supply chain management / Samii A.K. ; [3rd edition]. – Paris : Dunod DL, 2004. – p. 389.

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ТИПІЗАЦІЇ ЗАКЛАДІВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЇХ ЕФЕКТИВНОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ

Висвітлені тенденції змін в типізації підприємств (закладів) ресторанного господарства України під впливом трансформації внутрішнього та зовнішнього середовища їх функціонування. За даними офіційної статистики, дана характеристика основних типів підприємств ресторанного господарства. Визначені перспективи їх розвитку в умовах конкуренції.

Ключові слова: типізація підприємств (закладів) ресторанного господарства, тенденції змін в типізації підприємств, характеристика основних типів закладів, інноваційні зміни, перспективи розвитку основних типів закладів

Mitsenko N., Leyzeruk O., Doboni V.

MODERN TENDENCIES OF RESTAURANT ECONOMY ESTABLISHMENTS TYPIFICATION AND PROSPECT OF THEIR EFFECTIVE FUNCTIONING

The tendencies of changes Ukraine restaurant economy enterprises (establishments) typification under act of their functioning internal and external environment transformation are lightened up. Restaurant economy enterprises basic type description is made from official statistics data. Prospects of their development in the competition conditions are determined.

Keywords: typification of restaurant economy enterprises (establishments), tendency of enterprises typification changes, description of establishments basic types, innovative changes, prospects of establishments basic types development

1. Вступ. Окреслення перспектив ресторанного господарства в Україні потребує виявлення та узагальнення тих тенденцій, які притаманні нинішньому етапу його розвитку, основних детермінантів трансформаційних процесів у цій сфері національної економіки. Вивчення даних офіційної статистики свідчить, що відбуваються суттєві зміни в типізації закладів ресторанного господарства України, обумовлені появою на ринку закладів харчування з інноваційною товарною пропозицією, виходом на вітчизняний ринок міжнародних корпоративних мереж масового харчування, розвитком вітчизняного виробництва, внаслідок цього, робітничих їдалень, розвитком туризму, рекреаційних комплексів та готельної інфраструктури, розширенням попиту на кейтеринг-сервіс тощо.

Вивченню соціально-економічних та організаційних проблем розвитку ресторанного господарства в Україні присвячені праці А. Аветисової, В. Антонової [1], О. Борисової [2], Н. Власової [3], Н. Кашевої, В. Кривошей [6], Т. Литвиненка, А. Мазаракі, В. Оспіщева, М. Пересічного, Г. П'ятницької [9; 10], Н. П'ятницької, С. Ткачової [12], Л. Яцуна та ін. В їх роботах досліджуються структурні трансформації системи громадського харчування, які відбулися в постприватизаційний період, особливості підприємств харчування та їх діяльності, однак, недостатньо відображені сучасні тенденції змін в типах закладів ресторанного господарства та перспективи їх подальшого розвитку.

Метою статті є висвітлення сучасних типів підприємств (закладів) ресторанного господарства в Україні, тенденцій їх зміни під впливом розвитку конкуренції та впровадження інновацій, обґрунтування перспективних типів підприємств (закладів) ресторанного господарства в умовах трансформації економіки країни.

2. Вклад основного матеріалу. Слід зазначити певну невідповідність в нормативних документах, що регулюють ресторанне господарство. За Класифікатором видів економічної діяльності (КВЕД-2010) [8], ресторанне господарство відносять до розділу 56 "Діяльність із забезпечення стравами та напоями" секції I "Тимчасове розміщування й організація харчування". Відповідно до нього, передбачається діяльність з обслуговування їжею та напоями за умови, що їжу та напої споживають на місці у традиційних ресторанах, ресторанах самообслуговування або швидкого обслуговування, що працюють як постійно, так і тимчасово, з наданням місць для сидіння або без їх надання. Таким чином, акцент робиться саме на функціонуванні ресторанів, хоча і зазначається, що "... вирішальним фактором є те, що пропонується їжа, придатна для негайного споживання на місці, а не тип закладу, що її пропонує". Разом з тим, зазначений розділ КВЕД передбачає: "Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування" (56.1), "Постачання готових страв" (56.2), "Обслуговування напоями" (56.3). Зазначимо, що клас 56.10 "Діяльність ресторанів,

надання послуг мобільного харчування” включає послуги з надання харчування споживачам, незалежно від того, чи їх подають у спеціалізованих місцях громадського харчування або в ресторанах самообслуговування, чи їх споживають у приміщенні, забирають із собою або замовляють додому. З іншого боку, цей клас включає діяльність ресторанів, кафе, ресторанів швидкого обслуговування, місць з наданням їжі для споживання за межами закладу, вагончиків з продажу морозива, пересувних вагончиків з продажу їжі, діяльність з приготування їжі в торговельних наметах. Водночас, клас 56.30 “Обслуговування напоями” передбачає діяльність барів, таверн, закусточних, дискотек (з перевагою споживання напоїв), пивних, кафе, ларьків із продажу фруктових соків, пересувних кіосків з продажу напоїв. Очевидно, що зазначений в КВЕД перелік закладів ресторанного господарства не відповідає Класифікації закладів ресторанного господарства (ДСТУ 4281:2004) [5], що виокремлює наступні типи: ресторан (ресторан-бар), кафе (кафе-кондитерська, кафе-морозиво, кафе-молочне, кав'ярня, кафе-бар, кафе-пекарня, чайний салон), кафетерій, закусточна, шинок, бар (винний, пивний, молочний, вітамінний, коктейль-бар, нічний клуб, пивна зала), їдальня, буфет, фабрика-заготівельня, фабрика-кухня, домашня кухня, ресторан за спеціальними замовленнями (catering).

Підкреслимо і те, що офіційна статистика обліковує мережу ресторанного господарства та його

дарства [13], виокремлюються такі типи закладів, як ресторани, кафе, закусточні (шашличні, котлетні, сосискові, пельменні, вареничні, чебуречні, чайні, пірижкові, млинцеві, пончикові, бутербродні, закусточні з національною кухнею тощо), буфети (кіоски), бари, їдальні (їдальні-роздавальні, пересувні їдальні, дієтичні їдальні) та заклади з постачання готової їжі (фабрики-заготівельні, фабрики-кухні, домові кухні). Така невідповідність ускладнює чітке уявлення про основні соціально-економічні параметри розвитку ресторанного господарства.

Офіційні статистичні дані [7] дозволяють дослідити структуру мережі об'єктів ресторанного господарства України за видами економічної діяльності. Безпосередньо діяльність (основну) ресторанів, барів, їдалень та послуги з постачання готової їжі здійснюють 9087 (42% загальної кількості) об'єктів ресторанного господарства країни, в яких зосереджено 756041 (49,7% загальної кількості) посадкових місць (рис. 1). Переважна ж частина об'єктів ресторанного господарства зосереджена в суб'єктах господарювання, для яких основним є інший вид економічної діяльності: роздрібна торгівля (11,4% об'єктів та 7,8% посадкових місць), промисловість (7,0% об'єктів та 6,5% посадкових місць), освіта (4,0% об'єктів та 5,1% посадкових місць), сільське та лісове господарство (3,8% об'єктів та 2,7% посадкових місць), транспорт (3,4% об'єктів та 1,1% посадкових місць).

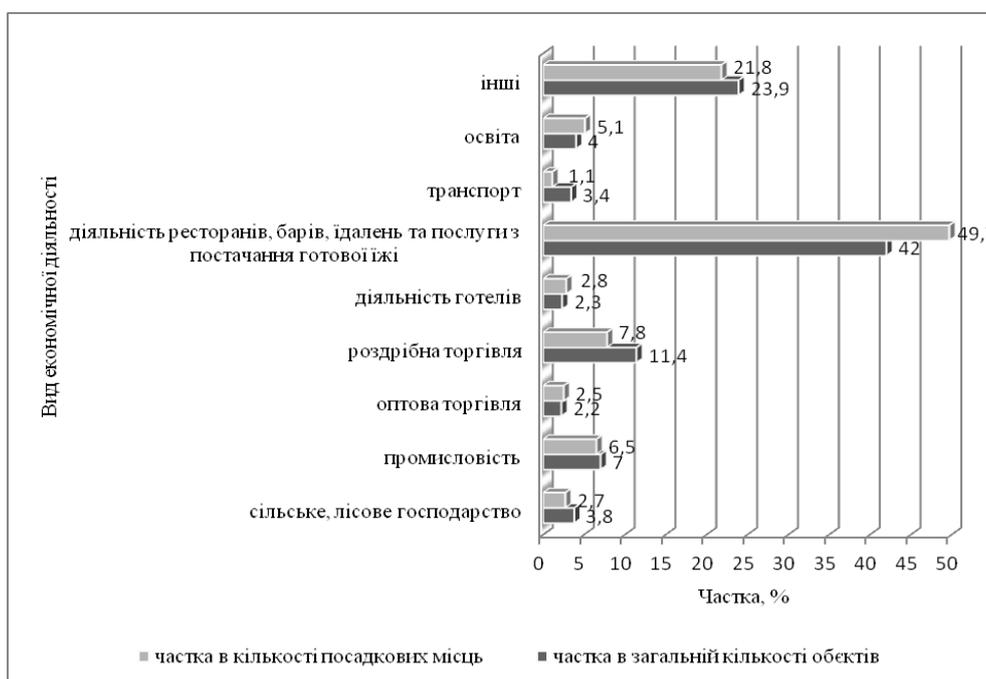


Рис. 1. Структура мережі об'єктів ресторанного господарства України за видами економічної діяльності в 2012 році [7, с.97]

оборот разом з мережею та оборотом роздрібно торгівлі, остання ж належить за КВЕД до окремого розділу 47 “Роздрібна торгівля, крім торгівлі автотранспортними засобами та мотоциклами”. При цьому, згідно з Інструкцією щодо заповнення форм державних статистичних спостережень стосовно торгової мережі та мережі ресторанного госпо-

Дослідження змін в типізації закладів ресторанного господарства показало, що в 2012 році більшість як за кількістю об'єктів ресторанного господарства, так і за кількістю посадкових місць становлять їдальні – 9665 од. (44,7%) на 866150 місць (56,9%). Це пояснюється тим, що такий тип закладу є вигідним з фінансової точки зору, оскільки передбачає продаж власної продукції пере-

важно за невисокими цінами, для визначеного контингенту споживачів, як правило, об'єднаних за професійною ознакою, і призначений для споживання готової їжі у короткий термін. При цьому середній розмір їдальні містить 90 посадкових місць, а середньорічний товарооборот – 258,5 тис. грн.

На другому місці серед досліджуваних типів об'єктів знаходяться кафе, закусочні, буфети: їх кількість становить 8108 од. (37,5%) на 378540 посадкових місць (24,9%). Ці заклади відрізняються більш вигідними та простими умовами створення та функціонування, на противагу такому типу, як ресторан. Середній розмір такого закладу – 47 посадкових місць, а середньорічний товарооборот – 746,5 тис. грн.

На третьому місці знаходяться бари: їх кількість в 2012 році склала 2266 од. (10,5%) на 102724 місць (6,8%). Середній розмір бару – 45 посадкових місць, середньорічний товарооборот – 352,8 тис. грн.

Щодо ресторанів, то їх частка є найменшою серед закладів ресторанного господарства за кількістю об'єктів – 6,7% (1453 од.), хоча за кількістю посадкових місць (169492 місць) їм поступають бари (11,1%). Середній розмір ресторану становить 117 посадкових місць, а середньорічний товарооборот – 1640,6 тис. грн. Це пояснюється скороченням попиту на послуги закладів харчування високого цінового рівня в умовах зниження добробуту населення.

транспортним компаніям, спортивним та іншим установам на основі концесії; діяльність їдалень або кафетеріїв (для підприємств, офісів, лікарень або шкіл) на основі контракту. Якщо в 2011 році їх було лише 70, то в 2012 році – 127, тобто на 81,4% більше. За Класифікацією закладів ресторанного господарства [5] ресторан за спеціальними замовленнями (catering) розглядається як заклад ресторанного господарства, призначений готувати і постачати готову їжу та організовувати обслуговування споживачів в інших місцях за спеціальними замовленнями. На нашу думку, це визначення потребує уточнення. Як свідчить практика, з одного боку, надання послуг з постачання їжі здійснюють не лише ресторани, а й інші заклади харчування, з іншого – ці заклади іноді навіть не виробляють власну продукцію, а лише організують постачання власної продукції ресторанів, згідно з укладеними з ними угодами, супроводжують постачання їжі обслуговуванням офіціантами, організацією дозвілля й святкування визначних подій.

Дещо інші тенденції прослідковуються в типізації підприємств ресторанного господарства України (рис. 2). Пріоритет належить кафе і ресторанам, які працюють в більш дорогому сегменті ринку (про що свідчать наведені дані про середній товарооборот таких об'єктів), утворюють ресторани мережі, можуть мати підрозділи з надання послуг поста-

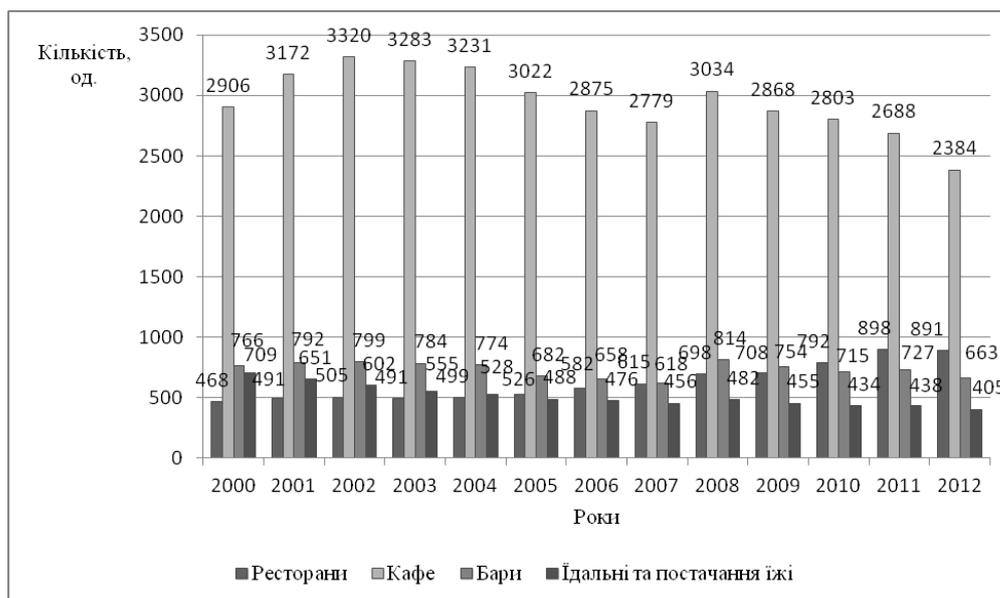


Рис. 2. Типізація підприємств ресторанного господарства України в 2000-2012 роках [11, с. 282]

В останні роки помітний стрімкий ріст кількості об'єктів, які постачають готову їжу. Про зростання ролі кейтерингу (catering) опосередковано свідчить виділення для цієї діяльності цілої групи 56.2 “Постачання готових страв” у КВЕД. При цьому виокремлюється надання послуг із кейтерингу, пов'язане з постачанням готових страв для подій; надання послуг промислового кейтерингу, засновані на договірних умовах зі споживачем протягом визначеного періоду часу; постачання їжі

чання готової їжі.

Таким чином, зміна форм власності, виникнення і розвиток різних організаційно-правових форм господарювання, збільшення різноманітності закладів ресторанного господарства об'єктивно сприяли становленню конкурентних відносин у ресторанному господарстві. Загострення конкуренції спонукало суб'єктів господарювання в ресторанному бізнесі до впровадження інноваційних: форматів (кейтеринг, експо-кухня, родинний, клубний тощо),

напрямів (авторський, концептуальний, фьюжн, креатив, “швидко і випадково” (“quick&casual”), молекулярна кухня, “домашня кухня”, “відкрита кухня” (openkitchen), “повільна їжа” (slowfood), “вільний рух” (freeflow), “відчуй, що їси” (fooding), приготування страв в присутності споживача (pen-kitchen), методів та технологій виробництва, засобів праці, форм обслуговування (“пілотна”, “шведський стіл”, послуг (сомельє, баристо, фумельє), управлінських систем та технологій ведення бізнесу з використанням нових програмних продуктів, товарів (нові фірмові страви та види кулінарної продукції, дегустаційне меню) і методів їх просування (системи дисконтів та бонусів, накопичувальні програми, антикризове меню, програми лояльності) [2, с. 609; 9, с. 16].

Підкреслимо, що сфера вітчизняного ресторанного бізнесу залишається привабливою для інвесторів, у тому числі іноземних. Згідно з даними Державної служби статистики України, обсяг капітальних інвестицій в об'єктах ресторанного господарства в 2013 році склав 618,5 млн грн [4, с. 24]. Частка ресторанного господарства в іноземних інвестиціях, як зазначає В. В. Кривошей, збільшується щорічно і досягла 44,5% [6]. Привабливість цієї сфери економіки для інвесторів пояснюється наступними перевагами: висока швидкість обертання капіталу (за даними аналітиків [6], термін окупності капіталовкладень коливається в межах 15-40 місяців, залежно від типу закладу ресторанного господарства), надійність бізнесу, порівняно низькі витрати на спорудження об'єктів (часто – реконструкцію, переобладнання, перепрофілювання) та придбання обладнання, наявність (можливості залучення) кваліфікованої дешевої робочої сили, відносно низькі поточні витрати, прийнятний рівень ризиків внаслідок високої оборотності вкладених засобів. Потенційними об'єктами інтересів інвесторів є ресторани, бари та кафе. Розвиток закладів харчування закритої мережі (шкільних, студентських, робітничих, армійських їдалень, їдалень в лікувальних закладах тощо) залежить від державної підтримки та залучення до розв'язання відповідних проблем місцевих органів державної влади.

Погоджуючись з точкою зору вчених Н. Власової, Н. Краснокутської, О. Круглової, І. Мілаш, про те що “...формування в Україні загальнодоступних підприємств ресторанного господарства, з одного боку, повинне розвиватися шляхом все більшої уніфікації видового складу, а з іншого, – все більшої диференціації цих структур з точки зору комфортності, якості обслуговування й набору пропонованих послуг” [3, с. 18], та враховуючи виявлені особливості попиту споживачів, ринкової конкуренції та тенденції розвитку мережі й товарообороту ресторанного господарства, вважаємо перспективним розвиток наступних сегментів ринку:

1) розвиток закладів швидкого обслуговування (в т. ч. на засадах комерційної концесії), які відрізняються високою технологічністю виробництва, помірними цінами, високою швидкістю обслуговування споживачів та оборотністю посадкових місць. При цьому актуальним буде: формування

мереж закладів швидкого обслуговування (таких як: “Пузата хата”, “Картопляна хата”, “Українське бістро”, “Ростик’с”, “Суші-Експрес”); створення майданів харчування (food-court) – комплексів закладів швидкого обслуговування, що мають спільну торговельну залу, в крупноформатних торговельних об'єктах, бізнес-центрах, торговельно-розважальних центрах (таких як: “Два гуся”, “Швидко”, “Печена картопля”, “Якіторія”, “McDonald’s”) розвиток вуличних кіосків (streetfood), які відрізняються порівняно низькою капіталомісткістю, швидкою окупністю, високими темпами росту ринку (в середньому він зростає на 20-30% щорічно при сьогоденному рівні задоволення попиту у вуличному харчуванні на 65% у м. Києві та лише на 30-40% – в інших регіонах країни [14]);

2) розвиток ресторанів високого цінового рівня для споживачів з високим та середнім рівнями доходів, які мають попит не лише на якісні та вишукані страви, але й на розважальні програми, комфортний відпочинок. В цьому сегменті отримають розвиток: тематичні (концептуальні), національні та екзотичні ресторани, які вже зараз широко представлені на ринку; біоресторани та вегетаріанські ресторани для відвідувачів, що піклуються про своє здоров'я, ведуть здоровий спосіб життя і віддають перевагу екологічно чистій продукції та виготовленим з неї стравам; ресторани, розташовані в рекреаційній зоні та орієнтовані на організацію сімейного відпочинку, створення умов для харчування та дозвілля сім'ї (обладнують ігрові майданчики для дітей, розробляють програми відпочинку та меню для дорослих і дітей, пропонують послуги догляду за дітьми, тощо); клубні ресторани, арт-ресторани, які пропонують споживачам, крім їжі, розважальні та концертні програми, гральні кімнати; мережі відомих ресторанних брендів, як вітчизняних, так і зарубіжних операторів ринку (таких як: “Козирна карта”, “Мировая карта”, “XXI век”, “Baskin Robbins”, “Carte Blanche”, “Pees Boy Club”, “Любов і голод”, “Росінтер Україна”, “Фабрика смаку” тощо), враховуючи їх можливості проводити масштабні рекламні кампанії, вигравати на оптових поставках сировини, наймати висококваліфікованих фахівців;

3) розвиток найбільш демократичних закладів харчування – кафе, кав'ярень, закусокних з доступним ціновим рівнем. Для їх відкриття потрібний відносно менший стартовий капітал, простіший вибір приміщення, передбачений неширокий асортимент страв стандартного меню. При цьому в даному сегменті поширяться: мережі зазначених закладів, що дозволить економити на витратах через запровадження єдиного виробничого підрозділу та маркетингової служби, уніфікацію вимог до організації закладів, оптимізацію чисельності персоналу; заклади, що поєднують організацію харчування споживачів із задоволенням їх спортивних та культурних потреб шляхом надання послуг безпроводного Інтернету, караоке, більярду, боулінгу, шахів, перегляду спортивних змагань (арт-кафе, літературне кафе, спортивне кафе); локальні заклади для обслуговування жителів спальних і віддалених

районів міст, сільських населених пунктів;

4) розвиток комбінованих підприємств, у тому числі: комбінованих об'єктів ресторанного господарства різних типів та цінкових рівнів, які мають єдиний виробничий підрозділ, менеджмент, узгоджений режим роботи (ресторан-бар, кафе-бар, кафе-їдальня); об'єктів ресторанного господарства у поєднанні з розважальними закладами (казино, дискотекою, нічним клубом, кінотеатром); комбінованих об'єктів ресторанного господарства з об'єктами роздрібною торгівлі, сфери послуг в сільській місцевості для комплексного обслуговування сільських жителів;

5) розвиток закладів харчування в готелях, відповідно до тенденцій цього виду діяльності та інтенсивності туристичних потоків; розвиток закладів харчування на головних автомобільних трасах з орієнтацією як на обслуговування водіїв та пасажирів транспортних засобів, так і на обслуговування жителів міських населених пунктів у вихідні дні та в літній період;

6) розвиток послуг з постачання готової їжі у банкетному виконанні на замовлення до офісу, бізнес-центру, орендованого приміщення, додому замовнику; обслуговування на місці на рівні ресторанного сервісу; роздрібний кейтеринг (магазини готової їжі, відділи кулінарії, гастрономічні відділи).

3. Висновки. Вивчення та моніторинг тенденцій розвитку різних типів підприємств (закладів) ресторанного господарства дозволяє визначати пріоритети та відслідковувати появу проблем у функціонуванні цього сектора економіки в стратегічній перспективі.

Зростання потоків відвідувачів закладів харчування в умовах покращення добробуту населення, культури споживання послуг ресторанного господарства, підвищення вимог споживачів до якості продукції та рівня обслуговування спонукатиме вітчизняні суб'єкти ресторанного господарства до вдосконалення своєї діяльності в напрямку організації виробництва та управління, обслуговування споживачів, використання світового досвіду ведення ресторанного бізнесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Антонова В. А. Ресторанный бизнес: механизм и эффективность управления стратегическим развитием [Текст] : монография / В. А. Антонова. – Донецк : ДонНУЭТ, 2009. – 277 с.

2. Борисова О. В. Інноваційна політика у ресторанному господарстві: тенденції розвитку, напрями та оцінка ефективності / О. В. Борисова. // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг : зб. наук. праць. – Харків : ХДУХТ, 2010. – Вип. 1 (11). – С. 607-614.

3. Власова Н. О. Економіка ресторанного господарства [Текст] : навч. посіб. / [Н. О. Власова, Н. С. Краснокутська, О. А. Круглова, І. В. Мілаш]. – Харків : Світ книг, 2013. – 389 с.

4. Капітальні інвестиції в Україні за 2013 рік [Текст] : стат. збірник / Державна служба статистики України. – К., 2014. – 43 с.

5. Класифікація закладів ресторанного господарства : ДСТУ 4281:2004. – [Чинний від 2004-01-01] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://document.ua/zakladi-restorannogo-gospodarstva.-klasifikacija-nor2728.html>.

6. Кривошей В. В. Особливості розвитку ресторанного господарства: тенденції та перспективи / В. В. Кривошей, А. П. Горпинченко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.google.com.ua>.

7. Мережа роздрібною торгівлі та ресторанного господарства підприємств на 1 січня 2013 року [Текст]: стат. збірник / Державна служба статистики України. – К. : Державна служба статистики, 2013. – 118 с.

8. Національний класифікатор України. Класифікація видів економічної діяльності : ДК 009:2010 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrp.gov.ua/info/842>.

9. П'ятницька Г. Т. Ресторанне господарство України: ринкові трансформації, інноваційний розвиток, структурна переорієнтація [Текст] : монографія / Г. Т. П'ятницька. – К. : КНТЕУ, 2007. – 465 с.

10. П'ятницька Г. Т. Формування стратегії розвитку підприємств ресторанного господарства [Текст] : автореф. дис. ... д-ра екон. наук., спец. 08.00.04 / Г. Т. П'ятницька. – К. : КНТЕУ, 2008. – 43 с.

11. Статистичний щорічник України за 2012 рік [Текст] : стат. збірник / [за ред. О. Г. Осауленка]. – К. : Август Трейд, 2013. – 551 с.

12. Ткачова С. С. Ресторанный бизнес: основные этапы становления та розвитку / С. С. Ткачова. // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг : зб. наук. праць. ; Вип. 2 (14). – Харків : ХДУХТ, 2011. – С. 510-519.

13. Что украинцы едят на ходу – тенденции стрит-фуда // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://horeca.ua/articles/la-pizza-espresso3/>.

ФОРМИ УЧАСТІ ТОРГІВЛІ У РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ

Розглядаються концептуальні положення і стратегічні пріоритети розвитку сільських територій і роль торгівлі у такому розвитку. Аналізуючи зміст і форми участі торгівлі у розвитку сільських територій, обґрунтовуються шляхи її активізації для соціального розвитку села.

Ключові слова: сільська торгівля, сільські території, аграрна політика, соціальна роль торгівлі, торговельне підприємництво

Аропійу Г.

PARTICIPATION FORM TRADE DEVELOPMENT OF RURAL AREAS

Conceptual positions and strategic priorities of development of rural territories and trade role are examined in such development. Analyzing maintenance and forms of participation of trade in development of rural territories, the ways of her activation are grounded for social development of village.

Keywords: rural trade, rural territories, agrarian politics, social role of trade, trade enterprise

1. Вступ. Багатофункціональна аграрна сфера посідає ключове місце у соціально-економічному розвитку будь-якої країни, тому їй відводиться особлива роль в системі пріоритетів і загально-національних стратегій. В Україні аграрна сфера постійно перебуває в епіцентрі крупномасштабних реформ, глибоких трансформацій і державної підтримки, що забезпечує її відносну стабільність і позитивну динаміку нарощування обсягів виробництва.

Проте, в умовах зростання загрози продовольчої безпеки і посилення міжнародної конкуренції потрібні більш глибокі якісні зміни в аграрній сфері, соціальні перетворення, нова система організації та управління, а також надійне інфраструктурне забезпечення. Все це суттєво активізувало пошуки наукових підходів розвитку аграрної сфери в ринкових умовах. На цьому напрямку сьогодні домінують декілька концептуальних підходів, серед яких домінуючим можна вважати розвиток сільських територій.

Дослідники різних наукових шкіл доводять необхідність посилення соціально-економічної функції державної політики шляхом стимулювання розвитку, який отримав назву “розвиток сільських територій”. Відтак, академік НААН України В. Ф. Петриченко вважає, що “...розвиток аграрного виробництва безперспективний без розвитку сільських територій”. Інший український вчений С. І. Дем’яненко стверджує, що аграрна політика і політика розвитку села – не тотожні поняття, і тому ці сфери повинні розвиватися за окремими державними програмами. Відтак, “аграрну політику необхідно доповнювати цілісною політикою розвитку сільських територій”. Розглядаючи доцільність розвитку сільських територій в Україні крізь призму досвіду Європейських країн, вчений дослідник

В. В. Борщевський констатує, що “у країнах ЄС розвиток сільських територій забезпечує належний рівень життя їхніх мешканців, а економічні аспекти життєдіяльності Європейського села відзначаються багатофункціональністю та сталим зростанням”.

Метою статті є теоретичне обґрунтування заasad активізації участі торгівлі у розвитку сільських територій для ефективної реалізації державної політики соціально-економічної перебудови села.

2. Виклад основного матеріалу. Сутність розвитку сільських територій уособлює еволюційний керований процес, спрямований на кількісне зростання та якісне оновлення соціально-економічного, природно-економічного і виробничого потенціалу підсистем, розташованих і функціонуючих в межах такої території. Розвиток сільських територій передбачає ефективну взаємодію і єдність функціонування складових підсистем. Закономірною підставою для органічної єдності підсистем повинна бути спільність їх інтересів і цілей. Така єдність забезпечується ефективною державною політикою розвитку сільських територій, яка знаходить відображення в концепціях, стратегіях та програмах.

Концепція Державної цільової програми сталого розвитку сільських територій до 2020 року обґрунтовано визначила засади державної політики відносно розвитку сільських територій, а також шляхи і способи розв’язання широкого комплексу проблем, розвитку українського села на період до 2015 року.

Основні завдання Програми, як бази державної політики загалом, зводяться до: створення організаційно-правових та соціально-економічних умов для комплексного розвитку сільських територій, наближення та вирівнювання умов життєдіяльності міського та сільського населення; формування кон-

курентоспроможного аграрного сектора національної економіки та його інтеграцію у світовий економічний простір; посилення мотивації сільського населення до розвитку підприємництва, зміцнення партнерства держави, безпеки і територіальних громад; оптимізації виробничої та територіальної соціальної інфраструктури сільської поселенської мережі; підвищення рівня та якості життя сільського населення, зняття гостроти соціально-демографічних проблем, а також проблем трудової зайнятості й створення сприятливих умов для проживання населення на сільських територіях; формування зба-лансованого аграрного ринку, створення сучасної його інфраструктури, подоланні стихійності й тінізації аграрного ринку; створення умов для розвитку паритетних відносин в системі міжгалузевого обміну; охорони довкілля та відтворення природних ресурсів; формування ефективної системи управління розвитком сільських територій.

Наведено завдання, конкретизовані для окремих напрямків і галузей: сільськогосподарського виробництва, підприємництва, сільського будівництва, транспорту, інженерної інфраструктури, освіти, медичного обслуговування, побутового обслуговування, соціального облаштування та інших. Окремий блок складає розвиток торговельного обслуговування сільського населення. Зазначимо, що в регіональних програмах розвитку сільських територій також присутній розділ розвитку торгівлі.

Залучення торгівлі до активної участі в розвитку сільських територій є закономірною об'єктивною необхідністю. По-перше, сільська торгівля відіграє ключову роль в забезпеченні потреб населення в товарах і послугах. По-друге, торгівля забезпечує широкомасштабний обмін в процесі відтворення агропродовольчих ресурсів. По-третє, торгівля складає економіко-організаційну основу внутрішнього агропродовольчого ринку. По-четверте, торгівля підтримує розвиток соціальної інфраструктури сільських територій. По-п'яте, торгівля виступає важливою підприємницькою сферою в сільській місцевості. Розглянемо докладніше форми участі торгівлі в реалізації політики розвитку сільських територій.

Одним з магістральних напрямів розвитку сільських територій в Україні є покращення життя сільського населення, докорінне поліпшення соціального стану сільських жителів, створення комплексної соціальної інфраструктури. Роль торгівлі у вирішенні проблем села закономірна.

На відміну від інших видів економічної та соціальної діяльності в сільській місцевості, торгівля розвивається масштабно і прискореними темпами. Тут зосереджено не менше 47,6 тис. магазинів, близько 15 тис. об'єктів дрібнороздрібною мережі, 7,2 тис. об'єктів ресторанного господарства, 2,4 тис. автозаправних станцій і 1,9 тис. аптек і аптечних пунктів. Валовий оборот цієї мережі (з врахуванням обороту сектору неорганізованої торгівлі, тобто фізичних осіб-підприємців, за нашими розрахунками, перевищує 84 млрд грн в рік.

Через сільську торгівлю жителі села задовольняють основні потреби в харчових продуктах, а та-

кож непродовольчих товарах першої необхідності. Саме ці групи товарів сьогодні переважають в товарообороті сільської торгівлі, вони відповідають структурі попиту і потребам споживачів.

Крім зазначених груп товарів, розширюється асортимент господарських товарів, будівельних матеріалів, сільгоспінвентаря, тобто продукції, яка відповідає укладу і образу життя сільських жителів. Поступово на селі відроджується торгівля культурно-побутовими товарами, автозапчастинами, книгами та іншими групами, які сприяють підвищенню соціально-культурного рівня сільського населення.

Таким чином, торгівля на селі забезпечує фізичний та економічний доступ населення до торговельних послуг, задовольняє матеріальні та соціально-культурні потреби людей в товарах і послугах. Крім того, по мірі розширення мережі об'єктів ресторанного господарства (кафе, барів, їдалень, ресторанів) в сільській місцевості зростають масштаби харчування поза домом, що дозволяє значно зекономити час на виготовлення їжі, активізувати формування в сільській місцевості індустрії гостинності.

Соціальна інфраструктура села доповнюється торговельними об'єктами нового профілю: аптеками, аптечними пунктами, автозаправними станціями, які разом з магазинами, дрібнороздрібною мережею і об'єктами масового харчування формують потужний сегмент комплексної соціальної інфраструктури на селі. Соціальна значущість такої інфраструктури не обмежується задоволенням потреб населення в товарах і послугах. Вона значно ширша.

Відтак, через сільську торгівлю населення не лише реалізує грошові доходи в процесі купівлі товарів і послуг, але й денатуралізує частину сукупних доходів, щорічно реалізуючи аграрну продукцію на 23 млрд грн, головним чином, через канали роздрібною торгівлі та заготівель. Це становить близько 10,5% сукупних грошових доходів сільських домогосподарств.

Активна участь торгівлі в реалізації аграрної політики сприяє вирішенню такої гострої проблеми соціально-побутового характеру як облаштування житла. По-перше, торгівля забезпечує потреби сільського населення в будівельних та лісоматеріалах, покрівельній продукції, господарських товарах для розширення житлового будівництва. На цьому варто наголосити, оскільки близько 2/3 житлового фонду в сільській місцевості створено до 1970 року і суттєво застаріло. По-друге, в сільській торговельній мережі населення придбає значну частину побутових товарів, техніки, приладів для забезпечення водопостачання, газифікації та електрифікації житла. Діяльність торгівлі в цьому напрямі має особливе значення, оскільки рівень побутових умов сільських жителів дуже низький, що викликає незадоволення у 60% селян.

В останні роки торгівля активно пропонує сільському покупцю принципово нові товари культурного призначення: аудіо-, відеотовари, мобільні телефони і аксесуари, комп'ютери та засоби Інтернет-комунікацій. Можна стверджувати, що формується новий соціально-культурний рівень сільсь-

кого життя, і торгівля бере активну участь в цьому процесі.

В сільській місцевості роль торгівлі значно зростає у вирішенні такої гострої проблеми, як трудова зайнятість. Критичне звуження сфери трудової зайнятості на селі призвело до неприпустимо масштабної міграції. Як наслідок, в пошуках роботи мільйони людей опинилися в зарубіжних країнах. За даними Саблука П. Т., "... близько 8 млн. селян України виїхали на заробітки до країн Європи..."

Будучи широкою і доступною підприємницькою сферою, торгівля на селі сприяє підвищенню рівня зайнятості сільського населення. В секторі організованої торгівлі на селі, переважно в системі кооперативної торгівлі і заготівель, зайнято близько 20 тис. осіб, крім того, контингент фізичних осіб – підприємців, які мають об'єкти торгівлі і найманий персонал, перевищує 200-250 тис. осіб. За даними Всеукраїнського соціологічного дослідження у 2013 р. на запитання: "за яких економічних джерел існує село?" 24,6% респондентів відповіли "за рахунок торгівлі". Дещо більше (28,9%) вважають, що село існує за рахунок сільського господарства.

Таким чином, сфера торговельного підприємництва відіграє важливу роль у забезпеченні розвитку багатофункціональної економіки села, трудової зайнятості, грошових доходів населення (табл.1).

3. Висновки. Ефективність взаємодії торгівлі та аграрної сфери, підвищення ролі торгівлі у соціально-економічних перетвореннях на селі, активізація її участі у розвитку сільських територій пов'язана зі суттєвими змінами безпосередньо у сфері

сільської торгівлі та модернізації її на інвестиційно-інноваційних засадах. Важливо також створити передумови для інноваційного розвитку сільської торгівлі, провести глибокі трансформації середовища її функціонування.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Борщевський В. В. Розвиток сільських територій в системі євроінтеграційних пріоритетів України [Текст] : монографія / [за ред. В. В. Борщевського]. – Львів : ІРД НАН України, 2012. – С. 5.
2. Державна цільова програма розвитку українського села на період до 2015 року : постанова Кабінету міністрів України від 15.11.2007 р. № 158 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1158-2007-%D0%BF>.
3. Дем'яненко С. І. К вопросу о стратегии развития аграрного сектора экономики Украины / С. И. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2014. – № 1. – С. 15.
4. Петриченко В. Ф. Стратегічні напрями розвитку аграрного сектору економіки на період до 2010 року / В. Ф. Петриченко. // Всеукраїнський конгрес вчених економістів-аграрників : зб. матеріалів. – К. : Наука, 2013. – С. 21.
5. Саблук П. Т. Розвиток сільських територій в контексті забезпечення економічної стабільності держави / П. Т. Саблук // Економіка АПК. – 2005. – № 11. – С. 7.
6. Соціально-економічне становище сучасного українського села : соц. дослідження. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.institute.gorchenin.ua.

Таблиця 1

Форми участі сільської торгівлі у реалізації державної аграрної політики

№ з/п	Основні положення аграрної політики	Форми участі торгівлі у реалізації положень аграрної політики	Очікувані результати
1.	Формування соціальної інфраструктури сільських поселень	Розвиток мережі об'єктів торгівлі, ресторанного господарства і сервісу	Покращення інфраструктурного забезпечення соціального розвитку сільських територій
2.	Забезпечення матеріальних потреб сільського населення	Організація продажу продовольчих і непродовольчих товарів, а також надання послуг сільським жителям	Задоволення потреб сільського населення в товарах і послугах, забезпечення фізичної та економічної доступності до послуг торгівлі
3.	Покращення умов життя сільського населення та підвищення рівня життєоблаштування	Розширення торгівлі будівельними і лісоматеріалами в сільській місцевості, господарськими товарами культурно-побутового та соціально-культурного призначення	Збільшення та якісне оновлення житлового фонду на селі, полегшення сільського побуту, підвищення соціальнокультурного рівня життя
4.	Стимулювання розвитку підприємництва в сільській місцевості	Диверсифікація підприємницької діяльності в сфері торгівлі, засвоєння нових видів бізнесу: торгівля медичними препаратами, паливно-мастильними матеріалами, організація ресторанного господарства, нових видів сервісу	Розвиток мультифункціональної економіки в сільській місцевості як основи для розширення сфери застосування праці та підвищення рівня доходів сільського населення
5.	Вдосконалення системи міжгалузевих економічних відносин і паритетності в процесі відтворення	Використання ринкових механізмів в процесі обміну і перерозподілу прибутку та оптимізації цін. Інтеграція торгівлі в господарські системи за участю аграрних підприємств, розвиток кооперативних засад	Усунення диспропорцій у міжгалузевій взаємодії, забезпечення фінансово-економічної стабільності розвитку і функціонування аграрного сектору функціонально пов'язаних галузей
6.	Демоніполізація та детінізація каналів реалізації сільгосппродукції	Інфраструктурне забезпечення функціонування аграрного ринку за рахунок нових структур та активізації каналів	Створення конкурентоспроможного і ефективно функціонуючого аграрного ринку в Україні

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ В КОНТЕКСТІ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ ІМПОРТОЗАМІЩЕННЯ В УКРАЇНІ

Показано вплив стану розвитку роздрібною торгівлі на структурні характеристики внутрішнього ринку; визначено актуальність, висвітлено та проаналізовано обсяги та структуру інноваційної діяльності в роздрібній торгівлі України; визначені напрями зростання ефективності політики імпортозаміщення в Україні.

Ключові слова: інноваційна діяльність, імпортозаміщення, вітчизняні підприємства, роздрібна торгівля, інноваційно активні підприємства

Tsap M., Orlyk I.

PROBLEMS AND PROSPECTS OF INNOVATIVE COMPANIES TRADE IN THE CONTEXT OF PUBLIC POLICY IN UKRAINE OF IMPORT REPLACING

The influence of the state retail development on the structural characteristics of the internal market; defined relevance, highlights and analysis of the scope and structure of innovation activity in retail Ukraine; Directions increase the efficiency of import substitution policy in Ukraine.

Keywords: innovation, import replacing, domestic enterprises, retail trade, innovation active enterprises

1. Вступ. Розвиток споживчого ринку неможливий без динамічного розвитку торгівлі. Крім того, тут прослідковується й тісний зв'язок впливу розвитку роздрібною торгівлі на такі важливі характеристики внутрішнього ринку України як співвідношення продажу і споживання вітчизняних та імпортованих товарів. А це важливо, адже витіснення товарів, виготовлених на території України, призводить до зменшення обсягів вітчизняного виробництва, зростання залежності населення від імпортованих товарів та коливань на світових ринках, зменшення зайнятості та зниження захищеності інтересів вітчизняного споживача тощо.

Відтак, державну політику розвитку сфери роздрібною торгівлі важливо пов'язувати з ефективною політикою імпортозаміщення. У такому випадку буде отриманий істотний синергійний ефект.

У сфері внутрішньої торгівлі України проводиться робота з удосконалення нормативно-правової бази у напрямі підвищення ефективності правового захисту між товаровиробниками, продавцями і споживачами на всіх етапах просування товарів, формування ефективної цивілізованої торговельно-збутової інфраструктури, здатної забезпечувати високий рівень торговельного обслуговування населення. Структурні перетворення роздрібною торгівлі в Україні здійснюються, насамперед, за рахунок розбудови сучасних крупноформатних магазинів, частина яких об'єднана в потужні торговельні системи та мережі. В українській роздрібній торгівлі продовжується тенденція зростання сучасних торговельних форматів.

Щодо трактування поняття та ролі інновацій в економіці існують різні підходи таких науковців, як А. Сміт, Д. Рікардо, Й. Шумпетер, Ф. Хайєк, Ф. Ніксон, К. Найт, К. Фрімен, Д. Норт, В. М. Власенко, В. В. Апопій, Т. Мельник, М. М. Якубовський та ін.

Основоположником та фундатором інноваційної теорії був австрійський економіст Й. Шумпетер. У працях "Теорія економічного розвитку" [7] і "Капіталізм, соціалізм і демократія" автор здійснив ґрунтовне дослідження теоретичних основ інновацій та інноваційного процесу, результатом якого стала гіпотеза про нерівномірність та небезперервність інновацій, які є наслідком активізації нововведень.

Метою статті є узагальнення проблем і перспектив інноваційного розвитку суб'єктів роздрібною торгівлі України, а також надання характеристики та обґрунтування пріоритетів державної політики підвищення ефективності імпортозаміщення в Україні.

2. Виклад основного матеріалу. Ефективність та доцільність інноваційної діяльності у будь-якому виді економічної діяльності залежить від її мети. У вітчизняній торгівлі домінує завдання виходу на нові ринки або збільшення існуючої ринкової частки. За для цього здійснюють інноваційну діяльність 41,4% торговельних підприємств України, у той час, як в економіці загалом таку мету ставили перед собою керівники 37,9% інноваційних суб'єктів господарювання.

Вважаємо негативним, що лише 20,9% інноваційно активних підприємств торгівлі (22,4% загалом з економіки) ставить головним очікуваним результатом інноваційної діяльності зниження рівня витрат праці, а зниження рівня матеріальних витрат – 15,6% та 21,4% відповідно. На наш погляд, головна мета інноваційної діяльності повинна спрямовуватися на отримання конкурентних переваг. Такими здебільшого є вища якість та конкурентоспроможність товарів чи вища ефективність господарювання шляхом зниження рівня витратомісткості та підвищення витрато- та капіталовіддачі.

Важливим чинником інноваційної діяльності є наявність необхідної для цього інформації. Для її збору і опрацювання, як правило, використовуються всі можливі для цього канали збору даних. Чим ширший перелік зібраної інформації, тим вона достовірніша і системніша для прийняття нових ефективних рішень. З огляду на це, ми бачимо, що структура джерел отримання інформації, потрібної для інноваційної діяльності, в економіці України недостатньо раціональна.

курентоспроможність, звідси – обсяги виробництва та збуту, ефективність та відтворення виробництва. Разом з тим, як показує досвід швидкого розвитку вітчизняної роздрібно-торговельної мережі та роздрібно-торгівлі загалом, інноваційний чинник разом з інвестиційним забезпеченням виходить на перший план в ефективності боротьби за споживача та ринкові сегменти.

Україна володіє значним виробничо-ресурсним потенціалом, ефективне використання якого дозво-

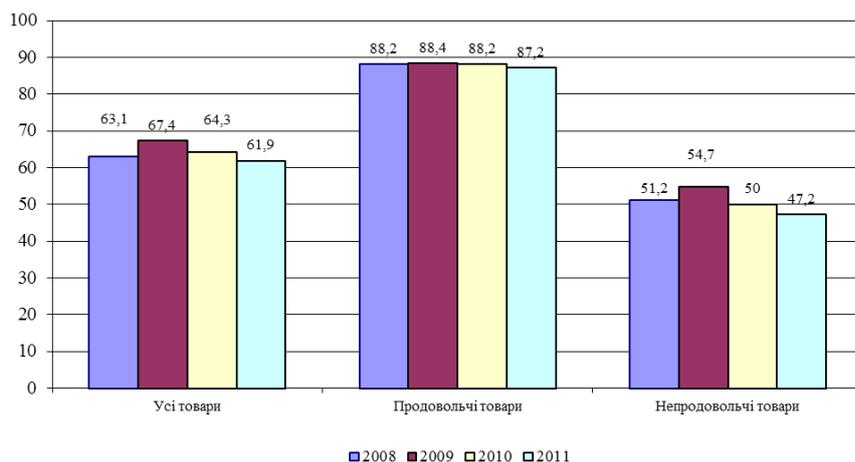


Рис. 1. Частки товарів, виготовлених на території України, в структурі роздрібно-товарообороту торгової мережі підприємств у 2008 – 2011 рр.

Роздрібні торговельні підприємства самостійно формують асортимент та номенклатуру своїх товарів, диверсифікуючи, таким чином, ризики їх ліквідності. Роль продуктових (товарних) інновацій у виробничому секторі економіки більш важлива, ніж у посередницькій сфері, адже виробник виготовляє обмежену номенклатуру власної продукції. Відтак, від її інноваційності значно залежить попит та кон-

сило б майже повністю забезпечити потреби внутрішнього споживання за рахунок товарів, виготовлених на території нашої держави, а також значно наростити обсяги експорту, покращивши, таким чином, місце держави в системі міжнародного поділу праці.

Проте недостатньо ефективна промислова і структурна політика призвели до критичного насичення внутрішнього ринку імпортною продукцією

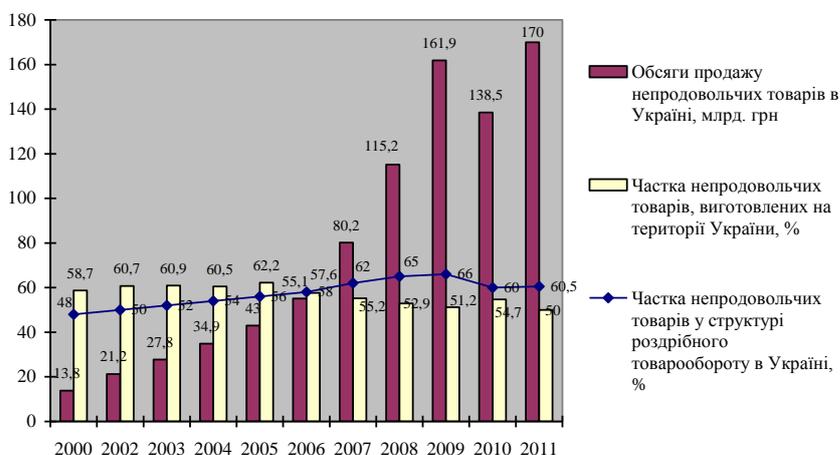


Рис. 2. Тенденції зміни обсягу реалізації непродовольчих товарів, частки непродовольчих товарів у структурі роздрібно-товарообороту та частки непродовольчих товарів, виготовлених на території України, у 2008 – 2011 рр.

(причому не завжди належної якості та за прийнятною ціною), а також витіснення вітчизняного товаровиробника (рис. 1). За даними офіційної статистики, частка товарів, виготовлених на території України, у загальному роздрібному товарообороті опустилася до 61,9% (та зменшилася за останні 5 років на 8,6 відсоткових пункти), а непродовольчих товарів – до 47,2% (зменшення за цей же період становило 10,4 в. п.).

Наслідком цих негативних тенденцій є зменшення обсягів вітчизняного виробництва та ВВП, витіснення вітчизняного виробника з внутрішнього ринку, зниження рівня зайнятості та зменшення податкових надходжень до державного і місцевого бюджетів. Ситуацію ускладнюють проблеми погіршення інвестиційного та інноваційного середовища, структурних характеристик капіталізації національного господарства, зростання боргових зобов'язань наших товаровиробників та економіки загалом.

Негативні тенденції характерні й для продажу непродовольчих товарів (рис. 2). Так, за період 2000–2011 років частка непродовольчих товарів стабільно становила від 50 до 60%, при тому, що їх загальні обсяги продажу стрімко зростали і продовжують збільшуватися. Але при цьому частка вітчизняних непродовольчих товарів скоротилася майже на 10%.

До цього призвела не лише малоефективна політика імпортозаміщення, але й недоліки державного регулювання роздрібною торгівлі (рис. 3). З метою зміни цієї негативної ситуації слід активізувати зусилля влади та суб'єктів господарювання задля витіснення з вітчизняного внутрішнього ринку імпортованих товарів та відновлення позицій товарів, виготовлених на території України. Не останню роль в цьому процесі можуть відіграти підприємства торгівлі. Але на сьогодні їх можливості обмежуються невисоким рівнем інноваційності господарювання та управління бізнес-процесами.

Тому позитивно, що в Україні хоча й невисокими темпами, але все ж збільшуються обсяги та частка інноваційної діяльності у посередництві та торгівлі. У 2008–2010 рр. частка інноваційних підприємств у посередницькій сфері становила 29,1%, поступаючись лише підприємствам промисловості, та збільшилася відносно періоду 2006–2008 рр. на 4,8 в. п. Причому за аналізований період інноваційна активність в торгівлі була вищою за середню в економіці: у 2006–2008 рр. – на 6,3%, у 2008–2010 рр. – на 8,1%; та темпи її зростання були вищими – на 1,8 в. п.

Попри те, торгівля поступається за показником охопленості персоналу підприємств інноваційною діяльністю. У 2008–2010 рр. частка працюючих на інноваційно активних підприємствах торгівлі становила 25,8%, що на 14,0% менше, ніж в середньому по економіці. Але, позитивно, що кількість працівників торговельних підприємств, які займаються інноваціями, збільшується (на 4,8 в. п.) у той час, як в економіці держави – зменшується (на 3,5 в. п.). Це засвідчує наявність потенціалу та попиту на розвиток інновацій в торгівлі.

Відстає, поки що, торгівля і за показником частки проданих товарів інноваційно активними підприємствами. Але, якщо у 2006–2008 рр. такі підприємства займали лише 20,3% ринку, то у 2008–2010 рр. – вже 33,8%, що є позитивним та засвідчує сприятливий вплив збільшення обсягів інноваційної діяльності на обсяги господарювання підприємств. Підтвердженням цього є і значно швидші темпи зростання обсягів продажу товарів інноваційних підприємств торгівлі, порівняно з аналогічним показником для економіки в цілому (перевищення становило 9,2 в. п.).

На жаль, не можемо констатувати на стільки ж позитивних зрушень щодо таких показників, як частка проданих товарів, що були новими для ринку; частка підприємств торгівлі з технологічними інноваціями, що мали партнера з інноваційної співпраці; частка підприємств торгівлі з технологічними інноваціями, що отримували державну фінансову допомогу. Вважаємо, що керівництву вітчизняних торговельних підприємств та органам влади необхідно працювати над покращенням ситуації у цій сфері, адже погіршення зазначених показників свідчить про недостатність впливу та співпраці торгівлі з виробничим сектором щодо створення спільних торгових марок та виробництва нових інноваційних товарів, послаблення міжсекторальної та міжгалузевої співпраці в інноваційній сфері (що негативно, адже інноваційні витрати традиційно значні і їх здійснювати самотужки в посткризовий період доволі складно; недоліком є недоотримання переваг спеціалізації торговельних підприємств на торговельній діяльності, а інноваційних – на дослідженнях, розробках та отриманні результатів інтелектуальної творчої діяльності), зменшення уваги держави щодо підтримки інноваційно активних підприємств торгівлі у той час, як зміцнюються позиції суб'єктів господарювання з іноземним капіталом на внутрішньому ринку України.

3. Висновки. Отже, органам державного управління задля стимулювання інноваційного розвитку вітчизняних підприємств торгівлі та забезпечення вищої ефективності політики імпортозаміщення необхідно: розробити та реалізувати регіональні й місцеві програми інноваційного розвитку внутрішнього ринку та сфери товарного обігу; реалізувати низку пілотних інноваційних проектів в торгівлі; впровадити механізми стимулювання інноваційної діяльності вітчизняних торговельних підприємств шляхом надання їм податкових преференцій; підтримувати та розвивати співпрацю і коопераційні відносини торговельних підприємств з виробниками товарів і власниками торгових марок з метою забезпечення зростаючої частки продуктових інновацій; реалізувати низку грантових проектів, спрямованих на підвищення професійно-кваліфікаційного рівня персоналу торговельних підприємств, а також на ініціювання співробітництва представників підприємств в торгівлі та науково-дослідних організацій.

Керівникам торговельних підприємств необхідно працювати над удосконаленням організаційної структури управління та введенням у штат фахівців



Рис. 3. Негативні наслідки недостатньо ефективного регулювання внутрішнього ринку в Україні

(структурних підрозділів) з розвитку інноваційної діяльності; покращенням структури кадрів та збільшенням частки керівників і фахівців з вищою освітою та з досвідом науково-дослідної роботи; ініціюванням створення кластерів за участю підприємств торгівлі, науково-дослідних установ, фінансово-кредитних організацій, інституцій інноваційної інфраструктури; удосконаленням асортиментної структури у напрямі розширення частки інноваційних товарів, а також над посиленням співпраці з виробниками та дистрибуторами інноваційної продукції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Роздрібна торгівля України у 2011 р. [Текст] : стат. збірник / Державна служба статистики України. – К. : Державна служба статистики України, 2012. – 178 с.
2. Наукова та інноваційна діяльність в Україні [Текст] : стат. збірник / Державна служба статистики України. – К. : Державна служба статистики України, 2012. – 305 с.

3. Зянько В. В. Інноваційне підприємництво: сутність, механізми і форми розвитку [Текст] : монографія / В. В. Зянько. – Вінниця : УНІВЕРСУМ-Вінниця, 2008. – 397 с.

4. Геєць В. М. Інноваційні перспективи України [Текст] : монографія / В. М. Геєць, В. П. Семиноженко. – Харків : Константа, 2006. – 272 с.

5. Пріоритети національного економічного розвитку в контексті глобалізаційних викликів [Текст] : монографія / [за ред. В. М. Гейця, А. А. Мазаракі]; Ч. 2. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 273 с.

6. Якубовський М. М. Реструктуризація промисловості як засіб подолання імпортої залежності економіки України / М. М. Якубовський // Національне господарство України: теорія та практика управління : зб. наук. праць. – К. : Ін-т економ. та прогноз. НАН України, 2011. – С. 100-112 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal_soc_gum/NacGosp/index.html.

7. Шумпетер Й. Теорія економічного розвитку: исследование предпринимательской прибыли и цикла конъюнктуры [Текст] : науч. издание / Й. Шумпетер ; [пер. с нем.]. – М. : Прогресс, 1982. – 455 с.

АСОРТИМЕНТНА ПОЛІТИКА НА РОЗДРІБНИХ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті досліджується важливість і необхідність асортиментної політики, а також чинники, які потрібно враховувати при формуванні асортименту товарів в роздрібних торговельних підприємствах.

Ключові слова: асортимент, асортиментна політика, конкуренція, попит, товар, підприємство

Pavlova M.

PRODUCT POLICY IN THE RETAIL TRADE ENTERPRISES

The article examines the importance and necessity of product policy and factors which must be considered when forming the assortment of commodities in retail trade enterprises.

Keywords: assortment, assortment policy, competition, demand, commodity, enterprise

1. Вступ. Комерційний успіх підприємства залежить від знання ринкової ситуації, розуміння потреб споживачів та здатності цього підприємства їх задовольнити, пропонуючи відповідний асортимент товарів. Правильна асортиментна політика підприємства – це основа його стабільності, рентабельності і конкурентоспроможності на ринку. Важливість і необхідність удосконалення теоретичних і практичних аспектів формування асортименту товарів на торговельному підприємстві обумовила актуальність теми цієї статті. Вивченню питань формування асортименту товарів присвячені праці В. В. Зотова [2], Е. В. Одінцової [3], С. В. Сисоєвої [5], В. С. Снегірьової, І. А. Соловйова [4] та ін.

Метою статті є дослідження асортиментної політики і чинників формування асортименту товарів в роздрібних торговельних підприємствах.

2. Виклад основного матеріалу. Асортиментна політика – це комплекс заходів, скерованих на формування асортименту і управління ним. В першу чергу асортиментна політика відповідає на питання: що саме ми продаємо? Які групи товарів представлені в нашому магазині? На якого споживача ми орієнтуємось? У сучасних умовах конкуренції ринок визначає необхідний йому асортимент, тому завданням підприємства є задоволення попиту краще і ефективніше, ніж конкурентами. Формування оптимального товарного асортименту – це один з найважливіших і найдієвіших інструментів підтримки конкурентоспроможності торговельного підприємства, адже саме асортимент відрізняє підприємство від багатьох інших підприємств.

Формування асортименту уособлює процес підбору товарів за видами, моделями, фасонами, розмірами, кольорами, споживчими комплексами та іншими ознаками, відповідно до попиту населення, з метою найбільш повного його задоволення. Ця сукупність товарів дозволяє задовольнити реальні

або прогнозовані потреби населення, забезпечити швидку оборотність товарів і високу прибутковість роботи підприємства.

Товари постійно змінюються, збільшується кількість їх різновидів, з'являються нові вироби. Смаки і вимоги населення до товарів підвищуються. Залишається незмінним лише вимога до торгового асортименту, який має найбільш повно задовольняти потреби споживачів. Щоб постійно забезпечувати дотримання цієї найважливішої умови організації культури торгівлі, необхідно вести кропітку роботу з формування асортименту в роздрібних торговельних підприємствах.

Формування асортименту, як будь-який торгово-технологічний процес, підпадає під вплив ряду факторів. Умовно їх можна розділити на фактори, на які торговельне підприємство не може істотно вплинути, але повинно їх враховувати, і фактори, які повною мірою залежать від самого торговельного об'єкта. До першої групи належать фактори, які не залежать від торгової організації: соціальні, економічні, демографічні, національно-побутові, культурні, релігійні, природно-кліматичні чинники тощо. До другої групи належать фактори, що залежать від самої організації торгівлі: тип і розмір магазину, кваліфікація кадрів, рівень організації комерційної діяльності з формування торгового асортименту, ступінь використання нових технологій, торгових площ, вміння управляти товарними потоками тощо [6].

Також при формуванні асортименту товарів потрібно виходити зі специфіки товарної групи і тих споживчих властивостей, які їй притаманні. Адже споживчі властивості товарів накладають певний відбиток на характер попиту. У зв'язку з цим в кожному магазині є товари, які повинні бути в асортименті постійно тривалий час, і товари або їх різновиди, які можуть бути в продажу періодично. Це забезпечує можливість адаптації асортименту

ту при зміні попиту. Крім того, деякі різновиди можуть зніматися з виробництва і замінюватися іншими. Таким чином, формування асортименту товарів у магазині тісно пов'язано з особливостями попиту та пропозиції товарів і має на меті не тільки найбільш повно задовольнити пред'явлений попит, але й здійснити активний вплив на нього [6].

Правильне формування асортименту передбачає врахування такого чинника, як комплексність попиту на окремі товари і наявність супутніх товарів. Відтак, разом з м'ясом купуються овочі, спеції; з кондитерськими виробами – чай, кава. Формуючи асортимент основних товарів, необхідно підбирати асортимент супутніх, наприклад, до взуття – засоби по догляду за ним, до тканин – нитки, гудзики тощо. Збільшення попиту на основні товари збільшує попит і на супутні.

Важливим фактором, що впливає на формування торгового асортименту магазину вважається товарна пропозиція і ціна товару, які залежать від рівня розвитку виробництва товарів, вибору джерел надходження, каналів просування товарів і цінової стратегії конкурентів. Без врахування рівня розвитку виробництва не можна сформувати і забезпечити стійкість торгового асортименту.

Ціна товару є основним чинником конкуренції й, водночас, відображає якість пропонованих товарів. Тактиці ціноутворення необхідно приділяти якнайпильнішу увагу. Іноді роздрібні торговельні підприємства спеціально занижують ціни на певні товари, навіть у збиток собі, щоб привернути відвідувачів до магазину, створити в ньому рух, або знижують ціни на товари, які повільно продаються. Часом магазини влаштовують розпродажі всіх товарів, що знаходяться на прилавках, проте, дедалі більше підприємств роздрібною торгівлі працюють за принципом “щоденних низьких цін”. Така політика допомагає досягнути зниження витрат на рекламу, отримання великих прибутків, сприяє стабілізації цін, зміцненню іміджу магазину, як чесного та надійного [1].

При формуванні асортименту враховують також фактор взаємозамінності товарів. У випадку відсутності у продажу потрібного продукту або якщо покупець не задоволений якістю запропонованого товару, він, як правило, не відкладає покупку, а шукає йому заміну. Однак, рівень розвитку виробництва і широта пропозиції товарів на ринку забезпечують споживачеві можливість вибору товарів і послуг. У такій ситуації споживач стає більш вимогливим до товарів, рівня торгового обслуговування. Тому періодична відсутність необхідних товарів і послуг може призвести до значних втрат товарообігу і формування негативного іміджу торгового об'єкта.

Працівники торгівлі повинні враховувати такий фактор, як сезонність споживання і виробництва окремих продуктів. Існує ряд товарів сезонного попиту, а також, попит на які, не залежно від сезону і пори року, залишається більш-менш стабільним. При вмілому формуванні асортименту, товари на майбутній сезон завозять за місяць-півтора до його початку, для того, щоб прояв інтенсивності в

попиті не застав торговельні підприємства зненацька. Не менш важливо знати час падіння попиту на окремі товари, у зв'язку із закінченням сезону, і вчасно припинити їх замовлення і постачання. В таких випадках є можливість уникнути утворення понаднормативних запасів.

На формування асортименту товарів у магазинах впливають свята, традиції. Цей фактор по багатьом продовольчим товарам веде не тільки до зростання обсягу попиту, а й до його структурних змін. Наприклад, у періоди свят спостерігається підвищений попит на алкогольні напої, гастрономічні товари, кондитерські вироби, подарунки, святковий одяг тощо.

Все більший вплив на формування асортименту товарів має такий фактор, як мода. На сьогодні вплив моди на смаки, потреби і попит населення нашої країни помітно росте. Відбувається більш швидка, ніж 20 років тому, зміна моди, в наслідок чого прискорюється моральне старіння багатьох товарів, які з цієї причини перестають користуватися попитом. Тому торговельному суб'єкту потрібно постійно оновлювати асортимент товарів, стежити за новинками, які з'являються на ринку, викладати нові товари на вітринах так, щоб покупці не проходили повз них, а зупинялись і купували їх.

Поряд з основними факторами, що впливають на асортиментну політику, є ще декілька загальних тенденцій, які повинні враховуватись при формуванні пропозиції товарів та організації торгового обслуговування для забезпечення конкурентоспроможності торгового підприємства. Такими тенденціями вважаються:

- зростання рівня доходів населення, що спонукає торговельні підприємства створювати торгові відділи у різних цінових сегментах, наявності на підприємстві широкого асортименту товарів у різних цінових групах; зростання уваги до продуктів класу “преміум”, дешевих товарів, ексклюзивних товарів, виготовлених під замовлення окремого клієнта;

- орієнтація на раціональне витрачання вільного часу робить актуальним ширше представлення в асортименті торговельних підприємств продуктів швидкого приготування, готової їжі, непродовольчих товарів одноразового використання тощо;

- незважаючи на широкий асортимент і привабливі упаковки товарів, коли йдеться про харчові продукти – покупці дедалі більше відчують невпевненість щодо оздоровчих та смакових властивостей. Підвищена увага до здоров'я, популяризація здорового способу життя вимагають наявності в асортименті товарів дієтичного та оздоровчого призначення, зі зниженим вмістом жиру, солі, цукру, підвищеним вмістом вітамінів, мінералів, кальцію; екологічних миючих та відбілюючих засобів, товарів побутової хімії без вмісту сульфату натрію; білизни та одягу з природної сировини тощо;

- бурхливий розвиток науки і техніки докорінно змінили не тільки продуктивні сили, а й саме життя. Існуючі товари “морально” застарівають завдовго до їх фізичного зносу. Технічно нові продук-

ти не тільки відрізняються від своїх попередників, але й переважають їх. А сучасний споживач змінюється і розвивається, можливо, швидше, ніж будь-коли раніше і, щоб його зацікавити, в асортименті повинні бути товари, які відповідають сучасному науково-технічному рівню.

3. Висновки. В умовах жорсткої конкуренції, коли на ринку існує чимало роздрібних торговців, асортиментна політика посідає важливе місце в роботі роздрібних торговельних підприємств. Процес формування торгового асортименту перебуває під впливом низки факторів. Знання та використання їх дає можливість краще використовувати товарні ресурси, повніше задовольняти купівельний попит і, в кінцевому результаті, отримати прибуток.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Белявцев М. І. Інфраструктура товарного ринку [Текст] : підручник / М. І. Белявцев, Л. В. Шестопалова. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 416 с.

2. Зотов В. В. Ассортиментная политика фирмы [Текст] : науч. издание / В. В. Зотов. – М. : Московская финансово-промышленная академия, 2005. – 69 с.

3. Одинцова Е. В. Формирование ассортиментной политики / Е. В. Одинцова // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.marketing.spb.ru.

4. Соловйов І. А. Асортиментна політика підприємств роздрібної торгівлі / І. А. Соловйов, А. В. Самчук, І. В. Цимбалюк // Маркетинг в Україні. – 2004. – № 2. – С. 17-20.

5. Сысоева С. В. Управление ассортиментом в рознице [Текст] : практ. пособ. / С. В. Сысоева, Е. А. Бузукова. – СПб. : Питер, 2013. – 288 с.

6. Принципы формирования ассортимента товаров // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://kommercheskaya-deyatelnost.ru/roznichnaya-torgovlya/principy-formirovaniya-assortimenta-tovarov.html>.

7. Совершенствование товарного ассортимента в магазине // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.znaytovar.ru/s/Sovershenstvovanie-tovarnogo-as.html>.

ІНТЕГРАЦІЙНІ ФОРМИ БІЗНЕС-СТРУКТУР ТА ЇХ ЕФЕКТИВНЕ ФУНКЦІОНУВАННЯ

Досліджено теоретичні основи ефективності функціонування інтегрованих бізнес-структур. Обґрунтовано переваги функціонування сучасних інтеграцій та охарактеризовано їх моделі. Визначено види і фактори, які впливають на функціонування бізнес-структур. Запропоновано оцінку ефективності функціонування інтегрованої структури, при якій розглядається п'ять основних видів процесів.

Ключові слова: інтеграція, бізнес-структури, форми, фактори, економічна ефективність

Kutsyk V., Hatala O.

INTEGRATION FORMS OF BUSINESS-ORGANIZATIONS AND THEIR EFFECTIVE FUNCTIONING

The theoretical principles of the efficiency of integrated business-organizations' functioning are studied. The advantages of the functioning of modern integrations are grounded and their models are characterized. The types and factors that affect business organizations' functioning are defined. The assessment of the efficiency of integrated business-organizations' functioning, in which there are five main process types, is considered.

Keywords: integration, business-organization, forms, factors, economic efficiency

1. Вступ

В економічно розвинених країнах великі інтегровані структури формують вектор розвитку економіки і є основою підтримки стабільності виробництва. Інтеграційні процеси стають дедалі більше значущими і в вітчизняній економіці. Важливими причинами становлення подібних структур у реальному секторі економіки держави є створення сприятливих умов здійснення економічної діяльності, можливість посилення конкурентних позицій та контролю над економічною ситуацією.

Діяльність інтегрованих структур в економіці неодноразово була в центрі уваги вітчизняних і закордонних вчених. Вивченням особливостей їх функціонування, розробкою організаційно-економічних механізмів управління, обґрунтуванням шляхів забезпечення ефективної взаємодії окремих елементів займались: В. Л. Дикань, Г. О. Пасічник, А. І. Пушкар, О. М. Тищенко, Л. І. Федулова [1-5] та ін. Враховуючи те, що інтегровані бізнес-структури уособлюють складні корпоративні утворення, із різнорідними бізнес-одинацями, складним питанням є належна оцінка економічної ефективності подібних структур і виявлення чинників, які впливають на їх ефективне функціонування.

Мета статті – дослідження теоретичних основ економічної ефективності функціонування інтегрованих бізнес-структур і вивчення факторів внутрішнього та зовнішнього середовища, що впливають на їх економічну ефективність.

2. Теоретичні основи функціонування інтегрованих бізнес-структур

Формування життєздатних економічних структур, що забезпечують ефективне функціонування економіки, вкрай важливо для подальшого розвитку економічної системи і соціально-економічних зв'язків. Форми таких структур можуть бути дуже різні, але сьогодні їх сутність зводиться, головним чином, до інтеграції і партнерства [6].

“Інтеграція” (від лат. *integratio* – відновлення, заповнення; від *integres* – цілий) – стан зв'язаності окремих частин, що диференціюються, і функцій системи в ціле, а також процес, що веде до такого стану. Партнерство – форма співпраці компаній, не закріплена в установчих документах, а підтримувана фактично на основі угоди про корпоративне партнерство.

Основною метою інтеграційних процесів у промисловості є об'єднання фінансових, виробничих, інтелектуальних та інших ресурсів підприємств для підвищення ефективності підприємницької діяльності, забезпечення гарантованих умов поставок сировини і збуту продукції, збільшення прибутку та віддачі від інвестицій, зниження витрат, зростання завантаження обладнання, компенсації бізнес-ризиків, підвищення технологічного рівня і, як наслідок, посилення своїх конкурентних позицій на ринку.

Інтеграція характеризується тісним співробітництвом і кооперацією підприємств аж до об'єднання економічних суб'єктів. Цей процес може мати місце на рівні регіонів, галузей, міжгалузевих об'єднань, в національних масштабах і за їх межами.

До основних переваг інтеграції належать розширені можливості економії, які полягають в наступному: економія на операційних витратах за рахунок об'єднання служб маркетингу, обліку, збуту; економія за рахунок ефекту масштабу; економія за рахунок створення нової, більш ефективної системи управління, що використовує інноваційні технології; доступність фінансових ресурсів, економія за рахунок зміни джерел фінансування, вартості фінансування та інших вигод.

Проте, крім переваг, в обов'язковому порядку повинні враховуватися і ряд недоліків, які має інтеграція, а саме: існуюча тенденція до зростання пропорції постійних витрат; ризик проходження межі оптимального розміру бізнесу, за яким слідує не зростання ефективності, а її зниження; ризик втрати гнучкості та динамізму при зміні технології і попиту; управлінські ризики і бюрократизація, до яких може призвести ускладнення структури управління.

Розрізняють такі види інтеграції: вертикальну та горизонтальну, пряму і зворотну, прогресивну та регресивну, а також змішані форми інтеграції, які поєднують в собі як горизонтальну, так і вертикальну інтеграції одночасно.

Існує декілька моделей інтеграції: комерційна угода, при якій інтеграція мінімальна не бере участі в капіталі компанії або обміні акціями. Така модель найбільш поширена в країнах з високим економічним ризиком; спільне підприємство (СП), коли партнерами створюється абсолютно нова організація, яка дозволяє розділити витрати та знизити ризик; пряма купівля, часто із зовнішнім фінансуванням; перехресне володіння акціями за допомогою обміну; злиття, у тому числі у формі фінансово-промислових груп (ФПГ); структура фінансового холдингу.

У світовій практиці склалися різноманітні типи інтеграції фірм, що розрізняються, залежно від цілей співпраці, характеру господарських відносин між їх учасниками, ступеня самостійності підприємств, які входять до об'єднання. Це стратегічні альянси, консорціуми, картелі, синдикати, пули, асоціації, конгломерати, трести, концерни, промислові холдинги, фінансово-промислові групи тощо. Прагнення знайти баланс між перевагами централізації і децентралізації управління та відповідальності при об'єднанні компаній призводить до вибору таких організаційних форм інтеграції, які займають проміжне місце між повністю централізованою корпоративною структурою і співробітництвом у суто ринковому середовищі.

Розвиток інтеграційної взаємодії господарюючих суб'єктів обумовлено декількома чинниками. По-перше, трансформаційними процесами, що відбуваються у вітчизняній економіці та які змінили умови господарювання. Це пов'язано з розвитком нових галузей виробництва, збільшенням диференціації та інтеграції окремих виробництв, поглибленням міжнародного поділу праці, необхідністю становлення постіндустріального та інформаційного суспільства тощо. Ці чинники призвели до на-

ростаючого ускладнення структурних складових економіки, включно з не просто збільшенням кількості її елементів, але й змінами якісних параметрів останніх і ускладненням умов, систем і механізмів їх взаємодії у формі інтеграції на різних рівнях економічної системи. По-друге, історичною еволюцією форм організації виробництва, яка призвела до виникнення інтегрованих структур нового типу – мережових корпорацій, кластерів та інших структур інституційного типу [6].

Взаємодія господарюючих суб'єктів є інтеграційною, якщо: відбувається між двома і більше суб'єктами у певних інституційних рамках, які задають засоби, механізми і структури економічної взаємодії; заснована на єдності цілей, інтересів та економічної політики суб'єктів; передбачає узгодженість дій і відсутність суперництва; формує стійкі зв'язки, засновані на ієрархії (підпорядкуванні) або рівноправності суб'єктів; призводить до формування нового суб'єкта, який функціонує як єдиний комплекс інтегрованої структури.

Отже, інтегрована бізнес-структура – сукупність неоднорідних за складом економічних одиниць, які мають свої особливості, та повні зв'язки, що є важливою складовою зворотного впливу один на одного.

3. Характеристика факторів, які впливають на функціонування бізнес-структур

На ефективне функціонування інтегрованих структур впливають чимало факторів. Для їх визначення одним з головних завдань є виділення внутрішнього (мікроекономічного) і зовнішнього (макроекономічного) середовища функціонування суб'єктів господарювання в умовах інтеграції.

Інтегрована структура, як і будь-який господарюючий суб'єкт, знаходиться і функціонує у зовнішньому макроекономічному середовищі. При цьому така структура відрізняється тим, що безліч складових її елементів є окремими суб'єктами господарювання, в яких існує власне безпосереднє оточення. У той же час одиниці інтегрованої структури можуть замінити один одному окремі елементи безпосереднього оточення. Чимало факторів, що визначають ефективність інтегрованої бізнес-структури, можуть бути зовнішніми для окремого господарюючого суб'єкта, що входить до її складу, однак в умовах інтеграції є одночасно внутрішніми для інтегрованої структури в цілому, і провести межу між ними іноді доволі складно.

Доцільним відносити до внутрішніх чинників ті, які обумовлюють ефективність інтегрованої структури, виходячи з власного потенціалу суб'єкта господарювання. А до зовнішніх слід відносити фактори макроекономічного середовища інтегрованої структури, а також мезоекономічного середовища і безпосереднього оточення самої інтегрованої структури.

Зовнішніми факторами ефективності інтегрованої структури є такі: макроекономічні (рівень загальноекономічної стабільності; інфляційні процеси; рівень зайнятості тощо); ринкові (коливання попиту на продукцію; доступність ресурсів; рівень

конкуренції; життєвий цикл галузі та продукту тощо); інституційні (розвиненість інститутів державного регулювання; ефективність інститутів ринку праці; стабільність і зрозумілість податкової системи; розвиненість фондового ринку тощо); політичні (лояльність держави до бізнесу та можливості державної підтримки; зовнішньоекономічне співробітництво держави; податкова політика тощо); технологічні (державне регулювання та стимулювання у сфері НДДКР та інновацій; розвиненість і доступність сучасних технологій тощо).

До внутрішніх факторів, які впливають на ефективність функціонування інтеграційної структури, можна віднести: управлінські (якість корпоративного управління; кваліфікація управлінського персоналу тощо); виробничі (ефект масштабу; ритмічність поставок виробничих запасів; структура та специфіка витрат виробництва; розвиненість логістичної мережі тощо); техніко-економічні (технологічні умови виробництва; специфічність активів; ритмічність відтворювальних процесів тощо); фінансово-інвестиційні (доступність і вартість фінансових ресурсів; можливості податкової оптимізації; можливість реструктуризації фінансових потоків; можливість залучення відносно дешевих фінансових ресурсів тощо); економіко-географічні (масштаби і ступінь концентрації та локалізації виробництва; доступність транспортних мереж тощо).

Для оцінки ефективності функціонування інтегрованої структури доцільно розглянути п'ять основних видів процесів: матеріальні процеси, пов'язані з придбанням (власним виготовленням), використанням сировини і матеріалів у виробництві готової продукції, а також з реалізацією готової продукції; технічні процеси, пов'язані з придбанням і використанням об'єктів основних засобів у процесі виробничо-господарської діяльності; фінансові процеси, пов'язані із залученням, розподілом і використанням фінансових ресурсів інтегрованої структури при здійсненні фінансово-господарської діяльності; інвестиційні процеси, пов'язані із залученням і використанням ресурсів для фінансування інвестиційних проектів і програм, що реалізуються інтегрованою структурою; процеси управління, пов'язані зі здійсненням впливу суб'єкта управління на об'єкти управління окремих бізнес-одиниць в межах інтегрованої структури.

Ефективність взаємодій між структурними елементами інтегрованої структури можна представити як функціональну залежність між ефективністю діяльності бізнес-одиниць в рамках окремих процесів інтегрованої структури та ступенем впливу взаємодіючого підприємства на діяльність даного господарюючого суб'єкта в межах відповідних процесів інтегрованої структури:

$$E_{KB} = f(E_{BO}, CB),$$

де E_{KB} – ефективність внутрішньокорпоративних взаємодій;

E_{BO} – ефективність бізнес-одиниці в рамках окремих процесів інтегрованої структури;

CB – ступінь впливу взаємодіючої господарської одиниці на діяльність даного господарюючого суб'єкта в рамках відповідного процесу;

f – функціональна залежність, що характеризує вплив E_{BO} і CB на результуючий показник E_{KB} .

Сукупність взаємодій суб'єктів господарювання у межах інтегрованої структури доцільно представити у вигляді матриці суміжності, в якій кожен елемент є силою впливу господарюючого суб'єкта на діяльність взаємодіючих бізнес-одиниць в рамках окремих процесів інтегрованої структури.

Ефективність інтегрованої структури в цілому може бути розрахована як середня величина ефективності за здійснюваними в ній процесам. При цьому загальна ефективність бізнес-одиниць в рамках окремих процесів інтегрованої структури уособлює сумарну оцінку власної ефективності та ефективності внутрішньокорпоративних взаємодій в рамках відповідних процесів.

4. Висновки

Створення інтегрованих бізнес-структур в економіці України дають підстави сформулювати загальнотеоретичні основи їх функціонування. Оцінка економічної ефективності функціонування інтегрованих бізнес-структур багато в чому пов'язана з врахуванням різноманітних внутрішньокорпоративних зв'язків, які впливають як на функціонування окремих господарюючих суб'єктів, що входять до складу компанії, так і на загальну ефективність бізнес-одиниць в рамках окремих процесів інтегрованої структури.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Дикань В. Л. Финансово-промышленные группы в Украине [Текст] : монографія / В. Л. Дикань, И. В. Чернобровка. – Х. : Основа, 1997. – С. 140-141.
2. Пасічник Г. О. Перспективи розвитку інтегрованих корпоративних структур [Текст] / Г. О. Пасічник // Фінанси України. – 2002. – № 12 – С. 123-131.
3. Пушкарь А. И. Стратегические группы предприятий: концепция, методология, управление [Текст] : науч. издание / А. И. Пушкарь, Ю. Е. Жуков, А. А. Пилипенко. – Х. : Кроссрод, 2006. – 440 с.
4. Тищенко О. М. Кластери як вектор розвитку економіки: організація, сутність і концепції [Текст] / О. М. Тищенко // Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2010. – № 21. – С. 74-80.
5. Федуллова Л. І. Інтеграційні процеси корпоративних структур: можливості для інноваційного розвитку економіки України [Текст] / Л. І. Федуллова // Економіка і прогнозування. – 2007. – № 3 – С. 9-31.
6. Егорова А. В. Институциональные основы интеграционного взаимодействия субъектов хозяйствования [Текст] : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.01 – экономическая теория / А. В. Егорова. – Саратов. – 2008. – 23 с.
7. Пилипенко А. А. Конкуренстратегія й формування системи стратегічного управління розвитком інтегрованої структури бізнесу [Текст] / А. А. Пилипенко // Коммунальное хозяйство городов : научно-технический сборник. – 2013. – № 82. – С. 84-91.

УПРАВЛІНСЬКІ ТЕХНОЛОГІЇ ВПРОВАДЖЕННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЛОГІСТИКИ З УРАХУВАННЯМ ОСОБЛИВОСТЕЙ ЛОГІСТИЧНОГО ЛАНЦЮГА

Виокремлено найбільш цінні елементи управління інтеграцією суб'єктів господарювання з урахуванням особливостей логістичного ланцюга; сформульовано етапи виокремлення й реалізації стадій інтеграційного процесу в певній логічній послідовності; аргументовано необхідність інтеграції управління як цілісної соціально-економічної системи.

Ключові слова: інтеграція, логістичний ланцюг, інтегрована логістична система, ланцюг поставок, логістична функція

Skochilyas S.

ADMINISTRATIVE TECHNOLOGIES OF INTEGRATED LOGISTICS INTRODUCTION CONSIDERING LOGISTIC CHAIN FEATURES

The most valuable elements of integration management of business entities taking into account logistic chain features are distinguished. The author determines the selection and realization stages of integration process in a certain logical order. The necessity of management integration as an integral social and economic system is grounded.

Keywords: integration, logistic chain, integrated logistic system, chain of deliveries, logistic function

1. Вступ

Ведення бізнесу, ґрунтуючись на принципах орієнтованості на клієнта й кооперації, спричиняє необхідність реінжинірингу бізнес-процесів і моделей планування й управління підприємством, а також впровадження відповідних інформаційних технологій. Сьогодні, коли на ринках конкурують вже не окремі підприємства, а логістичні ланцюги, об'єктом управління стають не окремі функції логістики й виробничого менеджменту зокрема, а логістичний ланцюг (ланцюг створення вартості) в цілому. Участь підприємства в логістичному ланцюзі є не просто ефективним, але навіть ключовим фактором конкурентоспроможності на сучасних і майбутніх ринках. Ринок логістичних послуг неухильно розвивається. Для оптимізації основних логістичних процесів компанії впроваджують методи інтегрованого логістичного менеджменту.

Інтегрована логістика охоплює і поєднує в єдиний процес такі види діяльності, як: інформаційний обмін, транспортування, управління запасами, складським господарством, вантажопереробкою та упакуванням. Вона базується на системному підході, що охоплює всі види діяльності, пов'язані з плануванням і управлінням потоковими господарсько-економічними процесами, які протікають на підприємстві або в зовнішньому логістичному ланцюгу. При цьому питання взаємодії між відправниками вантажу і вантажоодержувачами, логістичними операторами, підприємствами-споживачами сервісних послуг розглядаються в контексті створення загальних ресурсів логістики, ефективного і результативного їх використання [5].

Проблеми інтеграції суб'єктів господарювання

у процесі реалізації їх завдань широко висвітлюються в економічній літературі. Зокрема, питанням теорії та практики підвищення ефективності функціонування підприємств на засадах логістики присвячені праці вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: О. Бакаєва [1], Є. Крикавського [4], А. Кальченко, М. Окландера, М. Денисенко, В. Сергєєва, Дж. Стока, Д. Ламберта, Дж. Шапиро, Д. Бауерсокса [2], Д. Клосса, А. Стерлігової [8], Д. Уотерса [10] та ін.

Мета статті – систематизація й категоріювання концептуальних підходів до визначення інтеграції та виокремлення найбільш цінних елементів, узагальнення яких дозволить сформувати належний теоретико-методологічний базис управління інтеграцією суб'єктів господарювання з урахуванням особливостей логістичного ланцюга.

2. Сутнісні характеристики інтеграційного процесу

В основу виокремлення характерних ознак інтеграції суб'єктів господарювання з урахуванням особливостей логістичного ланцюга доцільно покласти семантичний аналіз категорії "інтеграція", яка, з точки зору теорії систем, визначається як внутрішня єдність системи чи механізм об'єднання й пов'язаності її елементів [9, с. 37, с. 64] та означає стан зв'язаності окремих диференційованих частин. На думку А. А. Пилипенка, сутність будь-якої форми інтеграції полягає в обмеженні свободи дій підприємств, через делегування ними частини своїх функцій і прав інтегрованої системній організації [7]. При цьому інтеграцію пропонується розглядати не лише як просте об'єднання декількох суб'єктів, але

й як об'єднання господарських, економічних та інституціональних властивостей цих суб'єктів. З дещо іншої точки зору, інтеграцію можна розуміти як процес руху й розвитку певної системи, у якій зростає число та інтенсивність взаємодії елементів, зменшується їх відносна самостійність по відношенню один до одного.

