

ISSN 2313-8211

ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ:
наукові нотатки

ACCOUNTING, ECONOMICS,
MANAGEMENT:
scientific notes

Міжнародний збірник наукових праць
International collection of scientific papers

Випуск 1 (5)

Частина 2

Issue 1 (5)

Part 2

Луцьк 2015
Lutsk 2015

УДК 657.338.658

JEL M 00

ББК 65.052

О 14

ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки /
Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (5). Частина 2 /
відпов. ред. І.Б. Садовська. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ , 2015 . –
С. 1-608.

ISSN 2313-8211

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

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

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

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

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

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

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

© ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки, 2015

UDC 657.338.658

JEL M 00

LBC 65.052

A 14

ACCOUNTING, ECONOMICS, MANAGEMENT: research notes / International Collection of Scientific Papers. Issue 1 (5). Part 2 / Executive Editor is I.B. Sadovska. – Lutsk : AED of Lutsk NTU, 2015 . – P. 1-608.

ISSN 2313-8211

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

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

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

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

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

Editor in Chief:

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

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

© ACCOUNTING, ECONOMICS, MANAGEMENT: research notes, 2015

ЗМІСТ

Юлія Алескерова Створення ефективної системи агрострахування з активною участю держави – можливі варіанти для України	11
Анастасія Астапчик Стоимостной подход к анализу эффективности бизнеса	16
Балынин И.В. К вопросу о развитии здравоохранения в Российской Федерации в 2008-2012 годы	23
Юлія Безверхня Розвиток управлінського обліку під впливом глобалізації	31
Махинабону Бекова Анализ приватизации в Республике Таджикистан и Российской Федерации на постприватизационном этапе	36
Марія Бляхарчук Моделювання облікової політики	42
Тетяна Бочуля, Ірина Коробкіна Реальність розвитку бухгалтерського обліку в Україні: помилки, пошуки, рішення	51
Анастасія Вітязь, Валентина Лук'янова Сучасні концептуальні підходи до управління витратами	59
Ольга Гайдаєнко, Наталія Григор'єва Аналіз якості управління грошовими потоками на підприємстві ПАТ «Одеський коровай»	65
Надежда Гославская, Александр Онищук Управление областями риска при составлении годового бюджета предприятия	74
Сергій Гринявський Інформація як важливий чинник прийняття стратегічних рішень	78
Світлана Дерев'янка, Ірина Приходько Бухгалтерський баланс як основна форма фінансової звітності	84
Ірина Діордіца, Світлана Клименко Проблеми та напрями вдосконалення організації обліку оплати праці	91

Елена Доренская Значение оборотных активов в обеспечении эффективности деятельности предприятия	95
Олексій Дудкевич Господарський облік: сутність та основні складові	102
Вікторія Єнгулатова Нововведення в обліку ПДВ з 2015 року	110
Наталія Жидовська, Іванна Жуковська Взаємодія державної фінансової інспекції з правоохоронними органами	117
Зоя Журавлева Учет затрат на производство продукции мясного скотоводства в сельскохозяйственных организациях	124
Надія Ізмоєнова Використання методики розрахунку узгодженого розвитку підприємств	131
Катерина Ілляшенко Трансформація облікових процесів в умовах інформаційної глобалізації	138
Наталья Кириченко Особенности организации учета затрат на производство продукции в молочной промышленности Республики Беларусь	143
Юлія Кітаєва Аналіз рівнів виробничого, фінансового та виробничо-фінансового левериджу на ПАТ "Одеський коньячний завод"	150
Лариса Клібанська, Оксана Гривківська Особливості розподілу та обліку виробничих витрат у різних сферах сільськогосподарського виробництва	158
Ірина Колос Показники звітності підприємства в системі ощадливого управління	163
Леся Корольчук Логістика міжнародного туризму в транскордонному регіоні в контексті євроінтеграції України	172
Анна Криклива Проблеми управління виробничими запасами на сільськогосподарських підприємствах	180
Оксана Крочак Проблеми обліку земельних ресурсів	188