Як зазначає Є. В. Крикавський, “у певному гіпотетичному вимірі спеціалізація і масовість вичерпують себе як потенційні резерви отримання додаткового ефекту. Тому необхідною стає інтеграція на якісно нових рівнях управління, що не є протилежним спеціалізації як деспеціалізація, а власне інтеграція в нових площинах, сферах тощо. Завдяки такій інтеграції формуються “цільові” системи вищого порядку, порівняно з інтегрованими частинами, і це створює можливість отримати додатковий ефект, джерелом якого і є власне інтеграція” [4, с. 181].

Зарубіжні автори Д. Бауерсокс, Д. Клосс впевнені у тому, що інтеграція системи забезпечує значно більші результати діяльності, ніж результати управління окремими функціями, та складає основовизначальну парадигму логістики [2].

Такої ж думки дотримується Д. Уотерс, який вважає, що фрагментарна логістика породжує певні недоліки, зокрема, спричиняє: конфліктні ситуації, дублювання функцій та зниження продуктивності; погіршення комунікації та координації між окремими підрозділами, які виконують логістичні функції; неоптимальні запаси буферного і страхового призначення та труднощі при плануванні; невизначеність впродовж ланцюга постачання, що призводить до зниження ефективності, високих витрат та погіршення обслуговування споживачів. Уникнути цих проблем можна за умови розгляду логістики як єдиної функції, що відповідає за всі види зберігання та переміщення матеріалів, вирішує проблеми в інтересах усієї організації, намагаючись досягти максимальної загальної вигоди. На думку Д. Уотерс, добре спроектована, інтегрована логістична система – життєво необхідна умова для досягнення комерційного успіху [10, с. 64-65].

3. Етапи виокремлення і реалізації стадій інтеграційного процесу

Враховуючи розглянуті ознаки інтеграційного процесу, можна сформулювати етапи виокремлення та реалізації стадій інтеграційного процесу в певній логічній послідовності, починаючи з фрагментарного та закінчуючи інтегрованим об'єктом управління. Є. В. Крикавський виокремлює етапи розвитку логістичного управління у взаємозв'язку з цілями та масштабами об'єкта управління [4, с. 20]. В табл. 1 запропоновано етапи розвитку логістичного управління.

Перший етап стосується прийняття та реалізації логістичних рішень, що обмежуються окремими фрагментами логістичної діяльності на підприємстві, насамперед, сферою запасів. Мінімізацію витрат запасів логічно завершити впровадженням крайньої концепції управління запасами – їх усуненням. Концепція безпечного виробництва найбільш повно реалізується в принципі ЛТ (“точно, своєчасно”).

Другий етап – інтеграція логістичного управління на рівні підприємства – передбачає інтеграцію функцій і процесів сфер постачання, виробництва та збуту. Це означає розгляд логістики як функціональної сфери діяльності підприємства, для якої також є характерним і необхідним формування: логістичних цілей підприємства; логістичної стратегії підприємства; концепції логістичних рішень; прийняття та організація виконання управлінських рішень з логістичного управління; оцінки та контролю результатів логістичної діяльності.

Третій етап – етап інтеграції в логістичному ланцюгу поставок, відбувається шляхом вертикальної інтеграції постачальників, виробників і дистриб'юторів. Маючи на меті отримання стратегічного ефекту від такого інтегрованого логістичного управління ланцюгом поставок, радикальної зміни вимагають базові принципи управління, серед яких – перехід від функції до процесу; від прибутку до прибутковості; від продукту до клієнта; від трансакції до зв'язків; від запасів до інформації.

Четвертим етапом найвищої інтеграції є формування системи логістично зорієнтованого управління організацією, логістичною кооперацією організацій, інтегрованим ланцюгом поставок. Йдеться

Таблиця 1

Етапи розвитку логістичного управління [4, с. 19]

Сутність етапу	Цілі	Дії/системи
1. Фрагментарний, у межах підприємства	1.1. Мінімізація запасів у постачанні, у збуті. 1.2. Елімінація запасів у постачанні та збуті.	DRP, MRP ЛТ
2. Інтегрований на рівні підприємства	2.1. Оптимізація запасів на підприємстві	ЛІТ+ DRPII Інтегроване управління запасами підприємства
3. Інтегрований на рівні ланцюга поставок	3.1. Мінімізація рівня запасів. 3.2. Максимізація рівня обслуговування споживача.	Управління запасами в ланцюгу поставок. Управління часом виконання замовлення QR, ECR
4. Логістично зорієнтоване управління підприємством	4.1. Формування конкурентних переваг. 4.2. Підвищення прибутковості капіталу. 4.3. Формування економічного потенціалу.	Стратегічне та операційне логістичне управління

про ототожнення системи управління з системою логістичного управління як такою, в якій принципи, концепція, стратегія логістики виконують функції генеральних (корпоративних), а організаційна одиниця логістики є головним структурним підрозділом у системі управління.

Ідея інтегрованої логістики ґрунтується на тому, що підприємства, які є складовими ланцюга постачання, чітко розуміють необхідність підпорядкування своєї діяльності одній меті – роботі на загальний кінцевий результат, пов'язаний із задоволенням виявленої потреби. На практиці інтегрувати всю логістику в рамках підприємства доволі складно. У внутрішньофірмовому ланцюзі постачань виконується безліч різних видів діяльності, різноманітних типів операцій, що використовують різні системи і розосереджені в географічному просторі. Рішенням може стати поступова інтеграція, яка приходить з часом. Необхідність інтеграції управління закладена в самій природі логістичного ланцюга як цілісної соціально-економічної системи, а саме: у найтісніших взаємозв'язках, взаємовпливі та взаємозумовленості всіх бізнес-процесів, реалізованих у складних виробничо-логістичних системах.

На базі обґрунтованої концепції логістизації економіки України В. Я. Омельченко [6] пропонує модель створення інтегрованих логістичних систем (ІЛС) на рівні найбільших національних експортно-орієнтованих корпорацій. Модель функціонування інтегрованої логістичної системи з управління ланцюгами поставок запропонована на рис. 1 [6, с. 29]. Зокрема, моделювання адаптивної системи збутової діяльності підприємства, а також розподілу готової продукції за збутовою мережею, що дозволить вирішувати завдання оптимізації структури виробництва, розподілу та руху потоків продукції всіма складними ланцюгами поставок.

Така модель дозволить дійти висновку, що очікуваний результат від створення ІЛС полягає у: формуванні умов щодо чіткої реалізації системи “точно в строк” під часові переваги споживачів (термін виконання замовлень, своєчасність постачання, швидкість реагування на зміни попиту, час простою покупців у черзі тощо); створенні єдиної системи руху потоків ресурсів: закупівля (інформація, фінансування) – виробництво (інформація, фінансування) – збут (інформація, фінансування); спрощенні та удосконаленні збутової продукції (покращення процесу планування збутової діяльності, оптимізація шляху проходження та обробки замовлень); підвищенні надійності, ефективності та швидкості взаємодії з партнерами щодо збутової продукції (формування системи дистрибуції, вирішення проб-

леми аутсорсингу/інсорсингу); створенні системи електронної логістики (поетапне впровадження ІТ-технологій у системах закупівлі та збутової продукції); створенні організаційних техніко-технологічних умов удосконалення виконання логістичних операцій (транспортування, митне очищення, укріплення вантажних місць при перевезенні за умовами пакетизації, будівництво механізованих складських терміналів) [6, с. 28].

4. Висновки

Логістику бізнес організації можна розглядати як інтегрований процес щодо забезпечення створення споживної вартості з найменшими витратами, оскільки найкращих результатів у бізнесі досягають ті підприємства, які використовують принципи інтегрованої логістичної концепції. Завдяки взаємозв'язку між маркетингом, виробництвом та логістикою, підприємство генерує складову синергетичного ефекту, що має безпосередній вплив на підвищення його конкурентоспроможності.

Принципи інтегрованої логістики підвищують ефективність функціонування підприємства і зміцнюють його конкурентні позиції завдяки скороченню тривалості циклу обслуговування, що підвищує реакцію на зміни у зовнішньому середовищі, стабілізації взаємовідносин з постачальниками, скороченні кількості втрачених продаж, зниженні транзакційних витрат на всіх етапах товароруку.

Одним з основних завдань підприємства є координація взаємодії не тільки його окремих підрозділів, які виконують логістичні функції, але й партнерських організацій (постачальники, транспортні перевезення, посередники-оптовики), що зумовлює виникнення і функціонування інтегрованих логістичних структур.

Розвиток інтеграційних форм функціонування, які виникають на договірній або акціонерній основі, охоплюючи окремі або більшість послуг, що надаються посередниками, є важливим моментом подальшого розвитку інтегрованих структур. Інтеграційні форми і методи останнім часом широко розвиваються і виявляються у контрактних зв'язках промислових підприємств з незалежними торговельними посередниками, створенні асоціацій споживачів і виробників, господарчих зв'язках, структуризації горизонтальних зв'язків посередницьких організацій. Тому зниження логістичних витрат, вартості обробки запасів та управлінських витрат можливе завдяки перспективному розвитку інтеграційних зв'язків споживачів і виробників на основі створення промислових мереж.

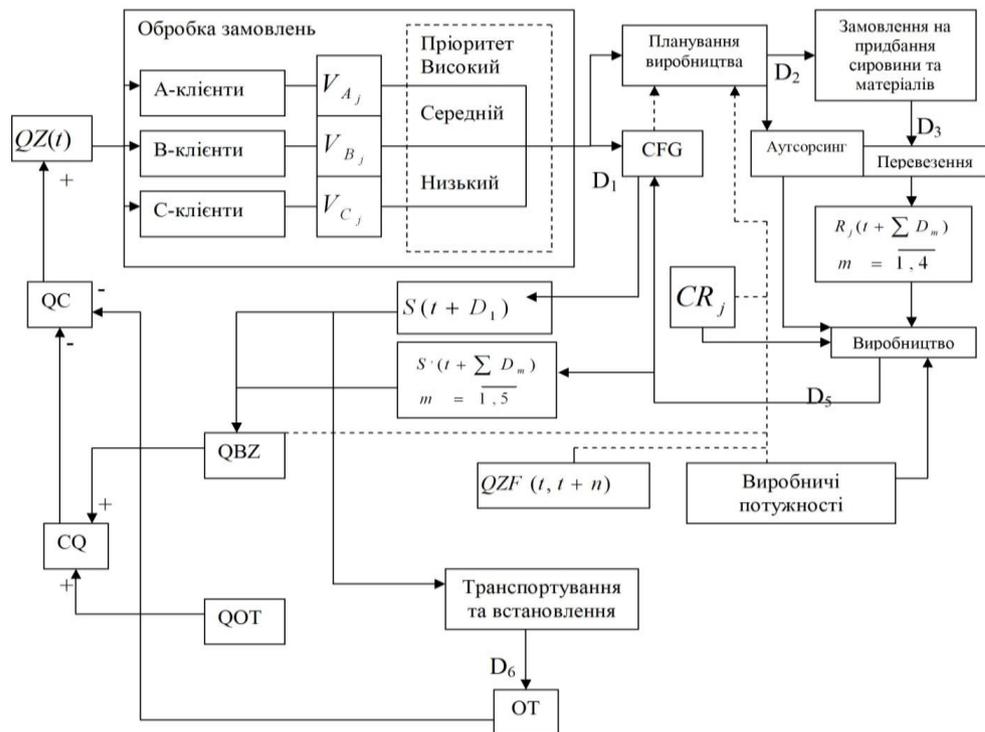


Рис. 1. Модель функціонування інтегрованої логістичної системи з управління ланцюгами поставок [6, с. 29]

Де: QC – кількість клієнтів, які купують продукцію даного підприємства;

QZ(t) – кількість замовлень, які надходять від клієнтів на підприємство;

QZF (t, t+n) – очікуваний обсяг попиту на продукцію за прогностичний період n;

V_i – кількість продукції, яку необхідно виробити, відповідно до замовлення, яке надійшло від i-го клієнта;

D_i – лаг для виконання відзначеної перед ним функції;

CFG – кількість готової продукції на складі;

R_j – кількість поставленого постачальниками на підприємство j-го ресурсу;

CR_j – значення обсягу запасів j-го ресурсу, що є на складі сировини і матеріалів;

S – кількість виконаних замовлень внаслідок продажу товарів зі складів готової продукції;

S' – кількість виконаних замовлень внаслідок продажу товарів, що пройшли повний виробничий цикл (продаж “з коліс”);

QBZ – кількість невиконаних підприємством замовлень;

CQ – кількість відмов клієнтів від поданих раніше замовлень;

QOTi – час простою i-го клієнта в черзі;

OTi – строк виконання замовлення i-го клієнта.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бакаєв О. О. Теоретичні засади логістики [Текст] : підручник / О. О. Бакаєв, О. П. Кутах, Л. А. Пономаренко. – [У 2-х т. ; Т. 1]. – К. : Київський ун-т економ. і технол. транспорту, 2003. – 430 с.

2. Бауэрске Д. Логистика: интегрированная цепь поставок [Текст] : науч. изд. / Д. Бауэрске, Д. Клосс ; [2-е изд. дораб.] ; [пер. с англ.]. – М. : Олимп-Бизнес, 2005. – 640 с.

3. Крикавський Є. В. Інновації в концепції логістики / Є. В. Крикавський // Логистика : Проблемы и решения. – 2006. – № 1 (2). – С. 20-28.

4. Крикавський Є. В. Логістика. Основи теорії [Текст] : підручник / Є. В. Крикавський. – Львів : Інтеллект-Захід, 2006. – 456 с.

5. Миротин Л. Б. Интегрированная логистика накопительно-распределительных комплексов (склады, транспортные узлы, терминалы) [Текст] : учеб. /

[под общ. ред. Л. Б. Миротина]. – М. : Экзамен, 2003. – с. 10.

6. Омельченко В. Я. Логістична стратегія розвитку світової економіки в умовах глобалізації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.02 / В. Я. Омельченко. – Донецьк, 2009 – 41 с.

7. Пилипенко А. А. Стратегічна інтеграція підприємств: механізм управління та моделювання розвитку [Текст] : монографія / А. А. Пилипенко. – Х. : ІНЖЕК, 2008. – 408 с.

8. Стерлигова А. Н. Управление запасами в цепях поставок [Текст] : учебник / А. Н. Стерлигова. – М. : ИНФРА-М, 2013. – 430 с.

9. Сурмин Ю. П. Теория систем и системный анализ [Текст] : учеб. пособие / Ю. П. Сурмин. – К. : МАУП, 2003. – 368 с.

10. Уотерс Д. Логистика. Управление цепью поставок [Текст] : пособие / Д. Уотерс ; [пер. с англ.] – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 503 с.

ПЕРСПЕКТИВА ВИКОРИСТАННЯ СИСТЕМ УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ ПІДПРИЄМСТВ ЗА ПРОЕКТНИМ ПІДХОДОМ

Досліджено використання систем управління ресурсами підприємств як ефективних складових бізнес-процесів, а також підходи до впровадження і використання сучасних ERP-систем у практику діяльності вітчизняних підприємств з метою підвищення ефективності їх діяльності.

Ключові слова: IT, ERP-система, IT-проект, ERP-проект

Semenyuk A.

ADVANTAGES OF THE USE OF ENTERPRISE RESOURCES MANAGEMENT SYSTEMS IN ENTERPRISE PROJECTS

The role of enterprise resource management systems as the effective elements of the business processes is analyzed as well as approaches to implementing and using the modern ERP-systems in the functioning of the national enterprises to increase the effectiveness of their operational activities.

Keywords: IT, ERP-systems, IT-project, ERP- project

1. Вступ

Світова практика засвідчує, що використання проектного підходу до управління ресурсами підприємства є пріоритетним напрямком забезпечення його конкурентоздатності. Емпіричний досвід фахівців та аналітиків підтверджує ефективність симбіозу інформаційних технологій (IT) та методів управління проектами, що забезпечується реалізацією проектів запровадження систем управління ресурсами підприємств (ERP-проектів) як різновиду IT-проектів.

Теоретичні і практичні питання, пов'язані з роботою ERP-проектів, були висвітлені у роботах західних, російських та українських учених (Д. О'Лірі, Т. Мейора, И. Стікула, А. Коберна, Д. Брендона, С. Гарвуда, Р. Якобса, Д. Вайборка, Д. Гаврилова, А. Рибнікова, І. Височин, К. Скріпкіна, А. Терехова, В. Мещерякова, М. Чайковської, В. Лисака, Л. Ноздріної). Проте дослідження бізнес-перспективи IT в сучасних умовах несе більш агресивний і концептуальний характер. Саме тому практичні технологічні проблеми синхронізації бізнесу та IT залишаються актуальними. Адже впровадження ERP - системи для підприємства не можна розглядати лише як IT-проект. Це також бізнес-проект, що впливає на діяльність компанії протягом багатьох років [1, с. 5].

Мета статті – висвітлення актуальності питань відносно впровадження в управлінську практику інформаційних технологій, у відповідності до потреб українського бізнесу, а саме систем класу ERP. Системи такого класу значною мірою збільшують частку цінності IT на підприємстві, та входять до проекту їх впровадження на перший план виводяться проблеми бізнес-перспективи – „синхронізації” бізнесу та IT.

На основі викладеного можна сформулювати основні завдання дослідження, які полягають у тому:

- проаналізувати IT-ресурси та інструменти як складову бізнесу;
- дослідити перехід вітчизняних підприємств на ERP-системи, а також конкурентні переваги, які вони при цьому можуть отримати.

2. Особливості використання систем управління ресурсами підприємств через проектний підхід

У бізнесі IT є необхідним інструментом досягнення цілей (створення нових можливостей) і аж ніяк не панацеєю, здатною вирішити всі проблеми бізнесу. Важливим є утримання балансу між обсягами та прибутковістю бізнесу і витратами на впровадження і підтримку IT.

Щоб отримати конкурентну перевагу мінливого ринкового середовища, підприємству вже недостатньо мати найсучасніші засоби виробництва – необхідно також володіти сучасними інформаційними технологіями та системами управління, що дають можливість швидко реагувати на зміни [2]. Саме тому запуск нового бізнесу чи розвиток нових напрямів діяльності багато підприємств розпочинає саме з впровадження системи управління ресурсами підприємства (системи планування ресурсів підприємства ERP – на початку 1990-х рр. аналітична компанія Gartner Group (США) ввела це поняття) [4]. Багато українських підприємств досягли вже такого етапу розвитку, коли питання залучення сучасних інформаційних технологій в процеси управління, планування, виробництва, взаємодій з клієнтами, аналітики діяльності чи оптимізацію бізнес процесів є ключовою необхідністю. Основним завданням підприємства, що вирішує питання комплексної чи часткової автоматизації своєї

діяльності, є вибір програмного забезпечення, що максимально відповідає принципам обліку компанії, специфіці діяльності та організації бізнес-процесів.

Компанія вважається успішною, якщо її бізнес-процеси виведені на технологічний рівень, тобто робота здійснюється планово, з доведенням до автоматизму. Такий підхід може забезпечити довгострокову конкурентну перевагу. Проте потрібно дотримуватися балансу між технологічними рішеннями, які реально підвищують ефективність, і новомодними “іграшками”, бо основа технологічності компанії – автоматизація та формалізація процесів [7]. З цієї точки зору компанія повинна використовувати найкращі для своїх завдань (не обов'язково найновіші) технологічні досягнення, що приносять компанії хороший дохід.

Сьогодні роль ІТ зміщується з підтримуючої функції в сторону розвиваючої, тобто створення потенціалу для більш ефективної роботи. У такій компанії інформаційні технології не тільки є обов'язковою умовою функціонування бізнесу, але багато в чому служать базою для створення конкурентних переваг.

Як свідчить практика сьогодні, у більшості випадків попит на автоматизацію діяльності підприємства вже не зупиняється на вузьких прикладних програмних рішеннях лише для бухгалтерського обліку чи операційної діяльності, а все більше потребує комплексних управлінських систем. Ефективним інструментом на ринку інформаційних технологій, що зміг би об'єднати в собі фактично всі моменти, пов'язані з діяльністю того чи іншого підприємства, є інтегровані системи класу ERP.

Роль ERP-системи на підприємстві як програмного забезпечення для ведення бізнесу, що інтегрує інформацію про діяльність різноманітних структурних підрозділів та функцій компанії в єдину уніфіковану комп'ютерну систему, саме таким ПЗ і є ERP (від англ. enterprise resource planning – система управління ресурсами підприємства). Розроблені для моделювання та автоматизації багатьох базових процесів підприємств та організацій, від фінансів до управління виробництвом, з метою інтеграції інформації в середині організації та приналежних структурах, створюючи взаємозв'язки між відповідними підсистемами в єдиному інформаційному просторі.

Згідно визначення що дає Gartner Group – міжнародна компанія, провідний авторитет, яка працює в напрямі досліджень у сфері інформаційних технологій, сучасна ERP-система, вже не лише програма яка охоплює ключові процеси діяльності, управління, та допомагає найкращим чином переглянути роботу підприємства, але й являє собою бізнес-стратегію підприємства, що допомагає власникам та акціонерам компанії збільшити частку бізнесу за допомогою ефективної ІТ-підтримки, та оптимізації операційних та фінансових процесів [2].

ERP – це перш за все, система управління бізнесом, що інтегрує усі аспекти та напрями діяльності підприємства. Історично на етапі виникнення системи такого класу були орієнтовані лише на

потреби великих підприємств, перш за все, для обслуговування інформаційних потреб виробничих компаній. Та з часом, в процесі свого розвитку дані рішення охопили потреби й інших галузей та напрямів діяльності. У зв'язку з розвитком і охопленням ширшого кола потреб ERP-системи, котрі спершу працювали на мейнфреймах, поступово перейшли до клієнтських або серверних рішень, а на сьогоднішній день спостерігається тенденція в напрямку Web-технологій та інтернет-орієнтованості ERP. Це, перш за все, пов'язано з розвитком самого інтернету, збільшенням його ролі в бізнесі, а також з поширенням і доступністю ERP-рішень для малого та середнього бізнесу [2].

В ході виконання проекту інформатизації діяльності підприємства досить важливим чинником є правильно обрана методика аналізу ефективності впровадження ERP-системи. Формування такого роду аналізу дозволить самому керівництву компанії чи її ІТ-департаменту більш коректніше та вибагливіше підійти до процесу вибору та впровадження ERP-системи. Щоб надалі при успішно завершеному проекті обрана система якомога оптимальніше підійшла до тих бізнес-процесів, котрі відбуваються на даному підприємстві, власне відповідала вимогам бізнес перспективи, була гнучкою, здатною пристосовуватись до майбутніх змін в процесі розвитку підприємства. Ефективним інструментом на ринку інформаційних технологій, котрий зміг би об'єднати в собі фактично всі моменти, пов'язані з діяльністю того чи іншого підприємства, є інтегровані системи класу ERP.

Сьогодні при впровадженні ERP-систем на підприємствах основними критеріями прийняття ідеї ІТ-проекту є технічна і технологічна можливість його реалізації, довгострокова життєспроможність, економічна ефективність, відповідне організаційне та адміністративне забезпечення. Для вибору раціональних рішень з впровадження ERP - систем найчастіше потрібна оцінка ефективності їх використання. Порівняння оцінок ефективності альтернативних варіантів проекту впровадження на підприємствах дозволяє прийняти такий з проектів, в якому співвідношення витрат та вигоди з його використання буде найкращим.

ERP-системи класифікують за багатьма ознаками. Це і функціональні можливості, і вартість проекту впровадження (істотне значення має відношення вартість ліцензії/вартість послуги з впровадження). Розрізняють програмно-апаратні платформи, на яких реалізована ERP. Крім того, деякі експерти роблять спробу класифікації систем управління ресурсами підприємства за наявністю/відсутністю у продукті галузевого рішення.

Критичне значення при виборі ERP-системи має такий показник, як масштаб підприємства, що автоматизується. У сегменті великого бізнесу свої лідери, у секторі середнього та малого – інші гравці. Варто відзначити, що останнім часом ці грані поступово стираються, структура ринку і частки ключових гравців все менше залежать від сегменту бізнесу. Останніми роками багато великих виробників ERP-систем надали свої рішення (часом “урі-

зані” версії своїх попередніх продуктів) сегментам середнього і малого бізнесу, а виробники рішень класу SMB, навпаки, розширили функціональність своїх продуктів і спробували проникнути в сферу рішень для великого бізнесу.

Крім істотних фінансових витрат, спрямованих безпосередньо на реалізацію проекту, важливо пам'ятати, що ERP-система – це рішення, що достатньо типізується, володіє абсолютно конкретною бізнес-логікою, побудованою на певних алгоритмах. У зв'язку з цим, на будь-якому підприємстві перед впровадженням ERP-системи проводиться обов'язкова фаза, звана реінженірингом бізнес-процесів. Ця стадія у край важлива, але їй часто не надають належного значення, внаслідок чого безліч проектів виявляються недостатньо ефективними.

Найкращим способом впровадження інформаційної системи класу ERP на підприємстві є розроблений проект. ERP-проект – це комплекс скоординованих організаційних, інвестиційних, економічних, аналітично-дослідницьких, інформаційно-технологічних і виробничих заходів, метою яких є інформатизація діяльності підприємства, збільшення ефективності й оптимізація управління його ресурсами шляхом впровадження інформаційної системи на підприємстві та досягнення пов'язаних із цим процесом цілей.

Можна виділити наступні передумови успішної реалізації ERP-проекту:

- слід обирати досвідченого та знаючого *консультанта* (компанію-інтегратор) для впровадження;
- має бути певність того, що проект впровадження ERP-системи – це перш за все *проект бізнесу*, а не ІТ;
- перевагою буде, якщо на підприємстві уже описані та задокументовані існуючі *бізнес-процеси*;
- бізнес повинен бути готовим до *змін та реінжинірингу* існуючих процесів;
- потрібно *тестувати*: систему, інфраструктуру, персонал (провести навчання, зібрати запитання та відгуки);
- *План управління змінами та План управління ризиками* повинні бути розроблені та затверджені на максимальній ранній стадії проекту;
- бажано, щоб перехід співпав з *новим фінансовим роком*; пробний (пілотний) старт можна зробити, паралельно працюючи в попередній і новій ІС.

Продуктом успішно реалізованого ERP-проекту є система, використання якої на підприємстві перетворюється на реальний інструмент управління, у вагомому конкурентну перевагу. Ефективність інформаційної системи визначається на всіх рівнях існуючих бізнес-процесів. Наприклад, на загальносистемному рівні – підвищенням якості управлінських рішень, на рівні фінансів – підвищенням оборотності капіталу, на рівні логістики – широким і стабільно поповнюваним асортиментом без надлишкових запасів, на рівні стосунків з постачальниками – підвищенням ефективності закупівель, на рівні стосунків з клієнтами – персональними знижками і маркетинговими акціями [3].

Дослідження невдалих реалізацій ERP-проектів показали, що однією з основних причин невдачі є недостатній передпроектний чи передвпровадзувальний аналіз, який необхідно проводити для того, щоб уникнути випадковості на наступних етапах роботи з проектом і досягти результатів найбільш виправданим та економним способом [3]. Ефективно управляти підприємством – означає відповісти на головне питання: як працюють ресурси підприємства і як змусити їх працювати краще. В умовах зростаючої конкуренції впровадження сучасних ІТ-інструментів є усвідомленою необхідністю, покликаною сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень на основі достовірної, оперативної, релевантної інформації (одержаної засобами ERP).

Кожний ERP-проект має пройти такі види аналізу: технічному, комерційний, фінансовий, екологічний, організаційний, соціальний, економічному, структурному, його бюджетної ефективності. Також практикується, щоб деякі види аналізу ІТ-проектів об'єднувались у так званий інвестиційний аналіз. Рекомендується здійснювати порівняння різних проектів (або різних варіантів одного проекту) то вибрати кращий з них за показниками їх інтегрального економічного ефекту.

3. Висновки

Отже, можна зробити висновок, що останнім часом більшість великих і середніх вітчизняних підприємств розпочали впровадження передових західних стандартів управління. Економічної ефективності можна досягти за допомогою використання накопиченого попереднього досвіду розробників ERP-систем, а також впровадження готових рішень, які розроблені для інших підприємств, з мінімально необхідними доопрацюваннями та адаптацією процесів.

Ефект від реалізації проекту впровадження ERP представляє собою складний взаємозв'язок економії капіталу, зростання продуктивності праці та створення нової додаткової вартості. Тому процес вирішення такого завдання для підприємства вимагає професійного та зваженого підходу, до стадії першочергового збору, обробки та аналізу інформації в процесі формування бізнес-цілей та завдань, котрі повинні бути вирішеними в результаті реалізації ERP-проекту. З метою мінімізації можливих помилок вході проекту, важливість формування передвпровадзувального аналізу є досить істотним етапом – у кожному конкретному випадку необхідно орієнтуватися на критерії, які, на думку керівництва проекту, є найважливішими. Це дозволить максимально використати всі можливості ERP-системи, що впроваджуються. Таким чином інвестування в інформаційні технології для підприємства, на прикладі ефективного впровадження системи класу ERP, насамперед, надасть перевагу у вигляді зростання ринкової капіталізації компанії завдяки збільшенню ефективності управління нею, прозорості бізнес-процесів, нової компетенції, виробничої культури привабливості для клієнтів та працівників, зменшення бізнес-ризиків. У перспективі подальших досліджень необхідно розробити

базу для вибору критеріїв оцінки IT-проекту, сформулювати методи та моделі розрахунків ефективності використання ERP-системи на підприємстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Информационные технологии в управлении предприятием [Текст] : науч. изд. – М. : Три квадрата, 2004. – 158 с.

2. О'Лири Д. ERP системы. Современное планирование и управление ресурсами предприятия [Текст] : науч. изд. / Д. О'Лири. – М. : Вершина, 2004. – 272 с.

3. Шеер А.-В. Моделирование бизнес-процессов [Текст] : науч. изд. / А.-В. Шеер. – М. : Весть-Мета-Технология, 2000. – 175 с.

4. Ноздрин Л. Управление ERP-проектами на предприятиях торговли [Текст] : науч. изд. / Л. Ноздрин, А. Семенюк. – Saarbrücken : Lap Lambert Academic Publishing, 2014. – 120 с. ISBN: 978-3-659-55257-1

5. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.gartner.com/it-glossary/enterprise-resource-planning-erp/>

6. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.idcukraine.com/about/press/ng/press_Release-121-UA-ru_RU.jsp

7. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://en.wikipedia.org/wiki/Stages_of_growth_model

8. Nicholas G. Carr. Why IT doesn't matter anymore / Carr G. Nicholas // Harvard Business Review. – June, 2003.

ОБЛІК, ЗВІТНІСТЬ І КОНТРОЛЬ: ТЕОРІЯ, ПРАКТИКА

УДК 657.47

Куцик П. О., Сенчук Т. Я.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ДОСЛІДЖЕННЯ ТА РОЗРОБКИ: ПРАКТИЧНИЙ ПІДХІД

Розглянуто теоретичні аспекти організації обліку на підприємстві та визначено її передумови. Досліджено, що основою організації бухгалтерського обліку на підприємстві є формування облікової політики. Визначено основні завдання організації обліку витрат на дослідження та розробки. Обґрунтовано необхідність та запропоновано модель організації обліку витрат за центрами відповідальності з використанням робочого плану рахунків. Доведено доцільність розробки первинних документів і реєстрів обліку витрат на дослідження та розробки та подано їх перелік і характеристики.

Ключові слова: дослідження, розробки, витрати, організація обліку, облікова політика

Kutsyk P., Senchuk T.

ORGANIZATION OF COSTS ACCOUNTING FOR RESEARCH AND DEVELOPING: PRACTICAL APPROACH

The article is devoted to the consideration of the accounting theoretical aspects at the enterprise and their specified conditions. It is also investigated that enterprise accounting basis is to develop proper accounting policies. The main objectives of costs accounting for research and developing are determined. Costs accounting model for centers of responsibility with the use of working accounts plan is suggested. The expediency of primary documents and costs accounting registers development for researches is proved. The list and their characteristics are also presented.

Keywords: research, development, costs, accounting, accounting policy

1. Вступ

Витрати на дослідження та розробки є неоднозначною і специфічною обліковою категорією. Діюча практика обліку на підприємствах, що займаються створенням нових або значним вдосконаленням існуючих видів продуктів, свідчить про низький рівень організації обліку витрат на дослідження та розробки. Труднощі, які існують, пов'язані, насамперед, з нехтуванням такими витратами. У результаті нереально забезпечити формування об'єктивної та адекватної запитам управлінського апарату інформації про витрати на дослідження та розробки.

Ефективне управління інноваційними витратами, зокрема витратами на дослідження та розробки, повністю залежить від всебічного інформаційного забезпечення управлінських рішень, що охоплює сукупність первинних і зведених даних, організацію зі збереження накопиченої інформації, способи її подання та методи перетворень, правила організації бази даних, методика кодування й пошуку інформації. При цьому необхідно враховувати, щоб споживач отримував необхідну інформацію з мінімальними витратами на її підготовку.

Недоліки в побудові обліку призводять до його заплутаності, збільшення витрат на утримання облікового персоналу, створення умов для неналежного використання матеріальних цінностей та інших порушень.

Питання організації обліку на підприємствах різних галузей економіки як в цілому, так і за окремими об'єктами, досліджували вчені: В. В. Сопко [2], Р. Е. Островерха [4], С. А. Кузнецова [7], П. О. Куцик [11, 12], О. М. Мазуренко [10], О. М. Чабанюк [12], В. І. Чиж [8] та ін. Проте питання організації обліку витрат на дослідження і розробки вченими не розглядалися взагалі або ж недостатньо.

Мета статті – розглянути теоретичні аспекти, вивчити практичний досвід і запропонувати напрями вдосконалення організації обліку витрат на дослідження та розробки як невід'ємної складової системи управління.

2. Організація обліку на підприємстві: теоретичний аспект

Етап організації є першим і найважливішим. Організація та методика бухгалтерського обліку визначають якість наданої інформації для загальної оцінки діяльності суб'єкта господарювання, скла-

дання фінансової та внутрішньої звітності. Облікова інформація повинна відповідати меті управління, бути корисною під час прийняття управлінських рішень в умовах недосконалості законодавчого поля, нестабільності розвитку ринку, економіки країни в цілому.

На думку Ф. Ф. Бутинця, організація бухгалтерського обліку – це система умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства і здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції. Організація бухгалтерського обліку – це цілеспрямована діяльність керівників підприємства по створенню, постійному впорядкуванню та удосконаленню системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів [1, с. 40].

Як зазначають В. В. Сопко і В. П. Завгородній, організація бухгалтерського обліку – це система методів, способів та засобів, які забезпечують його оптимальне функціонування та подальший розвиток [2, с. 4].

М. В. Кужельний зазначає, що найефективніше виконання функцій бухгалтерського обліку забезпечується комплексом заходів, які і визначають раціональну організацію обліку [3, с.302].

На наш погляд, під організацією обліку витрат на дослідження та розробки необхідно розуміти комплекс заходів зі встановлення порядку і методів збору, обробки, накопичення вихідної інформації про витрати на дослідження та розробки і здійснення контролю за виконанням кошторису витрат з метою прийняття управлінських рішень.

Раціональність та оптимальність бухгалтерського обліку як складної, багаторівневої системи, забезпечують не окремі операції або процедури, а системний підхід до організації як кожного облікового етапу, так і облікового

процесу в цілому, системне сприйняття, реєстрація та узагальнення облікової інформації [4, 11, 12]. Отже, організація обліку витрат на дослідження та розробки повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації.

Передумовами належної організації обліку витрат на дослідження та розробки на досліджуваних підприємствах є: раціональна організація робіт в процесі проведення досліджень та розробок; обґрунтована класифікація досліджуваних витрат; вибір оптимальної за складом і обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію завдань, поставлених перед обліком досліджуваних витрат; розробка і запровадження удосконалених форм носіїв облікової інформації, найбільш адаптованих до структури, змісту та характеру інформації; розробка і запровадження раціональної схеми документообороту, що дозволить із найменшими затратами забезпечити своєчасне виконання поставлених завдань; розробка і запровадження раціональної техно-

логії вирішення облікових завдань, що уможливить злагоджене функціонування облікового механізму.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, питання організації обліку стосується компетенції його власника або уповноваженого органу, відповідно до законодавства та установчих документів [5]. Оскільки не встановлено конкретних вимог, то процес побудови обліку можна вважати індивідуальним для кожного суб'єкта господарювання. Водночас потрібно враховувати особливості діяльності та організаційну структуру.

3. Формування облікової політики підприємства

Основою організації бухгалтерського обліку на підприємстві є облікова політика, яка, в свою чергу, є важливим інструментом системи управління. Тому основні положення щодо ведення обліку витрат на дослідження та розробки як окремого об'єкту необхідно зазначати в обліковій політиці підприємства.

Насамперед, на підприємстві приймають рішення про необхідність створення інноваційного продукту, що призводить до виникнення першого етапу – дослідження. Звісно, якщо в цьому є потреба. А успішні дослідження, як правило, переростають в наступний етап – розробку. Підготовка до проведення досліджень та/або розробок передбачає: видачу наказу про початок виконання дослідницьких (зазвичай прикладних) і/або проектно-конструкторських робіт, визначення етапів (стадій) і термінів, затвердження складу виконавців і керівника, який координуватиме процес, форму подання результатів, складання бюджету витрат.

Облік витрат на дослідження та розробки містить сукупність робіт з групування і відображення в аналітичному розрізі матеріальних, трудових та інших ресурсів, здійснених у звітному періоді в процесі створення інноваційного продукту. До нього належать:

- суцільне, безперервне, відповідне документування витрат;
- групування за центрами витрат (центрами відповідальності);
- накопичення витрат за етапами та видами виконуваних робіт;
- групування витрат за об'єктами обліку та калькуляційними статтями;
- розподіл непрямих витрат за інноваційними об'єктами;
- групування витрат за рахунками бухгалтерського обліку;
- формування інформаційного забезпечення для здійснення аналізу, контролю та управління.

Достовірність і точність визначення собівартості робіт, виконаних в результаті досліджень та розробок, безпосередньо залежить від побудови бухгалтерського обліку. Основні завдання, які необхідно реалізувати під час організації обліку досліджуваних витрат, зображені на рис. 1.

Зауважимо, що визначальний вплив на побудову обліку витрат на дослідження та розробку інноваційного продукту мають: спосіб виконання

робіт, пов'язаних з дослідженнями та розробками; організаційна структура підприємства й місце, яке в ній займають дослідження та розробки; характер етапів виконуваних робіт у процесі дослідження та розробки і їх послідовність; особливості досліджуваних витрат (зокрема, комплексність; періодичність виникнення витрат); результат, отриманий в ході досліджень і розробок.

залучення експертів з потрібних функціональних підрозділів. Третій варіант – наявність спеціально створеного підрозділу на підприємстві, за яким закріплюються певні проекти: науково-дослідний відділ, дослідно-конструкторське бюро, експериментальний відділ, лабораторія тощо. Такі підрозділи можуть або перебувати у складі виробничих цехів, або ж бути відокремленими. Відповідно, їх доціль-

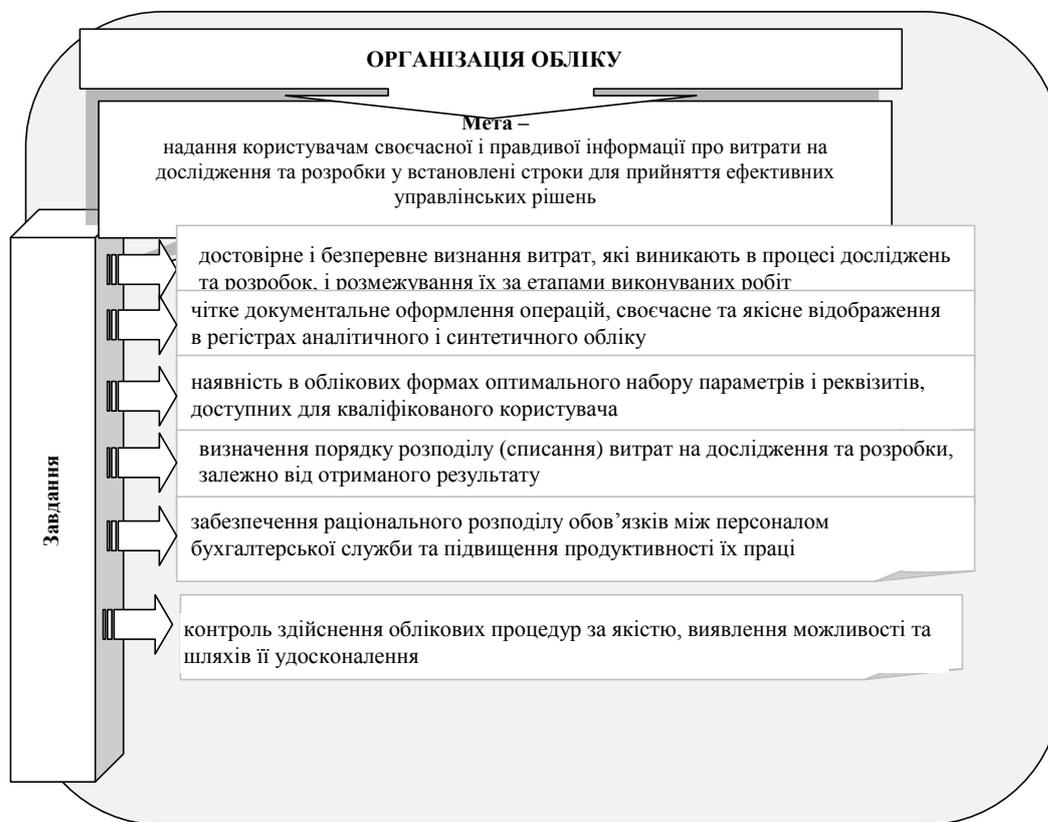


Рис. 1. Мета та завдання організації обліку витрат на дослідження та розробки

Дослідження та розробки можуть виконуватись власними силами підприємства або під замовлення – за договором сторонніми суб'єктами господарювання, що спеціалізуються на розв'язанні науково-технічних проблем та розробках (науково-дослідними інститутами, центрами, експериментальними заводами та ін.), для яких здійснення досліджень та розробок є основною діяльністю. Власне від способу створення інноваційного продукту (внутрішній чи зовнішній) залежить склад витрат і порядок формування його вартості.

У разі самостійного проведення підприємством досліджень та розробок на побудові обліку витрат позначаються склад виконавців, які ними займаються, а також підхід до організації роботи над інноваційним процесом. Зокрема, зазначені чинники впливають на рух інформаційних потоків про витрати на дослідження та розробки. Відтак, перший варіант передбачає участь окремих працівників, бригад, дільниць безпосередньо у процесі основного виробництва. Другий варіант полягає у формуванні тимчасової проектної групи шляхом

но ідентифікувати як окремі об'єкти обліку витрат. У даному випадку структура досліджуваних витрат є більш складною.

4. Організація обліку витрат за центрами відповідальності

Відсутність обліку за центрами виникнення витрат впливає на низький рівень їх контролю за центрами відповідальності й прийняття управлінських рішень. Удосконалення діючої практики обліку витрат на дослідження та розробку інноваційного продукту на досліджуваних підприємствах (на прикладі ПАТ "Іскра") повинно здійснюватися в напрямі організації обліку витрат у розрізі центрів витрат і центрів відповідальності (рис. 2). Це дасть можливість підвищити рівень достовірності й аналітичності про кожен підрозділ, який займається дослідженнями та розробками. Така побудова повинна відбуватися у чіткій відповідності до організаційної структури та наявності самих підрозділів.

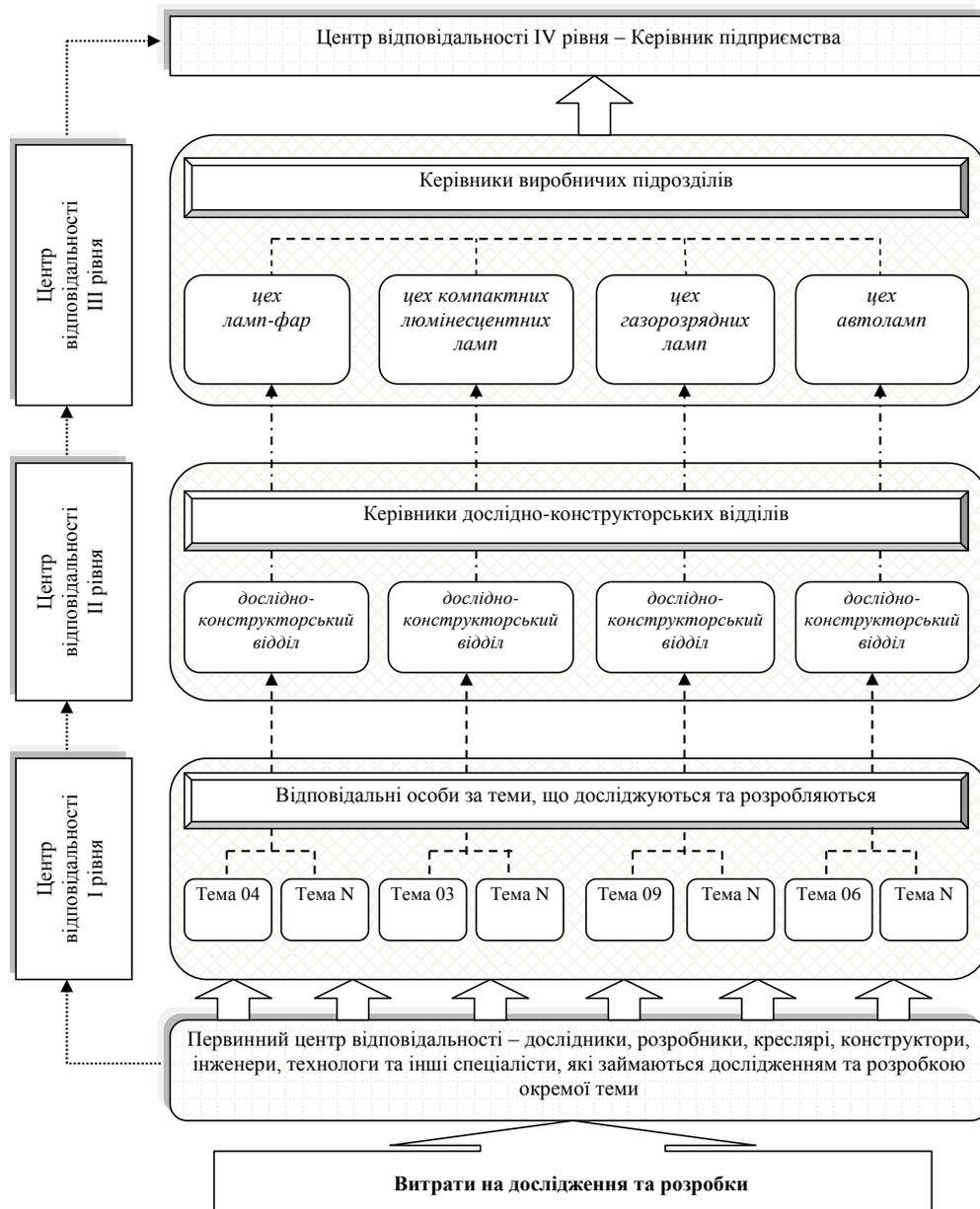


Рис. 2. Модель організації обліку витрат на дослідження та розробку за центрами відповідальності на ПАТ “Іскра”

Організація обліку витрат на дослідження та розробки за центрами відповідальності дозволить ефективніше виявляти причини відхилень фактичних витрат від планових, винуватців допущених перевитрат, розподіляти непрямі витрати між інноваційними продуктами, що створені у конкретному структурному підрозділі, й забезпечує інформаційні потреби менеджменту досліджуваних підприємств.

Виділення центрів відповідальності, як об’єктів обліку, надасть можливість здійснювати більш ефективний контроль за витратами на дослідження та розробки, оскільки це пояснюється досягненням взаємозв’язку між використаними ресурсами в центрі відповідальності та результатами діяльності їх керівників, а також полегшення контролю за

виконанням прийнятих рішень кожним центром відповідальності, посилить організацію самоконтролю суб’єктів за витратами.

Вважаємо, що центри відповідальності доречно поділити на п’ять рівнів, виходячи зі ступеня узагальнення інформації, яка від них надається. Найнижчим рівнем є первинний центр відповідальності, що уособлює початкове формування витрат на дослідження та розробки в розрізі робочих місць дослідників, розробників, креслярів, конструкторів, інженерів, технологів та інших працівників, які задіяні в процесі дослідження та розробки. На всіх робочих місцях встановлюється відповідальність перед особами, відповідальними за дослідження та розробку окремого інноваційного продукту (теми), які формують центр відповідальності першого рівня.

Другий рівень об'єднує інформаційні потоки, що йдуть від керівників дослідно-конструкторських відділів, згідно з дорученим колом виконуваних функціональних обов'язків, які, в свою чергу, звітують та отримують завдання (замовлення) від керівників виробничих підрозділів (цехів) – центрів відповідальності третього рівня. Четвертий рівень очолюється керівником підприємства і є найвищим, оскільки призначений для акумулювання інформації, отриманої з попередніх рівнів, аналізу прийнятих на них управлінських рішень з метою визначення ефективності понесених витрат на створення інноваційного продукту.

На основі схеми формування витрат на дослідження та розробки, зображеної на рис. 2, будується система аналітичного обліку з багатоступінчастою структурою, що дає змогу отримати потрібну інформацію щодо величини витрат для кожного місця їх виникнення, а також дослідно-конструкторського відділу підприємства.

Як слушно зауважив В. В. Гик, розукрупнення об'єктів обліку витрат, а також збільшення їх числа, залежно від завдань управління, дозволить значно удосконалити систему обліку витрат на інновації [6].

Вважаємо, що досліджувані витрати, які виникають в процесі створення інноваційного продукту, повинні фіксуватися у системі обліку в розрізі двох основних етапів, таких як дослідження та розробка. А в межах розробки необхідно виокремлювати окремі підетапи – комплекси однорідних робіт. По-перше, це пов'язано зі спрямованістю етапів життєвого циклу інноваційного продукту: дослідження мають наукову спрямованість, а розробки – технічну. Як наслідок – різний характер, ступінь ризику та рівень складності виконуваних робіт, а також ресурсна витратність кожного етапу, яка може значно варіюватися. По-друге, термін створення інноваційного продукту може бути доволі тривалим. Відображення в обліку досліджуваних витрат в цілому за темою не дасть змоги оцінити економічну ефективність понесених витрат у ході виконання робіт і своєчасно приймати рішення щодо їх фінансування. По-третє, результат, отриманий в процесі дослідження, в подальшому може бути використаний як основа для декількох розробок. У даному випадку необхідно чітко розмежовувати витрати з метою визначення собівартості конкретного інноваційного продукту. По-четверте, роботи над інноваційним проектом на етапах (підетапах) дослідження та розробки можуть виконуватися не одним структурним підрозділом підприємства. В таких умовах принцип поетапного накопичення досліджуваних витрат є особливо актуальним. Хоча на досліджуваних нами підприємствах не спостерігається формування витрат на дослідження та розробку одного

інноваційного продукту за участі різних підрозділів.

Відтак, необхідною умовою аналізу, контролю й управління витратами на дослідження та розробки на підприємствах є їх групування за етапами виникнення. Практичне впровадження цього підходу до організації обліку сприятиме чіткій локалізації витрат на дослідження та розробки; підвищить аналітичність та інформаційні можливості обліку для прийняття оперативних рішень керівництвом, зокрема, посилить управлінський вплив на розмір і доцільність досліджуваних витрат на різних етапах. Враховуючи довготривалість та ряд специфічних стадій, які проходить інноваційний продукт, за об'єкт обліку доцільно брати витрати конкретного етапу (підетапу).

Кінцевим результатом проведення досліджень та розробок на підприємствах може бути як створення інноваційного продукту, так і відсутність такого результату. Тому під час організації обліку необхідно враховувати форму та вид створеного активу. Від цього залежатиме порядок розподілу і списання понесених витрат за окремими об'єктами, що виникають в результаті завершення досліджень та розробок.

5. Практичний підхід до розробки робочого плану рахунків

З метою групування даних бухгалтерського обліку необхідно розробляти робочий план рахунків як один з елементів облікової політики підприємства. Сукупність бухгалтерських рахунків визначає структуру облікової інформації, на основі якої будуть прийматись управлінські рішення.

Розробка робочого плану рахунків в частині відображення витрат на дослідження та розробку інноваційного продукту залежить від мети формування інформації, її призначення та обсягу, заданого користувачами для прийняття відповідних управлінських рішень. В основу побудови робочого плану рахунків витрат на дослідження та розробки на досліджуваних підприємствах варто покласти сукупність показників внутрішньої і зовнішньої звітності, формування якої він призначений забезпечити, беручи до уваги специфіку виконуваних робіт і організаційну структуру підприємства.

Комплексність витрат на дослідження та розробки обумовлює важливість деталізації рахунку, на якому вони обліковуватимуться. З одного боку, рівень деталізації відомостей про досліджувані витрати майже не обмежується, а з іншого, надмірна деталізація призводить лише до ускладнення та громіздкості облікових робіт. Тому, при деталізації рахунків бухгалтерського обліку витрат на дослідження та розробку інноваційного продукту потрібно слідувати за її оптимальністю.

Важливою передумовою побудови робочого плану рахунків для відображення витрат на дослідження та розробку інноваційного продукту є визначення кількості рівнів узагальнення інформації. При формуванні робочого плану рахунків застосовується метод послідовного групування об'єктів обліку та виділення їх вертикальної (ієрархічної) і горизонтальної (інформаційних зв'язків) структури. Рахунки аналітичного обліку слід відкривати до син-

Як зазначає С. А. Кузнєцова, первинний документ повинен нести в собі весь спектр необхідної системі управління облікової інформації щодо факту господарського життя, який у ньому фіксується [7]. Зокрема, В. І. Чиж наголошує, що бухгалтерська первинна документація по реєстрації фактів господарської діяльності підприємства при реалізації інноваційного проекту повинна відображати спрямованість витрат на досягнення характеристик і

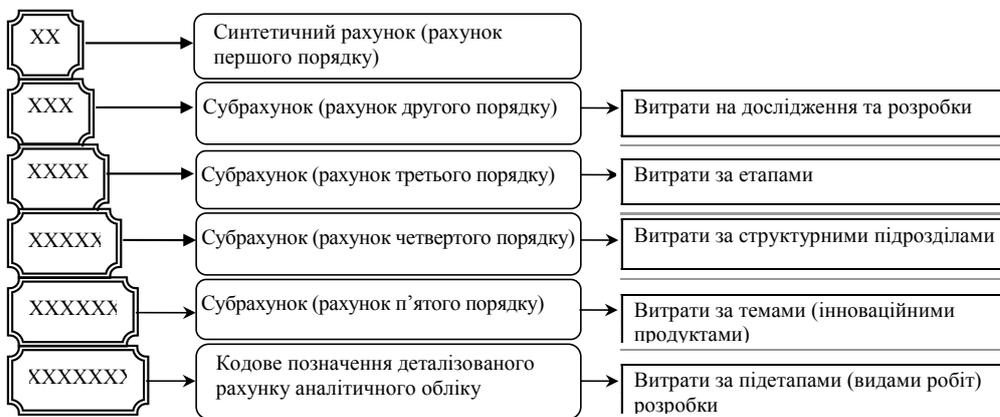


Рис. 3. Структура кодів рахунків бухгалтерського обліку витрат на дослідження та розробку інноваційного продукту

тетичних рахунків фінансового обліку шляхом ієрархічного додавання до коду послідовних цифр. Кожному номеру відповідатиме певна назва класифікаційного групування (рис. 3).

Основне призначення Робочого плану рахунків полягає у забезпеченні ведення аналітичного обліку таких витрат за напрямками, які необхідні для управління ними (за центрами відповідальності, створюваними видами інноваційних продуктів, етапами (підетапами) виконання робіт).

6. Підходи до розробки первинних документів і реєстрів обліку

Результати проведених досліджень підтверджують відсутність на законодавчому рівні типових форм первинних документів і реєстрів для облікового відображення витрат на дослідження та розробки. Відповідно пріоритетним напрямом вдосконалення організації обліку досліджуваних витрат є підвищення інформативності та розробка первинних документів і реєстрів обліку.

Початок організації облікового процесу полягає в спостереженні та відображенні господарських операцій у носіях первинної облікової інформації – у документуванні. Тобто, витрати, які виникають в процесі досліджень та розробок, підлягають суцільному та безперервному оформленню відповідними первинними документами. Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і достовірність облікової інформації для користувачів. Документи мають практичне значення для попереднього і подальшого контролю за виконанням робіт у процесі досліджень та розробок, дотриманням виконавчої дисципліни.

результатів етапів інноваційного проекту, об'єм і структуру виконуваних робіт [8, с. 275].

Кожний первинний документ, складений у момент проведення господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення, повинен містити реальні відомості для групування витрат на дослідження та розробки за окремими параметрами. З одного боку, обсяг інформації повинен бути достатнім, щоб забезпечувати потреби бухгалтерського обліку й інших функцій управління, що використовують облікову інформацію. З іншого – одержання надлишкової інформації збільшує вартість облікових робіт і перенасичує облік непотрібними показниками. Це уповільнює одержання необхідної інформації і ускладнює розробку оптимальних рішень, тому “факти господарського життя підлягають реєстрації лише у тому обсязі, який дозволяє здійснювати управлінський вплив на господарські процеси” [9, с. 33].

На досліджуваних підприємствах носіями первинної облікової інформації, що підтверджують понесення витрат на дослідження та розробки, є: накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірна картка, таблиць обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжна відомість, акт передання малоцінних необоротних і швидкозношуваних активів у користування, звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, акт виконаних робіт (наданих послуг), бухгалтерська довідка, розрахунок та інші. В загальному, як показали результати досліджень, для первинного відображення витрат на дослідження та розробки в момент їх виникнення можна використовувати діючі форми документів. Але за умови їх доповнення певними реквізитами. Лише тоді існуюча система документування відповідати-

ме потребам формування повноцінної інформації. Як наслідок, спроститься процедура ідентифікації досліджуваних витрат шляхом їх виокремлення із загальних, і розширяться можливості аналітичного обліку.

Встановлення додаткових спеціальних реквізитів у носіях первинної облікової інформації з використанням систематизованого кодування найважливіших показників сприятиме підвищенню контролю за строками складання й обробки документів, а також персоналізації відповідальності за здійснення витрат при виконанні робіт в процесі досліджень та розробок. Показники, що підлягають кодуванню, залежать від організаційної структури підприємства, особливостей досліджуваної облікової категорії, вимог до інформації з боку адміністративно-управлінського апарату. Всі первинні документи повинні складатися з обов'язковим кодуванням, що забезпечить облік за статтями витрат і за об'єктами калькулювання. На нашу думку, доцільним є кодування підрозділів підприємства (як центрів відповідальності), які займаються дослідженнями та розробками; видів інноваційних продуктів; етапів виконуваних робіт. Зокрема, з метою правильного відображення інформації зі списання ресурсів, що використовуються в процесі створення інноваційного продукту, й здійснення контролю за формуванням його собівартості, вважаємо за необхідне на окремі дослідження та розробки відкривати теми (замовлення) з присвоєнням кожній певного коду (шифру), який проставлятиметься в усіх первинних документах. У свою чергу, це дозволить уникнути розпорошення ресурсів між декількома проектами, роботи над якими виконуються одночасно.

Для здійснення контролю за раціональністю витрачання ресурсів на роботи в процесі досліджень та розробок і закріплення відповідальності за їх розмір за відповідальною особою, вважаємо цілком логічним запровадження звітності в розрізі окремих дослідно-конструкторських відділів. При цьому, склад, строки та періодичність подання такої звітності самостійно встановлюють на досліджуваних підприємствах.

У процесі створення інноваційного продукту перехід до кожного наступного етапу (підетапу) повинен відбуватись після остаточного завершення попереднього. Оскільки жодним нормативно-правовим актом не передбачено регламентованої документації, якою оформляється закриття (списання) суми накопичених витрат у розрізі етапів дослідження та розробки, нами розроблено Акт закриття етапів (підетапів) дослідження та розробки інноваційного продукту. Запропонований носій первинної облікової інформації є підставою для закриття (списання) накопичених витрат за окремим етапом і відображення даної операції на рахунках обліку.

Кожного місяця на основі носіїв первинної облікової інформації на окремих аналітичних рахунках повинні формуватись відомості за кожною з калькуляційних статей про всі понесені витрати за етапами дослідження та розробки, а також їх закриття. Тому інформація про досліджувані витрати, що міститься у прийнятих до обліку первинних

документах, підлягає реєстрації та групуванню в облікових регістрах як передумова одержання потрібної результативної інформації.

З урахуванням пропозицій щодо організації обліку досліджуваних витрат, нами розроблено та запропоновано для використання на підприємствах, які займаються дослідженнями та розробками: реєстр обліку витрат на етапі дослідження/розробки; реєстр обліку витрат за успішно закритими етапами; відомість обліку витрат на етапі дослідження/розробки за темами; відомість обліку витрат за успішно закритими етапами у розрізі тем; відомість обліку витрат на етапі дослідження/розробки за підрозділами; зведена відомість обліку витрат на етапах дослідження та розробки.

Вважаємо, що з метою формування коректної інформації та здійснення контролю реєстр обліку витрат на етапі дослідження/розробки повинен відповідати таким вимогам: охоплювати період часу створення інноваційного продукту; групувати інформацію про витрати в розрізі етапу дослідження та етапу розробки; формуватись за центрами виникнення витрат в розрізі видів інноваційних продуктів (тем); накопичувати витрати за встановленою номенклатурою статей калькуляції та підетапами виконуваних робіт в процесі розробки; відображати напрямки закриття (списання) витрат. Реєстр обліку витрат за успішно закритими етапами надає інформацію у розрізі тем.

Відомості про витрати, відображені в регістрах обліку, підлягають подальшому групуванню та систематизації у відомостях обліку витрат на дослідження та розробки за темами і дослідно-конструкторськими відділами виробничих підрозділів. Відомості відкриваються за дослідно-конструкторським відділом кожного виробничого підрозділу, в складі якого він існує, на всі види інноваційних продуктів, над якими виконуються роботи, відповідно до передбаченої номенклатури статей витрат. Вони призначені для збору інформації в розрізі дослідно-конструкторських відділів, а також в цілому по підприємству.

Внесення інформації з відомостей до зведеної відомості обліку витрат на етапах дослідження та розробки є завершальним етапом.

Розроблені регістри та відомості призначені для безпосереднього обліку витрат на дослідження та розробки в аналітичних розрізах – за кожним етапом (підетапом), інноваційним продуктом та структурним підрозділом для цілей управління. Вони є інструментом системного, своєчасного і повного відображення понесених витрат на дослідження та розробки і їх закриття (списання) на відповідні рахунки.

Узагальнену інформацію про суму фактично понесених витрат у процесі створення інноваційного продукту в розрізі калькуляційних статей і етапів (підетапів) виконуваних робіт пропонуємо відображати в картці аналітичного обліку витрат на дослідження та розробки. Після завершення всіх робіт на підставі даних картки витрат визначають фактичну собівартість інноваційного продукту шля-

хом підсумовування загальних витрат, понесених з моменту початку досліджень.

Документування витрат, понесених у ході дослідження та розробки, облікова реєстрація і складання внутрішньої звітності організовані як системна послідовність логічно взаємопов'язаних між собою операцій облікового процесу, підпорядкованих потребам управлінського персоналу.

7. Висновки

Отже, раціональна організація обліку витрат на дослідження та розробки сприяє формуванню оптимальної за складом й обсягом інформації з відповідним рівнем деталізації, яка є важливою передумовою для пошуку шляхів підвищення ефективності управління інноваційними проектами. Розглянутий порядок формування й узагальнення витрат на дослідження та розробки за центрами витрат і центрами відповідальності з урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності досліджуваних підприємств забезпечує отримання інформації про роботу структурних одиниць, дозволяє закріпити відповідальність за працівниками за виконання робіт, підвищити інформативність, корисність і точність даних для прийняття адекватних управлінських рішень. Використання реєстрів і відомостей обліку, розроблених на основі принципу поетапного накопичення витрат, які повністю адаптовані до сучасних інформаційних технологій, дає змогу в оперативному порядку контролювати та управляти процесом створення інноваційного продукту від моменту витрачання ресурсів до отримання кінцевих результатів та достовірно визначати його собівартість.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горещька. – Житомир : Рута, 2002. – 544 с.
2. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу [Текст] : підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 412 с.
3. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
4. Острроверха Р. Е. Шляхи удосконалення організації обліку основних засобів / Р. Е. Острроверха // Науковий вісник Національного університету ДПС України (Серія: Економіка, право). – 2009. – № 4 (47). – С. 133-140.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 999-XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
6. Гик В. В. Облікове відображення витрат на інновації у підприємствах будівельної галузі / В. В. Гик // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/16476/1/270-Gik-460-461.pdf>.
7. Кузнецова С. А. Організація облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання [Текст] : монографія / С. А. Кузнецова. – Мелітополь : МТД, 2008. – 224 с.
8. Чиж В. І. Стратегічний управлінський облік інноваційної діяльності / В. І. Чиж, О. О. Мазейкіна // Вісник Східноукраїнського національного університету імені В. Даля. – 2010. – № 11 (153). – Ч.1. – С. 271-277.
9. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] : науч. изд. / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
10. Мазуренко О. М. Організація обліку на підприємствах кондитерської галузі за центрами витрат і центрами відповідальності / О. М. Мазуренко // Торгівля, комерція, підприємництво : зб. наук. праць / [ред. кол.: В. В. Апопій, Ю. А. Дайновський, С. В. Скибінський та ін.]. – Львів : Львівська комерційна академія, 2009. – Вип. 10. – С. 144-148.
11. Куцик П. О. Організація впровадження інтегрованої системи обліку та звітності / П. О. Куцик // Торгівля, комерція, підприємництво : зб. наук. праць Львівської комерційної академії / [ред. кол.: В. В. Апопій, Ю. А. Дайновський, С. В. Скибінський та ін.]. – Львів, 2012. – Вип. 14. – С. 48-59.
12. Куцик П. Організація обліку в санаторно-курортних установах: управлінський аспект / П. Куцик, О. Чабанюк // Вісник Тернопільського національного економічного університету. Науковий журнал. – 2011. – Вип. 1. – С. 150-156.

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СПОЖИВЧІЙ КООПЕРАЦІЇ

Досліджено стан та проаналізовано структуру багаторівневої системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку. Як один зі складових елементів такої системи, розглянуто діючий нормативно-правовий механізм, який регулює бухгалтерський облік у споживчій кооперації України.

Ключові слова: система бухгалтерського обліку, нормативно-правове регулювання, споживча кооперація

Ozeran V., Popitich T.

NORMATIVE AND LEGAL REGULATION OF ACCOUNTING IN CONSUMER COOPERATIVES

The condition and the structure of multi-level system of accounting normative and legal regulation are investigated and analyzed. The valid legal mechanism of such a system that regulates the accounting of Consumer Cooperatives in Ukraine is considered also.

Keywords: accounting system, normative and legal regulation, consumer cooperatives

1. Вступ

Бухгалтерський облік посідає важливе місце в управлінні всіма галузями економіки України, зокрема, її кооперативного сектора. Трансформація економіко-правового середовища та ринкові перетворення в Україні супроводжуються реформуванням системи бухгалтерського обліку та створенням відповідного нормативно-правового забезпечення обліку в державі, загалом, та у споживчій кооперації України, зокрема. А система бухгалтерського обліку в сучасних умовах не може повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення бурхливо формувалося протягом двох останніх десятиріч і перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками. Важко не погодитись з С. В. Сараною [23, с. 379], що зазначає про необхідність розглядати удосконалення законодавства як постійний процес, оскільки створити раз і назавжди досконале законодавство реально неможливо.

Ю. А. Кузьмінський вважає, що нормативно-правове забезпечення регламентує організацію та ведення обліку на державному рівні [4, с. 8].

Можна стверджувати, що стратегічна мета бухгалтерського законодавства полягає у формуванні повної та достовірної інформації про діяльність організації, контроль за додержанням законодавства, попередження від'ємних результатів діяльності, виявлення внутрішньогосподарських резервів, а також у позитивному впливі на господарську діяльність, яку здійснює людина, через надання їй відповідної інформації, тобто так званого зворотного зв'язку.

Вагомий внесок у науково-практичну розробку нормативно-правової регламентації бухгалтерського обліку та звітності зробили такі провідні вчені, як Ф. Ф. Бугинець, С. Ф. Голов, Г. Г. Кірейцев, Л. М. Кіндрацька, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, П. О. Куцик, С. О. Левицька, Л. Г. Ловінська, Н. М. Малюга, В. М. Пархоменко, О. М. Петрук, М. С. Пушкар, М. Т. Щирба, М. Г. Чумаченко та ін.

Мета статті – необхідність визначення ролі регуляторних інститутів у системі регламентації обліку на загальнодержавному рівні та розподілу повноважень на рівнях галузевих, зокрема, у споживчій кооперації.

2. Нормативне управління системою бухгалтерського обліку: історичний аспект

Централізоване управління державною і кооперативною власністю в СРСР здійснював Держплан, планові комісії на місцях, які безпосередньо керували підприємствами й організаціями міністерства, відомства і виконавчі органи, які забезпечували інші органи управління необхідною інформацією щодо роботи підпорядкованих їм суб'єктів господарювання. Роль єдиної інформаційної бази для планування та контролю за використанням ресурсів у виробництві та збереженістю державної та кооперативної власності відводилась бухгалтерському обліку.

Державне управління бухгалтерським обліком здійснювалося по вертикалі, тобто було централізованим. Загальне методологічне керівництво обліком в країні проводила Рада Міністрів СРСР; методологічне керівництво обліком на підприємствах, підлеглих союзним республікам – Міністерство фінансів СРСР і міністерства фінансів союзних рес-

публік; безпосереднє керівництво бухгалтерським обліком на підвідомчих підприємствах – міністерства і відомства СРСР та союзних республік.

Основною ланкою в такій системі управління бухгалтерським обліком були міністерства та відомства. На них покладалася функція розробки галузевих інструкцій щодо ведення бухгалтерського обліку. Галузевий міністр мав рівні права з міністром фінансів у прийнятті рішень з бухгалтерського обліку, хоча варто зазначити, що при розробці галузевих інструкцій, міністерства повинні були узгоджувати відхилення від типових інструкцій, які видавалися Міністерством фінансів СРСР. І якщо Міністерство фінансів знаходило невідповідність галузевого нормативного документу типовому, воно мало право звернутися до Уряду з пропозицією скасувати такий документ галузевого міністерства.

Таким чином, підприємства та організації керувалися, зокрема, з питань ведення бухгалтерського обліку, вказівками свого галузевого міністерства. Останнє не тільки управляло бухгалтерським обліком у підвідомчих підприємствах й організаціях, а й здійснювало контроль за його станом та несло відповідальність на рівні з керівниками підприємств і організацій за його достовірність та ефективність у справі контролю за збереженням державної власності.

У країнах, які утворилися на території колишнього Радянського Союзу, традиція державного управління бухгалтерським обліком поступово змінюється на державне регулювання. Вивчення законів про бухгалтерський облік цих країн показало, що суб'єктом регулювання бухгалтерського обліку є певний державний орган, уповноважений урядом. При цьому в країнах, які створюють власну нормативну базу, тобто мають національну систему бухгалтерського обліку, в компетенцію регулюючого органу віднесене створення методологічного та методичного забезпечення та його затвердження. Лише Україна та Вірменія за державним органом визначили затвердження національної нормативної бази, не уточнивши, хто повинен її розробляти. Навіть в країнах, які взяли за методологічну основу в законах системи обліку міжнародні стандарти, за державними органами закріплено створення методичного забезпечення до МСФЗ та умов для їх впровадження. Казахстан та Киргизія до компетенції державного органу віднесли взаємодію (Казахстан), співпрацю і регулярне консультування (Киргизія) з професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів з питань бухгалтерського обліку та звітності [6, 7, 8, 9, 10].

У концепції розвитку бухгалтерського обліку та звітності Російської Федерації на середньострокову перспективу передбачений окремий розділ “Зміна системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності”, в якому сформульовані концептуальні основи державно-суспільного регулювання бухгалтерського обліку. Аналіз функцій державної влади та професійного співтовариства, відповідно до цього документа, показує, що за такої моделі регулювання бухгалтерського обліку за державою залишається рішенням ключових питань щодо системи

бухгалтерського обліку. До них відносять: визначення державної політики у сфері бухгалтерського обліку, відповідальність за вдосконалення правових засад, прийняття нормативного забезпечення, державний контроль за дотриманням законодавства у сфері бухгалтерського обліку та контролю [3].

Слід зазначити, що концептуальні основи державного регулювання бухгалтерського обліку в країнах колишнього Радянського Союзу знаходяться ще у стадії становлення. З цієї причини правове забезпечення цього процесу є недосконалим, містить суперечності та неузгодженості. Прикладом цього є ситуація, яка склалася в Україні.

3. Сутність та необхідність нормативного регулювання системи бухгалтерського обліку

У жовтні 1998 р. в Україні було затверджено “Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів”, де зазначені напрями узгодження національної системи бухгалтерського обліку з вимогами ринкової економіки і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, зокрема: законодавче закріплення принципів ведення бухгалтерського обліку – Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”; формування нормативної бази – положення (стандарти) бухгалтерського обліку; методичне забезпечення – інструкції, методичні вказівки, коментарі [19].

О. М. Петрук зазначає, що внаслідок проведеної законодавчої та організаційної роботи отримано бажаний результат у вигляді системи регулювання бухгалтерського обліку, зорієнтованої на забезпечення потреб всіх зацікавлених користувачів бухгалтерської інформації, –наголошує автор [14, с.166-167].

Нормативно-правове забезпечення обліку – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств і кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку і фінансової звітності в нашій державі [21]. Ці нормативні акти мають певну ієрархічну підпорядкованість. Норма (від лат. “norma” – керуюче начало, правило, зразок) уособлює узаконене правило, встановлення, визнаний обов’язковий порядок організації справи, здійснення дій [22, с. 209].

Як основні об’єкти нормативно-правового забезпечення обліку, варто зазначити Закони України (“Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, “Про оплату праці”, “Про відпустки”, “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування”, “Про страхування” тощо); Кодекси (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, Кодекс законів про працю тощо); Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; НП(С)БО; П(С)БО; М(С)ФЗ; інструкції, накази, постанови, розпорядження, листи, роз’яснення Центральної спілки споживчих товариств України та інших міністерств і відомств; накази про облі-

кову політику підприємства; графіки документо-обігу тощо.

Таким чином, у вітчизняній практиці обліку загалом склалась багаторівнева система регулювання бухгалтерського обліку, контролю та звітності. Будувалась така система регулювання правил формування фінансової інформації “від загального до часткового”. Але рівні регулювання сучасні науковці виділяють по-різному.

Л. К. Сук і П. Л. Сук, не виокремлюючи рівнів регулювання, до основних нормативних документів, які забезпечують регламентацію бухгалтерського обліку в Україні, відносять тільки Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, НП(С)БО, П(С)БО, Плани рахунків бухгалтерського обліку (повний і спрощений), “Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку” [24, с. 30-31].

В. М. Пархоменко вважає, що система нормативного регулювання бухгалтерського обліку повинна бути п'ятирівневою, відповідно до фактичного стану в країні в теперішній час [13]. Він поділяє акти нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку на такі групи: 1) Закони України, як нормативно-правові акти вищої юридичної сили; 2) акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (постанови Кабінету Міністрів України); 3) положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджує Міністерство фінансів України, що є основним органом центральної виконавчої влади з питань регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні; 4) нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) й методичні рекомендації, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України та іншими органами на підставі П(С)БО із врахуванням специфіки й наявних потреб відповідних видів економічної діяльності; 5) рішення (накази, розпорядження) щодо організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики, які ухвалюються власником (керівником) підприємства на основі документів вищого порядку, що подана у попередніх чотирьох групах документів цього забезпечення [12, с. 5].

Р. Кулик, Г. Жубіль і М. Щирба виділяють п'ять рівнів системи нормативно-правового забезпечення бухгалтерського фінансового обліку: конс-

титутційний, законодавчий, нормативний, методичний, організаційно-розпорядчий [5]. Хоча згодом М. Т. Щирба, розглядаючи спільно з М. С. Пушкарем нормативно-правове регулювання фінансового обліку в Україні відповідно до МСФЗ, зупиняється вже на чотирьох рівнях: законодавчому, нормативному, методичному і організаційно-розпорядчому [21, с. 41]. Важко не погодитись з такою думкою, оскільки Конституцію дуже відносно можна назвати актом нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку, і, відповідно, виділити як окремих рівень. Якщо і згадувати Конституцію в контексті регулювання бухгалтерського обліку, то тільки як основний державний документ, на який спираються інші закони держави.

А. В. Озеран також виділяє чотири рівні, на кожному з яких регулювання здійснюється відповідними органами та підприємствами, відповідно до наділених повноважень: законодавчий, нормативний, методичний, організаційний [11].

Отже, систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні можна представити чотирма рівнями, кожен з яких охоплює ряд документів (рис. 1).

Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку законодавчо встановлює єдині правові та методологічні основи організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні. Діючі норми ґрунтуються на однаковості ведення бухгалтерського обліку майна, зобов'язань і господарських операцій, складання та надання достовірної та порівняльної інформації про фінансово-майновий стан, доходи і витрати підприємства, необхідної користувачам іншої бухгалтерської інформації.

Загальне методичне керівництво бухгалтерським обліком на державному рівні здійснює уряд України. Пріоритетне право регулювання бухгалтерського обліку надано Міністерству фінансів, “яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності” [18].

Відповідно до ч. 1 ст. 111 Господарського кодексу України, споживча кооперація є системою самоврядних організацій громадян (споживчих товариств, їх спілок, об'єднань), а також підприємств та установ цих організацій, самостійною організаційною формою кооперативного руху [1].

НОРМАТИВНІ ДОКУМЕНТИ ЗАГАЛЬНОМЕТОДИЧНОГО ХАРАКТЕРУ	
ПЕРШИЙ РІВЕНЬ	
Нормативно-правові акти вищої юридичної сили, що визначають сутність бухгалтерського обліку, його завдання, основні поняття, регулюють порядок організації та ведення бухгалтерського обліку, складання і подання звітності	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Господарський кодекс ✓ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” ✓ Податковий кодекс тощо
ДРУГИЙ РІВЕНЬ	
Нормативно - правові документи, що визначають загальні принципи і встановлюють правила і способи ведення бухгалтерського обліку, окремих його об’єктів, порядок складання та подання звітності	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1- 2 ✓ Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 6 - 34 ✓ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкція про його застосування тощо
ТРЕТІЙ РІВЕНЬ	
Документи (інструкції, положення, вказівки) в яких викладені методичні вказівки, рекомендації та роз’яснення з окремих питань бухгалтерського обліку та контролю з урахуванням особливостей і потреб певних видів діяльності	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів ✓ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів ✓ Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості ✓ Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності ✓ Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні ✓ Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку ✓ Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства ✓ Примірні статuti обласної (республіканської) спілки споживчих товариств, районної спілки споживчих товариств, споживчого товариства, підприємства споживчої кооперації ✓ Положення про ревізійну комісію Укоопспілки ✓ Методичні рекомендації з організації бухгалтерського обліку в споживчій кооперації ✓ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій та інструкція про його застосування споживчої кооперації України ✓ Положення про головного бухгалтера споживчого товариства, споживспілки, їх підприємств (об’єднання), інших суб’єктів господарювання системи Центральної спілки споживчих товариств України (Укоопспілки): ✓ Положення про організацію пайового господарства споживчої кооперації України ✓ Положення про особливості інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків у споживчих товариствах, споживспілках, їх підприємствах (об’єднаннях), інших суб’єктах господарювання Центральної спілки споживчих товариств України (Укоопспілки) ✓ Положення про порядок обліку руху товарів і готівки в об’єктах роздрібної торгівлі і ресторанного господарства споживчих товариств, споживспілок, їх підприємств (об’єднань), інших суб’єктів господарювання Центральної спілки споживчих товариств України (Укоопспілки) тощо
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ДОКУМЕНТИ	
ЧЕТВЕРТИЙ РІВЕНЬ	
Робочі документи, що формулюють облікову політику підприємства	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Розпорядження (наказ) про облікову політику ✓ Робочий план рахунків бухгалтерського обліку ✓ Графіки документообороту ✓ Розпорядження про проведення інвентаризації цінностей і розрахунків тощо

Рис. 1. Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та контролю у споживчій кооперації України (сформовано авторами)

Діяльність організацій і підприємств системи споживчої кооперації є соціально орієнтованою та не спрямованою на отримання прибутку. Їх діяльність спрямована на задоволення потреб своїх членів, покращення їх економічного становища, вирішення проблем зайнятості населення, насамперед, сільського, додаткове формування нових робочих

місць. Відповідно до Закону України “Про споживчу кооперацію”, споживча кооперація України “...являє собою добровільне об’єднання громадян для спільного ведення господарської діяльності з метою поліпшення свого економічного і соціального стану” [20]. Окремий розділ закону присвячений економічній діяльності. Споживчі товариства

та їх спілки “мають повну господарську самостійність, покривають свої витрати за рахунок доходів від своєї господарської діяльності та забезпечують схоронність власності споживчої кооперації... Споживчі товариства та їх спілки ведуть облік результатів своєї діяльності, складають статистичну інформацію та адміністративні дані у порядку, встановленому законодавством, і несуть відповідальність за їх достовірність” [20].

Споживча кооперація – багатопрофільна організація, структури якої представлені в таких галузях, як торгівля, видавничий, ресторанный і готельний бізнес, виробництво продовольчих і непродовольчих товарів, надання побутових та банківських послуг, страхування, освіта і наука. Вона завжди функціонує за ринковими принципами господарювання на основі самостійності, самофінансування. Така структурна побудова системи споживчої кооперації впливає і на побудову її системи бухгалтерського обліку і контролю. Центральна спілка споживчих товариств України наділена правом нормативного регулювання бухгалтерського обліку в межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей.

Окремі підприємства системи споживчої кооперації самостійно визначають облікову політику, яка реалізується прийняттям розпорядчого документу (постанови, наказу) щодо переліку методів оцінки, обліку і процедур, відносно яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант.

Функції державного регулювання облікової системи Центральної спілки споживчих товариств України реалізуються через систему органів державної влади та державного управління (рис. 2).

Питанням державного регулювання бухгалтерського обліку присвячені окремі норми Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Разом з тим у тексті закону є певні суперечності, неузгодженості, а деякі аспекти не висвітлені зовсім, що призводить до неоднозначного тлумачення суті державного регулювання обліку в Україні та не дає відповіді на питання: хто є його суб’єктом, а що – об’єктом.

Відтак, В. М. Жук зазначає, що питання регулювання бухгалтерського обліку не є першочерговим у роботі Міністерства фінансів України. У державі немає чіткого визначення суб’єкта, на який покладена відповідальність за стан бухгалтерського обліку. Збирає та обробляє фінансову звітність Державна служба статистики України, визначає методологію бухгалтерського обліку і звітності – Міністерство фінансів. Автор стверджує, що обме-

жені можливості й невизначений статус Методологічної ради з бухгалтерського обліку також не сприяють вирішенню проблем, які скалилися [2].

Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, на нашу думку, повинен чітко визнати суб’єктів державного регулювання бухгалтерського обліку (Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів, Національний банк, Державне казначейство, Державна служба статистики

та інші державні органи) й закріпити за ними право розробки нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

З метою систематизації та використовуючи досвід інших країн, необхідно також законодавчо визначити структуру законодавства України щодо бухгалтерського обліку, об’єднавши регулюючі облікову політику документи, що не мають статусу законів, поняттям “нормативні правові акти”.

4. Висновки

Отже, нормативні правові акти, які визначають практику бухгалтерського обліку, пропонуємо структурувати за чотирма рівнями: державні нормативні правові акти, які регулюють питання, незалежно від видів економічної діяльності, та обов’язкові для виконання; галузеві нормативні правові акти, які визначають особливості застосування державних актів за окремими видами діяльності; методичні рекомендації з бухгалтерського обліку, які уточнюють і деталізують порядок застосування нормативних актів державного та галузевого рівня; робочі документи суб’єкта господарської діяльності.

Крім цього, ефективним та перспективним вважаємо залучення до формування системи бухгалтерського обліку і звітності професійних бухгалтерських та аудиторських організацій, визнавши їх суб’єктами недержавного регулювання бухгалтерського обліку. Таке їх право та механізм взаємодії з органами державного регулювання закріпити у законі.

Також можна констатувати, що за роки реформування бухгалтерського обліку в Україні створена достатньо ґрунтовна законодавча база з регламентації системи бухгалтерського обліку. Але, як зазначено вище, на сучасному етапі в цій сфері існують певні проблеми, вирішення яких допоможе вдосконалити систему державного регулювання та реформування бухгалтерського обліку, адаптуватися до ринкових змін, міжнародних стандартів і потреб користувачів у системі прийняття рішень.