Вікторія Кулик Концепції бухгалтерського обліку: напрями трансформації	194
Світлана Кучеркова Управлінський облік витрат на виробництво продукції рослинництва	200
Наталя Лобода Економічна сутність заробітної плати та інших виплат найманим працівникам як методична детермінанта моделі їх відображення в обліковій діяльності підприємства	207
Лілія Медвідь Актуальні питання удосконалення організації обліку виробничих запасів сільськогосподарських підприємств з використанням комп'ютерної програми «1С:Підприємство 8.2 та ефективність її впровадження	213
Ольга Метла Состав минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) как объектов бухгалтерского учета	219
Екатерина Мискевич Методы оценки результатов маркетинговой деятельности промышленных предприятий	227
Вікторія Мисюк Інституційна складова вдосконалення системи державного фінансового контролю	234
Сергій Міщенко Бухгалтерський облік в управлінні виробничими запасами сільськогосподарських підприємств	242
Лариса Моисеева, Лариса Челмакина Аналитические возможности бухгалтерского баланса	249
Андрій Мороз, Людмила Сачинська Аналіз фінансового стану підприємства й розробка заходів щодо його поліпшення	257
Діана Мулява Теоретико-методичні аспекти формування та обліку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств	263
Маргарита Нигачой Разработка инновационной стратегии развития предприятия	271

Анжела Ніколаєва Роль держави у врегулюванні конфліктів інтересів при здійсненні професійної діяльності на ринку цінних паперів	277
Оксана Нужна, Софія Зінчук Удосконалення класифікації біологічних активів з метою підвищення ефективності обліково-аналітичної роботи підприємства	285
Оксана Нужна, Олег Стаднік Бухгалтерський і податковий аспекти оцінки ефективності діяльності підприємства	289
Оксана Нужна, Ольга Шуляк Огляд і оцінка наукової літератури з питань дослідження сутності виробничих запасів	295
Катерина Оксенюк, Юлія Ковальчук Синергетичний ефект в системі потенціалу підприємства	301
Оксенюк Катерина, Марчук Богдана Проблеми та перспективи розвитку паливно-енергетичного комплексу Волинської області	307
Катерина Оксенюк, Марія Столярук Агропромисловий комплекс України: проблеми та перспективи розвитку	314
Олена Откаленко Аналіз фінансових ресурсів державних вищих навчальних закладів із застосуванням інформаційних систем та технологій	319
Павловець Анастасія, Олександра Кісельова Сучасні проблеми ринку праці Донецької області	325
Людмила Павлюк, Юлія Семенченко Економічна діагностика техніко-технологічної бази підприємств	331
Владимир Писаренко, Татьяна Чайка Источники финансирования эко-социо-экономического развития универсальных агроэкологических районов в Украине	336
Тетяна Погребняк Аналітичні процедури – основа процесу проведення аудиту	344
Оксана Полінкевич Формування економічно обґрунтованих підходів до інноваційний бізнес-процес підприємств в новій економіці	350

Олег Поліщук Продовольче забезпечення, незалежність і безпека країни	355
Олена Полянська, Марія Джула Особливості обліку довгострокових біологічних активів	361
Оксана Радченко Державне регулювання фінансових послуг для суб'єктів аграрного сектору	366
Олена Разборська Особливості формування доходів сільськогосподарських підприємств та напрямки їх зростання	373
Лілія Ротач Організація обліку суб'єктів малого підприємництва	382
Анна Рошак Організаційно-технологічні особливості господарської діяльності сільськогосподарських підприємств та їх вплив на побудову обліку поточних біологічних активів рослинництва	389
Александр Рюмкин Земля как важный объект бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций	394
Олена Савенко Актуальні питання комплексного розвитку сільських територій	401
Лариса Савош, Володимир Василюк Сутність, проблеми та перспективи впровадження екологічного обліку	409
Дилафрузхон Саидходжаева Эффективный механизм управления - основа устойчивого развития региона	414
Наталья Сергиенко, Оксана Сусякова Институциональная поддержка субъектов малого и среднего предпринимательства в калужском регионе	421
Наталья Сергиенко Управление единым счетом бюджета	430
Світлана Сирцева Облік фінансових інструментів за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку і фінансові звітності: порівняльний аспект	440
Олена Скоробогата, Юлія Стащенко Комплексна оцінка фінансового стану підприємства	445