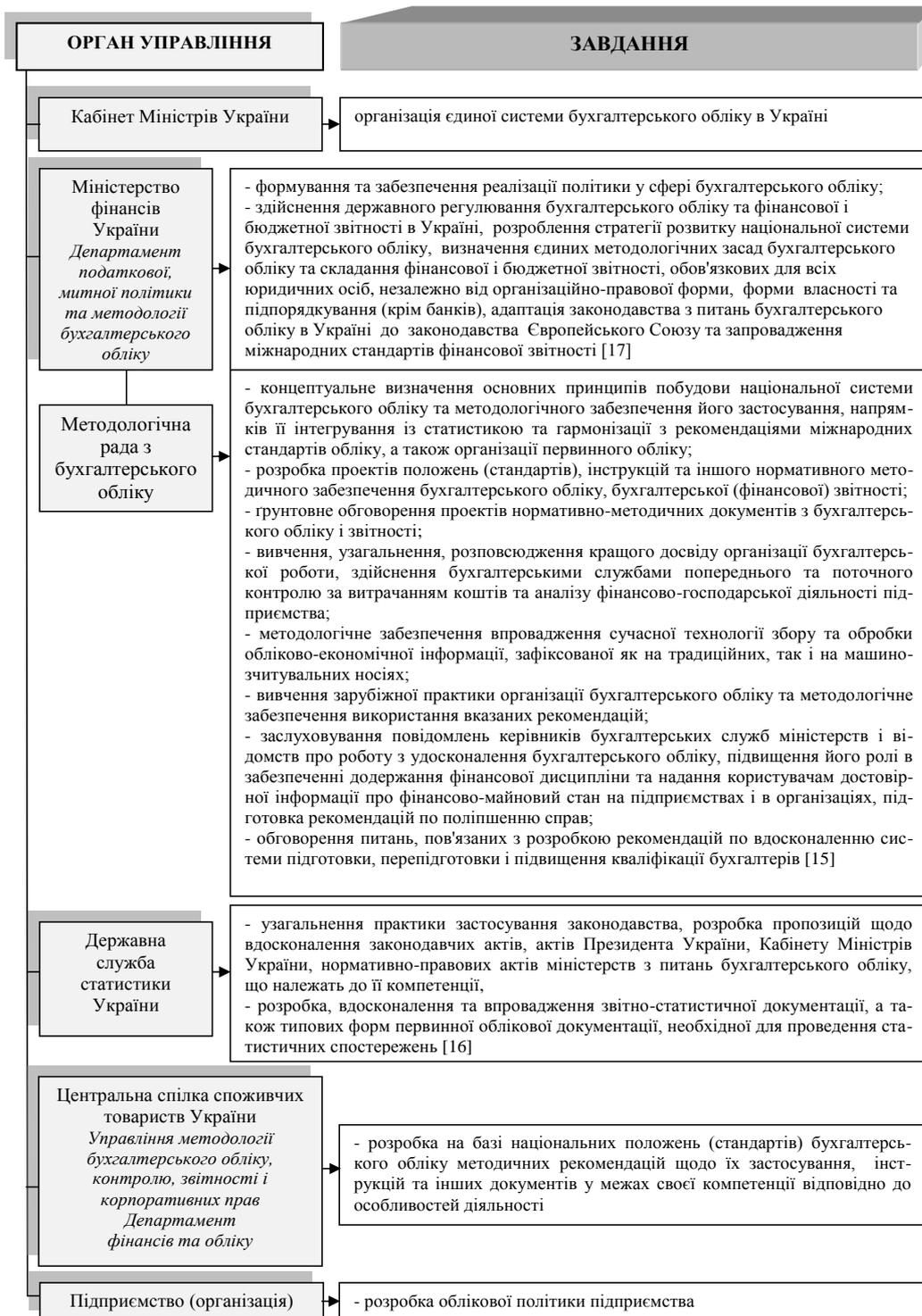


Рис. 2. Управління обліковою системою підприємств та організацій споживчої кооперації України (розроблено авторами на підставі 15,16,17,18)

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України : від 16.01.2003 р. № 436-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
2. Жук В. М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / В. М. Жук // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С.100-113 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fu/2009_7/pdf/ZHUK.pdf.

3. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу : приказ Министерства финансов Российской Федерации от 01.07.2004 г. № 180 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=48508>.

4. Кузьмінський Ю. А. Що таке система бухгалтерського обліку / Ю. А. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8-11.
5. Кулик Р. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського фінансового обліку в Україні / Р. Кулик, Г. Жубіль, М. Щирба // Наукові записки. – 2005. – Випуск 14 // [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/gBrR0h.pdf.
6. О бухгалтерском учете : Закон Кыргызской Республики от 29.04.2002 г. № 76 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.bankir.kg/ruhome/general_bankiram/zakon/zakon_ten.
7. О бухгалтерском учете : Закон Республики Армения от 31.01.2003 г. № ЗР-515 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=31196.
8. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности : Закон Республики Казахстан от 28.02.2007 г. № 234-III // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.pavlodar.com/zakon/?dok=03428&all=all>.
9. О бухгалтерском учете : Закон Молдовы от 27.04.2007 г. № 113-XVI // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.mf.gov.md/ru/act-norm/contabil/lawcontabil>.
10. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 р. г. № 57/3 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://pravo.by/main.aspx?guid=3871&p2=2/2055>.
11. Озеран А. В. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні / А. В. Озеран // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca_Ekon/2011_35/55.pdf.
12. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 3-21.
13. Пархоменко В. М. Законодавче та нормативно-методичне забезпечення регулювання бухгалтерського обліку / В. М. Пархоменко, О. М. Петрук // Вісник ЖІТІ. – 2002. – №18. – С. 107-117.
14. Петрук О. М. Історія та іноземний досвід регулювання бухгалтерського обліку / О. М. Петрук // Вісник ЖДТУ: Економічні науки. – 2005. – № 3 (33). – С.156-167.
15. Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України : наказ МФУ від 29.10.1997 р. № 230 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lawua.info/jurdata/dir308/dk308394.htm>.
16. Положення про Державну службу статистики : указ Президента України від 06.04.2011 р. № 396/2011 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=924-2007-ЕФ>.
17. Положення про Міністерство фінансів України : указ Президента України від 08.04.2011 р. № 446/2011 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996 – XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
19. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.
20. Про споживчу кооперацію : Закон України від 10.04.1992 р. № 2265-XII // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2265-12>.
21. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики [Текст] : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260 с.
22. Райзберг Б. Г. Учебный экономический словарь / Б. Г. Райзберг, Л. Ш. Лозовский. – М. : Айрис-пресс, 1999. – 416 с.
23. Сарана С. В. Систематизація як форма удосконалення податкового законодавства України / С. В. Сарана // Форум права. – 2009. – № 2. – С. 379-383 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/ejournals/FP/2009-2/09ccvprzu.pdf>.
24. Сук Л. К. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / Л. К. Сук, Л. П. Сук. – К. : Каравела, 2009. – 624 с.

КОНЦЕПЦІЯ СУТТЄВОСТІ В ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Запропоновано концепцію суттєвості в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Визначено її роль у формуванні показників бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Сформовано об'єкти застосування суттєвості в обліковій політиці підприємства.

Ключові слова: суттєвість, поріг суттєвості, об'єкти суттєвості, бухгалтерський облік, фінансова звітність, положення (стандарт) бухгалтерського обліку

Shchyrbа M., Shchyrbа I.

ESSENTIALITY CONCEPT IN ACCOUNTING AND ENTERPRISE REPORTING

Essentiality concept in accounting and financial reporting is offered. Its role in forming the indicators of accounting and financial reporting is defined. The objects of essentiality application in enterprise's accounting policy are formed.

Keywords: essentiality, essentiality threshold, essentiality objects, accounting, financial reporting, accounting regulations (standards)

1. Вступ

Ефективність ведення бухгалтерського обліку на підприємстві в ринкових умовах господарювання залежить від рівня його організації. Одним із важливих питань організації системи бухгалтерського обліку на кожному підприємстві є оцінка рівня суттєвості інформації. Суттєвою визнається інформація, відсутність якої або неправильне відображення у фінансовій звітності може вплинути на економічні рішення її користувачів. Тому питання оцінки рівня суттєвості в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності останнім часом набули важливого значення.

Окремі питання суттєвості в обліку та звітності підприємства досліджувалися деякими вітчизняними вченими – економістами, а саме: Д. Л. Волковим, В. О. Ганусич, С. Ф. Головим, М. П. Кондраковим, М. І. Кутером, В. С. Ленем, С. О. Ніколаєвою, С. А. Смірноюю, Н. Цв'єтковою, Л. П. Хабаровою, Л. З. Шнейдманом та ін. Однак, такі дослідження не є комплексними і узагальнюючими. Тому питання ролі суттєвості в обліку і звітності підприємства потребують подальшого дослідження.

Мета статті – дослідження поняття суттєвості, вивчення об'єктів застосування суттєвості та відображення її критеріїв в обліковій політиці підприємства.

2. Тлумачення та визначення суттєвості

Вимоги стосовно правильності та достовірності відображення облікової інформації у фінансових звітах ставилися з моменту їх виникнення. Питання повного висвітлення інформації у фінансовій звітності почали підніматися лише на початку ХХ ст. одним із видатних італійських учених П'єро д'Альвізе (1934 р.). Своє вчення, назване ним логісμο-

логією, він виразив у восьми загальних принципах, серед яких виділив принцип відносної повноти: “Обсяг облікової інформації залежить від мети, що стоїть перед бухгалтером. Він повинен провести адміністрацію між Сциллою надлишкових даних та Харибдою інформаційних вакуумів” [15, с. 232].

Варто зазначити те, що принцип повного висвітлення реалізується через суттєвість.

В економічній літературі суттєвість розглядають як: принцип бухгалтерського обліку [1, с. 168-169]; вимогу до фінансової звітності [5, с. 158-159]; якісну характеристику фінансових звітів [6, с. 25-26; 9, с. 83].

В Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, затвердженій Радою Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) в 2001 р., суттєвість відносять до доречності, однієї з якісних характеристик фінансових звітів. В Україні, згідно з національними положеннями (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), суттєвість в переліку принципів бухгалтерського обліку відсутня. Як одна з якісних характеристик фінансової звітності наводиться доречність, на яку впливає суттєвість. Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення у фінансових звітах може вплинути на економічні рішення користувачів. Отже, суттєвість виступає певним порогом або критерієм розмежування, а не принципом бухгалтерського обліку, вимогою до фінансової звітності, а скоріш за все – якісною характеристикою, яка здатна впливати на економічні рішення користувачів фінансової звітності.

Суттєвість інформації визначається Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), національними П(С)БО і Листом Міністерства фінансів України “Про суттєвість у бухгалтерському

обліку і звітності” від 29.07.2003 р., № 04230-04108 [13, с. 59-60].

Саме поняття “суттєвість” разом з багатьма іншими термінами запозичилось нами з міжнародної практики, зокрема, з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО).

Відтак, в Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, затвердженій Радою МСБО у квітні 2001 р., в п. 30 зазначено, що “інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від обсягу статті та помилки, допущеної за певних обставин у зв’язку з пропуском чи неправильним відображенням. Отже, суттєвість скоріше є певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка повинна бути притаманною інформації, щоб вона стала корисною” [9, с. 83]. Більш повніше визначення суттєвості наведено у п. 7 МСБО 1 “Подання фінансових звітів” і в п. 5 МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”, а саме: “...пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Розмір або характер статті, або їх поєднання, можуть бути визначальним чинником” [9, с. 1004, 1146]. У п. 3 національного П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” суттєвою вважають інформацію, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності [11, с. 8]. Відповідно, суттєвою вважається інформація, відсутність якої може вплинути на економічні рішення користувачів фінансової звітності. Відповідно до вимог п. 3 національного П(С)БО 1 Міністерством фінансів України розроблено рекомендації стосовно застосування суттєвості в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності та наведено його визначення.

“Суттєвість – характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності” [13, с. 59].

Як бачимо, тлумачення суттєвості в національних нормативних документах близьке міжнародному. Однак, суттєвість показника залежить від таких факторів, як: оцінки показника або його відносного розміру; характеру показника і конкретних обставин його виникнення. Тому, дане визначення суттєвості, наведене у вітчизняних нормативних документах, необхідно доповнити тим, що на суттєвість впливає не тільки розмір тої чи іншої статті, а її характер.

3. Основні критерії суттєвості

Критеріями суттєвості є її кількісні та якісні характеристики, важливі для користувачів такої інформації. Кількісний вираз суттєвості визначається за допомогою порогу суттєвості.

Поріг суттєвості – абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації [13, с. 59]. Поріг суттєвості підприємство визначає самостійно з врахуванням вимог національних П(С)БО та рекомендацій Листа Міністерства фінансів України “Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності” від 29.07.2003 р., № 04230-04108.

Кількісне значення порогу суттєвості може визначатись у відсотках до значення певного показника (групи показників) фінансової звітності підприємства.

Деякі вітчизняні економісти замість “поріг суттєвості” в економічній літературі вживають вираз “поріг істотності” [4 с. 21; 3, с. 290; 8, с. 20]. Згідно з тлумачним словником сучасної української мови, суттєвий – який становить саму суть, зміст чогонебудь; важливий, значний, а істотний – який становить сутність або стосується сутності чогонебудь; дуже важливий, значний, вагомий [2, с. 1417, 507]. Отже, застосування в економічній літературі термінів “поріг суттєвості” або “поріг істотності” не викликає жодних заперечень, оскільки між ними не має суттєвих відмінностей.

О. П. Войналович вважає, що застосування порогу суттєвості в процесі ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності призведе до порушення принципу повного висвітлення [3, с. 290]. Згідно з п. 38 Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів, інформація у фінансових звітах повинна бути повною в межах суттєвості та витрат, пов’язаних з її отриманням [9, с. 84]. Таким чином, принцип повного висвітлення реалізується через суттєвість, яка визначається якісними і кількісними характеристиками інформації, які важливі для користувачів фінансової звітності і не суперечить йому.

У національному П(С)БО 1 вказано, що суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства. Однак, в деяких П(С)БО не визначено кількісний поріг суттєвості, і тому підприємство повинно самостійно встановити рівень суттєвості окремих об’єктів обліку і відобразити в Наказі про облікову політику.

Суб’єктами визначення суттєвості облікової інформації є органи, які уповноважені на регулювання питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності, та власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, відповідно до законодавства та установчих документів.

Об’єктами застосування суттєвості є: діяльність підприємства в цілому; окремі господарські операції та об’єкти обліку; статті фінансової звітності [13, с. 59].

В Україні застосування критеріїв суттєвості до підприємства в цілому передбачає можливість використання спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності підприємством, обсяги діяльності якого нижчі встановленого порогу суттєвості. Згідно із законодавством України, до суб’єктів

малого підприємства, які застосовують спрощену форму бухгалтерського обліку і звітності, відносять суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та власності, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує п'ятдесяти осіб та суми валового доходу, еквівалентної десяти мільйонам євро за середньорічним курсом Національного банку України.

Об'єктами бухгалтерського обліку є активи, зобов'язання, власний капітал та господарські процеси (господарські операції).

Суттєвість окремих господарських операцій та об'єктів обліку визначається керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено національними П(С)БО. Тому критерії суттєвості, які обирає підприємство щодо окремих об'єктів обліку, згідно з Листом Міністерства фінансів України "Про облікову політику" від 21.12.2005 р., № 31-34000-10-5/27793, повинні бути відображені в Наказі про облікову політику. Вважаємо, що поріг суттєвості щодо окремих господарських операцій і об'єктів обліку є невід'ємним елементом облікової політики, який для кожного підприємства може бути різним, залежно від обсягів його діяльності.

Визначення порогу суттєвості в обліковій політиці необхідно для вирішення таких завдань: формування окремих об'єктів обліку (об'єктів активів, зобов'язань та власного капіталу) з метою визнання статей Балансу; формування окремих видів доходів та витрат з метою формування статей Звіту про фінансові результати; формування кількісної ознаки зміни вартості необоротних активів з метою їх переоцінки або визначення втрат (доходів) від зменшення (поновлення) корисності; формування кількісних ознак для класифікації орендних операцій (операційна оренда, фінансова оренда); формування звітних сегментів; формування кількісних ознак для визначення подібних активів; формування інших кількісних ознак, які необхідні для визначення елементів (статей) фінансової звітності підприємства [10, с. 199-200].

При формуванні порогу суттєвості щодо окремих господарських операцій та об'єктів обліку можуть бути використані рекомендації Міністерства фінансів України "Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності" від 29.07.2003 р. № 04230-04108, в яких встановлено поріг суттєвості до окремих об'єктів обліку.

Необхідно зазначити, що поріг суттєвості до об'єктів бухгалтерського обліку в цьому нормативному документі встановлено майже на такому самому рівні, який існує в зарубіжних країнах. Так, в США в якості суттєвих часто розглядають суми, які становлять не менше 5-10% доходів або активів. Суми, які можна вважати суттєвими, безумовно, залежать від розміру компанії. Одна і та ж сума може виявитися критичною для малої фірми і незначною в обороті корпорації-гіганта [7, с. 32]. В Росії кількісним критерієм суттєвості є 5% поріг показника від загального підсумку відповідних даних за звітний рік.

Однак, цей показник є рекомендаційним, і рівень суттєвості може визначатися підприємством самостійно, але обов'язково повинен бути відображений в обліковій політиці підприємства і становити 3% або 7% тощо [14, с. 9].

В Концептуальній основі складання на подання фінансових звітів і МСФЗ порядок встановлення порогу суттєвості не передбачено, тому це є професійним судженням бухгалтера.

4. Характеристика інших параметрів суттєвості

Аналіз наказів про облікову політику багатьох підприємств України показав, що в більшості з них відсутній такий показник, як поріг суттєвості. В деяких з них в рядку "Поріг суттєвості" вказують лише певну суму, наприклад, 50 грн, 100 грн, 500 грн або 1000 грн, що суперечить вимогам нормативних документів, зокрема, вимогам національних П(С)БО та рекомендаціям Листа Міністерства фінансів України "Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності" від 29.07.2003 р., № 04230-04108. Згідно з національними П(С)БО і вищевказаним нами Листом, для кожного об'єкту бухгалтерського обліку рекомендовано певний поріг суттєвості, а не єдиний поріг суттєвості для всіх об'єктів бухгалтерського обліку.

Що стосується статей фінансової звітності, то згідно з Листом Міністерства фінансів України "Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності" від 29.07.2003 р. № 04230-04108, при визначенні суттєвості окремих статей за поріг суттєвості може прийматися частка відповідної статті у базовому показнику. За базовий показник рекомендується брати: для статей Балансу – суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань; для статей Звіту про фінансові результати – суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або суму доходу чи витрат за звітний період; для статей Звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або видаток) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період [13, с. 60].

У Листі Міністерства фінансів України "Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності" також вказано, що кожен суттєву статтю необхідно наводити у фінансовій звітності окремо, а несуттєві статті об'єднувати зі статтями, подібними за характером або функціями. Суттєвість статті визначається її величиною і характером, що розглядаються разом. Окремі, однакові за характером об'єкти бухгалтерського обліку, доцільно об'єднувати в одну статтю, навіть якщо величина кожного виду об'єктів є суттєвою.

Статті, які мають суттєву величину і відрізняються за характером або функціями, слід подавати окремо. Зокрема, не можна об'єднувати такі статті фінансової звітності: монетарні та немонетарні; поточні та непоточні; операційні та не операційні; відсоткові та не відсоткові.

Крім цього, у Листі Міністерства фінансів України "Про суттєвість у бухгалтерському обліку і

звітності” від 29.07.2003 р. № 04230-04108 вказано, що застосування суттєвості для наведення статей у фінансовій звітності здійснюється, якщо форми фінансової звітності не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або іншими нормативно-правовими актами [13, с. 60]. У нашій країні всі форми фінансової звітності регламентовані нормативно-правовими актами (П(С)БО тощо), і тому не підпадають під об’єкт застосування суттєвості. Отже, п. 7 Листа Міністерства фінансів України “Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності” від 29.07.2003 р. № 04230-04108 можна використовувати лише для форм внутрішньої звітності, яку складають для власників і керівництва підприємства та не подають до органів статистики. Прикладом такого звіту може бути Звіт про прибутки і збитки структурного підрозділу підприємства, а також інші подібні форми внутрішньої звітності.

5. Висновки

Таким чином, підприємство самостійно вирішує, що вважати суттєвою інформацією, а що ні. Однак, в Наказі про облікову політику підприємство обов’язково повинно вказати поріг суттєвості щодо окремих об’єктів обліку, окремих господарських операцій тощо, відповідно до затверджених П(С)БО та рекомендацій Листа Міністерства фінансів України “Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності”.

Критеріїв суттєвості для цілей управлінського обліку законодавчими актами та нормативними документами не передбачено. Суттєвість інформації для цілей управлінського обліку визначається самим керівництвом підприємства і залежить від рівня його професійного судження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горещька. – Житомир : Рута, 2002. – 544 с.
2. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., доп. та CD) [Текст] / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К. : Ірпінь : Перун, 2007. – 1736 с.: іл.

3. Войналович О. П. Оптимізація положень розпорядчого документу з облікової політики / О. П. Войналович // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Сер.: Економічні науки. – Вип. 7, ч. I. – Кіровоград : КНТУ, 2005. – С. 288-296.

4. Войтенко Т. Облікова політика: стратегія підприємства – 2003 / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2003. – № 1-2 (559-560). – С. 15-23.

5. Волков Д. Л. Финансовый учет: теория, практика, отчетность организации [Текст] : учеб. пособие / Д. Л. Волков. – СПб. : С.-Петербург. гос. ун-та, 2006. – 640 с.

6. Голов С. Ф. Фінансовий облік [Текст] : підручник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. – К. : Лібра, 2005. – 976 с.

7. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP [Текст] : пособ. / В. В. Качалин. – М. : Эксмо, 2007. – 400 с.

8. Лукінова О. Організація бухгалтерського обліку. Облікова політика / О. Лукінова // Всеукраїнський бухгалтерський тижневик “БАЛАНС”. – 2005. – № 5 (547). – С. 19-24.

9. Міжнародні стандарти фінансової звітності – 2009 [Текст] / [перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова]. – Том 1. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. – 1608 с.

10. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посібник / [за ред. В.С. Леня]. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.

11. Пархоменко В. М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі [Текст] / В. М. Пархоменко. – Ч. 9. – Луганськ : Футура, 2006. – 672 с.

12. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Текст]. – К. : Паливода А. В., 2013. – 324 с.

13. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності : лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 8. – С. 59-60.

14. Смирнова С. А. Учетная и налоговая политика организации [Текст] : посб. / С. А. Смирнова. – М. : Бухгалтерский учет, 2005. – 248 с.

15. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета [Текст] : учебник / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ВЕДЕНИЯ УЧЕТА ПЕРИОДИЧЕСКИХ ИЗДАНИЙ НА ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ

Проблема формирования и учета библиотечных фондов входит в разряд актуальных задач бюджетных учреждений. В статье рассмотрен порядок учета и даны рекомендации для упрощения ведения бюджетного учета периодических изданий.

Ключевые слова: библиотечный фонд, периодические издания, бюджетный и забалансовый учет

Залевська Н. А., Новосельцева С. Н.

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ПЕРІОДИЧНИХ ВИДАНЬ НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ

Проблема формування та обліку бібліотечних фондів належить до ряду актуальних завдань бюджетних установ. У статті розглянуто порядок обліку і надані рекомендації для спрощення ведення бюджетного обліку періодичних видань.

Ключові слова: бібліотечний фонд, періодичні видання, бюджетний і позабалансовий облік, амортизація бібліотечного фонду

Zalevskaya N., Novoseltseva S.

ACTUAL ISSUES OF PERIODICALS ACCOUNTING ON OFF-BALANCE ACCOUNTS

The problem of library funds forming and accounting is included to the category of actual tasks of budgetary institutions. The article also deals with the procedure of accounting and recommendations to simplify the maintenance of periodicals budgetary accounting.

Keywords: library fund, periodicals, budgetary and off-balance accounts, library fund amortization

1. Вступление

Бюджетный учет периодических изданий для библиотек, архивов, музеев, на наш взгляд, представляется интересным в связи с тем, что вышеуказанные предметы являются одним из основных объектов учета этих учреждений. Причем их стоимость составляет значительную величину не только в количественном, но и в суммовом выражении. Реформация учета данных видов ценностей произошла в 2009 году с введением дополнительного забалансового счета 23 “Периодические издания для пользования”. В связи с этими нововведениями остро встал вопрос о детализированном учете периодических изданий.

Цель статьи – рассмотрение порядка и особенностей бюджетного учета библиотечного фонда в целом и периодических изданий в его составе, в частности.

2. Порядок учета библиотечного фонда

В Федеральном законе от 29.12.1994 № 78-ФЗ (ред. от 02.07.2013 г.) “О библиотечном деле” четко определены понятия библиотечного фонда и книж-

ных памятников. В частности, библиотечный фонд – совокупность документов различного назначения и статуса, организационно и функционально связанных между собой, подлежащих учету, комплектованию, хранению и использованию в целях библиотечного обслуживания населения.

Национальный библиотечный фонд – часть библиотечного фонда, имеющая особое историческое, научное, культурное значение, предназначенная для постоянного хранения и общественного использования и являющаяся культурным достоянием народов Российской Федерации.

Книжные памятники – рукописные книги или печатные издания, которые обладают выдающейся духовной, материальной ценностью, имеют особое историческое, научное, культурное значение и в отношении которых установлен особый режим учета, хранения и использования.

Библиотечный фонд относится к объектам основных средств. Объекты библиотечного фонда принимаются на учет по первоначальной стоимости, которой признается сумма фактических вложений в их приобретение, сооружение и изготовление

с учетом сумм НДС, предъявленных поставщиками и подрядчиками (кроме их приобретения, сооружения и изготовления в рамках деятельности, облагаемой НДС).

Вложениями на приобретение, сооружение и изготовление объектов библиотечного фонда являются: суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику и организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением библиотечных фондов; регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи; таможенные и патентные пошлины; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект библиотечного фонда; затраты по доставке, включая расходы по ее страхованию; расходы по изготовлению (израсходованные учреждением материалы, оплата труда и начисления на оплату труда, услуги сторонних организаций и т.д.); иные затраты.

Аналитический учет объектов библиотечного фонда ведется в инвентарных карточках группового учета основных средств, открываемых на группу объектов библиотечного фонда стоимостью каждого не более 40 000 руб. и на группу – более этой суммы.

Поступление и внутреннее перемещение библиотечного фонда оформляются следующими первичными документами: актом о приеме-передаче групп объектов основных средств; накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств; требованием-накладной.

Выбытие библиотечных фондов оформляется актом о списании.

Согласно Порядка учета документов, входящих в состав библиотечного фонда, учет документов ведется в регистрах индивидуального и суммарного учета в традиционном и (или) электронном виде. Регистрами индивидуального учета документов являются: регистрационная книга, карточка регистрации на определенный вид документа для газет, журналов, других видов документов. Допускается также регистрами индивидуального учета считать топографическую опись (каталог), учетный каталог, учетный файл с выходными формами, формируемыми в порядке инвентарных или иных идентификационных номеров документов.

Регистры индивидуального учета документов библиотечного фонда содержат реквизиты, идентифицирующие каждый документ с указанием сведений о поступлении документа и о его выбытии из библиотечного фонда.

Регистрами суммарного учета документов являются: книга суммарного учета библиотечного фонда, листы суммарного учета библиотечного фонда, журналов. Допускаются различные модификации книги суммарного учета. Независимо от вида учетного документа, регистры суммарного учета содержат три взаимосвязанные части: “Поступление документов в библиотечный фонд”; “Выбытие документов из библиотечного фонда” и “Итоги движения библиотечного фонда: итоговые данные на конец отчетного периода”.

Обобщенные данные отражаются в каждой части регистра суммарного учета. В электронной системе учета эти части интегрируются в единый учетный файл.

Суммарный и индивидуальный учет фонда ведется структурными подразделениями библиотеки, в ведении которых находится комплектование фонда, а также подразделениями, обеспечивающими хранение и использование закрепленных за ними частей общего фонда библиотеки [7].

Амортизация на библиотечный фонд начисляется:

– 100% балансовой стоимости на объекты стоимостью до 40 000 руб. включительно при выдаче объекта в эксплуатацию;

– в соответствии с рассчитанными нормами амортизации на объекты стоимостью свыше 40 000 руб. В данном случае ее начисление начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бюджетному учету.

Амортизация, рассчитанная в соответствии с нормами, начисляется на объекты библиотечного фонда ежемесячно линейным способом из расчета 1/12 годовой суммы амортизации, исходя из срока полезного использования данных объектов.

Что касается объектов библиотечного фонда, то срок их полезного использования согласно ОКОФ устанавливается в диапазоне от 15 до 20 лет (код 19 0001000, 7-я группа). В бухгалтерском учете операции по начислению амортизации линейным способом отражаются так же, как и при начислении 100%-ной амортизации.

3. Учет периодических изданий, приобретаемых для комплектации библиотечного фонда

Если учет библиотечного фонда более или менее понятен, то с периодическими изданиями возникает множество вопросов. Для учета периодических изданий (газет, журналов и т.п.), приобретаемых учреждением для комплектации библиотечного фонда, в бюджетном учете предназначен забалансовый счет 23 “Периодические издания для пользования”. Он предназначен для учета периодических изданий (газет, журналов и т.п.), приобретаемых учреждением для комплектации библиотечного фонда. Периодические издания учитываются в условной оценке: один объект (номер журнала, годовой комплект газеты), один рубль. Выбытие периодических изданий по любым основаниям отражается на основании решения комиссии учреждения по поступлению и выбытию активов, оформленного первичным учетным документом (Актом приема-передачи, Актом на списании, иным актом). Аналитический учет по счету ведется по объектам учета в Карточке количественно-суммового учета материальных ценностей [3].

По нашему мнению, если индивидуальный учет ведется в библиотеке, то в бухгалтерском бюджетном учете могут отражаться укрупненные данные – общее количество журналов или подписок газет.

С другой стороны, подробный учет изданий, например, по их номенклатуре, служит инструмен-

том дополнительного контроля, но нужно учитывать и то, что это очень трудоемкий процесс для бухгалтера.

Поскольку подробный аналитический учет ведется в библиотеке согласно установленным законодательством нормам и внутреннему порядку ведения учета библиотечных фондов, то в бюджетном учете целесообразно вести забалансовый счет журналов. При этом каждый номер журнала в оценке 1 руб. за 1 номер отображать в единой номенклатурной карточке с учетом средств, за счет которых были приобретены издания. Карточка должна создаваться и действовать в течение одного календарного года.

В нормативных документах акцент сделан на годовой комплект газет, однако на практике годовая подписка бывает достаточно редко. В основном, это, как правило, полугодовая или квартальная подписка.

В связи с этим, мы предлагаем в бюджетных учреждениях разрабатывать Положение по учету библиотечного фонда и отражать в нем следующие моменты:

- комплектом газет считать годовой, полугодовой или квартальный период, в зависимости от принятого в библиотеке порядка учета подведения итогов и движения периодических изданий. Учет изданий вести с использованием установленных единиц измерения в единой номенклатурной карточке, которая создается и действует в течение одного календарного года, и предусматривает отображение средств, за счет которых они были приобретены;

- проводить на 1 января следующего за отчетным годом сверку данных количественных и суммовых остатков периодических изданий и их движения (приход, расход) в библиотеке с данными бухгалтерского учета;

- оформлять данные сверки в произвольном виде с указанием обязательных реквизитов за подписью работника библиотеки и ее заведующего, бухгалтера и главного бухгалтера.

4. Выводы

Поскольку получается, что количество периодических изданий ведется на счете 23 в условной оценке, а их стоимость списывается сразу на расходы, возникает проблема контроля у самого бухгалтера: все ли он верно поставил на забалансовый учет, ничего ли не пропустил, что необходимо оприходовать?

Суммы расчетов с контрагентами периодических изданий проверяются по первичным докумен-

там (накладным, счетам-фактурам и т.д.), актам сверки с организациями. Поэтому рекомендуется установить правила дополнительного контроля с библиотекой. В течение отчетного периода проводить сверку данных количественных и суммовых остатков периодических изданий в библиотеке с данными бухгалтерского учета в конце каждого периода (года, полугодия или квартала, в зависимости от принятого в библиотеке порядка учета подведения итогов и движения периодических изданий).

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации : от 31.07.1998 №145 –ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons>.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации : от 21 октября 1994 г. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=162640>.

3. Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению : приказ Минфина РФ от 01.12.2010 № 157н // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW>.

4. План счетов бюджетного учета и Инструкция по его применению : приказ Минфина РФ от 6 декабря 2010 г. № 162н // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base>.

5. План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению : приказ Минфина РФ от 16 декабря 2010 г. №174н // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base>.

6. План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкция по его применению : приказ Минфина РФ от 23 декабря 2010 г. № 183н // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base>.

7. Об утверждении Порядка учета документов, входящих в состав библиотечного фонда : приказ Минкультуры РФ от 08.10.2012 № 1077 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base>.

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ НА ВИРОЩУВАННЯ І ВІДТВОРЮВАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У РИБОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Розглянуто наукові підходи вітчизняних та зарубіжних вчених щодо класифікації витрат виробництва для цілей управління та обліку, виокремлено ознаки класифікації витрат, здійснено науковий аналіз групування витрат в рибництві та запропоновано авторську класифікацію, необхідну для потреб обліку і контролю рибогосподарськими підприємствами.

Ключові слова: управління витратами, класифікація витрат виробництва, основні витрати, накладні витрати, прямі витрати, непрямі витрати, релевантні біологічні активи, облік, контроль

Bachynskyi V., Borovyk O.

COSTS CLASSIFICATION FOR GROWING AND REPRODUCING OF BIOLOGICAL ASSETS AT FISHERY ENTERPRISES

Scientific approaches of domestic and foreign scientists are considered in relation to production costs classification for management and account goals. Costs classification features are distinguished. Scientific analysis of costs grouping in a fish-farming is carried out. Authorial classification needed for accounting and control purposes of fishery enterprises is offered.

Keywords: costs management, production costs classification, basic costs, overhead costs, direct costs, indirect costs, relevant biological assets, accounting, control

1. Вступ

Специфіка діяльності рибогосподарських підприємств, сезонний характер виробництва, залежність від природно-кліматичних умов, наявності постійних ризиків у втраті продукції, висока фондомісткість, значний розрив у часі між витратами на вирощування та отриманням продукції, нееластичність попиту на продукцію для більшості виробників не забезпечує одержання прибутків. У зв'язку з цим виникає необхідність вироблення чіткої, науково-обґрунтованої методики обліку та контролю витрат виробництва, що дасть змогу забезпечити оперативне управління витратами та недопущення непередбачуваних втрат. Серед головних цілей управління підприємством майже завжди підкреслюється необхідність зниження витрат.

Для організації ефективної системи бухгалтерського обліку необхідно розробити систему умов та елементів облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства і здійснення контролю за раціональним використанням економічних ресурсів; призначення якої – удосконалення та раціоналізація обробки інформації, розподіл робіт між персоналом бухгалтерії, наукова організація праці.

Розв'язання цих завдань неможливе без розгляду витрат в контексті господарств галузі, адже витратами виробничого процесу рибогосподарських підприємств виступають витрати на вирощування і відтворення, які потребують особливого підходу щодо класифікації витрат.

У розробку питань класифікації витрат виробництва вагомий внесок зробили вчені: Ф. Ф. Бутинець, П. С. Безруких, Н. А. Вахрушина, Н. М. Вдовенко, С. Ф. Голов, К. Друрі, П. О. Куцик, А. П. Михалькевич, В. О. Озеран, В. Ф. Палій, Л. В. Нападівська, В. В. Сопко та ін. Водночас слід зазначити, що в економічній літературі ряд питань, що стосуються ознак класифікації витрат виробництва, сфери їх застосування залишаються дискусійними і потребують подальшого дослідження, відповідно до вимог сучасних щодо облікових систем.

Метою статті є теоретичний аналіз основних підходів з класифікації витрат виробництва, що визначені в економічній літературі, їх узагальнення та відбір найбільш придатних для використання у цілях обліку та контролю рибогосподарськими підприємствами.

2. Підходи до класифікації витрат

Будь-яке виробництво, в тому числі й рибництво, характеризується виконанням певних робіт, внаслідок яких вхідна сировина перетворюється у готовий продукт. Всі групування витрат призначені для прийняття рішень, але ситуації, які виникають у процесі виробництва, не можуть бути покладені в типову систему обліку. Стадією виробництва є технологічно закінчена частина виробничого процесу, яка характеризується змінами, що обумовлюють переходи його в інший якісний стан.

Важливим елементом управління рибницьким господарством є управління витратами. З даних бухгалтерського обліку повинно бути видно: скільки, яких ресурсів було затрачено на виробництво,

їх натуральні та вартісні параметри. Ці характеристики повинні сприяти оцінці відповідності витрат попередньо визначеним нормам. Різний характер витрат, їх відношення до вирощування риби, рибопосадкового матеріалу, зумовлює необхідність науково-обґрунтованої їх класифікації. Більшості класифікацій, як справедливо зазначають окремі автори, [1, 2, 3] притаманні суттєві недоліки, що не дозволяють одержати всебічне уявлення про об'єкт витрат.

Вітчизняні й зарубіжні економісти вносять свої пропозиції щодо удосконалення класифікації витрат. Л. В. Нападовська вважає, що "... класифікація витрат – це поділ їх на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними" [3, с. 79]. Ми надаємо перевагу визначенню А. Яругової, яка стверджує, що класифікація витрат "зумовлюється різними варіантами їх обліку, що, в свою чергу, позначається на організації й управлінні виробництвом" [4, с. 58].

Міжнародні стандарти з виробничого обліку і практики його організації в економічно розвинених країнах передбачають різні варіанти класифікації витрат, залежно від цілей та напрямів обліку витрат. Під напрямом обліку витрат мають на увазі діяльність, де необхідний відокремлений облік витрат на виробництво.

Основною метою класифікації витрат є їх систематизація за певними ознаками доцільності, з точки зору оцінки їх економічної доцільності та забезпечення впливу на них управлінського рішення. Класифікація витрат виробництва повинна всесторонньо розглядати економічні аспекти, для забезпечення ефективності прийняття управлінських рішень, що є фундаментальною основою як обліку і контролю витрат виробництва, так і бухгалтерського обліку в цілому. Ми погоджуємось з думкою [5, с. 159], що "Класифікація витрат виробництва – це зведення за певними ознаками всієї різноманітності витрат на виробництво і збут продукції в економічно обґрунтовані групи, які включали б витрати, однорідні за своїм змістом або подібні між собою". Це необхідно для планування, аналізу, контролю витрат та можливості управління ними.

Сьогодні важливою ознакою класифікації витрат є їх розмежування за функціями управління виробництвом. Причому їх можна поділити на виробничі, адміністративні й на збут. Виробничі витрати – це, що мають місце в процесі виробництва продукції, виконання робіт чи наданні послуг. Адміністративні витрати і витрати на збут безпосередньо не пов'язані з виробничим процесом і не включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг). Разом з тим, дослідження класифікаційних ознак витрат запропонованих різними авторами дозволили зробити висновок про відсутність єдиних підходів (табл. 1).

Отже, згідно з проведеним дослідженням можна стверджувати, що для цілей обліку і контролю переважна більшість науковців класифікує витрати

за наступними ознаками: за відношенням до обсягу виробництва; за порядком віднесення витрат на період генерування прибутку; за способом віднесення на собівартість; за відношенням до технологічного процесу, що, звісно, не є виключним і потребує відповідних корективів, на що значною мірою впливають особливості технології виробництва, тип організації виробництва, асортимент продукції, виробничий цикл, управління підприємством, а також вимоги оперативного управління виробництвом.

3. Класифікацію витрат на вирощування та відтворення біологічних активів рибницьких господарств

Варто зазначити, що продукція, яку отримує рибницьке господарство у процесі вирощування на певній стадії – мальки, цюголітка, однорічка, ремонтний молодняк, риби-плідники, від моменту прийняття ПСБО 30 "Біологічні активи" [6] отримала нову для сільськогосподарських підприємств назву об'єкта обліку – біологічні активи, що значною мірою впливатиме і на визначення методу обліку та особливо оцінку витрат.

Для рибницьких господарств поняття витрат виробництва, виходячи зі специфіки їх діяльності, включатиме витрати, що утворюються в процесі здійснення двох окремих, але тісно взаємодіючих між собою процесів: вирощування та відтворення. Процес вирощування біологічних активів – це комплекс заходів, що здійснюються протягом періоду, під час якого відбувається трансформація біологічних активів від отримання ікри до набуття рибою товарної маси. Але рибницькі господарства, діяльність яких спрямована на отримання товарної продукції з подальшою її реалізацією, повинні також забезпечити можливість відтворення біологічних активів. Це досягається шляхом утримання риб – плідників та постійного їх поповнення з числа найбільш придатних особин ремонтного молодняку. На нашу думку, саме витрати, понесені на утримання риб – плідників і становлять витрати на відтворення біологічних активів.

Таке групування покликане забезпечити лише один аспект господарювання підприємства і орієнтоване на надання інформації, необхідної для калькулювання одиниці собівартості продукції та складання фінансової звітності, що є недостатнім з управління ресурсами суб'єкта господарювання.

Особливе місце у класифікації витрат з метою обліку й контролю та забезпечення калькулювання собівартості продукції й оцінки біологічних активів посідає групування витрат за двома ознаками: економічними елементами і статтями калькуляції. Між ними існує тісний зв'язок і взаємозалежність. Витрати за економічними елементами використовуються рибницькими господарствами, здебільшого, для побудови системи фінансового обліку, тоді як у системі управлінського обліку витрати, як правило, групуються у розрізі статей калькуляції.

Класифікація витрат в економічній літературі

№ з/п	Ознака класифікації та види витрат	Автори	Загалом авторів
1	2	3	4
1.	За впливом на визначення фінансового результату: - вичерпні - невичерпні	Бутинець Ф. Ф., Вахрушина Н. А., Голов С. Ф., Друрі К., Михалькевич А. П., Нападовська Л.В.	6
2.	Згідно з порядком віднесення витрат на період генерування прибутку: - витрати на продукцію - витрати періоду	Безруких П. С., Бутинець Ф. Ф. Вахрушина Н. А., Голов С. Ф. Друрі К., Михалькевич А. П., Нападовська Л. В., Шеремет А. Д., Цал-Цалко Ю. С., Куцик П. О.	9
3.	За способом віднесення на собівартість: - прямі - непрямі	Безруких П. С., Бутинець Ф. Ф., Вахрушина Н. А., Голов С. Ф., Друрі К., Михалькевич А. П., Нападовська Л. В., Шеремет А. Д., Палій В. Ф., Цал-Цалко Ю.С.	10
4.	За доцільністю витрачання: - продуктивні - непродуктивні	Друрі К., Нападовська Л. В., Цал-Цалко Ю. С.	3
5.	За відношенням до технологічного процесу: - основні - накладні	Безруких П. С., Бутинець Ф. Ф., Вахрушина Н. А., Голов С. Ф., Друрі К., Михалькевич А. П., Нападовська Л. В., Шеремет А. Д., Цал-Цалко Ю. С., Куцик П. О.	9
6.	За періодичністю виникнення: - поточні - одноразові	Безруких П. С., Вахрушина Н. А., Шеремет А. Д., Палій В. Ф., Цал-Цалко Ю. С.	5
7.	За складом: - одноелементні - комплексні	Безруких П. С., Вахрушина Н. А., Шеремет А. Д., Цал-Цалко Ю. С., Озеран В. О.	4
8.	За впливом на управлінські рішення: - релевантні - нерелевантні	Бутинець Ф. Ф., Вахрушина Н. А., Голов С. Ф., Друрі К., Михалькевич А. П., Нападовська Л.В.	6
9.	За відношенням до обсягу виробництва: - постійні - змінні	Безруких П. С., Бутинець Ф. Ф., Вахрушина Н. А., Голов С. Ф., Друрі К., Михалькевич А. П., Нападовська Л. В., Шеремет А. Д., Палій В. Ф., Цал-Цалко Ю. С.	10
10.	За прийняттям рішень щодо завантаження потужностей: - маржинальні - середні	Бутинець Ф.Ф., Вахрушина Н.А., Голов С.Ф., Друрі К., Михалькевич А.П.	5
11.	Залежно від альтернативних варіантів: - реальні - можливі	Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Друрі К., Михалькевич А.П.	4
12.	За можливістю охоплення планом: - планові - непланові	Безруких П.С., Вахрушина Н.А., Шеремет А.Д.	3
13.	За відношенням до виконавців: - контрольовані - неконтрольовані	Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Нападовська Л.В.	3
14.	За можливістю впливу менеджера на витрати: - регульовані - нерегульовані	Вахрушина Н.А., Друрі К., Михалькевич А.П.	3
15.	За місцями виникнення та центрами відповідальності: - витрати робочого місця - витрати бригади - витрати цеху	Цал-Цалко Ю.С.	1
16.	За видами витрат: - економічні елементи - статті калькуляції	Нападовська Л. В., Цал-Цалко Ю. С., Озеран В. О., Куцик П. О., Корягін М. В.	2

На підставі вивчення і узагальнення різних думок вітчизняних і зарубіжних вчених щодо цієї проблеми та практики класифікації витрат на виробництво, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, розроблено і запропоно-

вано розширену класифікацію витрат на відтворення та вирощування на рибницьких господарствах (рис. 1).

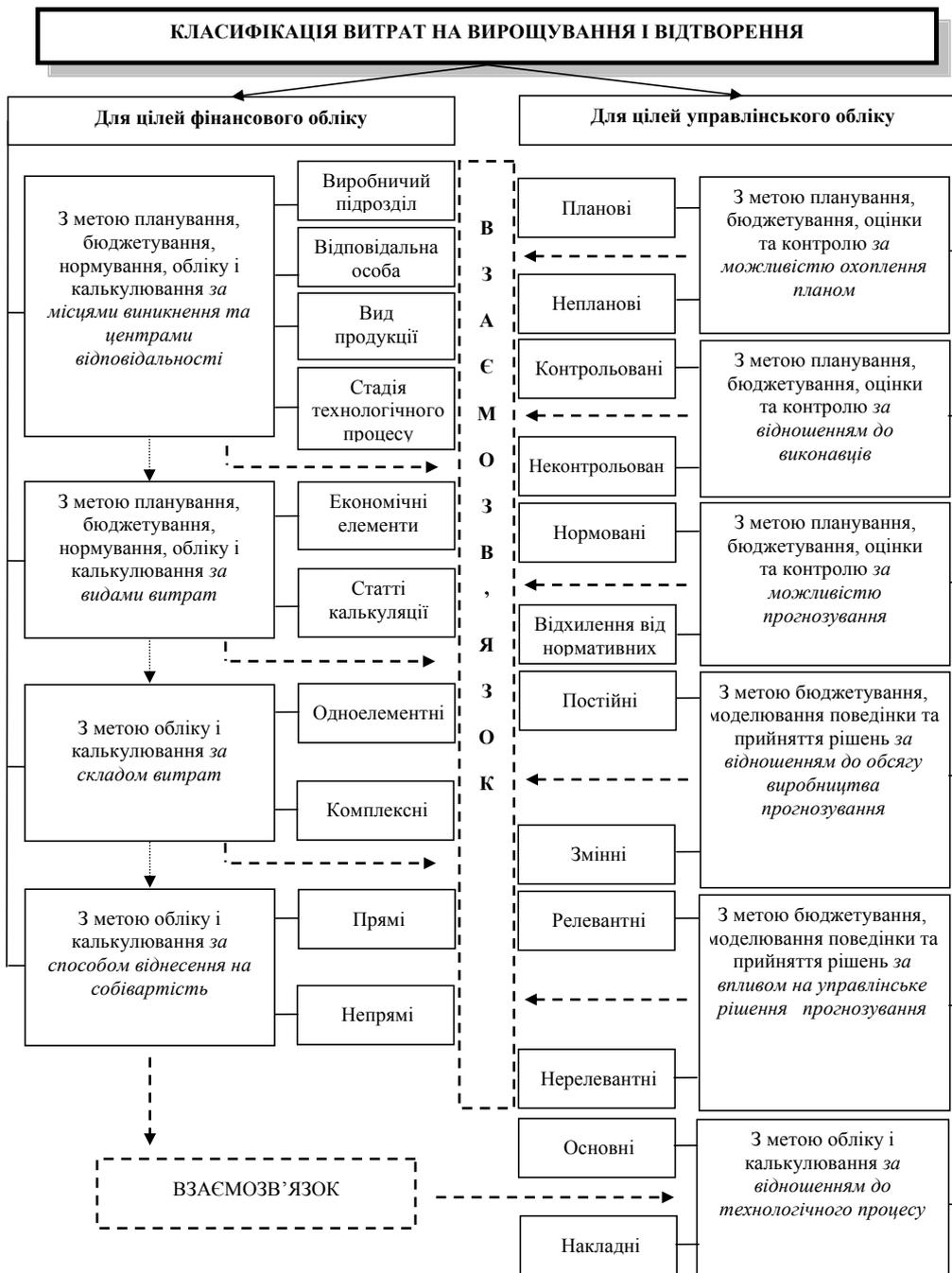


Рис. 1. Класифікація витрат на вирощування та відтворення біологічних активів рибницьких господарств

Така класифікація дозволяє управляти витратами у процесі виробництва, здійснювати облік із застосуванням нормативного методу за місцем витрат і центрами відповідальності.

Згідно з п. 21 П(С)БО 16 “Витрати” [7], під елементом витрат розуміють економічно однорідні за змістом витрати, які підлягають використанню всіма виробничими підприємствами. Якщо класифікація витрат за економічними елементами є типовою для підприємств всіх галузей, то в номенклатурі статей калькуляції необхідно враховувати технологічні особливості рибної галузі.

За складом витрати поділяються на *одноелементні* і *комплексні*. До одноелементних відносяться витрати, які складаються з економічно одно-

рідних витрат, які в умовах даного виробництва не можуть бути поділені на складові частини. Комплексними називаються витрати, які містять різні елементи, об’єднані за ознакою призначення. У рибництві це витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання, загальновиробничі витрати.

Для господарств рибної галузі важливою ознакою є групування витрат за способом включення до собівартості продукції (робіт, послуг). Ці витрати поділяються на *прямі* й *непрямі*.

Прямі витрати безпосередньо пов’язані з виробництвом і можуть бути прямо віднесені на конкретний вид продукції, а непрямі – пов’язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом, витрати на ремонт знарядь лову, промислового спо-

рядження і інвентарю, транспортні витрати, пов'язані з перевезенням плідників із маточного в нерестові стави і назад, мальків із нерестового у виростні стави, перевезенням рибопосадкового матеріалу та плідників із зимувальних у нагульні стави, підвезення кормів, добрив та інших матеріальних цінностей з центральних складів господарства до ставів, орендна плата за використання гідроспоруд, санітарно-профілактичні заходи, охорона ставків, меліоративні роботи тощо.

Основні й накладні витрати характеризують споживчі властивості продукції та обумовлюються технологічними і управлінськими потребами. Основні витрати характеризують потреби технології виробництва і безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, а накладні – потреби управління цим виробництвом. До основних відносяться, наприклад, витрати на вирощування товарної риби – рибопосадковий матеріал, біопрепарати, різні види кормів, паливо, основна і додаткова заробітна плата рибоводів, рибаків, амортизація спорядження та обладнання тощо. До накладних – витрати, пов'язані з організацією, обслуговуванням і управлінням виробництвом.

Залежно від реагування на зміну обсягів діяльності, витрати поділяють на постійні та змінні. Витрати, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва належать до категорії *постійних*. Крім постійних, підприємства мають також *змінні витрати*, які змінюються відповідно до обсягу випуску продукції. Можливість віднесення витрат до постійних чи змінних залежатиме від особливостей організації виробничого процесу.

До змінних, як правило, відносять витрати кормів, заробітна плата виробничих працівників, якщо використовується відрядна форма оплати праці, амортизації необоротних активів при використанні виробничого методу. Інші витрати стосуватимуться складу постійних витрат.

Для посилення контролю за постійними витратами доцільно організувати їх облік за місяцями їх виникнення або центрами відповідальності, що дасть змогу аналізувати ефективність діяльності структурних підрозділів.

Враховуючи особливості спеціалізації технологічного процесу рибних господарств велике значення має групування витрат за *етапами (стадіями) виробничого процесу*, що необхідно для здійснення контролю як за загальною сумою витрат, так і у розрізі окремих стадій вирощування, з метою калькулювання собівартості продукції.

З метою посилення персональної відповідальності за ефективністю діяльності кожного підрозділу витрати виробництва класифікують за місяцями виникнення та центрами відповідальності. Місцем виникнення витрат на вирощування та відтворення, перш за все, може бути рибдільниця, окремий ставок (цех) та відповідальні особи (зоотехнік, рибовод, бригадир інші посадові особи).

Для забезпечення дієвості системи контролю, витрати поділяють на:

- контрольовані, які контролюються з боку управлінського апарату. Вони мають цільовий характер і можуть обмежуватись будь-якими окремими витратами. Наприклад, контроль витрачання матеріалів для ремонту знарядь лову, промислового спорядження, інвентарю, човнів;

- неконтрольовані – витрати, що не залежать від діяльності суб'єктів управління [1, с. 74]. Такими є індексація вартості гідротехнічних споруд, що зумовлює збільшення сум амортизаційних відрахувань, зміна цін на пально-мастильні матеріали.

Для прийняття рішень необхідно розрізнити релевантні та нерелевантні витрати. Релевантні витрати – це витрати, величина яких може змінюватись внаслідок прийняття рішення, а нерелевантні – такі, величина яких не залежить від прийняття рішень. Різницю між витратами, які виникають при прийнятті альтернативних рішень, називають диференційними витратами. У рибництві, що значною мірою залежить від сезонності виробництва, періоду вилову риби та від попиту на продукцію, можливість впливу на витрати є обмеженою. Зокрема, це може стосуватися прийняття рішення щодо дво- чи трирічного обороту вирощування товарної риби, облову та реалізації риби поступово протягом всього періоду вирощування або лише у чітко визначені періоди (наприклад, вересень-жовтень), коли товарна риба набуває найоптимальнішої ваги.

Традиційно, суб'єкти рибництва, застосовуючи нормативний метод обліку витрат на виробництво, виділяють нормовані та ненормовані витрати. Нормовані витрати передбачають встановлення відповідних нормативів, а в разі необхідності – і внесення змін норм та облік відхилень від норм. Зокрема, у рибництві це норми списання кормів для годівлі риб. Проте варто зазначити, що ці норми розроблялися ще у 80-х роках, за часів СРСР, і вони не відповідають сучасним технологіям вирощування риби та кліматичним умовам.

Щодо плану, всі витрати поділяються на планові та непланові. Якщо планові витрати зумовлені безпосередньо нормальними умовами організації процесу виробництва і реалізації рибної продукції, то непланові, як правило, пов'язані з порушеннями виробничо-господарської діяльності.

4. Висновки

Отже, вивчення та переосмислення досягнень вітчизняної теорії і практики, освоєння західних теорій та методів управління, їх раціональне поєднання дало змогу розширити класифікацію витрат для цілей фінансового та управлінського обліку. Використання рекомендованої класифікації витрат у практиці господарств досліджуваної галузі дає змогу управляти витратами під час виробничого процесу через виявлення відхилень від заданих параметрів, приймати рішення для попередження недоліків у роботі, підвищити рентабельність виробництва рибної продукції, забезпечити високі темпи росту прибутку. В умовах наявних кризових явищ в економіці України ефективний розвиток підприємств рибництва можливий через систему планування витрат, однією зі складових якої висту-

пає система бюджетування. Застосування бюджетування сприятиме покращенню діяльності підприємства за рахунок одержання оптимального рівня прибутку з поєднанням раціонального витрачання матеріальних, грошових і трудових ресурсів підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бугинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / Ф. Ф. Бугинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 448 с.
2. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. / М. А. Вахрушина. – М : Омега-Л, 2010. – 570 с.
3. Нападівська Л. В. Управлінський облік [Текст] : монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
4. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран [Текст] : науч. изд. / А. Яругова ; [пер. с польского]. – М : Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
5. Безруких П. С. Состав и учет издержек производства и обращения [Текст] : науч. изд. / П. С. Безруких. – М. : ФБК, 1996. – 224 с.
6. П(С)БО 30 “Біологічні активи” : наказ Міністерства фінансів України від 18 лист. 2005 р. № 790 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
7. П(С)БО 16 “Витрати” : наказ Міністерства фінансів України від 18 лист. 1999 р. № 318 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
8. Вдовенко Н. М. Бухгалтерський облік у рибництві: особливості формування облікової політики [Текст] : навч. посібник / Н. М. Вдовенко. – К. : Дорадо, 2007. – 327 с.
9. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства [Текст] : навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 374 с.
10. Голов С. Ф. Управлінський облік [Текст] : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2006. – 701 с.
11. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет [Текст] : учеб. пособие / К. Друри ; [пер. с англ. под. ред. Зришвили ; предисловие проф. П.С. Безруких]. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.

МІЖНАРОДНІ ТА НАЦІОНАЛЬНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В АСПЕКТІ КОГЕРЕНТНОСТІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

У статті проаналізовано основні аспекти та вимоги міжнародних стандартів до складання фінансової звітності. Виділено невідповідність діючих форм фінансової звітності вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності. Здійснено аналіз переваг і недоліків, якими супроводжується процес запровадження МСФЗ в Україні. Запропоновано шляхи удосконалення форм фінансової звітності, відповідно до вимог МСФЗ.

Ключові слова: фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, національні положення бухгалтерського обліку, вимоги до фінансової звітності

Loboda N., Dumych M.

INTERNATIONAL AND NATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS IN THE ASPECT OF COHERENCE OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL ACTIVITIES

The article analyzes the main aspects and requirements of international financial reporting standards to the financial reporting preparation. The discrepancy between the existing forms of financial reporting and the requirements of international financial reporting standards is pointed out. The analysis of the advantages and disadvantages that accompany the process of IFRS implementation in Ukraine is carried out. The ways of improving financial reporting forms in accordance with IFRS requirements are offered.

Keywords: financial reporting, International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards, National Accounting Provisions, financial reporting requirements

1. Вступ

Інтеграція України у Європейське співтовариство вимагає від українських підприємств впровадження змін у сфері управління компаніями. Одним з основних складових, що характеризує підприємство та є важливим для користувачів, є зрозуміла звітність. Представлення звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ) не є обов'язковим для всіх компаній, але звітність у такій формі дедалі частіше хочуть бачити потенційні іноземні інвестори або банки чи інші фінансові установи при наданні кредитів. Для вирішення зазначених проблем фінансову звітність, як основу інформаційного забезпечення прийняття рішень, необхідно розвивати у напрямі покращення механізму інформаційного обміну між зацікавленими користувачами та підприємством. Саме тому актуальними є дослідження, спрямовані на удосконалення складання фінансової звітності для підвищення її інформативності у процесі прийняття рішень.

Вагомий внесок в удосконалення процесу складання фінансової звітності за міжнародними стандартами, переведення вітчизняної звітності на МСФЗ зробили такі вчені: Ф. Ф. Бугинець [1], С. Ф. Голов [13], П. М. Гарасим [2], В. Н. Зоріна [4], П. О. Кущик [6], В. К. Макарович [5], Н. С. Мисько [7], Л. П. Нищенко [9], Т. С. Осадча [4], Н. М. Підлужна [8], Г. В. Тесля [8], О. М. Чабанюк [10], Г. Г. Штулер

[5] та ін. Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених у дослідженні означеної проблематики та високо оцінюючи їх внесок, варто все ж таки зауважити, що на сьогодні проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні не знайшли свого повного вирішення та вимагають подальшого вивчення.

Мета статті – вивчення методологічних аспектів складання фінансової звітності за міжнародними стандартами, а також визначення перспектив вдосконалення фінансової звітності для вітчизняних підприємств.

2. Теоретичні основи характеристики фінансової звітності

Фінансові звіти, які складають вітчизняні підприємства, ґрунтуються на оцінках, судженнях і моделях, а не тільки на точних процедурних описах господарських операцій. Концепції, що лежать в основі таких оцінок, суджень та моделей, встановлює концептуальна основа фінансової звітності. Концептуальна основа, по-перше, визначає принципи, що є базою при підготовці фінансової звітності підприємств для зовнішніх користувачів, по-друге, лежить в основі при розробці нових міжнародних стандартів, по-третє допомагає бухгалтерам, керівникам і аудиторам при оцінці відповідності фінансової звітності вимогам міжнародних стандартів, а

також при вирішенні питань, які не специфікують міжнародні стандарти.

Національні положення-стандарти бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО), затверджені Міністерством фінансів України, ґрунтуються на МСБО і МСФЗ, але між ними є низка розбіжностей, які вимагають додаткового обґрунтування. Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, МСФЗ – це прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності [11]. Вони містять: Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS); Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS); Інтерпретації, розроблені Комітетом з інтерпретації міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRIC) або раніше чинним Постійним комітетом з інтерпретації (SIC).

Варто зазначити, що МСФЗ – це стандарти виключно звітності, тобто заключного етапу бухгалтерської роботи. Вони не висувають жодних спеціальних вимог до обліку, і компанія має право обирати будь-який доступний спосіб отримання міжнародної звітності.

Перехід на ведення обліку за міжнародними стандартами не припиняє, а, навпаки, прискорює розробку національних стандартів обліку. У них повинні розкриватися особливості методики й техніки обліку національних об’єктів, але з урахуванням принципів, передбачених міжнародними стандартами. Отже, за всіх умов зберігається національна система ведення обліку в кожній країні, її особливості та традиції.

Вперше про впровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку заговорили в Україні ще 15 років тому, коли з’явилася Постанова Кабінету міністрів України “Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів” від 29.10.1998 р. №1706. Модернізація системи обліку та розкриття інформації в Україні почалася з прийняття Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. №996-XIV, розробки та затвердження національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які базувались на МСБО, Плану рахунків бухгалтерського обліку.

З цього моменту всі підприємства почали вести бухгалтерський облік і складала фінансову звітність, відповідно до національних стандартів. А починаючи з 2006-2008 рр., чимало компаній в ініціативному порядку почали переходити до використання МСФЗ. Відбувся певний перелом в усвідомленні необхідності МСФЗ й активного їх впровадження в практичну площину, що сприяло не тільки виходу українських підприємств, компаній і банків на міжнародний рівень, а й залученню інвестицій та нових джерел фінансування, які є більш масштабними за розміром і менш коштовними, ніж вітчизняні.

Особливо процес впровадження МСФЗ в Україні набув розвитку, коли до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” були внесені зміни Законом України “Про

внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 12.05.2011 р. №3332-VI. Згідно зі змінами, публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначає Кабінет міністрів України, для складання фінансової звітності застосовують міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать закону й офіційно опубліковані на веб-сайті Міністерства фінансів України. Решта підприємств самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 затверджено нове НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” на заміну П(С)БО 1, 2, 3, 4 і 5, які окремо визначали порядок подання кожної з основних форм фінансової звітності. До введення в дію НП(С)БО 1, суб’єкти господарювання, які склали фінансову звітність за МСФЗ, під час формування її показників (статей), використовували українські типові форми, які було затверджено національними П(С)БО. Єдиною відмінністю була відмітка, яка ставилась в шапці форми, про те, що вона заповнюється за міжнародними стандартами.

НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Варто зазначити, що нове НП(С)БО 1 отримало “підвищення у статусі”: стало “національним”. НП(С)БО 1 набуло чинності 19 березня минулого року. Тобто, вже у 2013 році звітність подавалась за новими формами: Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід); Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) або Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом); Звіт про власний капітал.

НП(С)БО 1 ділить фінансову звітність на річну та проміжну. Проміжна фінансова звітність може бути місячною та квартальною, вона охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року. НП(С)БО 1 не визначає переліку форм, які входять до проміжної фінансової звітності. Зазвичай, це Баланс і Звіт про фінансові результати. Решту форм заповнюють за підсумками фінансового року.

Наступним кроком впровадження МСФЗ в національну економіку стало затвердження Наказом Міністерства фінансів України НП(С)БО 2 “Консолідована фінансова звітність” від 27.06.2013 р. № 628. Це Положення визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності.

3. Трансформація вітчизняної фінансової звітності у звітність за міжнародними стандартами

Основними передумовами необхідності переходу на МСФЗ є: розширення як вертикальних, так і

горизонтальних господарських зв'язків призвело до активізації самостійності суб'єктів господарювання, яким для прийняття рішень необхідна якісна інформація, що повно та істинно відображає всі економічні процеси; активізація ролі грошей призвела до збільшення потреби на кредитні кошти, для отримання яких банки вимагають від суб'єктів господарювання надання фінансових документів, які б дали змогу провести фінансовий аналіз підприємства швидко, якісно і доступно; прослідковується стійка тенденція щодо збільшення кількості підприємств, що займаються міжнародним бізнесом; вихід українських підприємств на міжнародні фінансові ринки вимагає надання фінансової звітності, відповідно до міжнародних стандартів, а також перехід до західної практики ведення бухгалтерського обліку; потреба в значних іноземних інвестиціях; поступова інтеграція в європейський економічний простір.

Можливими є два варіанти застосування МСФЗ: застосовувати стандарти з метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; вести бухгалтерський облік та податкові розрахунки, відповідно до національних стандартів, а фінансову звітність складати із застосуванням МСФЗ шляхом трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО у фінансову звітність за МСФЗ. У такому випадку до облікової політики потрібно додати розділ "Коригування інформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ".

Варто зазначити, що для власників або керівництва підприємства дуже важливо виробити правильну стратегію впровадження МСФЗ. Існує два основних підходи до вирішення питання про переведення фінансової звітності на міжнародні стандарти: трансформація фінансової звітності, складеної відповідно до національних стандартів на звітність за МСФЗ; конверсія або ведення паралельного з національними стандартами управлінського обліку, відповідно до МСФЗ.

Трансформація звітності за національними стандартами, згідно з вимогами МСФЗ, може проводитись методом повної трансформації (переведення даних бухгалтерського обліку в кінці періоду шляхом рекласифікації статей звітності або господарських операцій та внесення коригувань, відповідно до МСФЗ) або повної трансформації з урахуванням вимог щодо перерахунку в іноземну валюту (переведення даних бухгалтерського обліку за НП(С)БО у кінці періоду до вимог МСФЗ з додатковим перерахуванням в іноземну валюту, відповідно до встановлених курсів).

Основні етапи трансформації фінансової звітності, відповідно до вимог МСФЗ, наведено на рис. 1.

Як зазначає вчений С. Ф. Голов, основна вимога до розкриття елементів фінансової звітності – їх достовірність. Якщо інформація достовірна, то достатньо привести до вимог МСФЗ лише форму звітності: активи формуються у двох розділах – оборотні та оборотні активи; пасив – у трьох розділах – власний капітал, довгострокові та поточні зобов'язання; у формі № 2 "Звіт про фінансові результати" ("Звіт про сукупний дохід") немає результатів від надзвичайної діяльності [13].

Варто зазначити, що при впровадженні МСФЗ в практику України виникають проблемні питання. Відтак, складаючи фінансову звітність за міжнародними стандартами вперше, може виникнути ряд проблем, основними з яких є такі: відсутність кваліфікованих фахівців, які можуть розуміти і застосовувати МСФЗ. Причому йдеться не лише про підготовку звітності, а й про використання і розуміння її. Найбільш результативним методом вивчення МСФЗ є навчання у процесі впровадження стандартів в конкретній компанії; виникнення додаткових витрат внаслідок потреби у придбанні нового програмного забезпечення, за допомогою якого складання звітності значно полегшило б роботу персоналу та зменшило можливість допущення помилок; необхідність збору додаткової інформації, яку вимагають МСФЗ, включення до обов'язків працівників підрозділів додаткових функцій; складність окремих стандартів. Найбільш важкі для сприйняття на сьогодні елементи МСФЗ – стандарти, присвячені відображенню у звітності фінансових інструментів, зокрема, вкладень у цінні папери, похідних інструментів, дебіторської та кредиторської заборгованості. Складність також полягає ще й у тому, що активи і зобов'язання повинні оцінюватись за справедливою вартістю, що є складним завданням для вітчизняних фахівців.

До недоліків МСФЗ можна віднести і те, що вони орієнтовані тільки на комерційні підприємства, створені та функціонуючі для отримання прибутку. Варто зазначити і відсутність в МСФЗ детальних інтерпретацій та прикладів додатків стандартів до конкретних ситуацій. До того ж, запровадженню стандартів в Україні перешкоджають такі фактори, як розбіжності у рівні розвитку і традиціях, а також небажання національних інститутів поступитися своїм пріоритетом у сфері регулювання та методології обліку.

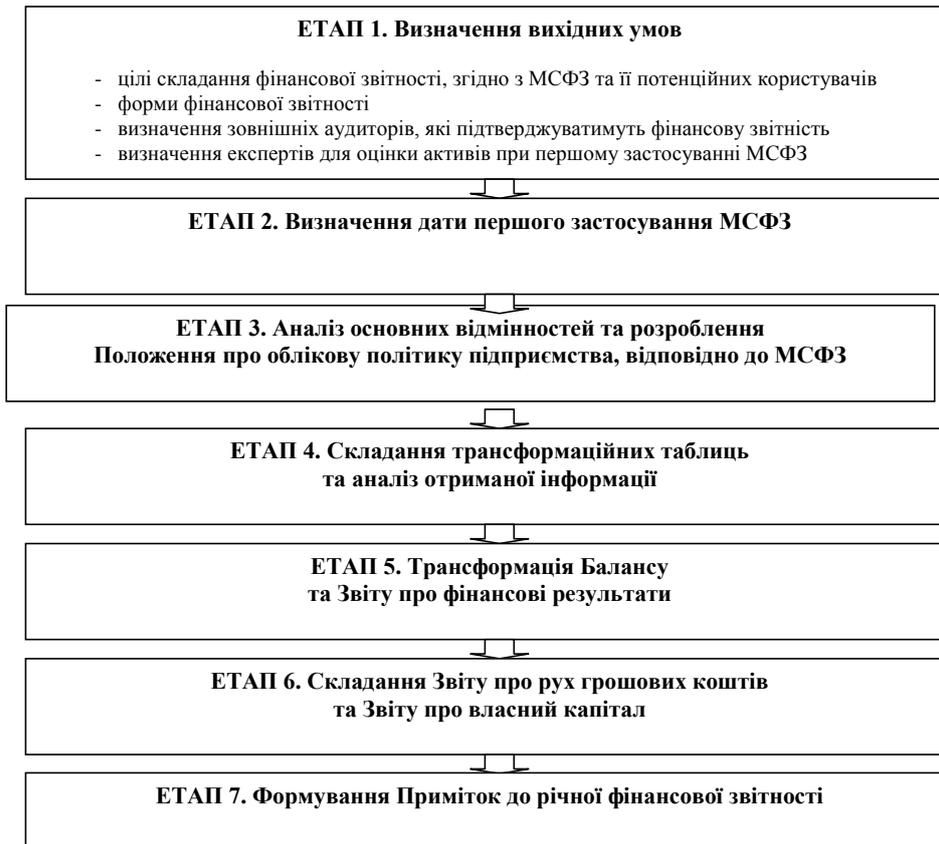


Рис. 1. Етапи трансформації фінансової звітності підприємства

Незважаючи на те, що існують певні проблеми, пов'язані із застосуванням стандартів, натомість вигоди від застосування МСФЗ переважають. Переваги застосування МСФЗ для різних категорій користувачів:

1) компаній – підвищення якості інформації для прийняття рішень менеджерами; полегшення доступу до капіталу, в тому числі з іноземних джерел; зниження вартості капіталу;

2) інвесторів – підвищення якості інформації для прийняття рішень; зміцнення довіри до поданої інформації; краще розуміння ризиків;

3) державних чиновників – зміцнення українського ринку капіталу й підвищення його привабливості; полегшення доступу до світових ринків капіталу;

4) національних органів регулювання – зміцнення нагляду й правозастосування органами регулювання; підвищення стандартів розкриття фінансової інформації; більш широкі можливості щодо залучення й моніторингу лістингу іноземних компаній;

5) інших зацікавлених осіб – підвищення довіри і покращення економічних перспектив для бухгалтерської й аудиторської професій; покращення звітності за новими та іншими аспектами бізнесу.

Таким чином, складаючи фінансову звітність за міжнародними стандартами користувачі отримують певні переваги. Але, слід зазначити, що навіть у разі повного переходу Україною на МСФЗ, не варто очікувати потужного потоку інвестицій в країну.

Натомість це буде важливим кроком у процесі побудови взаємної довіри між Україною та міжнародним співтовариством.

Перехід українських підприємств на міжнародні стандарти обліку та звітності – процес незаперечний, але поступовий. Найбільш оптимальним варіантом трансформації бухгалтерського обліку і звітності є максимально можлива гармонізація вітчизняних П(С)БО із МСФЗ, що дозволить вчасно вносити необхідні доповнення в них у міру розвитку міжнародних стандартів. Такий шлях, який обрали Китай і ряд інших країн, доцільно повністю регламентувати міжнародними стандартами. Такий крок забезпечить чіткішу та зрозумілішу, як організаційно, так і методологічно, регламентацію обліку та формування якісної інформації для складання звітності за МСФЗ. Однак, з трансформацією обліку за вимогами міжнародних стандартів виникає ризик поверхневого розроблення методологічного забезпечення бухгалтерського обліку, що призведе до отримання неякісної інформації та складання “формальних” фінансових звітів.

Крім того, разом із виникненням необхідності ведення обліку і складання звітності за міжнародними стандартами, виникає потреба в сертифікації бухгалтерів підприємств. Бажано, щоб таку кваліфікацію можна було отримати разом з вітчизняним дипломом про вищу освіту.

4. Висновки

Враховуючи вищевикладене, можна підсумувати, що на сьогодні МСФЗ є ефективним засобом міжнародної інтеграції та частиною сталого економічного розвитку для України. Використання МСФЗ має суттєві переваги перед П(С)БО для більшості підприємств і користувачів їхньої фінансової звітності. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її більш адекватною та здатною відобразити реальний майновий стан організації. У зв'язку з цим, запровадження МСФЗ дасть змогу залучити іноземних інвесторів і розширити експортні можливості України, що, своєю чергою забезпечить майбутнє процвітання економіки. Це ще раз підтверджує необхідність і корисність впровадження МСФЗ для економіки України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бугинець Ф. Ф. Звітність підприємств [Текст] : навч. посіб. / Ф. Ф. Бугинець. – Житомир : ЖДГУ, 2006. – 428 с.
2. Гарасим П. М. Організація обліку і звітності [Текст] : навч. посіб. / П. М. Гарасим, М. П. Гарасим, С. В. Приймак. – Львів : Українські технології, 2012. – 328 с.
3. Гарасим М. П. Бухгалтерський баланс як основа транспарентності інвестиційних процесів у вітчизняній та міжнародній практиці / М. П. Гарасим, Н. О. Лобода // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці : матеріали III міжнар. наук.-практ. конф. ; 3-4 квітня 2014 р. – К. : КНЕУ, 2014. – С. 229-231.
4. Зоріна В. Н. Фінансова звітність підприємств [Текст] : навч. посіб. / В. Н. Зоріна, Т. С. Осадча, Г. Г. Зорін. – К. : Центр навчальної літератури, 2010. – 200 с.
5. Кузіна Р. В. Гармонізація фінансової звітності: міжнародний досвід та українська практика / Р. В. Кузіна // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : зб. наук. праць / [відп. ред. О. Є. Кузьмін]. – Львів : Львівська політехніка, 2012. – С. 126-131.
6. Куцик П. О. Передумови та проблеми впровадження уніфікованої корпоративної системи обліку та звітності / П. О. Куцик // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : зб. наук. праць / [ред. кол.: О. Є. Кузьмін, Ж. В. Поплавська, І. В. Алексєєв та ін.]. – Львів : Львівська політехніка, 2012. – Вип. 722. – 415 с.
7. Мисько Н. С. Проблеми запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / Н. С. Мисько // Управління розвитком. – 2013. – № 13(153). – С.13-16.
8. Підлужна Н. М. Удосконалення методики складання фінансової звітності / Н. М. Підлужна, Г. В. Тесля // Вісник Запорізького національного університету. – № 2(6). – 2012. – С. 223-226.
9. Нищенко Л. П. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Л. П. Нищенко. – К., 2010. – 22 с.
10. Чабанюк О. М. Планування аудиту фінансової звітності у контексті міжнародних стандартів контролю якості / О. М. Чабанюк // Творчий пошук молоді-курс на ефективність: тези допов. III міжн. наук.-теорет. конф. ; 16 берез. 2012 р. – Хмельницький : Медобои, 2006, 2012. – С. 89-92.
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996 – XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.
13. Голов С. Ф. МСФЗ в Україні: шляхом спроб і помилок / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №3. – С.3-6.

ЗВИЧАЙНА ЦІНА У ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ З МЕТОЮ ОПОДАТКУВАННЯ: ЗАГАЛЬНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ

Розглянуто основні аспекти застосування звичайної ціни для визначення таких облікових категорій як доходи, витрати, податкові зобов'язання, податковий кредит. Критично проаналізовано встановлені податковим законодавством методи визначення звичайної ціни, напрацьовано пропозиції щодо внесення змін в чинне законодавство з метою уникнення категорійної плутаними та уникнення ситуацій, за яких чинні норми не відповідають принципу визначеності правового регулювання.

Ключові слова: звичайна ціна, ринкова ціна, справедлива вартість, облік розрахунків за податком на додану вартість, облік розрахунків за податком на прибуток

Polianska O.

REGULAR PRICE IN ACCOUNTING AND REPORTING FOR TAX PURPOSES: GENERAL ASPECTS OF APPLICATION

The main aspects of the regular price application for the determination of such accounting categories as income, expenses, tax liabilities and tax credit are examined. The methods of the regular price determination established by the tax legislation are critically reviewed. In order to avoid the categorical confusion and situations in which the existing rules do not comply with the principles of certainty of legal regulation the proposals of amendments to the existing legislation are worked out.

Keywords: regular price, market price, fair value, the payments of the value-added tax, the payments of income taxes

1. Вступ

Однією з найважливіших складових сучасної економічної політики України є реформування системи оподаткування. Постійні зміни законодавства, спрямовані на удосконалення вітчизняних податкових механізмів, зумовлюють необхідність нового осмислення низки категорій податкового законодавства, що безпосередньо впливають на ведення обліку з метою оподаткування та формування основних показників податкової звітності. Такою категорією є звичайна ціна. У зв'язку з неврегульованістю питань щодо застосування та визначення звичайних цін в практичній діяльності вітчизняних підприємств у вітчизняному законодавстві, ці проблеми підлягають дослідженню та потребують рекомендацій щодо вирішення.

Дослідження теоретичних і практичних аспектів обліку і звітності в системі оподаткування висвітлено у працях Ф. Ф. Бутинця, О. В. Будько [8], П. М. Гарасим [9], В. П. Завгороднього, М. В. Кузьмального, Г. І. Купалова [12], Я. Д. Крупки, Ю. А. Кузьмінського, П. О. Куцика, М. Р. Лучка, О. І. Малишкіна, Є. В. Мниха, М. С. Онуприк [11], Л. М. Очеретко [5], Т. Ф. Плахтій [10], М. С. Пушкаря, Н. М. Ткаченко [6] та ін. Незважаючи на значні здобутки у дослідженні вказаних проблем, ряд питань потребують уточнення. Проведені дослідження показали, що положення чинних нормативно-правових актів в Україні не тільки не узгоджені, але й суперечать один одному. Крім того, відсутні методичні розробки, які б дозволили застосовувати звичайні ціни

для таких облікових категорій, як витрати, доходи, податкові зобов'язання, податковий кредит.

Результати проведених дослідження нормативно-правових актів, юридичної, економічної наукової літератури, а також практичної діяльності вітчизняних підприємств показали, що сьогодні існує декілька основних типів проблем, які виникають в обліку при визначенні звичайної ціни: юридичні, методичні та організаційно-практичні. Отже, необхідно звернути увагу на дослідження проблематики застосування звичайних цін в обліку і звітності з метою оподаткування.

Мета статті – уточнення понятійно-категорійного апарату в частині визначення доцільності вживання терміну “звичайна ціна”, а також критичному аналізу методів визначення звичайної ціни та пропозицій щодо внесення змін в чинні законодавчі акти з метою забезпечення прозорості й об'єктивності облікової інформації в системі оподаткування в умовах фінансово-економічної кризи в Україні.

2. Аналіз понятійно-категорійного апарату в частині понять звичайна ціна, ринкова ціна, справедлива вартість

Складовою системою обліку і звітності в оподаткуванні є звичайна ціна. Відповідно до пп. 14.1.71 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), звичайна ціна – це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено ПКУ [1]. При цьому, якщо не доведено

зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін.

Слід зазначити, що ринкова ціна – вартість, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних

сторонами угоди. Але це припущення діє до моменту, коли не доведено протилежне. При цьому, варто зазначити, що в нормативних документах відсутній механізм доведення факту:

договірна ціна = звичайна ціна = ринкова ціна.

Особливої актуальності визначення звичайної ціни набуває у певних господарських ситуаціях. Проведений аналіз чинного податкового законодавства дозволив виокремити випадки застосування звичайної ціни в обліку і звітності з метою оподаткування (рис. 1).

Таблиця 1

Основні методи визначення звичайної ціни

Метод визначення звичайної ціни	Характеристика та принципи застосування
Порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу)	За цим методом використовується ціна, яка визначається за ціною на ідентичні (а за їх відсутності – однорідні) товари, що реалізуються (придбаваються), не пов'язаній з продавцем (покупцем) особою за звичайних умов діяльності
Ціни перепродажу	За цим методом використовується договірна ціна товарів, визначена під час подальшого продажу таких товарів (робіт, послуг) покупцем третій особі, за вирахуванням відповідної націнки та витрат, пов'язаних зі збутом
“Витрати плюс”	За цим методом використовується ціна, що складається із собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку визначає продавець, і відповідної націнки, звичайної для відповідного виду діяльності за співставних умов
Розподілення прибутку	Відповідно до цього методу, визначається прибуток від операції, який повинен бути розподілений між її учасниками. Такий прибуток розподіляється на економічно обгрунтованій основі, що наближує цей розподіл до розподілу прибутку, який отримали б учасники операції, якби були непов'язаними особами
Чистого прибутку	Цей метод ґрунтується на порівнянні показників рентабельності операції, які розраховуються на підставі відповідної бази (такої, як витрати, обсяг реалізації, активи), з аналогічними показниками рентабельності операцій між непов'язаними особами у співставних економічних умовах

(комерційних) умовах. Інакше кажучи, ринковою ціною вважається передача товарів, робіт або послуг:

- непов'язаними особами;
- на засадах добровільних договірних відносин;
- за актуальними, на момент проведення передачі, цінами на ринку таких або однорідних товарів, робіт чи послуг.

Більш звичними для вітчизняної практики ведення бухгалтерського обліку є поняття справедливої вартості. Аналіз понятійно-категорійного апарату показав, що значення ринкової ціни, якою оперує ПКУ [1] та справедливої вартості, яка визначається ПСБО 19 [2], є по суті достатньо наближеними. Тому, на наш погляд, в податковому законодавстві слід було використовувати термін “справедлива вартість”, який широко використовується у вітчизняній теорії та практиці бухгалтерського обліку.

За загальним правилом, звичайна ціна на товари, роботи або послуги збігається з договірною ціною, якщо інше не встановлено кодексом або не доведено зворотне. Отже, звичайна ціна – це і є договірна ціна, тобто конкретна вартість, визначена

3. Методи визначення звичайної ціни

У ПКУ наведено декілька методів, які доцільно застосовувати при визначенні звичайної ціни (табл. 1).

Слід зазначити, що подібний перелік методів міститься у ПСБО 23 [2]. Він передбачає оцінку активів або зобов'язань в операціях з пов'язаними особами, зокрема, пропонується застосовувати: порівнювані неконтрольовані ціни, ціни перепродажу, “витрати плюс”, балансової вартості.

Для застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни необхідно, щоб виконувалися такі вимоги:

- існує відповідний ринок товарів, робіт, послуг;
- були встановлені ціни на ідентичні товари, роботи, послуги (а за їх відсутності – на однорідні);
- існує можливість проведення порівняльного аналізу умови договорів з не пов'язаними особами (рис. 2).

Слід зазначити, що умови договорів на ринку ідентичних товарів визнаються порівнянними, якщо відмінність між такими умовами істотно не впливає на ціну або може бути економічно обгрунтованою.

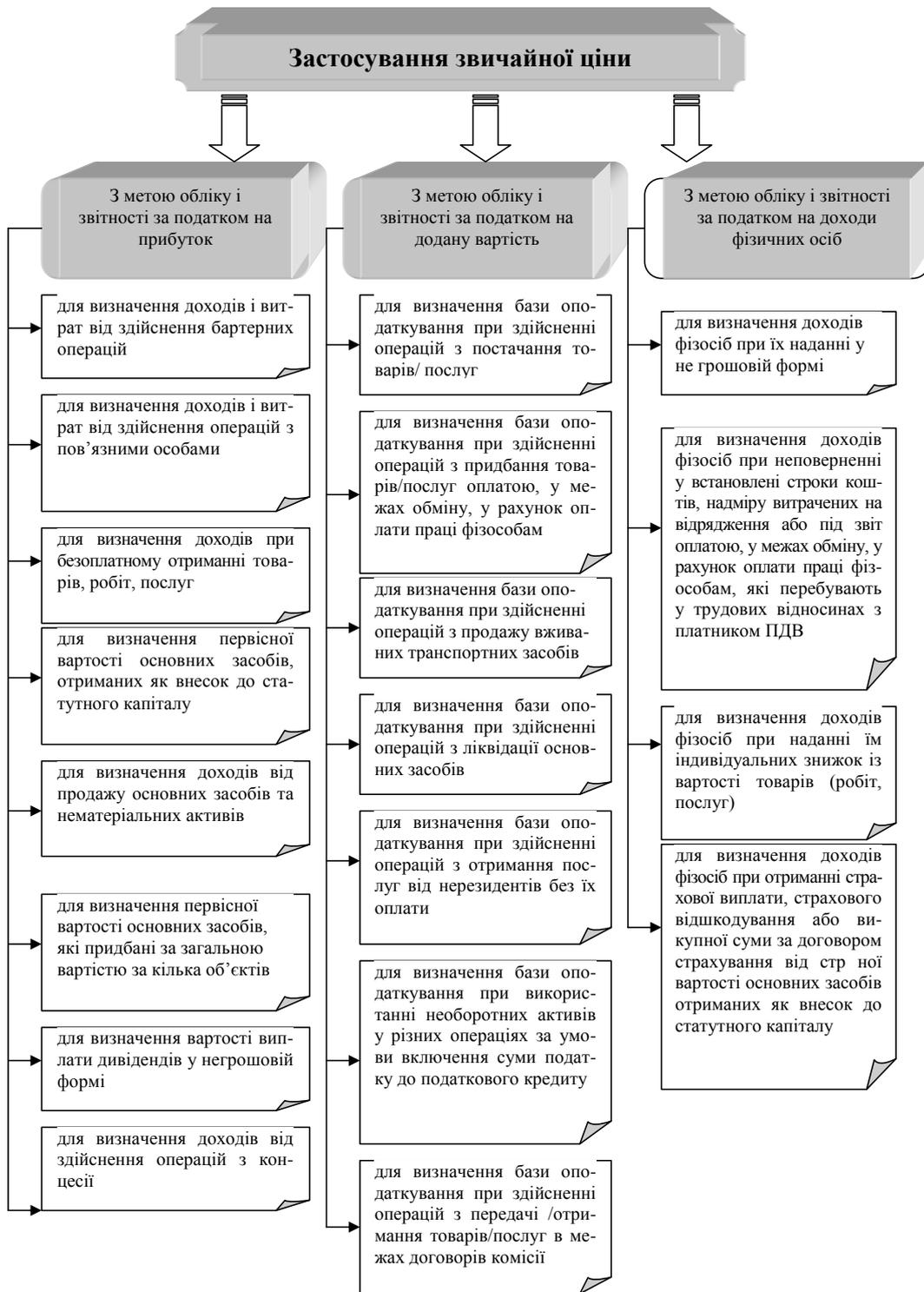
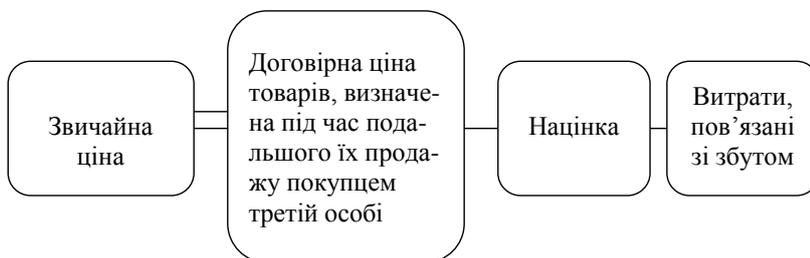


Рис. 1. Застосування звичайних цін в обліку і звітності для оподаткування

Метод “ціна перепродажу” дозволяє здійснити розрахунок звичайної ціни наступним чином:

Вважаємо, що цей метод доцільно застосовувати для товарів в оптовій торгівлі, адже для під-



приємств роздрібної торгівлі цей метод неможливо застосувати, у зв'язку з тим, що звичайна ціна повинна орієнтуватися на перепродажну ціну покупців товару. Проблемним питанням при застосуванні цього методу є розмір націнки, методику розрахунку якої в жодних нормативних документах не визначено.

Метод ціна “витрати плюс” дозволяє здійснити розрахунок звичайної ціни за формулою:

Як і за попереднього методу, проблемним питанням є розмір торгової націнки, яким підприємство може скористатися для визначення звичайної ціни. Здебільшого, цей метод доцільно застосовувати підприємствам, які виготовляють продукцію.

Метод ціни розподілення прибутку передбачає визначення прибутку від операції, який повинен розподілятися між учасниками операції. Такий при-

давто не містить послідовність оцінюючих процедур, а лише окреслює методологічний підхід. Як наслідок, цей метод не відповідає принципу визначеності правового регулювання, а отже спірним є можливість його застосування в практичній діяльності підприємства.

Метод чистого прибутку заснований на порівнянні показників рентабельності операції, які розраховуються на підставі відповідної бази (такої як витрати, обсяг реалізації, активи), з аналогічними показниками рентабельності операцій між непов'язаними особами у співставних економічних умовах. Застосування цього методу для визначення звичайної ціни також викликає безліч питань та сумнівів у можливості його застосування загалом, з огляду на аргументи, наведені вище, щодо попереднього методу розподілу прибутку.

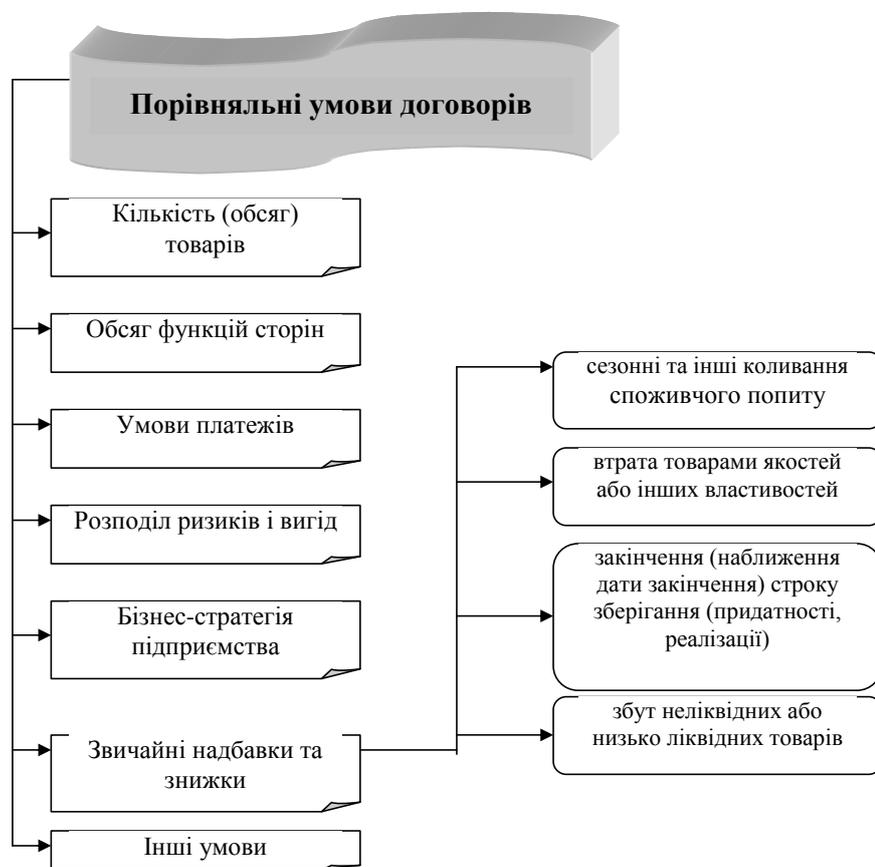


Рис. 2. Порівняльні умови договорів, що враховуються при визначенні звичайної ціни за методом порівняльної неконтрольованої ціни

буток доцільно розподіляти на економічно аргументованій основі, що наближає цей розподіл до розподілу прибутку, який отримали б учасники, якби були непов'язаними особами. Проведений аналіз практичної діяльності вітчизняних підприємств показав, що застосування цього методу є доволі проблематичним, з огляду на складність аргументації того, яким чином повинен розподілятися прибуток між сторонами. У ПКУ фактично не описується методика застосування методу, а дається лише його визначення. Отже, податкове законо-

у податковому законодавстві не окреслюється, у якій ситуації повинен використовуватися конкретний метод визначення звичайної ціни, тобто незрозумілою є пріоритетність їх застосування. Вважаємо, що для визначення звичайної ціни може застосовуватися лише один з передбачених методів, виходячи з особливостей діяльності підприємства, існуючих умов та можливостей для визначення необхідних для розрахунку показників.

У випадку відсутності даних для застосування розглянутих вище методів, звичайну ціну пропо-

нуємо визначати, виходячи з результатів незалежної оцінки майна та майнових прав, яка повинна ґрунтуватися на нормах Закону України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” [4].

Підґрунтям для застосування описаних вище методів визначення звичайної ціни є офіційні інформаційні джерела. Пропонуємо скористатися:

- статистичними даними державних органів і установ;
- цінами спеціалізованих аукціонів з торгівлі окремими видами продукції, біржовими котируваннями;
- довідковими цінами спеціалізованих комерційних видань та публікацій, у тому числі електронних та інших банків даних;
- звітами та довідками відділів з економічних питань у складі дипломатичних представництв України за кордоном;
- іншими інформаційними джерелами, що визнаються офіційними в установленому порядку.

4. Висновки

Отже, поняття “звичайна ціна” - це нова категорія для вітчизняної облікової теорії та практики. Разом з тим, термін “звичайна ціна” є співзвучним з термінами “ринкова ціна” та “справедлива вартість”, які традиційно застосовуються у вітчизняній обліковій теорії і практиці. Вважаємо за доцільне внести зміни до податкового законодавства з метою уникнення категорійної плутанини та усунення непорозуміння між платниками податків і контролюючим органом. Разом з тим, податковим законодавством запропоновано низку методів, проте не затверджено методики визначення звичайної ціни за цими методами, а також методики розрахунку окремих показників, на яких вони ґрунтуються. Проведені дослідження нормативних актів, а також практичної діяльності вітчизняних підприємства показали недієздатність таких методів, як ціни розподілення прибутку та чистого прибутку, які є новими для вітчизняної облікової практики. Тому пропонуємо привести перелік методів визначення звичайної ціни у відповідність до методів, які пропонуються ПСБО 23, або розробити детальну покрокову інструкцію з їх застосування та затвердити на офіційному рівні. Вважаємо, що запропоновані нами зміни податкового законодавства дадуть можливість врегулювати порядок використання поняття “звичайна ціна” в обліковій практиці вітчизняних підприємств і сприятимуть об’єктивності та прозорості інформації, що продукується бухгалтерським обліком в системі оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку “Об’єднання підприємств” : наказ Міністерства фінансів України № 163 від 07.07.99 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін” : наказ Міністерства фінансів України № 303 від 18.06.2001 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

4. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України № 2658-III від 12.07.2001р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

5. Очеретько Л. М. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку розрахунків з податку на додану вартість / Л. М. Очеретько, О. В. Підлужна // Сталлий розвиток економіки. – 2013. – № 3. – С.270-273.

6. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність [Текст] : навч. посіб. / Н. М. Ткаченко, Т. М. Горова, Н. О. Ільєнко ; [під заг. ред. Н. М. Ткаченко]. – К. : Алерта, 2004. – 554 с.

7. Семенко Т. М. Податковий і фінансовий облік ПДВ згідно Податкового кодексу України / Т. М. Семенко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2011_2/12_Semen.pdf.

8. Будицький О. В. Особливості нарахування і сплати ПДВ в бухгалтерському обліку згідно ПКУ / О. В. Будицький // Ефективна економіка // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua>.

9. Гарасим П. М. Податковий облік і звітність на підприємствах (єдність і розходження з національними стандартами) [Текст] : монографія / П. М. Гарасим, А. П. Гарасим, П. Я. Хомин. – Львів : Українські технології, 2011. – 167 с.

10. Плахтій Т. Ф. Об’єкти обліку розрахунків за податками відповідно до бухгалтерського та податкового законодавства / Т. Ф. Плахтій // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view>.

11. Онуфрік М. С. Нормативно-правове регулювання обліку платежів до бюджету / М. С. Онуфрік, Н. Л. Ковтунович // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ndi-fp.nusta.com.ua/files/doc/finansove-pravo/2011/2011>.

12. Купалова Г. І. Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту виконання зобов’язань за податками і зборами в умовах фінансово-економічної кризи / Г. І. Купалова, Т. О. Матвієнко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2010. – Вип. 118. – С. 31-34.

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ КОНСЕРВАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Проаналізовано нормативно-правові документи, що стосуються регулювання обліку консервації основних засобів будівельних підприємств. Акцентовано увагу на процесі проведення амортизації основних засобів, що знаходяться на консервації. Запропоновано алгоритм порядку проведення консервації основних засобів будівельних підприємств.

Ключові слова: бухгалтерський облік, консервація, основні засоби, будівельні підприємства

Matieshyn M.

ORGANIZATIONAL BASIS OF CONSERVATION CONSTRUCTION ACCOUNTING OF BUILDING ENTERPRISES FIXED ASSETS

The normative and legal documents relating to the regulation of accounting preservation of fixed assets in building enterprises are analyzed. Attention is focused on the process of fixed assets amortization which is in conservation. Algorithm procedure of fixed assets conservation in building enterprises is offered.

Keywords: accounting, conservation, fixed assets, building enterprises

1. Вступ

У кризових умовах господарювання будівельні підприємства вимушено призупиняють виконання будівельно-монтажних робіт, а це, зважаючи на велику тривалість операційного циклу, призводить до появи незавершеного будівництва, яке породжує простій активної частини основних засобів на будівельних майданчиках. У такій ситуації актуалізується необхідність вирішення проблеми організаційного забезпечення процесу консервації основних засобів у обліку, який спрямований не просто на припинення використання об'єктів за призначенням, але й для підтримки їх у стані, придатному до дальшої експлуатації.

Питання організації обліку консервації об'єктів основних засобів вивчали такі вчені та практики, як: Г. Бикова, К. Безверхий [8], Н. Виговська [7], Т. Деркач, Ю. Кузьмінський, В. Марченко, О. Миронова, О. Пилипенко та інші. Проте праці, які б розкривали організаційні аспекти обліку консервації та розконсервації об'єктів основних засобів будівельних підприємств, є відсутніми в сучасних умовах, що свідчить про необхідність досліджень у цьому напрямку.

Мета статті – дослідження організаційних основ обліку консервації основних засобів будівельних підприємств в умовах нестабільної ринкової економіки.

2. Організаційні основи побудови обліку консервації основних засобів будівельних підприємств

Для вирішення питання побудови обліку консервації основних засобів необхідно враховувати

вимоги нормативно-правових документів з бухгалтерського обліку (рис. 1).

Варто зазначити, що організаційні основи порядку підготовки до консервації, її проведення та розконсервації основних засобів встановлює Положення про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств, затверджене постановою Кабінету міністрів України від 28.10.1997 р. № 1183 [1] (далі – Положення №1183). Проте зазначене Положення є обов'язковим для виконання тільки для тих суб'єктів господарювання, які мають стратегічне значення для економіки та безпеки держави, а також засновані на державній власності (частка такої власності у зареєстрованому капіталі підприємств законодавчо не визначена).

Вичерпний перелік стратегічних підприємств визначено Постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження переліку підприємств, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави” від 23.12.2004 р. №1734 [2] (далі – Постанова №1734). Відтак, це, переважно, науководослідні установи з експериментальним виробництвом, машинобудівні, фармацевтичні підприємства, хімічна галузь тощо. При цьому жодного “представника” будівельної галузі у Постанові №1734 не наведено, тому Положення №1183 для будівельних підприємств має рекомендаційний характер та застосовується у добровільному порядку.

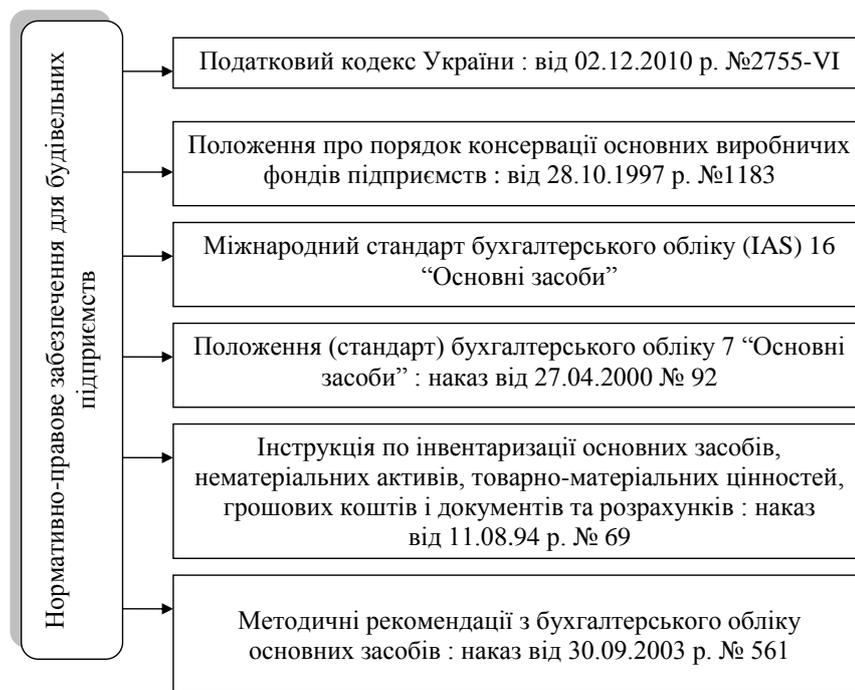


Рис. 1. Нормативно-правове забезпечення обліку консервації основних засобів (сформовано автором)

Варто зазначити, що у використанні термінології, наведеній у нормативно-правових актах, що стосуються регулювання обліку консервації основних засобів, наявні певні розбіжності. Наприклад, згідно з п. 2 Положення № 1183, консервація основних фондів підприємств – це комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більше трьох років) зберігання основних фондів підприємств у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування [1].

Не викликає сумніву необхідність використання замість терміну “основні фонди” визначення, яке наведено у П(С)БО 7 “Основні засоби” [3] та МСБО (IAS) 16 “Основні засоби” [4], а саме: “основні засоби”; і це підтверджено дослідженнями вчених різних економічних спеціальностей.

При цьому проблема полягає не в використанні того чи іншого терміну, вона значно глибша – в економічній суті зазначених понять, які, попри наявність спільних ознак, не можна ототожнювати. Не зупиняючись детально на відмінностях між вищезазначеними термінами, наведемо лаконічну й змістовну думку вченого В. Г. Андрійчука, який відслідковує цю відмінність через категорію “зносу”. Так, автор пише з цього приводу: “... “фонди” не зношуються, а зношуються матеріально-речові елементи: “засоби праці”, “... фонди – це вже грошовий вираз засобів виробництва” [5].

Вважаємо, що термін “основні фонди” більше вживається у політекономії та економічній теорії, тоді як термін “основні засоби” є характерним для прикладної економіки. Вищезазначене свідчить, що доцільним є приведення понятійного апарату нормативно-правових актів, наведених на рис. 1, у відповідність між собою.

Також необхідно наголосити на наявній відмінності між П(С)БО 7 “Основні засоби” [3] і МСБО (IAS) 16 “Основні засоби” [4] щодо нарахування амортизації законсервованих об’єктів основних засобів. Відтак, згідно з першим документом, амортизацію на законсервовані об’єкти основних засобів не нараховують, а згідно з останнім – нарахування здійснюють до моменту, поки такий об’єкт основних засобів не буде амортизований повністю. Що стосується податкового аспекту цієї проблеми, то згідно з Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПКУ), нарахування амортизації на основний засіб призупиняється на період його виводу з експлуатації для консервації на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації [6].

Вважаємо цілком виправданим підхід, згідно з яким не здійснюється нарахуванням амортизації на законсервовані основні засоби, оскільки вони не беруть участі у виробничому процесі, і тому не можуть переносити свою вартість на виготовлену продукцію (роботи чи послуги). Це дає можливість об’єктивно враховувати чинник амортизації на формування собівартості продукції (робіт, послуг).

Серед учених побутує думка щодо необхідності нарахування амортизації на об’єкти основних засобів, які знаходяться на консервації, проте за меншими ставками, ніж для тих, що знаходяться в процесі експлуатації. Так, наприклад, Н. Г. Виговська зазначає, що “цілком логічною буде пропозиція нарахувати амортизацію на недіючі засоби праці, однак, за більш низькими нормами амортизаційних відрахувань. Це пов’язано з меншою величиною фізичного і морального зносу недіючих основних засобів в порівнянні з діючими” [7, с. 10].

З економічної точки зору вважаємо думку автора цілком логічною, особливо зважаючи на стрімкий розвиток технологій, які мають безпосередній вплив на моральний знос основних засобів (незалежно від того, законсервовані вони чи ні). Водночас, вважаємо, що у зв'язку з тим, що ведення обліку на підприємствах в силу певних обставин і так є трудомістким процесом, то будь-яке ускладнення його ведення без досягнення цілком конкретного економічного ефекту не є доцільним. Тим паче, що саме в аспекті нарахування амортизації на законсервовані основні засоби немає відмінностей у вимогах П(С)БО 7 "Основні засоби" [4] та ПКУ [6].

Дослідження показали, що в обліковій практиці будівельних підприємств трапляються випадки некоректного віднесення недобудованих об'єктів будівництва (незавершеного будівництва) до складу тих об'єктів основних засобів, які, внаслідок вимушеного зменшення діяльності, можуть бути законсервованими.

будівельних підприємств, К. Безверхий зазначає: "вважаємо за доцільне запропонувати дискусію щодо порядку організації обліку законсервованих об'єктів капітальних інвестицій, таких як недобудовані – цехи, будинки, споруди, кораблі, літаки тощо" [8, с.18].

Варто зауважити, що проблема організації обліку процесу консервації об'єктів капітальних інвестицій в необоротні матеріальні активи є вкрай актуальною для будівельної галузі, що пов'язано зі значними обсягами незавершеного будівництва по всій Україні.

Актуальність таких досліджень підтверджується даними Державної служби статистики України, які свідчать про те, що станом на 1 січня 2013 р. загальна кількість незавершених будівель та інженерних споруд становила 16109 одиниць, у тому числі в Івано-Франківській області – 803 об'єкти незавершеного будівництва (рис. 1).

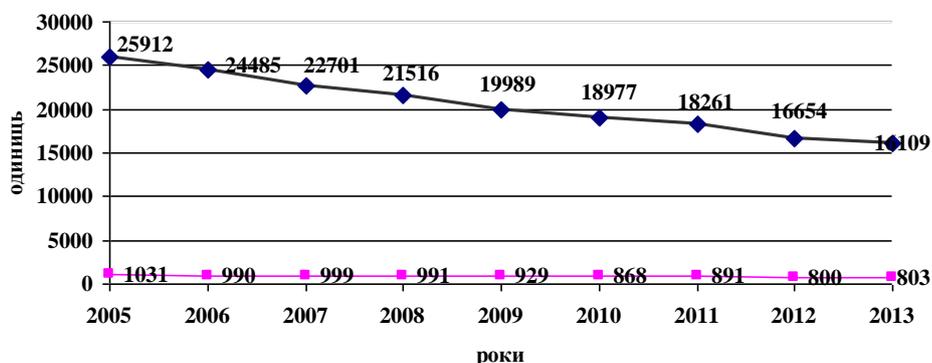


Рис. 1. Наявність об'єктів незавершеного будівництва станом на 1 січня 2004-2014 рр. по Україні та Івано-Франківській області
(згруповано автором за даними Держкомстату України [9])

Неможливість такого віднесення впливає з вимог П(С)БО 7 "Основні засоби" щодо визначення об'єкту основних засобів як закінченого пристрою з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремленого предмету, призначеного для виконання певних самостійних функцій; відокремленого комплексу конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством/установою [4].

Таким чином, недобудовані об'єкти будівництва з точки зору бухгалтерського обліку є капітальними інвестиціями в необоротні матеріальні активи, і тільки після введення їх в експлуатацію їх доцільно зараховувати до об'єктів основних засобів. Досліджуючи обліково-аналітичні аспекти бухгалтерського обліку консервації основних засобів бу-

Вважаємо справедливою думку М. Л. Пятова [10], який зазначає, що "... всі можливі економічні вигоди, які фірма може отримати від ведення бухгалтерського обліку, лежать у сфері облікової політики". Це є особливо важливо для тих об'єктів обліку, для яких відсутнє чітке нормативно-правове регулювання, зокрема, консервації основних засобів на будівельних підприємствах.

Тому, розглядаючи питання щодо організації останнього в обліку, необхідно наголосити на необхідності розкриття його в обліковій політиці, яка є фундаментом системи обліково-аналітичного забезпечення управління. Однак, дослідження показують, що на практиці цьому питанню приділяється вкрай мало уваги, що не сприяє формуванню якісної й системної обліково-аналітичної інформації.

Проведене дослідження дозволило дійти до висновку про необхідність формування облікової політики щодо консервації основних засобів будівельних підприємств, яка передбачає вибір: порядку проведення консервації основних засобів будівельних підприємств, визначення термінів і умов розконсервації, виходячи з галузевої специфіки їх

діяльності; критеріїв класифікації законсервованих основних засобів як передумову організації обліково-аналітичного забезпечення щодо них; посадових осіб, які відповідають за організацію, проведення та техніко-економічне обґрунтування консервації основних засобів, а також закріпленням такої інформації у відповідних посадових інструкціях; порядку нарахування амортизаційних відрахувань, які стосуються об'єктів основних засобів, що перебувають на консервації; робочого плану рахунків бухгалтерського обліку будівельного підприємства із визначенням місця у ньому законсервованих основних засобів; порядку відображення в бухгалтерському обліку витрат на консервацію та утримання законсервованих об'єктів основних засобів; порядку розробки документи, на основі яких буде здійснюватись облік консервації основних засобів, і відобразити це у графіку документообігу; порядку відображення обліку консервації основних засобів у звітності.

Виходячи з вимог Положення №1183, нами запропонований алгоритм порядку проведення консервації основних засобів будівельних підприємств з виділенням таких етапів (рис. 2).

Розглянемо більш детально кожен з етапів проведення консервації основних засобів будівельних підприємств. Комісія з питань проведення консервації основних засобів створюється розпорядчим документом керівника підприємства, який і повинен очолювати таку комісію. К. Безверхий вважає,

взагалі. Для цього в наказі про облікову політику підприємства потрібно передбачити пункт, що дозволяє постійно діючій комісії вирішувати питання, пов'язані з консервацією та розконсервацією основних засобів” [8, с.11].

Дослідження облікової практики будівельних підприємств свідчить, що на більшості з них немає створених комісій з питань використання основних засобів, водночас, на кожному з них є постійно діючі комісії з питань проведення інвентаризації, на які вважаємо доцільним покласти також обов'язки, пов'язані з консервацією основних засобів.

Другий та третій етапи проведення консервації основних засобів розглянемо у їх взаємозв'язку. Відтак, техніко-економічне обґрунтування необхідності консервації основних засобів, згідно з Положенням № 1183 [1], включає: відомості про основні засоби підприємства, що підлягають консервації: найменування та місцезнаходження підприємства, орган, уповноважений управляти майном, для підприємств, заснованих на державній власності, (найменування власника (власників) – для інших підприємств), балансова вартість; проект консервації, який повинен складатися з пояснювальної записки, технологічної документації проведення консервації, переліку робіт, ресурсів (матеріальних і трудових) та кошторису витрат, пов'язаних з проведенням консервації і розконсервації основних засобів підприємства; акт технічного стану основних засобів на момент їх консервації; дані про облік



Рис. 2. Алгоритм порядку проведення консервації основних засобів будівельних підприємств (складено автором за даними [1])

що “для зручності таке завдання може виконати також постійно діюча комісія підприємства, що займається питаннями використання основних засобів

основних засобів підприємств з розподілом за групами, що підлягають консервації, відповідно до законодавства.

Як видно з рис. 2, останнім етапом є прийняття рішення про тимчасове виведення основних засобів з виробничого процесу та їх консервацію, яке повинне бути оформлене “Актом про тимчасове виведення основних засобів з експлуатації та їх консервації”, форма якого представлена в Положенні № 1183.

Зауважимо, що правильне документальне оформлення процесу консервації основних засобів дає змогу підприємству вирішити проблему необхідності звільнення працівників, посадові обов’язки яких пов’язані з експлуатацією таких основних засобів, при цьому не порушивши трудового законодавства. Також дотримання визначеного порядку документування дає можливість підприємству відносити витрати, пов’язані з консервацією основних засобів, до складу податкових витрат.

3. Висновки

Значні обсяги незавершеного будівництва в Україні актуалізують проблему організації обліку процесу консервації об’єктів капітальних інвестицій в необоротні матеріальні активи.

Проведене дослідження свідчить, що вирішення питання щодо організаційних основ обліку консервації основних засобів підприємств, яке є доволі непростим, потребує чіткого розкриття його в обліковій політиці, що є підґрунтям для відображення цього процесу на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності. Тому перспективи подальших досліджень будуть спрямовані на вивчення та удосконалення методики обліку консервації основних засобів будівельних підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств : постанова Кабінету міністрів України від 28.10.1997 р. № 1183 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1183-97-%D0%BF>.

2. Про затвердження переліку підприємств, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави : постанова Кабінету Міністрів України від 23.12.2004 р. № 1734 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-97-%D0%BF>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 16 “Основні засоби” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

5. Андрійчук В. Г. Фонди не зношуються, зношуються засоби праці / В. Г. Андрійчук // Голос України. – 1997. – № 6. – С. 3.

6. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

7. Виговська Н. Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи (на прикладі підприємств м. Житомира та Житомирської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Н. Г. Виговська. – К., 1999. – 20 с.

8. Безверхий К. Бухгалтерський облік законсервованих об’єктів основних засобів промислових підприємств: обліково-аналітичний аспект / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 5. – С. 10-19.

9. Кількість будівель та інженерних споруд незавершеного будівництва станом на 1 січня // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

10. Пятов М. Л. Учетная политика организации на 2010 год как область принятия управленческих решений / М. Л. Пятов // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buh.ru/document-1578>.

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ІПОТЕЧНИХ ОПЕРАЦІЙ БАНКУ

Розглянуто порядок формування облікової політики банку, що полягає у виборі методичних прийомів, придатних на даний момент до конкретних умов. Обґрунтовано, що обрані способи ведення бухгалтерського обліку повинні забезпечувати обліковий процес, внаслідок якого формується повна картина майнового і фінансового стану банківської установи. Доведено, що для достовірного відображення іпотечних операцій необхідно враховувати всі методи обліку. Правильне використання кожного з них дозволить знизити ризики для банків і сприятиме зростанню ефективності використання іпотечних операцій, - такого важливого виду кредитування економіки.

Ключові слова: банки, іпотечні операції, кредитування, методи обліку

Hamkalo O.

METHODOLOGICAL ASPECTS OF MORTGAGE BANK TRANSACTION AUDIT

The procedure of forming a bank's accounting policy, which is to select suitable methodological methods applicable at the moment to specific conditions, is considered. The fact that chosen methods of accounting keeping should support accounting process, which results in forming a complete picture of the property and financial condition of a banking organization, is grounded. It is proved that for reliable reflection of mortgage transactions it is necessary to take into account all accounting methods, proper use of each of them will reduce the risk to a bank and will improve the efficiency of mortgage transaction use, which is such an important form of lending.

Keywords: banks, mortgage transactions, lending, accounting methods

1. Вступ

Облікова політика банку є інструментом реалізації прийомів методу бухгалтерського обліку, тобто спостереження, вартісне вимірювання, групування, узагальнення, з метою формування повної, об'єктивної та достовірної фінансової й управлінської інформації для прийняття обґрунтованих рішень. Формування облікової політики полягає в тому, що з усієї сукупності способів реалізації методичних прийомів бухгалтерського обліку обираються придатні на даний момент за конкретних умов. Обрані способи ведення бухгалтерського обліку повинні забезпечувати обліковий процес, внаслідок якого формується повна і достовірна картина майнового і фінансового стану банківської установи.

Проблемам організації і методології бухгалтерського обліку в банківських установах присвячені праці вчених і практичних фахівців: Ф. Ф. Бутинця [1], Л. М. Кіндрацької, О. Г. Корневої [5], М. В. Кужельного, Н. Б. Литвин [7], А. М. Мороза, В. Д. Новодворського [8], В. І. Ричаківської, М. І. Савлука та ін. Значна увага приділяється дослідженню проблем іпотечного кредитування. Результати цих досліджень знайшли своє відображення в наукових працях С. Башляя, Н. Грищук, О. Євтуха, О. Кіресва, С. Кручок, О. М'якишевської, О. Мартинів, І. Павлової, Г. Савицької [11] та ін. Разом з тим, на сьогодні недостатньо висвітлені питання методичного забезпечення іпотечних операцій. Здебільшого, всі публікації стосуються економічного змісту

іпотеки та правового регулювання іпотечного кредитування та іпотечних ринків в Україні.

Мета статті – розглянути методичні прийоми бухгалтерського обліку щодо операцій з іпотечного кредитування за етапами їх здійснення: спостереження за фінансово – господарською діяльністю (документування, інвентаризація), вартісне вимірювання (оцінка, калькулювання), групування (рахунки, подвійний запис), узагальнення (баланс, звітність).

2. Документування та інвентаризація в бухгалтерському обліку

Документування – спосіб відображення об'єктів бухгалтерського обліку (господарських засобів, коштів, джерел їх утворення та господарських процесів) у первинних бухгалтерських документах після або в момент завершення операцій з ними з метою здійснення за ними безперервного спостереження. Документування господарських операцій у первинних документах надає юридичну силу даним бухгалтерського обліку [11, с. 42]. Процес документування, в цілому, регулює Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [2] та Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку [9], відповідно до яких первинні документи є підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій. Однак у цих законодавчих актах містяться лише загальні вимоги до первинних документів, типові форми яких розробляють різні міністерства та

відомства. Для обліку іпотечних операцій не розроблено типових форм первинних документів. Варто зазначити, що документування іпотечних операцій полягає в підготовці та укладенні іпотечного договору, умов якого задовольняють потреби як позичальника, так і банку. Правильно складений іпотечний договір повинен захищати інтереси банку, насамперед, його вкладників та акціонерів. Відповідно до ст. 3 Закону України "Про іпотеку", іпотека виникає на підставі договору, закону або рішення суду [3].

Іпотечний договір є основним документом, який регулює відносини, що виникли внаслідок здійснення іпотечних операцій. Суть та значення договору, як основної підстави виникнення іпотечних відносин, найбільше проявляється у виконуваних ним функціях. Науковці виділяють такі функції договору: ініціативну, програмно-координаційну, інформаційну, гарантійну, захисну [6, с.17-20]. Ініціативна функція договору полягає у тому, що договір є підставою виникнення цивільно-правових відносин на основі домовленості та досягнення компромісу між інтересами з урахуванням економічних показників. Програмно-координаційна функція означає, що договір є своєрідною програмою поведінки його учасників і засобом для координації цієї поведінки. Інформаційна – вказує на зміст договору і його відповідність встановленим вимогам, можливість гарантувати суб'єктивні права та мінімізувати втрати. Гарантійна функція має на меті залучення системи забезпечувальних засобів з метою стимулювання належного виконання договору, які також отримують договірну форму. Захисна функція полягає в застосуванні механізму захисту порушених прав шляхом примусу до виконання зобов'язання, відшкодування збитків.

Договір складається з різних за змістом і тривалістю стадій, зокрема, це стосується й іпотечного договору. Такими стадіями є:

- 1) виникнення договору (укладення договору), що охоплює переддоговірні умови чи передумови укладення договору, перевірки безпечності укладення договору на добросовісності майбутньої сторони, вибір способу укладення договору та його різновиду;

- 2) стабілізація договору, тобто надання йому тої сили і довершеності механізму забезпечення виконання, за якого буде досягнуто мети укладення договору. Це характерно для господарських договорів, за якими через внутрішні організаційні відносини забезпечується супровід договору, в разі необхідності отримання кредиту, призначення відповідальних, уточнення строків;

- 3) виконання зобов'язань за договором;

- 4) припинення договору з переданням його результату та отриманням платежів, підписанням документів, поверненням;

- 5) поновлення правовідносин за припиненим договором, зокрема, протягом гарантійних строків і строків придатності.

Важливим методом обліку є інвентаризація, яка є способом підтвердження фактичної наявності, стану і оцінки матеріальних цінностей і грошових

коштів на визначений час шляхом перерахування, зважування, обміру всіх ресурсів банку і зіставлення з даними обліку з метою усунення можливих розбіжностей їх з дійсністю [8, с. 33-41].

Інвентаризація активів і зобов'язань установ банків здійснюється для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Кількість інвентаризацій протягом року, дати їх проведення, перелік майна і зобов'язань, що підлягають інвентаризації під час кожної з них, встановлюється керівником банківської установи.

Інвентаризація іпотечних операцій дає змогу встановити правильність проведення розрахунків з банківськими установами, від яких позичальник отримав кредит з метою виявлення відхилень, сприяє виявленню прострочених кредитів і встановлення необхідності їх погашення, а також факт нарахування штрафних санкцій у разі порушення умов кредитного договору; надає змогу з'ясувати розмір зобов'язань позичальника перед банківськими установами, що в уможливить об'єктивно відобразити величини показників зобов'язань в обліку та звітності. Вона проводиться відповідно до Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [10], з метою підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства.

Інвентаризацію іпотечних кредитів проводиться в декілька етапів:

- 1) організаційний – характерним для цього етапу є підбір і комплектування інвентаризаційної комісії в установі банку; видача розпоряджень на проведення інвентаризації іпотечних кредитів в банку; інструктаж членів інвентаризаційної комісії в установі банку;

- 2) підготовчий етап – на цьому етапі відбувається: пред'явлення повноважень на проведення інвентаризації іпотечних кредитів (це стосується зовнішньої інвентаризації); перевірка бухгалтерських реєстрів іпотечних кредитів, відомості аналітичного обліку; визначення всієї сукупності позичальників, яким банк надавав іпотечні кредити; складання опису за даними бухгалтерського обліку в банку;

- 3) технологічний етап – цей етап передбачає збір та аналіз інформації отриманої в ході даної перевірки. Зокрема, застосовують методи документального контролю, серед яких – зіставлення документів, де відображаються ті ж самі операції;

- 4) результативний етап – завершальний етап передбачає: складання протоколу інвентаризації та вирішення спірних питань; складання інвентаризаційного опису і прийняття рішення: відображення результатів інвентаризації на рахунках обліку в банку.

Саме таким чином, на нашу думку повинна проводитися інвентаризація операцій з іпотечного кредитування в банку, яка є важливим засобом внутрішнього контролю за іпотечними операціями банку.

3. Вартісне вимірювання в інформаційній складовій обліку

Оцінка активів і зобов'язань – це процес визначення суми коштів, за якою статті фінансової звітності повинні визначатися та обліковуватися у балансі та звітності про фінансові результати. Згідно з теорією бухгалтерського обліку, оцінка – це спосіб вартісного вимірювання господарських активів, джерел їх утворення. Тільки шляхом оцінки можна отримати інформацію про загальну вартість заставного майна і зобов'язань. Для оцінки заставного майна необхідно керуватися Законом України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” [4].

Активи і зобов'язання повинні бути оцінені та відображені в обліку таким чином, щоб не переносити наявні фінансові ризики, які потенційно загрожують фінансовому становищу установи, на наступні звітні періоди.

Оцінювання майна, яке пропонується банку в якості застави за іпотечним кредитом, можуть проводити спеціалісти щодо заставної роботи в банку, відповідні спеціалісти підрозділу іпотечного кредитування, які здійснюють оцінювання майна, експерти-консультанти та оцінювачі, залучені банком на договірній основі для проведення експертизи майна, а також незалежні оцінювачі та оціночні компанії – суб'єкти оціночної діяльності, які мають відповідний сертифікат або ліцензію на виконання оціночних робіт, що дають право на проведення незалежного оцінювання. У процесі проведення оцінювання майна, як правило, визначається три види його вартості: ринкова, заставна і ліквідаційна. Ринкова – вартість, за яку можливе відчуження об'єкта оцінювання на ринку подібного майна на дату оцінювання за угодою, укладеною між покупцем та продавцем, після проведення відповідних маркетингових заходів за умови, що кожна зі сторін діяла із знанням справи, розсудливо і без примусу. Ліквідаційна – вартість, яка може бути отримана за умови продажу об'єкта оцінювання у строк, що є значно коротшим від строку експозиції подібного майна, протягом якого воно може бути продане за ціною, що дорівнює ринковій вартості. Заставна вартість – дисконтована на дату оцінювання ринкова вартість майна, визначена на передбачену дату закінчення строку дії договору застави з метою укладення договору застави майна.

При оцінюванні нерухомого майна як предмета застави повинно враховуватися наступне: визначається бажана ціна продажу нерухомості, яка може відрізнитися від фактичної ринкової ціни. Визначаючи вартість предмета застави, потрібно враховувати його довгострокові властивості та дохід, який може принести предмет застави за нормального господарювання будь-якому власнику. Позичальника цікавить, насамперед, ціна продажу предмета застави на дату можливого звернення стягнення, а не лише на дату укладення кредитної угоди; заставна ціна завжди нижча від сподіваної ціни продажу. Як правило, вона ста-

новить 50-80% ціни продажу. Зниження заставної ціни, порівняно з ціною продажу, спрямоване на забезпечення достатньої ліквідності предмета застави у випадку його примусового продажу; банківська установа повинна бути обов'язковим учасником визначення заставної ціни; заставна ціна може визначатися як з урахуванням ПДВ, так і без нього. Для зручності доцільно користуватися цінами без ПДВ, від яких, якщо потрібно, можна легко визначити ціни з ПДВ.

Окремим видом оцінки є калькуляція – метод обчислення в грошовому вимірі витрат на розробку та реалізацію банківських послуг. Розрізняють планові та фактичні калькуляції собівартості. Планові калькуляції собівартості відображають рівень витрат на створення і збут банківських послуг у плановому період, виходячи з норм витрат і нормативів відрахувань. Таку калькуляцію використовують, насамперед, при розробці тарифної політики банку.

Фактичні калькуляції собівартості складають після закінчення звітного періоду на основі даних обліку та характеризують фактичний рівень витрат. Фактичну калькуляцію собівартості використовують для аналізу змін собівартості, контролю за використанням резервів, зниження собівартості.

Дані про іпотечні операції, які є підтвердженні первинними документами, та застава, яка є належним чином оцінена, узагальнюються на рахунках бухгалтерського обліку.

4. Групування та узагальнення: завершальні складові методів бухгалтерського обліку

Спосіб групування, поточного обліку і контролю за наявністю та рухом засобів банку, джерел їх утворення і фінансово-господарських процесів у певній системі, для систематичного контролю за ними здійснюється на рахунках бухгалтерського обліку. Кожному об'єкту банківського обліку відповідає окремий рахунок. На рахунках, крім стану засобів і джерел їх утворення, реєструються зміни, які відбуваються з ними під впливом фінансово-господарських процесів.

Іпотечні операції реєструються на рахунках подвійним записом, як і будь-які інші банківські операції. Така необхідність пояснюється тим, що здійснення банківської операції відбувається з одночасною зміною як мінімум двох об'єктів обліку. Подвійний запис сум банківських операцій показує взаємозв'язок між рахунками і пов'язує облік кожної операції зі зміною засобів банку та їх джерел загалом. Отже, за допомогою подвійного запису показується економічна сутність кожної операції. Операції з іпотечного кредитування обліковуються за рахунками 2-го класу “Операції з клієнтами”. Рахунки для обліку наданих банком іпотечних кредитів (208, 212, 213, 223) є активними. За дебетом цих рахунків відображаються суми наданих кредитів, а за кредитом – суми погашення заборгованості, а також суми заборгованості, переведені на рахунок простроченої заборгованості [7, с. 160].

Підсумкове узагальнення іпотечних операцій, відображених на рахунках бухгалтерського обліку, здійснюється за допомогою складання балансу, як складової фінансової звітності. Банк зобов'язаний подавати Національному банку України фінансову та статистичну звітність щодо роботи банку, його операцій, ліквідності, платоспроможності, прибутковості, а також інформації афілійованих осіб банку з метою оцінки фінансового стану банку.

Бухгалтерський баланс – це спосіб економічного групування і підбиття в грошовій оцінці стану активів, пасивів та власного капіталу на певну дату. Баланс є головним інструментом для вивчення діяльності банку. За його допомогою здійснюється систематизація бухгалтерської інформації за попередньо визначеними критеріями. Основою для складання балансу є записи на рахунках. Щоб забезпечити найбільшу точність балансу, записи на рахунках періодично уточнюють інвентаризацією.

Повна інформація щодо іпотечної діяльності банків включає: бухгалтерський баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до фінансової звітності.

5. Висновки

Методичні прийоми бухгалтерського обліку – це система засобів, що забезпечує суцільне, безперервне та взаємопов'язане відображення об'єктів обліку з метою збереження майна, контролю і раціонального використання фінансових ресурсів банківської установи та управління нею. Складовою методичних прийомів є методи обліку, кожен з яких має свою інтерпретацію стосовно відображення іпотечних операцій, що необхідно враховувати для достовірного відображення здійснених операцій з метою інформаційного забезпечення оптимальних управлінських рішень; особливості застосування при обліку іпотечного кредитування, які обов'язково повинні бути відображені та затверджені в Положенні про облікову політику банківської установи.

Правильне застосування методів бухгалтерського обліку за іпотечними операціями дозволить знизити ризики для банків і сприятиме зростанню ефективності використання такого важливого виду кредитування складових національної економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підручник / [за редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця]. – 5-е вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2003. – 726 с.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Про іпотеку : Закон України від 5 черв. 2003 р. № 898-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
4. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12 лип. 2001 р. № 2658-III // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. Коренева О. Г. Організація обліку в банках [Текст] : навч. посіб. / О. Г. Коренева, О. В. Мірошніченко, Т. Г. Савченко. – Суми : УАБС НБУ, 2008. – 273 с.
6. Красавчиков О. А. Гражданско-правовой договор: понятие, содержание и функции / О. А. Красавчиков // Межвузовский сборник научных трудов. – Свердловск, 1980. – С. 3-20.
7. Литвин Н. Б. Фінансовий облік у банках (у контексті МСФЗ) [Текст] : підручник / Н. Б. Литвин. —К. : Хай-Тек Прес, 2010. – 608 с.
8. Новодворский В. Д. Ежегодная инвентаризация: содержание и порядок проведения / В. Д. Новодворский, Н. Н. Клинов, Д. В. Назаров // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 12. – С. 33-41.
9. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24 трав. 1995 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
10. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків : наказ Міністерства фінансів України № 69 від 11. 08. 1994 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
11. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства [Текст] : навч. посіб. / Г. В. Савицька. – К. : Знання, 2004. – 654 с.

ВИТРАТИ НА ІННОВАЦІЇ У СИСТЕМІ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

У статті розроблено модель бухгалтерського відображення господарських операцій, пов'язаних з виникненням витрат на інновації та формуванням відповідних показників у статистичній, фінансовій та внутрішньогосподарській звітності. Особливе місце в системі звітності повинна займати нефінансова звітність, розробка якої дозволить проводити ґрунтовний аналіз і контроль витрат на інновації та сприятиме прийняттю ефективних рішень.

Ключові слова: звітність, витрати на інновації, інтегрована звітність

Нук V.

COSTS ON INNOVATIONS IN THE ENTERPRISE REPORTING SYSTEM

A model of accounting reflection of business transactions connected with the emerge of costs on innovations and formation of corresponding indicators in statistical, financial and inside business reporting is developed in the article. A special place in the reporting system must be taken up by non-financial accounting, whose development will allow conducting a thorough analysis and control of costs on innovations, and will foster the process of making efficient decisions.

Keywords: accounting, costs on innovations, integrated reporting

1. Вступ

Важливим інструментом управління є інформаційне забезпечення, яке формується у межах бухгалтерського обліку та узагальнюється у звітності. Сучасний бухгалтерський облік та звітність на підприємствах України не відображає повної інформації про інноваційну діяльність та витрати, пов'язані з нею. Без належної інформації не може функціонувати система управління, і саме облік повинен забезпечувати необхідну облікову інформацію для всіх функцій управління. На сьогодні існують певні проблеми у формуванні інформації про витрати на інновації у вітчизняному бухгалтерському обліку, а, відповідно, і у відображенні інформації у статистичній, фінансовій та управлінській звітності.

Проблеми, пов'язані з формуванням (методикою складання) та поданням звітності з інноваційної діяльності певною мірою розкрито у працях вчених, таких як: О. С. Бородкін, Т. В. Давидюк [1], В. М. Жук [2], О. О. Ільченко [3], О. В. Кантаєва [4], В. О. Коюда [5], М. О. Наталенко [7], О. О. Осідач [8], В. І. Чиж [10] та ін. Незважаючи на вагомість та практичну спрямованість досліджень науковців, нерозв'язаними залишаються проблеми відображення інформації про витрати на інновації у системі звітності підприємства.

Мета статті – обґрунтування теоретичних засад і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення процесу розкриття інформації про витрати на інновації у звітності підприємства.

2. Статистична звітність витрат на інновації

Основною організаційною формою статистичного спостереження, що обумовлює можливість з'ясування і контролю за різними процесами суспільного життя, є статистична звітність, яка забезпечує

побудову макроекономічних показників, що відображають узагальнену характеристику стану та рівня розвитку економіки в цілому, окремих її галузей і видів економічної діяльності. Розкриття інформації про витрати на інновації підприємства наведено у таких формах статистичних спостережень:

1) 1-наука (квартальна) та 3-наука (річна) “Звіт про виконання наукових та науково-технічних робіт” (містять дані про обсяг робіт, що виконані за період з початку року; витрати на виконання наукових та науково-технічних робіт; чисельність працівників підприємства на кінець звітного період, які займаються створенням інноваційної продукції);

2) № 1-інновація “Обстеження інноваційної діяльності промислового підприємства” (містить дані про наявність інновацій як у випадку, коли підприємство займається чітко вираженими інноваційними проектами (такими, як розробка і впровадження нового продукту або послуги), так і тоді, коли вносяться все нові покращення у свою продукцію (товар або послугу), виробничі процеси й операції);

3) № 1-технологія “Звіт про створення та використання передових технологій та об'єктів права інтелектуальної власності” (містить дані про створені та використані технології, а не про устаткування, на якому вони використовуються, створені та використані технології для застосування у власному виробництві (для внутрішніх потреб), відображені на підставі технічної, патентно-ліцензійної та іншої документації).

Статистична звітність дає можливість узагальнювати інформацію та приймати ефективні рішення стосовно витрат на інновації як на рівні суб'єкта підприємницької діяльності, так і на рівні держави.

3. Формування показників фінансової звітності з витрат на інновації

Формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати на інновації та їх розкриття у фінансовій звітності в Україні здійснюється відповідно до вимог таких положень (стандартів) бухгалтерського обліку: П(С)БО 7 “Основні засоби”, П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, П(С)БО 16 “Витрати”, П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів”, П(С)БО 31 “Фінансові витрати” та ін. Разом з тим, відповідно до принципу бухгалтерського обліку “повне висвітлення” у фінансовій звітності повинна міститися вся інформація про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на їх основі. Виходячи з цього, з метою формування повного уявлення про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства в частині витрат на інновації у фінансовій звітності необхідно розкривати інформацію з урахуванням її суттєвості.

Метою звітності підприємства у частині інноваційної діяльності є створення можливостей для чіткої ідентифікації витрат, пов'язаних з інноваційними технологічними операціями, процесами і продуктами. Інформація про витрати на інновації повинна відображатися у звітності для задоволення інформаційних запитів на відповідних рівнях підприємства як у вартісних, так і в натуральних показниках, що забезпечують планування і прогнозування, оцінку та контроль діяльності структурних підрозділів та відповідальних осіб. На підставі інформації, відображеної у звітності, задовольняються окремі інтереси різних груп користувачів та зацікавлених осіб.

Варто зазначити, що аналіз змісту фінансової звітності дозволив виявити, що в ній мають місце статті, у яких відображають інформацію про витрати на інновації узагальнено в складі різних об'єктів обліку (капітальних інвестицій, витрат діяльності тощо). Для створення інформації про витрати на інновації нами розроблено модель облікового відображення господарських операцій, пов'язаних з виникненням витрат на інновації та формуванням відповідних показників у фінансовій звітності (рис. 1).

Запропонована модель відображає основні напрями формування інформації про витрати на інновації у системі бухгалтерського обліку, що сприяє інформаційному забезпеченню процесу управління витратами підприємства. На нашу думку, підвищення інформативності показників фінансової звітності в частині розкриття інформації про витрати на інновації підприємства можливе через розширення показників у формі № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”.

Відтак, зміст і обсяг інформації залежить від того, чи повинно підприємство оприлюднювати свою фінансову звітність: підприємства, для яких обов'язковість оприлюднення річної фінансової звітності не передбачена законодавством, наводять інформацію, розкриття якої передбачено у п. 2 вищезазначеного наказу; підприємства, для яких обов'язковість оприлюднення річної фінансової звітності встановлена законодавством, наводять всю іншу інформацію, розкриття якої передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Варто також зазначити, що, відповідно до п. 4 зазначеного вище наказу [9], інша інформація повинна наводитися підприємствами у самостійно обраному вигляді (письмове пояснення, таблиця, графік тощо).

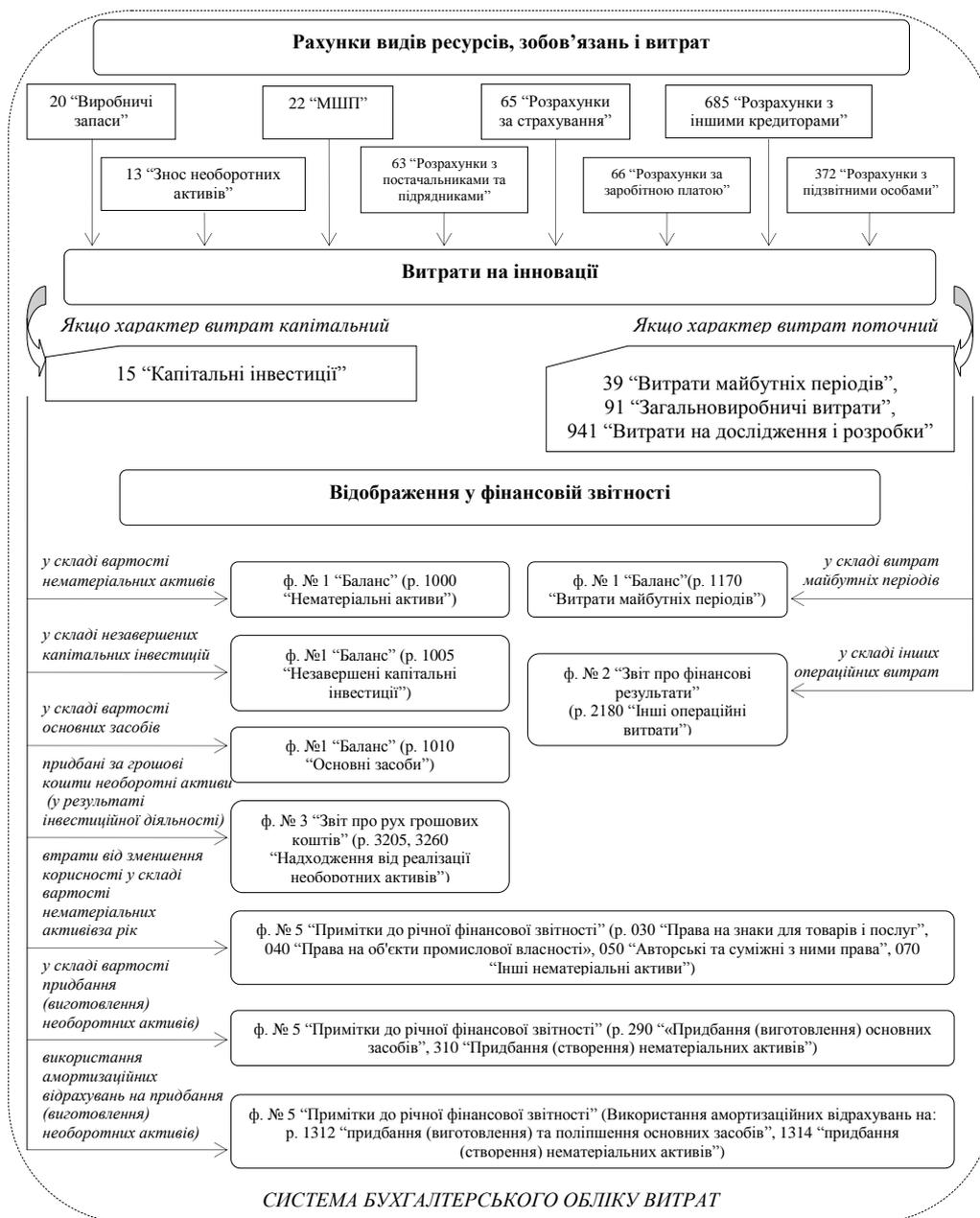


Рис. 1. Облікова модель формування показників фінансової звітності з витрат на інновації

Примітка: показники, наведені в даній області, розкривають інформацію про витрати на інновації опосередковано

З наведеного вище стає зрозуміло, що універсального вигляду складання текстової частини приміток до фінансової звітності не існує. Щодо їх наповнення можна звернутися до відповідних положень МСФЗ (IFRS). Зауважимо, що регламентуючи склад приміток МСФЗ 1 "Подання фінансових звітів" [6] наголошує на "специфічні" її складові. Відтак, у резюме, згідно з параграфом 117, слід розкривати: 1) основу (або основи) оцінки; застосовані при складанні фінансової звітності; 2) інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності.

Щодо основ оцінки, параграф 118 наполягає на описі всіх застосовуваних в обліку видах вартості. При цьому, досить зазначити тільки класи статей звітності, до яких застосовують різні принципи оцінки.

Додаткова інформація може бути представлена відомостями про господарюючий суб'єкт, особливості його виробничого процесу, внутрішні та зовнішні фактори, які визначали ефективність роботи підприємства, перспективи його подальшого розвитку. На нашу думку, саме тут варто навести та детально охарактеризувати заходи, що здійснюються на підприємстві та пов'язані з витратами на інновації.

4. Інтегрована звітність з витрат на інновації

Оперативні та стратегічні завдання підприємства потребують розширення інформаційної бази забезпечення прийняття управлінських рішень на основі запровадження внутрішньогосподарської (управлінської) звітності витрат на інновації, яка

відображає необхідну інформацію на рівні структурних підрозділів.

Отже, внутрішньогосподарська (управлінська) звітність витрат на інновації за центрами відповідальності – це звітність про здійснені витрати на інновації за певний період (або на певну дату), яку складає бухгалтер, що веде облік за відповідним підрозділом (або керівник підрозділу) і подає менеджерам різних рівнів та керівництву підприємства. Проте, звітність центрів відповідальності вже не можна розглядати як виключно внутрішню, оскільки, відповідно до П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” підрозділи підприємства визначені як “звітні сегменти”, які повинні подавати інформацію про свої доходи, витрати, активи і зобов’язання. Центри відповідальності витрат на інновації мають тогожні риси з господарським сегментом, як відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: видом продукції; способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції); характером виробничого процесу; характерними для цієї діяльності ризиками; категорією покупців. У зв’язку з цим, внутрішньогосподарську (управлінську) звітність не можна розглядати як самостійну та незалежну від фінансової. Тому звітність підприємства слід розуміти як комплексну, взаємопов’язану систему інформації, що надає дані як про результати діяльності підприємства в цілому, так і в розрізі центрів відповідальності.

Основним фактором створення нової вартості є перебудова змісту публічної звітності компаній з відображенням у ній інформації про стратегію, нефінансові сторони діяльності, у тому числі й про витрати на інновації. При цьому, Т. В. Давидюк вважає, “...що вплив вартості інтелектуального капіталу на ринкову вартість компаній є істотним, проте проінформувати про їх обсяг з даних фінансової звітності бухгалтери не мають можливості” [1, с. 124]. Такі перспективи може надавати система нефінансової звітності (соціальна звітність, звітність зі сталого розвитку тощо), як документально оформлена сукупність даних підприємства, що відображає середовище його існування, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності в економічній, соціальній та екологічній сфері життя суспільства. Звітність зі сталого розвитку потенційно здатна надавати інформацію, яка відсутня у фінансових звітах, проте надзвичайно важлива для аналізу бізнесу.

На сьогодні у світі існують три основні форми підготовки та оформлення нефінансової звітності: звіт у довільній формі; комплексний звіт за методом потрійного підсумку (Triple Bottom-Line), складений за методом Лондонської групи порівняльного аналізу (London Benchmarking Group), за методом групи корпоративного громадянства (Corporate Social Citizenship) чи за іншим подібним методом; стандартизований звіт (AA 1000, GRI, інші звіти).

Слід зазначити, що у травні 2010 р. в Амстердамі на конференції Глобальної ініціативи зі звітності (Global Reporting Initiative) головним питанням було саме створення інтегрованої звітності (фінансової та звітності зі стійкого розвитку). В серпні того ж року Глобальна ініціатива зі звітності в межах проекту “Звітність для стійкого розвитку” оголосила про створення Міжнародного комітету з інтегрованої звітності, основними завданнями якої стали:

1) розробка прийнятних для всієї світової спільноти меж інтегрованої звітності, що дозволять об’єднати інформацію про економічну, екологічну і соціальну діяльність компаній в короткій, послідовній і адекватній формі;

2) створення умов для ефективнішого управління ризиками, стратегічного управління бізнесом, брендом і репутацією.

Формування моделі інтегрованої звітності у частині витрат на інновації, на нашу думку, необхідно здійснювати на основі показників фінансової, внутрішньогосподарської (управлінської), статистичної та міжнародних форм нефінансової звітності (рис. 2).

Таким чином, інтегрована звітність про витрати на інновації надає більше розуміння для перегляду показників та прийняття управлінських рішень і деталізує, яким чином сталий розвиток впливає на активність і ведення бізнесу. Вона може бути додатковою конкурентною перевагою для підприємств, які хочуть знайти доступ до капіталу за розумною вартістю.

Визначення стратегії розвитку, яка знаходить своє відображення в інтегрованій звітності про витрати на інновації, дозволить їй стати надійним джерелом інформації для оцінювання вартості підприємства. Орієнтація українських підприємств на сталий розвиток та інтегровану звітність про витрати на інновації надасть можливість переглянути наявну бізнес-модель та визначити шляхи довготривалого успіху.

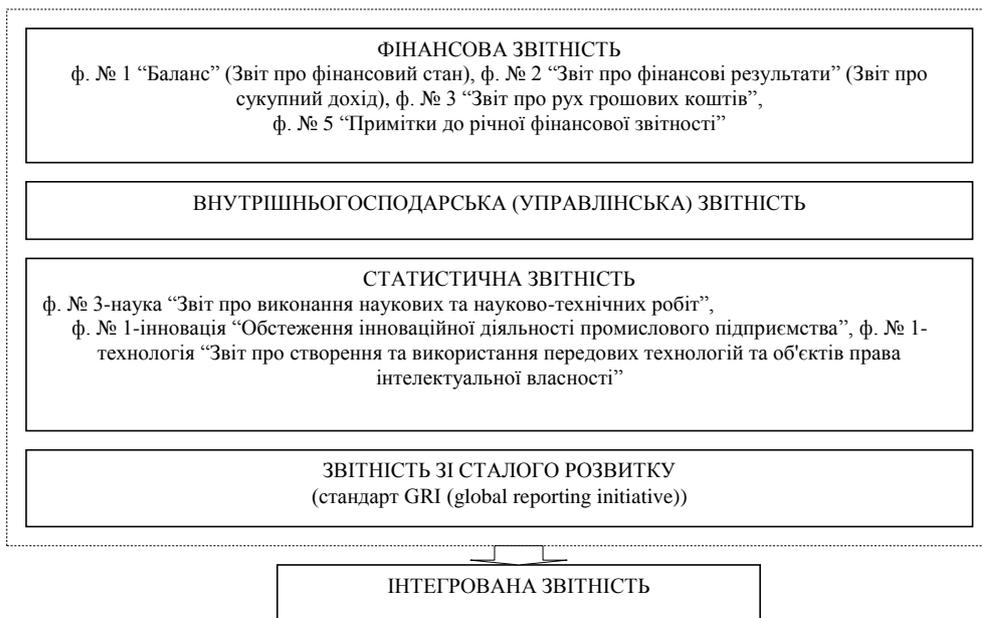


Рис. 2. Модель інтегрованої звітності у частині витрат на інновації

5. Висновки

Отже, у процесі проведеного дослідження розроблено модель бухгалтерського відображення господарських операцій, пов'язаних з виникненням витрат на інновації та формуванням відповідних показників у фінансовій звітності. Встановлено, що внутрішньогосподарську (управлінську) звітність не можна розглядати як окремий елемент системи управління підприємством, а лише як складову загальної системи звітності. Особливе місце в системі звітності, на нашу думку, повинна займати нефінансова звітність, яка в Україні ще не набула широкого розповсюдження, оскільки для її розвитку повинен бути, насамперед, сформований споживач цієї звітності. Необхідною також є розробка форматів нефінансової звітності, яка дозволить проводити ґрунтовний аналіз та контроль витрат на інновації і сприятиме прийняттю ефективних рішень у цій сфері всіма учасниками господарських відносин, а також визначити місце окремого суб'єкта господарювання в інноваційному розвитку держави. В сучасних умовах господарювання розширення показників звітності за рахунок нефінансової інформації є основним шляхом для досягнення стратегічних цілей сталого розвитку підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Давидюк Т. В. Конвергенція бухгалтерської та соціальної звітності в частині людського капіталу: розвиток існуючих підходів / Т. В. Давидюк // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2012. – № 2 (3). – С.123-129.
2. Жук В. М. Концептуальні підходи вирішення поверхневих та глибинних проблем обліку інноваційної діяльності / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 36-39.

3. Ільченко О. О. Відображення витрат на наукові дослідження та розробки в бухгалтерському обліку підприємства / О. О. Ільченко // Науковий вісник ДАСОА. – К., 2008. – № 2 (19) – С. 35-39.

4. Кантаєва О. В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія [Текст] : монографія / О. В. Кантаєва. – Житомир : ФОП Кузьмін Дн. Л., 2010. – 424 с.

5. Коюда В. О. Система інформаційної бази щодо інноваційної діяльності / В. О. Коюда, Т. І. Мазко // Бізнес інформ. – 2011. – № 4. – С. 26-30.

6. МСФЗ 1 "Подання фінансових звітів" // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/MSBODS/1.pdf>.

7. Наталенко М. О. Інформаційна база управління процесом створення і експлуатації інноваційних проектів / М. О. Наталенко, Л. І. Белоусова // Вісник Східноукраїнського Національного університету ім. В. Даля. – 2011. – № 11 (165). – Ч. 1. – С. 47-52.

8. Осідач О. О. Відображення в фінансовій звітності витрат на підготовку та освоєння виробництва / О. О. Осідач // Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. – Одеса : ОДЕУ. – 2009. – С. 157-158.

9. Про примітки до річної фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України № 302 від 29.11.2000 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/MSBODS/1.pdf>.

10. Чиж В. І. Стратегічний управлінський облік інноваційної діяльності / В. І. Чиж, О. О. Мазейкіна // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. – 2010. – № 11 (153). – Ч.1. – С. 271-277.

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПРОДАЖУ ТОВАРІВ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПЛАТІЖНИХ ТЕРМІНАЛІВ

Проаналізовано сучасний стан та перспективи розвитку ринку торговельних платіжних терміналів в Україні. Досліджено нормативно-правове регулювання продажу товарів із застосуванням торговельних платіжних терміналів. Розроблено алгоритм продажу товару з оплатою платіжною картою на торговельному підприємстві та наведено особливості його організаційно-методичного забезпечення в бухгалтерському обліку.

Ключові слова: торговельний платіжний термінал, бухгалтерський облік, спеціальний платіжний засіб, платіжна система, банк-екваєр

Nesterenko O.

PECULIARITIES OF GOODS SALE ACCOUNTING WITH THE APPLICATION OF COMMERCIAL PAYMENT TERMINALS

The current state and prospects of the commercial payment terminals market development in Ukraine are analyzed. Legal regulation of goods sale with the application of commercial payment terminals is investigated. The algorithm for the sale of goods with a payment card application is elaborated and the peculiarities of its organizational and methodological support in accounting are suggested.

Keywords: commercial payment terminal, accounting, special payment method, payment system, bank-acquirer

1. Вступ

В умовах економічної глобалізації, активізації інноваційної діяльності, розрахунки з використанням платіжних терміналів набули широкого розповсюдження на торговельних підприємствах. Основними перевагами таких систем, порівняно з традиційними способами здійснення платежів, є: мобільність; можливість зарахування і виведення засобів декількома способами; різноманітність способів взаємодії з платіжним терміналом; відносна комфортність проведення мікроплатежів; можливість використання додаткових сервісів в рамках платіжної системи; зменшення часу на покупки.

Збільшують попит на транзакції з використанням платіжних карток і банківські установи, пропонуючи клієнтам різноманітні програми лояльності. Наприклад, досить популярною є програма лояльності "Бонус-плюс" від ПАТ КБ "Приватбанк", яка передбачає нарахування бонусів клієнтам, які при здійсненні покупок в торговельному підприємстві роблять розрахунки через платіжні термінали з використанням платіжних карток банку. За умовами програми, покупець отримує бонуси в розмірі від 1 до 20% в торговельних підприємствах – партнерах програми "Бонус-плюс" (в Україні близько 50160 торговельних точок), які потім може витратити на придбання товарів в будь-яких підприємствах-партнерах програми.

З 18.10.2012 р. внесено також зміни в законодавство, згідно з якими суб'єкти господарювання зобов'язані забезпечити можливість держателями електронних платіжних засобів розрахунки за про-

дані товари (надані послуги) здійснювати з використанням електронних платіжних засобів не менше трьох платіжних систем, однією з яких є багатомітентна платіжна система, платіжною організацією якої є резидент України [1], що також вплинуло на збільшення торговельних транзакцій з використанням платіжних карток.

В умовах активізації розрахунків з використанням платіжних терміналів в торговельних підприємствах виникла нагальна потреба в дослідженні та розробці організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку такого типу розрахункових операцій, який би дозволив задовольнити інформаційні потреби різних груп користувачів в обліково-аналітичній інформації стосовно достовірної оцінки ефективності платіжних систем, що сприятиме адекватному вибору банка-екваєра та прискоренню товарообігу на підприємстві торгівлі.

Оцінюючи механізми впровадження та швидкого поширення розрахунків за товари із застосуванням платіжних терміналів, необхідно віддати належне науковцям, які прямо або опосередковано досліджували цю проблему і, тим самим, сприяли подальшим науковим розвідкам. Питання історії та розвитку функціонування платіжних систем як провідних країн світу, так і платіжних систем України, їх нормативне регулювання в світлі останніх законодавчих змін, специфіки їх побудови та роль електронних платіжних систем в мережі Інтернет досить ґрунтовно досліджували в своїх працях С. Пиріг [2], В. Кравчук, О. Прем'єрова [3], О. Мовчан [4] та ін. Питання обліку продажу товарів із

застосуванням платіжних терміналів висвітлювалися такими вченими-практиками, як О. Водоп'янова, В. Рорат, О. Згурський на сайті українського фінансово-бухгалтерського порталу “Дебет-Кредит” [5], Т. Валентинова, Т. Лісіца, В. Кропивницький на сторінках Всеукраїнської бухгалтерської газети “Все про бухгалтерський облік” [6] та ін.

Аналізуючи науковий внесок вчених та практики діяльності торговельних підприємств, необхідно зазначити про недостатню розробленість організаційно-методичних аспектів обліку продажу товарів із застосуванням платіжних терміналів в світлі останніх законодавчих змін, що є достатньо актуальним питанням та потребує дослідження.

Мета статті – аналіз ринку платіжних терміналів на сучасному етапі та розробка організаційно-методичних аспектів обліку розрахунків з використанням платіжних карток у підприємствах торгівлі.

Динаміка кількості платіжних терміналів з 01.01.2004 р. до 01.01.2014 р. у розрізі торговельних і банківських наведена на рис. 1. Кількість торговельних терміналів за проаналізовані роки збільшилася в 11,5 разів або на 175494 одиниці. При цьому найбільша кількість торговельних терміналів на 01.01.2014 р. належить ПАТ КБ “Приватбанк” – 107464 шт., на другому місці – ПАТ “Райффайзен Банк Аваль” – 19672 шт., на третьому – ПАТ “Укресімбанк”, з кількістю 14269 шт. Загалом в Україні десятки найбільших банків-лідерів ринку належить 95% платіжних торговельних терміналів [8].

В регіональному розрізі найбільша кількість торговельних терміналів – в Києві (37890 шт.), а найменша – в Тернопільській області (2150 шт.) (рис. 2).

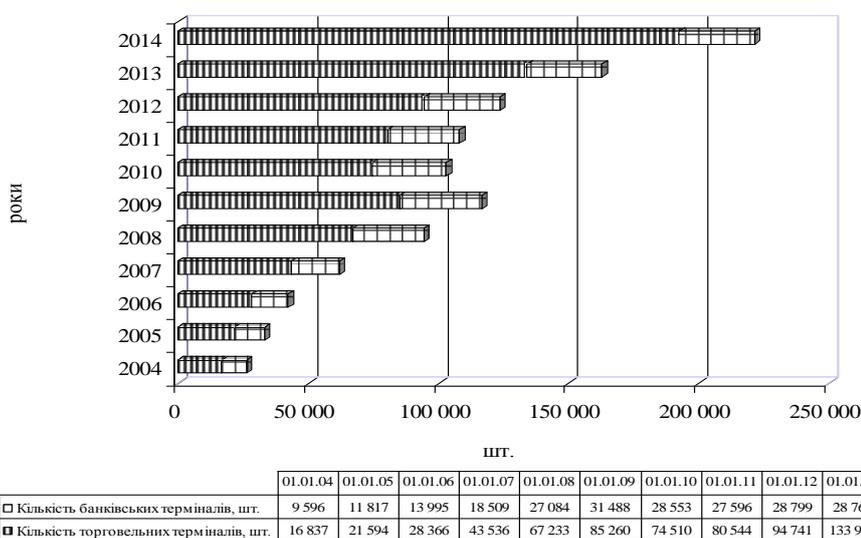


Рис. 1. Динаміка кількості платіжних терміналів в Україні за 2004-2014 рр., шт.
(розроблено за даними Національного банку України)

2. Сучасний стан ринку платіжних терміналів в Україні

За даними Національного банку України, кількість власників платіжних карток за 2013 р. зросла в країні на понад 10% – із 44,3 млн до 49,7 млн осіб, що навіть перевищило населення України [7].

При цьому загальна кількість платіжних карток у країні скоротилася на 100 тисяч, до 69,7 млн штук, з яких активні (з якими здійснено щонайменше одну операцію за три місяці) – 35,6 млн штук. У 2013 р. з їхньою допомогою здійснено операцій на 916 млрд грн, з яких значна частка припала на зняття готівки – 756,9 млрд грн. На безготівковій розрахунки припало 159,1 млрд грн.

3. Нормативне регулювання продажу товарів із застосуванням платіжних терміналів

Згідно з Законом України “Про платіжні системи і переказ коштів в Україні” від 05.04.2001 р. № 2346-III, “платіжний термінал – це електронний пристрій, призначений для ініціювання переказу з рахунку, у тому числі видачі готівки, отримання довідкової інформації та друкування документа за операцією із застосуванням спеціального платіжного засобу” [9, п. 1.32-1]. Для платіжних терміналів такими спеціальними платіжними засобами, здебільшого, є банківські платіжні картки, а також мобільні платіжні інструменти.

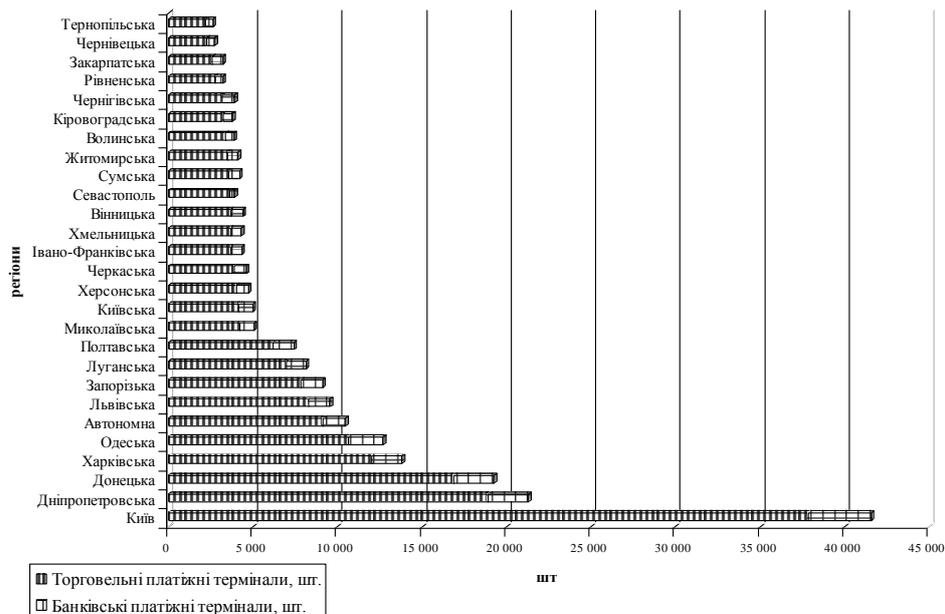


Рис. 2. Кількість платіжних терміналів за регіонами України в 2014 рр., шт.
(розроблено за даними Національного банку України)

Відповідно до законодавства, обов'язково перейти на приймання спеціальних платіжних засобів повинні суб'єкти господарювання, які:

- провадять діяльність у сфері продажу товарів, громадського харчування та послуг;
- використовують для продажу товарів реєстратори розрахункових операцій;
- провадять господарську діяльність у населених пунктах з чисельністю населення понад 100 тис. осіб (крім суб'єктів малого підприємництва);
- провадять господарську діяльність у населених пунктах з чисельністю населення від 25 до 100 тис. осіб (у тому числі – суб'єкти малого підприємництва) [1].

Винятком є заклади громадського харчування закритого типу, обслуговуючі певний контингент споживачів (наприклад, відомчі їдальні в інститутах, ПТЗ, школах або частинах Збройних сил України і т.п.), підприємства торгівлі з торговою площею до 20 кв. м (окрім АЗС).

При цьому, відповідно до законодавства, за не встановлення платіжних терміналів та неприйняття в оплату електронних платіжних засобів торговельними підприємствами, передбачено штрафні санкції: адміністративний штраф у розмірі від 100 до 200 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (НМДГ) (від 1700 до 3400 грн) або штраф у розмірі 500 НМДГ (8500 грн), який накладається органами захисту прав споживачів [10, ч.2 ст. 17].

Для забезпечення процесу приймання спеціальних платіжних засобів підприємством торгівлі укладається договір еквайрингу з банком-еквайром. Еквайринг – це банківська послуга, яка дає змогу торговельним підприємствам приймати в оплату за свої товари банківські платіжні картки.

У договорі з еквайром повинні обов'язково зазначатися такі умови: назви платіжних систем, спеціальні платіжні засоби (СПЗ), з яких прий-

маються торговцем до оплати, та типи СПЗ з визначенням ознак їх платоспроможності; порядок оформлення документів за операціями з використанням СПЗ; порядок та строки розрахунків еквайра з торговцем; розмір комісійної винагороди, яку торговець платить еквайру за розрахункове обслуговування; процедури безпеки, яких повинен дотримуватися торговець під час прийняття платежів з використанням СПЗ та передачі даних щодо проведених операцій еквайру; інші умови, відповідно до законодавства України або на розсуд еквайра та торговельного підприємства [11, п. 5.4]:

Середня ставка за обслуговування платіжних терміналів банком-еквайром (перерахування коштів з карткового рахунку покупця на поточний рахунок продавця становить в Україні в середньому 1,6% від суми операції.

4. Облік продажу товарів із застосуванням платіжних терміналів

Після оформлення договору з еквайром платіжний термінал необхідно відобразити в обліку торговельного підприємства. Облікове відображення торговельного платіжного терміналу в обліку підприємства залежить від умов його придбання чи використання.

Платіжні термінали торговельне підприємство може придбати:

- в еквайра на умовах купівлі або оренди;
- самостійно в інших осіб за узгодженням з еквайром за умови, що вони відповідають технічним (функціональним) вимогам та вимогам безпеки, встановленим до такого устаткування еквайром, процесинговою установою та платіжною організацією платіжної системи [12].

Особливості відображення в обліку торговельних платіжних терміналів підприємства торгівлі за

різних умов їх отримання та використання наведено в табл. 1.

Платіжний термінал може надаватися торговельному підприємству безкоштовно, в цьому випадку він залишається власністю банку-еквайра, в обліку торговельного підприємства його вартість, зазначена в договорі еквайрингу або акті приймання-передачі терміналу, відображається на позабалансовому субрахунку 021 “Устаткування прийняте для монтажу”.

записом: Дебет 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”, Кредит 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”, з одночасним відображенням комісійних витрат в Дебет 93 “Витрати на збут”, Кредит 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

5. Висновки

Таким чином, продаж товарів із застосуванням торговельних платіжних терміналів набуває дедалі більшої популярності. Та все ж таки, хоч Україна і

Таблиця 1

Відображення в обліку торговельного підприємства операцій, пов’язаних з придбанням та використанням платіжних терміналів

Умови придбання	Рахунок, на якому відображається	Вартість, за якою відображається	Проведення, пов’язані з використанням платіжного терміналу
Отримані в оперативну оренду	01 “Орендовані необоротні активи”	Вартість, зазначена в договорі еквайрингу або в акті передачі устаткування	Орендна плата: Дт 93 Кт 631
Придбані у власність	109 “Інші основні засоби” або на субрахунку 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”	Первісна вартість	Нарахування амортизації: Дт 93 Кт 131 (132)

Для відображення розрахункових операцій з банківськими платіжними картками необхідно оформлювати первинні документи – сліпи або квитанції платіжного терміналу, які складаються на місці проведення операції в двох екземплярах. Торговельний платіжний термінал з’єднується з реєстратором розрахункових операцій, який перепрограмується на роздрукування в чеку додаткових реквізитів. Алгоритм продажу товару з оплатою платіжною картою наведено на рисунку 3.

Суми отриманих безготівкових коштів за продані товари з оплатою через платіжний термінал в обліку торговельного підприємства на підставі копій квитанцій та сліпів оприбутковуються на субрахунку 331 “Грошові документи в національній валюті” у кореспонденції з кредитом субрахунку 702 “Доходи від реалізації товарів”. При передачі на інкасацію реєстрів сліпів (квитанцій) банку-еквайру в обліку торговельного підприємства відображається проведенням: Дебет 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”, Кредит 331 “Грошові документи в національній валюті”.

При зарахуванні на поточний рахунок торговельного підприємства безготівкових коштів в обліку необхідно відобразити: Дебет 311 “Поточні рахунки в національній валюті” (оскільки розрахунки за операціями з банківськими платіжними картками між еквайрами і торговельними підприємствами, відповідно до законодавства, у межах України здійснюються виключно у гривнях) Кредит 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”. Виплату комісійної винагороди банку в обліку торговельного підприємства доцільно відображати

посідає одне з провідних місць серед країн Східної Європи за кількістю карток у розрахунку на одну людину, однак відстає від розвинених країн за показниками їх використання як повноцінного фінансового інструменту. Це пов’язано з недовірою населення до безпеки розрахунків із використанням платіжних карток та потребує розробки систем захисту від шахрайств на кожному підприємстві, які їх використовують.

Підприємства торгівлі та сервісу отримують очевидні переваги від використання торговельних платіжних терміналів, зокрема: зменшення витрат на інкасацію; спрощення розрахунків з покупцями (відсутність здачі та підрахунку грошей покупцем і касиром); реклама підприємства тощо. Організаційно-методичні засади обліку продажу товарів із застосуванням платіжних терміналів залежать від умов та особливостей платіжної системи, з якою укладений договір торговельним підприємством, від умов придбання та використання торговельних платіжних терміналів тощо. Налагоджена обліково-аналітична система розрахунків із застосуванням платіжних терміналів на торговельному підприємстві дозволяє відслідковувати, які платіжні системи є найбільш популярними серед покупців, та дозволить обрати найбільш прийнятні, що позитивно вплине на обсяг товарообігу підприємства. Перспективами подальших розвідок є дослідження особливостей відображення в обліку продажу товарів із оплатою електронними грошми, які стають досить поширеним розрахунковим інструментом на українському ринку.

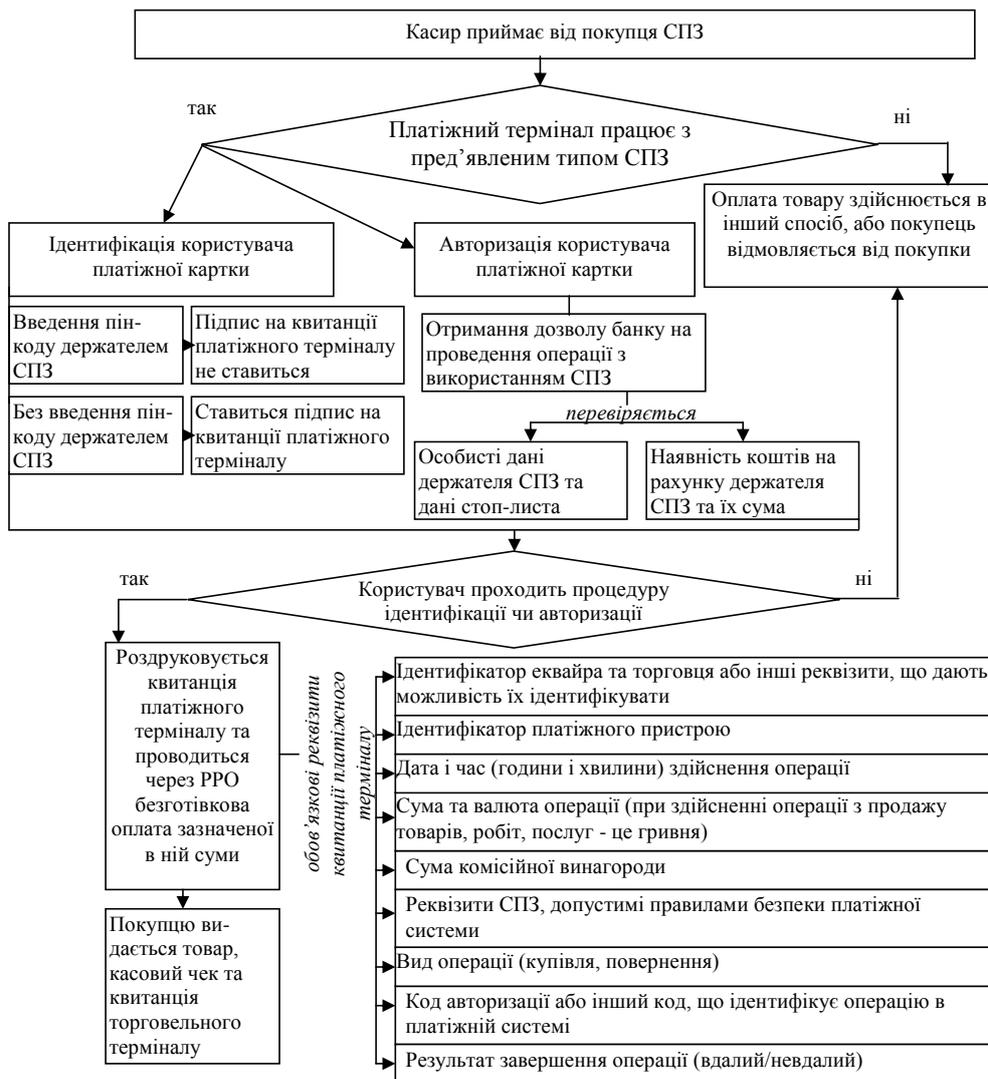


Рис. 3. Алгоритм продажу товару із застосуванням торговельного платіжного терміналу

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про здійснення розрахунків за продані товари (надані послуги) з використанням спеціальних платіжних засобів : постанова Кабінету Міністрів України від 29.09.2010 р. № 878 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/878-2010-%D0%BF>.
2. Пиріг С. О. Платіжні системи [Текст] : наук. вид. / С. О. Пиріг. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.
3. Кравчук В. Ринок карткових платежів України: Міжнародний досвід та національне регулювання [Текст] : аналітичний звіт / В. Кравчук, О. Прем'єрова. – К. : АДЕФ-Україна, 2012. – 60 с.
4. Мовчан О. А. Система електронних розрахунків з застосуванням платіжних карток / О. А. Мовчан // Вісник Національного банку України – 2012. – № 7. – С. 38-41.
5. Офіційний сайт українського фінансово-бухгалтерського порталу “Дебет-Кредит” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtk.com.ua>.
6. Офіційний сайт Всеукраїнської газети “Все про бухгалтерський облік” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vobu.com.ua>.