Наталія Сологуб, Ольга Материнська Організація та методичні підходи аналізу фінансового стану підприємства	454
Карина Султанова Совершенствование системы бюджетирования в целях формирования единого информационного базиса управления денежными потоками	460
Алла Тендюк, Надія Мних Оцінка товарної політики страхової компанії	469
Максим Терещенко Забезпечення аналізу фінансової діяльності підприємств	477
Надія Ткаченко Відображення обліку виплат працівникам відповідно до норм П(С)БО 26	484
Вікторія Томишинець, Світлана Олійник Дебіторська заборгованість, сутність та причини виникнення	492
Олеся Тоцька Новозавітні грошові одиниці у фокусі української гривні	497
Марина Третьякова Влияние информационных технологий на управление экономическими системами	504
Євгенія Фастовець Організація відділу кадрів як структурного підрозділу підприємства	512
Роман Фик Міжнародний досвід ведення обліку у бюджетних установах	519
Андрій Харенко, Валентин Бобко Особливості виробництва та агромаркетингу зернових культур в аграрних підприємствах Уманського району	526
Ірина Хомин Проблема ценового регулювання на аграрном рынке Украины	534
Ірина Хуторненко Учет и распределение косвенных расходов в сельскохозяйственных организациях	543
Одарка Чабанюк, Наталія Чиковська Основні засоби в бюджетній установі: визначення сутності відповідно до національних та міжнародних стандартів	552

Тетяна Чеховська Вдосконалення організації обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками	556
Екатерина Чиж, Татьяна Манцера Инновационные решения в энергетике Республики Беларусь	562
Александр Шкляров, Александр Бевзелюк Соблюдение технологий в растениеводстве – основной резерв повышения эффективности АПК	569
Iryna Szczyrba Procedury analityczne jako instrument generowania dowodów audytorskich o wysokim poziomie wiarygodności	576
Андрій Янчев Оцінка ділової активності підприємства на прикладі ПАТ «Запоріжсталь»	581
Олег Яцюк Напрями вдосконалення організаційної структури акціонерних товариств, що перебувають в кризовому стані	588

УДК 368.5
JEL G 22

Юлія Алескерова
ННЦ «Інститут аграрної економіки»

СТВОРЕННЯ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ АГРОСТРАХУВАННЯ З АКТИВНОЮ УЧАСТЮ ДЕРЖАВИ – МОЖЛИВІ ВАРІАНТИ ДЛЯ УКРАЇНИ

У статті досліджено створення ефективної системи страхування. Проаналізовано міжнародний досвід. Показано приклади різних країн зі створення системи страхування в аграрному секторі. втор визнає прийнятні системи страхування саме для України, вивчивши міжнародний досвіді.

Ключові слова: страхування, агрострахування, досвід, страховий захист, підтримка держави, фінансові послуги.

Creation of the effective system of insurance is investigational in the article. International experience is analysed. The examples of different countries are shown from creation of the system of insurance in an agrarian sector. втор insurance self acknowledges the acceptable systems for Ukraine, learning international experience.

Keywords: insurance, agroinsurance, experience, insurance defence, support of the state, financial services.

В статье исследовано создание эффективной системы страхования. Проанализирован международный опыт. Показаны примеры разных стран из создания системы страхования в аграрном секторе. втор признает приемлемые системы страхование само для Украины, выучив международный опыте.

Ключевые слова: страхование, агрострахование, опыт, страховая защита, поддержка государства, финансовые услуги.

Аналіз міжнародної практики агрострахування показує, що даний сегмент страхування розвивається досить швидко й працює ефективно лише при довгостроковій і масштабній підтримці з боку держави. У країнах, де уряд не приділяє уваги агрострахуванню, його розвиток відбувається повільно й несистемно. Держави, зацікавлені в тому, щоб для відтворення виробництва сільськогосподарської продукції забезпечити страховий захист своїх сільгосптоваровиробників та стабілізацію їхніх доходів у часі, зазвичай підтримують агрострахування. Одним із способів такої підтримки є застосування різних субсидій та інших видів фінансової підтримки агрострахування

З іншого боку, деякі країни пішли шляхом суто державного агрострахування, коли держава бере на себе всі ризики щодо агрострахування, створюючи державну страхову компанію, і фактично, вступаючи у конкуренцію на ринку фінансових послуг із приватним сектором. Як свідчить аналіз, такий підхід є вкрай неефективним, що зумовило відмову від такої практики і переходу до системи, в якій агрострахування здійснюється за принципом партнерства між державою і приватним сектором.