7. Власників платіжних карток в Україні більше, ніж населення // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukr.lb.ua>.
8. В Україні 95% платіжних терміналів належать 10 банкам // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vcourse.ua>.
9. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні : Закон України від 05.04.2001 р. № 2346-III // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>.
10. Про захист прав споживачів : Закон УРСР від 12.05.1991 р. № 1023-XII // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
11. Про здійснення операцій з використанням спеціальних платіжних засобів : постанова Національного банку України від 30.04.2010 р. № 223 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.
12. Оплата за товари через платіжні термінали: організаційні та облікові моменти // Бухгалтер & Комп'ютер. – 2012. – № 16. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter.com.ua>.

БЮДЖЕТНІ АСИГНУВАННЯ ТА ДОТАЦІЇ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ: ЇХ ТРАКТУВАННЯ З МЕТОЮ ОБЛІКУ ТА ВІДМІННОСТІ

У статті досліджено відмінності між поняттями бюджетні асигнування та дотації суб'єктів державного сектора економіки у контексті вітчизняних та міжнародних облікових нормативних положень, а також їх вплив на методику відображення в обліку і звітності.

Ключові слова: бюджетні асигнування, дотації, доходи суб'єктів державного сектора економіки

Adamyk O.

BUDGETARY APPROPRIATIONS AND DOTATIONS OF PUBLIC SECTOR ENTITIES: DIFFERENCES AND INTERPRETATION FOR ACCOUNTING

The paper researches the differences between the concepts of public sector entities budgetary appropriations and dotations in the context of national and international accounting regulations. The article also discusses their impact on the accounting and reporting methods.

Keywords: budgetary appropriations, dotations, public sector entities income

1. Вступ

Основною формою доходів бюджетних установ є бюджетні асигнування. Такі суми є близькими за значенням і часто на практиці ототожнюються з доходами та дотаціями. Це негативно впливає на інформаційне забезпечення управління бюджетами. Неправильне відображення в обліку моменту та суми таких надходжень призводить до перекручень даних у фінансовій звітності та спотворення результатів виконання бюджетів і кошторисів.

Вивчення методології бухгалтерського обліку сум доходів та бюджетних асигнувань, зокрема, займає сьогодні одне з провідних місць у наукових працях вітчизняних науковців і практиків Н. О. Гурої, О. А. Заїнчковського, С. О. Левицької, Л. Г. Ловінської, С. В. Свірко, Н. І. Сушко та ін. Уніфікація вітчизняних облікових норм державного сектора економіки з вимогами міжнародних стандартів вносить ряд змін у порядок визнання, оцінки та відображення в обліку усіх складових доходів, що потребує подальших їх досліджень.

Мета статті – дослідження сутнісного розуміння понять “бюджетні асигнування” та “дотації” суб'єктів державного сектора економіки у контексті вітчизняних і міжнародних облікових нормативних положень, а також їх впливу на методику відображення в обліку та звітності. У контексті окресленої мети завдання дослідження полягає у визначенні понять бюджетні асигнування та дотації і їх співвідношенні з такою базовою економічною категорією як доходи та її класифікаційними групами. Це є вирішальним фактором для окреслення критеріїв оцінки, моменту визнання й обліку дотації та бюджетних асигнувань.

2. Бюджетні асигнування та дотації: теоретичний аспект

Спробуємо диференціювати та порівняти поняття “бюджетні асигнування” та “дотації” суб'єктів державного сектора економіки у табл. 1. З неї можемо зробити загальний висновок, що дотації та асигнування відрізняють потреби, на які ці кошти надано: асигнування – для фінансування певних програм; дотації – без конкретного цільового призначення для збалансування бюджету.

Детально зупинимось на співвідношенні вказаних понять до такої економічної категорії як доходи та її класифікаційних ознак.

Дотація (від лат. dotatio — дар, пожертва) — доплата з державного бюджету задля збалансування бюджетів нижчих рівнів; різновид субсидії. Дотація – це безвідплатна, безповоротна допомога з бюджету вищого рівня бюджету нижчого, яка не має цільового характеру та надається у випадку перевищення видатків над доходами.

У бюджетній діяльності застосовується дотація вирівнювання у формі міжбюджетного трансферту, що надається на вирівнювання доходної спроможності бюджету, який його отримує. Вона надається на безвідплатній та безповоротній основі без встановлення напрямів і (або) умов її використання.

В Державному бюджеті України можуть передбачатися такі міжбюджетні трансферти місцевим бюджетам: дотація вирівнювання бюджету Автономної Республіки Крим, обласним бюджетам, бюджетам міст Києва й Севастополя, районним бюджетам та бюджетам міст республіканського Автономної Республіки Крим та міст обласного значення.

Визначення понять “бюджетні асигнування” та “дотації” суб’єктів державного сектора у нормативно-правових актах, словниках та енциклопедіях

Джерело	Асигнування	Дотації
Бюджетний кодекс України [1]	Повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов’язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [ст. 2]	Міжбюджетний трансферт, що надається безоплатно і безповоротно, на вирівнювання доходної спроможності бюджету, який його отримує [1, ст. 2]
НП(С)БОДС 124 [6]	Повноваження суб’єкта державного сектору, надане відповідно до бюджетного призначення на взяття бюджетного фінансування та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження	–
Про Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та організацій. Постанова КМУ від 9 січня 2000 р. № 17 (втратила чинність)	Повноваження розпоряднику бюджетних коштів на взяття зобов’язань та витрачання бюджетних коштів на конкретну мету в процесі виконання бюджету, яке надано відповідно до бюджетного призначення [п. 2]	–
Економічна енциклопедія [3]	Грошові засоби, що виділяють з державних та недержавних джерел на певні потреби, цілі або певним організаціям, особам [3, с. 53]	Асигнування з державного бюджету, доплата, матеріальна допомога. Бюджетна дотація надається вищестоящими бюджетами нижчестоящим, коли видатки перевищують доходи, для остаточної їх збалансованості
Н. О. Гура, Ю. В. Каверін [10]	–	Грошові кошти, що надаються без повернення з державного бюджету для компенсації перевищення витрат над доходами підприємств, організацій [10, с. 13]
Економічна енциклопедія [2]	Від латин. assigno – призначаю – цільові кошти, виділені державними установами чи організаціями недержавної форми власності на реалізацію певних виробничо-підприємницьких проектів або спеціальних програм	Від латин. dotatio-дар, пожертвування, від латин. doto – наділяю – асигнування з державного бюджету на покриття збитків, для збалансування нижчестоящих бюджетів, доплата
О. А. Зайчківський, Т. М. Сторожук [7]	Суми, які затверджені по бюджету на видатки на певні заходи [7, с. 140]	–

Дотація вирівнювання не має цільового призначення та використовується в бюджеті нижчого рівня для збалансування доходів і видатків. Міські (міст Києва й Севастополя, міст республіканського, Автономної Республіки Крим і міст обласного значення) й районні ради можуть передбачати у відповідних бюджетах дотації вирівнювання бюджетам районів у містах, бюджетам сіл, селищ, міст районного значення та їх об’єднань, а також кошти, що передаються з цих бюджетів.

Визнання доходів від зарахування коштів дотації, на наш погляд, необхідно відобразити у момент та у сумі фактичного зарахування коштів. У даному випадку дотація є одним із шляхів надходження доходів суб’єкта державного сектора економіки.

Словник іншомовних слів пояснює: “асигнувати (від лат. assigno – призначаю, виділяю) – відпускати, виділяти певну суму грошей для певної мети” [8, с. 85].

Економічна енциклопедія визначає асигнування як “грошові засоби, що виділяють з державних та недержавних джерел на певні потреби, цілі або певним організаціям, особам” [3, с. 53]. Тобто вже саме тлумачення слова передбачає цільових характер таких грошей.

Чинна методика обліку бюджетних асигнувань, як об’єкта обліку виконання кошторису бюджетних установ, передбачає їх відображення як доходу за-

гального фонду. Ця класифікаційна ознака вказує на джерело таких надходжень. Критерії визнання, оцінка та момент віднесення сум бюджетного асигнування до доходів визначені приналежністю таких сум до операцій обмінного чи необмінного характеру.

Міжнародні стандарти обліку в державному секторі економіки 9 “Дохід від операцій обміну” [5] та 23 “Дохід від необмінних операцій” не надають прямої вказівки про віднесення сум бюджетних асигнувань до доходів обмінного чи необмінного характеру.

У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку у державному секторі економіки 124 “Доходи” кошти бюджетного асигнування віднесено до операцій обмінного характеру, про що прямо вказано у п. 1.1 розділу I. Відповідно до НП(С)БОДС 124 “бюджетне асигнування – це повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов’язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження” [6, п. 4]. Таке ж визначення дає Бюджетний кодекс України [1, ст. 2 абз. 6].

Приналежність економічних вигод до операцій обмінного чи необмінного характеру визначає спосіб їх оцінки, момент визнання у складі доходів, а, відтак, і метод відображення в обліку.

3. Відображення в обліку дотацій та бюджетних асигнувань

Аналіз вітчизняних і міжнародних облікових нормативних положень свідчить про неоднозначне трактування способу оцінки та моменту визнання бюджетних асигнувань в обліку (табл. 2).

Окрім того, із зазначеної цитати слідує, що “бюджетні асигнування” і “доходи” є поняттями нетотожними. При здійсненні основної діяльності бюджетні асигнування є зобов’язаннями на здійснення платежів, які мають кількісні, часові та цільові обмеження і повинні відобразитися в обліку в мо-

Таблиця 2

Порівняння ознак відображення бюджетних асигнувань в обліку за НП(С)БОДС 124 “Доходи” та МСБОДС 9 “Доходи від операцій обміну”

Показники	НП(С)БОДС 124 [6]	МСБОДС 9 [5]
Особливості визнання	Віднесено до доходів від обмінних операцій [6, п. 1.1 розділ I]	–
Момент визнання	Визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов’язаних із виконанням суб’єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов’язаних із основною діяльністю [6 п. 2.3 розділу II]	Дохід визнається якщо існує ймовірність надходження майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності до суб’єкта господарювання і ці вигоди можна достовірно оцінити [5, преамбула]
Оцінка	Оскільки бюджетне асигнування віднесено до операцій обмінного характеру, то можна стверджувати що дохід від таких надходжень можна оцінити “... за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню” [6, п. 1.1 розділ III]	... оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торгівельної знижки з обсягу, що надаються суб’єктом господарювання [5, п. 15]

Відповідно до МСБОДС 9 “Доходи від операцій обміну” доходи від операцій обміну оцінюються “...за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню” [5, п. 14]. Справедливою вартістю варто вважати “суму, за якою можна обміняти актив або погасити зобов’язання в комерційній операції між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами” [5, п. 11].

Вітчизняні економічні реалії не дозволяють повною мірою застосувати критерії оцінювання, вказані у МСБОДС 9 оскільки:

1) сума компенсацій за продаж товарів або надання послуг суб’єктами державного сектора часто не відповідає справедливій вартості. Це зумовлено неприбутковим статусом бюджетних установ, вони отримують компенсацію не від споживача товарів та послуг, а з відповідного бюджету. Вартість таких благ неоперативно реагує на зміни ринку, або ж через монополію держави є завищеною;

2) вартість послуг обумовлена ступенем наповненості бюджету і не пов’язана з ринковою ціною кон’юнктурую.

У національних стандартах передбачено визнання сум бюджетних асигнувань “... доходом при визнанні понесених витрат, пов’язаних із виконанням суб’єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов’язаних із основною діяльністю” [6, п. 2.3 розділу II].

Судячи із зазначеного, бюджетні асигнування можуть отримуватись на виконання заходів, пов’язаних із основною та неосновною діяльністю. Отже, такі суми варто відобразити в обліку як доходи залежно від цільового призначення витратків:

– якщо для повноважень визначених законодавством (основної діяльності) – у момент визнання понесених витрат;

– якщо для заходів, не пов’язаних із основною діяльністю – у момент отримання активу (послуг, робіт), тобто за касовим методом. Такі суми, на наш погляд, доцільно вважати дотаціями.

мент отримання коштів. А відображення доходів за сумами бюджетних асигнувань необхідно здійснювати у момент визнання понесених витрат на виконання вказаних зобов’язань.

Нагадаємо, що чинна методика обліку бюджетних асигнувань передбачає їх відображення у складі доходів за касовим методом. Метод, запропонований у НСБОДС 124 “Доходи”, відрізняється від чинного і є найбільш прийнятним для бюджетних установ оскільки: відображає ступінь освоєння наданих коштів; є найбільш наближеним до моменту виконання функціональних обов’язків установи; відповідає принципу відповідності доходів та витратків, оскільки на результат виконання кошторисів списуються доходи та витратки одного періоду; точно відображає фінансовий результат, оскільки відповідає методу нарахування; відповідає суті діяльності суб’єктів державного сектора, які є некомерційними установами, а отже не можуть отримувати прибуток коштом держбюджету; такий метод передбачений у НП(С)БОДС 124 “Доходи” п. 2.3 розділу II та підтримується МСБОДС 9 “Дохід від операцій обміну”.

Для відображення доходів загального фонду бюджетних установ у момент здійснення фактичних витратків ми вважаємо за доцільне ввести рахунків 69 “Бюджетні асигнування” для обліку наданих бюджетних асигнувань у розрізі субрахунків: 691 “Бюджетні асигнування з Державного бюджету” та 692 “Бюджетні асигнування з місцевого бюджету”.

За кредитом рахунку ми пропонуємо відобразити отримані суми асигнувань, наданих із відповідного бюджету, а за дебетом – їх списання на рахунки доходів у момент та у сумі здійснених витрат у звітному періоді.

Наявні субрахунки 701 “Асигнування з державного бюджету на витратки установи та інші заходи” та 702 “Асигнування з місцевого бюджету на витратки та інші заходи” до рахунку 70 “Доходи загального фонду” слід перейменувати на 701 “Доходи, профінансовані з державного бюджету” і 702 “Доходи, профінансовані з місцевого бюджету”.

Порядок застосування чинної та запропонованої методики обліку доходів і витрат

№ з/п	Зміст операції	Сума, грн	Чинна методика обліку		Пропонована методика обліку	
			Дт	Кт	Дт	Кт
1	Зараховано кошти бюджетного асигнування на реєстраційний рахунок	1000	321	701	321	691
2	Отримано від постачальника продукти харчування	500	232	675	232	675
3	Оплачено, придбані раніше, продукти харчування (здійснено касові видатки)	500	675	321	675	321
4	Використано у господарській діяльності продукти харчування (фактичні видатки)	250	801	232	801	232
5	Нарахована заробітна плата	650	801	661	691	701
6	Віднесено на результат виконання кошторисів:					
6.1	за чинною методикою:					
	– доходи	1000	701	431	x	x
	– видатки (250+650 = 900)	900	431	801	x	x
6.2	за запропованою методикою:					
	– доходи (250+650=900)	900	x	x	701	431
	– видатки (250+650 = 900)	900	x	x	431	801

Порядок застосування чинної та запропонованої методики обліку доходів і витрат покажемо на спрощеному прикладі (табл. 3).

Як видно з табл. 3, запропонована методика ліквідує спотворення результату виконання кошторису навіть за умови часткового використання отриманих асигнувань та неповного перенесення вартості придбаних у звітному періоді запасів на видатки.

Необхідним обмеженням запропонованого методу визнання доходів є вимога здійснювати списання доходів лише за умов отриманого бюджетного фінансування. За таких умов виконується один із основних критеріїв визнання доходів, закладений у п. 29 МСБОДС 9 – контроль над ресурсами. В іншому випадку, можливе спотворення інформації про фінансовий результат. Наприклад, якщо фактичні видатки здійснюються, а, отже, і доходи відображаються незалежно від отриманого бюджетного фінансування (наприклад, нарахування заробітної плати), то за умов скорочення фактичних надходжень із бюджетів, будуть відображені неіснуючі доходи.

4. Висновки

Здійснене дослідження дозволяє зробити наступні висновки: дотації та асигнування відрізняють потреби, на які ці кошти надано: асигнування – для фінансування певних програм; дотації – без конкретного цільового призначення для збалансування бюджету; надходження економічних вигод у формі дотації має разовий та нецільовий характер. Тому їх доцільно відображати в обліку у момент та у сумі отримання активу; доведено, що “бюджетні асигнування” і “доходи” є поняттями нетотожними, а тому потребують роздільного відображення в обліку; визнання сум бюджетних асигнувань доходами у момент та у сумі понесених витрат є найбільш прийнятним для бюджетних установ і вимагає введення додаткового рахунку для їх відображення в обліку. З цією метою запропоновано ввести для їх обліку рахунок 69 “Бюджетні асигнування”, що дозволить ліквідувати спотворення результату виконання кошторису навіть за умови часткового використання отриманих асигнувань та неповного перенесення вартості придбаних у звітному періоді запасів на видатки.

Необхідним обмеженням запропонованого методу визнання доходів є вимога здійснювати списання доходів лише за умов, отриманого бюджетного фінансування. За таких умов виконується один з основних критеріїв визнання доходів, закладений у п. 29 МСБОДС 9 – контроль над ресурсами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України : від 08.07.2010р. № 2456-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-6>.
2. Економічна енциклопедія – Економічний словник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://slovo.org.ua>.
3. Економічна енциклопедія [Текст] : У 3 т. / [редкол.: ...С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К. : Академія, 2002. – Т. 3. – 952 с.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 23 (МСБОДС 23) “Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 9 “Дохід від операцій обміну” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/>.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки 124 “Доходи” : наказ Міністерства фінансів України 24.12.2010 р. № 1629 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1629>.
7. Заїнчковський О. А. Облік у бюджетних установах [Текст] : навч. посіб. / О. А. Заїнчковський, Т. М. Сторожук. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. – 535 с.
8. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Бухгалтерія. – 2013. – № 1-2.
9. Словник іншомовних слів [Текст] / [за ред. акад. АН УРСР О. С. Мельничука]. – [2-е вид. перероб. та доп.]. – К. : Голов. ред. Української Радянської енциклопедії. – 1985. – 966 с.
10. Тлумачний словник бухгалтерської та аудиторської термінології [Текст] / Н. О. Гура, Ю. В. Каверін. – К. : Українська книга, 1999. – 64 с.

МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ

В статті обґрунтовано доцільність використання концепції “Just in Time” у системі управління запасами на підприємстві. Запропоновано методичний інструментарій управлінського обліку виробничих запасів на підприємствах за допомогою економіко-математичної моделі та впровадження концепції “Just in Time”.

Ключові слова: управлінський облік, виробничі запаси, економіко-математичне моделювання, концепція “Just in Time”

Kuznetsova S.

METHODOLOGICAL TOOLS OF ENTERPRISE PRODUCTION STOCK MANAGEMENT ACCOUNTING

The importance of using “Just in Time” concept within the frame of enterprise stock management system is introduced. Methodological tools of enterprise production stock management accounting by means of economic and mathematical models and also “Just in Time” concept introduction are analyzed.

Keywords: management accounting, production stock, economic and mathematical modeling, “Just in Time” concept

1. Вступ

Головною передумовою успішного ведення виробничого процесу, як головної ланки діяльності господарського суб'єкту, є наявність та раціональне використання запасів. В сучасних умовах система функціонування підприємств супроводжується безперервним кругообігом ресурсів, значне місце в яких посідають виробничі запаси, які входять до складу оборотних активів підприємства. В зв'язку з цим актуалізується питання удосконалення їх обліку та ефективності використання в системі управління оборотними активами на підприємстві.

Мета статті – вивчення діючої системи обліку виробничих запасів у системі управління підприємством та розробка пропозицій для її вдосконалення і ефективності використання за допомогою створення економіко-математичної моделі та впровадження концепції “Just in Time”.

Вагомий внесок у теоретичну і практичну розробку проблем організації і ведення бухгалтерського обліку та управління запасами внесли вітчизняні вчені: М. С. Абрютіна [1], П. Й. Атамас [2], О. В. Басенко [3], Ф. Ф. Бутинець [4], В. І. Ганін [6], С. Ф. Голов [7], Н. П. Любшин [9], Є. В. Мних [8], Л. В. Нападовська [10], В. В. Сопко [11] та ін. Однак, в більшості випадків висвітлювалися теоретичні засади обліку запасів, а методиці використання лінійної моделі та концепції “Just in time” не приділялося належної уваги. Водночас, їх використання дозволяє значно розширити інформаційну базу для прийняття оптимальних рішень в управлінні запасами підприємства.

2. Характеристика моделі “Just in Time” як інструменту управлінського обліку виробничих запасів

Управлінський облік, як інтегрована система обробки та підготовки інформації для внутрішніх користувачів, відіграє дедалі вагомішу роль в економіці більшості вітчизняних підприємств. Управлінський облік в Україні досі розвивається непослідовно і суперечливо та вимагає адекватного інформаційного забезпечення ефективного управління обмеженими ресурсами підприємств.

Головна мета управління запасами полягає у визначенні їх оптимального обсягу, який, з одного боку, забезпечував би безперервність процесу виробництва, а з іншого – не відволікав би додаткові кошти з обороту. Відповідно, основними завданнями обліку виробничих запасів є: контроль за виконанням плану постачання, рухом і залишками матеріалів на складах з одночасним відображенням витрат на придбання й транспортування запасів; контроль за станом зберігання складських запасів і відповідністю їх нормативам та за лімітом відпуску матеріалів на виробничі потреби [4, с. 33].

Особливістю функціонування промислових підприємств у сучасних умовах є гнучкість виробництва. При гнучкому виробництві технологічні лінії, зазвичай, функціонують таким чином, що на них можна одночасно виробляти безліч різних видів продукції, які потребують своєчасного забезпечення деталями і комплектуючими. За таких обставин суттєво може зростати вартість виробничих запасів промислових підприємств. Відповідно, постає проблема оптимізації обсягу виробничих запасів, незавершеного виробництва та готової продукції, для вирішення якої використовують, популярну за кор-

доном, особливо в Японії, концепцію “Just in Time” (“точно в зазначений термін”).

Появі цієї моделі сприяло впровадження на багатьох виробничих підприємствах Японії, а в подальшому і США, мікрологістичної системи KANBAN, що уособлювала систему організації безперервного виробничого потоку, здатного до швидкої перебудови і практично не потребує страхових запасів.

Концепція “Just in Time” (JIT) – це концепція управління виробництвом, спрямована на зменшення кількості запасів. Відповідно до цієї моделі, система управління запасами на підприємстві повинна бути налагодженою таким чином, щоб комплектуючі і матеріали надходили у визначене місце в необхідній кількості і у точно встановлений час [10, с. 460]. Таким чином, використання цієї концепції в управлінні запасами підприємства забезпечує синхронізацію виробничих процесів і сприяє тому, що в будь-якій ланці логістичної системи не накопичуються матеріальні запаси в обсязі, більшому, аніж вона їх здатна переробити в даний час.

“Just in Time” є ручним методом планування, який забезпечує випуск кожною виробничою ділянкою тої кількості комплектуючих виробів, яку потребує наступна стадія виробництва. Іншими словами, “Just in Time” – це стимулятор попиту або ж “витягаюча”, на відміну від “виштовхуючої”, система планування.

“Виштовхуюча” система – це така організація руху запасів, за якої вони подаються з попередньої операції на наступну, відповідно до заздалегідь сформованого жорсткого графіку, тобто “виштовхуються” з однієї ланки процесу виробництва в іншу.

ристанні “витягаючої”, на відміну від “виштовхуючої” системи, рух запасів організований у зворотньому напрямі. Модель “витягаючої” системи зображена на рис. 1.

Суть функціонування “Just in Time” як “витягаючої” системи полягає в тому, що останній у виробничому ланцюзі підрозділ (наприклад, цех збірки), відповідно до сформованої виробничої програми, отримує замовлення на виготовлення продукції (картку із зазначенням кількості продукції у розрізі її номенклатури та асортименту і термінів виготовлення). На підставі цього підрозділ робить своє замовлення на деталі (картку із зазначенням кількості деталей за видами та термінів їх постачання) попередньому у виробничому ланцюзі підрозділу. На основі замовлень всіх підрозділів формується загальне замовлення зовнішньому постачальнику. При цьому виробництво забезпечується матеріальними ресурсами тільки на виконання одного замовлення.

Головною вимогою використання системи “Just in Time” є міжопераційне постачання виключно доброякісних, бездефектних деталей і комплектуючих, кількість виробництва яких на кожній попередній технологічній стадії визначається завданням наступної виробничої ділянки.

Попередні дослідження дозволили зробити висновки про те, що ця система може ефективно функціонувати лише за умови відносної стабільності прийнятої підприємством виробничої програми з точки зору загального обсягу випуску продукції і при незначних відхиленнях фактичного завантаження устаткування від запланованого. Тому використання системи “Just in Time” вимагає стабілізації

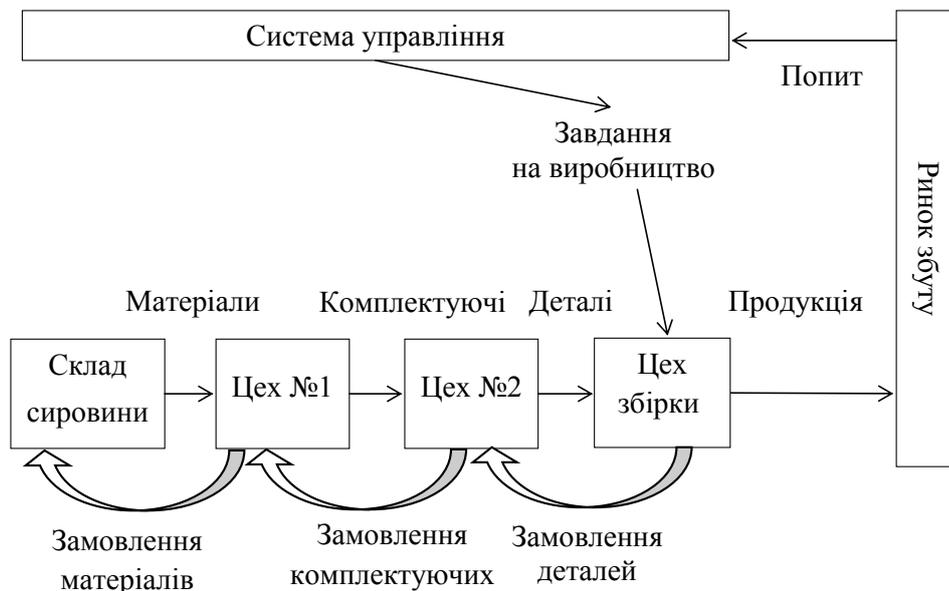


Рис. 1. Модель “витягаючої” системи

Водночас, “витягаюча” система – це така організація руху запасів, за якої вони подаються (“витягуються”) на наступну технологічну операцію з попередньої в міру необхідності, а тому жорсткий графік їх руху – відсутній. Таким чином, при вико-

виробничої діяльності, яка, водночас, допускає гнучку зміну обсягів випуску окремих видів продукції у рамках загальної виробничої програми, а також раціоналізації умов виробництва на кожній технологічній ділянці.

Загалом, використання підприємствами системи “Just in Time” сприяє зменшенню розмірів запасів матеріалів і незавершеного виробництва та зниженню рівня відходів, а також більш інтенсивному використанню обладнання. Однак, реалізація системи “Just in Time” на практиці супроводжується труднощами, пов'язаними з необхідністю значних початкових інвестицій; залежністю від високої якості матеріалів та нездатністю окремих постачальників працювати в режимі даної моделі.

3. Використання лінійного програмування в управлінні запасами підприємства

Кожне підприємство у своїй діяльності постійно відчуває дефіцит у фінансових і матеріальних ресурсах, обладнанні та устаткуванні, робочій силі, що значно обмежує його виробничі можливості. У зв'язку з цим виникає потреба у прийнятті таких управлінських рішень, які б забезпечували найбільш повне і ефективно використання обмежених ресурсів, якими володіє підприємство.

паси закуповуються партіями, розмір яких не залежить від величини замовлення. Це призводить до надмірного залучення коштів у запаси, які залишаються на складі під час та після виконання замовлення.

Для мінімізації витрат на закупівлю запасів було розроблено програму аналізу з двох кроків: застосування лінійного програмування та моделі “Just in time”.

Насамперед, на підприємстві було прийнято рішення про використання виробничих запасів у кількості їх фактичної наявності на складі. Завдання полягало у визначенні плану виробництва продукції з наявних фактичних залишків, за якого виручка від реалізації (F) була б максимальною.

За наявності трьох і більше обмежень аналіз рекомендується виконувати з використанням лінійного програмування (рис. 2). Норми використання ресурсів та їх загальний запас, а також ціни одиниці кожного виду продукції наведені у табл. 1.

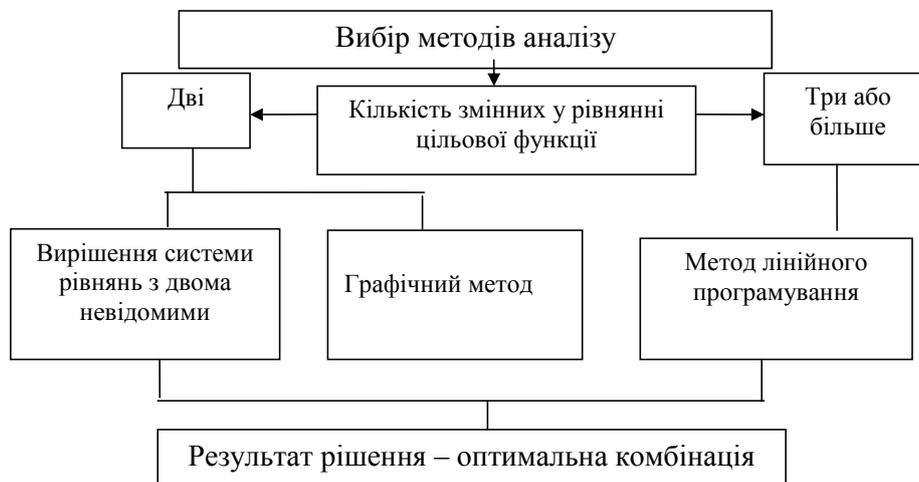


Рис. 2. Методи аналізу для визначення обсягів запасів, залежно від кількості обмежень [2, с. 183]

Вибір методів аналізу для визначення обсягів запасів залежить від кількості обмежень (рис. 2).

Для досліджуваного підприємства – ДП “Турбо” (м. Харків), яке займається виготовленням контрольно-вимірюваних приладів та датчиків, було встановлено наявність трьох обмежень.

У положенні про облікову політику підприємства значиться позамовний метод розрахунку собівартості продукції. Разом із цим виробничі за-

Для побудови економіко-математичної моделі невідомі обсяги випуску видів продукції – “Прилад ИП-5-ТК”; “Прилад МИГ-1-ТК”; “Прилад ТЭ-6К-ТК” позначимо змінними x_1 , x_2 , x_3 , відповідно.

Отже, економіко-математична модель задачі має цільову функцію (формула 1):

$$F = 300 \times x_1 + 200 \times x_2 + 400 \times x_3 \rightarrow \max \quad (1)$$

за умов обмежень (формули 2-5):

Таблиця 1
Інформація, необхідна для побудови економіко-математичної моделі ДП “Турбо”

Вид продукції	Норми витрат на одиницю продукції:			Ціна одиниці продукції, грн
	робочого часу, люд./год	корпусів, шт.	плат, шт.	
Прилад ИП-5-ТК	81	5	0	300
Прилад МИГ-1-ТК	13	4	2	200
Прилад ТЭ-6К-ТК	32	7	1	400
Загальний запас ресурсу на місяць	140800	17028	16270	–

Позитивні та негативні результати практичного застосування концепції “Just in Time” у ДП “Турбо”

Позитивні результати	Негативні результати
Відмова від додаткового складського приміщення, що знизило місячні витрати на 15%	За місяць роботи підприємства не було досягнуто максимальної мінімізації витрат
Виявлено слабкі сектори у виробничому процесі	Виявлено труднощі у співпраці з деякими контрагентами
Зменшено рівень браку на 5%	Труднощі переходу виробничого персоналу на безперервний цикл
Прискорення оборотності запасів	

$$x_1 \times 81 + x_2 \times 13 + x_3 \times 32 \leq 14080 \quad (2)$$

$$x_1 \times 5 + x_2 \times 4 + x_3 \times 7 \leq 17028 \quad (3)$$

$$x_1 \times 0 + x_2 \times 2 + x_3 \times 1 \leq 16270 \quad (4)$$

$$x_j \geq 0, \quad x_j - \text{ціле}, \quad (j = 1, 2, 3) \quad (5).$$

Існує ряд методів, які дозволяють аналітично віднайти оптимальне рішення – це метод Данцига, метод відсікань Гомори та метод гілок і меж Ленда і Дойна [12, с. 27]. Серед програмних продуктів, що дозволяють вирішувати подібні завдання, найбільш поширена надбудова MS Excel “Пошук рішення”, що дозволяє швидко та безпомилково визначити оптимальний варіант використання фактичних запасів підприємства для отримання максимальної виручки та їх залишок. На наш погляд, такий спосіб вирішення подібних задач є найбільш зручним.

Використовуючи для вирішення задачі функцію “Пошук рішення”, ми отримали такий результат: з метою одержання максимально можливої виручки у розмірі 868400 грн необхідно виготовити 1082 шт. приладів ИП-5-ТК, 601 прилад МИГ-1-ТК та 1059 приладів ТЭ-6К-ТК. При цьому на складі підприємства, навіть при найбільш максимальному використанні виробничих ресурсів, залишиться 2261 шт. плат та 1527 шт. корпусів. Фонд робочого часу також буде використано не в повному обсязі.

Після застосування такої моделі та реалізації оптимальної виробничої програми ДП “Турбо” змогло перейти до другого кроку – застосування концепції “Just in Time”. Таким чином, у грудні 2013 р. на підприємстві наказом керівника було впроваджено концепцію “Just in Time” у тестовому режимі.

4. Висновки

У сучасних умовах господарювання концепція “Just in Time” та лінійне програмування є дієвими інструментами управлінського обліку виробничих запасів підприємств, які забезпечують гнучкість виробництва та інтенсивніше використання обладнання і сприяють покращенню якості продукції.

Використання такої концепції на практиці передбачає організацію руху запасів таким чином, щоб усі матеріали, комплектуючі і напівфабрикати своєчасно надходили в необхідній кількості та в потрібне місце, відповідно до заданого виробничого графіка. Це дозволяє прискорити оборотність запасів і мінімізувати витрати на їх зберігання. Окрім цього, проведені дослідження свідчать, що успішну реалізацію концепції забезпечує використання лінійного програмування.

Апробація запропонованої концепції в управлінні запасами ДП “Турбо” дозволила виявити позитивні й негативні результати її застосування (таб. 2).

Загалом, можна зазначити, що використання запропонованої економіко-математичної моделі та впровадження концепції “Just in Time” в управлінні виробничими запасами підприємств сприяє покращенню якості готової продукції та зниженню собівартості виробництва і дозволяє мінімізувати величину страхових запасів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- Абрютіна М. С. Аналіз фінансово-економічної діяльності підприємства [Текст] : учеб. пособие / М. С. Абрютіна, А. В. Грачев. – М. : Дело и сервис, 2010. – 258 с.
- Атамас П. Й. Управлінський облік [Текст] : навч. посібник / П. Й. Атамас. – Центр учбової літератури, 2006. – 440 с.
- Басенко О. В. Облік і аудит запасів: світова практика та особливості в Україні / О. В. Басенко // Сіверянський літопис. – Ч. : Деснянська правда, 2008. – № 1. – С. 183-185.
- Бугинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посібник / Ф. Ф. Бугинець. – Житомир : РУТА, 2003. – 444 с.
- Верхоглядова Н. І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика [Текст] : навч.-практ. посібник / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Лільна. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.
- Ганін В. І. Організація і методологія економічного аналізу [Текст] : навч. посібник / В. І. Ганін, К. Д. Гурова. – Харків : НТМТ, 2008. – 296 с.
- Голов С. Ф. Управлінський облік [Текст] : підручник / С. Ф. Голов. – Лібра, 2003. – 704 с.
- Контроль в системі інноваційного менеджмента підприємства [Текст] : монографія / [С. В. Мних, С. Ф. Бардаш, О. А. Шевчук та ін. ; за ред. С. В. Мниха]. – К. : КНТЕУ, 2011. – 452 с.
- Любшин Н. П. Аналіз фінансово-економічної діяльності підприємства [Текст] : навч. посібник / Н. П. Любшин. – М. : Финансы, 2010. – 470 с.
- Нападовська Л. В. Управлінський облік [Текст] : підручник / Л. В. Нападовська. – К. : КНТЕУ, 2010. – 648 с.
- Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством [Текст] : навч. посібник / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
- Єгоршин О. О. Математичне програмування [Текст] : підручник / О. О. Єгоршин, Л. М. Малець. – Х. : ІНЖЕК, 2006. – 384 с.
- Bhimani A. Management Accounting : retrospect and prospect / A. Bhimani, M. Bromwich. – Elsevier, CIMA Publishing, 2010. – 150 p.
- Caspar V. Manuel de comptabilité approfondie Licencei / V. Caspar, G. Enselme. – 12-e édition. – Litec : Editions du JurisClasseur, 2009. – 64 p.

ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИЙ КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА: ПРОБЛЕМАТИКА ФОРМАЛІЗАЦІЇ

Розкрито існуючу проблематику формалізації даних про нематеріальний економічний ресурс як інтелектуальний капітал сучасного підприємства. Розглянуто інтелектуальний капітал як сумарний вираз нематеріальних активів підприємства постіндустріальної економіки з позиції його формалізації системою бухгалтерського обліку і фінансової (корпоративної) звітності. Проаналізовано існуючий потенціал бухгалтерської методології для формалізованого забезпечення репрезентації об'єкта у фінансовій звітності та концептуальну основу сформульованих оцінно-аналітичних моделей інтелектуального капіталу. Запропоновано окремі підходи до забезпечення формалізованих методик оцінювання інформаційно-інтелектуального капіталу підприємства, його відображення у публічній фінансовій звітності.

Ключові слова: нематеріальні активи, інтелектуальний капітал, система бухгалтерського обліку, фінансова звітність, звіт про інтелектуальний капітал, оцінка, аналіз, показники

Plekan M.

ENTERPRISE INTELLECTUAL CAPITAL: PROBLEMS OF FORMALIZATION

The existing problems of formalizing data of the intangible economic resource as the intellectual capital of a modern enterprise are described. Intellectual capital as the totality of enterprise intangible assets of the post-industrial economy from the standpoint of its formalization by the system of accounting and financial (corporate) statements is considered. The existing capacity of the accounting methodology for providing formalized representation of the object in the financial statements and the conceptual framework of the formulated evaluative and analytical models of the intellectual capital are analyzed. Separate approaches to formalized methods of evaluating the information and intellectual enterprise capital and its representation in public financial statements are suggested.

Keywords: intangible assets, intellectual capital, accounting system, financial statements, intellectual capital report, evaluation, analysis, indices

1. Вступ

Стійке функціонування підприємства постіндустріального типу і його розвиток як складної динамічної системи потребує використання у процесах прийняття рішень узагальнюючих або результатуючих показників, важливе місце серед яких займають дані про нематеріальні економічні ресурси та їх продуктивну енергію, виражену показниками про величину і структуру інтелектуального капіталу. В умовах постіндустріального суспільно-економічного середовища інформаційно-інтелектуальні економічні ресурси суттєвим чином впливають на ефективність діяльності як окремого суб'єкта господарювання, так і національної економіки загалом.

Використання інтелектуального капіталу економічними системами будь-якого ієрархічного рівня є необхідною умовою реалізації стратегії їх інноваційного розвитку, формування інвестиційної привабливості та забезпечення позицій на ринках капіталів. Основним комплексним критерієм оцінки сучасного суб'єкта економіки виступає вартість власного капіталу, зміни його ринкової величини. Враховуючи той факт, що інтелектуальний капітал займає суттєву питому вагу у загальній величині власного капіталу підприємства постіндустріального типу, вироблення достовірної методики його оцінки і принципів репрезентації на ринках капіталу та інвестицій є актуальною тематикою сучасної економічної науки. Розвиток засадних основ формалізації показників про інтелектуальний капітал підприємства, вочевидь, повинен виходити з принципу, що "інтелектуальні активи – це інтелектуаль-

ний капітал, який зафіксований, збережений, каталогізований та доступний для ознайомлення" [1, с.19].

При цьому, проблеми економічної науки і практики полягають у виробленні підходів до формування, оцінки нематеріальних економічних ресурсів суб'єктів господарювання як сукупності всіх інформаційно-інтелектуальних чинників їх розвитку, що вимагає глибшого теоретичного осмислення, методологічної формалізації та обґрунтування методів їх вимірювання [2, с.2].

За результатами переважної більшості досліджень і публікацій у сфері обліку і звітності як єдиних систем, здатних формалізовано відобразити й репрезентувати інтелектуальний капітал сучасного суб'єкта ринкової економіки, наводиться низка наявних проблем. Б. Лев констатує, що "сучасний бухгалтерський облік дуже погано "справляється з внутрішньо генерованими нематеріальними активами, які є двигунами сучасного економічного зростання" [3, с.18]. Науковці інших сфер економічної науки і фахівці-практики визнають, що в сучасних умовах зростає вимога до розвитку нових теоретико-методологічних і організаційно-методичних підходів до системи бухгалтерського обліку щодо об'єктів інтелектуальної власності з метою підвищення ефективності управлінських рішень для впровадження таких об'єктів у виробничий процес і соціально-економічні відносини, результативної діяльності підприємств на ринку інтелектуальної власності [4, с. 186].

В деяких тематичних дослідженнях проблематику формалізації складових інтелектуального ка-

пiталу пропонується вирішувати шляхом використання позабалансових рахунків. Проте, за такого пiдходу, як аргументовано вказує Н. М. Королюк, “даний об’єкт в балансі відобразиться не буде” [5, с. 258]. Відповідно, відсутньою буде й репрезентація інтелектуального капіталу у фінансовій (корпоративній) звітності. Саме тому відомі науковці Л. Едвінсон та М. С. Мелоун “обґрунтовують об’єктивну необхідність відображення інтелектуального капіталу в пасиві балансу” [6].

Першопричина проблематики формалізації інтелектуального капіталу добре відома-відсутність об’єктивованої методики для його оцінювання. У цьому контексті М. А. Мещерякова зазначає, що: “жодна з існуючих моделей виміру інтелектуального капіталу і компонентів, які входять до нього, не пiдходить до використання на практиці” [7, с.13]. І. Ф. Радіонова також вказує на обмеженість у застосуванні методик оцінювання інтелектуального капіталу, які “пов’язані з недостатністю статистичної інформації для використання показників оцінювання окремих його структурних елементів” [8, с.65].

Невирішена частина загальної проблеми стосується відсутності у формалізованій формі організаційно-методичного забезпечення оцінювання нематеріальних активів для можливостей їх бухгалтерського відображення, встановлення системою обліку об’єктивної вартості інтелектуального капіталу та розробки стандартизованих регламентацій оприлюднення цих об’єктів у фінансовій звітності.

Мета статті – узагальнення пiдходів, пропонуєваних науковцями щодо формалізації оцінних процедур в системі обліку та звітності для встановлення вартості сукупного інтелектуального капіталу, формулюванні окремих пiдходів до вирішування проблематики, що розглядається.

2. Формування концепції обліку інтелектуального капіталу

Формування концепції інтелектуального капіталу є об’єктивно ускладненим, а тому чимало теоретико-прикладних аспектів залишаються нерозробленими. Існуюча система обліку та фінансової звітності, здатні формалізовано розкривати інформацію про ці об’єкти, не забезпечують потреби управління. З позицій науковців у сфері обліку і звітності вважається, що “в бухгалтерському обліку використовувати поняття “інтелектуальний капітал” буде не зовсім правильно, оскільки це суперечить існуючим принципам відображення та традиціям облікової методології” [9, с. 28].

Можливість капіталізації нематеріальних активів, як передумова формалізації інтелектуального капіталу, визначається, насамперед, їх ідентифікованістю. Нематеріальний актив вважається ідентифікованим тоді, коли його можна відділити чи виділити, продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти окремо чи разом з пов’язаним із ним договором, активом або зобов’язанням. Дотримання таких вимог дає змогу вирізнити об’єкт нематеріального активу від гудвілу.

Капіталізація витрат на формування компонентних складових інформаційно-інтелектуального економічного ресурсу (дослідження і розробки), формалізоване визнання його продуктивною силою капіталу економічного суб’єкта – одне з найважли-

віших завдань сучасної стандартизації обліку і звітності. На сьогодні балансова позиція “нематеріальні активи”, яка акумулює в собі різноманітні бухгалтерські об’єкти, з точки зору загальноприйнятого погляду, є вкрай незрозумілою і специфічною у різних країнах. При цьому у багатьох випадках робиться аргументований висновок, що “відображення інтелектуального капіталу дозволить нівелювати відмінності в методиках обліку гудвілу в різних країнах та покращити прозорість звітності” [9, с.42].

Капіталізація інтелектуального капіталу у формі нематеріальних активів носить характер значного розриву у часовому періоді від моменту виникнення витрат. Саме тому вважається, що сучасна методологія не має у своєму арсеналі прийомів для перманентного виникнення таких об’єктів, оскільки в системі подвійного запису необхідно, щоб в одній провідці двом об’єктам (один – в дебеті, інший – у кредиті) присвоювались різні дати [5, с. 257].

Виходячи зі суто традиційних канонів бухгалтерської методики, такий факт є доволі очевидним. Е. С. Хедріксен, М. Ф. Ван Бреда [10, с. 396] та деякі інші провідні вчені у сфері обліку і звітності поняття “нематеріальні активи” класифікують надуманим, таким, що не має чіткого вирізнення від витрат майбутніх періодів. Проте ще більш об’єктивним в умовах інформаційно-інтелектуальної економіки є й те, що “інтелектуальний капітал, інтелектуальні активи та інтелектуальна власність інкорпоровані, тобто вони є складовою частиною один одного” [1, с.18].

Капіталізація активу означає, що витрати, понесені у поточному звітному періоді декапіталізуються у майбутніх періодах. У класичній моделі обліку актив капіталізується на основі оцінки, ґрунтованій на собівартості. Визначення (визнання) активу як ресурсу, сформульоване в МСФЗ, передбачає дотримання певних критеріїв для формалізації капіталізації цього об’єкта – наявність контролю, ідентифікованість (можливість об’єктивної вартісної оцінки), забезпечення майбутніх економічних вигід. Ідентифікація активу забезпечує можливості організації і ведення аналітичного обліку стосовно цього об’єкта.

3. Формування облікової моделі відображення інтелектуального капіталу

Європейські стандарти оцінки нематеріальних активів передбачають надання такому виду економічних ресурсів вартісної характеристики також і для цілей складання фінансової звітності. При цьому, Методичні вказівки №8 “Оцінка невідчужуваних (нематеріальних) активів (та інтелектуальної власності)” передбачають включення до нематеріального виду економічних ресурсів достатньо об’ємні групи – гудвіл бізнесу (нерозподілювані нематеріальні активи); персональний гудвіл; нематеріальні активи, що ідентифікуються; інші нематеріальні активи, склад яких є надзвичайно різноманітним. Вагомим і принциповим для теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку є те, що оцінений людський капітал та інші споріднені об’єкти (теорія інтелектуального капіталу) не передбачають їхнього включення у баланс, а наводяться більшою мірою довідково у корпоративній звітності компанії.

Поява такого виду інструментарію значною мірою пов'язується з розробкою і впровадженням у практичну діяльність концепції управління, орієнтованого на максимізацію ринкової вартості підприємства (зростання ринкової вартості власного капіталу). Традиційно облікова система не може задовольняти інформаційні потреби такої управлінської концепції, оскільки капіталізація активів стосується, перш за все, ключових за продуктивністю нематеріальних економічних ресурсів, які приносять додаткові грошові потоки суб'єкту господарювання (ділова репутація, торгова марка, товарний знак, ефективність корпоративного управління (людський капітал) тощо).

Існуючі проблеми управління інтелектуальним капіталом пов'язуються, крім суто облікового характеру, безпосередньо з цим категорійним поняттям, тобто параметрами і змістом складових інтелектуального капіталу як особливого нематеріального активу, його структуруванням та принципами оцінювання, враховуючи ефект синергії компонентів цього об'єкта. Висхідна проблема з точки зору бухгалтерської методології лежить у площині ідентифікації складників капіталу та вироблення адекватних (особливих) для такого виду активів індикаторів оцінювання їх вартості; витратний підхід (історична собівартість) абсолютно непридатний для подолання існуючих проблем.

Одним із варіантів розвитку (удосконалення) системи бухгалтерського обліку щодо інтелектуального капіталу є облікова модель "Бухгалтерський облік для майбутнього" ("Accounting for the future" (AFTF)). Ця модель розроблена як спеціальний інструмент для формування бухгалтерської фінансової звітності про вартість підприємства на основі використання техніки бюджетування капіталу підприємства. Облікова модель "Інтелектуальний коефіцієнт доданої вартості" (Value added intellectual coefficient (VAIC)) є системою індикаторів для вимірювання доданої вартості, що генерується інтелектуальним капіталом підприємства. В основу розробки цієї моделі покладено гіпотезу про те, що додана вартість є основним індикатором трансформацій нематеріальних активів в ринкові активи підприємства [11, с. 65].

Неспроможність системою обліку агрегувати об'єкти інтелектуального капіталу, а фінансовою звітністю за сучасної стандартизації надати ринковим інституціям формалізовану його оцінку і, разом з нею, вартісну характеристику компанії, призводить до використання слабоформалізованих інформаційних моделей. У сучасній практиці використовують Balanced Scorecard, Value Reporting, Enterprise Value Map, Value Explorer та ін.; сформульована також концепція "Облік людських ресурсів" (Human Resources Accounting – Е. Фламхольц) [12].

4. Висновки

Існуюча стандартизація бухгалтерського обліку та звітності та стандарти оцінки нематеріальних активів для цілей фінансової звітності не забезпечують формалізованого вартісного виразу значної частини таких об'єктів. Відсутність методики оцінки не дає змоги однозначно визначити місце цього виду економічних ресурсів в обліковому процесі, формалізовано репрезентувати їх у публічній звітності підприємства,

насамперед включення їх у баланс для зрівноваження ринкової та балансової вартості компанії.

На сьогодні наводиться інформація про тісну співпрацю (гармонізація процедур) Міжнародного комітету зі стандартів оцінки та Міжнародного комітету зі стандартів фінансової звітності, а тому можливе очікування вироблення формалізованої методики оцінки нематеріальних активів, яка буде узгодженою у контексті з принципами подвійного запису.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Полторак А. Основы интеллектуальной собственности [Текст] : науч. изд. / А. Полторак, П. Лернер ; [пер. с англ.]. – М. : Вильямс, 2004. – 208 с.
2. Мойсеєнко І. П. Управління інтелектуальним потенціалом суб'єктів господарювання в національній економіці : автореф. дис. ... доктора екон. наук : спец. 08.00.03 – економіка та управління національним господарством / І. П. Мойсеєнко. – Львів : Нац.-й ун-т ім. І. Франка, 2010. – 35 с.
3. Gu F. Intangible assets, Measurement, Drivers, Usefulness, Boston / F. Gu, B. Lev. – New York, 2002. – 39 p.
4. Євдокимов В. В. Інтелектуальна власність у системі бухгалтерського обліку / В. В. Євдокимов // Торгівля, комерція підприємництво : зб. наук. праць Львівської комерційної академії. – 2012. – Вип. 14. – С. 186-191.
5. Королюк Н. М. Людський капітал як об'єкт бухгалтерської методології / Н. М. Королюк // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 7 (97). – С. 252-259.
6. Edvinsson L. Malone M.S. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower. – New York : Horper Business, 1997. – 240 p.
7. Мещерякова М. А. Измерение интеллектуального капитала в современной экономике / М. А. Мещерякова // Вестник Московского университета (Сер. 6. Экономика). – 2010. – № 1. – С. 3-14.
8. Радіонова І. Ф. Інтелектуальний капітал та потенціал економіки : розмежування понять і явищ / І. Ф. Радіонова, В. І. Ісик // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – №10 (124). – С.56-66.
9. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 233 с.
10. Хедриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета [Текст] : науч. изд. / Э. С. Хедриксен, М. Ф. Ван Бреда ; [пер. с англ.: под ред. Я. В. Соколова.]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
11. Корягін М. В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції [Текст] : монографія / М. В. Корягін. – Львів : ЛКА, 2012. – 389 с.
12. Flamholtz E. A. Model for Human Resource Valuation : A Stochastic Process With Service Rewards / E. Flamholtz // The Accounting Review. – 1971. – № 2. – Vol. 46. – P. 253-267.
13. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. №1327 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 12. – С. 5-15.

ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА: МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ

Обґрунтовано доцільність удосконалення обліку і відображення у фінансовій звітності власного капіталу підприємства. Уточнено сутність категорії “власний капітал підприємства” як об’єкту бухгалтерського обліку та запропоновано його структуру в розрізі джерел формування в процесі господарської діяльності підприємства. Зроблені рекомендації щодо відображення власного капіталу в балансі підприємства.

Ключові слова: власний капітал, джерела власного капіталу, облік, рахунки, баланс

Chmil H.

ENTERPRISE EQUITY CAPITAL: METHODOLOGICAL ASPECTS OF ACCOUNTING

The expediency of accounting improvement and the disclosure of the enterprise equity capital in financial statements is grounded. The essence of the category of “enterprise equity capital” as an object of accounting is specified and its structure is suggested in terms of formation sources in the process of enterprise business activities. Recommendations concerning the representation of the equity capital in the enterprise balance sheet are made.

Keywords: equity capital, sources of equity capital, accounting, accounts, balance sheet

1. Вступ

Стабільність діяльності підприємства та підвищення його конкурентоспроможності залежать від гнучкості фінансової політики і можливості забезпечення ефективного функціонування на засадах фінансової незалежності. Фінансово стійке підприємство не лише використовує власні фінансові ресурси для вирішення поточних завдань, але й має переваги в залученні інвестицій, одержанні кредитів, виборі постачальників і споживачів; воно більш незалежне від несподіваної зміни ринкової кон’юнктури, має менший ризик бути неплатоспроможним і виявитися на краю банкрутства. Відтак, першочерговою задачею керівництва сучасного підприємства є забезпечення економічної і фінансової стабільності розвитку на підставі ефективного управління власним та залученим капіталом.

Новітні умови господарювання відзначають глобалізація економіки, динамізм бізнес-середовища, невизначеність і ризик. За цих обставин мистецтво якісного управління капіталом полягає у своєчасному коректуванні фінансової ідеології та стратегії підприємства і, на наш погляд, потребує якісного інформаційного забезпечення, здатного в режимі реального часу зарадити вирішенню існуючих проблем і сприяти науковому обґрунтуванню рішень з формування та використання капіталу підприємства. Основу такого інформаційного забезпечення складають облікові дані про наявність та рух капіталу підприємства. Вони формуються, реєструються, накопичуються, узагальнюються у фінансовій звітності підприємства і надаються користувачам з метою обробки та використання аналітич-

них даних у процесі прийняття управлінських рішень щодо капіталу.

У контексті імплементації Україною МСФЗ та останніх законодавчих змін методології формування показників фінансової звітності, особливої актуальності набуває проблематика уточнення понятійно-категорійного апарату, побудови обліку, класифікації та відображення інформації щодо власного капіталу у фінансовій звітності.

Власний капітал підприємства як економічна категорія, процеси його відтворення і формування інформації про нього в системі бухгалтерського обліку та звітності є предметом пильної уваги вітчизняних і зарубіжних науковців сучасності. Відтак, питання сутності власного капіталу господарюючих суб’єктів, теоретичні та практичні аспекти формування й руху власного капіталу підприємства на рахунках бухгалтерського обліку та в звітності висвітлені в роботах науковців дальнього і ближнього зарубіжжя: Ю. Брихгема, Л. Гапенські, Р. Ентоні, Б. Нидлза, Г. А. Велша, Д. Г. Шорта, С. Р. Барнгольц, Я. В. Соколова, В. Ф. Палія, В. В. Ковальова, О. В. Єфімової, Б. І. Майданчика, А. Д. Шеремета, А. М. Балтієва, І. Е. Берзєня, К. Ю. Циганкова, І. А. Маслової та ін. Проблема обліку власного капіталу та його стандартизації присвячені праці провідних вітчизняних вчених сучасності й дослідників-початківців: Ф. Ф. Бугинця, В. В. Сопка, С. Ф. Голова, В. О. Пархоменка, Н. М. Ткаченко, О. І. Пилипенка [10], В. М. Жука [4], Н. І. Петренко [9], І. Й. Яремка [16], Т. С. Яровенко та К. П. Свистільник [17], О. Й. Вівчар [3], А. П. Бобяк [1], О. К. Запорожан [5], О. П. Скирпан [13] та ін.

Незважаючи на значний здобуток сучасної наукової думки щодо методології обліку власного капіталу, низка питань, пов'язаних із визначенням поняття “власний капітал”, його структури, відображення руху в системі бухгалтерських рахунків і звітності, ще недостатньо розроблена та потребує подальших досліджень.

Мета статті – подальший розвиток теоретичних і науково-методичних положень обліку власного капіталу підприємств, відповідно до потреб управління.

2. Власний капітал як об'єкт бухгалтерського обліку

Як об'єкт бухгалтерського обліку, власний капітал на теренах пострадянського простору почав розглядатися з моменту створення в Україні ринкової інфраструктури і трансформації системи бухгалтерського обліку, відповідно до світових стандартів.

У міжнародній практиці ведення бухгалтерського обліку власний капітал розглядається як капітал, вкладений акціонерами компанії, і включає два джерела: 1) вкладений капітал – інвестиції акціонерів компанії; 2) накопичений нерозподілений прибуток, який реінвестований в бізнес [2, с. 84]. У той же час в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” власний капітал трактується як частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [8].

Як сальдо між загальною сумою активів і позичковим капіталом визначає власний капітал О. О. Терещенко, і зазначає, що власний капітал характеризує частину майна, яка профінансована власниками корпоративних прав підприємства (завдяки безпосереднім внескам грошових коштів (майнових об'єктів) або внаслідок реінвестування прибутку), і відображається у першому розділі пасиву балансу [14, с. 13].

При визначенні поняття “власний капітал” Т. С. Яровенко та К.П. Свистільник використовують комплексний підхід і акцентують увагу на тому, що власний капітал доцільно визначати як основу створення й розвитку господарської діяльності підприємства, а також головну складову його загального потенціалу у вигляді початково зареєстрованих та додатково створених власних коштів (засобів) [17, с. 190].

А. П. Бобяк визначає власний капітал як загальну вартість засобів, отриманих від засновників у різній формі з повною передачею права власності

на ці засоби підприємству, або залишених засновниками на підприємстві, одержаних в процесі діяльності підприємства (як внаслідок власної діяльності, так і безоплатно отриманих) [1, с. 95].

Доволі цікавим, на наш погляд, є трактування власного капіталу О. Й. Вівчар, яка формулює це поняття як сукупність власних фінансових ресурсів підприємства, відображену в першому розділі пасиву бухгалтерського балансу, що знаходиться в фондovій (статутний капітал, додатковий капітал, резервний фонд) та нефондовій (нерозподілений прибуток) формах і належить йому на правах власності, господарського ведення і повного розпорядження [3, с. 147].

А. В. Хмелевська та Г. М. Незборецька при трактуванні власного капіталу як облікової категорії вкладають економічний та юридичний зміст капіталу і зазначають, що “власний капітал – це модифікована величина заборгованості підприємства його засновникам у розмірі вартості активів, які ним забезпечуються” [15, с. 193].

О. І. Пилипенко стверджує, що власний капітал – це “...загальна вартість власних засобів підприємства, які належать йому на правах власності і використовуються ним для формування його активів” [10, с. 8].

На нашу думку, всі наведені трактовки є цілком припустимими, оскільки визначають сутність власного капіталу через джерела його створення, складові та зобов'язання щодо власників підприємства. Та разом з тим вважаємо, що для цілей бухгалтерського обліку дефініція цієї категорії потребує уточнення через призму кругообороту капіталу в процесі господарської діяльності, його економічної та правової сутності. Відтак під власним капіталом слід розуміти загальну суму власних джерел фінансування активів, які по праву належать підприємству і сформовані за рахунок внесків власників та додатково створених і отриманих в процесі господарської діяльності власних коштів підприємства.

Це визначення дозволяє обґрунтувати доцільність структурування елементів власного капіталу підприємства для потреб обліку й аналізу за джерелами формування в процесі господарської діяльності (рис. 1).

Запропонована структура власного капіталу дає змогу чітко визначати початкові можливості підприємства і потенціал створення власних фінансових ресурсів у результаті господарської діяльності (у вигляді резервів, прибутку чи інших надходжень). Характеристика складових власного капіталу за визначеною структурою подана у табл. 1.

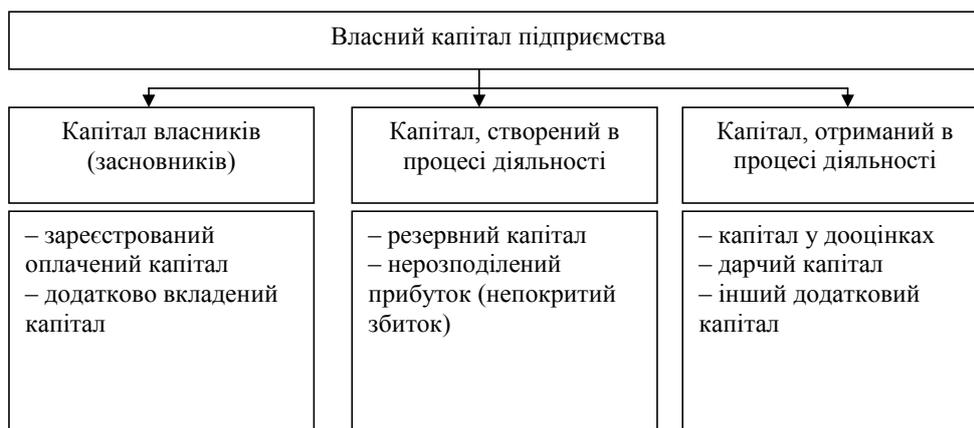


Рис. 1. Склад власного капіталу підприємства за джерелами формування в процесі господарської діяльності (власна розробка)

Таблиця 1

Елементи власного капіталу за джерелами в формування в процесі господарської діяльності та їх характеристика (власна розробка)

№ з/п	Складові власного капіталу	Характеристика
1	Капітал власників (засновників)	Складається із внесків засновників, як зареєстрованих у державних реєстрах (статутний капітал, пайовий капітал), так і незареєстрованих, так званих додаткових внесків засновників.
1.1	Зареєстрований оплачений капітал	Сума фактично оплаченого зареєстрованого капіталу. Визначається різницею між сумою власного капіталу згідно з установчими документами (статутний капітал, пайовий капітал) і сумою неоплаченого і вилученого капіталу.
1.2	Додатково вкладений капітал	Додатково вкладений власниками (засновниками) капітал. Являє собою у корпоративних підприємствах емісійний дохід від продажу акцій власної емісії, у партнерських та індивідуальних підприємствах – додаткові внески засновників на добровільних засадах з метою забезпечення розвитку підприємства.
2.	Капітал, створений в процесі діяльності	Капітал, отриманий в процесі господарської діяльності підприємства. Складається з резервного капіталу, розподіленого та нерозподіленого прибутків (зменшений на непокриті збитки).
2.1	Резервний капітал	Являє собою суму резервів, утворених згідно з чинним законодавством або установчими документами за рахунок нерозподіленого прибутку підприємств.
2.2	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Являє собою чистий фінансовий результат діяльності підприємства після сплати доходів власникам та формування резервного капіталу.
3.	Інший власний капітал	Капітал, отриманий в результаті безоплатної передачі майна або індексації майна чи з інших джерел.
3.1	Капітал у дооцінках	Капітал, що складається зі сум дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів.
3.2	Дарчий капітал	Являє собою вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших юридичних або фізичних осіб.
3.3	Інший додатковий капітал	Інші види додаткового капіталу, отримані чи створені в процесі господарської діяльності (грошові та майнові пожертви, гранти тощо).

3. Власний капітал: облік і відображення у балансі підприємства

Інформація про стан і рух складових елементів власного капіталу узагальнюється в системі рахунків бухгалтерського обліку підприємства. Облік власного капіталу організується відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [11] та положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Для обліку статутного і пайового капіталу, капіталу у дооцінках, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподіленого прибутків (непокритих збитків) Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій (зі змінами і доповненнями, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів станом на 18.03.2014 р.) [12] передбачено рахунки 4 класу (табл. 2). За кредитом рахунків капіталу відоб-

ражається збільшення відповідних його елементів, а за дебетом – зменшення.

Варто зазначити, що деякі рахунки та субрахунки класу 4 не мають самостійного значення, а використовуються як регулюючі при визначенні елементів власного капіталу, що відображаються у першому розділі пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан). Зокрема, сум зареєстрованого оплаченого капіталу та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), що входять до підсумку розділу 1 “Власний капітал”. Це рахунки: 45 “Вилучений капітал”; 46 “Неоплачений капітал”; 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”.

Так, рахунки 45 “Вилучений капітал” та 46 “Неоплачений капітал” мають лише дебетовий залишок, який при визначенні розміру зареєстрованого оплаченого капіталу вираховується зі сум, що накопичені за кредитом рахунків 40 “Зареєстрований (пайовий) капітал” і 42 “Додатковий капітал”.

Характеристика рахунків бухгалтерського обліку власного капіталу підприємства (на підставі 6, 12)
Таблиця 2

Синтетичні рахунки		Субрахунки		Дебет	Кредит		
Шифр	Назва	Шифр	Назва				
1	2	3	4	5	6		
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	401	Статутний капітал	Зменшення зареєстрованого капіталу (статутного, пайового, приватних підприємств), а також анулювання акцій власної емісії та часток засновників при виході з товариства	Формування та збільшення розміру зареєстрованого статутного і пайового капіталу, капіталу приватних підприємств, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу		
		402	Пайовий капітал				
		403	Інший зареєстрований капітал				
		404	Внески до незареєстрованого статутного капіталу				
41	Капітал у дооцінках	411	Дооцінка (уцінка) основних засобів	Відображення суми уцінки або вибуття необоротних активів і фінансових інструментів у разі зменшення їх корисності	Сума дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів		
		412	Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів				
		413	Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів				
		414	Інший капітал у дооцінках				
		421	Емісійний дохід				
42	Додатковий капітал	422	Інший вкладений капітал	Зменшення складових додаткового капіталу	Відображення сум, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також вартості необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інших видів додаткового капіталу		
		423	Накопичені курсові різниці				
		424	Безоплатно одержані необоротні активи				
		425	Інший додатковий капітал				

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5	6
43	Резервний капітал		За видами резервів	Використання резервів (збільшення зареєстрованого статутного чи пайового капіталу, покриття збитків підприємства тощо)	Створення та збільшення розміру резервного капіталу за рахунок щорічних відрахувань від нерозподіленого прибутку підприємства, додаткового капіталу тощо
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	Відображення збитків та використання прибутку (збільшення зареєстрованого статутного чи пайового капіталу, нарахування дивідендів, відображення частини прибутку, що належить засновнику при виході з товариства, непокритого збитку підприємства)	Збільшення нерозподіленого прибутку підприємства
		442	Непокриті збитки		
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді		
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	Фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників	Відображення надходження коштів від перепродажу акцій (часток), а також вартості анульованих акцій (часток)
		452	Вилучені вклади й паї		
		453	Інший вилучений капітал		
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	Відображається заборгованість засновників (учасників) за внесками до зареєстрованого (пайового) капіталу підприємства	Погашення заборгованості засновників (учасників) по внесках до зареєстрованого статутного або пайового підприємства капіталу

На субрахунку 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” відображається розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді. В кінці року цей субрахунок закривається на субрахунок 441 “Прибуток нерозподілений” або на дебет субрахунку 442 “Непокриті збитки” (при від’ємних результатах діяльності). У Балансі (Звіті про фінансовий стан) сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Враховуючи вищевикладене вважаємо, що наводити в балансі інформацію щодо вилученого та неоплаченого капіталу недоцільно. Коректним і найбільш правильним в контексті подання звітності, згідно з міжнародними стандартами, на наш погляд, є відображення у рядку 1400 Балансу (Звіту про фінансовий стан) капіталу власників (засновників) з розбивкою його на зареєстрований оплачений і додатково вкладений капітал. Складові капіталу власників пропонуємо показувати у додатково вписуваних рядках 1402 та 1403 відповідно. Більш деталізована інформація про власний капітал та його складові буде надаватися у Звіті про власний капітал, методика складання якого визначена Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 08.03.13 р. № 433 [7].

Внесені пропозиції щодо відображення власного капіталу у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства наведені в табл. 3.

Перспектива подальших наукових досліджень бачиться у розробці рекомендацій щодо особливостей оцінки та організації аналітичного обліку окремих елементів власного капіталу, удосконалення методики складання Звіту про власний капітал.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бобяк А. П. Організаційно-методичні аспекти обліку власного капіталу / А. П. Бобяк // *Економіка и управление*. – № 1. – 2011. – С. 91-95.
2. Варічева Р. В. Поняття власного капіталу / Р. В. Варічева // *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. – 2010. – № 2 (52). – С. 81-85.
3. Вівчар О. Й. Власний капітал як фінансове джерело функціонування підприємства / О. Й. Вівчар, В. М. Саварин // *Науковий вісник НЛТУ України*. – 2009. – Вип. 19.5 – С. 146-150.
4. Жук В. М. Стандартизація обліку капіталу в контексті інституційних змін / В. М. Жук // *Вісник ЖДТУ*. – 2013. – № 2(64). – С. 52-55.
5. Запорожан О. Класифікація та оцінка власного капіталу підприємств АПК / О. Запорожан // *Економічний аналіз : зб. наук. праць*. – Тернопіль : Економічна думка. – 2010. – Вип. 6. – С. 237-239.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

Таблиця 3

Склад статей розділу пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан)

Згідно з НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”			Згідно із внесеними пропозиціями		
Код рахунка	Назва статті	Код рядка	Код рахунка	Назва статті	Код рядка
40	Зареєстрований капітал	1400		Капітал власників (засновників)	1400
41	Капітал у дооцінках	1405	40, 45, 46	Зареєстрований оплачений капітал	1402
42	Додатковий капітал	1410	421, 422	Додатково вкладений капітал	1403
43	Резервний капітал	1415	41	Капітал у дооцінках	1405
44	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	423, 424, 425	Додатковий капітал	1410
46	Неоплачений капітал	1425	43	Резервний капітал	1415
45	Вилучений капітал	1430	44	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420

4. Висновки

Облік власного капіталу – досить складний процес, який потребує чіткого розуміння його економіко-правової сутності та усвідомлення необхідності надання у фінансовій звітності достовірної інформації про окремі складові елементи власних коштів, які вкладені в активи підприємства. Як об’єкт обліку, власний капітал являє собою загальну суму власних джерел фінансування активів, які по праву належать підприємству та сформовані за рахунок внесків власників і додатково створених та отриманих у процесі господарської діяльності власних коштів підприємства. Саме за цією структурою доцільно подавати інформацію про власний капітал у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства.

7. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.mfn.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536.

8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

9. Петренко Н. І. Бухгалтерський облік і контроль операцій з руху пасивів підприємства: проблеми теорії, методології, практики [Текст] : монографія / Н. І. Петренко. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 544 с.

10. Пилипенко О. І. Облік та аналіз власного капіталу: теорія і практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. І. Пилипенко. – К., 2005. – 20 с.

11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

12. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

13. Скрипан О. П. Фінансовий облік [Текст] : навч. посіб. / О. П. Скрипан, М. С. Палюх. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – 407 с.

14. Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання [Текст] : навч. посіб. / О. О. Терещенко. – К. : КНЕУ, 2003. – 554 с.

15. Хмелевська А. В. Власний капітал за атрибутами об'єкту бухгалтерського обліку / А. В. Хмелевська, Г. М. Незборецька // Сталій розвиток економіки. – Хмельницький : Університет економіки і підприємництва. – 2011. – № 4. – С. 192-194.

16. Яремко І. Й. Управління капіталом підприємства: економічний і фінансовий інструментарій [Текст] : монографія / І. Й. Яремко. – Львів : Камінь, 2006. – 176 с.

17. Яровенко Т. С. Удосконалення методології бухгалтерського обліку власного капіталу в сучасних умовах / Т. С. Яровенко, К. П. Свистільник // Вісник Дніпропетровського університету – Вип. 7(2). – 2013. – С. 189-194. – (Сер.: Економіка).

ЗАПАСИ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ: ОЦІНКА ТА ПЕРЕОЦІНКА

Розглянуто основні аспекти щодо оцінки запасів бюджетних установ. Визначено їх види, складові елементи, умови застосування, відповідно до окремих об'єктів обліку з врахуванням сучасної нормативно-правової бази. Критично проаналізовано нормативні законодавчі документи, які регулюють методику здійснення переоцінки запасів бюджетних установ та окреслено низку проблемних питань.

Ключові слова: запаси, бюджетні установи, оцінка, переоцінка, уцінка, дооцінка, облік

Yatsyshyn S.

INVENTORIES OF THE ECONOMY STATE SECTOR INSTITUTIONS: EVALUATION AND REEVALUATION

The main aspects concerning the evaluation of budget institutions inventories are examined. There are detected their types, components, application conditions according to certain objects of accounting taking into consideration modern regulatory environment. The critical analysis of normative legal documents which regulate the procedures of reevaluation of budget institutions inventories and a number of problematic issues are outlined.

Keywords: inventories, budget institutions, evaluation, reevaluation, downward revaluation, upward revaluation, accounting

1. Вступ

Однією з найбільш важливих проблем сучасної економіки України є відновлення нормального відтворювального процесу в усіх його ланках, у тому числі в державному секторі економіки. Перед такими підприємствами, установами та організаціями постає першочергове завдання підвищення ефективності використання запасів, як важливого матеріального елементу функціонування, що значною мірою визначає їх потенціал.

З метою забезпечення безперервної фінансово-господарської діяльності підприємства, установи чи організації державного сектору економіки повинні мати ті чи інші матеріальні цінності [1, с. 110].

Державний сектор економіки – це комплекс господарських об'єктів, які повністю або частково належать центральним або місцевим органам державної влади і використовуються державою для виконання економічних, соціально-культурних та політичних функцій. Державний сектор економіки (далі – ДСЕ) представлений державними підприємствами, які виробляють товари та надають платні виробничі послуги, бюджетними установами, які пропонують платні та безкоштовні послуги, та змішаними товариствами, згідно з Господарським кодексом України [1, с. 85].

В свою чергу, бюджетні установи та організації – це підприємства, які створені органами місцевого самоврядування, діяльність яких повністю або частково фінансується за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів.

Сфера діяльності бюджетних установ є досить різноманітною за функціональними ознаками [3, с. 24]. Умовно їх можна поділити на три групи:

- установи, які виконують законодавчі функції, функції управління, охорони, контролю – установи законодавчої та виконавчої влади; міністерства, відомства, управління, тобто апарат органів державного та господарського управління, громадських та інших організацій; фінансові органи, органи казначейської служби, податкова інспекція, митна служба, армія, органи міліції, судові органи, органи прокуратури та ін.;

- установи соціально-культурного комплексу – установи освіти всіх рівнів, медичні заклади, дитячі виховні заклади, установи культури, бібліотеки, наукові організації та ін.;

- соціальні фонди та служби, а також інші бюджетні установи.

Бюджетні установи й організації використовують у своїй діяльності товарно-матеріальні цінності, які забезпечують їх функціонування, процес виробництва, реалізації продукції, виконання робіт, надання послуг тощо [2, с. 126]. Також вони залучають різного роду господарські та ремонтно-будівельні матеріали, паливо, тару, матеріали для наукових і навчальних цілей, інші матеріали.

Вартість цих матеріальних засобів повністю вибуває із суспільного кругообігу протягом одного або кількох актів споживання. В цьому плані матеріали в бюджетних установах нагадують оборотні кошти виробничої сфери, але їх неможливо віднести до останніх, оскільки оборотні кошти повністю переносять свою вартість на новий продукт і в цій формі продовжують свій кругообіг у суспільному відтворенні, а матеріали бюджетних установ вибувають з кругообігу в міру їх споживання.

Проблемам обліку запасів як виробничої, так і невиробничої сфери присвячено чималу кількість праць учених, серед яких: П. Атамас, Р. Джога, О. Дорошенко [6], С. Замазій, О. Колеватова, О. Лебедєва, Н. Малюга [9], Т. Матвєєва, Ю. Піскарьова [15], І. Сахарцева [17], С. Свірко [2], Н. Сушко [1], О. Чечуліна та ін. Проте, на сьогодні існує необхідність подальших наукових досліджень в цьому напрямку.

Мета статті – розгляд основних аспектів оцінки запасів, їх переоцінки і відображення в обліку та звітності, що є одним з основних аспектів дослідження у процесі організації обліку бюджетних установ.

2. Характеристика поняття запаси та їх класифікація

Бюджетні установи у процесі своєї діяльності використовують чимало матеріальних цінностей короткострокового (упродовж одного року) споживання [5, с. 34]. Зазначену частку оборотних активів, яка має матеріальну форму, і, як очікується, буде використано упродовж року, називають запасами.

Трактування цього терміну різними вченими-економістами зводиться до того, що під матеріальними запасами бюджетних установ розуміють різноманітні речові елементи, що використовуються у процесі господарської діяльності як предмети праці [7, с. 28]. Це оборотні активи в матеріальній формі, які належать установі та забезпечують її функціонування (або перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть використані, як очікується, протягом одного року [4, с.15].

Оцінка запасів, яка є важливим елементом організації обліку запасів та грошовим виразом їхньої вартості, безпосередньо пов'язана з визначенням вартості виконаних робіт, виготовленої продукції чи наданих послуг [9, с. 102]. Під оцінкою, як правило, розуміють представлення розмірів господарських засобів, їх джерел і результатів господарських процесів у грошовому вимірнику.

З метою здійснення правильної оцінки запасів їх необхідно відповідно класифікувати при постановці на бухгалтерський облік. Класифікація запасів як об'єктів бухгалтерського обліку для цілей оцінки залежить від багатьох факторів, основними з яких є належність запасів до певних їх видів і характер володіння ними.

3. Оцінка запасів при їх надходженні та вибутті

НП(С)БОДС № 123 “Запаси” [11] визначає такі види їх оцінок:

- балансова вартість активу – вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу;
- відновлювальна вартість – сучасна собі вартість придбання;
- чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності, за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Пунктом 2 розділу I Положення №947 [13] визначено, що:

- балансова вартість запасів – вартість запасів, за якою вони включаються до підсумку балансу;
- первісна вартість запасів – історична (фактична) вартість запасів, за якою вони оприбутковані на баланс установи;
- переоцінена вартість запасів – вартість запасів після проведення їх переоцінки;
- справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс бюджетної установи за первісною вартістю [8, с. 229].

Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є сума, сплачена постачальнику (продавцю), з урахуванням умов пунктів 8 та 9 розділу II Положення № 947 [13], а саме:

- витрати з наймання транспорту для перевезення запасів не збільшують вартості придбаних запасів, а відносяться на фактичні видатки установи за відповідними кодами економічної класифікації видатків бюджету (наприклад, зарплата – за кодом 2111, нарахування на зарплату – за кодом 2120, транспортні послуги – за кодом 2240, витрати на відрядження – за кодом 2250 тощо);

- податки та збори, інші послуги та інші видатки, які сплачуються при придбанні, не збільшують вартості запасів, а належать до фактичних видатків установи. Суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) запасів, відносяться до фактичних видатків установи за кодом економічної класифікації видатків бюджету, призначеного для придбання цих матеріальних цінностей, або ж до податкового кредиту (якщо це передбачено законодавством).

Первісна вартість запасів, що виготовляються власними силами установи, дорівнює їх виробничій собівартості [17, с. 204].

Первісна вартість запасів, отриманих внаслідок обміну на інші запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів суттєво відрізняється від їх справедливої вартості, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість на дату оприбуткування.

Первісна вартість запасів, отриманих безоплатно у випадках, передбачених законодавством, від інших установ, юридичних та фізичних осіб – суб'єктів господарювання, дорівнює балансовій вартості, за якою запаси обліковувались у сторони, що їх передала. Запаси передаються на підставі первинних документів, в яких зазначено вартість придбання (виробництва) цих запасів. Якщо вартість таких запасів неможливо визначити за наявними в сторони, яка їх передає, первинними документами або обліковими регістрами та іншими документами або балансова вартість переданих запасів суттєво відрізняється від їх справедливої вартості, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість на дату оприбуткування.

У випадку, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися в бухгалтерському обліку за справедливою вартістю з подальшим коригуванням до первісної вартості, відповідно до умов пункту 2 розділу II Положення №947 [13].

Молодняк тварин, одержаний від приплоду в своєму господарстві, оприбутковується за плановою собівартістю в день отелення, опоросу, окоту на підставі акта на приплід. Молодняк тварин і тварини на відгодівлі щомісяця зважуються. Вартість приросту ваги визначається, виходячи з фактичного приросту ваги тварин за звітний місяць за плановою собівартістю одиниці приросту.

Падіж молодняка тварин і тварин на відгодівлі розглядається як втрати виробництва, вартість їх відноситься на збільшення собівартості вирощеного поголів'я. У разі падежу тварин з вини матеріально відповідальних осіб завдані збитки стягуються з винних осіб у порядку, встановленому законодавством.

Молодняк худоби, що переходить на наступний рік для подальшого вирощування і відгодівлі, а також молодняк худоби, що переводиться у звітному році до основного стада, оцінюється за фактичною собівартістю, але не вище справедливої вартості за вирахування витрат, пов'язаних з реалізацією [8].

Тара обліковується за вартістю, зазначеною у відповідних документах постачальників. При поверненні або реалізації тари різниця між балансовою вартістю і вартістю реалізації (передачі) відноситься на фактичні видатки або доходи установи відповідно.

Продукція виробничих (навчальних) майстерень обліковується за фактичною (виробничою) собівартістю.

Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств обліковується протягом року за плановою собівартістю. На підставі річних калькуляцій планова собівартість продукції коригується в кінці року до фактичної (виробничої) собівартості.

Оцінка запасів при вибутті на різні цілі – наприклад, використання на потреби установи, на виробництво, продаж, інше вибуття – здійснюється за двома методами:

- за балансовою вартістю;
- за методом середньозваженої собівартості [1, с. 207].

При списанні запасів бюджетної установи за балансовою вартістю вони списуються за вартістю, що відображена в балансі. Тобто, собівартість запасів, які вибувають, визначається за кожною одиницею запасів. Такий метод доцільно використовувати при невеликій кількості запасів. При цьому передбачається налагодження попартийного чи індивідуального обліку за кожним видом запасів.

Середньозважена собівартість визначається за кожним видом подібних запасів шляхом ділення сумарної вартості їх залишку на початок звітного періоду та вартості одержаних у звітному місяці на сумарну кількість запасів на початок звітного періоду та одержаних у звітному періоді:

$$\text{Середньозважена собівартість} = \frac{(3 \text{ поч.м.} + 3 \text{ над.}) / (K \text{ поч.м.} + K \text{ над.})}{}$$

де Сер.зв. соб. од. зап. – середньозважена собівартість одиниці запасів;

3 поч.м – вартісний залишок запасів на початок звітного місяця;

3 над. – вартість отриманих у звітному місяці запасів;

K поч.м. – кількість запасів на початок звітного періоду;

K над. – кількість запасів, що надійшли за звітний місяць.

Метод середньозваженої собівартості застосовується у разі наявності в установі значної кількості однотипних запасів, придбаних за різними цінами. Середньозважена собівартість обчислюється на періодичній основі або при отриманні кожної партії запасів.

Списання вартості витраченого матеріального запасу, якщо це витрачання відбудеться після чергового надходження, буде проводитись за новою обліковою ціною. Подібний алгоритм розрахунку використовується для всіх інших закупок і витрат матеріалів протягом звітного періоду.

Перевага цього методу полягає в тому, що оцінку вартості відпущеного матеріалу та матеріалів у залишках можна знайти відразу в момент здійснення операції, що надає об'єктивне уявлення про вартість запасів і практично не дозволяє здійснювати маніпуляції з цифрами. Але це досягається за рахунок досить великого обсягу роботи. Крім того, оцінка залишків матеріалів не є повністю об'єктивною.

Таким чином, застосування методу середньозваженої собівартості полегшує роботу, оскільки не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею матеріалів [3].

Вибір методу оцінки запасів установа здійснює самостійно, однак для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення, може застосовуватися тільки один з наведених методів. Іншими словами, при списанні одного й того ж виду запасів в установі не можуть застосовуватися різні методи списання.

4. Переоцінка запасів у процесі діяльності підприємств ДСЕ

Внаслідок впливу зовнішньо-економічних факторів та інших причин в практиці фінансово-господарської діяльності установ державного сектору економіки виникає питання зміни вартості придбаних запасів та наближення її до реальної, або так званої переоціненої вартості [12, с.64].

Тому, з метою встановлення реальної вартості різних видів запасів, бюджетні установи здійснюють їх переоцінку. Слід зазначити, що запаси можуть бути переоцінені:

— у випадках, встановлених законодавством, тобто на виконання нормативних актів (якщо такі будуть введені);

— за рішенням керівника установи, у випадках, якщо запаси морально застаріли, тобто їх первісна

(переоцінена) вартість суттєво відрізняється від аналогічних запасів, придбаних пізніше та у зв'язку з тривалим часом їх перебування на збереженні в установі.

На відміну від госпрозрахункових підприємств та організацій, де оцінка є не лише способом вартісного вираження окремих об'єктів обліку, але й базою для розрахунків багатьох показників фінансового стану, в бюджетних установах не застосовуються різні способи оцінювання матеріалів (собівартості перших за часом надходження запасів (далі – ФІФО), ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів тощо [10]), не проводиться щомісячне дооцінювання залишків товарно-матеріальних цінностей в умовах зміни цін на запаси і товари. Це відбувається періодично, за рішенням Головного управління Державної казначейської служби України.

Відповідно до Наказу Головного Управління Державного казначейства України і Міністерства економіки України “Про порядок дооцінки матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів бюджетних установ” від 02.12.1997 р. за №127/138 [14] бюджетні установи проводили дооцінювання матеріалів і МШП, які були придбані до 02.09.1996 р. та обліковуються за цінами, що значно відрізняються від діючих. Внаслідок дооцінювання, ціни на окремі види матеріалів і МШП були доведені до їх реальної вартості [15, с. 8].