Партнерство між приватним і державним сектором дозволяє державі мінімізувати витрати на агрострахування та зосередитись на виконанні суто державних функцій управління сільськогосподарським виробництвом, підтримуючи через субсидування премій на агрострахування виробництво пріоритетної сільськогосподарської продукції. До того ж залучення приватного сектору до реалізації програми забезпечує конкуренцію в сегменті агрострахування й підвищує відповідальність приватного сектору.

При цьому держава, не відволікаючи ресурси на адміністрування програми страхування, створення розгалуженої мережі відділень, куди мають звертатися аграрії при укладенні договорів страхування і в разі виявлення збитків, а також на утримання великого штату висококваліфікованих андерайтерів, сюрвейерів, оцінювачів збитків (аварійних комісарів) тощо, забезпечує виконання своїх прямих функцій щодо створення законодавчого поля для розвитку системи агрострахування, регулювання діяльності страхових компаній та забезпечення максимального ефективного використання агрострахування як інструменту реалізації аграрної політики.

Як свідчить міжнародний досвід, адміністрування програми субсидування агрострахування є досить складним, тому в більшості країн держава також створює спеціальні органи або структури, що виконують функції адміністратора програми. Необхідність створення окремого органа (установи, структури) викликана тим, що такий орган потрібний для здійснення контролю за використанням коштів, що виділяються державою на субсидування агрострахування.

У деяких країнах послуги субсидованого агрострахування надаються через державні страхові компанії. На перший погляд, такий шлях розвитку системи агрострахування сприймається як більш простий. Але в міжнародній практиці прикладів успішних систем,

побудованих на таких засадах, практично немає.

Зазвичай як позитивний приклад систем «державного» агрострахування називають системи Канаді і Японії, але не слід забувати, що уряди цих країн виділяють дуже значне фінансування з державного бюджету для підтримки працездатності системи, до того ж, якщо говорити про Канаду, то там страхування здійснюється так званими «королівськими корпораціям», які лише умовно можна вважати державними структурами, бо вони працюють на ринкових засадах, а в Японії система агрострахування носить виключно протекціоністський характер і спрямована на забезпечення відтворення вітчизняного виробництва рису, яке має практично містичну цінність для японців, тому на це держава не шкодує ніяких коштів, попри всю нерентабельність виробництва рису. В інших же країнах державні аграрні страхові компанії збиткові й постійно вимагають виділення додаткової фінансової підтримки.

Надання послуг по субсидованому агрострахуванню через державні компанії зазвичай знижує інтерес приватних страховиків до аграрного страхування. Виробники також часто не задоволені якістю страхових послуг і обмеженою кількістю страхових продуктів (крім ситуації в Канаді). Перелік застрахованих ризиків в агрострахових програмах істотно обмежений, що не забезпечує достатньо ефективного страхового захисту аграріїв. Рівень збитковості таких систем досить високий і часто перевищує 100%. Приміром, в Індії середня за багато років збитковість Сільськогосподарської страхової компанії донедавна становила 230%, тобто уряд щороку, крім виділення коштів на субсидування премій, виділяв близько 130% від суми зібраних премій для забезпечення діяльності державної страхової компанії. Аналогічна ситуація спостерігається в Греції й на Кіпрі.

У Греції й на Кіпрі страхування сільськогосподарських ризиків є обов'язковим видом страхування для виробників. Послуги надають спеціалізовані державні компанії – ELGA у Греції й Agricultural Insurance Organization (AIO) на Кіпрі. Уряди вищевказаних країн змушені регулярно надавати фінансову підтримку ELGA і AIO у високо збиткові роки. Підтримка полягає у виділенні поворотних позик з державного бюджету. Ставки премій досить низькі. Компанії намагаються тримати ставки на мінімальному рівні з незначними коригуваннями після збиткових років. ELGA і AIO не можуть

перестраховувати ризики на міжнародних ринках через високу вартість перестраховування (це пов'язано з тим, що ставки премій занадто низькі – значно нижчі від актуарно обґрунтованого рівня).

Уряд Індії вже реформував систему агрострахування. У цей час державна Сільськогосподарська страхова компанія Індії працює в рамках програми субсидованого агрострахування як звичайний страховик, вона змушена конкурувати з п'ятьма приватними страховими компаніями. Субсидії виплачують по стандартних договорах страхування, які використовуються всіма компаніями, що відповідають кваліфікаційним вимогам. Більше того, приватні страхові компанії постійно впроваджують нові страхові продукти, які субсидіюються урядом і змушують державну компанію постійно працювати над розширенням лінійки страхових продуктів і поліпшенням якості обслуговування фермерів.

Досвід Канади – наскільки він може бути застосований в Україні? У Канаді агрострахування існує понад 60 років. У Канаді агрострахування є добровільним видом страхування для виробників. Уряд фінансує кілька програм у рамках комплексної масштабної програми з управління ризиками в аграрному секторі. Субсидії з агрострахування (яке є частиною загальної програми з управління ризиками) виплачуються федеральним урядом і урядами провінцій (непропорційно).

У п'ятих провінціях були засновані так звані «королівські корпорації» з агрострахування, які працюють як звичайні приватні компанії, тобто на ринкових засадах. Особливістю є те, що королівські корпорації можуть при надзвичайних ситуаціях одержувати фінансову підтримку від урядів. Підтримка надається на поворотній основі. В інших провінціях програми субсидованого страхування запущені порівняно недавно, а послуги надаються спеціальними підрозділами міністерств сільського господарства провінцій.

Слід зазначити, що програма субсидованого агрострахування в Канаді була запущена в середині ХХ століття. Після Другої світової війни в країні страховий сектор був розвинений недостатньо й деякі страхові компанії або відмовлялися надавати послуги з мультиризикового страхування, або не могли надати послуги потрібної якості. Це стало однією з причин, чому уряд Канади прийняв рішення розбудовувати систему субсидованого агрострахування через

королівські корпорації. Швидше за все, якби в Канаді приватні страхові компанії були більш розвинені в середині ХХ століття, то ця країна обрала б модель, яка в цей час впроваджена в США.

Недоліки системи при страхуванні ризиків через державну аграрну страхову компанію

В Україні вже є певний досвід із функціонування державної страхової компанії. Однак, у випадку якщо уряд України вирішить обрати шлях створення державної аграрної страхової компанії (далі за текстом – ДАСК), яка буде одноосібно надавати послуги з субсидованого страхування, уряду потрібно бути готовим виділяти значні кошти для забезпечення діяльності такої компанії, зокрема, за мінімальними оцінками від 25 до 80 мільйонів гривень у рік для роботи мережі адміністративних офісів ДАСК в областях. Крім того, в перші 3-5 років ДАСК не зможе ефективно надавати послуги аграріям з ряду причин (кваліфікація персоналу, складності з адмініструванням, розвиток регіональної мережі й ін.).

Також потрібно відзначити, високу ймовірність маніпуляцій (тобто шахрайства) при проведенні процедур з врегулювання збитків, оскільки буде складно контролювати роботу фахівців. Це призведе до високого рівня збитковості програми й стане постійним джерелом запитів на надання додаткового фінансування державою.

Крім того, Україні вкрай необхідні ефективні стандартні страхові продукти для різних культур і кліматичних зон. Розробка таких страхових продуктів (програм) потребує багато часу, кваліфікації, коштів. Помилка може призвести до величезних за обсягом виплат (так трапилося, зокрема, в Індії), а відмова від здійснення таких виплат через відсутність грошей у бюджеті підрве довіру аграріїв до страхування і до держави в цілому.

Література:

1. Закон України «Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою» від 9 лютого 2012 р.
2. Інформація про стан і розвиток страхового ринку України // [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://nfp.gov.ua/content/informaciya-pro-stan-i-rozvitok.html>
3. Международный институт управления рисками // [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://uarisk.com/index.php/ru/>
4. Мировые тренды агрострахования – для Украины // [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://www.agroinsurance.com/ru/agribusiness_insurance/?pid=18603
5. Агрострахование в Украине: Анализ работы в 2013 г. и перспективы развития на 2014 г. // [Електронний ресурс] - Режим доступу:

www.agroinsurance.com/ru/agribusiness_insurance/?pid=24596

6. Аршба М.В. Воспроизводственная действенность системы агрострахования с государственной поддержкой / М.В. Аршба // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия экономика. - 2013. - №4, - С.36-42.

7. Воспроизводственно-хозяйственные ориентиры страхования сельхозпроизводителей на основе анализа зарубежных моделей // [Электронный ресурс]- Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/vozproizvodstvenno-hozyaystvennye-orientiry-strahovaniya-selhzotovaroproduitely-na-osnove-analiza-zarubezhnyh-modeley>

Автор: Алескерва Юлія Володимирівна, к.е.н., старший науковий співробітник, докторант ННЦ «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна.