У будь-якому випадку рішення про переоцінку запасів приймається керівником установи. Необхідно пам'ятати, що зміна первісної вартості запасів не є додатковим доходом установи і не належить до її доходів. Результати переоцінки відображаються на рахунку 441 “Переоцінка матеріальних активів”.

Переоцінка запасів установи проводиться комісією з переоцінки, утвореною наказом керівника установи, до складу якої входять:

- керівник установи або його заступник (голова комісії);
- головний бухгалтер чи його заступник (в установах, у яких бухгалтерська служба не утворюється, – спеціаліст, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби), працівник централізованої бухгалтерії (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями);
- особа, яка є відповідальною за збереження запасів;
- інші посадові особи (за рішенням керівника установи).

Комісією здійснюється переоцінка кожної окремої одиниці запасів, приводячи її вартість у відповідність із ціною, що склалася в торговельній мережі на аналогічні зразки товарів, які виробляються підприємствами України або підприємствами-виробниками за межами України й поставляються в торговельну мережу. Законодавчо визначено, що документи, які підтверджують нову ціну, не потрібні.

Для визначення нової ціни комісія з проведення переоцінки може користуватися:

- рахунком або накладною на отримані аналогічні запаси;

- опублікованим у засобах масової інформації листком або прайс-листом підприємства-постачальника та інших підприємств, що випускають аналогічну продукцію, з відображенням нової ціни;

- цінами, установленними в торговельній мережі на аналогічні товари;

- експертним висновком про вартість запасів, що підлягають переоцінці.

Якщо дооцінюються матеріальні запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, які на момент дооцінки зняті з виробництва і тому відсутні в торговельній мережі, їх нова вартість встановлюється самою комісією.

При цьому ціни на однотипні предмети, встановлені під час переоцінювання, у межах однієї установи чи організації або установ, що обслуговуються однією централізованою бухгалтерією, повинні бути однаковими [1, с. 215].

За результатами переоцінки комісією складається акт довільної форми про зміну вартості запасів, який затверджується керівником установи. В акті зазначаються:

- найменування переоцінених матеріальних запасів;
- їх кількість та вартість за даними бухгалтерського обліку;
- нова ціна за одиницю після переоцінювання та сума різниці, яка повинна відобразитися в бухгалтерському обліку.

Відповідальність за організацію роботи комісії покладається на керівника установи, а за об'єктивність визначення реальної вартості запасів – на керівника установи і голову комісії. Інформація про зміни вартості запасів заноситься до реєстрів їх аналітичного обліку.

На підставі акта суми різниць, які утворилися від дооцінки матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, відображаються в бухгалтерському обліку по дебету субрахунків обліку матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів і кредиту субрахунку фінансування з бюджету.

Проведена дооцінка чи уцінка матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів відображається у Балансі (форма №1) записом у рядку 370 “Результати переоцінок” (пасив Балансу Розділ I Власний капітал) та у Звіті про рух матеріалів і продуктів харчування (форма №6) записом на зворотній стороні за рядком 240 “Надходження – у тому числі за рахунок дооцінки майна”, у тому числі придбаного за рахунок:

- коштів загального фонду (рядок 241);
- коштів спеціального фонду (рядок 241) та “Вибуття - у тому числі уцінено майно” (рядок 360), у тому числі придбане за рахунок:
- коштів загального фонду (рядок 361);
- коштів спеціального фонду (рядок 362).

Необхідно зазначити, що згідно з Порядком № 127/138, установи повинні були провести лише разову дооцінку матеріальних запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів. Тобто, проведення щорічної дооцінки матеріальних запасів не є обов'язковим.

5. Висновки

Надзвичайно важливим моментом обліку запасів є їх оцінка. Це – свого роду процес усвідомлення позитивної чи негативної значимості будь-яких господарських явищ, результатів праці, форм виробничо-трудої діяльності, матеріальних вчинків, здобутків господарювання. Таким чином, в сучасних умовах господарювання формування оцінки запасів бюджетних установ є особливо актуальною складовою організації обліку. Це пов'язано з тим, що на один і той же вид запасів можуть бути різні ціни у різних постачальників та різні ціни в різні періоди придбання від одного й того ж постачальника. Тому оцінка запасів бюджетних установ уособлює результат визначення та аналізу якісних і кількісних характеристик керованого об'єкта, а також процесу управління виробничо-господарською діяльністю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі [Текст] : навч. посіб. / [за заг. ред. М. В. Кужельного] // Ч. 3 : Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України / Н. І. Сушко, Л. В. Гізатуліна, О. П. Куценко. – К. : Аграрна наука, 2009. – 328 с.
2. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст] : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.
3. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування [Текст] : навч. посіб. / [за ред. В. І. Лемішковського] ; [2-е вид., доп. і перероб.]. – Львів : Нац. ун-т “Львівська політехніка”, 2007. – 1104 с.
4. Витковская О. Бюджетный учет: операции с запасами / О. Витковская, Т. Станкус // Бюджетный облік. – Х. : Фактор, 2008. – 176 с.
5. Воробієнко А. Облік запасів у бюджетних установах / А. Воробієнко // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 12. – С.34-41.
6. Дорошенко О. О. Запаси бюджетних установ: порівняльний аналіз сучасної облікової практики та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі // [Електронний ресурс] / О. О. Дорошенко // Незалежний аудитор. – 2012. – № 2. – С. 50-54. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Na_2012_2_10.pdf.
7. Волинец Л. Запасы: бухгалтерский и налоговый учет / Л. Волинец. – Х. : Консульт, 2012. – 342 с.
8. Колосок А. М. Проблемні питання обліку і списання матеріальних цінностей / А. М. Колосок // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 10. – С. 229-233.
9. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи [Текст] : монографія / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 384 с.
10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку: запаси, ОЗ та НМА // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 5(203). – 120 с.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 “Запаси” : наказ Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>.
12. Авер'янова Є. Облік запасів : практ. Керівництво / Є. Авер'янова. – Дніпропетровськ : Баланс-Клуб, 2008. – 176 с.
13. Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України № 947 від 14.11.2013 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z2063-13>.
14. Порядок дооцінки матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів бюджетних установ : наказ Головного управління Державного казначейства України та Міністерства економіки України № 127/138 від 02.12.1997 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0607-97>.
15. Пискарьова Ю. М. Некоторые проблемы по организации бухгалтерского учёта в бюджетных учреждениях / Ю. М. Пискарьова // Бухгалтерский учёт в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2003. – № 11. – С. 7-10.
16. Рогачева Е. А. Запасы: бухгалтерский, налоговый учет / Е. А. Рогачева. – Запорожье : Полиграф, 2007. – 80 с.
17. Сахарцева И. И. Бухгалтерский учёт в бюджетных учреждениях и организациях / И. И. Сахарцева, Т. П. Романенко. – К. : Кондор, 2003. – 328с.
18. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 рр. : постанова КМУ від 16.01.2007 р. № 34 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show>
19. Сушко Н. Бухгалтерський облік у державному секторі України та перспективи його реформування / Н. Сушко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2005. – № 8. – С.21-26.

ФУНКЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ З ОЦІНКИ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У статті розглянуто функції та значення ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту в процесі оцінювання ризиків суб'єкта господарювання. Обґрунтовано методи оцінки властивого ризику та залишкового ризику за результатами управління, а також складання звіту за результатами ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту.

Ключові слова: внутрішній аудит, управління ризиками, внутрішній контроль, аудиторський звіт

Dorosh N., A. Shapoval A.

INTERNAL AUDIT FUNCTIONS ON ASSESSMENT OF ENTERPRISE RISK MANAGEMENT

The functions and significance of the risk-based internal audit during the enterprise risk assessment are considered in this article. The methods of inherent and residual risk assessment under the results of management and also making a report under the risk-based internal audit are grounded.

Keywords: internal audit, risk management, internal control, audit report

1. Introduction

The development of the audit concept involves the application of a risk-based approach nowadays. It is objectively caused by the necessity for improvement of audit efficiency. The need of a risk-based audit is also increased by the requirements of Sarbanes-Oxley Act, passed in the U.S. in response to the well-known scandals involving Enron, WorldCom, Parmalat. Risk-based internal audit is the most progressive approach to evaluation of the effectiveness of the entity and its internal control system, focusing on the most risky areas of activity. The problem of developing appropriate methods of risk-based internal audit based on positive international experience is particularly relevant to domestic enterprises that face a large amount of risks while accomplishing its objectives.

The problem of development of methodology of risk-based internal audit is investigated in the works of such foreign experts, as P. Griffiths, J. Griffiths, R. Moeller, V. Benes, K. Pickett, Spencer. Among local scientists an attention should be paid to the scientific works of O. Petryk, O. Redko, T. Kamenska, M. Shuhman, T. Bulat, R. Kulik, N. Shalimova.

However, the concept of risk-based internal audit is rather new to Ukraine and requires further investigation and implementation to the practical activities.

2. The concept of risk-based audit

The concept of risk-based audit began to develop in the early 90-ies of XX century and was confirmed in numerous legal and regulatory documents. The need for assessing the risks by managers is emphasized by international auditing standards, particularly by ISA 315 "Identification and Assessment of Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment" [11]. In 1992, the Committee of

Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) of the United States developed an integrated framework of internal control, one of the basic elements of which was risk assessment as a function of the internal control system. Further development of risk-based approach is associated with the development of the concept COSO ERM (COSO II) «Enterprise Risk Management: Integrated Framework». This concept has complemented COSO, identifying eight risk components: internal environment, objective setting, event identification, risk assessment, risk response, control procedures, information and communication, monitoring. IT-oriented concept of internal control, commonly known as CobiT, among others defines the importance of risk management during the process of IT governance. In 2002 the Sarbanes-Oxley Act was approved, and Section 404 of it had stressed the necessity of risk assessment and defined the managers' responsibility for this process. In May 2013 an updated model of COSO was published. It was supplemented by section "Illustrative Tools for Assessing Effectiveness of a System of Internal Control" [12]. These trends have necessitated the formation of the concept of risk-based internal audit.

The main target of internal audit is to assist the organization in achieving its objectives. From the point of risk-based approach to internal audit, it provides an objective and independent opinion on the efficiency of management of risks by internal control system and reducing their impact on the operations and accounting system.

For internal audit to be successfully held it is necessary to fulfill the following requirements: the company has a system of risk identifying and risk assessment; the Board of Directors determines the risk appetite in terms of risk assessment system; managers

identify and assess risks on a regular basis; the risks are described by the risk register, which serves as the basis for developing the program of internal auditing. Risk appetite is the amount of risk, on a broad level, that an enterprise and its individual managers are willing to accept in their pursuit of value [13, c.125].

3. The objectives “tree” of the enterprise for identify risks

In order to adequately identify and assess the risks it is necessary to define the objectives tree because each risk in any way is related with the specific objectives of the enterprise. Building the hierarchy of objectives allows assessing adequately all risks in terms of their materiality and probability. In international practice, a 5-level approach is established for assessing the risks significance as the multiplication of consequence and probability of risk that has the form of matrix (Tab. 1) [8, c.12]:

risk (RR), which characterizes the level of consequence and likelihood of risk after the implementation of internal control procedures. Then control risk (CR) can be determined in such way:

$$CR = IR - RR.$$

Thus, the objective of the internal control system is to minimize the risk to an acceptable level, and the task of internal audit is to assess the effectiveness of internal controls, that should minimize the risk to an acceptable level (risk appetite). After the identification and risk assessment it is necessary to make a risk register, in which is specified the list of objectives and risks that affect the achievement of those, characteristics of the level of risk impact, source of information about risk (often a special seminar or meeting), and assessment of the consequence, likelihood and significance of inherent risk. Development of risk register is the responsibility of management and it is essential for the further conduct of internal audit. If there is no

Risk Significance Assessing Matrix

Table 1

Likelihood of risk	Almost certain (5)	5	10	15	20	25
	Likely (4)	4	8	12	16	20
	Possible (3)	3	6	9	12	15
	Low (2)	2	4	6	8	10
	Very low (1)	1	2	3	4	5
		Insignificant (1)	Minor (2)	Moderate (3)	Considerable (4)	Catastrophic (5)
	Consequence of risk					

Thus, the significance of risk may be defined as:

$$\text{Sign} = \text{Like} \times \text{Cons},$$

where Like – likelihood, Cons – consequence.

Risks with the significance greater than 15 are unacceptable and require immediate response (“red” risks). Risks that have significance less than 4 are acceptable and determine the level of risk appetite of the company. Quantitative determination of the risk appetite according to the COSO ERM concept is the prerogative of the Board of Directors. “Amber” risks require control procedures. It should be noted that even the least possible catastrophic risk can be classified as “amber”, while the most likely insignificant risk is “green”, which means that it requires the development of additional guidance on the management of it held by internal auditors only if there will be available resources in Internal Audit Department. “Dark green” risks do not require any further action by management, and therefore they are not a subject of review by internal audit as they are within the risk appetite of the company.

4. The control procedures of internal audit

Risks should be assessed before and after consideration of internal control procedures. It results in the definition of inherent risk (IR) and residual (net)

register of risks, the auditors can only make some advice or recommendations in order to improve the enterprise risk management system. Risk register can be organized in a user-friendly form of MS Excel spreadsheet or MS Access database.

Critical analysis of foreign literature allows to identify four groups of risks that business usually faces with: strategic (risk of external economic environment and internal risks associated with the reputation and the strategy of the company), operational risks (business processes risk, human resources policy risk), financial risks (financing risk, trade and credit risks) and information risks (financial, operational and technological information risks) [13, p.117].

During the internal audit the auditors should check the documents confirming the company's objectives and risk assessment methods that were used by managers in order to build a risk register and the calculation of risk appetite. Taking into consideration these documents, the conclusion about acceptability of the developed risk register can be made.

Rather important is a concept of risk maturity, which affects the procedures of internal audit (Tab. 2).

Table 2

Internal audit procedures appropriate to different levels of risk management maturity

Level of risk management maturity	Internal audit features
Risk enabled to internal control system	For the internal audit purposes the risk register developed by managers is essential. The emphasis is usually made on timeliness of risk management. The Board of Directors is informed about possible risks
Risk managed	Internal audit is held. Internal auditors also assist managers in eliminating the insignificant drawbacks in the risk management system
Risk defined	Internal auditors can develop their own risk register based on the list of risks made by managers. The weakest areas of risk management are identified. Some interviews with the employees can be conducted. It can be given advice to managers about the management of individual risks.
Risk aware	The estimation of the quality of risk management is supplemented by risk workshop with managers to identify and explain the importance of identifying risks that are not realized.
Risk naive	

Source: developed by the authors on the basis of [8,10]

5. Risk and audit universe-planning

After determining the adequacy of the developed risk register and its ability to be the basis for planning the internal audit, it should be developed a risk and audit universe. The structure of this document is a logical continuation of the risk register. Risk and audit universe can be built according to the following structure (Tab. 3).

As we can see from the Table 3, in order to determine the significance of risks, internal auditors use the adjusted figure of inherent risks, that depends on the amount of time passed since the date of the last audit (gap) and risk assessment during the last audit on a scale "green-amber-red." Therefore, adjusted significance is calculated:

$$S_{adj} = S \times k_f,$$

where k_f – adjustment factor, that reduces IR,

which can be calculated using the information in the Table 4 [8, p.28].

So, not all risks listed in the risk register get into risk and audit universe: there is a kind of "filter" of risks. Selected risks can be grouped in terms of consequence, likelihood or operation cycles (deliveries, investments, production, sales etc.)

In order to develop the audit plan correctly it must be considered that the most risky areas (red) should be checked every year, amber - every 2 years, green - every 3 years.

6. The sequence of internal audit

The sequence of internal audit after the development of risk and audit universe and internal audit plan includes the following procedures:

1) identification of high-detailed list of company objectives and their relationship and consistency with

Table 3

Risk and audit universe – planning

Level 3 objective	Risk	Consequence of risk	IR			Last audit		IR _{adj}		
			C	L	S	Risk assessment	Year	Gap	k _f	S _{adj}
Sales on the conditions of commercial loan	Loan repayment delayed by the buyer	Financial loss	4	3	15	amber	2012	1	0,5	8
Buying the software for company purposes	Additional expenses on the adaptation	Financial loss, loss of time	4	2	8	green	2011	2	0,5	4
...										

Source: developed by the authors on the basis of [8, 9, 10]

Table 4

The matrix of adjustment factors of inherent risks

Gap	Adjustment factor of inherent risk			
	3	0,75	1	1
	2	0,5	0,75	1
	1	0,25	0,5	0,75
	Green	Amber	Red	
	Last audit risk assessment			

the objectives of the highest level and the overall goal of the company;

2) verification of the enterprise risk management system, review of the risk register and identifying the most risky areas. If there is no risk register or if there is a failure of risk management system, it is necessary to provide appropriate consultations to managers and, possibly, assist in the distribution of functions in the internal control system. It should be emphasized that internal auditors play an important role in monitoring risk management system, but do not have the primary responsibility to implement and support the functioning of this system;

3) internal control system testing. The higher the maturity level of risk is, the more attention to monitoring of controls by management should be paid. "Fieldwork" is the most difficult stage. Most of the control tests are carried out in the most significant risky areas identified in the audit plan and risk and audit universe. It is possible to conduct interviews with employees;

4) identifying areas where monitoring was not carried out considering the risk appetite of the company;

5) informing the managers about whether the risks were minimized to an acceptable level;

6) preparation of the Audit Report to the Audit Committee.

Foreign experience of internal auditing shows that the common practice after the internal audit is a meeting with managers of the company and discussing all residual risks detected that were above the risk appetite of the company. As a result of such discussion, the suggestions and recommendations on elimination or adaptation to the risks are made. The estimation of the possibility of achievement the company goals is held considering "green" "amber" and "red" risks. And of course, internal auditors provide assessment of efficiency and effectiveness of internal control system.

As the internal audit department serves the interests of the owners, the final document of internal audit is the Audit Report provided to the Audit Committee of the Board of Directors. The Audit Report by results of internal audit should include:

1) internal auditors' opinion on the timely identification, assessment and management of significant risks, on the effectiveness of internal control in terms of risk management with the obligatory indication of the weaknesses of the internal control system;

2) list of operational measures to be taken in response to deficiencies in the system of internal control to prevent possible losses;

3) data confirming the necessity for more detailed monitoring of internal controls;

4) assessment of the quality of performance the audit plan, that was agreed with the Audit Committee before holding the internal audit.

7. Conclusion

To sum up, risk-based internal audit is the most adequate model of the internal audit in the current economic circumstances. Its main difference from traditional approach to internal audit is in detecting and preventing risky situations in the operations of an entity and developing recommendations and suggestions to eliminate them. Internal auditing requires con-

centration of audit procedures to the high-risk areas. It can significantly reduce the number of required audit resources and increase the effectiveness of internal audit as a whole. An Audit Report is given to Audit Committee as a result of internal audit and consultations are provided to managers of the company in order to improve the risk management system. However, risk-based internal audit is fairly new to Ukraine and requires further development and active use by internal auditors of large companies.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Дорош Н. І. Ризико-орієнтований внутрішній аудит / Н. І. Дорош // Матеріали 18-ї Міжнародної наук.-практ. конф. "Перспективи розвитку економіки України". – Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки (24-25 трав. 2013 р.). – Луцьк : Смарагд, 2013. - С.213-215.

2. Булат Г. В. Система внутрішнього аудиту в умовах глобалізації економіки / Г. В. Булат // Наука й економіка. – 2012. – № 4 (28). - Т.1. – С. 107-110.

3. Головач Т. В. Ризик-менеджмент: зміст і організація на підприємстві / Т. В. Головач, А. Б. Грушевицька, В. В. Швид // Вісник Хмельницького національного університету – 2009. – № 3. – Т.1 – С. 157-163.

4. Кулик Р. Р. Проблемні питання формування концепції аудиту і розширення ринку аудиторських послуг / Р. Р. Кулик // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 36. – С. 196–203.

5. Шалімова Н. С. Концепції розвитку аудиту: проблемні аспекти визначення та класифікації / Н. С. Шалімова // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені М. Туган-Барановського. – 2009. – № 3. – С. 218–227.

6. Шухман М. Е. Методика планування робіт з внутрішнього аудиту на базі ризик-орієнтованого підходу/ М. Е. Шухман // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені М. Туган-Барановського. – 2010. – № 3. – С. 367-375.

7. Benes V. Internal audit and it's approach to the risk mitigation / Ad alta: Journal of Interdisciplinary Research. – 2012. – Vol. 2, Issue 2. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.magnanimitas.cz/ADALTA/0202/A_benes.pdf

8. Griffiths D. Risk-based internal auditing: an introduction / D. Griffiths. – 2006. – 73 p. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.internalaudit.biz/>

9. Griffiths P. Risk-based auditing. Gower Publishing Limited / P. Griffiths. – 2005. – 220 p.

10. Guide on Risk-Based Internal Audit. The Institute of Chartered Accountants of India. – 2007. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://220.227.161.86/2097_guide_risbbasedIA.pdf

11. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements: 2012 edition // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifac.org/>

12. Internal Control: Integrated Framework – 2013. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.coso.org/>.

13. Moeller R. Brink's Modern internal auditing. A Common Body of Knowledge / R. Moeller. – 7th ed. John Wiley & Sons Inc. – 2009. – 766 p.

КОНЦЕПЦІЯ КОНТРОЛІНГУ ІННОВАЦІЙ

Досліджено поняття “інновації”, “контролінг інновацій”. Визначено особливості інноваційного процесу, які формують специфічні завдання контролінгу інновацій. Розглянуто методичний інструментарій оперативного і стратегічного контролінгу інновацій. Виділено основні етапи процесу контролінгу інновацій з урахуванням його специфіки.

Ключові слова: контролінг, контролінг інновацій, інноваційний процес, завдання контролінгу інновацій

Kalaitan T.

INNOVATION CONTROLLING CONCEPT

The article considers the notions of “innovations”, “innovation controlling”. The features of innovative process, which form the specific tasks of innovation controlling are defined. A methodological set of instruments of operative and strategic innovation controlling is considered. The basic stages of innovation controlling process are distinguished taking into account its specific features.

Key words: controlling, innovation controlling, innovative process, innovation controlling tasks

1. Вступ

Відсутність ефективної системи управління інноваційними процесами є однією з основних причин комерційного неуспіху нововведень. Особливо значення набуває процес управління новачками в умовах зростаючої динамічності ринків. Крім того, інновації, особливо технологічні й продуктові, більшою мірою, ніж інші види діяльності підприємства, пов'язані з ризиками і значними обсягами інвестицій.

Дослідженню проблем становлення та розвитку контролінгу інновацій присвячені праці зарубіжних і вітчизняних вчених, зокрема: Х. Берр [2], А. М. Кармінського [5], Ю. І. Башкатової [1], Н. І. Оленева [5], А. Г. Примака [5], С. Г. Фалько [8] та ін. Вивченню сутності контролінгу присвячено чимало наукових праць, але дослідженням особливостей контролінгу інновацій до цього часу не приділяється достатньо уваги.

Мета статті – визначити суть, коло основних завдань та етапів контролінгу інновацій, що створюватиме передумови подальшого розвитку його теоретичних основ і впровадження його в практичній діяльності вітчизняних підприємств.

2. Зміст інновацій

Поняття “інновації” вперше з'явилося в дослідженнях культурологів у ХІХ столітті і означало введення елементів однієї культури в іншу. Перший, найбільш повний, опис інноваційних процесів був представлений видатним австрійським економістом Й. Шумпетером. У 1934 р. він ввів поняття «інновація», трактуючи його як зміну з метою впровадження і використання нових видів споживчих товарів, нових виробничих і транспортних засобів, ринків та форм організації у промисловості [11]. Відповідно до Закону України “Про інноваційну діяльність” інновації визначаються як новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоздатні технології, продукція або послуги, а також організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого харак-

теру, що суттєво покращують структуру та якість виробництва і (або) соціальної сфери [7].

Інновації передбачають не тільки створення нового (новації), а і його одночасну практичну реалізацію. Період від виникнення новації до її перетворення (використання) у нововведення називається життєвим циклом інновації [3]. При цьому під новаціями варто розуміти результат наукової, науково-технічної, інтелектуальної діяльності. У зв'язку з цим у світовій практиці вирізняють науково-дослідну і науково-технічну діяльність, спрямовану на одержання та застосування нових знань, а також дослідно-конструкторські розробки.

Підприємствам, які прагнуть бути лідерами в своїй галузі, необхідні інструменти управління інноваційною діяльністю в умовах ринкової економіки. Оптимізації використання одного з ключових факторів управління інноваційною діяльністю в сучасній економіці – інформації – можна досягти, застосовуючи інструменти, розроблені в межах концепції контролінгу. Контролінг є синтезом елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління процесом досягнення кінцевої мети і результатів діяльності підприємства [6].

Залучення контролерів для підтримки процесу управління інноваційними проектами, зрозуміло, призводить до підвищення витрат на реалізацію проекту. Втім, як показала практика, застосування контролінгу інновацій, ефективне управління за підтримки контролінгу дозволяє зменшити перевищення фактичних грошових витрат та витрат часу над запланованими у середньому майже на 50 % [5].

3. Особливості контролінгу інновацій

Розглядаючи контролінг інновацій, необхідно враховувати їх особливості, до яких належать ризики і значні обсяги інвестицій. Насамперед, йдеться про такі види ризиків, як: технічні, які означають вірогідність того, що в процесі реалізації інноваційного проекту не буде досягнуто техніко-експлуата-

ційних характеристик виробу; часів, обумовлени несвоєчасною реалізацією інноваційного проекту: “пізній вихід” на ринок може означати втрату конкурентоздатності продукту або його непотрібність для сучасних умов та вимог; економічні (фінансові), які виникають внаслідок перевищення фактичних витрат ресурсів над запланованими; продукція може виявитися надто дорогою і важко-реалізовуваною, що може призвести до втрати ліквідності підприємства.

Зазначені ризики формують, на нашу думку, специфічні завдання контролінгу інновацій: сприяння стратегічному та оперативному плануванню інноваційних програм (створення, проведення, зупинення інноваційних проектів з встановлення пріоритетів, залежно від бюджету); оцінка пропонованих інноваційних проектів з точки зору ринку, витрат та економічності; планування та контроль бюджету сфери досліджень і розробок за видами витрат та носіями витрат (проектами); контроль термінів реалізації та результатів проектів; вибір і контроль показників; активне інформування дослідників і розробників про економічні та ринкові дані (наприклад, щодо конкуренції та патентної чистоти); співробітництво у процесі економічної оцінки проектів та у формулюванні нових проектів.

Оскільки процес інноваційної діяльності має довготривалий термін, постає питання про завдання стратегічного та оперативного контролінгу.

Основним завданням контролінгу інноваційної фірми в стратегічному аспекті є підтримка стратегічного планування. Вона полягає, насамперед, у роботі зі стратегічною інформацією – визначенні релевантної стратегічної інформації та її джерел, а також її збір, аналіз та прогнозування. Служба контролінгу здійснює підбір та розробку інструментів стратегічного планування, в якості яких можуть виступати аналіз галузевих ринків та стратегічних пробілів, концепція кривих досвіду, концепції життєвого циклу, аналіз портфельних матриць, стратегічний баланс, бенчмаркінг. Специфіка стратегічного контролінгу ґрунтується на специфіці стратегічного планування, основними особливостями якого є те, що це довгострокове планування і, водночас, спосіб адаптації підприємства до оточуючого середовища.

Розробку стратегічного плану розпочинають з аналізу існуючої ситуації. Для інноваційного підприємства важливо розпізнати найбільш ранній момент часу привабливості нових технологій, початок старіння використовуваних технологій. Для цього необхідна система раннього попередження. Така система базується на ідентифікації та аналізі слабких сигналів. Під слабкими сигналами розуміють інформацію якісного характеру про передбачувані зміни. Зміни можуть нести як шанси, так і ризики для підприємства, тому для адекватної реакції їх необхідно передбачати.

Система раннього попередження може формуватися шляхом створення системи індикаторів, побудови або створення моделей розвитку цікавих сфер або на основі аналізу джерел інформації (спостереження за виступами і дискусіями на конгресах, конференціях; потім аналіз публікацій, заявок на патенти, виданих ліцензій) [1].

Для прогнозування у сфері технології використовують такі методи, як: екстраполяції тренду, прог-

нозування на основі попередніх індикаторів (наприклад, можливості застосування лазера в мирних цілях можна прогнозувати на основі розвитку у військовій сфері), дерево цілей, морфологічний аналіз, метод Дельфі, метод сценаріїв, метод S-кривої та інші. Аналіз інформації, яка отримана системою раннього спостереження, є основою для розробки стратегії.

Оперативний контролінг виконує короткострокові цілі й оперує такими показниками, як: ліквідність, рентабельність, продуктивність, прибуток. Перелік інструментів та методів оперативного контролінгу різноманітний, застосування конкретних з них залежить від специфіки підприємства. Найбільш доцільними, на наш погляд, є такі інструменти:

- портфоліо-аналіз;
- GVP-аналіз (аналіз за формулою “витрати-обсяг-прибуток”);
- ABC-аналіз;
- планування потреби в матеріалах;
- аналіз фінансових показників діяльності;
- методологія Stage-gate process;
- статистичні та динамічні методи інвестиційних розрахунків.

Поставлені цілі досягаються шляхом вирішення завдань оперативного контролінгу в інноваційній сфері, серед яких – поточне планування, виконання конкретних проектів, забезпечення необхідних потужностей.

Таким чином, основне завдання оперативного контролінгу в інноваційній сфері зводиться до нагляду за ходом реалізації проекту, а також до контролю та інформаційної підтримки ефективного управління проектом.

4. Етапи процесу контролінгу інновацій

У зв'язку з вказаним вище найбільш відповідним веденню сучасного бізнесу вбачається виокремлення чотирьох етапів процесу контролінгу інновацій.

Перший етап передбачає стратегічне планування цілей підприємства і проекту. Після визначення цілей переходять до вибору проекту. Служба контролінгу виробляє альтернативні варіанти реалізації проекту, які здатні забезпечити задоволення поставлених цілей. На цьому етапі виникає завдання вибору такого варіанту реалізації проекту, який дозволив би досягти загальнофірмових цілей. Кожен запропонований варіант реалізації проекту має свої переваги і недоліки. Тому доцільно виділити еталонний варіант. Найоптимальнішим є шлях порівняння альтернативних варіантів з еталонною версією, використовуючи економічні методи аналізу якісних і кількісних даних.

На другому етапі, насамперед, повинно бути вирішено питання організації служби контролінгу інновацій. Існують різні варіанти задіяння служби контролінгу в організаційну схему підприємства. Децентралізований варіант притаманний підприємствам, які ведуть декілька бізнес-ліній. Такий варіант включає централізований відділ досліджень і розробок, а також декілька сфер, поділених, залежно від напрямів бізнесу. За такою схемою у кожного бізнес-підрозділу є свій підрозділ контролінгу. Таким чином, важливо так організувати виробничий процес, щоб відділи досліджень, розробок і контролінгу сумісно виробляли управлінські рішення.

Далі здійснюється вироблення планово-організаційних заходів. Підрозділ контролінгу розроб-

ляє методики та інструменти планування, які найбільш підходять у даних умовах і забезпечують максимально точні результати. Перевіряється реальність реалізації підготовленого плану, потім вирішуються питання, пов'язані з координуванням учасників проекту, формуванням інформаційного потоку, організацією робіт і призначенням відповідальних осіб. Далі встановлюється час проведення контрольних заходів, пов'язаних з виконанням певних блоків робіт, визначаються підконтрольні показники, які характеризують фінансовий і організаційний стан проекту та встановлюються допустимі відхилення обраних показників.

На етапі оцінки і фінансування робіт визначаються цільові витрати, ціна нового продукту, складається калькуляція собівартості, а також бюджет проекту. Зокрема, під час планування бюджету проекту враховують такі показники, як: витрати на роботу науково-дослідницького відділу конструкцій і розробок (НДВКР), використання матеріальних ресурсів, вкладені інвестиції тощо.

Необхідним елементом є стратегічне планування загального бюджету і його розподілу на окремі проекти. Основна складність полягає в обмеженості фінансових ресурсів, що, в свою чергу, має вирішальне значення при визначенні ринкових перспектив підприємства.

Заключним етапом процесу контролінгу інновацій є визначення якості робіт і звітність. Звітність, яка повинна формуватися в службі контролінгу НДДКР, поділяється на два види: загальна звітність і за проектом. Перша містить щомісячний звіт відділу контролінгу, а також огляд всіх поточних і запланованих проектів. Ключовими пунктами цієї звітності є витрати та терміни проекту, досягнення цілей і коментарі (причини відхилень від фактичних показників і заходи щодо їх усунення).

На цьому етапі підрозділ контролінгу оцінює вплив встановлених відхилень на подальший хід реалізації проекту, з'ясовує як ці відхилення вплинули на основні керовані параметри проекту. Для цього використовують показники НДВКР.

Контролінг інновацій потребує стандартизованих показників на різних управлінських рівнях. Це єдиний спосіб гарантувати значну агрегацію і обробку даних, оскільки централізований контролінг, як правило, застосовують в міжнародних проектах.

Звітність за проектом формується за вимогою учасників досліджень і розробок та містить деталізований розрахунок витрат нового продукту. Періодичність складання такої звітності – два рази в тиждень.

Контролінг інновацій відрізняється у кожному випадку на конкретному підприємстві – чи це виключно дослідницька і розробницька установа, чи це велике підприємство, яке об'єднує дослідження, розробки і серійне виробництво, або це мале і середнє підприємство, яке виникло на основі інновацій. Отже, концепція контролінгу інновацій може змінюватись, залежно від організаційних факторів, а служба контролінгу виконуватиме функціональні обов'язки, відповідно до завдань, покладених на неї.

5. Висновки

В умовах високо конкурентних ринків підприємства, які прагнуть розвиватись у довгостроковій

перспективі, незалежно від сфери діяльності, більша увага повинна приділятися розвитку інновацій. Оптимізації використання одного з ключових факторів управління інноваційною діяльністю в сучасній економіці – інформації – можна досягти, застосовуючи інструменти, розроблені в межах концепції контролінгу.

Розглядаючи контролінг інновацій, необхідно враховувати їх особливості, оскільки інновації більшою мірою, ніж інші види діяльності підприємства, пов'язані з ризиками і значними обсягами інвестицій. Особливості інновацій формують специфічне коло завдань і вимагають дотримання певних етапів процесу контролінгу інновацій.

Реалізація розглянутої концепції контролінгу інновацій сприятиме підвищенню ефективності управління інноваційною діяльністю та подальшій розробці теоретичних основ формування та розвитку контролінгу інновацій в Україні з метою впровадження його в практичній діяльності вітчизняних підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Башкатова Ю. И. Контроллинг [Текст] : учебно-метод. комплекс / Ю. И. Башкатова. – М. : Центр ЕАОИ, 2008. – 108 с.
2. Берр Х. Контроллинг в сфере исследований и разработок / Х. Берр // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.innovbusiness.ru/content/document_r_5CB6DB8C-AB98-4D11-B6E9-8163E3FDE231.html.
3. Кантаєва О. Удосконалення методики аналізу інноваційної діяльності для прийняття управлінських рішень / О. Кантаєва, Є. Галушко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 7. – С. 35-46.
4. Контролінг – від теорії до реалізації на практиці [Текст] : монографія / [В. В. Прохорова, А. С. Мартюшева, Н. Ю. Петрусевиц, Ю. В. Прохорова]. – Х. : Інжек, 2006. – 200 с.
5. Контроллинг в бизнесе. Методологические основы построения контроллинга в организациях [Текст] : пособ. / [А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примаков, С. Г. Фалько]. – [2-е изд.]. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 256 с.
6. Контроллинг как инструмент управления предприятием [Текст] : науч. пособ. / [под ред. Н. Г. Даниловичкиной]. – М. : ЮНИТИ, 2002. – 279 с.
7. Про інноваційну діяльність : Закон України від 4.07.2002 № 40-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>
8. Фалько С. Г. Проектный подход к управлению инновационными процессами / С. Г. Фалько, Б. С. Федоров. // Российское предпринимательство. – № 9. – 2003. – С. 50-56.
9. Фатхутдинов Р. А. Инновационный менеджмент [Текст] : пособ. / Р. А. Фатхутдинов — М. : Бизнес-школа, 2000. — 624 с.
10. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга [Текст] : науч. изд. / Д. Хан — М. : Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
11. Шумпетер Й. Теория экономического развития [Текст] : науч. изд. / Й. Шумпетер — М. : Прогресс, 1982. – 455 с.

НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ ВНЕСОК ЮЛІАНА ПАВЛИКОВСЬКОГО У РОЗВИТОК ЕКОНОМІЧНИХ НАУК

Розглянуто внесок видатного діяча кооперативного руху Ю. Павликовського у розвиток економічних наук на українських землях. Визначено і конкретизовано основні компоненти його доробку: складові теоретичних знань, практичні навички, а також викладацький досвід. Проаналізовано наукові праці Ю. Павликовського, які стосуються розвитку обліку, аналізу і контролю.

Ключові слова: Юліан Павликовський, науково-практичний внесок, економічні науки, РСУК, облік, аналіз, контроль

Shvets V.

SCIENTIFIC AND PRACTICAL CONTRIBUTION OF YULIAN PAVLYKOVSKYI INTO THE DEVELOPMENT OF ECONOMIC SCIENCES

This paper focuses on the contribution of the prominent figure of the cooperative movement Yulian Pavlykovskiy into the development of economic sciences in the Ukrainian lands. Major components of his work are determined and concretized: the components of theoretical knowledge, practical skills and teaching experience. Pavlykovskiy's research papers concerning the development of accounting, analysis and control are analyzed.

Keywords: Yulian Pavlykovskiy, scientific and practical contribution, economic sciences, Auditing Union of Ukrainian Cooperatives, accounting, analysis, control

1. Вступ

Події, які відбулися в Україні на зламі 2013-2014 років, показали вміння народу об'єднувати свої зусилля у складних ситуаціях задля спільної мети і здобувати перемогу. Гасло кооперації «У єдності сила» набуло нової актуальності для народу України. Це гасло тісно взаємопов'язане з іменем Юліана Павликовського – українського кооператора, економіста, викладача Українського таємного університету і професора Українського технічно-господарського інституту в Регенсбурзі, 125-ліття від народження якого відзначили у 2013 р.

З-посеред досліджень, присвячених постаті Юліана Павликовського, найбільш глибокими виступають праці А. Качора та І. Витановича. Якщо перше дослідження повністю присвячене життю та діяльності Ю. Павликовського, то друге висвітлює визначного кооператора у світлі історії української кооперації. У новий час, діяльності Ю. Павликовського присвячував свої дослідження С. Злупко. Однак, ніхто з авторів не дослідив повністю головні публікації Ю. Павликовського та його вклад у розвиток економічних наук.

Мета статті – дослідження наукових публікацій Ю. Павликовського і визначення його внеску у розвиток економічних наук. Досягнення цієї мети передбачає вирішення таких завдань: виокремлення та групування найбільш вагомих публікацій Ю. Павликовського; з'ясування найбільш вагомих

результатів досліджень та визначення їх актуальності для потреб сьогодення.

2. Науково-практичне значення доробку Юліана Павликовського для розвитку економічних наук

Ю. Павликовський народився 20.07.1888 р. у с. Синькові (тепер Радехівського району Львівської області) в родині греко-католицького священника. Закінчив гімназію у м. Броди, з німецькою мовою навчанням, у 1906 р. У 1906-1910 рр. навчався на правничому факультеті Львівського університету, а потім – на агрономічному факультеті Вищої Земельної Академії у Відні, де в 1914 р. отримав диплом інженера агрономії [1]. З 1915 р. Ю. Павликовський працював на керівних посадах в українських економічних товариствах у Львові.

Внесок Юліана Павликовського у розвиток економічних наук носить науково-практичний характер. Висвітлюючи практичну компоненту, необхідно відзначити його багаторічну діяльність на керівних посадах у таких провідних економічних структурах, як: Крайове товариство “Сільський господар” у Львові та Дирекція “Народна Торгівля”. Окрім цього, він був Головою Ревізійного союзу українських кооператив; Головою Наглядової ради “Маслосоюзу”; членом Наглядової ради “Центробанку”; членом Контрольної комісії “Земельного банку гіпотечного” та ін. (табл. 1).

Таблиця 1

Практична діяльність Юліана Павликовського в українських інституціях

Інституція	Посада	Період
Крайове товариство “Сільський господар”	Член Дирекції (секретар) Голова	Від 1915 р. 1926-1929 рр.
“Народна Торгівля”	Член Дирекції	1915- 1920 рр.
Ревізійний союз українських кооперативів	Голова	1921-1944 рр.
“Маслосоюз”	Голова Наглядової ради	1926 – 1944 рр.
“Центробанк”	Член Наглядової ради	1925 – 1939 рр.
“Земельний банк гіпотечний”	Член Контрольної комісії	1925 – 1929 рр.
Волинська кооперація в Кременці	Член Бюро	1921 – 1927 рр.
Волинська кооперація в Луцьку	Член Головної ради	1927 – 1929 рр.

Практичний досвід Ю. Павликовського став основою і тісно переплітався з викладацькою та науковою роботою. У 1921-1922 рр. викладав аграрне право в Українському таємному університеті у Львові; читав лекції з кооперації на вищих економічних курсах при торговельній школі товариства “Просвіти” (1923-1926 рр.); викладав на курсах “Сільського господаря”, “Маслосоюзу”, а також для інструкторів при Ревізійному союзі українських кооперативів.

Особливо варто відзначити вклад Ю. Павликовського у розвиток Вищих Кооперативних Курсів. Так, у шкільному році 1929/30 з ініціативи і за фінансовою допомогою РСУК зроблено спробу поширення річного курсу на дворічну систему нав-

“Молочарська практика”. Окрім Ю. Павликовського, на цьому курсі викладали: Д. Коренець, К. Коберський, М. Корчинський, В. Ольховий та І. Ольховий, В. Гаврилко, В. Старосольський, О. Луцький, Е. Храпливий, Я. Мудрик, М. Капушта.

Наукові праці Ю. Павликовського стосуються, насамперед, розвитку кооперації в Україні, зокрема: “Будівництво, мета і праця кооперації на Великій Україні” (Львів, 1920 р.); “Земельна справа у Східній Галичині” (Львів, 1922 р.); “Природа, мета і світогляд українського кооперативного руху” (Львів, 1934 р.); “Причини пауперизації українського селянства в Галичині до 1848 р. і після знесення панщини” (1929 р.); “Історія української кооперації” (табл. 2).

Таблиця 2

Основні економічні публікації Юліана Павликовського

Назва публікації	Місце видання	Рік
Будівництво, мета і праця кооперації на Великій Україні	Львів	1920
Земельна справа у Східній Галичині	Львів	1922
Причини пауперизації українського селянства в Галичині до 1848 р. і після знесення панщини	Львів	1929
Нарис розвитку української молочарської кооперації	Львів	1933
На профілях етапів кооперативної думки і чину	Львів	1934
Природа, мета і світогляд українського кооперативного руху	Львів	1934
Ще про молочарський закон	Львів	1936
IV-му п'ятиліттю – назустріч	Львів	1936
Становище і завдання інструктора в українськiм кооперативнiм русi	Львів	1937

чання, вводячи спеціальний кооперативний курс для абітурієнтів і кооперативних практиків. Головна мета курсу полягала у підготовці кандидатів на від-повідальні посади в кооперації, тому по двох триместрах викладів, ведених нашими най визначнішими кооперативними теоретиками й практиками, кандидати пройшли тримісячну практику в кредитовій, споживчій або молочарській кооперації. На курсі було 30 учасників, з яких закінчили курс по відділу споживчих спілок – 13 осіб; по молочарських – 12, і решта – по кредитовій кооперації. Програма цього курсу складалась із таких дисциплін: “Політична економія”; “Організація торгівлі і промислу”; “Кредит і банки”; “Теорія і історія кооперації світової і української”; “Організація і практика кооперації: споживчої, кредитової, сільського-господарської і молочарської”; “Енциклопедія сільського господарства”; “Книговодство господарсько-споживчих і кредитових кооперативів”; “Молочарська техніка і книговодство”; “Кооперативна ревізія”; “Кооперативний закон і рахівництво”; “Наука про податки”; “Вправи в лабораторії і молочарні”;

Редагував “Господарський часопис”; статті опубліковував у таких періодичних виданнях: “Господарсько-кооперативний часопис”, “Кооперативна республіка”, “Кооперативне молочарство” (1920-1939 рр.).

Особливо вагомий внесок Ю. Павликовського – у розвиток теорії та історії кооперації, а також економічного аналізу і контролю [3-6]. Перебуваючи в центрі кооперативного руху і найближче, у часовому вимірі, до виникнення молочарської кооперації, Ю. Павликовський дослідив її розвиток не в історичній констатації фактів, а у системному ракурсі. Наприклад, описуючи про організацію першої кооперативної молочарні в Завадові на Стрийщині в 1904 р., він розкриває кожен окремий крок засновників, опираючись на конкретну обліково-аналітичну інформацію. Відтак, організований збір молока на сметанковій станції, в обладнанні якої була фінансова частка товариства “Просвіти” (1330 корон), передбачав оцінку молока та його оплати, залежно від процента жирності. Цей досвід швидко поширювався, і через півтора року за цією схемою

працювало 12 молочарських спілок, які об'єднували близько 450 постачальників молока. За такий короткий період було зібрано 365031 літрів молока і виплачено постачальникам 25632 корон (6-8 сотиків за літр). Зібране і перероблене молоко дозволило отримати 13425 кг масла, яке продали за 31893 корон (близько 2,4 корони за кілограм). Дохід з продажу маслянки склав 1980 корон. Таким чином, отриманий дохід становив за півтора року 8241 корону. З цього доходу було оплачено такі витрати: адміністрація – 3662 корони; за машини – 1729 корон; обладнання приміщення – 133 корони. Доход – нетто становив 2717 корон.

Наведені Ю. Павликовським розрахунки слугували найкращим аргументом в агітації селян щодо необхідності об'єднуватись у спілки. І таких спілок ставало дедалі більше, що спричинило виокремлення “Союзу руських молочарських спілок” від товариства “Просвіти” і появу самостійної спілки – “Крайовий Союз Господарсько-Молочарський” у м. Стрий. З початком 1908 р. цей союз розпочав свою діяльність як окремий суб'єкт господарювання і вступив до РСУК. Оцінюючи діяльність української молочарської кооперації, Ю. Павликовський одразу відзначив завдання союзу спілок, а саме: організація, інструктаж та люстрація спілок; збереження складу молочарських машин і обладнання; торгівля маслом на внутрішньому ринку і за кордоном; фахова підготовка працівників молочарень; видання фахової літератури; відстоювання інтересів молочарських спілок перед владою і господарськими товариствами.

Організаційну та керівну роль у розвитку молочарського кооперативного руху, як зазначав Ю. Павликовський, відіграли доктор права Євген Олесницький та священники: О. Нижанковський і Л. Горалевич. Водночас, Ю. Павликовський виокремив основні ризики, які на той час пережили австрійські молочарські кооперативи. Йшлося, насамперед, про відсутність умов і навиків зберігання великих запасів молочної сировини та продукції. Така проблема виникла в австрійських спілках. Ще однією проблемою діяльності молочарських спілок була відсутність необхідної власної торговельної мережі для продажу масла (союзні спілки продавали власними силами тільки 20% готової продукції) [3, с. 22]. На основі дослідження розвитку молочарської кооперації та статистичних даних Ю. Павликовський сформував планові завдання для Крайового молочарського союзу на перспективу з урахуванням реорганізації його організаційної структури [4, с. 54].

З нагоди 30-ліття РСУК, Ю. Павликовський опублікував у Кооперативній Республіці своє бачення розвитку української кооперації [5]. Зокрема, він визначив і дослідив 9 основних етапів кооперативної думки на українських землях. Ототожнюючи основну частку населення, яке стало на шлях кооперації, з селянством, Ю. Павликовський пов'язує початковий, перший етап, із серединою XIX ст., тобто від скасування панщини. Він стверджує, що це був більшою мірою альтруїстичний рух створення ощадно-кредитних кас взаємодопомоги. Цей

рух на рівні інтуїтивного характеру виникає всередині громад і швидкоплинний у часі (60-ті роки). Побудований на добродійності, без загальної державної підтримки і програми, він зберіг відбиток і прикмети донедавна ще невеликої маси у поведінці селянства.

Другий період розвитку кооперації охоплює 70-80 рр. XIX ст. і характеризується спробами розв'язати економічні проблеми бідніших верств села шляхом створення місцевих церковних, громадських чи спілкових ощадно-кредитних кас. Громадські каси протримались найдовше, але керівництво їх діяльністю перейшло від селян у компетенцію повітових рад в 1887 р. Зруйновані організації другого етапу кооперативної думки, поруч із крахом банків у зв'язку з економічною кризою, посягли зневіру в можливостях самоорганізації селянства.

Третій, наступний період, розвитку української кооперації Ю. Павликовський оцінював як найбільш жалюгідний. Адже юридичне оформлення діяльності спілок після прийняття закону 1873 р. сприяло розвитку кооперативного руху, чим з успіхом скористались організатори польських кооператив і створили “Союз стоваришень заробкових і господарських” в Галичині у 1874 р. як організаційний центр допомоги й координації діяльності спілок. Тоді як організовані українські кооперативи, такі як “Віра” в Тисмениці чи “Надія” у Делятині не тільки не сприяли росту довіри до кооперативного руху, але й охарактеризувались труднодоступністю і дорожчею кредиту (12% у рік), чим дискредитували ідею кооперації серед населення.

Четвертий період розвитку української кооперації пов'язаний з активною діяльністю передових діячів тогочасної Галичини й широкою підтримкою кооперативної ідеї товариством “Просвіта”. Початок цього періоду Ю. Павликовський пов'язує з діяльністю Василя Нагірного, який у 1882 р. почав організовувати споживчо-торговельну спілку “Народна Торговля”. Ідею кооперації та її вигоди успішно поширюють засоби масової інформації, такі як газета “Діло” і орган “Народної Торгівлі” “Господар і Промисленник”. Завдяки цим заходам, до кінця XIX ст. західноукраїнські землі покриваються мережею кооперативів, складами і крамницями “Народної торгівлі”. Завершується четвертий етап створенням “Крайового Союзу Кредитового” (1898 р.), який став ідейним і організаційним центром кредитової кооперації та всіх видів хліборобських спілок.

П'ятий етап розвитку української кооперації розпочинається з утворення “Крайового Союзу Ревізійного” у зв'язку з прийняттям закону Про ревізії (від 10.06.1903 р.). Заснований у Львові в 1904 р. за ініціатииви Костя Левицького, “Крайовий Союз Ревізійний” не тільки виконує функції контролюючого органу для членів-спілок, але й стає організуючою їх силою. Тісна співпраця “Крайового Союзу Ревізійного” з “Крайовим Союзом Кредитовим”, “Народною торгівлею”, Товариством “Просвіта” та Товариством “Сільський Господар” сприяла розвитку спеціалізованих кооператив на всіх західноукраїнських землях. У цей період утворю-

ються спеціалізовані кооперативні об'єднання: "Крайовий Союз Молочарський" (1907 р.), "Крайовий союз господарських спілок" (1911 р.), "Крайовий союз збуту худоби" (1911 р.). П'ятий період завершується у зв'язку з початком першої світової війни. За це десятиріччя у вісім разів зросло число кооператив, у чотири рази збільшилась кількість їх членів та учетверо зросла вартість їх фондів. Окрім того, українська кооперація в п'ятому періоді виходить на міжнародний рівень [5, с. 4].

Перша світова війна розглядається Ю. Павликовським як шостий період розвитку української кооперації. На цьому етапі розбудова мережі спілок перервана, функціонували тільки центральні представництва. Війна залишила свій відбиток на стані всієї української кооперації.

Сьомий етап – період відбудови й відновлення української кооперації на всій території у складі Польщі (1920-1922 рр.). Новостворений Крайовий Комітет Організації Кооператив (ККОК) у співпраці з "Крайовим Союзом Ревізійним" і Товариством "Сільський Господар" сприяли відновленню кооперативного руху й реорганізації центральних керівних органів.

На восьмий етап українського кооперативного руху (1923-1928 рр.) припадає реформа устрою: Народної Торгівлі, Крайового Молочарського Союзу і Крайового Союзу Кредитового, упадок Крайового союзу збуту худоби та створення Центросоюзу і Центробанку. Це все відбувалось упродовж шести з'їздів Крайового Союзу Ревізійного, внаслідок чого мережа кооператив зросла до 3000 спілок. Постійно створювались нові форми та види кооперативу.

Дев'ятий період розвитку українського кооперативного руху розпочинається з реформування Крайового Союзу Ревізійного у Ревізійний Союз Українських Кооператив (РСУК) в 1929 р. Насамперед, це стосується поглиблення спеціалізації між органами і працівниками РСУК. Виокремлення організаційної, пропагандистської та ревізійної праці, адміністративних функцій та правового захисту. Здійснюють розподіл ревізій за окремими видами, розширюється освітня та видавнича діяльність.

У цей ювілейний рік Ю. Павликовський, як ідейний та практичний керівник української кооперації, присвячує свою наукову працю природі, меті та світогляду українського кооперативного руху [6]. Глибоке визначення кооперації та її всебічний аналіз збагатив наукову теорію світової кооперації, розкриваючи її можливості для поступу українського народу та створення власної державності. Ю. Павликовський висвітлив увесь спектр взаємозв'язків і основні принципи світогляду українського кооперативного руху. Кооперативний рух розглядається в якості змагання українського народу, це ставлення до всього українського суспільства, котре має право добровільного вибору участі у спілках, побудованих на принципах демократизму. Ю. Павликовський наголошував, що український кооперативний рух є самостійним і незалежним від зовнішніх впливів. По відношенню до держави, український кооперативний рух підтримує засади

кооперації, вимагає справедливих і доцільних законів для вільного розвитку кооперації, водночас, залишається відкритим до контролю з боку держави.

У критиці нового молочарського закону щодо додаткового контролю спілок Ю. Павликовський, у якості аргументів надання більшої ваги ревізіям РСУК, вкотре проявив своє уміння використовувати статистичні дані та методи економічного аналізу [7]. Зокрема, під час критики нового молочарського закону щодо додаткового контролю спілок Ю. Павликовський вважав, що більш важливими повинні бути результати ревізій РСУК. В якості аргументів надання більшої ваги ревізіям РСУК було наведено статистичні дані зростання експорту масла: у 1929 – 30%; 1930 – 70%; у 1932 – 82%; у 1934 – 91,1%; в 1935 – 91,8%.

З опублікованих праць Ю. Павликовського видно його постійну турботу про український кооперативний рух. Систематично, на основі узагальнення аналітичних даних і змін у нормативно-правовому полі, він визначає внутрішні та зовнішні чинники майбутнього успіху для української кооперації [8].

3. Роль праць Юліана Павликовського у становленні контрольної діяльності в Україні

Ю. Павликовський чітко визначив мету і завдання інструкторів в українському кооперативному русі при організації та підготовці ревізорів РСУК [9]. Зміст фахової підготовки він вбачав, як складову трьох елементів: загальна освіта; виховання людини-громадянина і спеціальна підготовка техніки кооперативної праці (кооператор-економіст, кооператор-пропагандист, кооператор-контролер, ревізор, організатор чи інструктор-дорадник). Заслугує уваги визначення і вимоги до інструкторів-контролерів. Так, на думку Ю. Павликовського, інструкторський контроль – це нагляд за повним здоров'ям кооперативи, полегшення союзної співпраці кооперації та РСУК [9, с. 320]. Контроль кооперативного підприємства повинен бути більш глибоким і ширшим від контролю приватних підприємств, оскільки стосується спільного господарства, від якого залежать як спільне добро, так і суспільні цінності загалом. Аналогічно ми знаходимо у нього визначення інструктора-люстратора. Посада інструктора-люстратора розглядається як фахівця, що виступає зв'язковим між органами кооперативної ієрархії в кооперативній установі, з одного боку, і фаховими та ідейними надбудовами, з іншого. Водночас, стверджує Ю. Павликовський, це найбільш обізнана і критична особа між управою кооперативи працівниками спілки, які за дорученням управи ведуть окремі відділи чи функції кооперативної установи, а також найближчий зв'язківець між членами і спілкою. Інструктор-люстратор – це стороння особа і, водночас, – свій чинник, поради якого дають змогу управі налагоджувати роботу працівників кооперативи. А праця інструкторів-люстраторів повинна відповідати основам ідеології кооперації, як і кооперативної етики.

Ю. Павликовський визначив основні характеристики, яким повинен відповідати інспектор-люстратор. До них він відніс: знання ідей кооперації та

методів праці; конкретність і солідність; фаховість; послідовність, що ґрунтується на знанні справи; особиста характерність, притаманна кожній авторитетній особі; віра в справу кооперації.

Окрім вимог до інспекторів-люстраторів, визначено основні завдання, які перед ним ставляться, а саме: контроль книговедення, касового господарства, цін, якості товарів і джерел їх надходжень, зберігання товарів, чистоти у приміщеннях і порядку у діловодстві; пропаганда кооперативного виробництва і рідного промислу; перевірка конкурентоспроможності цін спілки при закупівлі, продажі та виробництві; знання торговельних звичаїв і вимог клієнтів; порадництво правне, адміністративне і податкове; вплив на виховання і вишкіл персоналу; вплив через надбудови на правильний склад органів спілки і на наповненість посад технічного персоналу.

Окрім перерахованих вимог, всі інструктори-люстратори повинні відповідати спеціальним вимогам, залежно від виду кооперації, у якій працюють.

Ю. Павликовський також конкретизує основні причини втрат і нестач на підприємствах. До таких належать:

- по-перше, з вини людей, через їх недбалість чи зловживання;
- по-друге, з природи і властивостей самого товару;
- по-третє, через методи управління, розподілу і заготівлі товару, як і операції з грошми.

Упродовж усієї діяльності в РСУК Ю, Павликовський представляв українську кооперацію на міжнародних кооперативних конгресах, а саме: Базиля (1921), Гашдау (1924), Стокгольм (1927), Відень (1930), Париж (1933), Лондон (1937). Брав участь у товаристві наукових викладів ім. П. Могилу у Львові з проблем сільського господарства і кооперації, а після війни виїхав до Німеччини, де організував кооперацію серед української еміграції. Водночас, працював на посаді професора кафедри кооперації Технічно-господарського інституту у Регензбурзі і в Українському вільному університеті в Мюнхені.

Помер Ю. Павликовський 28.12.1949 р. на еміграції в м. Мюнхені, а похований у крипті собору Святої Софії в Римі серед визначних українських діячів першої половини ХХ ст.

4. Висновки

Проведене дослідження дозволяє констатувати, що Ю. Павликовський за час своєї діяльності суттєво поповнив і примножив наукову скарбницю в галузі економічних наук, насамперед, це стосується теорії та історії кооперації, економічного аналізу та контролю.

Завдяки науковим працям і практичному досвіду Ю. Павликовського стало можливим відтворити історичний досвід роботи Ревізійного Союзу Українських Кооператив, який був першою українською аудиторською організацією, побудованою на основі тогочасних європейських стандартів і права. Визначення інспектора-люстратора, залишене нам Ю. Павликовським, більш ніж актуальне на сьогодні як для організації аудиторської діяльності в Україні, так і для підготовки фахівців з аудиту.

Висвітлений доробок Ю. Павликовського дозволить значно розширити обрії українських економічних дисциплін у підготовці сучасного рівня фахівців.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Качор А. 35 літ на службі народу [Текст] : наук. видан. / А. Качор. – Вінніпег, 1950. – 32 с.
2. Витанович І. Історія українського кооперативного руху [Текст] : наук. видан. / І. Витанович. – Нью-Йорк : Т-во укр. кооперації, 1964. – 624 с.
3. Павликовський Ю. Нарис розвитку української молочарської кооперації [Текст] : наук. видан. / Ю. Павликовський // Кооперативна республіка. Ч. 1. – Львів : РСУК – 1933. – річник VI – С. 18-22.
4. Павликовський Ю. Нарис розвитку української молочарської кооперації (закінчення) [Текст] : наук. видан. / Ю. Павликовський / Кооперативна республіка. Ч. 2. – Львів : РСУК – 1933. – річник VI. – С. 49-54.
5. Павликовський Ю. На профілях етапів кооперативної думки і чину [Текст] : наук. видан. / Ю. Павликовський / Кооперативна республіка. – Ч. 1. – Львів : РСУК – 1934. – річник VI. – С. 1-5.
6. Павликовський Ю. Природа, мета і світогляд українського кооперативного руху [Текст] : наук. видан. / Ю. Павликовський / Кооперативна республіка. Ч. 2. – Львів : РСУК – 1934. – річник VII. – С. 48-56.
7. Павликовський Ю. Ще про молочарський закон (з промови інж. Ю. Павликовського) [Текст] : наук. видан. / Ю. Павликовський / Кооперативна республіка. Ч. 4. – Львів : РСУК – 1936. – річник IX. – С. 131-132.
8. Павликовський Ю. IV-му п'ятиліттю – назустріч [Текст] : наук. видан. / Ю. Павликовський / Господарсько-кооперативний часопис. Ч. 1-2. – Львів : РСУК – 1936. – 5 січня. – С. 2-4.
9. Павликовський Ю. Становище і завдання інструктора в українському кооперативному русі (інагурація курсу інструкторів РСУК) [Текст] : наук. видан. / Ю. Павликовський / Кооперативна республіка. Ч. 9. – Львів : РСУК – 1937. – річник X. – С. 319-323.

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ДО ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ

У статті досліджені питання удосконалення методики та організації аудиту адміністративних витрат господарюючих суб'єктів. Уточнено мету, завдання та об'єкти аудиту адміністративних витрат задля удосконалення методичних підходів до його проведення, формування програми перевірки та розробки робочих документів аудитора.

Ключові слова: аудит адміністративних витрат, методика проведення аудиту, етапи перевірки

Zhydovska N., Gromiak T.

IMPROVEMENT OF ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL APPROACHES TO ADMINISTRATIVE EXPENSES AUDITING

The article is devoted to the investigation of the improvement of methodology and audit organizing of businesses administrative expenses. The objective, tasks and objects of administrative expenses auditing for the improvement of methodological approaches to its implementation are summarized and developed.

Keywords: administrative expenses auditing, auditing methodology, verification stages

1. Вступ

В умовах реформування економіки України та здійснення комплексної реформи вітчизняного бухгалтерського обліку важливого значення набуває організація на підприємствах ефективного обліку витрат на основі розробки облікової політики, здатної задовольнити потреби всіх ланок управління у релевантній інформації про фінансовий стан та перспективи розвитку підприємства. Розробка такої облікової політики можлива за умови застосування в практичній діяльності підприємств сучасних методів обліку й аудиту адміністративних витрат [6].

Вдосконалення аудиту адміністративних витрат підприємств є складовою подальшого вдосконалення процесу управління господарською діяльністю підприємств у ринкових умовах та покращення їх фінансових результатів [10].

Вагомий внесок у розвиток теорії, методики й організації аудиту, зокрема, аудиту адміністративних витрат на підприємстві, внесли вітчизняні вчені: Ф. Бутинець [4], С. Голов, В. Рудницький, В. Сопко, В. Швець, Ф. Огійчук [8], М. Білик [3] та ін. Втім, незважаючи на наявність значної кількості наукових праць, питання організації і методики ауди-

ту адміністративних витрат діяльності підприємства залишаються недостатньо висвітленими.

Мета статті – дослідження мети, завдань і об'єктів аудиту адміністративних витрат діяльності підприємства задля визначення напрямів удосконалення його організації та методики.

2. Мета, завдання та об'єкти аудиту адміністративних витрат

Робота підприємств в умовах ринкових відносин та конкурентної боротьби зумовила виникнення нової форми незалежного контролю – аудиту. Сприяння раціональному використанню засобів і предметів праці, а також самої праці для зниження витрат виробництва і одержання підприємством стабільного прибутку є основною метою аудиторських перевірок.

Перед початком проведення аудиту адміністративних витрат необхідно сформулювати мету перевірки. Мета аудиту адміністративних витрат з точки зору вітчизняних науковців представлена у табл. 1.

Мета аудиту адміністративних витрат

№ з/п	Вчені	Мета аудиту адміністративних витрат
1	Ф. Ф. Бутинець [4]	Встановлення: повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку адміністративних витрат і його відповідності прийнятій обліковій політиці; достовірності відображення стану адміністративних витрат у звітності господарюючого суб'єкта.
2	М. Ф. Огійчук [8]	Підтвердження достовірності формування та правильності відображення в бухгалтерському обліку адміністративних витрат.
3	М. Д. Білик [3]	Встановлення: повноти сформованих підприємством адміністративних витрат відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" та методичних рекомендацій і їх документального оформлення; відповідності вказаних у обліковому регістрі сум і періодів, до яких вони відносяться; відповідності сум, зазначених у рахунках-фактурах, платіжних вимогах-дорученнях тощо, сумам платіжних документів; санкціонованості усіх витрат через ознайомлення з внутрішніми документами підприємства за підписом керівництва або уповноваженої ним особи, які регламентують політику підприємства щодо затвердження адміністративних витрат; правильності віднесення витрат до того періоду, в якому вони реально понесені.

Узагальнюючи вищевикладене, можна сформулювати мету аудиту адміністративних витрат, як встановлення достовірності, правильності та законності ведення їх бухгалтерського обліку та відображення у фінансовій звітності відповідно до вимог П(С)БО 16 "Витрати".

При проведенні аудиту адміністративних витрат необхідно вирішити широке коло завдань. Завдання аудиту адміністративних витрат, визначені сучасними науковцями, подані у табл. 2.

Основними методами, які використовують при аудиті адміністративних витрат, є опитування, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркоче дослідження [8].

Важливим питанням теорії і практики аудиту є визначення об'єктів, які формують його предмет. Об'єктами аудиту є окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні та інші сторони функціонування системи, що вивчається, стан яких може бути оцінено кількісно і якісно: ресурси, господарські процеси, економічні результати діяльності, організаційні форми, методи і функції управління [6]. Об'єкти аудиту формуються, виходячи з цілей, які необхідно досягнути аудитором при проведенні дослідження операцій з адміністративними витратами.

Об'єкти аудиту адміністративних витрат, викремлені Ф. Ф. Бутинцем, М. Ф. Огійчуком та М. Д. Біликом, представлені у табл. 3.

Таблиця 2

Основні завдання аудиту адміністративних витрат

№ з/п	Вчені	Перелік завдань аудиту адміністративних витрат
1	М. Д. Білик	1. Дотримання норм на службові відрядження та витрат на утримання управлінського персоналу. 2. Обґрунтованість визнання витрат на проведені ремонти. 3. Дотримання норм витрат на комунальні послуги, охорону. 4. Обґрунтованість розміру винагороди за професійні послуги. 5. Оцінити правильність включення витрат до адміністративних. 6. Правильність відображення в регістрах бухгалтерського обліку адміністративних витрат та віднесення їх в кінці місяця-ця на фінансові результати.
2	Ф. Ф. Бутинець	1. Отримання необхідних для потреб управління і складання фінансової та управлінської звітності даних про адміністративні витрати за елементами і за калькуляційними статтями в цілому по підприємству. 2. Забезпечення адекватного розподілу адміністративних витрат між конкретними видами продукції для потреб управлінського обліку. 3. Забезпечення достовірного відображення в оперативному, управлінському та фінансовому обліку, а також у звітності фактичної величини адміністративних витрат підприємства. 4. Формування інформації для вдосконалення процесу планування адміністративних витрат як в цілому по підприємству, так і за окремими структурними підрозділами.
3	М. Ф. Огійчук	1. Дослідити економічну природу адміністративних витрат, їх склад та класифікацію з урахуванням галузевих особливостей підприємств. 2. Визначити напрями вдосконалення методики обліку адміністративних витрат на підприємствах. 3. Обґрунтувати необхідність запровадження на підприємствах системи аудиту адміністративних витрат та визначити особливості її організації. 4. Удосконалити систему поточного контролю адміністративних витрат підприємств на основі розробки ефективної методики їх внутрішнього аудиту.

Таблиця 3

Об'єкти аудиту адміністративних витрат

№ з/п	Об'єкти аудиту адміністративних витрат	Бугиньць Ф. Ф.	Огійчук М. Ф.	Білик М. Д.
1	Елементи облікової політики щодо обліку адміністративних витрат.	+	-	+
2	Операції з обліку адміністративних витрат	+	-	-
3	Записи в первинних документах, облікових регістрах, звітності.	+	-	+
4	Інформація про порушення ведення обліку, яка знайшла документальне підтвердження в актах ревізії та перевірок, висновках аудиторів.	+	-	-
5	Визнання адміністративних витрат і їх оцінка.	+	+	+
6	Організація обліку адміністративних витрат та стан їх внутрішнього контролю.	-	+	+

М. Ф. Огійчук та М. Д. Білик вважають, що предметна область аудиторського дослідження охоплює всю інформацію щодо адміністративних витрат, враховуючи і ту, яка виходить за межі бухгалтерського обліку та фінансової звітності [8].

На думку Ф. Ф. Бугинця, предметом аудиту адміністративних витрат є пов'язані з ними господарські процеси та операції, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства та за його межами [4].

У процесі проведення аудиту адміністративних витрат використовують наказ про облікову політику підприємства; відомість нарахування заробітної плати адміністративно-управлінському персоналу;

рахунки за оренду приміщення офісів; облікові регістри, в яких віддзеркалюються господарські операції з обліку витрат; акти попередніх ревізій; аудиторські висновки; звітність.

3. Організація і методика аудиту адміністративних витрат

Методика проведення аудиту адміністративних витрат повинна відповідати певним етапам аудиторської перевірки.

Документом організаційно-методичного характеру є план аудиту адміністративних витрат, який містить основні стадії процесу аудиту, розміщені в логічній послідовності, із зазначенням конкретних

Таблиця 4

Стадії та етапи аудиторської перевірки адміністративних витрат

I. Початкова стадія	
✓	ознайомлення з бізнесом клієнта, діючою на підприємстві системою бухгалтерського обліку
✓	ознайомлення із системою внутрішнього контролю витрат
✓	визначення обсягів робіт, узгодження оплати та складання угоди
✓	складання плану та робочої програми аудиту
II. Стадія дослідження	
✓	перевірка господарських операцій та записів із обліку витрат
✓	коригування плану і робочої програми
✓	оцінювання (аналіз) витрат
III. Завершальна стадія	
✓	оцінювання (аналіз) результатів перевірки
✓	написання звіту, підготовка пропозицій і ознайомлення з ними замовника
✓	складання аудиторського висновку й акта виконання робіт

Таблиця 5

Програма аудиту адміністративних витрат підприємства

№ з/п	Процедури перевірки	Термін проведення	Обсяг перевірки
1	Оцінка системи внутрішнього контролю (акуратність ведення бухгалтерських документів та забезпеченість працівників бухгалтерії нормативними документами щодо обліку витрат, компетентність працівників бухгалтерії).	Проміжний аудит	Вибірка
2	Отримання аудиторських свідчень (тестування господарських операцій): перевірка доцільності та відповідності нормативним вимогам порядку формування витрат; перевірка порядку та правильності визначення обсягу вибірки перевірки.	Проміжний аудит	Суцільна Вибірка
3	Визначення достовірності обліку та звітності щодо адміністративних витрат через відповідність показників первинних документів, зведених бухгалтерських документів, регістрів обліку та звітності. Визначення обсягу вибірки перевірки.	Проміжний аудит	Суцільна
4	Документальне узагальнення результатів аудиторської перевірки.	Заключний аудит	Суцільна
5	Розробка пропозицій щодо усунення та попередження виявлених під час аудиторської перевірки недоліків і порушень.	Заключний аудит	Вибірка

завдань, переліку аудиторських процедур, терміну їх проведення та виконавців.

Поетапна послідовність дій аудитора на кожній зі стадій аудиту адміністративних витрат представлена в табл. 4 [10].

Організація і методика проведення аудиту відображається в програмі аудиту (табл. 5), яка є переліком дій аудитора на кожному етапі перевірки.

Для узагальнення результатів аудиту адміністративних витрат пропонуємо використовувати розроблені нами робочі документи, в яких фіксується отримана в ході перевірки інформація, і формулюються відповідні висновки про виявлені відхилення та порушення (табл. 6-9).

По закінченню аудиторської перевірки аудитор складає аудиторський висновок та звіт про результати аудиторської перевірки. Перед складанням аудиторського висновку аудитор остаточно оцінює аргументованість своїх тверджень і доказів. Аудиторський висновок складається з дотриманням встановлених норм та стандартів і повинен містити підтвердження або аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству фінансової звітності підприємства-клієнта.

4. Висновки

На основі проведених досліджень була визначена функціональна спрямованість аудиту адміністративних витрат. Основне завдання аудиту полягає в контролі за системою бухгалтерського обліку та фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання і виявленні резервів ефективного та раціонального використання ресурсів. Аудит виступає засобом допомоги працівникам певного підприємства у максимально ефективному виконанні своїх обов'язків.

На підставі проведеного дослідження мети, завдань та об'єктів аудиту адміністративних витрат визначена послідовність дій аудитора на кожній зі стадій аудиту, яка знайшла своє відображення у програмі, та запропоновані до практичного використання робочі документи аудитора.

Таблиця 6

Робочий документ з перевірки повноти оформлення первинних документів з обліку адміністративних витрат

Елемент вибірки (витрати, відображені в обліку, або первинний документ)	Дата		Наявність відповідних підписів		Оформлення документа		Всього відхилень вибірки
	первинного документа (акту, накладної)	записів бухгалтерського обліку	керівника	фахівця	повне	не повне	
1	2	3	4	5	6	7	8

Таблиця 7

Робочий документ з перевірки відсутніх первинних документів з обліку адміністративних витрат

№ з/п	Балансовий рахунок	Найменування витрат	Сума	Примітки
1	2	3	4	5

Таблиця 8

Робочий документ з перевірки правильності кореспонденції рахунків із обліку адміністративних витрат

Зміст операції	За даними підприємства			За даними аудитора			Відхилення та виправлення		
	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Таблиця 9

Робочий документ з перевірки правильності групування адміністративних витрат за статтями

№ з/п	Кореспондуючий рахунок	Зміст операції	Код рядка Ф. № 2	За попередній період	За звітний період	Відхилення
1	2	3	4	5	6	7

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артюшок К. А. Суть та необхідність внутрішнього аудиту діяльності підприємств, його завдання, види і форми / К. А. Артюшок // Вісник нац. у-ту водного господарства та природокористування. Економічні науки. – Рівне, 2004. – Вип. 4 (28). – С. 3-10.
2. Артюшок К. А. Завдання і методика проведення внутрішнього аудиту адміністративних витрат лісогосподарських підприємств / К. А. Артюшок, Є. І. Цікало // Науковий вісник : зб. наук.-техніч. праць УкрДЛТУ.– Львів, 2004. – Вип. 14.1. – С. 202-205.
3. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств [Текст] : підручник / М. Д. Білик. – К. : КНЕУ, 2004. – 628 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Аудит [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – [2-е вид., перероб. та доп.]. – Житомир : Руга, 2002. – 672 с.
5. Жидовська Н. М. Аудит адміністративних витрат діяльності підприємства: мета і завдання / Н. М. Жидовська, О. І. Рубаха – Економічний дискурс : міжнар. зб. наук. праць.– Тернопіль : Крок, 2013. – Вип. 1. – С. 167-170.
6. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту [Текст] : навч. посібник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / [О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зеніна, О. В. Гикта ін.] – [пер. з англ.]. – 2010 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://aru.com.ua>.
8. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика [Текст] : навч. посібник / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К. : Алерта, 2012. – 664 с.
9. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3126-XII // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
10. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами [Текст] : навч. посібник / Б. Ф. Усач. – К. : Знання, 2005. – 247 с.

ОСОБЛИВОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ЯКОСТІ ПРОДУКЦІЇ

У статті запропоновано методика внутрішнього аудиту якості продукції, який є важливим засобом підвищення її конкурентоздатності. Методика охоплює комплексне оцінювання якісних характеристик продукції, на підставі якого пропонується здійснювати маркування продукції для відображення рівня її якості. Подано перелік документів, які доцільно використовувати на підприємствах при аудиті якості продукції.

Ключові слова: контроль безпечності, аудит якості, система HACCP, настанови з якості, програми якості, процедури з якості, граничні значення, комплексна оцінка

Lusa O., Andrushko R., Myronchuk Z.

FEATURES OF PRODUCT QUALITY INTERNAL AUDIT

The methods of product quality internal audit, which is an important means to improve its competitiveness, are offered in the article. The methods involve a complex assessment of product quality characteristics on the basis of which it is offered to mark goods to reflect a quality level. The list of documents that should be used at enterprises during product quality audit is given.

Keywords: safety control, quality audit, HACCP system, quality instructions, quality programs, quality procedures, limit values, complex assessment

1. Вступ

Європейський Союз відкрив перед Україною безпрецедентні можливості по виходу з продукцією українських товаровиробників на світовий ринок. Але, щоб продукція була реалізована, вона повинна бути безпечною для споживачів та задовольняти певний рівень якості. Безпечність харчового продукту – стан харчового продукту, що є результатом діяльності з виробництва та обігу, яка здійснюється з дотриманням вимог, встановлених санітарними заходами та/або технічними регламентами, та забезпечує впевненість у тому, що харчовий продукт не завдає шкоди здоров'ю людини (споживача), якщо він спожитий за призначенням [1]. Якість харчового продукту – ступінь досконалості властивостей та характерних рис харчового продукту, які здатні задовольнити потреби (вимоги) та побажання тих, хто споживає або використовує цей харчовий продукт [1]. У закордонних підприємствах контроль безпечності, який здійснюють органи державної влади, та аудит якості продукції, який проводять приватні структури, ґрунтуються на основі аналізу ризиків та контролю в критичних точках технологічного процесу (система HACCP – Hazard Analysis and Critical Control Points – система аналізу ризиків і критичні точки контролю). Небезпечний чинник може з'явитися на будь-якій ділянці харчового ланцюга, тому, щоб унеможливити харчовий продукт, потрібно враховувати небезпеки на всіх ділянках, від виробників кормів до закладів ресторанного господарства і суміжних організацій [6]. Ця система ідентифікує, оцінює, аналізує та контролює ризики, що є важливими для безпечності харчових продуктів. В Європейському Союзі контроль за без-

печує Європейський орган з безпечності харчової продукції (EFSA). Контроль поширюється і на сільськогосподарську продукцію, і на корми для тварин, тобто охоплює всі ланки харчового ланцюга. В Україні органи державної виконавчої влади здійснюють державний контроль впродовж всього процесу виробництва та обігу продуктів для дотримання відповідних санітарних заходів і технічних регламентів особами, які здійснюють виробництво та/або обіг таких об'єктів [1]. Проте на підприємствах України існують проблеми щодо специфіки проведення аудиту якості продукції на всіх ділянках її виробництва, етапів аудиту, документування контрольно-аудиторських процедур.

Аналіз останніх досліджень та публікацій засвідчує актуальність поставленої проблеми. У праці [7] визначено проблеми управління якістю харчових продуктів, запропоновані шляхи вдосконалення екологічної національної політики України у сфері виробництва харчових продуктів, наведено фактори впливу довкілля, шкідливих речовин на якість харчових продуктів. У [8] запропоновано єдину оцінку рівня якості харчової продукції. У Державному стандарті України ДСТУ ISO 9000-2007 викладено основні положення системи управління якістю і, зокрема, вказано, що для визначення ступеня виконання вимог системи управління якістю доцільно застосовувати аудит [6]. Аудиторські висновки застосовують для оцінювання результативності системи управління якістю і для визначення можливостей щодо її покращення [3]. Питанням внутрішнього аудиту безпечності та якості харчової продукції присвячені праці [4, 5]. Проте на сьогодні є ряд невирішених питань стосовно узгодженості

національних нормативних актів з європейськими та міжнародними актами щодо безпечності та якості харчових продуктів, а також методики проведення аудиту щодо підтвердження безпечності та рівня якості харчової продукції у сільськогосподарських підприємствах.

Мета статті – удосконалення методики внутрішнього аудиту якості продукції та розробка документів, які доцільно використовувати на підприємствах при аудиті якості продукції.

2. Розробка методики проведення внутрішнього аудиту

Органи державної виконавчої влади (Державна ветеринарна та фіто-санітарна служба України) гарантують безпечність та якість харчових продуктів з метою захисту життя і здоров'я населення від шкідливих речовин, які можуть бути наявними у харчових продуктах, шляхом встановлення обов'язкових параметрів безпечності для харчових продуктів також санітарних заходів і ветеринарно-санітарних вимог для потужностей (об'єктів) та осіб, задіяних у процесі виробництва, продажу (постачання), зберігання (експонування) харчових продуктів [2]. Державні виконавчі органи здійснюють вибірковий, стандартний та розширений контроль безпечності продукції.

Аудит безпечності та якості продукції, на думку авторів, повинен бути і зовнішнім, і внутрішнім. Внутрішній аудит якості повинен стати складовою частиною системи внутрішнього контролю на підприємстві. Він повинен здійснюватися спеціальним підрозділом підприємства. Внутрішні аудитори зобов'язані підпорядковуватися безпосередньо керівнику підприємства і надавати консультації керівництву з питань підвищення якості продукції. Його результатом є виявлення порушень у виробничому процесі та розроблення рекомендацій. Метою внутрішнього аудиту якості повинно бути не стільки виявлення наявних помилок і порушень у виробничому процесі виготовлення продукції, скільки аналіз можливості підвищення якості продукції.

Отже, на сільськогосподарських підприємствах доцільно проводити внутрішній аудит якості продукції для визначення можливостей її покращення. Також внутрішній аудит доцільно проводити підприємству для декларування відповідності своєї продукції нормам якості.

Сферу внутрішнього аудиту характеризують такі стандарти: 310 “Достовірність і повнота інформації”, 330 “Збереження активів”, 340 “Раціональність і ефективність використання ресурсів”, 350 “Досягнення цілей операційної діяльності і програм” [3]. Об'єкти внутрішнього аудиту якості продукції підприємства є умовно-постійними. Вони можуть змінюватися зі зміною номенклатури продукції підприємства.

Зовнішній аудит якості продукції доцільно проводити покупцям та замовникам продукції сільськогосподарських підприємств або організаціям за дорученням замовника, а також стороннім незалежним акредитованим організаціям, які здійснюють сертифікацію на відповідність вимогам ДСТУ. Зовнішній аудит якості, проведений третьою, не залеж-

ною стороною, викликає довіру у покупців продукції, а, отже, допомагає забезпечити конкурентоспроможність продукції.

Для досягнення максимальних результатів внутрішній аудит якості продукції повинен проводитися у певній послідовності. Початковим етапом роботи внутрішніх аудиторів є планування проведення аудиту. У плані внутрішнього аудиту розкриваються зміст перевірки, час проведення, називаються виконавці, деталізуються аудиторські процедури. Завдяки правильній організації процесу внутрішнього аудиту створюються організаційні передумови для оптимізації виконання контрольних аудиторських процедур. Організація внутрішнього аудиту повинна визначатися чіткою постановкою цілей створення на підприємстві служби внутрішніх аудиторів і очікуваних результатів.

Програма аудиту повинна охоплювати такі питання: складання загального переліку стандартів за аудитованим видом продукції; опис вимог за кожною критичною для якості характеристикою за допомогою кількісних визначень; перевірка організації робіт з хімічного контролю і випробувань продукції, технічної діагностики стану обладнання, за допомогою якого виготовляють продукцію; контроль метрологічного забезпечення виробництва та якості продукції; контроль технологічної дисципліни; аналіз документального підтвердження якісних характеристик продукції; розрахунок показників якості за описаними формулами; узагальнення результатів: підготовка показників, надання рекомендацій.

Крім того, необхідно розробити проекти планів вибіркового, стандартного та розширеного контролю, а також проекти планів перевірок на випадок виникнення непередбачених обставин.

Однією з основних засад забезпечення належної якості продукції є дотримання нормативних документів (стандартів, настанов з якості), які регламентують основні якісні характеристики продукції та методи їх визначення. Саме тому контроль рівня виконання вимог стандартів повинен стати початковим етапом перевірки якості виготовленої продукції, послуг. Причому потрібно проаналізувати державні стандарти України, міжнародні стандарти, стандарти Європейського Союзу, настанови з якості, в аспекті порівняння значень якісних характеристик продукції. З іншої сторони, проконтролювавши виробничий процес, необхідно зазначити, які значення якісних характеристик продукції можна досягти на підприємстві. Враховуючи нормативні документи (державні стандарти України, міжнародні стандарти, стандарти Європейського Союзу, настанови з якості), при аудиті на конкретних підприємствах потрібно розробити стандарти підприємства або процедури з якості, які включали б вимоги до виконання робіт безпосередньо на підприємстві, вимоги до постачання виробничих ресурсів, вимоги до моніторингу виконання та вдосконалення процесів.

Наступним етапом аудиту якості продукції є опис вимог за кожною критичною для якості характеристикою за допомогою кількісних визначень.

Вимоги за кожною характеристикою якості – це органолептичні, хімічні, біологічні та фізичні характеристики продукту, яким він повинен відповідати, щоб вважатися придатним для споживання впродовж терміну його придатності. Причому ці характеристики можуть бути визначені у кількісному або якісному вигляді. Якщо вони визначені якісними показниками, то ці якісні показники необхідно перевести у логічні константи.

Іншим важливим моментом є процес документування контрольно-аудиторських процедур. Для забезпечення ефективності внутрішнього аудиту важливе значення має детальне документування аудиторомі результатів перевірок. Це є доказом виконання аудиторської перевірки, відповідно до основних аудиторських процедур. І саме на підставі задокументованих матеріалів перевірки приймають рішення про заходи щодо підвищення рівня якості продукції. При проведенні аудиту якості продукції доцільно використовувати такі документи: а) настанови з якості – документи, які надають інформацію внутрішнім та зовнішнім користувачам про систему управління якістю підприємства; б) програми якості – документи, які описують, як на підприємстві застосовують систему управління якістю до певних видів продукції; в) технічні умови – документи, в яких викладено вимоги підприємства до характеристик продукції; г) методичні настанови – документи, в яких вказано рекомендації до продукції; д) методики, робочі інструкції – документи, які містять інформацію про порядок виконання робіт; е) протоколи – документи, які містять результати проведених досліджень.

На дослідницькій стадії внутрішнього аудиту шляхом виконання аудиторських процедур збираються докази щодо об'єктів аудиту якості продукції. З цією метою використовуються методи хімічного контролю і випробувань продукції, технічної діагностики стану обладнання, за допомогою якого виготовляють продукцію.