Сфера наукових інтересів: Фінанси, кредит, страхування.

Зв'язок із автором: tuv@email.ua

УДК 657
JEL M 21

Анастасія Астапчик

Белорусский государственный экономический университет

СТОИМОСТНОЙ ПОДХОД К АНАЛИЗУ ЭФФЕКТИВНОСТИ БИЗНЕСА

В статье изучена необходимость оценки стоимости бизнеса. Изложена концепция EVA, а также ее использование при оценке стоимости бизнеса. Автором отмечены преимущества использования данной концепции при оценке и анализе эффективности компании.

Ключевые слова: анализ, эффективность, экономическая добавленная стоимость.

The article studied the need of business valuation. The concept of EVA was outlined, as well as its use in assessing the value of the business. The author noted the advantages of using this concept in the evaluation and analysis of company performance.

Keywords: analysis, efficiency, economic value added.

У статті вивчені необхідність оцінки вартості бізнесу. Викладена концепція EVA, а також її використання при оцінці вартості бізнесу. Автором відзначені переваги використання даної концепції при оцінці і аналізі ефективності діяльності компанії.

Ключові слова: аналіз, ефективність, економічна додана вартість.

В сложившейся экономической ситуации многие компании переходят к анализу эффективности деятельности компании, на основе стоимостного подхода.

Оценка стоимости бизнеса – это сложный глубокий и упорядоченный процесс определения в денежном выражении стоимости компании, с учетом всех аспектов ее деятельности и условий функционирования.

Необходимость оценки стоимости бизнеса возникает практически при всех трансформациях: при покупках и продажах компании, ее ликвидации, страховании, слиянии и поглощении, а также во многих других ситуациях.

Оценка стоимости в современной экономике необходима в силу следующих причин:

- Определение рыночной стоимости, позволяет продавцу или покупателю выставить товар (в рассматриваемом случае в роли товара выступает определенный бизнес) по наиболее реальной цене.
- Знание величины рыночной стоимости позволяет управленческому персоналу объекта оптимизировать процесс производства.
- Оценка стоимости позволяет повысить эффективность управления и, следовательно, помогает предотвратить банкротство и разорение.
- Оценка стоимости бизнеса позволяет покупателю принять верное инвестиционное решение, т.к. профессиональная оценка стоимости позволяет получить обоснованные результаты.

На практике существуют различные подходы к оценке стоимости компаний. Перед тем как сделать выбор в пользу одной из методик оценки, необходимо проанализировать процесс функционирования бизнеса, в каких условиях он работает и другие факторы, которые оказывают влияние на его деятельность.

В условиях рыночной экономики оказались востребованы новые механизмы определения ценности, которые просты в плане оценки и использования, не сильно зависят от динамики рынка и не требуют большого числа оценок. Одним из таких показателей является добавленная экономическая стоимость.

Экономическая добавленная стоимость (EVA) – измеряет прибавочную ценность, созданную фирмой благодаря ее

существующим инвестициям [2, с 1150].

Для расчета EVA применяется следующая формула:

$$EVA = NOPAT - WACC \times K \quad (1)$$

где:

NOPAT - прибыль от основной деятельности компании после налогообложения скорректированная;

WACC - средневзвешенная стоимость капитала;

K - капитал, вложенный в активы, которые служат для обеспечения оперативной деятельности компании.

В своей деятельности большинство компаний использует не только собственный капитал, но и привлекает заемные средства. Поэтому при принятии управленческих решений необходимо определять средневзвешенную стоимость капитала, формулу, для расчета которой можно, представить в следующем виде:

$$WACC = Re \times We + Rd \times Wd, \quad (2)$$

где:

Re - стоимость собственного капитала (%);

We - доля собственного капитала (по балансу) (%);

Rd - стоимость заемного капитала (%);

Wd - доля заемного капитала (по балансу) (%).

Экономическая добавленная стоимость в первую очередь показывает акционерам, удалось ли предприятию создать дополнительную стоимость. EVA также может служить в качестве цели для высшего руководства и использоваться в системе мотивации [5].

Одно из ключевых мест в использовании концепции EVA занимают корректировки прибыли, которые позволяют сгладить, так называемые, «недостатки учета», которым легко можно манипулировать, умело применяя тот или иной принцип учета или составления отчетности. Одним из самых простых таких примеров являются амортизационные отчисления. Их размер зависит от учетной политики компании и выбранных методов начисления амортизации. Данный факт является весьма субъективным, так как компания может выбрать как более «быстрые» методы амортизации, так и более «медленные», и тем самым управлять своими расходами.

Создатели концепции EVA Стерн и Стюарт разработали 164 корректировки, которые могут быть произведены при расчете

экономической добавленной стоимости. Компания Stern Stewart & Co. ежегодно публикует рейтинг крупнейших 1000 компаний на основе показателя EVA, но сама методика расчета показателя экономической добавленной стоимости является конфиденциальной информацией. В связи с этим среди экономистов до сих пор существуют споры о характере данных корректировок.

Однако одним из создателей концепции EVA было отмечено, что для управления стоимостью на основе показателя EVA достаточно использовать только некоторые из корректировок, отражающие особенности деятельности компании и понятные ее руководству.

Можно отметить следующие наиболее существенные корректировки прибыли и величины капитала:

- Капитализация нематериальных активов: часть нематериальных активов обеспечивают получение выгод в будущем. Стоимость таких активов для расчета EVA должна капитализироваться, а не списываться в расходы. Таким образом, величина капитала должна быть скорректирована на величину капитализированных нематериальных активов за вычетом накопленной амортизации. На величину амортизации анализируемого периода должна быть откорректирована величина NOPAT [4].

- Корректировка на отложенные налоги: отложенные налоги - это налоги, которые, исходя из временных и постоянных разниц налогового и финансового учета подлежат уплате или возмещению из бюджета не в текущем периоде, а когда-либо в будущем. Таким образом, общую сумму отложенных налогов необходимо прибавить к величине капитала. Для расчета величины NOPAT прирост суммы отложенных налогов за рассматриваемый период также прибавляется к сумме прибыли.

- Корректировка, связанная с «гудвилл». Гудвилл — это совокупность различных нематериальных факторов, которые позволяют данной фирме иметь преимущества в отрасли и благодаря этому генерировать дополнительные доходы. С «гудвиллом» должны производиться такие же действия, как и с нематериальными активами. Гудвилл является неосязаемым активом и включает в себя бренды и репутацию компании, срок существования которых неограничен. Поэтому гудвилл необходимо отражать в балансе и любые суммы списанных затрат относящихся к нему необходимо восстановить.

- Амортизация «гудвилл». При расчете EVA необходимо измерить доход (в денежных эквивалентах), генерируемый средствами, вложенными в предприятие. По этой причине при расчете величины капитала прибавляется накопленная амортизация гудвилл, а при расчете NOPAT – прибавляется амортизация за рассматриваемый период [4].

При расчете средневзвешенной стоимости капитала может учитываться помимо собственного и заемного капитала, также лизинг и аренда, в этом случае прибыль предприятия должна быть скорректирована на все лизинговые и арендные платежи, а величина инвестированного капитала должна быть скорректирована на рыночную стоимость арендованных и взятых в финансовую аренду (лизинг) активов [5].

Особое внимание необходимо обратить на себестоимость продукции или услуг, которую при расчете прибыли до налогообложения необходимо вычитать. Следует учитывать, что себестоимость продукции или услуг состоит из прямых затрат, которые прямо могут быть отнесены на определенный вид продукции или услуг, и косвенных затрат. Косвенные расходы подлежат распределению между видами деятельности пропорционально степени их использования. Базой для распределения может быть доля оборота той или иной продукции в суммарном обороте компании, или валовой прибыли, или доля зарплаты основных производственных рабочих, занятых выпуском конкретной продукции или оказанием определенного вида услуг, в общем объеме фонда оплаты труда и т. д. Однако современные условия хозяйствования приводят к тому, что доля косвенных расходов постоянно возрастает. Например, себестоимость оказываемых услуг финансовыми или страховыми компаниями в большей степени состоит непосредственно из косвенных затрат. Поэтому распределение затрат относительно выбранной базы приведет к некорректному определению себестоимости. Решением этой проблемы может стать использование метода калькуляции себестоимости Activity Based Costing (ABC).

Метод ABC (Activity Based Costing) - особая форма функционального анализа затрат, обеспечивающая современное понимание и более точное описание затрат и отображающая финансовое состояние организации лучше, чем традиционные методы

бухгалтерського учета [6].