3. Розробка алгоритму однозначного оцінювання якісних характеристик продукції

Наступним етапом аудиту є розробка алгоритму однозначного оцінювання якісних характеристик продукції, який повинен охоплювати такі операції. За кожним етапом виготовлення продукції необхідно розробити критерії оцінювання. Для цього для кожної вимоги з їх переліку потрібно визначити граничні значення. Якщо значення “вимоги-характеристики” продукції лежить в заданих межах, то характеристиці присвоюється максимальне значення. Якщо ж значення “вимоги-характеристики” знаходиться поза межами заданого діапазону, то характеристиці присвоюється значення менше, ніж максимальне, на відносно величину відхилення одержаного значення характеристики від значення її найближчої границі. Далі, враховуючи значення всіх характеристик продукції на даному етапі виготовлення, дають комплексну оцінку продукції на даному етапі. Для цього встановлюють важливість кожної вимоги аналізованого етапу і присвоюють їй вагові коефіцієнти. Важливість кожної вимоги

можна встановлювати за допомогою оцінки експертів або методом граничних та оптимальних значень. Комплексна оцінка дорівнює сумі добутків вагових коефіцієнтів на значення “вимоги-характеристики” продукції. Розрахувавши таким чином комплексну оцінку кожного етапу, визначають середньо інтегральний показник оцінки якості. Чим більше значення має інтегральний показник якості, тим вища якість оцінюваної продукції. Якщо застосувати вибірку перевірку, то можна аналізувати не всі характеристики продукції, а лише критичні для якості характеристики продукції. При розширеному контролі необхідно враховувати всі якісні характеристики продукції на кожному етапі виробничого циклу.

Така методика дозволить кількісно оцінити якісні показники продукції, встановити їх єдину комплексну оцінку.

На завершальній стадії аудиту якості продукції здійснюється аналіз отриманих доказів, угруповання і систематизація виявлених недоліків, узагальнення матеріалів, перевірка, підготовка рекомендацій з підвищення якості продукції і складання звіту про внутрішній аудит.

Звіт про внутрішній аудит якості продукції готують впродовж терміну, визначеного планом аудиту, але не пізніше трьох днів з дня проведення робіт з хімічного контролю і випробувань продукції. На підставі результатів аудиту та кількісного оцінювання якості продукції доцільно проводити маркування продукції, яке б відображало рівень її якості. Структура звітності внутрішніх аудиторів за наслідками перевірок, що проводяться, повинна відповідати потребам основних груп клієнтів (ради директорів правління, менеджерам, зовнішнім аудиторам). Після обговорення результатів перевірок внутрішнього аудиту якості з керівництвом підприємства, розробляються заходи за результатами аудиту.

4. Висновки

Для успішної конкуренції продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках підприємствам доцільно проводити внутрішній і зовнішній аудит якості продукції. Внутрішній аудит якості продукції підприємству доцільно проводити для визначення можливостей її покращення та для декларування відповідності своєї продукції нормам якості.

Внутрішній аудит якості повинен ґрунтуватися на кількісному оцінюванні якісних характеристик продукції. Запропонована у даній статті методика дозволить кількісно оцінити якісні показники продукції, встановити їх єдину комплексну оцінку. При проведенні аудиту якості продукції доцільно використовувати настанови з якості, програми якості, технічні умови підприємства, методичні настанови, методики, робочі інструкції, протоколи. Робочі документи аудитора повинні містити загальні та деталізовані вимоги до процесу (критичні для якості), показники виконання вимог, розрахунок загальних показників виконання вимог. На підставі результатів аудиту доцільно проводити маркування продукції, яке б відображало рівень її якості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про безпечність та якість харчових продуктів : Закон України від 06.09.2005 № 2809-ІУ // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/771/97-вр>.

2. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності // Закон України від 05.04.2007 № 877-У : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/877-16>.

3. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту [Текст] : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.

4. Коваль Г. Методика внутрішнього аудиту якості / Г. Коваль, Л. Аксьонова // Стандартизація, сертифікація, якість. – 2013. – № 1. – С. 44-48.

5. Настанови щодо здійснення аудитів систем управління якістю і (або) екологічного управління (ISO 19011:2002, IDT) : ДСТУ ISO 19011:2003. – К. : Держспоживстандарт України, 2004. – 25 с.

6. Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів : ДСТУ ISO 9000:2007 – К. : Держстандарт України, 2008. – 35 с.

7. Древаль О. Ю. Проблеми регулювання безпеки харчових продуктів у контексті екологічної національної політики України / О. Ю. Древаль, О. О. Павленко // Механізм регулювання економіки – 2009. – № 2. – С. 19-23 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Mre/2009-2/1.1.2.pdf.

8. Лыса О. Теоретико-методологические подходы к определению оценки качества сельскохозяйственной продукции / О. Лыса, Б. Стадник // MOTROL. Commission of Motorization and Energetics in Agriculture. – 2013. – Vol.15. No.4. – P. 120-125.

9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2012 року, частина 1 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.om.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf.

10. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

УДОСКОНАЛЕННЯ ПІДХОДУ ДО ВИЗНАЧЕННЯ АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ ТА СУТТЄВОСТІ НА СТАДІЇ ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

Розглянуті основні проблеми визначення аудиторського ризику і суттєвості помилок на етапі планування аудиторської перевірки на практиці. Метою статті є удосконалення підходу до визначення аудиторського ризику і суттєвості помилок шляхом їх конкретизації для полегшення можливості їх використання у практичній діяльності аудитора. Запропоновані методичні підходи до розрахунків аудиторського ризику і суттєвості помилок на етапі планування аудиторської перевірки.

Ключові слова: аудит, етап планування, аудиторський ризик, суттєвість помилок

Sokolska R., Zelikman V., Akimova T.

IMPROVEMENT OF THE APPROACH TO AUDIT RISK DETERMINATION AND ESSENTIALITY AT THE STAGE OF AUDIT PLANNING

The main problems of audit risk determination and essentiality of mistakes at the stage of audit check planning in practice are studied. The article aim is improving the approach to audit risk determination and essentiality of mistakes by their concretization for facilitating the possibility of their using in auditor's practical activities. The methodological approaches to the calculation of audit risk and essentiality of mistakes at the stage of audit check planning are offered.

Keywords: audit, planning stage, audit risk, essentiality of mistakes

1. Вступ

У сучасних вітчизняних умовах аудит набуває дедалі більшого значення у зв'язку з безперервним зростанням зацікавленості суб'єктів ринку в отриманні якісної та достовірної інформації щодо фінансово-майнового стану підприємств. У свою чергу, якість проведення аудиту значною мірою залежить від чіткого планування кожної аудиторської перевірки.

Вимоги та рекомендації щодо планування аудиту визначені МСА № 300 "Планування аудиту фінансової звітності", згідно з яким аудитори і аудиторські фірми України мають право самостійно визначати форми і методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду [1].

Мета статті – удосконалення підходу до визначення аудиторського ризику і суттєвості помилок шляхом їх конкретизації для полегшення можливості їх використання у практичній діяльності аудитора.

2. Основні етапи планування аудиторської діяльності

Аналіз досліджень і публікацій щодо організаційного та методологічного забезпечення планування аудиту показав, що з цього питання науковці мають різні погляди. Відтак, В. Є. Труш, Т. А. Камінська, Т. А. Алексеев, І. О. Дмитренко, розкриваючи питання планування аудиторської перевірки, більше зупиняються на проблемах загального підходу до проведення аудиту і переліку аспектів, які

слід враховувати при складанні плану. Ці вчені виділяють три етапи планування аудиту [2]: оцінка організації і стану бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту якості фінансової звітності; аудиторська перевірка фінансово-виробничої діяльності; консультаційні послуги і рекомендації щодо усунення виявлених недоліків, звіт аудитора.

Іншими словами, запропоновані етапи планування аудиту більше нагадують стадії процесу аудиторської перевірки (початкова, дослідження, завершальна), ніж сам процес планування.

В той час, як у роботах авторів С. Я. Зубілевич, С. Ф. Голова основна увага зосереджується на меті та завданні аудиту, вимогах стандартів щодо змісту планів, підходах до групування рахунків бухгалтерського обліку за господарськими процесами, наводяться варіанти плану й програми аудиту тощо [3].

Російські вчені А. Д. Шеремет і В. П. Суйц стверджують, що процес планування аудиту включає: розробку графіків, визначення термінів і підлодів та обговорення їх з клієнтами, проведення інст.-руктажу членів виконавчої команди, організацію зв'язків із підрозділами всередині фірми, обговорення стратегії та підготовки аудиту [4]. Однак, такий підхід до визначення етапів планування розкриває організаційні та технічні сторони цього процесу, а не його зміст.

Аналіз західної літератури показав дещо інший підхід до планування аудиторської перевірки. Зокрема, Е. А. Аренс і Дж. К. Лоббек у своїй праці з аудиту більше акцентують увагу на етапах процесу планування аудиту: попередньому плануванні,

зборі загальних відомостей, зборі інформації про правові зобов'язання клієнта, оцінці матеріальності (суттєвості), аудиторського ризику, ризику для бізнесу і внутрішнього ризику, ознайомлення зі системою внутрішньогосподарського контролю й оцінкою ризику контролю, розробці загального плану аудиту та програми аудиту [5]. Виділення закордонними авторами в окремі етапи планування аудиту оцінки матеріальності (суттєвості), аудиторського ризику й ознайомлення зі системою внутрішньогосподарського контролю пояснюється, насамперед, вимогами, наведеними у МСА № 315 “Знання суб’єкта та його середовища, оцінка ризиків суттєвих викривлень” щодо оцінки ризику і внутрішнього контролю на початковій стадії аудиторської перевірки [1].

Отже, закордонні економісти у своїх працях з аудиту при розгляді процесу планування акцентують увагу на етапах попередньої діяльності, аналітичного огляду, оцінки ефективності перевірки і матеріальності, оцінки ризику неефективності контролю [5]. Нами ж основний акцент зроблено на ризико-орієнтованому аудиті.

Зарубіжні автори приділяють питанню експертно-аналітичної оцінки ризику пильну увагу, але у вітчизняній літературі аудиторський ризик описують, здебільшого, лише з теоретичного погляду. Фактично вітчизняні автори наводять тільки загальні визначення й формулювання, не зосереджуючи достатньої уваги на практичному аспекті їхнього використання в аудиторській діяльності. Але ж рівень аудиторського ризику впливає на особливості підбору прийомів і способів аудиту.

Теорія і практика аудиту стосовно питання визначення суттєвості помилок і пропусків, виявлених аудитором при перевірці фінансової звітності, також показує, що не існує єдиного підходу до її визначення.

Таким чином, виникає проблема визначення аудиторського ризику і суттєвості помилок в практичній діяльності аудиторів на етапі планування певної аудиторської перевірки.

3. Порядок визначення та моделі аудиторського ризику

На сьогодні існують два методи визначення аудиторського ризику: оціночний (інтуїтивний), який полягає в тому, що аудитори, виходячи з власного досвіду, визначають рівень ризику, та кількісний, який передбачає кількісний розрахунок моделей аудиторського ризику. Переважна більшість зарубіжних та вітчизняних економістів погоджуються із загальноприйнятою моделлю аудиторського ризику, яку запропонував Американський інститут присяжних бухгалтерів АІСРА. Така модель має такий вигляд:

$$AR = IR \times CR \times DR, \quad (1)$$

де AR – прийнятний аудиторський ризик, част. од.;
 IR – внутрішньогосподарський ризик, част. од.;
 CR – ризик контролю, част. од.;
 DR – ризик невиявлення, част. од.

Цю модель розрахунку аудиторського ризику пропонується взяти за основу розробки нової моделі, але варто врахувати її основний недолік: закордонна модель аудиторського ризику є надто загальною і не дає можливості кількісно оцінити вплив основних факторів на її елементи.

У зв'язку з цим пропонується трансформувати ризик контролю, поділивши його на ризик внутрішнього та зовнішнього контролю. Такий поділ можна вважати цілковито обґрунтованим, оскільки у вітчизняній практиці аудитори часто виконують відомості зовнішніх щодо суб’єкта перевірки контрольних органів – податкових, контрольно-ревізійних та інших служб. Для оцінки ризику зовнішнього контролю важливим буде визначення факторів, що впливають на цей вид ризику: час проведення зовнішнього контролю, зміни законодавства та інших нормативних актів, перелік перевірених показників, кваліфікація працівників зовнішнього контролю, види об’єктів обліку, що підлягали зовнішньому контролю тощо. Якщо на підприємстві до проведення аудиту здійснювали зовнішній контроль, то очікуваний аудиторський ризик буде меншим, ніж у випадках, коли суб’єкт аудиту не підлягав таким перевіркам. Крім того, внутрішній контроль на підприємствах України повинен завжди здійснюватися з боку керівництва та бухгалтерських служб підприємств.

Стосовно ризику невиявлення, його можна представити як комбінацію двох чинників: ризику неефективності аналітичних процедур (як імовірність того, що аналітичні процедури не зможуть виявити суттєвих помилок) і ризику неефективності детальних тестів (як імовірність того, що детальні тести не зможуть виявити суттєвих помилок). Ці два види процедур слід розглядати як незалежні.

Запропонована модель аудиторського ризику наведена на рис. 1.

Отже, змінивши позначення окремих складових, модель розрахунку аудиторського ризику можна подати так:

$$AP = BP \times PBK \times PЗК \times PНАП \times PНДТ, \quad (2)$$

де AP – загальний аудиторський ризик, част. од.;
 BP – внутрішньогосподарський ризик, част. од.;
 PBK – ризик внутрішнього контролю, част. од.;
 $PЗК$ – ризик зовнішнього контролю, част. од.;
 $PНАП$ – ризик неефективності аналітичних процедур, част. од.;

$PНДТ$ – ризик неефективності детальних тестів, част. од.



Рис. 1. Модель аудиторського ризику

Застосування запропонованого методу розрахунку аудиторського ризику дозволить встановити ступінь уваги, яка повинна приділятися аудитором кожній складовій та підскладовій загального аудиторського ризику, визначити ряд факторів, які необхідно врахувати при визначенні величини ризику.

Визначені фактори впливу за кожним елементом аудиторського ризику наведені у табл. 1.

При оцінці суттєвості використовуються два підходи: кількісний та якісний.

З якісної точки зору аудитор повинен використовувати своє професійне судження для того, аби визначити, носять чи не носять суттєвий характер відзначені в ході перевірки відхилення порядку здійснення господарських і фінансових операцій від вимог нормативних та законодавчих актів. З кількісної точки зору аудитор повинен оцінити, чи перевищують кожне окремо та в загальному під-

сумку виявлені відхилення визначений рівень суттєвості.

Серед кількісних підходів до оцінки суттєвості найбільш поширеним є використання відносних показників. Ця оцінка встановлюється у відсотках до обраної базової величини. Як правило, в якості базової величини використовують загальний підсумок балансу станом на кінець звітного періоду.

Оцінка суттєвості є предметом професійного судження аудитора, тобто стандарти не містять конкретної методики оцінки суттєвості. Проте вони надають рекомендації, які повинен враховувати аудитор, коли приймає рішення щодо суттєвості. Кожна аудиторська фірма має власні внутрішні стандарти, за допомогою яких проводиться оцінка суттєвості під час здійснення аудиторської перевірки.

Для визначення і розподілу суттєвості для підприємства-клієнта в цілому пропонується методика

Таблиця 1

Фактори впливу на елементи аудиторського ризику

Елемент аудиторського ризику	Фактори впливу
Внутрішньо-господарський ризик	Система оподаткування
	Можливість проникнення нелегального бізнесу
	Економічна ситуація на підприємстві та в галузі
	Законодавчі та нормативні акти, що регулюють основні види діяльності клієнта
	Характер бізнесу клієнта
Ризик внутрішнього контролю	Професійність і чесність адміністрації
	Компетентність контрольного персоналу
	Організація системи обліку і внутрішнього контролю
	Правильність відображення операцій в обліку
	Кадрова політика адміністрації і перепідготовка працівників
Ризик зовнішнього контролю	Наявність служби внутрішнього аудиту та її функції
	Кваліфікація і практичний стаж зовнішніх контролерів
	Зміни в законодавчих і нормативних актах
	Компетентність зовнішнього контролера щодо об'єктів перевірки
	Об'єктивність в оцінці об'єктів перевірки і дій керівників та інших посадових осіб
Ризик неефективності аналітичних процедур	Перелік контрольних процедур, які використовують у зовнішньому контролі
	Кваліфікація аудиторів
	Розподіл обов'язків між аудиторами
	Обсяг інформації, що перевіряється
	Досвід застосування конкретних процедур
Ризик неефективності детальних тестів	Терміни проведення процедур
	Обсяг процедур
	Характер процедур
	Кваліфікація аудиторів
	Методологія розробки та підбору тестів
Ризик неефективності детальних тестів	Обсяг аудиторської вибірки
	Глибина дослідження

розрахунку, в якій передбачається встановлення аудитором самостійно на власний розсуд відсотку суттєвості.

Ступінь суттєвості викривлень або помилок пропонується визначати за моделлю:

$$CT = B_k \times \%CT \uparrow 100, \quad (3)$$

де CT – ступінь суттєвості у грошовому виразі, грн;

B_k – сальдо балансу на кінець звітного періоду, що підлягає аудиторській перевірці, грн;

$\%CT$ – встановлений аудитором відсоток суттєвості, %.

тями балансу, що складаються із залишків певних рахунків.

Запропонований метод розподілу суттєвості, хоча і є певною мірою трудомістким, натомість враховує як залишок за рахунком на кінець періоду, так і оборот за рахунком за період (причому велика роль відводиться саме величині обороту). Оскільки методи розрахунку суттєвості, які використовуються аудитором, не дають однозначного результату, запропонована методика визначення і розподілу суттєвості за рахунками допоможе вирішити цю проблему шляхом отримання більш точних результатів.

Таблиця 2

Класифікація суттєвих невідповідностей

Категорія невідповідності	Зміст
Невідповідність вимогам чинного законодавства у сфері господарювання та оподаткування	Господарська діяльність клієнта, що не відповідає нормам права та чинному законодавству, діяльність, за наслідками якої на підприємство накладаються економічні санкції, кримінальна відповідальність на працівників, можлива примусова ліквідація
Невідповідність вимогам окремих спеціальних державних регулятивних актів	За наслідками діяльності може бути ліквідована ліцензія, право на бізнес, саме підприємство, можлива адміністративна відповідальність посадових осіб
Невідповідність встановленим внутрішнім нормам та правилам	Невідповідність облікової політики господарській практиці, відсутність матеріальної відповідальності в місцях зберігання активів, невиконання наказів та рішень власників, встановлення фактів шахрайства персоналу, використання діяльності та її результатів в інтересах вузької групи власників на шкоду інших співвласників

Визначивши рівень суттєвості в цілому за балансом, аудитор повинен розподілити загальну суму суттєвості за рахунками бухгалтерського обліку. Як варіант пропонується здійснювати розподіл суттєвості за статтями та рахунками обліку.

Таким чином, після визначення загальної величини суттєвості аудитором пропонується розподілити цю суму за рахунками бухгалтерського обліку в такому порядку:

$$STn = \frac{ODn + OKn + CKn}{Ozv + Czv}, \quad (4)$$

де STn – величина суттєвості, що припадає на рахунок n , грн;

ODn – дебетовий оборот за звітний період за рахунком n , грн;

OKn – кредитовий оборот за звітний період за рахунком n , грн;

CKn – сальдо на кінець періоду за рахунком n , грн;

Ozv – оборот за звітний період за всіма рахунками, грн;

Czv – сальдо за звітний період за всіма рахунками, грн.

Показники Ozv та Czv аудитор отримує з оборотно-сальдової відомості підприємства на кінець звітного періоду. Отримавши величину суттєвості за рахунками, аудитор може визначити її за стат-

3 метою підвищення ступеню уваги аудиторів та збільшення рівня їх орієнтації на конкретні суттєві невідповідності, які найчастіше зустрічаються в процесі проведення аудиторської перевірки, вважається за доцільне аудиторам звертатись до розробленої класифікації суттєвих невідповідностей для об'єкта перевірки чи надання інших аудиторських послуг. Така класифікація наведена у табл. 2.

Суттєві невідповідності існують і в самій господарській діяльності, і, відповідно, у бухгалтерському обліку. При цьому тут встановлений прямий зв'язок – невідповідна діяльність потребує викривлень в обліку. А от невідповідний облік зовсім не обов'язково повинен призводити до невідповідної діяльності. Це, скоріше, можна віднести до помилок персоналу облікової служби чи особисто головного бухгалтера.

Факти суттєвої невідповідності зустрічаються на всіх рівнях інформаційної системи. Проте, з огляду на практичний досвід науковців, можна з високим рівнем впевненості орієнтуватися на такі встановлені рівні ймовірності наявності суттєвої невідповідності у табл. 3.

Наведена у табл. 3 інформація є узагальненою, але поряд з тим вона досить точно відображає реальний стан вітчизняного обліку, менеджменту та бізнесу.

Таблиця 3

Ступінь ймовірності наявності суттєвих невідповідностей

Джерело невідповідності	Рівень невідповідності, %
Складові фінансової звітності	5
Суми сальдо рахунків обліку	15
Елементи класу операцій	35
Документальне оформлення господарських операцій	40
Адміністративне забезпечення діяльності	5

4. Висновки

Отже, можна сказати, що аудиторам на практиці варто очікувати більшу ймовірність виявлення суттєвої невідповідності у документальному оформленні та обліковій інтерпретації господарських операцій, і, як наслідок, суттєвість викривлень розповсюджується на показники звітності. Таким чином, запропоновані методики визначення аудиторського ризику та суттєвості є зручними у використанні, містять невелику кількість та відсутність громіздких розрахунків і, відповідно, забезпечують економію часу на даному етапі планування. Але і вони не дають можливості повною мірою формалізувати процес визначення аудиторського ризику і суттєвості помилок, що повинен стати напрямом подальших розробок.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров. – М. : МЦРСБУ, 2000. – 312 с.
2. Труш В. С. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності [Текст] : навч.-метод. посібник / В. С. Труш, Т. А. Камінська, Т. А. Алексєєв, І. О. Дмитренко. – Херсон : Плюс, 2010. – 149 с.
3. Зубілевич С. Я. Основи аудиту [Текст] : навч. посібник / С. Я. Зубілевич, С. Ф. Голов. – К. : Ділова Україна, 1996. – 374 с.
4. Шеремет А. Д. Аудит [Текст] : ученик / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – М. : ИНФРА, 2006. – 448 с.
5. Аренс Э. Аудит [Текст] : науч. изд. / Э. Аренс. Дж. Лоббек. ; [пер. с англ. А. Г. Симонова; под ред. О. В. Асина.]. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 551 с.
6. Бугинець Ф. Ф. Аудит [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бугинець. – Житомир : Рута, 2008. – 672 с.
7. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту [Текст] : навч. посібник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
8. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту [Текст] : монографія / В. С. Рудницький. – Тернопіль : Економічна думка, 1998. – 196 с.
9. Петрик О. А. Аудит : методологія і організація [Текст] : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
10. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту [Текст] : підручник / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. – К. : Знання, 2006. – 295 с.

ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ВУГІЛЬНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ

У статті розкрито суть внутрішньогосподарського контролю та систематизовано погляди науковців, актуальні для теорії і практики. Висвітлено послідовність побудови пооб'єктно-орієнтованої концепції внутрішньогосподарського контролю на підприємствах вугільної промисловості.

Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль, перевірка, облік, господарська діяльність, підприємство

Fedoronko N.

INTRAECONOMIC CONTROL IN THE COAL INDUSTRY: ORGANIZATIONAL ASPECTS

The essence of the intraeconomic control is disclosed and the views of scientists which are actual for the theory and practice are systemized. The sequence of construction of an object-oriented concept of intraeconomic control in the coal industry is described.

Keywords: intraeconomic control, checkup, accounting, economic activity, enterprise

1. Вступ

Розвиток в Україні ринкових відносин, активізація інституційних перетворень та динамічність змін навколишнього середовища потребують створення адекватної системи внутрішньогосподарського контролю, спроможної попереджувати негативні тенденції, коригувати механізми управління господарською діяльністю та зменшувати ризик можливого банкрутства.

Внутрішньогосподарський контроль – це система безупинного спостереження за ефективністю використання майна підприємства, законністю й доцільністю господарських операцій та процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей. Водночас, він є складовою частиною ринкового механізму, одним із прийомів перевірки використання прийнятих рішень, найважливішою функцією управління економікою.

Значний внесок у розвиток системи внутрішньогосподарського контролю з метою його удосконалення зробили вчені В. Д. Андреев, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. І. Дорош, Й. С. Завадський, Л. М. Крамаровський, М. В. Кужельний, П. О. Куцик, Н. М. Малюга, О. М. Мурашко, Л. В. Нападовська, Н. І. Петренко, М. А. Проданчук, В. С. Рудницький, Б. Ф. Усач. Однак, недостатньо висвітленими залишаються питання розробки комплексного й системного підходу, який би забезпечував умови для створення та ефективного функціонування служб внутрішньогосподарського контролю, здатних надавати керівникам повну і правдиву інформацію про фінансово-господарський стан підприємства.

Мета статті – дослідження суті внутрішньогосподарського контролю та формування його пооб'єктно-орієнтованої концепції.

2. Суть внутрішньогосподарського контролю у сучасних умовах

Вивчаючи наукову літературу, ми дедалі частіше звертаємо увагу на той факт, що одна група авторів використовує термін “внутрішньогосподарський контроль” [2, 3, 13], друга – “внутрішній контроль” [11, 12], третя – “внутрішньосистемний контроль” [4, 6]. Ми підтримуємо позицію авторів щодо використання терміну “внутрішньогосподарський контроль”, оскільки застосування поняття “внутрішньосистемний контроль” потребує певного уточнення (в межах якої саме системи діє цей контроль).

В сучасних умовах господарювання перед керівництвом актуалізується питання вдосконалення системи внутрішньогосподарського контролю, що пов'язано зі спрямуванням його не лише на збереження активів, а й, насамперед, на підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання. Це питання не можна вирішити без попереднього уточнення суті внутрішньогосподарського контролю та уточнення його місця і ролі в системі управління.

Відтак, В. Д. Андреев визначає внутрішньогосподарський контроль як систему контрольних процедур, план організації і методи управління об'єктом з метою ефективного ведення бізнесу, захисту активів, усунення помилок, охайності облікових перевірок та своєчасного надання фінансової звітності [1, с. 221]. Аналогічної думки дотримуються, зокрема, Й. С. Завадський, Є. В. Калюга, П. О. Куцик, В. М. Мурашко, М. А. Проданчук, С. О. Шохін та інші.

Окремі дослідники визначають поняття внутрішньогосподарського контролю, зводячи його сутність лише до встановлення суб'єктів здійснення

такого контролю. Зокрема, Л. М. Крамаровський під внутрішньогосподарським контролем розуміє "... контроль, здійснюваний первинними ланками галузі за економічною та соціальною діяльністю своїх виробничих одиниць, цехів, служб та інших внутрішніх структурних підрозділів" [9, с. 36]. Подібні визначення знаходимо у М. Т. Білухи, Л. П. Кулаковської, М. І. Протасова, Л. С. Шатковської, Б. Ф. Усача та ін.

Разом з тим, переважна більшість учених визначає внутрішньогосподарський контроль як самостійну функцію управління. Контроль, як функція управління дає змогу своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови і фактори, котрі заважають ефективному веденню виробництва, досягненню окресленої мети, а також відкоригувати діяльність підприємств чи їх структурних підрозділів.

Окремі науковці приділяють увагу і виконанню ним функції зворотного зв'язку. Зокрема, Н. І. Дорош зазначила, що специфіка зворотного зв'язку, яку забезпечує контроль, зумовлює достовірне відображення результатів управлінського обліку [5, с. 45]. Відсутність контрольного апарату – одна з причин тіньової економіки. При цьому контроль покликаний не лише виявляти відхилення від мети, а й оцінювати причини таких відхилень.

В. Г. Жила розглядає внутрішньогосподарський контроль як діяльність, що її здійснюють на підприємствах, в організаціях та фірмах їх керівники, а також штатні контролери – ревізори [7, с. 5]. На думку таких авторів, як А. Г. Загородній, Л. Г. Вознюк, Г. О. Партин, внутрішньогосподарський контроль повинні здійснювати підрозділи внутрішнього контролю та фінансові служби підприємства [8, с. 132]. Спірним, на наш погляд, є висновок Л. В. Нападівської про те, що контролем повинні здійснювати управлінці, а не бухгалтери [10]. Однак, ми не погоджуємося з такою думкою і вважаємо, що найбільша роль у здійсненні внутрішньогосподарського контролю належить головному бухгалтерові підприємства, адже ніхто краще, ніж він, не зможе проконтролювати збереження цінностей, які він щодня обліковує.

кого контролю належить головному бухгалтерові підприємства, адже ніхто краще, ніж він, не зможе проконтролювати збереження цінностей, які він щодня обліковує.

3. Пооб'єктно-орієнтована концепція внутрішньогосподарського контролю

На підприємствах вугільної промисловості край важливе значення має розвиток методологічного забезпечення внутрішньогосподарського контролю на засадах пооб'єктно-орієнтованого підходу. Всі завдання, пов'язані з формуванням пооб'єктно-орієнтованої системи внутрішньогосподарського контролю, зведені до досягнення головної мети діяльності підприємства – забезпечення відтворення вартості підприємства шляхом оптимізації його фінансового результату. Пооб'єктно-орієнтовану систему внутрішньогосподарського контролю доцільно розглядати як елемент управління економічними об'єктами і процесами, суть якого полягає у спостереженні за ними з метою перевірки їх реального стану, відповідно до нормативних стандартів вимірювання, накопичення, підготовки, інтерпретації та передачі інформації для прийняття управлінських рішень щодо регулювання економічного розвитку підприємства.

Методологія пооб'єктно-орієнтованої системи внутрішньогосподарського контролю ґрунтується на принципах, які необхідно розглядати в системному взаємозв'язку двох груп: загальноприйняті (інтеграції, законності, відповідальності й збалансованості, об'єктивності, поділу обов'язків, комплексності) та специфічні (системне впорядкування, наближення контролю до об'єкта, ієрархічність, періодичність). Розгляд внутрішньогосподарського контролю з позицій пооб'єктно-орієнтованого підходу дає змогу сформулювати концептуальну модель, яка забезпечує збалансовану взаємодію п'яти блоків (рис.1).

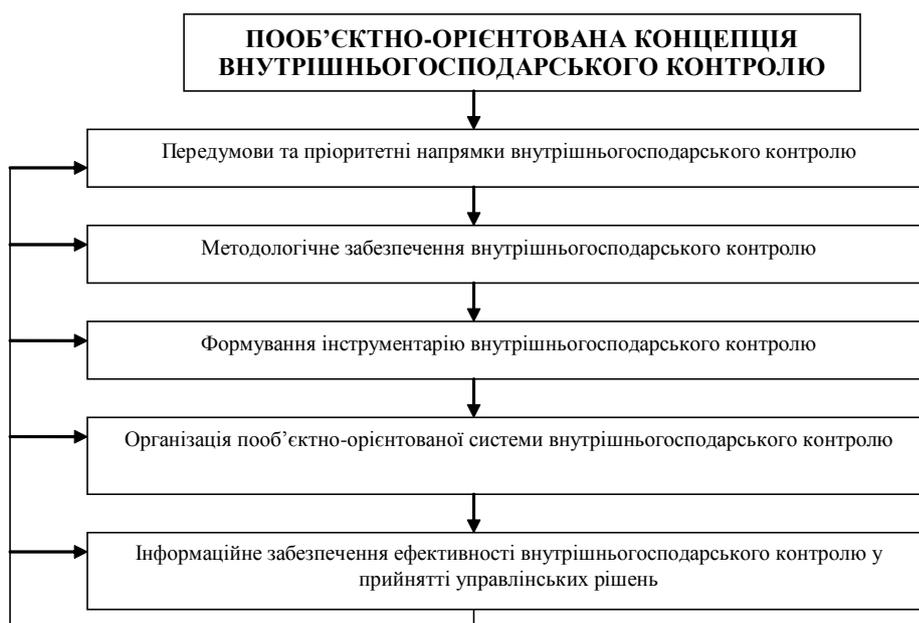


Рис. 1. Послідовність формування пооб'єктно-орієнтованої концепції внутрішньогосподарського контролю

Перший блок передбачає формування головної мети внутрішньогосподарського контролю.

Другий блок – формування методологічних положень внутрішньогосподарського контролю витрат, спрямованих на покращення використання необоротних матеріальних активів. Методи контролю витрат вибирають, відповідно до цілей управління, характеру об'єкта та вимог до формування інформації для прийняття рішень.

Третій блок передбачає формування інформації внутрішньогосподарського контролю на підставі єдності функцій систем підтримки управління: планування, управлінського і фінансового обліку та аналізу.

Четвертий блок – формування організаційного забезпечення внутрішньогосподарського контролю за такими етапами: 1) впорядкування документообігу для збереження та ефективного використання необоротних матеріальних активів; 2) вибір доцільних методів розподілу непрямих витрат за видами діяльності та центрами відповідальності; 3) формування контрольних показників щодо підконтрольного суб'єкта; 4) вдосконалення нормативного внутрішнього контролю витрат; 5) оцінка ризику контролю.

П'ятий блок – інформаційне забезпечення ефективності внутрішнього контролю, орієнтоване на підтримку прийняття рішень. Основні завдання на цьому етапі: складання управлінської звітності за сегментами діяльності; формування інформаційної структури; розробка прогнозних бюджетів; оцінка якості та ефективності внутрішньогосподарського контролю.

4. Організація внутрішньогосподарського контролю за якістю видобутого вугілля

Ефективність функціонування системи внутрішньогосподарського контролю багато в чому залежить від урахування специфічних галузевих особливостей суб'єктів та організації контрольного процесу.

Одним з основних об'єктів контролю на підприємствах вугільної промисловості є якість вугілля. На якість вугілля, яке видобувають, впливають виробничі, гірничо-геологічні, технологічні та інші фактори. Виробничі – це планування розвитку гірничих робіт і дольової участі пластів (дільниць) у видобутку вугілля; гірничо-геологічні – якість вугільних пластів, потужність, глибина залягання, склад і властивості бокових порід, обвод-

неність, наявність тектонічних та інших порушень; технологічні – способи проведення очисних та підготовчих виробок, схема видобутку вугілля, режим роботи видобувних механізмів, засоби підтримки покрівлі в очисних виробках, порядок видачі вугілля і породи з підготовчих виробок.

Характер впливу кожної групи факторів на якість вугілля є різним. Виробничі фактори мають постійний вплив на якість вугілля впродовж всього періоду виконання заданої програми розробки пластів. Вплив гірничо-геологічних факторів більш складний. Він обумовлений як якістю вугільних пластів і коливаннями їх потужності, так і непостійністю складу і текстурно-структурними властивостями бокових порід, які визначають механічну цінність їх в масиві і стійкість покрівлі та підшви, що є основним джерелом засмічення вугілля в процесі вуглевидобутку.

Але з точки зору керування якістю вугілля, що видобувається, найбільш важливу роль відіграють технологічні фактори. Саме вони за даних гірничо-геологічних умов визначають різницю між якістю вугільних пластів і видобутого з них вугілля.

Враховуючи вищезазначене, на дільницях шахт необхідно здійснювати: періодичний контроль якості вугільних пластів і бокових порід; регулярний контроль якості вугілля, яке видобувають; нагляд за станом технології видобутку вугілля (постійний контроль здійснює керівний персонал дільниці і підприємства); оформлення і аналіз результатів контролю.

Результати контролю якості вугільних пластів, а також вугілля, що з них видобувається, призначені для виконання важливої керівної функції – розробки виробничої програми відробки вугільних запасів і організації виробничого процесу видобутку вугілля та оцінки фактично досягнутих результатів діяльності окремих дільниць і підприємства в цілому.

Для того, щоб внутрішньогосподарський контроль виконував важливу функцію управління підприємством та був одним із прийомів перевірки прийнятих рішень при його організації, необхідно дотримуватися певних стадій (табл. 1).

Внутрішньогосподарський контроль повинен бути організований таким чином, щоб забезпечувати прямий та зворотний зв'язок між контролюючим органом чи працівниками зі структурними підрозділами та керівництвом підприємства.

Таблиця 1

Стадії організації внутрішньогосподарського контролю на підприємствах вугільної промисловості

№ з/п	Стадії організації внутрішньогосподарського контролю	Зміст заходів
1	Організаційно-підготовча	Визначення осіб, на яких покладені повноваження з проведення контролю; заходи контролю; системи санкціонування; графік документообігу; перелік осіб, відповідальних за формування та подання внутрішньої звітності, та вимоги до їх професійного рівня.
2	Технологічна	Здійснення контрольних процедур щодо системи обліку, оподаткування, дотримання вимог технології та оформлення результатів контролю.
3	Результативна	Доведення результатів до відома суб'єктів, з ініціативи яких проводять контроль.

5. Висновки

Запропонований підхід до формування системи внутрішньогосподарського контролю у чітко обумовленій послідовності ґрунтується на гармонійній єдності систем підтримки управління та сприяє забезпеченню високої якості контролю за формуванням та використанням ресурсів, своєчасним виявленням відхилень і резервів підвищення ефективності на різних рівнях управління.

Пооб'єктно-орієнтований підхід ґрунтується на організаційному положенні про те, що контур внутрішньої інформації інтегрує інформацію трьох рівнів: оперативного, тактичного і стратегічного. Тобто, внутрішньогосподарський контроль проявляється одночасно в чотирьох аспектах: функціональному – як самостійна функція управління, що забезпечує зворотний інформаційний зв'язок з об'єктом управління; інформаційному – як інформаційна система; корегуючо-регулюючому – як метод внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління та структурними підрозділами у регулюванні прийнятих рішень; стратегічному – створення інформативної бази для вибору альтернативних рішень та визначення параметрів стратегії розвитку підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреев В. Д. Практический аудит [Текст] : справочное пособие / В. Д. Андреев – М. : Экономика, 1994. – 366 с.
2. Білуха М. Т. Бухгалтерська наука України в ХХІ столітті / М. Т. Білуха // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №2. – С. 21-25.
3. Бутинець Ф. Ф. Аудит [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бутинець – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – Житомир : ЖІТІ, Рута, 2002. – 672 с.
4. Давидов Г. М. Аудит [Текст] : навч. посібник / Г. М. Давидов – К. : Знання, 2001. – 171 с.
5. Дорош Н. І. Аудит: методологія та організація [Текст] : навч. посібник / Н. І. Дорош – К. : 2001. – 402 с.
6. Живко З. Б. Контрольно-ревізійна діяльність [Текст] : навч. посібник / З. Б. Живко, В. І. Франчук, М. О. Живко – К. : Алерта, 2008. – 444 с.
7. Жила В. Г. Ревизия и аудит [Текст] : учеб. пособие / В. Г. Жила – К. : МАУП, 1998. – 96 с.
8. Загородній А. Г. Облік і аудит [Текст] : термінологічний словник / А. Г. Загородній, Л. Г. Вознюк, Г. О. Партин – Львів : Центр Європи, 2002. – 672 с.
9. Крамаровский Л. М. Ревизия и контроль [Текст] : учеб. пособие / Л. М. Крамаровский. – М. : Финансы, 2002. – 312 с.
10. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці [Текст] : монографія / Л. В. Нападовська. – Д. : Наука і освіта, 2000. – 223 с.
11. Усач Б. Ф. Аудит [Текст] : навч. посібник / Б. Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2003. – 223 с.
12. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] : науч. издание / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – [пер. с англ.] ; [под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
13. Шнейдман Л. З. Учетная политика: формирование и реализация / Л. З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 2010. – № 9. – С. 3-11.
14. Куцик П. О. Внутрішній контроль розрахункових операцій в системі управління будівельним підприємством / П. О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії. / [ред. кол. Башнянин Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін.]. – Львів, 2013. – Вип. 42. – С. 116-122. – (Серія економічна).

УДК 65.011.4

Трут О. О.

ТЕОРЕТИКО – МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЮ ОРГАНІЗАЦІЇ

Висвітлені теоретичні основи та методологічні підходи до управління результативністю організації. Охарактеризовані засоби трансформації цілей організації в результати. Визначені критерії та чинники результативності організації.

Доведено, що управління результативністю організації – багатокритеріальна проблема, вирішення якої потребує формування адекватної системи управління.

Ключові слова: засіб, ефективність, критерій, менеджмент, організація, персонал, процес, результат, результативність, система, управління, мета

Trut O.

THEORETICAL AND METHODOLOGICAL PRINCIPLES OF MANAGEMENT OF ORGANIZATION EFFECTIVENESS

The lighted up theoretical bases and methodological going are near the management of organization effectiveness. The described facilities of transformation of aims of organization are in results. Certain criteria and factors of effectiveness of organization.

It is well-proven that management of organization effectiveness multicriterion problem the decision of that needs forming of adequate control system.

Keywords: means, efficiency, criterion, management, organization, personnel, process, result, effectiveness, system, management, aim

1. Вступ. Стратегічною метою розвитку новітньої України є побудова сучасної європейської демократичної правової держави з потужною економікою для забезпечення гідного життя кожного громадянина. Реалізація цієї мети можлива за умови формування нової управлінської парадигми, яка повинна віддзеркалювати об'єктивні потреби реформованої національної економіки і українського суспільства загалом. Становлення вітчизняного наукового менеджменту потребує ретельного розгляду накопиченого досвіду методів і механізмів управління та обґрунтування передумов до практичного застосування українськими менеджерами. Одним з таких інструментів зарубіжного менеджменту є методологія управління результативністю (Performance management).

Управління українськими організаціями буде результативним та ефективним на практиці тільки за умови грамотного методичного інструментарію, що забезпечує виокремлення ключових критеріїв результативності, системний характер вимірювання результативності та оптимізацію управлінських рішень, адекватних поставленим цілям.

Тому актуальною є проблема розроблення і впровадження нових інструментів та механізмів управління результативністю організації в сучасних умовах розвитку економіки України.

2. Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наукові дослідження проблеми управління результативністю організації представлені ширше у працях зарубіжних вчених. Зокрема, ґрунтовно розглянуті питання формування та управління результативністю організацій та ефективності менеджменту в роботах таких вчених: М. Армстронга, В. Білошапки, П. Друкера, Н. Енди, Р. Каплана, Г. Кокінза, П. Кругмана, Д. Лафта, Д. Нортонна, Д. Сінка, Б. Фелпса, П. Самуельсона, В. Шапіро.

Теоретичні та методичні засади системи оцінювання ефективності та результативності організацій були предметом наукових досліджень і вітчизняних вчених: О. Березіна, І. Бланка, О. Виноградової, О. Кузьміна, Б. Мізюка, Й. Петровича, А. Тищенко, Д. Черваньова, М. Чумаченка, Ф. Хміля, Н. Яшина та ін.

Проте, незважаючи на значний науковий доробок вчених, вітчизняними дослідниками практично не охоплена проблематика ефективного використання управлінських ресурсів для підвищення результативності організації, формування адекватних систем управління, розробки відповідних інструментів та механізму управління результативністю організації. Відсутні теоретичні розробки і практичні рекомендації з питань системного управління результативністю вітчизняних організацій в умовах

модернізації економіки України, що і обумовлює актуальність авторського наукового дослідження.

Метою статті є дослідження теоретичних засад і методологічних принципів формування системи управління результативністю організації.

3. Виклад основного матеріалу. Категорія “результативність” вітчизняними вченими радянської доби майже не досліджувалася, а частково ототожнювалася з категорією ефективності. Значна увага радянськими економістами приділялася вивченню лише одного критерію оцінки результативності організації – продуктивності, зокрема, продуктивності праці. Таку ситуацію можна пояснити відповідністю інструментів і методів управління адміністративно-командної системи управління планово-централізованої соціалістичної економіці.

Тому донедавна вітчизняна наука трактувала ефективність як тільки внутрішню економічність, пов'язану з раціональним використанням ресурсів. “Щоб уникнути асоціації з нею, як категорією, що характеризує успіх підприємства в умовах ринку, доцільно прийняти результативність його діяльності” – роблять акцент сучасні українські науковці [8].

В новітній економічній літературі категорія “результативність” в загальному розумінні трактується як ступінь досягнення запланованих результатів (запланованих завдань, цілей). Проте в контексті управління більш точним і правильним є визначення результативності в редакції вчених Н. В. Терещенка, Н. С. Яшина: “результативність – міра досягнення результатів, адекватних встановленим і передбачуваним цілям, що задовольняють певні потреби зацікавлених сторін і створюють умови для постійного розвитку організації” [7]. Таке розуміння результативності організації відповідає сучасним ринковим умовам їх функціонування та дозволяє виробити українським менеджерам адекватну систему управління результативністю організації.

Основна концепція авторів сучасного фінського менеджменту (Тімо Санталайнена, Ееро Воутілайнен, Пертті Порреніе і Юуко Х. Ніссен), які протягом останніх 20 років активно працюють у галузі вдосконалення системи управління організаціями у Фінляндії, присвячена націлюванню керівників на результативність. Автори концепції управління за результатами наголошують на необхідності чіткої орієнтації діяльності організації на вимірювання запланованих та досягнутих у процесі роботи результатів.

Концепція “управління за результатами” розвинула положення про те, що визначення результатів призводить до знання задач кожним виконавцем, а це, у свою чергу, підвищує мотиваційний потенціал працівників, дозволяє на цій основі дійсно забезпечити досягнення результатів усією організацією. Саме залучення кожного працівника до процесу забезпечення досягнення результатів і є визначальним досягненням цього підходу. Це було доведено численними дослідженнями.

Цілі, які ми ставимо перед собою, окреслюють бажані та можливі напрямки нашої діяльності,

спрямовують нас на досягнення нехай і нечисленних, але важливих результатів [12]. Але в сучасному стані економіки й окремих підприємств України, коли майбутнє не дуже окреслене, цілі дещо розмиті, виникає небезпека захоплення проміжними, частковими, “сьогоднішніми” результатами, “управління заради управління”, втрати перспективи та витрати сил на марну працю, яка не приведе до досягнення бажаної мети. Тому українським менеджерам потрібно віднайти цільові орієнтири, що є вирішальними для успіху підприємства, ідентифікувати їх, виробити критерії та вжити заходів щодо їх досягнення.

Визначення цілі трактує її як один з елементів поведінки і свідомої діяльності людини, що характеризується увлеченням в людській свідомості результату діяльності та шляхів його реалізації за допомогою певних засобів. Ціль постає як ідеальний образ результату діяльності, а власне діяльність – як процес досягнення цілі [4]. Перехід від цілі до результату не є безпосереднім і прямим. Оскільки як кінцеві результати, так і цілі пов'язані єдиним життєвим циклом трансформації, то виникає ряд складних проблем: результат діяльності організації як складної соціально-економічної системи – багато параметричний, тому менеджменту потрібно визначити мінімально необхідний перелік таких параметрів; ґрунтуючись на життєвому циклі результату, рівень результативності прямо залежить від поставлених цілей, у зв'язку з цим потрібно досягти їх об'єктивності, тобто принципової досяжності й достатності для стійкого розширеного відтворення; параметри результату – різномірні, й виникає завдання їх консолідації в єдиному показнику.

Перетворення цілей організації в результати здійснюється менеджментом за допомогою певної сукупності засобів. Для організації такими засобами є її структура, процеси, що відбуваються у її внутрішньому середовищі (виробничий, трудовий, технологічний), а також трудові, матеріальні та інші види ресурсів, які є в розпорядженні організації. Саме завдяки засобу встановлюється зв'язок ідеальної за своєю суттю цілі з матеріальним результатом її реалізації, тобто з реальним втіленням її у життя. Як зазначає український вчений Й. Петрович, “менеджмент має бути засобом, за допомогою якого організація формує свою організаційну культуру, цінності й переконання” [2].

На нашу думку основні принципи корпоративної культури, почуття духовної спільності, притаманне працівникам організації, мають значно більший вплив на результати діяльності, ніж технологічні або економічні ресурси, організаційна структура, інновації або нормування часу. Безумовно, все це також необхідне для успіху. Однак, вирішальним чинником успішної діяльності сучасної української організації є культивування та дотримання її працівниками принципів корпоративної культури. Корисних результатів організація досягає в тому випадку, коли існує повна відповідність між культурою і стратегією, оскільки це є потужним важелем управління персоналом з метою забезпечення його результативної й ефективної роботи.

Останнє дослідження Ліцензованого інституту персоналу і кадрового розвитку показало, що кращі компанії від просто хороших відрізняють менеджери. Саме вони спонукають співробітників не обмежуватися мінімальним результатом, а мотивують їх до додаткових зусиль задля задоволення клієнтів, вміють розв'язати проблему або запропонувати новий продукт [2].

Згідно з принципами загального менеджменту якості, успішними вважаються не ті підприємства, які просто виробляють продукцію, відповідно до стандартів або вимог споживачів, а ті, що забезпечують високий рівень задоволеності споживачів, власного персоналу, успішно взаємодіють з поставальниками, допомагають у розв'язанні проблем суспільства і досягають при цьому високих фінансових результатів. Щоб досягти успіху в довгостроковому періоді, менеджер зобов'язаний планувати, вимірювати, оцінювати, контролювати і вдосконалювати кожний з показників результативності, тобто управляти результативністю організації.

Адже результативність – це міра точності управління, яка характеризується досягненням очікуваного стану розвитку об'єкта управління, мети управління або рівнем наближення до неї. Вона пов'язана з операційними, технологічними та управлінськими процесами, конкретними проблемами і способами їх розв'язання. Це потребує прийняття різних управлінських рішень і критеріїв їх оцінювання, що, в свою чергу, визначає специфіку формування системи управління результативністю організації.

Як зазначає американський вчений Гері Кокінз, основоположник концепції управління результативністю (Performance Management), "...власники повинні покласти на команду управлінців не тільки відповідальність за результат, але й відповідальність за механізми постійного моніторингу стану справ. Моніторинг потрібен не постфактум, коли вже отримані фінансові результати. Повинен бути механізм миттєвого відстеження нефінансових показників, які впливають на фінансовий результат. Якщо бачити і розуміти такі нефінансові показники, то можна набагато раніше помітити, що кінцевий фінансовий результат буде відрізнятися від запланованого. Робити паніку і перехоплювати управління, коли вже щось трапилося, – пізно". Управління результативністю Г. Кокінз формулює як "процес управління стратегією організації за допомогою повністю інтегрованої системи методологій покращення бізнесу. Управління результативністю включає методології, вимір, процеси, програмні засоби і системи управління діяльністю організації" [2].

Основою для управління результативністю організації є дані вимірювання результатів функціонування її операційної системи. Вимірювання результативності – це, по суті справи, різновид управлінського контролю. В кожній організації, у тому або іншому вигляді, існують системи, розроблені з метою відслідковування, оцінки, контролю і регулювання функцій, що використовують один або декілька критеріїв результативності операційної системи.

Науковий менеджмент також виділяє щонайменше сім різних, хоч і не обов'язково взаємовичлених критеріїв результативності організації: дієвість цілей, планів; економічність; якість; продуктивність; якість трудового життя; прибутковість; нововведення. Будь-яка організація і кожен менеджер в цій або іншій формі вимірюють і контролюють один або більше з перерахованих критеріїв результативності операційної системи організації.

Пітер Друкер визначає сім ключових чинників успішної діяльності організації в довгостроковій перспективі: задоволеність споживача; нововведення; внутрішня продуктивність; операційний кошторис; настрої і підготовка працівників; підготовка і результативність керівництва; соціальна відповідальність [1].

Тому формування системи управління результативністю організації – багатоцільова або багатокритеріальна проблема. Жодні дві організації або два менеджери, очевидно, не додадуть однакової ваги вказаним критеріям. Так, наприклад, чи може продуктивність бути важливим показником, або критерієм результативності у всіх організаціях? Не завжди. У багатьох організаціях більш важливіше регулювати дієвість, якість, нововведення і економічність (у сфері послуг, в обслуговуючих підрозділах, в сфері освіти, НДДКР). В інших організаціях, подібно до оброблювальних підприємств, продуктивність як міру результативності недооцінюють [6].

Окрім того, різний процес розробки системи управління в різних організаціях і у різних менеджерів. Одні системи управління результативністю є наслідком систематичного, ретельно продуманого процесу проектування, тоді як інші засновані на «випадковому» пошуку і наслідують ознаки минулих систем. Деякі системи раціональні та прагматичні, інші ж ґрунтуються на інтуїтивній, суб'єктивній основі. Деякі системи орієнтовані на один критерій результативності, інші – багато критеріальні.

Формування системи управління результативністю організації полягає у винайденні менеджером відповідей на такі запитання: 1) визначення критеріїв результативності організації; 2) які пріоритети або відносні ваги кожного критерію результативності? 3) як надати робочий вигляд кожному критерію? 4) як пов'язати систему вимірювання з покращанням або як найефективніше використати систему контролю для забезпечення необхідних змін або вдосконалень?

Очевидно, що пріоритети або ваги кожного критерію результативності організації визначають такі чинники: розміри операційної системи; функції або цілі системи; тип операційної системи; стадія життєвого циклу системи; стан навколишнього середовища тощо. Проте, незалежно від розміру, типу або виду конкретної операційної системи, вказані сім критеріїв ефективності повинні бути в центрі уваги президентів, віце-президентів, директорів, менеджерів, бригадирів тощо.

Управління результативністю організації є вирішальним елементом загального процесу управ-

ління, що включає: вимірювання, оцінку і контроль показників результативності. Розглянутий в узагальненому вигляді процес управління результативністю операційної системи організації, за своєю суттю, стосуються як президента компанії, так і бригадира на виробництві. Зрозуміло, оперативний зміст процесу управління змінюється від одного рівня до іншого і залежно від підрозділу. Основна відмінність пов'язана з конкретним розподілом часу між окремими функціями управління. Час, що приділяється плануванню або оперативному регулюванню, повинен істотно розрізнятися. Очевидні також і інші відмінності в характері управлінського процесу.

Проте слід зазначити, що основні функції управління – планування, організація, керівництво, контроль і регулювання – присутні на всіх рівнях управління. Будь-який менеджер зобов'язаний контролювати результативність системи, за яку він відповідає. Менеджери відповідають за те, щоб функція управління здійснювалася професійно, дієво і економічно.

4. Висновки. Менеджмент організації спрямований на забезпечення результативності та ефективності її функціонування і розвитку. Тому управління результативністю організації є однією з ключових функцій професійної діяльності новітніх українських менеджерів, що вимагає створення адекватної системи управління.

На нашу думку, **управління результативністю** – це процес планування, організування, мотивування і контролювання результатів функціонування та розвитку організації. Система управління результативністю – це поєднання контролюючих підсистем, інтегрованих з механізмами регулювання, які включають всі рівні управління і виконавців так, щоб забезпечити її гнучкість. Систему управління результативністю необхідно конструювати, розробляти і впроваджувати на всіх рівнях управління організацією.

Більшість керівників отримують “систему управління” в спадок і просто використовують її або спільно компонують. Система управління, яку вони проєктують, розробляють, впроваджують і використовують, повинна не тільки відслідковувати результативність операційної системи організації, але й сигналізувати, коли, де і можливо, чому результативність дає збій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Друкер П. Управление, нацеленное на результаты [Текст] : науч. издание / П. Друкер ; [пер. с англ.]. – М. : Технологическая школа бизнеса, 1994. – 124 с.
2. Кокинз Г. Управление результативностью. Как преодолеть разрыв между объявленной стратегией и реальными процессами [Текст] : практ. пособие / Г. Кокинз ; [пер. с англ.]. – М. : Альпина Паблишер, – 2008. – 324 с.
3. Мескон М. Основы менеджмента [Текст] : учебник / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури ; [пер. с англ.]. – М. : Дело, 1992. – 405 с.
4. Петрович Й. М. Управління діяльністю організаційно-виробничих систем [Текст] : навч. посіб. / Й. М. Петрович. – К. : Знання, 2013. – 278 с.
5. Поршнева А. Г. Качество, результативность и эффективность менеджмента [Текст] : науч. издание / А. Г. Поршнева. – М. : Дело, 2008. – 187 с.
6. Синк Д. С. Управление производительностью: планирование, измерение и оценка, контроль и повышение [Текст] : монография / Д. С. Синк. – М. : Прогресс, 1989. – 267 с.
7. Терещенко Н. В. Оценка результативности должна быть результативной. / Н. В. Терещенко, Н. С. Яшин // Методы менеджмента качества. – 2006. – № 4. – С. 15-20.
8. Тищенко А. Н. Экономическая результативность деятельности предприятий [Текст] : монография / А. Н. Тищенко, Н. А. Кизим, Я. В. Догадайло. – Х. : ИНЖЕК, 2005. – 347 с.
9. Трут О. О. Оперативный менеджмент [Текст] : підручник / О. О. Трут. – К. : Академвидав, 2013. – 256 с.
10. Варфаловская В. В. Формирование системы оценки результативности организационных изменений / В. В. Варфаловская. // Молодой ученый. – 2012. – № 8. – С. 87-90.
11. Чейз Р. Производственный и операционный менеджмент [Текст] : учебник / Р. Чейз, Н. Эквилан, Р. Якобс ; [пер. с англ.]. – М. : Вильямс, 2007. – 1184 с.
12. Шершньова З. С. Стратегічне управління [Текст] : підручник / З. С. Шершньова. – К. : КНЕУ, 2004. – 699 с.

КРЕАТИВНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ В ОРГАНІЗАЦІЇ

Визначені креативні джерела набору персоналу для вітчизняних організацій, при цьому диференційовано різні підходи до визначення послуги з аутсорсингу. Оглянуто сучасні передумови формування трудових ресурсів в Україні, зокрема, вимоги МВФ; можливості та перешкоди застосування аутсорсингу та його видів; пенсійна реформа.

Ключові слова: трудові ресурси, формування, набір, відбір, джерела, креативні підходи, аутсорсинг, передумови

Svidruk I. I.

CREATIVE APPROACHES TO FORMING OF LABOUR RESOURCES IN ORGANIZATION

Certain creative sources of set of personnel for domestic organizations, the different going is here differentiated near determination of service in outsourcing. Modern pre-conditions of forming of labor resources are examined in Ukraine, in particular requirements of IMF; possibilities and obstacles of application of outsourcing and his kinds; pension reform.

Keywords: labor resources, forming, set, selection, sources, creative approaches, outsourcing, pre-conditions

1. Вступ. Розроблено багато концепцій і теорій, які відображають соціально-економічні умови трудових відносин в різних країнах та формування трудових ресурсів в організаціях, зокрема. Всі ці концепції і теорії можна об'єднати у такі групи: концепції застосування людського чинника у виробництві, теорії людських ресурсів, теорії людського капіталу.

З кінця 2013 р. стрімкий розвиток соціально-політичної кризи в нашій країні обумовив необхідність вироблення ефективної державної демографічної політики з метою впливу на процеси відтворення населення та забезпечення його зайнятості, що, в свою чергу, потребує ретельного вивчення прогресивного досвіду та розробки нових креативних підходів до формування трудових ресурсів.

Змістовний аналіз вітчизняних та зарубіжних джерел показав, що на сьогодні існує чимало фахівців, які досліджували питання формування трудових ресурсів: Л. В. Балабанова, І. М. Герчикова, Дж. Л. Гібсон, М. Х. Мескон та ін. Наукових і публіцистичних праць з питань креативного управління персоналом незначна кількість. Переважно, це роботи закордонних авторів, таких як Алан Дж. Роу, Едуард де Боно, Дж. Гільфорд та ін.

Метою статті є огляд креативних підходів і сучасних передумов формування трудових ресурсів в Україні.

2. Виклад основного матеріалу. Трудовими ресурсами вважається частина працездатного населення, яка володіє фізичними й розумовими здібностями і знаннями, необхідними для здійснення корисної діяльності та участі у трудовому процесі.

Трудові ресурси уособлюють собою категорію, що посідає проміжне положення між економічними категоріями “населення” і “сукупна робоча сила”.

Що стосується самого процесу формування трудових ресурсів в організації, інтегруючи визначення науковців в галузі управління персоналом, можемо сформулювати таке визначення: це діяльність, що здійснюється у процесі управління організацією, змістом якої є її забезпечення необхідним, відповідаючим певним вимогам контингентом людей, а також впровадження науково-обґрунтованих методів набору, відбору та добору працівників в межах правового регулювання трудової діяльності.

У більшості вітчизняних організацій, за своєю суттю, формування трудових ресурсів є процедурою набору, відбору та добору працівників.

Традиційно при формуванні трудових ресурсів в організації враховуються:

- усі здібності працівників: успішне оволодіння знаннями, навичками, вміннями та ефективну їх реалізацію в трудовій діяльності;

- психічні індивідуальні особливості, які виявляються в різній швидкості реакцій, порогах чутливості, у властивостях уваги, пам'яті, спостережливості, кмітливості, в інтересах.

Процедура формування трудових ресурсів в організації визначається за такими принципами:

- орієнтація на сильні, а не слабкі сторони людини, тобто підбір не ідеального працівника, а також того, що відповідає вимогам посадової інструкції чи робочого місця;

- відмова в найманні навіть висококваліфікованим працівникам, якщо в них немає потреби;

- забезпечення повної відповідальності освітньо-кваліфікаційних та особистих якостей претендента, вимогам до освіти, стану, досвіду роботи, а іноді статі, віку і навіть стану здоров'я;

- відповідність особистості кандидата існуючій організаційній культурі тощо.

Потребу в персоналі організація задовольняє в процесі залучення (набору) і створення резерву працівників для обіймання вакантних посад. Процес залучення персоналу до організації включає: розробку стратегії залучення персоналу, аналіз змісту роботи, визначення вимог до кандидатів на вакантну посаду, прийняття рішення щодо мотивації та перспектив кар'єрного зростання, вибір джерел залучення персоналу, здійснення практичних дій щодо залучення персоналу.

Існують внутрішні джерела набору персоналу (у межах підприємства) та зовнішні (за межами підприємства).

Серед внутрішніх джерел набору персоналу можемо виділити: працівників підприємства; пряме звернення до працівників підприємства щодо рекомендації на роботу друзів, знайомих і родичів; колишніх працівників підприємства; колишніх кандидатів на вакантні посади.

До зовнішніх джерел набору персоналу у підприємство належать засоби масової інформації (ЗМІ), Інтернет, неформальні канали, освітні організації, професійні клуби та асоціації, агенти-розповсюдженці, переманювання працівників, біржі праці та агентства з працевлаштування, рекрутингові агентства.

Визначимо традиційні та новітні, креативні джерела (найбільш креативні для вітчизняних організацій виділені сірим кольором) забезпечення орга-

нується практика кадрового аутсорсингу, що передбачає передачу зовнішнім експертам функцій роботи з персоналом. Послуги з кадрового аутсорсингу є новими для українського ринку, хоча у західних підприємствах вони застосовуються давно і дуже часто.

Кадровий аутсорсинг персоналу є сучасним універсальним і гнучким інструментом. Для багатьох підприємств він є способом виживання в умовах кризи, скорочення витрат і збільшення ефективності діяльності [1, с.106].

Аутсорсинг (від англ. "Outsourcing") дослівно перекладається як "використання чужих ресурсів". Аутсорсинг в галузі управління персоналом (HR-аутсорсинг чи кадровий аутсорсинг) є залученням зовнішніх ресурсів (компаній), які спеціалізуються в галузі управління персоналом і володіють відповідним досвідом, знаннями, технічними засобами, для виконання всіх або частини функцій з управління процесами кадрової служби. Замовник тільки формально завдання перед постачальником послуг. При цьому право контролю, спосіб виконання завдання, відповідальність за досягнутий результат лягає на постачальника послуг.

При аутсорсингу співробітники працюють у штаті компанії-виконавця, а надання послуг компанії-замовником є лише частиною їх функції. Найчастіше замовник не має відношення ні до вибору тих, хто безпосередньо виконуватиме роботу, ні до організації їхньої праці.

Аутсорсинг має низку переваг, але і недоліки, наприклад, компанія ризикує вивести за свої межі надто багато видів діяльності та позбутися частини власних ресурсів і можливостей. У таких випадках вона може втратити види діяльності, які протягом тривалого часу забезпечували їй успіх на ринку.

Різне наповнення послуги дозволило диференціювати декілька її підвидів [1, 4, 6], внаслідок чого



Рис.1. Основні джерела забезпечення персоналом

нізації персоналом (рис.1).

Оглянемо більш детально креативні підходи до забезпечення персоналом організацій.

Відтак, сьогодні у світі широко вико ристо-

можно виділити лізинг персоналу (staff leasing), виведення персоналу за штат – аутстафінг (outstaffing) і підбір тимчасового персоналу (temporary staffing) як більш вузькі, специфічні прояви аутсорсингу.

Під лізингом персоналу більшість практиків з управління персоналом розуміють використання компанією-замовником позикового персоналу, що постійно знаходиться в штаті компанії-провайдера. Тобто, клієнт купує послугу з виконання робіт, а не працю конкретних працівників.

Аутстафінг позиціонується як послуга з виведення за штат компанії вже існуючого персоналу. Цей підхід використовувався в ситуаціях, коли компанія-клієнт з різних причин не може збільшувати кількість співробітників, як того вимагає виробнича необхідність. Інструментом, що дозволяє регулювати кількість персоналу без зміни фактичної чисельності штату компанії-клієнта, стало зарахування працівників у штат компанії-провайдера. Саме компанія-провайдер стає формальним працедавцем для співробітників.

Третій вид послуги – підбір тимчасового персоналу – покликаний задовольняти потреби компаній в “гнучкій” робочій силі, надаючи працівників на неповний робочий день або на короткостроковий (від одного дня до декількох місяців) період.

Дослідження свідчать, що необхідність аутсорсингу як послуги прямо залежить від розміру комерційної діяльності організації.

В нашій країні найбільшим попитом користуються такі види послуг в галузі управління персоналом, як послуги з рекрутингу¹, кадрового діловодства і розрахунку заробітної плати. А от тендерці розвитку аутсорсингу в управлінні персоналом в Україні відстають від загально-світових мінімум на 10-15 років.

Вважаємо, що основними причинами, які перешкоджають розвитку аутсорсингу персоналу в Україні є:

1) недостатність культури ділової взаємодії та небажання керівників змінювати вже існуючу практику ділових відносин;

2) законодавча незахищеність працедавця і порівняно відносно невеликий досвід аутсорсингу та відсутність вільних ресурсів для інвестування в проекти технічного обслуговування;

3) неможливість на індивідуальному рівні забезпечити зацікавленість працівників. Це потребує не лише постійного матеріального і морального стимулювання, але й постійного моніторингу змін їхніх уподобань;

4) перехід на аутсорсинг триває від 9 до 18 місяців, а серед основних його ризиків – втрата контролю над кадровою функцією, послаблення корпоративної культури;

5) процес вибору постачальника займає дуже багато часу, – у персоналу може виникнути відчуття невизначеності, що може призвести до його плинності.

¹ Рекрутинг (від фр. recruter — “набирати”, “вербувати”); спочатку про солдат, яких вербували в королівську армію) – підбір персоналу в штат компанії, або під замовлення клієнта у випадку рекрутингового агентства; основна функція і обов'язок менеджерів з персоналу та рекрутерів.

Для того, щоб застосування креативних підходів до формування трудових ресурсів в організації почало розвиватися в Україні, необхідними внутрішніми чинниками, які сприяють креативному мисленню та інтересу щодо застосування креативних підходів, є мотиваційно-особистісні (пов'язані з усвідомленням необхідності або бажанням розвивати нові напрями діяльності організації та використовувати нові інструменти для реалізації функцій та процесів в діяльності) та когнітивно-операційні (інтелектуальний рівень, стиль мислення, компетентність у виконанні завдань).

Цікавий приклад навів перший проректор Львівської комерційної академії П. О. Куцик на тренінгу “Лідерство та управління змінами у вищій освіті”, що відбувся 3 березня 2014 р.: “У Великій Британії створені професійні спілки працедавців за різними напрямками (працедавці у сфері маркетингу, аудиту та ін.). Це – повністю незаангажовані структури, які один раз у два роки висувають чіткі вимоги до претендентів на ті чи інші посади. Навчальні заклади, в свою чергу, вносять зміни до своїх навчальних планів, у відповідності до цих вимог”.

Останнім часом на практиці, щоб здобути талановитих співробітників, організації застосовують нетрадиційні методи пошуку.

Команда українських студентів запропонувала креативну ідею, щоб розширити лінію професійної косметики L’Oreal для юнаків. Вони взяли участь у конкурсі компанії і отримали перемогу. Конкурс був створений для того, аби визначити майбутніх гур у сфері маркетингу та взяти їх на роботу [3].

Прийом українців на роботу набирає обертів, і все більша кількість міжнародних компаній, таких, як KPMG, Unilever, Henkel та інші, беруть участь в ярмарках вакансій, але тепер їм недостатньо звичайної співбесіди зі студентами.

“Щоб знайти незвичайних людей, потрібно використовувати незвичайні підходи та пропонувати їм більше”, – говорить Ірина Прядкіна-Камірі, директор відділу кадрів в L’Oreal Ukraine [3].

Студенти стикаються зі справжніми бізнес-ситуаціями, і менеджер компанії має змогу оцінити їхні дії.

Свої проекти студенти починають з основ. Вони проводять маркетингове дослідження, створюють інноваційну лінію продуктів. Для допомоги L’Oreal залучило маркетингове агентство і кожна група отримала свого керівника.

Конкурс Henkel’s Innovation Challenge, що з 2007 року проводиться у всьому світі, а з 2013 року розпочався в Україні, дуже схожий. Студентів просять передбачити потреби споживачів у 2050 році та створити ідеї для компанії Henkel.

Але не тільки динамічний сектор споживчих товарів потребує свіжих та інноваційних ідей, більш консервативні напрями комерційної діяльності також розробили свої підходи для прийому на роботу.

Оксана Чернікова – директор відділу кадрів фірми Deloitte в Україні (однієї з міжнародних компаній з бухгалтерського обліку та аудиту) застосовує креативні підходи для прийому на роботу. Це

забезпечує ефективність відбору кандидатів і допомагає скоротити витрати.

Після ретельних випробувань та інтерв'ю, Deloitte запрошує найкращих кандидатів для вирішення бізнес-ситуацій, як, наприклад, проаналізувати, яким чином вплине на бізнес створення нової мережі дешевих готелів, чи будівництво “Диснейленду” в Києві. Зазвичай, після цього відбувається неформальна зустріч з керівництвом компанії. За словами Чернікової, таким чином підвищуються шанси прийому на роботу талановитого професіонала.

“З резюме ми дізнаємось тільки про попередні досягнення кандидата. А зі співбесіди не завжди можна дізнатися про особисті риси та професійні навички кандидата. Під час ось такого креативного змагання, учасники отримують змогу продемонструвати свої навички повною мірою”, – говорить Наталія Бутенко, директор відділу кадрів у KPMG [3].

Отже, можна зробити висновок про те, що люди, які потрапляють в організацію за допомогою таких конкурсів володіють, зазвичай, не тільки хорошими професійними якостями, але й мають сильну життєву позицію, вони завжди соціально активні.

Поняття “трудові ресурси” ширше, за поняття “економічно активне населення”, оскільки включає ще і працездатних непрацюючих людей і тих, хто навчається на денному відділенні. Іншими словами, поняття “трудові ресурси” охоплює частину населення, яку можна примусити працювати, тобто яка здатна працювати фізично.

В останні місяці гостра необхідність створення нових додаткових робочих місць та вирішення питань працевлаштування молоді для жителів України обумовлена вимогами Міжнародного валютного фонду, виконання яких дозволить відкрити нову кредитну лінію. Йдеться про таке:

1. Підвищити пенсійний вік – на два роки для чоловіків, на три – для жінок. Ліквідувати право на достроковий вихід на пенсію і принцип вважати рік за два на небезпечних підприємствах.

2. Ліквідувати інститут спеціальної пенсійної допомоги, яку виділяють вченим, державним службовцям, керівникам державних підприємств. Обмежити пенсії тим, хто ще працює.

3. Підвищити ціну на газ для муніципальних підприємств на 50%, вдвічі – для приватних споживачів. Збільшити вартість електрики на 40%. Дозволити встановлення цін ЖКГ. Допустити зростання цін, відповідно до підвищення цін на газ. Збільшити акциз на бензин на 60 євро.

4. Скасувати пільги та підвищити податки на транспорт на 50%. Не підвищувати прожитковий мінімум, балансувати соціальну ситуацію за рахунок точкових субсидій.

5. Приватизувати всі шахти і скасувати всі субсидії. Скасувати пільги для підприємств ЖКГ, транспорту тощо. Скасувати державну підтримку пологів, безкоштовне харчування, безкоштовні підручники.

6. Обмежити практику спрощеного оподаткування. Скасувати практику пільг із ПДВ у сільській місцевості. Зобов'язати аптеки і фармацевтів сплачувати ПДВ.

7. Скасувати мораторій на продаж землі сільськогосподарського призначення. Скасувати субсидії для виробників свинини і курятини.

8. Скоротити склад міністерств до 14. Залишити лише одного віце-прем'єра. Скасувати посаду міністра Кабінету Міністрів. Ліквідувати шість міністерств. Підпорядкувати всі державні органи міністерствам. Податкова адміністрація, митниця, Фонд держмайна повинні увійти до Міністерства фінансів.

9. Обмежити зайву оплату праці державних осіб.



Рис.2. Узагальнені результати опитування у мережі Facebook у період з 10 до 17 березня 2014 р. щодо ставлення українців до вимог МФВ

10. Допомогу з безробіття слід нараховувати тільки після мінімального періоду – шість місяців роботи. Оплачувати лікарняні на рівні 70% від заробітної плати, проте не нижче від прожиткового мінімуму. Оплачувати лікарняний, починаючи тільки з третього дня хвороби.

З огляду на це, виникає логічне запитання: “Чи виправданий за таких умов кредит від МВФ?”

Опитування з відповідним заголовним питанням проводилось у мережі Facebook у період з 10 до 17 березня цього року [4].

За його результатами виявилось, що 46% респондентів – проти фінансової допомоги з боку МВФ (рис. 2). При цьому 25% з них наголошують на тому, що виконання умов Фонду непосильні для гаманців пересічних українців; 30% респондентів незадоволені вимогами, однак зауважують, що іншого виходу у держави немає; 15% – налаштовані оптимістично і гадають, що гроші МВФ врятують українську економіку; 10% – вважають, що кредит від МВФ необхідний, але його надання буде виправданим за інших умов (рис. 3).

Таким чином, можна зробити висновок про те, що українці не готові до виконання вимог МВФ, хоча й розуміють, що фінансова допомога економіці країни необхідна. Все це також обумовлює негайну необхідність пошуку, розробки та впровад-

ження креативних підходів до формування трудових ресурсів в вітчизняних організаціях у невизначених і складних умовах зовнішнього середовища.

За інформацією з різних досліджень та опитувань в Інтернет-мережах також можемо дійти висновку, що українці готові як ніколи офіційно працювати та прагнуть цього. Отже, трудові ресурси України не потрібно примушувати, – більшість з них самі готові працювати в різних підприємствах та організаціях.

Необхідно також зауважити, що величина трудових ресурсів залежить від офіційно встановлених вікових меж – верхнього і нижнього рівнів працездатного віку, частки працездатних серед населення працездатного віку, чисельності осіб, що беруть участь у громадській праці та тих, хто знаходиться за межами працездатного віку.

Вікові межі встановлюються в кожній країні чинним законодавством.

Пенсія за віком в Україні призначається при досягненні чоловіками 60 років, а підвищення пенсійного віку для жінок з 55 до 60 років здійснюється поступово. Отже, в Україні (до останніх можливих змін щодо вимог МВФ) працездатним вважається вік до 60 років.



Рис.3. Деталізація поглядів опитаних респондентів, які виступали проти фінансової допомоги МВФ

Таблиця 1

Середня тривалість життя і вік виходу на пенсію в окремих країнах

Країна	Середня тривалість життя		Вік виходу на пенсію загальний	
	чоловіки	жінки	чоловіки	жінки
Україна	62,7	73,5	65	60
Росія	59,8	72	60	55
США	71	78	65	65
Німеччина	72	78	65	65
Великобританія	72	79	65	60
Австрія	72	79	65	60
Угорщина	65	74	60	55
Польща	67	76	65	60
Франція	72	81	60	60
Австралія	74	80	65	60
Швеція	80	83,7	65	65

Середня тривалість життя і вік виходу на пенсію в окремих країнах наведені в табл. 1.

Межі працездатного віку в різних країнах неоднакові. У ряді країн нижня межа встановлена 14-15 років, а в окремих країнах – 18 років. Верхня межа в багатьох країнах становить 65 років для всіх чи 65 років – для чоловіків і 60-62 роки – для жінок.

В цьому контексті одним з невирішених питань є: яким чином пропрацювати до пенсійного віку тим особам, які хочуть працевлаштуватися, а після 40 років в більшості працедавців отримують відмову? Залишається сподіватися на запозичення та адаптування до вітчизняних реалій японського досвіду – якісний, “гнучкий” (що постійно протягом життя навчається) працівник, який заслуговує на “довічний найм” тощо.

3. Висновки

За матеріалами дослідження можна зробити висновки, що формування трудових ресурсів в організації є багатогранним і складним процесом, який має специфічні особливості та закономірності, що необхідно розуміти, моніторити та вміло використовувати для досягнення ефективності цього процесу. Розглянуто найбільш сучасні та креативні для України джерела набору, при цьому диференційовано різні підходи до визначення послуги з аутсорсингу та окреслено низку причин, які перешкоджають розвитку цієї послуги в Україні. Проаналізовано сучасні передумови формування трудових ресурсів в Україні, зокрема, вимоги МВФ;

можливості та перешкоди застосування аутсорсингу та його видів; пенсійну реформу. Рекомендовано запозичення японського досвіду для вирішення проблемних питань.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальні проблеми управління людськими ресурсами та економіки праці [Текст] : зб. тез 1-ої наук.-практ. конф., 15-16 трав. 2012 р. – Львів : Інституту банківської справи НБУ, 2012. – 107 с.

2. Армстронг М. Практика управління людськими ресурсами [Текст] : науч. издание / М. Армстронг ; [10-е изд.] ; [пер. с англ. под ред. С. К. Мордовина]. – СПб. : ПИТЕР, 2009. – 848 с.

3. Відділ кадрів. Компанії шукають креативні підходи для прийому на роботу // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kyivpost.ua/business/article/viddil-kadriv-kompaniyi-shukayut-kreativni-pidhodi-dlya-prijomu-na-robotu-21426.html>.

4. Консультант кадровика. Перша кадрова газета // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kadrhelp.com.ua/gazeta-konsultant-kadrovika>.

5. Підбір персоналу та ухвалення рішень у креативному управлінні організацією // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://mmi.fem.sumdu.edu.ua/sites/default/files/mmi2012_1_148_155.pdf.

6. Управління персоналом в умовах економіки знань [Текст] : монографія / [кол. авт. ; за заг. ред. Л. К. Семів]. – К. : УБС НБУ, 2011. – 406 с.

ОСОБЛИВОСТІ ОПЛАТИ ПРАЦІ ДЕРЖАВНИХ СЛУЖБОВЦІВ У СФЕРІ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

Розглядаються сутність заробітної плати у її функціях та особливості оплати праці державних службовців. Аналізуються спеціальні умови оплати праці державних службовців.

Ключові слова: функції заробітної плати, складові заробітної плати державного службовця, оплата праці, міри заохочення за сумлінну працю

Kolyanko O.

FEATURES OF PAYMENT OF LABOUR OF CIVIL SERVANTS ARE IN THE FIELD OF PUBLIC MANAGEMENT

Examined essence of earnings in its functions and feature of payment of labour of civil servants. The special terms of payment of labor of civil servants are analyzed.

Keywords: functions of earnings, constituents of earnings of civil servant, payment of labor, measure of encouragement, are for conscientious labor

1. Вступ. Упродовж багатьох років (навіть десятиріч) заробітна плата в Україні підтримувалася на соціально низькому рівні. В роки кризи для більшості найманих працівників вона перетворилася на невелику (та ще й негарантовану) соціальну виплату, що дозволяла пережити, перебути важкі часи, але жодним чином не досягти добробуту. Штучне стримування заробітної плати призвело до того, що витрати на заробітну плату в Україні в розрахунку на одиницю валового національного продукту майже вдвічі нижчі, ніж в країнах із розвинутою ринковою економікою.

Чимало відомих вітчизняних науковців-економістів досліджують проблеми реформування та вдосконалення системи оплати праці на ринкових засадах, серед них: Д. Богиня, А. Колот, Г. Осовий, Н. Павловська. Особливостям та проблемам оплати праці державних службовців присвячені праці А. Рачинського, С. Дубенко, В. Філіпповського та ін. Проте питання подальшого реформування системи оплати праці державних службовців із врахуванням специфіки формування ринкових механізмів в Україні залишаються актуальними і потребують подальшого наукового дослідження.

Метою статті є дослідження особливостей оплати праці державним службовцям. Запропоновані нові підходи до організації заробітної плати спираються на чітку систему основоположних принципів.

2. Виклад основного матеріалу. Сутність заробітної плати виявляється у функціях, які вона виконує в процесі суспільного відтворення. Виходячи з комплексного розуміння сутності заробітної плати, з'ясуємо значення притаманних їй функцій. Винятково важлива роль заробітної плати в механізмі функціонування ринкової економіки зумовлена тим, що вона повинна виконувати чимало функцій (серед вчених-економістів немає єдиної думки щодо їх кількості) [1, 4].

Найважливішими з них є такі:

1) відтворювальна функція полягає у забезпеченні працівників та членів їхніх сімей необхідними життєвими благами для відновлення робочої сили, для відтворення покоління. В ній реалізується економічний закон зростання потреб. Ця функція тісно пов'язана з особливостями державного регулювання заробітної плати, зі встановленням на державному рівні такого її мінімального розміру, який би забезпечував відтворення робочої сили;

2) стимулююча функція заробітної плати полягає у встановленні залежності її розміру від кількості та якості праці конкретного працівника, його трудового внеску в результати роботи підприємства. Ця залежність повинна бути такою, щоб заохочувати до постійного покращання результатів праці;

3) регулююча (або ресурсно-розміщувальна) функція заробітної плати полягає в оптимізації розміщення робочої сили за регіонами, галузями господарства, підприємствами із врахуванням ринкової кон'юнктури. Формування ефективного функціонуючого ринку праці передбачає свободу кожного найманого працівника вільно обирати місце прикладання своєї праці, а його прагнення до підвищення життєвого рівня обумовлює професійні переміщення у пошуках такої роботи, яка б максимально задовольняла зростаючі потреби. Іншими словами, в ринкових умовах вища заробітна плата на ефективніших робочих місцях стимулює перехід сюди працівників з неефективних робочих місць;

4) соціальна функція заробітної плати відображає міру живої праці при розподілі фонду споживання між найманими працівниками і власниками засобів виробництва. Заробітна плата виступає індивідуальною часткою працівника в новоствореному доході згідно з його трудовим внеском. Соціальне значення цієї функції заробітної плати полягає у

забезпеченні соціальної справедливості, по-перше, при розподілі доходу між найманими працівниками і власниками засобів виробництва, і, по-друге, при розподілі між найманими працівниками згідно з результатами їхнього трудового внеску;

5) оптимізаційна функція заробітної плати полягає в тому, що заробітна плата як складова витрат виробництва є чинником мотивації підприємця до раціонального використання праці, постійного підвищення її продуктивності шляхом вдосконалення матеріально-технічних, організаційно-економічних і соціально-економічних чинників виробництва. Маючи зобов'язання виплачувати найманим працівникам заробітну плату на високому рівні, підприємець постійно змушений шукати все нові шляхи раціоналізації виробництва, і, насамперед, раціоналізації використання праці. Така раціоналізація передбачає, зокрема, бездоганну організацію праці, стимулююче злізнення оплати праці, застосування нових технологій, максимальне використання людського капіталу тощо, а отже, стимулює розвиток персоналу, оптимізацію соціально-трудова відносин на підприємстві. Ця функція сприяє зростанню трудових доходів найманих працівників, і, відповідно, виконанню заробітною платою наступної функції;

б) функція формування платоспроможного попиту населення. Її призначення – узгодження платоспроможного попиту, під яким розуміємо форму виявлення потреб, забезпечених грошовими коштами покупців, з одного боку, і виробництва споживчих товарів – з іншого. Оскільки платоспроможний попит формується під дією двох основних факторів – потреб та доходів населення, то за допомогою заробітної плати в ринкових умовах встановлюються пропорції між товарною пропозицією та попитом.

Низький рівень заробітної плати не сприяє зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці. Разом з тим, використовуючи дешеву робочу силу, підприємці не зацікавлені підвищувати продуктивність праці, вкладаючи кошти в оновлення виробничих фондів та розвиток персоналу. Дешева робоча сила зумовлює не лише низький рівень продуктивності праці, але й низьку якість продукції, і в зв'язку з цим її неконкурентоспроможність. Низький рівень заробітної плати є основною причиною небаченого розростання прихованого безробіття і значного падіння платоспроможного попиту населення. Отже, низький рівень заробітної плати є не лише наслідком, а й однією з найголовніших причин тривалого перебування економіки України у кризовому стані.

Нові підходи до організації заробітної плати спираються на чітку систему основоположних принципів, що відіграють роль тактичних і стратегічних напрямків у реформуванні відносин розподілу. Для забезпечення реалізації заробітною платою зазначених вище функцій необхідне дотримання таких найважливіших принципів:

- підвищення реальної заробітної плати мірою зростання ефективності виробництва та праці. Порухення цього принципу може призвести, з одного боку, до виплати незароблених грошей, а значить до інфляції, знецінення отриманої номінальної заробітної плати, що в результаті веде до зниження

реальної заробітної плати. З іншого боку, може виплачуватися занижена заробітна плата, що не відповідає розміру трудового внеску працівника і призводить до неможливості задовольнити потреби людей, зменшує платоспроможний попит населення;

- диференціація заробітної плати, залежно від трудового внеску працівника в результати діяльності підприємства, від змісту і умов праці, від місцезположення підприємства, його галузевої належності. Цей принцип заснований на необхідності посилення матеріальної зацікавленості працівників у підвищенні кваліфікації, у виконанні більш складної роботи, забезпеченні високої якості продукції. При цьому потрібно враховувати різницю у кількості та вартості матеріальних благ, необхідних для відтворення робочої сили в різних умовах праці, економічних та географічних чинниках життя;

- однакова оплата за однакову працю. В умовах ринкової економіки цей принцип слід трактувати, по-перше, як недопущення дискримінації в оплаті праці за статтю, віком, національністю тощо, і, по-друге, як принцип справедливості при розподілі всередині підприємства, що передбачає адекватну оцінку праці через її оплату;

- державне регулювання оплати праці, що включає законодавство і угоди в сфері праці, податкову систему, встановлення залежності між динамікою індивідуальних доходів та інфляцією. Засобом державного регулювання оплати праці, що забезпечує соціальну захищеність низькооплачуваних працівників, є встановлення мінімальної заробітної плати;

- врахування впливу ринку праці. Ринок праці – це та сфера, де в кінцевому підсумку формується оцінка різних видів праці. Заробітна плата (і можливість зайнятості) кожного працівника знаходиться в тісній залежності від його положення на ринку праці, співвідношення попиту і пропозиції праці певної якості. Тому на ринку праці представлений широкий діапазон розмірів заробітної плати як на державних і приватних підприємствах, так і в неформальному секторі, де відсутній будь-який соціальний та правовий захист, і умови оплати праці повністю визначаються роботодавцем. Однак, у будь-якому випадку в ринкових умовах роботодавець не зможе залучити і втримати робочу силу відповідної якості, не забезпечивши конкурентоспроможний на даному ринку праці рівень її оплати;

- простота, логічність і доступність форм і систем оплати праці, широка інформованість працівників про суть систем оплати праці. Стимул абуває значення лише тоді, коли у працівників є про нього інформація, і вона зрозуміла їм як неспеціалістам у галузі економіки праці. Виконавці повинні чітко уявляти, внаслідок яких саме їхніх дій розмір заробітної плати, тобто рівень їхнього матеріального добробуту, буде підвищуватися.

Особовий склад працюючих визначається структурою штатних працівників бюджетної установи.

За функціональним призначенням персонал такої установи поділяється на три групи: персонал основної діяльності; адміністративно-управлінський; допоміжний, обслуговуючий.

До персоналу основної діяльності належать працівники, на яких покладено виконання основних

функцій у загальній системі розподілу праці відповідної бюджетної установи.

Завдання адміністративно-управлінського персоналу полягає у забезпеченні керівництва та раціонального функціонування установ.

Допоміжний обслуговуючий персонал виконує функцію обслуговування працівників двох попередніх категорій і сприяє кращому виконанню функцій, закріплених за зазначеною установою чи організацією.

У бюджетних організаціях чисельність працюючих визначається штатним розписом. Завдання щодо обліку особового складу покладено на відділ кадрів, який оформляє прийом, переведення та звільнення працюючих.

Всі бюджетні установи працюють за певним трудовим режимом, що включає розпорядок трудового дня, регламентацію праці щодо вихідних і робочих днів.

Ведення табельного обліку забезпечується шляхом ведення табеля обліку використання робочого часу, який уособлює іменний список працівників у розрізі відповідних структурних підрозділів. У цьому документі фіксується інформація про табельний номер працівника, його прізвище, ім'я, по-батькові, кількість відпрацьованих годин і днів.

Обов'язки щодо табельного обліку покладаються на працівника структурного підрозділу, призначеного наказом по установі. Зазначена особа на початок місяця заповнює необхідні реквізити, відповідно до даних обліку особового складу.

Впродовж місяця в таблиці у вигляді умовних позначень фіксується інформація про виходи та неявки на роботу на основі відповідних документів, наприклад, листка про тимчасову непрацездатність тощо. В кінці місяця у таблиці нараховується загальна кількість відпрацьованих днів. Заповнений відповідним чином табель подається в бухгалтерію, де проводиться нарахування заробітної плати.

Для виплати заробітної плати працівникам установ здійснюється нарахування, що включає розрахунок заробітку за місяць та суми утримань з неї. Заробітна плата нараховується раз на місяць. Підставою для нарахування заробітної плати є штатний розпис, тарифні сітки, накази про відпустки присвоєння розрядів, про надання відпустки, припинення трудового договору, а також табель обліку робочого часу.

Крім первинних документів, при розрахунку заробітної плати потрібно брати до уваги нормативні акти, що регулюють нарахування заробітної плати в бюджетних установах.

Формування заробітної плати державних службовців відбувається на підставі Закону України "Про державну службу".

Відповідно до зазначених документів, керівник установи чи організації має право: затверджувати штатні розписи і встановлювати посадові оклади працівникам, згідно з діючими схемами; вводити доплати за суміщення професій (доплат), збільшення обсягу робіт, розширення зони обслуговування і розмір преміювання працівників. Посадові оклади державних службовців знаходяться в прямій залежності від складності та рівня відповідальності відповідних осіб.

Законодавством України встановлено спеціальні умови оплати праці державних службовців. Закріплення таких умов на законодавчому рівні спрямоване на досягнення таких цілей:

- забезпечення достатніх матеріальних умов для незалежного виконання покладених на державних службовців обов'язків;
- сприяння укомплектуванню апарату державних органів компетентними і досвідченими кадрами;
- стимулювання їх сумлінної та ініціативної праці.

Заробітна плата державних службовців складається з посадових окладів, премій, доплати за ранги, надбавки за вислугу років на державній службі та інших надбавок, передбачених законом (рис. 1).

Розмір посадових окладів державних службовців знаходиться в пропорційній залежності від двох характеристик виконуваних державним службовцем обов'язків, а саме: складності та рівня відповідальності службових обов'язків.

Доплата за ранг проводиться відповідно до рангу, присвоєного державному службовцю.

Надбавка за вислугу років виплачується державним службовцям щомісячно. Розмір таких надбавок визначається у відсотках до посадового окладу з урахуванням доплати за ранг і залежно від стажу державної служби у таких розмірах: понад 3 роки – 10%; понад 5 років – 15%; понад 10 років – 20%; понад 15 років – 25%; понад 20 років – 30%; понад 25 років – 40%.

Відповідно до норм чинного законодавства, державним службовцям також можуть встановлюватися надбавки, доплати та допомоги:

- надбавки за високі досягнення у праці та виконання особливо важливої роботи;
- доплати за виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників;
- інші надбавки і доплати;
- матеріальна допомога для вирішення соціально-побутових питань.

Джерелом формування фонду оплати праці державних службовців, згідно із Законом України "Про державну службу", є Державний бюджет України та інші джерела, визначені для цієї мети положеннями про органи державної виконавчої влади, затвердженими Указами Президента України та постановами Кабінету Міністрів України. Важливою законодавчою гарантією є те, що скорочення бюджетних асигнувань не може бути підставою для зменшення посадових окладів, надбавок до них та фінансування інших, передбачених цим Законом, гарантій, пільг і компенсацій.

Стратегією реформування системи державної служби в Україні визначено продовження роботи з удосконалення системи оплати праці, що проводиться нормотворцями на цьому етапі з метою: підвищення престижу державної служби; підвищення зацікавленості державних службовців у продуктивній та ефективній роботі; запобігання проявам корупції та іншим правопорушенням.



Рис. 1. Складові заробітної плати державного службовця

Заохочення за сумлінну працю. Міри заохочення за сумлінну працю поділяються на:

- загальні, які встановлені нормами законодавства про працю, а також статтею 34 Закону України “Про державну службу”, де, зокрема, зазначається, що за сумлінну безперервну працю в державних органах, зразкове виконання трудових обов'язків державним службовцям видається грошова винагорода в розмірі та порядку, що встановлюються Кабінетом Міністрів України. За особливі трудові заслуги державні службовці представляються до державних нагород і присвоєння почесних звань;

- спеціальні: дотермінове присвоєння чергового рангу в межах відповідної категорії посад за виконання службовцем особливо відповідальних завдань (ст. 26 Закону України “Про державну службу”), або переведення на державну посаду вищого рівня.

Міри заохочення спрямовані на підвищення ефективності діяльності державних службовців.

Для державних службовців існує система надбавок, а саме: за ступінь рангу, що присвоєний відповідному службовцю; за вислугу років; за високі досягнення у праці та виконання обов'язків тирчасово відсутніх працівників.

У бюджетних установах (організаціях) є частими випадки, коли працівники з тих чи інших причин змушені працювати в понаднормовий час, у вихідні та святкові дні, а також у нічний час.

Згідно з Кодексом Законів про працю України, оплата праці за умов відхилення від норми здійснюється таким чином: оплата праці за понаднормовий час здійснюється відповідно до ст. 106 КЗпП України в подвійному розмірі погодинної ставки (при погодинній оплаті праці); при відрядній оплаті праці нараховується доплата в розмірі 100% тарифної ставки робітника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною формою, – за всі відпрацьовані понаднормові години.

3. Висновки. На нашу думку, оплата праці є такою категорією, яка повинна, відповідно до своїх функцій та економічного змісту, забезпечувати відтворення робочої сили, сприяти мотивації працівників до результативної праці, регулювати вартість робочої сили на ринку праці під впливом співвідношення попиту та пропозиції, визначати соціальний статус працівників. Проте, на сьогодні в Україні оплата праці не вирішує ці проблеми.

У свідомості людини заробітна плата асоціюється з визнанням його авторитету на підприємстві і виражає його соціальний статус. Надзвичайно сильним демотивуючим фактором є низький рівень оплати праці. Зниження частки оплати праці у структурі сукупних доходів населення призводить до зниження мотиваційного ефекту оплати праці. Якщо заробітна плата не забезпечує працівникові такого рівня доходу, який би задовольнив його потреби, більшого значення серед джерел покриття потреб людини набуває особиста діяльність і державна допомога, що є надзвичайно небажаним явищем.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Завіновська Г. Т. Економіка праці [Текст] : навч. посіб. / Г. Т. Завіновська. – К. : КНЕУ, 2003. – 432 с.
2. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст] : підручник / [за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги]. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.
3. Капінус М. Р. Шляхи вдосконалення системи оплати праці державних службовців у сучасних умовах України / М. Р. Капінус. // Державне управління: теорія та практика. – 2005. – № 2. – С. 34-39.
4. Федоренко В. Г. Політична економія [Текст] : підручник / [за наук. ред. д.е.н., проф. В. Г. Федоренка]. – К. : Алерта, 2008. – 487 с.

ВПЛИВ ЯКОСТІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА ЕФЕКТИВНІСТЬ АНАЛІЗУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

У статті досліджено показники і властивості якості інформаційного забезпечення та їх вплив на результати аналізу господарської діяльності щодо проблем, які вимагають прийняття ефективних управлінських рішень. Визначено роль аналітичної інформації в прийнятті управлінських рішень.

Ключові слова: аналіз господарської діяльності, інформація, інформаційне забезпечення, облікова інформація, аналітична інформація, якість інформації

Voronko O.

INFLUENCE OF THE INFORMATION SUPPORT QUALITY ON THE EFFICIENCY OF ECONOMIC ACTIVITY ANALYSIS

The indicators and properties of the information support quality are investigated; the influence of theirs on the results of business activity analysis regarding the problems that require making effective management decisions is considered. The role of analytical information for making management decisions is defined.

Keywords: business analysis, information, information support, accounting information, analytical information, information quality

1. Вступ

Сьогодні аналіз господарської діяльності стає необхідною передумовою налагодження ефективних економічних відносин, основою надійності та всебічної обґрунтованості управлінських рішень на всіх рівнях і в усіх суб'єктів господарювання. В наш час управлінські рішення повинні ґрунтуватися на точних розрахунках, глибокому та ефективному аналізі. Економічні служби сучасних підприємств поширюють використання економіко-математичного апарату, новітніх програмних продуктів, комп'ютерної техніки, інформаційних баз даних, довідково-пошукових інформаційних систем тощо. Саме тому жодне організаційне, технічне і технологічне рішення не повинно здійснюватися до тих пір, поки не обґрунтована його економічна доцільність. Фахівці, які займаються обґрунтуванням різноманітних управлінських рішень, потребують достовірної деталізованої бухгалтерської, аналітичної, статистичної та комерційної інформації щодо виробничих і фінансово-інвестиційних процесів на підприємстві.

Окремі аспекти якості інформаційного забезпечення економічного аналізу досліджені сучасними вітчизняними та зарубіжними економістами, а саме: Ф. Бутинцем, Л. Кіндрацькою [4], М. Білик, М. Чумаченком [1], В. Івахненком, В. Мецом, С. Мнихом [7], Н. Тарасенко, О. Олійник, М. Бакановим, В. Ковальовим [5], Г. Савицькою [9] та ін.

Але, незважаючи на значну кількість наукових досліджень щодо якості інформаційного забезпечення аналізу господарської діяльності підприємств, проблема залишається остаточно не вирішеною. Подальшого дослідження потребує комплекс питань, пов'язаних із визначенням впливу якості інформаційного забезпечення на ефективність аналізу господарської діяльності, обґрунтованість прийняття управлінських рішень та пошук внутрішніх джерел економічного зростання підприємства.

Мета статті – дослідження показників і властивостей якості інформаційного забезпечення та їх впливу на результати аналізу господарської діяльності щодо проблем, які вимагають прийняття ефективних управлінських рішень.

2. Роль аналітичної інформації в прийнятті управлінських рішень

У період розвитку і вдосконалення форм та методів управління підприємствами в Україні важливою функцією економічного аналізу є постачання необхідної інформації, призначеної для прийняття управлінських рішень. Ми погоджуємось з думкою вчених, які вважають, що роль аналітичної інформації в системі управління зростає паралельно зі зростанням складності фінансового та управлінського менеджменту, стратегічного планування, маркетингу та інших засобів забезпечення господарської діяльності підприємств і організацій [9, с. 70]. Економічний аналіз не тільки виявляє, систематизує і обробляє найбільш цінну облікову інформацію, але й створює власну інформацію, яка формується за допомогою комплексу спеціальних способів і прийомів. Варто зауважити, що в зарубіжних країнах інтеграція різних наук і областей економічних знань здійснюється значно швидшими темпами, ніж в Україні. В багатьох країнах набула розповсюдження концепція контролінгу, який уособлює функціонально відокремлений напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції в менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Склад, зміст і якість інформації, яка залучається до аналізу, відіграють вирішальну роль у забезпеченні дієвості аналізу господарської діяльності, який не обмежується тільки економічними даними, а широко використовує технічну, технологічну та іншу інформацію.

Варто зазначити, що інформація про діяльність суб'єкта господарювання посідає вагоме місце в аналітичних дослідженнях. Для прийняття управлінських рішень із застосуванням методичних прийомів аналізу господарської діяльності використовується система економічної інформації. У випадку, якщо наявна інформаційна база не дозволяє здійснити якісний економічний аналіз через відсутність необхідної та достатньої інформації, нестача чи необ'єктивність даних може бути компенсована шляхом отримання її будь-якими способами.

Економічна інформація досить неоднорідна, вона має складну схему взаємозв'язків окремих її видів. Різновидами економічної інформації є облікова інформація та інформація аналізу господарської діяльності, яким притаманні як спільні властивості, так і низка специфічних особливостей.

Відтак, обліково-аналітична інформація є основою для прийняття рішень з організації, планування та регулювання господарської діяльності підприємства. Облікові дані відображають фактичний стан виробничо-господарської діяльності підприємства і є інформаційною моделлю виробництва. Тому, на думку фахівців, у сфері економічного аналізу лише на основі якісної оцінки регламентованої інформації можна визначити її необхідність, а за характеристиками цієї інформації розглядати варіанти її достатності тощо [7, с. 193]. Крім відображення дійсного стану об'єкта, на облікову інформацію покладається й ретроспективна функція, що потребує тривалого зберігання цієї інформації (у вигляді форм бухгалтерської звітності). Кінцеві дані є результатом розв'язання облікових задач зі знаходження зведено-підсумкових величин за встановленими групувальними ознаками, для чого реалізуються арифметичні та логічні операції, операції сортування інформації. Якість облікової інформації залежить від використаної методології її сприйняття, систематизації та узагальнення, а також від специфічних особливостей облікових задач: розв'язності (завжди розрахунковим або логічним способами); алгоритмічності; документальності вхідних та вихідних даних; використання тих самих даних для формування різних показників; інформаційного зв'язку облікових задач; необхідності накопичення даних; регламентації термінів розв'язання задач.

Сучасна облікова інформація будується на аналітичних оцінках доцільності, переваг і пріоритетів господарських операцій. Планові дані є орієнтирами для нових кон'юнктурних оцінок; звітно-статистичні дані не є простим зведенням однорідних явищ та процесів у просторі й часі тощо. Відтак, бухгалтерський баланс є найбільш інформативною формою для аналізу та оцінки, наприклад, фінансового стану підприємства. Вміння читати бухгалтерський баланс дає можливість одержати значний обсяг інформації про підприємство, визначити ступінь його забезпеченості власними оборотними коштами, оцінити загальний фінансовий стан підприємства. Також джерелом інформації для аналізу є Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про власний капітал, Звіт про рух грошових коштів, Примітки до річної фінансової звітності та ін.

Зауважимо, що пояснення до балансу і звіту про фінансові результати повинні містити розшифровку таких показників, які характеризують склад та роз-

мір основних і оборотних засобів, нематеріальних активів організації, окремих видів дебіторської та кредиторської заборгованостей, фінансових вкладень та зобов'язань й впливають на якість бухгалтерської звітності.

3. Особливості облікової та аналітичної інформації

Зазначимо, що характерною особливістю бухгалтерської інформації є її висока точність. Вона відображає детерміновані події, про які чітко відомо, що вони відбулися. Водночас, бухгалтерська інформація відображає події, що відбулися, із запізненням. Тому якість її визначається тим, наскільки видається зменшити розрив між строками подій і відображенням їх у бухгалтерських документах.

Ми погоджуємось з думкою вчених, які вважають, що аналітична інформація відрізняється від облікової. Дані для аналізу беруть з одного або кількох різновидів економічної інформації (планової, облікової, нормативної, прогнозної). Наприклад, для аналізу виконання планових завдань використовують планові та облікові дані. Факторний аналіз обмежує джерела формування інформації для аналізу господарської діяльності одним різновидом даних. Тому первинне формування такої інформації залежить від низки причин, основними з яких варто вважати вид аналізу господарської діяльності, а також його цілі та завдання.

Аналітична інформація накопичується, зберігається та використовується, відповідно до планів та програм аналітичної роботи на підприємстві, згідно з визначеною організаційною формою. Аналітичним розрахункам притаманна наявність значного обсягу логічних операцій, поєднаних з арифметичними та складними алгоритмами. Для аналітичної роботи найбільшу значущість має процедура математичної обробки та наступне використання результатів аналітичних розрахунків в інтересах управління. На відміну від облікової інформації, аудиторія споживачів результатів аналітичних розрахунків є значно ширшою та різноманітною. Тому ми поділяємо твердження науковців, які вважають, що бухгалтерська та аналітична інформація повинні бути релевантними, тобто відповідати вимогам розв'язання відповідних функціональних управлінських завдань [1, с. 139].

Економічний аналіз і бухгалтерський облік, як елементи інформаційної системи, діють водночас і забезпечують чіткість взаємозв'язку: "первинні облікові дані – результативна інформація звітності – аналіз інформації – прийняття рішень – контроль законності здійснення операцій – зміна стратегії діяльності". Суттєвим компонентом процесу вдосконалення є забезпечення функціональності інформаційної системи через визнання цілісності змісту, методології, предмета і методу його складових: планування, обліку, аналізу, контролю. Їх об'єднання у єдиний інформаційний процес підтверджується відомою тезою: бухгалтерський облік – це, насамперед, аналіз, процедури яких формуються на планових показниках і завершуються контролем дотримання їх значень. Це накладає критерій корисності на весь комплекс інформації, що є продуктом системи і передбачає запровадження у процес її

організації підходу, орієнтованого на прийняття обґрунтованих управлінських рішень [4, с. 39-40].

4. Якісні характеристики аналітичної інформації

Поняття “інформаційне забезпечення” виникло у зв’язку з розвитком автоматизованих систем управління, яка є динамічною системою одержання, оцінки, зберігання та переробки даних і створена з метою вироблення управлінських рішень. Ми погоджуємось із позицією Л. М. Кіндрацької щодо того, що інформаційне забезпечення можна розглядати і як процес забезпечення інформацією, і як сукупність форм документів, нормативної бази та реалізованих рішень щодо обсягів, розміщення та форм існування інформації, яка використовується в інформаційній системі в процесі її функціонування [4, с. 144].

Від якості інформаційного забезпечення, його повноти, вірогідності, своєчасності, об’єктивності залежить не тільки якість аналітичних досліджень, але й дієвість управлінського впливу на об’єкти управління.

На нашу думку, якість інформації – це сукупність властивостей, що зумовлюють та забезпечують можливості її використання для задоволення визначених, згідно з її призначенням, потреб і відображають ступінь придатності конкретної інформації про об’єкти та їх взаємозв’язки для досягнення цілей, що стоять перед користувачем.

До загальних показників якості інформаційного забезпечення доречно віднести такі: стислість, чіткість формулювань, своєчасність надходження, задоволення потреби в інформації конкретних керівників, точність, правильний вибір початкових відомостей, оптимальність систематизації і безперервність збору та обробки даних. Також важливою якісною характеристикою інформації є її вірогідність. Вірогідною вважають інформацію, яка не перевищує припустимий рівень перекручення дійсного явища або процесу і відображає те, що вона повинна відображати. На вірогідність інформації, яка надходить, впливають інформаційні бар’єри, тобто перешкоди, що заважають збереженню кількості та якості інформації і призводять до її обмежень. Крім того, якість інформаційного забезпечення – один із найважливіших параметрів для споживача інформації – визначається такими характеристиками: репрезентативністю – правильність відбору інформації з метою адекватного відображення її джерела; змістовність – семантична ємність інформації; достатністю (повнота) – мінімальний, але достатній склад даних для досягнення цілей, які переслідує споживач інформації. Ця характеристика подібна до репрезентативності, однак різниця полягає в тому, що в даному випадку враховується мінімальний склад інформації, який не перешкоджає ухваленню рішення; доступність – простота (або можливість) виконання процедур отримання і перетворення інформації. Ця характеристика застосовується тільки для відкритої інформації. Для забезпечення доступності паперових носіїв інформації використовуються різні засоби оргтехніки щодо їх зберігання. З метою полегшення їх обробки використовуються засоби обчислювальної техніки; актуальність залежить від динаміки зміни характеристик інформації і визначається збереженням цінності інформації для користувача в момент її

використання; своєчасність – надходження не пізніше заздалегідь встановленого терміну; точність – ступінь близькості інформації до реального стану джерела інформації; достовірність – властивість інформації відображати джерело інформації з необхідною точністю. Ця характеристика вторинна щодо точності; стійкість – здатність інформації реагувати на зміни вихідних даних без порушення необхідної точності.

5. Висновки

Отже, склад, зміст і якість інформації, яка аналізується, відіграють вирішальну роль у забезпеченні дієвості аналізу господарської діяльності.

Характерною особливістю сучасного підходу до аналізу господарської діяльності підприємства є те, що він передбачає якісне інформаційне забезпечення, від якого, в свою чергу, залежить прийняття ефективних управлінських рішень. При визначенні обсягу, структури і якості інформаційно-аналітичного забезпечення необхідно орієнтуватись саме на якісні характеристики планових, нормативно-довідкових, облікових, звітно-статистичних та інших видів інформації, оскільки їх традиційне змістове визнання в умовах ринкових відносин суттєво змінюється. Цінність інформаційного забезпечення – це комплексний показник її якості та міри для задоволення потреб аналізу господарської діяльності і, на його підставі, системи управління підприємством.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Боллох М. А. Економічний аналіз [Текст] : навч. посібник / М. А. Боллох, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатов та ін. ; [за ред. акад. НАНУ М. Г. Чумаченка]. – [вид. 2-ге, перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.
2. Донцова Л. В. Комплексный анализ бух галтерской отчетности [Текст] : практ. пособ. / Л. В. Донцова, Н. А. Никифорова. – [4-е изд., перераб. и доп.] – М. : Дело и сервис, 2001. – 304 с.
3. Карлик Т. И. Анализ финансовых отчетов (на основе GAAP) [Текст] : учебник / Т. И. Карлик, А. Р. Макмин ; [пер. с англ.]. – М. : ИНФРА-М, 1998. – 448 с.
4. Кіндрацька Л. М. Інституції обліку та аналізу в інформаційній системі суб’єктів господарювання / Л. М. Кіндрацька // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки і практики : зб. матеріалів 2-ї Міжнар. наук.-практ. конф. ; 6–7 груд. 2012 р. – К. : КНЕУ, 2012. – 344 с.
5. Ковалев В. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст] : учеб. пособие / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова, Е. М. Гриженко. – М. : ПБОЮЛ, 2000. – 424 с.
6. Куліков П. М. Економічний аналіз [Текст] : навч. посіб. / П. М. Куліков, Т. М. Серікова, І. П. Отенко, Є. П. Кожанова. – К. : Третейський суд, 2009. – 344 с.
7. Мних Є. В. Економічний аналіз [Текст] : підручник / Є. В. Мних – К. : Знання, 2011. – 630 с.
8. Рижиков В. С. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства [Текст] : навч. посіб. / В. С. Рижиков. – К. : Центр навч. літ-ри, 2007. – 400 с.
9. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст] : учеб. / Г. В. Савицкая. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Инфра-М, 2009. – 536 с.
10. Черниш С. С. Економічний аналіз [Текст] : навч. посібник / С. С. Черниш – К. : Центр навч. літ-ри, 2010. – 256 с.

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ВИДИ ІНОЗЕМНОЇ ВАЛЮТИ

Розглянуто сутність та місце іноземної валюти у міжнародних розрахунках. Охарактеризовано види валют і значення у формуванні фінансових ресурсів підприємства. Охарактеризовано основні операції з іноземною валютою.

Ключові слова: іноземна валюта, види валют, валютні операції, облік

Kuzmin Dn.

ECONOMIC ESSENCE AND FOREIGN CURRENCY TYPES

The essence and place of foreign currency in the international payments is examined. The types of currency and the value in the financial resources of enterprise are characterized. The main operations with foreign currency are analyzed.

Keywords: foreign currency, types of currency, currency operations, accounting

1. Вступ

Загальним правилом розвинутої форми товарного виробництва є вираження ціни товару в національних грошових одиницях. Наявність в державі грошової одиниці донедавна вважалась обов'язковим атрибутом національного суверенітету. Грошові одиниці в рамках національних економік виконують функцію міри вартості, засобу обігу, засобу платежу, засобу нагромадження. В економічних відносинах між країнами національні грошові одиниці виконують роль світових грошей. Гроші, що використовуються в міжнародних розрахунках, прийнято називати валютою.

Питання визначення сутності та видів іноземної валюти розглядалось вченими: Ф. Ф. Бутинець [1], В. Т. Вензель, І. А. Волкова [2], Г. В. Веріга, Т. П. Демук, І. В. Жиглей, О. А. Костюченко [7], Д. М. Чирка [10] та ін. Проте значна частина питань щодо суті іноземної валюти та її місце в бухгалтерському обліку потребують подальшого дослідження.

Мета статті – дослідити економічну суть іноземної валюти, її види та охарактеризувати основні операції з нею, що проводять вітчизняні підприємства.

2. Сутність іноземної валюти та її місце в економічних відносинах підприємства

Валюта обслуговує зовнішню торгівлю товарами і послугами, міжнародний рух капіталу, переведення прибутків з країни в країну, зовнішні позички та субсидії, міжнародний туризм, державні та приватні грошові перекази тощо. Валюта – це не новий тип грошей, а лише особливий спосіб їх функціонування, пов'язаний з існуванням операцій міжнародного характеру [9, с.25-26].

Прийнято розрізняти національну валюту, іноземну валюту, міжнародну валюту. Національна валюта уособлює законний платіжний засіб на території країн, що її випустили (гривня в Україні, рубль в Росії, франк у Франції).

Поняття “іноземна валюта” широко використовується в економічній літературі. Але, незважаючи на широке застосування, сутність цього економічного терміну не знайшла однозначного трактування. Деякі

економісти визначають іноземну валюту як грошову одиницю будь-якої країни. В інших наукових роботах поняття “іноземна валюта” означає грошову одиницю, яка використовується у функціях світових грошей, тобто як міжнародна розрахункова одиниця, засіб обігу та платежу.

Сьогодні основними видами іноземної валюти є:

– вільно конвертовані валюти, які широко використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями і продаються на головних валютних ринках світу, та банківські метали (до них відносять: австралійські долари (AUD), англійські фунти стерлінгів (GBP), датські крони (DKK), долари США (USD), ісландські крони (ISK), канадські долари (CAD), норвезькі крони (NOK), шведські крони (SEK), швейцарські франки (CHF), японські єни (JPY), євро (EUR), СПЗ (XDR), золото (XAU), паладій (XPD), платина (XPT), срібло).

Вільна конвертованість більшості національних валют країн світу на золото існувала до Першої світової війни. В роки світової економічної кризи 1929 - 1933 р. золотий стандарт було скасовано, конвертованість національних валют на золото в більшості розвинених країн практично припинила існувати. Лише долари США, які належали центральним банкам та іншим офіційним органам зарубіжних країн, до серпня 1971 р. могли обмінюватися казначейством США на золото. Після серпня 1971 р., у зв'язку з кризою валютно-фінансової системи та знеціненням долара, було припинено конвертованість долара на золото [2, с. 184-187];

– неконвертована валюта – це така національна валюта, яка функціонує тільки в межах країни та не обмінюється на іноземні. До таких валют належать: азербайджанські манати (AZM), єгипетські фунти (EGP), нові тайванські долари (TWD), таджицькі сомони (TJS), туркменські манати (TMM), узбецькі суми (UZS), югославські

динари (YUM) та всі інші, що не належать до 1 та 2 груп валют [6, с.100-103].

У міжнародній економіці конвертованість валюти означає здатність резидентів і нерезидентів вільно, без жодних обмежень, обмінювати національну валюту на іноземну та використовувати іноземну валюту в операціях з реальними і фінансовими активами [4, с. 65].

Ступінь конвертованості валюти залежить від того, які обмеження накладає уряд на обмін валюти. Залежно від типу міжнародних операцій, валюта може конвертуватися за поточними операціями, капітальними операціями і бути повністю конвертованою.

Іноземна валюта є об'єктом купівлі-продажу на валютному ринку, зберігається на рахунках у банках, але не є законним платіжним засобом на території певної держави. Винятком можуть бути тільки періоди сильної інфляції [7, с. 104].

За останні роки дедалі більша кількість вітчизняних підприємств виходить на міжнародний ринок. Тому виникає необхідність здійснювати різноманітні операції в іноземній валюті.

В зовнішньоекономічній діяльності розрізняють близькі за значенням поняття “операції з валютними цінностями” та “операції в іноземній валюті”.

Операції з валютними цінностями – це такі операції, об'єктом яких виступає іноземна валюта у вигляді американського долара, німецької марки, японської ієни тощо [1, с. 48].

Операціями в іноземній валюті вважаються господарські операції, вартість яких виражена в іноземній валюті, або господарські операції, що потребують розрахунків в іноземній валюті.

До таких операцій можна віднести: одержання або надання позик в іноземній валюті; придбання запасів, основних засобів, інших активів, робіт, послуг в іноземних постачальників; продаж готової продукції, товарів, робіт, послуг іноземним покупцям; виплата витрат на відрядження за кордон тощо [1, с. 48].

Операції в іноземній валюті проводяться багатьма підприємствами й організаціями, що здійснюють свою діяльність в Україні, а також їх представництвами, філіями, дочірніми і асоційованими підприємствами за межами України.

У той же час, згідно зі ст. 5 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, всі підприємства і організації ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України (гривні), яку називають валютою звітності. Тобто іноземною валютою вважається будь-яка інша валюта, відмінна від валюти звітності [5].

Результати наукових досліджень свідчать про відсутність системного підходу до розуміння поняття “операції в іноземній валюті” та їх взаємозв'язку з поняттям “валютні операції”. Запропоновано під валютними операціями в зовнішньоекономічній діяльності розуміти операції, пов'язані з переходом права власності та інших прав на валютні кошти (валютні цінності, виражені в іноземній валюті) та їх використання як засобу платежу. На основі цього уточнено сутність поняття “операції в іноземній валюті” для цілей бухгалтерського обліку, складовими яких виступають валютні операції в зовнішньоекономічній діяльності та інші операції в іноземній валюті. Враховуючи,

що будь-яка господарська операція, вираження якої здійснюється у валюті іншій, ніж функціональна, визнається операцією в іноземній валюті, обґрунтовано, що це поняття є ширшим за змістом, ніж валютна операція.

Коли підприємство здійснює яку-небудь операцію в іноземній валюті, виникає необхідність первинного визнання активів, зобов'язань, доходів, витрат. У момент первинного визнання операції в іноземній валюті відображаються в бухгалтерському обліку у гривнях шляхом перерахування суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу, що діяв на дату здійснення операції.

Відображаючи операції в іноземній валюті у валюті звітності, необхідно здійснити їх перерахунок із застосуванням валютного курсу. Валютний курс – це курс грошової одиниці України (гривні) до грошової одиниці іншої країни (іноземної валюти). Для цілей бухгалтерського обліку використовується валютний курс, який встановлює Національний банк України [10, с. 1-23].

При коливанні валютних курсів виникає таке поняття, як курсова різниця. Коливання курсів валют спричиняють появу валютного ефекту, який проявляється у можливому викривленні інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання. Виявлено фактори, які визначають рівень впливу коливань валютних курсів на показники фінансового стану суб'єкта господарювання, а саме: зовнішні відносно підприємства (курси валют, встановлені ззовні й не підлягають впливу з боку підприємства; кількість іноземних валют, в яких підприємство може здійснювати свою діяльність в межах імперативних норм, що регулюються державою), внутрішні (обсяги господарських операцій в іноземній валюті, момент здійснення господарських операцій, рішення щодо яких приймає підприємство) [8].

Відповідно, суб'єкт господарювання частково може впливати на ступінь прояву валютного ефекту, тим самим нівелюючи можливі наслідки зміни курсів валют. Особливістю операцій в іноземних валютах є наявність специфічного об'єкту бухгалтерського обліку – валютних курсових різниць як наслідку коливань валютних курсів.

Розмежовано поняття: курсової різниці (різниця між оцінками однакової кількості іноземної валюти за різними валютними курсами однієї установи, які змінюються у часовому аспекті); сумової різниці (різниця між оцінкою заборгованості на дату її виникнення (відвантаження товарів, надання послуг) та на дату здійснення розрахунків у валюті платежу з урахуванням валютних застережень, передбачених в зовнішньоекономічному договорі); різниці у курсах (різниця, яка виникає при оцінці іноземної валюти за курсом її придбання або продажу та курсом Національного банку країни, тобто за наявності просторової різниці між курсами) [3, с. 246-248].

Виокремлення різних видів валютних курсових різниць, відповідно до їх економічної сутності, забезпечує розробку методичних підходів до їх облікового відображення.

Визначення курсової різниці як об'єкту бухгалтерського обліку залежить від балансової теорії, яка застосовується. В статичній балансовій теорії іноземна валюта розглядається як гроші, відповідно, зміна її курсу призводить до її переоцінки та впливу на фінансовий результат (прибуток або збиток) в момент її переоцінки. Курсова різниця визначається як різниця між оцінкою іноземної валюти на дату її первісного визнання в бухгалтерському обліку та оцінкою на дату вибуття валюти з підприємства (для здійснення розрахунків) або на дату складання балансу. В динамічній теорії балансу іноземна валюта розглядається як товар, і, відповідно, курсова різниця визнається тільки на момент списання іноземної валюти з балансу [7, с. 8].

Встановлено, що визнання сум курсових різниць на дату балансу в складі доходів і витрат періоду призводить до порушення принципів обачності та перевагування сутності над формою і суперечить критеріям визнання доходів та витрат як елементів фінансової звітності [5].

Як вже було наголошено раніше, оцінка операцій в іноземній валюті здійснюється у валюті звітності. Первісна оцінка таких операцій здійснюється із застосуванням валютного курсу на дату проведення операції (це може бути дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу або доходів і витрат). Проте в подальшому оцінка таких операцій може суттєво відрізнитись, залежно від того, якою є певна стаття балансу: монетарною чи немонетарною.

3. Висновки

Дослідивши економічну сутність іноземної валюти, можна зробити висновки, що більшість джерел засвідчують: іноземна валюта – це іноземні грошові знаки у вигляді банкнот, монет, які перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, які вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, що перебувають в обігу. Але, на наш погляд, іноземна валюта – це платіжний засіб інших країн, який законно чи незаконно використовується на території іншої країни (долари в Україні, рублі в Чехії); платіжний документ в міжнародних розрахункових операціях; залишки на рахунках і вкладах в банківських кредитних установах на території України та за її межами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф. Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності [Текст] : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець та ін. – Житомир : Рута, 2007. – 544 с.
2. Волкова І. А. Розрахунки іноземною валютою та їх облік в зовнішньоекономічній діяльності підприємств України / І. А. Волкова, Б. І. Іванюк // Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. – №7. – С.184-187.
3. Ганєєв К. Г. Бухгалтерський учет внешнеэкономической деятельности [Текст] : практ. изд. / К. Г. Ганєєв. – М. : Бухгалтерський учет, 2003. – С. 645.
4. Губіна І. А. Енциклопедія валютних операцій: збірник систематизованого законодавства [Текст] : практикум / І. А. Губіна. – К. : Бліц-Інформ, 2009. – Вип. 8. – 192 с.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 196-14 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dpa.dn.ua/s/252/5320>.
6. Кадуріна Л. О. Облік зовнішньоекономічної діяльності на підприємствах України: теорія, практика, рекомендації [Текст] : навч. посіб. / Л. О. Кадуріна, М. С. Стрельникова. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 606 с.
7. Костюченко О. А. Валютне регулювання, валютний контроль [Текст] / О. А. Костюченко // Юридична енциклопедія. – К. : Укр. енцикл. ім. М. П. Бажана, 1998. – Т. 1: А – Г. – 672 с.
8. Операції з розрахунками в іноземній валюті: визначення курсових різниць, операції з продажу та придбання іноземної валюти // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dpa.dn.ua/s/252/5320>.
9. Саллі В. І. Основи зовнішньоекономічної діяльності [Текст] : навч. посіб. / В. І. Саллі, О. В. Трифонова, В. Я. Швець. – К. : Професіонал, 2003. – С. 176.
10. Чирка Д. М. Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті: теорія, організація і методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. економічних наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Д. М. Чирка. – Житомир, 2012. – 23 с.

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В ДИСЕРТАЦІЙНИХ ДОСЛІДЖЕННЯХ

Розглянуто підходи в дисертаційних роботах до вирішення проблемних питань з обліку виробничих запасів на підприємстві. Охарактеризовано основні результати досліджень та вказано їхні позитивні результати. Висловлено думку про необхідність подальших досліджень з обліку виробничих запасів.

Ключові слова: виробничі запаси, облік, дисертаційні дослідження

Kuzmin Dm.

PROBLEMATIC AREAS OF INVENTORIES IN THESIS INVESTIGATIONS

Approaches to solving problematic issues of inventories in the enterprise in thesis investigations are examined. The main results of investigations are characterized and its positive sides are pointed. The point of view about the necessity of further investigations of inventories is expressed.

Keywords: inventories, accounting, thesis investigations

1. Вступ

Бухгалтерський облік виробничих запасів є досить складним процесом, що потребує точності. Від правильності ведення обліку виробничих запасів залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток і збереження самих виробничих запасів. Не дивлячись на те, що виробничі запаси стали одним з головних об'єктів бухгалтерського обліку і підлягають досить ретельному їх контролю, окремі питання щодо їх обліку та контролю залишаються все ж недостатньо вивченими і потребують окремого розгляду.

Значна частина науковців, таких як: С. В. Драч [1], О. М. Кундеус [2], О. В. Мурашко [3], А. М. Поплюйко, С. М. Хмелевський [6] та інші проводили дослідження та розкривали існуючі недоліки облікового відображення виробничих запасів, їх аналізу та контролю, та висвітлювали свої результати у дисертаційних роботах. За період з 2000 по 2012 роки в Україні було захищено 25 дисертацій на здобуття кандидата економічних наук та доктора економічних наук за різними спеціальностями. Нами ж зосереджена увага на дослідженнях, що проводили науковці за спеціальністю "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит". Їх за даний період налічується 13 робіт. Проте значна частина питань, пов'язаних з обліком виробничих запасів, потребують подальшого дослідження.

Мета статті – дослідити проблемні питання обліку виробничих запасів та узагальнити напрацьовані шляхи вирішення їх.

2. Характеристика результатів дисертаційних досліджень щодо виробничих запасів

Розглянувши дані автореферати, нами виокремлено ряд проблемних питань щодо бухгалтерського обліку та аналізу виробничих запасів.

2.1. Пошук більш раціональної класифікації виробничих запасів для потреб бухгалтерського обліку. Науковці звертають увагу на неточності та недоліки існуючої класифікації виробничих запасів і намагаються їх усунути. Вони надають пропозиції щодо її удосконалення, зосереджуючи увагу на специфіці діяльності підприємств в різних галузях промисловості. Наприклад, С. В. Драч [1] запропонував удосконалення діючої класифікації виробничих запасів із врахуванням специфіки м'ясної промисловості, О. М. Кундеус [2] удосконалив її для скляної промисловості.

Таким чином, проблема пошуку більш раціональної класифікації виробничих запасів є досить актуальною. Багато науковців торкалися зазначеного питання у своїх працях. Відсутня єдина класифікація виробничих запасів, яка б підходила кожному підприємству. При її обранні необхідно враховувати специфіку діяльності компанії та галузь промисловості, в якій вона функціонує.

2.2. Недостатність нормативного забезпечення бухгалтерського обліку виробничих запасів в Україні. При організації бухгалтерського обліку виробничих запасів необхідно користуватись законодавчими та нормативними документами України. Всі вони повинні повністю розкривати всі аспекти бухгалтерського обліку виробничих запасів в Україні та порядок відображення інформації про них у фінансовій звітності. На жаль, існують певні проблеми щодо цього питання.

О. В. Мурашко досліджував проблему нормативного забезпечення бухгалтерського обліку виробничих запасів в Україні. Науковець визначив необхідність доповнення до діючої Інструкції по інвентаризації товарно-матеріальних цінностей в частині використання сучасних засобів виміральної і обчислювальної техніки із застосуванням реєструючих приладів та ваг з відображенням

фактичної наявності матеріальних цінностей на електронних носіях інформації [3].

Отже, незважаючи на те, що документів з регулювання обліку виробничих запасів існує чимало, проте окремі питання нормативного регулювання їх обліку залишаються нерозкритими, тому потрібно вдосконалювати нормативну базу.

2.3. Вибір найоптимальнішого методу оцінки виробничих запасів. Важливе значення при формуванні облікової політики підприємства приділяється оцінці. При цьому вагоме місце посідає оцінка виробничих запасів при їх вибутті, оскільки саме тут виникають проблемні питання, пов'язані з вибором найбільш оптимального методу, варіанту впливу на вартість продукції, що виготовляється, ціну готових виробів, попит споживачів і розмір прибутку, одержаного від реалізації продуктів праці, з урахуванням специфіки галузі підприємства.

С. В. Драч, досліджуючи бухгалтерський облік та аналіз виробничих запасів на підприємствах м'ясної промисловості, в своїй дисертаційній роботі визначила, що на м'ясокомбінатах доцільно використовувати метод середньозваженої собівартості для оцінки виробничих запасів при їх вибутті, оскільки саме цей метод дає можливість оптимізувати виробничі запаси [1]. Отже, проблема вибору найоптимальнішого методу оцінки виробничих запасів є досить вагомою.

2.4. Вдосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів та їх відображення у фінансовій звітності. Щодо удосконалення відображення виробничих запасів в бухгалтерському обліку, то ряд авторів пропонують свої вирішення цієї проблеми з врахуванням специфіки галузі промисловості, в якій проводяться дослідження. Зокрема, О. М. Кундеус запропонував розмежувати облік транспортних і заготівельно-складських витрат, відкривши два окремі субрахунки до рахунку 20 "Виробничі запаси", а саме 20.10 "Транспортні витрати" та 20.11 "Заготівельно-складські витрати" [2]. Це дасть змогу більш точно визначати первісну вартість виробничих запасів. Нами визначено, що проблема відображення в бухгалтерському обліку виробничих запасів є актуальною. Це питання викликало інтерес в багатьох науковців.

2.5. Удосконалення форм первинних документів і облікових регістрів для виробничих запасів та процесу документообігу. Однією з умов правильного здійснення бухгалтерського обліку є наявність і достовірність первинних документів. При здійсненні господарської діяльності виникає необхідність фіксування операцій у відповідних документах, на підставі яких здійснюються записи у бухгалтерському обліку. Тому проблема первинного обліку виробничих запасів посідає одне з перших місць в організації виробничого процесу і потребує розробок для її вирішення.

Для удосконалення форм первинних документів з надходження, витрачання та переробки виробничих запасів для молокопереробних підприємств О. В. Сайко розроблено такі відомості як: "Зведена відомість надходження і витрачання молочної сировини", "Зведена відомість переробки молока і

виходу готової продукції", "Відомість витрачання молочної сировини на виробництво продукції", які відповідають вимогам нормативного законодавства та враховують галузеві особливості молокопереробної промисловості. Також, розроблено бухгалтерську документацію для обліку зворотних відходів, яка забезпечить відображення їх кількісно-вартісного балансу та забезпечить правильне визначення впливу їх величини на рівень собівартості молочної продукції [4, с. 16].

2.6. Удосконалення методики аудиту виробничих запасів. Це питання є на сьогодні актуальним, оскільки у більшості підприємств, обсяг операцій яких з виробничими запасами є досить значним, виникають труднощі зі здійсненням їх перевірки. У зв'язку з цим, окремі автори, в проаналізованих нами дисертаційних роботах, приділяють увагу аудиту виробничих запасів.

Вирішуючи це проблемне питання, частина авторів запропонували ефективні, на їхню думку, методики аудиту виробничих запасів. Зокрема, Сулейман Махмуд Фасфус Фуад розробив програму аудиту операцій із запасами на підприємствах хлібопекарної галузі. Автор визначив мету, завдання, зазначив джерела інформації, навів перелік об'єктів, питань, що вимагають вивчення в процесі проведення аудиторської перевірки операцій із запасами [5]. Також, С. М. Хмелевський запропонував розроблену ним методику аудиту виробничих запасів в хлібопекарній галузі. Автор вважає, що аудиторську перевірку необхідно здійснювати таким чином. На підготовчому етапі аудиторської перевірки інформацію про сукупність матеріальних запасів доцільно узагальнити у вигляді таблиці. На етапі фактичної перевірки, разом з методом спостереження, застосовувати метод тестування систем контролю. На завершальному етапі, складаючи аудиторський звіт, доцільно передбачити такі розділи: встановлені факти порушень; критерії оцінки фактів порушень; наслідки порушень; причини порушень; рекомендації щодо усунення виявлених порушень [6]. На нашу думку, така програма аудиту є значно ефективнішою.

Таким чином, хоч в проаналізованих дисертаційних роботах лише невелика частина науковців звертали увагу на проблему удосконалення методики аудиту виробничих запасів, але вона є досить вагомою, оскільки саме аудиторська перевірка допомагає виявити всі порушення, які були здійсненні стосовно даного об'єкта обліку.

3. Висновки

За результатами проведеного нами дослідження, можна визначити, що за період з 2000-2012 років у дисертаційних роботах найбільше розглядалася проблема стосовно організації процесу бухгалтерського обліку, контролю та аналізу виробничих запасів та удосконалення відображення інформації про виробничі запаси в бухгалтерському обліку, їх розкриття у фінансовій звітності. Дане проблемне питання і на сьогодні залишається актуальним. Це свідчить про те, що виробничі запаси є одними з основних об'єктів обліку, а процес

їхнього облікового відображення доволі складний, і, хоча й існує значна кількість наукових досліджень з цього питання, але все ж необхідно приділяти увагу розробці нових пропозицій для вирішення проблем обліку виробничих запасів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Драч С. В. Економічний аналіз виробничих запасів підприємств (на прикладі м'ясокомбінатів України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / С. В. Драч. – Тернопіль, 2001. – 19 с.
2. Кундеус О. М. Облік та аналіз використання виробничих запасів: сучасний стан і перспективи розвитку (на прикладі підприємств скляної промисловості України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О. М. Кундеус. – Тернопіль, 2002. – 16 с.
3. Мурашко О. В. Облік і контроль матеріальних запасів (на матеріалах підприємств хлібопекарної промисловості) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О. В. Мурашко. – К., 2006. – 20 с.
4. Сайко О. В. Облік і контроль виробничих запасів (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О. В. Сайко. – К., 2004. – 21 с.
5. Фуад А. Ф. Облік і аудит запасів: світова практика та особливості в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Аль Фасфус Фуад Сулейман Махмуд. – К., 2003. – 22 с.
6. Хмелевський С. М. Облік і внутрішній аудит матеріальних запасів (на матеріалах підприємств хлібопекарної галузі промисловості) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / С. М. Хмелевський. – К., 2003. – 25 с.

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ СТВОРЕННЯ ТА РЕЄСТРАЦІЇ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Досліджено основні організаційні особливості створення та реєстрації бюджетних установ з врахуванням їх правового статусу та вимог чинного законодавства. Виявлено, що діюча процедура реєстрації недостатньо чітко визначена, а надмірна регламентація є перешкодою для її спрощення та уніфікації.

Ключові слова: створення, реєстрація, бюджетні установи, неприбуткова організація, платник ПДВ

Melnyk N., Zorij N.

ORGANIZATIONAL ASPECTS OF THE ESTABLISHMENT AND REGISTRATION OF BUDGET ENTITIES

The basic organizational features of the establishment and registration of budget entities with regard to their legal status and legal requirements are investigated. It was revealed that the current registration procedures are not clearly defined, and an excessive regulation is an obstacle to its simplicity and unification.

Keywords: establishment, registration, budget entities, nonprofit organization, VAT payer

1. Вступ

Для здійснення управлінських, урядових, соціальних, громадських правоохоронних та інших завдань, в Україні функціонують установи та організації, які займаються некомерційною діяльністю, тобто діяльністю без мети одержання прибутку. Суттєву питому вагу серед них становлять саме бюджетні установи, до яких відносяться дошкільні та навчальні заклади, науково-дослідні установи, заклади соціального забезпечення та охорони здоров'я, бібліотеки, судові органи, органи державної та місцевої влади, органи державного контролю, міністерства та відомства тощо. Будь-які інші установи, які виконують подібні функції, але засновниками яких не є органи державної влади або органи місцевого самоврядування і фінансування яких не передбачене за рахунок бюджетних коштів, до бюджетних установ не відносяться.

Сутність бюджетних установ, особливості їх діяльності, порядок фінансування та окремі аспекти створення розглядають у своїх працях такі науковці як: П. Й. Атамас, Ю. А. Верига, Т. М. Джога, Р. Т. Писаренко, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, Н. М. Хорунжак, О. О. Чечуліна, Л. М. Чуприна та інші. Більшість науковців вважають, що основні засади створення та діяльності бюджетних установ регулюються, насамперед, Конституцією України та нормативними актами, зокрема, Бюджетним кодексом. В той же час діяльність бюджетних установ має низку характерних особливостей, які визначаються правовим статусом та покладеними на них функціями. Безумовно, що ці особливості чинять безпосередній вплив на організаційні аспекти створення та реєстрації бюджетних установ, які мають як спільні риси, так і відмінності від інших суб'єктів господарювання.

Мета дослідження – виявити та розкрити особливості створення і державної реєстрації бюджетних установ, діяльність яких визначається Бюджетним кодексом, їхнім неприбутковим статусом, установчими документами та відповідним фінансуванням.

2. Державна реєстрація бюджетних установ

Поняття бюджетних установ визначено Бюджетним кодексом, згідно з яким – це установи та організації, що повністю утримуються за рахунок відповідного бюджету, крім того, належність організацій до бюджетних визначається їхнім статусом, установчими документами та відповідним фінансуванням. Для виконання статутних завдань бюджетні установи отримують бюджетні асигнування, тобто кошти з бюджету для здійснення платежів з конкретною метою (на утримання установ з метою виконання поставлених перед ними завдань) в процесі виконання бюджету [1].

Зазначимо, що держава, органи державної влади та органи місцевого самоврядування не є суб'єктами господарювання, хоча беруть участь у господарській діяльності на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що визначені законами України. При цьому господарська компетенція органів державної влади та органів місцевого самоврядування реалізується від імені відповідної бюджетної чи комунальної установи [2].

Рішення про створення бюджетної установи приймається компетентним органом державної виконавчої влади чи органом місцевого самоврядування при наявності необхідної фінансової, матеріально-технічної бази та при обов'язковому узгодженні з уповноваженим центральним органом державної влади. Наприклад, створення державного навчального закладу узгоджується з Міністерством

освіти і науки України, закладу охорони здоров'я – з Міністерством охорони здоров'я.

Бюджетні установи є юридичними особами, підлягають державній реєстрації, діють на підставі статуту, положення або відповідного законодавчого чи нормативного документа, мають належні їм права та обов'язки, відповідно до наданих повноважень та виконуваних функцій.

Установчими документами бюджетних установ, як суб'єктів господарювання державного сектора, є рішення про їх утворення або засновницький договір, а у випадках, передбачених законодавством, статут (положення) суб'єкта господарювання. В установчих документах повинні бути зазначені найменування суб'єкта, мета і предмет діяльності, склад і компетенція його органів управління і контролю, їх компетенція, порядок прийняття ними рішень, порядок формування майна, розподілу прибутків та збитків, умови його реорганізації та ліквідації [2].

Державна реєстрація бюджетних установ – засвідчення факту створення або припинення їх діяльності як юридичної особи, а також вчинення інших реєстраційних дій шляхом внесення відповідних записів до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, у якому містяться детальна інформація щодо бюджетних установ як юридичних осіб [3]. Разом з тим, порядок створення бюджетних установ може регулюватися окремими нормативними документами. Наприклад, правові засади діяльності міністерств, інших центральних органів виконавчої влади визначає Закон України “Про центральні органи виконавчої влади”, органів місцевого самоврядування – Закон України “Про місцеве самоврядування в Україні”, вищих навчальних закладів – Закон України “Про вищу освіту”, бюджетних установ Збройних Сил України – “Порядок реєстрації військових частин як суб'єктів господарської діяльності у Збройних Силах” тощо.

Підставою для взяття бюджетної установи на облік в органах статистики, доходів і зборів, Пенсійного фонду України є надходження від державного реєстратора до цих органів відомостей з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи.

Кожній юридичній особі державними реєстраторами, органами державної статистики або центральними органами виконавчої влади (для суб'єктів, відомості про які становлять державну таємницю) присвоюється відповідний ідентифікаційний код, який є обов'язковим для використання в усіх видах звітних та облікових документів суб'єкта і зазначається на його печатках та штампах. Ідентифікаційний код разом з іншою інформацією становно юридичної особи вноситься до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) [11]. Ведення Реєстру на державному рівні здійснюється уповноваженим органом державної статистики, а на територіальному рівні – територіальними органами державної статистики.

3. Порядок отримання статусу неприбуткової організації

Оскільки Бюджетним кодексом визначено, що бюджетні установи є неприбутковими, для отримання статусу неприбуткової організації вони повинні зареєструватися в податковій інспекції за місцем знаходження, а отримана інформація вноситься до Реєстру неприбуткових установ та організацій. При цьому їй присвоюється ознака неприбутковості, якою є нумерація установ та організацій за окремими групами, відповідно до Податкового кодексу. Код неприбутковості має свою структуру в межах від 0001 до 0019. Зокрема, органам державної влади, органам місцевого самоврядування та створеним ними установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів, присвоюються такі ознаки: 0001 – органи державної влади; 0002 – установи, організації, створені органами державної влади, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів; 0003 – органи місцевого самоврядування; 0004 – установи, організації, створені органами місцевого самоврядування, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів [6].

Для внесення до Реєстру неприбуткова установа або організація повинна подати до територіального органу ДПС нижчого рівня за її місцезнаходженням реєстраційну заяву, а також копії установчих документів. При цьому органи ДПС можуть проводити перевірку відомостей, що містяться в поданих документах. При внесенні змін (доповнень) до реєстраційної заяви код неприбуткової установи або організації за ЄДРПОУ не змінюється.

Бюджетні установи підлягають реєстрації або взяттю на облік в органах державної податкової служби за їх місцезнаходженням як юридичних осіб, їхніх відокремлених підрозділів, а також за місцем розташування (реєстрації) підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням або через які ведеться діяльність (неосновне місце обліку). Підставою для взяття на облік за основним місцем є надходження до державної податкової служби відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців або з відповідної реєстраційної картки про проведення державної реєстрації юридичної особи [8].

При обслуговуванні бюджетних установ централізованими бухгалтеріями, їх реєстрація в якості платників податків має певні особливості. Зокрема, установи, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями щодо розрахунків з оплати праці працівників та перерахування податків і зборів до бюджету, а також не мають власних поточних рахунків у фінансових установах, можуть не обліковуватись або бути зняті з обліку в органах державної податкової служби. В цьому випадку установа повинна надати до органу державної податкової служби підтвердження факту її обслуговування від централізованої бухгалтерії [8]. Поряд з цим, централізовані бухгалтерії повинні надавати до органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням повний перелік всіх установ та

організацій, що обслуговуються такими бухгалтеріями, який вноситься до Єдиного банку даних юридичних осіб.

Стосовно кожної бюджетної установи, взятої на облік в органі державної податкової служби, формується облікова справа, а отримана інформація вноситься до Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб та складових частин такого банку даних [8].

Облік платників податків в органах державної податкової служби ведеться за податковим номером, який в подальшому зазначається у всіх свідоцтвах, довідках, патентах, в інших документах або повідомленнях, що видаються платнику податків, в усіх податкових деклараціях (розрахунках, звітах), платіжних документах щодо податків і зборів, у фінансових документах, а також в інших випадках, передбачених законодавством. Як правило, податковим номером платника податків є код за ЄДРПОУ.

При цьому податковий номер платника податків не змінюється протягом усього періоду перебування на обліку в органах державної податкової служби за винятком випадків зміни коду за ЄДРПОУ або реєстраційного номера облікової картки платника податків [8].

4. Бюджетна установа як платник податків

Оскільки бюджетні установи мають статус неприбуткових, законодавством встановлено певні особливості оподаткування, які також впливають на організаційні аспекти їх реєстрації. Зокрема Податковим кодексом України визначено, що доходи бюджетних установ, як неприбуткових організацій, отримані у вигляді коштів або майна, які надходять як компенсація вартості наданих державних послуг, у тому числі доходів державних навчальних закладів, одержаних від виготовлення та реалізації товарів, виконання робіт, надання послуг, зокрема, від надання платних послуг, пов'язаних з їх основною статутною діяльністю, звільняються від оподаткування. При цьому під терміном «державні послуги» розуміють будь-які платні послуги, обов'язковість отримання яких встановлюється законодавством та які надаються фізичним чи юридичним особам органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування та створеними ними установами і організаціями, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів [10].

Виходячи із зазначеного вище, установчі документи бюджетних організацій, як неприбуткових, повинні містити вичерпний перелік видів їх діяльності, які не передбачають одержання прибутку, згідно з нормами законів, що регулюють їх діяльність, а перелік послуг, що можуть надаватися бюджетними установами за плату, затверджуються Кабінетом Міністрів України для відповідної галузі [5]. Крім цього, право бюджетної установи на користування пільгами в оподаткуванні податком на прибуток виникає після внесення такої організації до Реєстру неприбуткових організацій та установ.

У випадку, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів, послуг, що підлягають обкладенню ПДВ, протягом останніх 12 календарних місяців сукупно перевищує 300 тис. грн (без урахування ПДВ), бюджетна установа (як і будь-яка інша юридична особа), згідно з Податковим кодексом, зобов'язана зареєструватися платником ПДВ [10]. Для цього установа повинна подати до органу ДПС Реєстраційну заяву платника податку на додану вартість за формою № 1-ПДВ [7]. У випадку відсутності підстав для відмови у реєстрації податковим органом бюджетній установі присвоюється індивідуальний податковий номер, який використовується для сплати податку і зберігається за платником ПДВ до моменту анулювання реєстрації, а інформація заноситься до Реєстру платників податку на додану вартість.

5. Реєстрація бюджетної установи для сплати ЄСВ

Згідно з чинним законодавством, бюджетні установи є платниками єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ), а для реєстрації в якості платника внеску вони повинні подати до органу доходів і зборів документи про підтвердження зазначеного статусу. Такими документами можуть бути рішення про створення, статут або положення про установу чи організацію, а також довідка (витяг) з ЄДРПОУ. Взяття на облік платників ЄСВ здійснюється органом доходів і зборів за місцезнаходженням бюджетної установи на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором [9].

В день отримання відомостей з реєстраційної картки, орган доходів і зборів скеровує відомості про бюджетну установу як юридичну особу до Фонду соціального страхування від нещасних випадків, який відносить її до класу професійного ризику виробництва. Зазначимо, що для бюджетних установ єдиний соціальний внесок встановлюється у розмірі 36,3 відсотка, незалежно від класу професійного ризику [4].

Відомості з реєстраційної картки, надані державним реєстратором, та інформація робочого органу виконавчої дирекції Фонду соціального страхування від нещасних випадків про віднесення юридичної особи (відокремленого підрозділу) до класу професійного ризику виробництва органом доходів і зборів вносяться до реєстру страхувальників. Органи доходів і зборів передають дані про взяття на облік платників єдиного внеску Пенсійному фонду України та фондам загальнообов'язкового державного соціального страхування в порядку взаємного обміну інформацією, а датою взяття бюджетної установи на облік як платника ЄСВ є дата внесення органом доходів і зборів запису щодо такого платника до реєстру страхувальників. Бюджетні установи також подають в органи Пенсійного фонду документи про підтвердження статусу установи, які долучаються до справи платника ЄСВ. Взяття на облік бюджетних установ як платників єдиного внеску управліннями Пенсійного фонду України в районах, містах і районах, у містах за

місцезнаходженням юридичної особи здійснюється не пізніше наступного робочого дня з дня отримання передбаченої чинним законодавством інформації [12].

Узагальнений порядок реєстрації установ та організацій державного сектора економіки наведено на рис. 1.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України : від 17.03.2011 р. № 3166-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
2. Господарський кодекс України : від 16.01.2003 р. № 436-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.



Рис. 1. Складові реєстрації бюджетних установ

6. Висновки

Узагальнюючи результати проведеного дослідження, зазначимо, що реєстрація бюджетних установ залежить від їх правового статусу, належності до установ державного сектора економіки, неприбутковості діяльності, а також зумовлюється особливостями оподаткування. При цьому регламентація порядку реєстрації має дві протилежності: недостатність та нечіткість державної регламентації ускладнює процедуру реєстрації та зумовлює необхідність подання ідентичної інформації до різних органів; в той же час, надмірна регламентація є суттєвою перешкодою для спрощення процедури реєстрації. Більшість інформації, яка подається бюджетними установами для внесення у відповідні реєстри, дублюється.

На наш погляд, доцільно використовувати уніфікований підхід щодо реєстрації всіх бюджетних установ, узагальнити процедуру реєстрації в єдиному нормативному документі, об'єднавши усі вимоги, які існують в окремих законодавчих актах стосовно бюджетних установ. Вважаємо, що в Законі України “Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців” доцільно передбачити окремий розділ, у якому визначаються особливості реєстрації саме бюджетних установ як суб’єктів державного сектора.

3. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців : Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

4. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

5. Щодо застосування норм бюджетного законодавства у зв'язку з вилученням низки платних послуг з галузевих переліків : лист Державної казначейської служби України від 21.05.12 р. № 16-08/1583-7058 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

6. Про затвердження Положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2013 р. № 37 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

7. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість : наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2011 р. № 1394 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

8. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів : наказ Міністерства фінансів від 09.12.2011 р. № 1588 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

9. Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Положення про реєстр страхувальників : наказ Міністерства доходів і зборів України від 09.09.2013 р. № 458 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>

10. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

11. Про створення Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України : постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. №118 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

12. Про затвердження Порядку взяття на облік та зняття з обліку в органах Пенсійного фонду України платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : постанова Правління Пенсійного фонду України від 27.09.2010 р. № 21-6 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

СУТЬ ВИРОБНИЧОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА ТА ХАРАКТЕРИСТИКА ЙОГО ОСНОВНИХ ЕЛЕМЕНТІВ

В статті досліджені сучасні підходи до тлумачення категорії “виробничий потенціал” та охарактеризовані його основні елементи. Виокремлено основні проблеми, які виникають у процесі взаємодії чинників виробництва. Задля підвищення ефективності використання виробничого потенціалу аргументовано використання логістичного підходу в управлінні ресурсами підприємства.

Ключові слова: виробничий потенціал, виробництво, ресурси, фактори

Shurpenkova R., Demko I.

ESSENCE OF ENTERPRISE PRODUCTIVE CAPACITY AND CHARACTERISTICS OF ITS BASIC ELEMENTS

Modern approaches to the interpretation of the category of “productive capacity” are studied and its basic elements are described. The main problems that arise in the interaction between the factors of production are distinguished. In order to improve the efficiency of production capacity usage the application of a logistic approach in enterprise resource management is grounded.

Keywords: production capacity, production, resources, factors

1. Вступ

Важливим фактором розвитку та інтенсифікації виробництва є стабільна забезпеченість підприємства виробничими ресурсами. Водночас, виробничі ресурси – це один із основних факторів, які впливають на кінцеві результати господарювання. В сучасних умовах раціональне використання виробничих ресурсів є обов’язковою передумовою не тільки подальшого розвитку, але й самого функціонування будь-якого промислового підприємства. Актуалізують дану проблему значні обсяги споживання вітчизняними підприємствами матеріальних і трудових ресурсів, а також використання ними зношених основних засобів і застарілих технологій виробництва. Відповідно, пошук резервів зниження матеріальних витрат і збільшення на цій основі обсягів виробництва продукції та фінансових результатів від її реалізації – першочергове завдання аналізу виробничих ресурсів підприємств.

Питанням аналізу виробничих ресурсів та управління ними присвячені роботи багатьох зарубіжних і вітчизняних учених, зокрема, таких як: Ф. Ф. Бутинець [1], В. В. Іванієнко [2], М. І. Баканов [3], О. Д. Шеремет [4], А. А. Бернстайн [5], В. В. Ковальов [6], О. Н. Волкова [6], П. Я. Попович [7], М. Г. Чумаченко [8] та ін. Однак, незважаючи на це, недостатньо дослідженими є питання, пов’язані з удосконаленням аналізу виробничих ресурсів з урахуванням вимог процесу глобалізації економіки.

Мета статті – дослідити сучасні підходи до тлумачення категорії “виробничий потенціал” та характеристика його основних елементів і визначення проблем у процесі їх взаємодії.

2. Характеристика виробничого потенціалу підприємства

Виробничий потенціал – соціально-економічна категорія, що характеризує ресурсний потенціал як статичний елемент, залучений у процес виробництва, також власне виробничий процес як динамічний елемент і, нарешті, його кінцевий результат, який завершується матеріальним продуктом. Враховуючи системний підхід, доцільно зазначити, що до кінцевого результату належить не лише кінцевий продукт, а й ціна його виробництва, тобто рівень соціально-економічної ефективності виробничого процесу.

Таким чином, виробничий потенціал підприємства – поняття відносне: для одних цілей, за одних первинних умов, які формуються на ринках, він може бути достатньо високим, за інших – низьким. Так само, як і для різних тимчасових періодів, потенціал підприємства може відповідати або не відповідати вимогам потенційних споживачів продукції фірми [9, с. 194]. У науковій літературі одним із перших поняття “виробничий потенціал” використав А. Анчишкін, включивши у нього “набір ресурсів, які в процесі виробництва приймають форму чинників виробництва” [10, с. 14].

Цей підхід до концепції виробничого потенціалу набув широкого поширення серед дослідників. Виділяють дві “ресурсні” позиції. Перша – виробничий потенціал є сукупністю ресурсів без урахування їх взаємозв’язку і участі в процесі виробництва. Особливість другої позиції полягає в трактуванні виробничого потенціалу як сукупності ресурсів, здатних продукувати певну кількість матеріальних благ. Разом з ресурсним підходом до визначення ества виробничого потенціалу зустрічаються й інші трактування. Відтак, Ю. Донець

вважає виробничий потенціал синонімом виробничої потужності підприємства, об'єднання, і тому вважає можливим визначати його як “максимально можливий річний, добовий, годинний або віднесений до іншої тимчасової одиниці об'єм випуску продукції” [11, с. 3]. На думку Є. Воробйова, виробничий потенціал – це реальний обсяг продукції, який економіка в змозі виробити за умови повного використання наявних ресурсів [12, с. 363].

Виходячи з цих концепцій, у виробничий потенціал включаються різні ресурси. В одному випадку до нього відносять тільки виробничі фонди і потужності, в іншому – виробничі фонди і кваліфіковані кадри. Існує також підхід, за якого виробничий потенціал об'єднує ресурси управління і організації виробництва, кадри, науково-технічну інформацію.

Аналіз вищевикладених точок зору дозволяє дійти висновку, що виробничий потенціал господарюючої системи є сукупністю ресурсів, наданих в її розпорядження для творчої діяльності. Кількісні і якісні параметри цих ресурсів, а також їх інтеграція визначають виробничу здатність господарської ланки. Проте, виробничий потенціал, визначаючи можливість випуску матеріальних благ і послуг, не може служити мірою корисного ефекту. Основне призначення виробничого потенціалу підприємства полягає в створенні нових вартостей, а

3. Зв'язок між вхідними ресурсами та результативним виходом продукції

Процес виробництва нерозривно пов'язаний з виробничими ресурсами, які є основними факторами впливу на обсяг випуску продукції. Відповідно, виробничий потенціал лише тоді є чинником виробництва, коли ресурси, що знаходяться в органічній єдності, здатні забезпечити виробництво продукції.

Методологічно зв'язок між вхідними ресурсами та результативним виходом продукції описується функцією виробництва. Виробнича функція – економіко-математичний метод аналізу господарської діяльності на макро- і мікрорівні, який дозволяє прогнозувати економіку, виявляти шляхи підвищення ефективності виробництва.

Виробнича функція підприємства визначає максимальний обсяг випуску за будь-якої сукупності ресурсів і незмінній технології. Зміна технології веде до зміни самої функціональної залежності. За незмінної технології виробнича функція має низку властивостей, що визначають співвідношення між обсягами випуску продукції та кількістю використуваних ресурсів.

Доцільно виділити такі групи виробничих ресурсів: персонал (трудові ресурси); засоби праці (основні засоби); предмети праці (матеріальні ресурси).

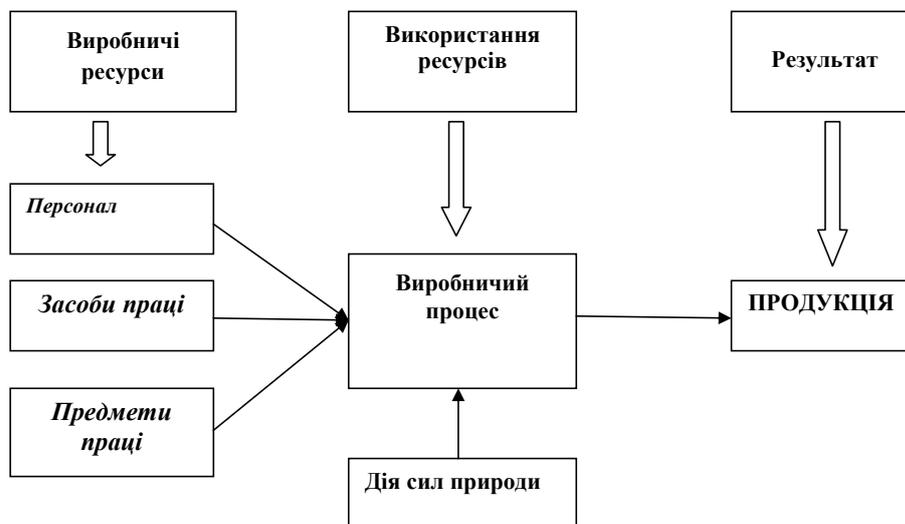


Рис.1. Схема елементів виробничого процесу

його елементи повинні цілеспрямовано адаптуватися до вимог продукції, що виготовляється. Це своє призначення він зможе виконати, якщо прийнятим речовинно-натуральна форма і кількісне співвідношення його складових роблять його здатним функціонувати як вартість, яка створює вартість і додаткову вартість (тобто, коли склад і характеристики елементів виробничого потенціалу відповідають і визначаються параметрами продукції, що виготовляється).

На рис. 1 наведено схему використання виробничих ресурсів до отримання певного результату.

Види факторів виробництва зумовлені різноманітною виробничою діяльністю людини у багатьох галузях, сферах, підрозділах і регіонах. Працівники, як чинники виробництва, можуть бути задіяні у матеріальному виробництві чи духовній сфері, у різних регіонах країни тощо. Види факторів виробництва різноманітні, що є об'єктивною підставою суспільного поділу праці.

Види факторів виробництва характеризуються визначеністю. Вони представлені засобами виробництва (речовий чинник) і безпосередніми виробниками (особистий чинник), наділеними здатністю

до праці (у тому числі до підприємницької діяльності), яка реалізується у поєднанні з засобами праці.

Функціонуванню та взаємодії чинників виробництва передують їх поєднання. Будь-який процес виробництва – це поєднання людей певним способом між собою та з відповідними речовими факторами. З метою приведення всіх чинників у рух потрібно віднайти відповідні кількісні співвідношення між усіма речовими елементами виробництва та чисельністю працівників. Це завдання вирішує технологія, що визначає способи переробки різних видів ресурсів та одержання готових продуктів. З урахуванням кількісного аспекту між чинниками виробництва повинна дотримуватись відповідна пропорційність розмірів. Вона визначається техніко-технологічними параметрами виробництва. Наприклад, кількість працівників визначається не лише кількістю виробленої продукції, а й технологією її виробництва. Незбалансованість ресурсів у кількісному плані може призвести до того, що певний компонент виробництва залишиться фактором можливого використання і, відповідно, не проявить себе як продуктивна сила.

Серед проблем, які виникають у процесі взаємодії чинників виробництва, найсуттєвішими є такі: забезпечення збалансованого розвитку засобів виробництва і трудових ресурсів, їхньої взаємної якісної та кількісної тотожності; формування і підтримання мотивації до освоєння прогресивніших засобів виробництва; заміна ручної, малокваліфікованої праці на технічно і технологічно оснащену, що дає змогу значно зменшити питомі витрати всіх ресурсів; досягнення оптимальних пропорцій при формуванні техніко-технологічної бази виробництва; виявлення і освоєння нових, прогресивних форм залучення працівників у виробничий процес; створення і утримання на належному рівні організаційно-економічного механізму управління процесом поєднання та використання чинників виробництва, за якого досягався б найбільший результат за найменших витрат.

Вирішення зазначених проблем дозволить не лише оптимальним чином поєднувати фактори виробництва, а й забезпечувати відповідний рівень управління ресурсовикористанням.

Одним з елементів управління ресурсовикористанням доцільно визнати *логістичний підхід*. Світова практика використання логістичних систем управління ресурсами свідчить про те, що їх принципи управління діяльністю підприємства у сучасних умовах є важливішим аспектом забезпечення розвитку підприємств, посилення заощадження трудових, матеріальних, енергетичних і грошових ресурсів та підвищення ефективності управління на всіх рівнях.

Фактором, який інтегрує елементи логістичної системи у функціонуючий механізм, є матеріальний потік ресурсів, призначених до виробничого чи кінцевого споживання.

Управління в логістичній системі спрямовано не лише на фізичне переміщення матеріальних ресурсів від постачальника до споживача, а й на досягнення їх раціонального використання, противитратності та максимальної комерційної вигоди.

4.Висновки

Виробничий потенціал господарюючої системи є сукупністю ресурсів, наданих в її розпорядження. Проблема вимірювання величини виробничого потенціалу вельми важлива як в теоретичному, так і практичному плані. Величина виробничого потенціалу забезпечує умови для оновлення продукції і підвищення її якості та є основою для прогнозування обсягів промислового виробництва. Співвідношення величини потенціалу з кінцевими результатами функціонування дає комплексне уявлення про ступінь використання виробничих ресурсів.

Вирішення проблем, які виникають у процесі взаємодії факторів виробництва, вбачається у використанні логістичного підходу в управлінні ресурсами підприємства, який здатний забезпечити їх раціональне використання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф. Ф. Економічний аналіз [Текст] : навч. посібник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2003. – 680 с.
2. Іванієнко В. В. Фінансовий аналіз [Текст] : навч. посібник / В. В. Іванієнко. – Х. : ІНЖЕК, 2003. – 167 с.
3. Баканов М. И. Экономический анализ в торговле [Текст] : учеб. пособ. / М. И. Баканов и др. ; [Под ред. М. И. Баканова]. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 336 с.
4. Баканов М. И. Теория экономического анализа [Текст] : учебник / М. И. Баканов, А. Д. Шеремет. – [4-е изд., доп. и перераб.]. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 416 с.
5. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация [Текст] : науч. изд. / Л. А. Бернстайн ; [пер. с англ. ; науч. ред. И.И. Елисеева]. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 799 с.
6. Ковальов В. В. Аналіз господарської діяльності підприємства [Текст] : навч. посіб. / В. В. Ковальов, О. Н. Волкова. – М. : ПБОЮЛ, 2000. – 355 с.
7. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання [Текст] : підручник / П. Я. Попович. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К. : Знання, 2008. – 630 с.
8. Економічний аналіз [Текст] : навч. посібник / [М. А. Болух, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатюк та ін. ; за ред. акад. НАНУ М. Г. Чумаченка]. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2003. – 555 с.
9. Василенко В. О. Антикризове управління підприємством [Текст] : навч. посібник / В. О. Василенко. – К. : ЦУЛ, 2003. – 504 с.
10. Анчишкин А. И. Прогнозирование роста экономики [Текст] : учеб. изд. / А. И. Анчишкин. – М. : Экономика, 1996. – 98 с.
11. Донец Ю. Ю. Эффективность использования производственного потенциала [Текст] : науч. изд. / Ю. Ю. Донец. – К. : Знание, 1998. – 123 с.
12. Воробйов Є. М. Економіка : довідник старшокласника та абітурієнта [Текст] : посібник / Є. М. Воробйов. – Х. : ТОРСІНГ ПЛЮС, 2005. – 400 с.

ВІДОМОСТІ ПРО АВТОРІВ

- Адамик Оксана Василівна** к.е.н., доц. кафедри обліку і контролю в державному секторі економіки та сфері послуг Тернопільського національного економічного університету
- Акімова Тетяна Валеріївна** ст. викл. кафедри обліку і аудиту Національної металургійної академії України
- Андрушко Руслана Петрівна** к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Львівського національного аграрного університету
- Анопій Віктор Володимирович** д.е.н., проф., завідувач кафедри комерційної діяльності і підприємництва Львівської комерційної академії
- Анопій Геннадій Вікторович** асп. кафедри комерційної діяльності і підприємництва Львівської комерційної академії
- Барна Марта Юріївна** к.е.н., доц. кафедри експертизи товарів і послуг Львівської комерційної академії
- Бачинський Василь Іванович** к.е.н., доц., завідувач кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії
- Боровик Олександр Миколайович** ст. викл., кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування
- Вірт Микола Ярославович** к.е.н., доц. кафедри фінансів та кредиту Львівської комерційної академії
- Воронко Оксана Стефанівна** к.е.н., доц. кафедри аудиту Львівської комерційної академії
- Гамкало Олена Богданівна** асист. кафедри обліку і аудиту Львівського національного університету ім. І. Франка
- Гатала Олег Володимирович** магістрант спеціальності “Економіка підприємства” Львівської комерційної академії
- Гук Василь Володимирович** асп. кафедри обліку та аналізу Національного університету “Львівська політехніка”
- Гонський Михайло Д.** асп. кафедри менеджменту Львівської комерційної академії
- Гончаренко Ольга** студентка 4-го курсу Черкаського інституту банківської справи Університету банківської справи Національного банку України
- Горін Тарас Євстахійович** магістрант спеціальності “Економіка підприємства” Львівської комерційної академії
- Градюк Наталія Михайлівна** асп. кафедри економіки підприємства Львівської комерційної академії
- Демко Ірина Іванівна** к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту Львівського інституту банківської справи Університету банківської справи НБУ
- Добоні Василь Васильович** магістрант спеціальності “Економіка підприємства” Львівської комерційної академії
- Дорош Ніна Іванівна** д.е.н., проф. кафедри обліку та аудиту Київського національного університету ім. Т. Шевченка
- Думич Марія Михайлівна** здобувач Львівської державної фінансової академії
- Жидовська Наталія Михайлівна** к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту Львівського національного аграрного університету
- Залевська Наталія Анатоліївна** к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Білгородського університету кооперації, економіки і права (Росія)
- Зелікман Владислав Давидович** к.т.н., доц. кафедри обліку і аудиту Національної металургійної академії України
- Зорій Надія Мирославівна** к.е.н., доц. кафедри обліку в бюджетній і соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету
- Калайтан Тетяна Вікторівна** к.е.н., доц. кафедри аудиту Львівської комерційної академії
- Колянко Оксана Володимирівна** к.е.н., доц. кафедри менеджменту Львівської комерційної академії
- Криган Роман Володимирович** асп. кафедри комерційної діяльності і підприємництва Львівської комерційної академії

Кузнецова Світлана Олександрівна	<i>к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту Харківського торговельно-економічного інституту КНТЕУ</i>
Куцик Валентина Ісідорівна	<i>к.е.н., доц. кафедри економіки підприємства Львівської комерційної академії</i>
Куцик Петро Олексійович	<i>проф. кафедри бухгалтерського обліку, в. о. ректора Львівської комерційної академії</i>
Ласка Роман Ігорович	<i>магістрант спеціальності “Економіка підприємства” Львівської комерційної академії</i>
Лейзерук Олег Олегович	<i>магістрант спеціальності “Економіка підприємства” Львівської комерційної академії</i>
Лиса Ольга Володимирівна	<i>к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Львівського національного аграрного університету</i>
Лобода Наталія Олександрівна.	<i>к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту Львівської державної фінансової академії</i>
Матієшин Марія Михайлівна	<i>асп. кафедри теоретичної та прикладної економіки Прикарпатського національного університету імені В. Стефаника</i>
Мельник Ірина Миколаївна	<i>к.е.н., доц. кафедри комерційної діяльності і підприємництва Львівської комерційної академії</i>
Мельник Наталія Геннадіївна	<i>к.е.н., доц. кафедри обліку в бюджетній і соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету</i>
Мирончук Зоряна Петрівна	<i>к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Львівського національного аграрного університету</i>
Миценко Наталія Григорівна	<i>к.е.н., доц., завідувач кафедри економіки підприємства Львівської комерційної академії</i>
Міщук Ігор Пилипович	<i>к.е.н., доц. кафедри комерційної діяльності і підприємництва Львівської комерційної академії</i>
Найда Анжеліка Валентинівна	<i>магістрант спеціальності “Економіка підприємства” Львівської комерційної академії</i>
Нестеренко Оксана Олександрівна	<i>к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Харківського державного університету харчування та торгівлі</i>
Новосельцева Світлана Миколаївна	<i>к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Білгородського університету кооперації, економіки і права (Росія)</i>
Овчарук Микола Петрович	<i>к.е.н., доц. кафедри економіки та менеджменту Черкаського інституту банківської справи Університету банківської справи НБУ</i>
Озеран Володимир Олександрович	<i>к.е.н., проф. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії</i>
Олексин Ірина Іванівна	<i>к.е.н., доц. кафедри комерційної діяльності і підприємництва Львівської комерційної академії</i>
Орлик Ілона Олександрівна	<i>асп. Львівської комерційної академії</i>
Павлова Марина Борисівна	<i>викл. кафедри товарознавства і торговельного підприємництва Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту</i>
Плекан Марія Володимирівна	<i>асист. кафедри обліку та аналізу Національного університету “Львівська політехніка”</i>
Пожуєва Тетяна Олександрівна	<i>к.е.н., доц. кафедри маркетингу Українського державного хіміко-технологічного університету</i>
Полянська Олена Анатоліївна	<i>к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії</i>
Попітіч Тетяна Василівна	<i>асист. кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії</i>
Процишин Оксана Романівна	<i>к.е.н., доц. Дрогобицького державного педагогічного університету ім. Івана Франка</i>
Свидрук Ірена Ігорівна	<i>к.е.н., доц. кафедри менеджменту Львівської комерційної академії</i>
Семенюк Андрій Ярославович	<i>здобувач кафедри ІСуМ Львівської комерційної академії</i>

Сенчук Тарас Ярославович	<i>пошукувач кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії</i>
Скочилияс Світлана Мирославівна	<i>к.е.н., доц. Тернопільського національного економічного університету</i>
Сокольська Рената Борисівна	<i>к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту Національної металургійної академії України</i>
Трут Ольга Олексіївна	<i>к.е.н., доц., завідувач кафедри менеджменту Львівської комерційної академії</i>
Федоронько Наталія Іванівна	<i>к.е.н., ст. викл. кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету</i>
Хом'як Юрій Михайлович	<i>к.е.н., доц. кафедри комерційної діяльності і підприємництва Львівської комерційної академії</i>
Цап Михайло Васильович	<i>асп. кафедри економіки підприємства Львівської комерційної академії</i>
Чміль Ганна Леонідівна	<i>асп. кафедри економічного аналізу та статистики Харківського державного університету харчування та торгівлі</i>
Шалева Олександра Іванівна	<i>к.е.н., доц. кафедри комерційної діяльності і підприємництва Львівської комерційної академії</i>
Шаповал Андрій Сергійович	<i>студент спеціальності "Облік і аудит" Київського національного університету ім. Т. Шевченка</i>
Швець Володимир Євгенович	<i>к. е. н., доц.кафедри обліку і аудиту Львівського національного університету ім. Івана Франка</i>
Шурпенкова Руслана	<i>к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту Львівського інституту банківської справи Університету банківської справи НБУ</i>
Казимирівна Щирба Ірина	<i>к.е.н., ст. викладач кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету</i>
Маркіянівна Щирба Маркіян Теодорович	<i>к.е.н., доц. Тернопільського національного економічного університету</i>
Яцишин Світлана Романівна	<i>к.е.н., доц. кафедри обліку в бюджетній і соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету</i>

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**ТОРГІВЛЯ, КОМЕРЦІЯ,
ПІДПРИЄМНИЦТВО**

Збірник наукових праць

Випуск 16

Коректор – Кашуба М. І.

Комп'ютерний макет – видавництва
Львівської комерційної академії

Підписано до друку 14.06.2014 р.
Формат 60x84/16. Папір офсетний.
Гарнітура Times New Roman. Друк на різнографі.
28,5 др. арк. 26,64 ум. др. арк. 21,42 облік. видавн. арк.
Тираж 300 прим. Зам. 101.

Віддруковано в друк. видавництва Львівської комерційної академії
79011, м. Львів, вул. У. Самчука, 6. Тел. 276-07-75. e-mail drook@iac.lviv.ua
Свідоцтво Держкомітету інформаційної політики, телебачення та радіомовлення України
серія ДК № 246 від 16.11.2000 р.