В основе метода ABC лежит предположение, что "деятельность потребляет ресурсы, а продукция потребляет деятельность". Другими словами, продукция - результат деятельности, связанной с потреблением ресурсов, учет затрат по которым ведется на соответствующих счетах [6].

Данный метод применяется для получения информации о затратах компании и различной нефинансовой информации о деятельности организации, необходимой при принятии управленческих решений. Метод ABC является эффективным инструментом совершенствования деятельности компании.

Использование метода ABC при калькулировании позволит сформировать достоверную информацию о себестоимости продукции или услуг.

Компания имеет ценность для владельца, если $EVA > 0$. Это значит, что собственникам целесообразно вложение денежных средств в данную компанию. Так как данное соотношение означает прирост рыночной стоимости компании над балансовой стоимостью чистых активов, что стимулирует собственников к дальнейшему вложению средств в рассматриваемую компанию [3].

Исходя из формулы приведенной выше, можно наметить следующие пути повышения EVA:

- увеличение прибыли с использованием прежнего объема капитала (освоение новых видов продукции, вхождение на новые рынки);
- уменьшение объема используемого капитала, при этом прибыль остается неизменной (ликвидация нерентабельных и убыточных сфер деятельности предприятия);
- уменьшение расходов на привлечение капитала (сокращение доли заемного капитала).

Преимущество концепции EVA заключается в том, что расчет показателя добавленной стоимости можно проводить по каждому отдельному периоду функционирования компании без дополнительного учета предыдущего периода и будущего. Еще одним преимуществом данного показателя является то, что он позволяет наглядно зафиксировать данные, позволяющие сделать вывод о степени эффективности отдельных инвестиций или их совокупности

за определенный период.

Для более эффективной работы по управлению EVA необходимо, чтобы все менеджеры разных уровней, которые каким-либо образом могут влиять на величину добавленной стоимости, понимали, какие из действий приведут к положительному эффекту, а какие — к снижению добавленной стоимости. Стимулировать сотрудников к увеличению добавленной стоимости можно, используя соответствующую систему мотивации, которая должна быть разработана в компании с учетом специфики ее деятельности.

В первую очередь в увеличении EVA следует заинтересовать руководство, которое включает генерального директора и топ-менеджеров, то есть сотрудников, которые могут максимально влиять на этот показатель. Например, в систему бонусов можно заложить определенный процент от размера итоговой добавленной стоимости всей компании или же подразделения (отдела, филиала), за которое они несут ответственность.

Таким образом, показатель EVA можно рассматривать как инструмент управления компанией, которая ставит основной целью создание и увеличение своей рыночной стоимости.

Литература:

1. Валдайцев, С. В. Оценка бизнеса: учебник / С. В. Валдайцев. – М.: Проспект, 2008. – 576 с.
2. Дамодаран, А. Инвестиционная оценка / А. Дамодаран. – М.: Альпина Паблишер, 2012. – 1324 с.
3. Концепция EVA и оценка эффективности деятельности компании [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.finman.ru/articles/2005/1/3922.html> - Дата доступа: 14.10.2014.
4. Value-Based Management и показатели стоимости / Дмитрий Степанов [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.cfin.ru/management/finance/value-based_management.shtml - Дата доступа: 14.10.2014.
5. Анализ подходов к оценке качества управления бизнесом на основе стоимостных показателей / Шимширт Н.Д., к.э.н., доцент кафедры экономики международного факультета управления Томский государственный университет [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://rud.exdat.com/docs/index-807242.html> - Дата доступа: 14.10.2014.
6. Метод «ABC» / А. М. Кузьмин [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.inventech.ru/pub/methods/metod-0028/> - Дата доступа: 11.11.2014.

Автор: Астапчик Анастасия Викторовна, магистрант Белорусского государственного экономического университета, г. Минск, Беларусь.

Сфера научных интересов: анализ финансового состояния, анализ эффективности деятельности организации, управленческий учет.

Связь с автором: astap-chik@mail.ru

УДК 336.5
JEL M 10

Балынин И.В.

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

К ВОПРОСУ О РАЗВИТИИ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В 2008-2012 ГОДЫ

В статье представлены результаты исследования вопросов, связанных с финансовым обеспечением и развитием системы здравоохранения Российской Федерации в 2008-2012 годы.

Ключевые слова: здравоохранение, федеральный бюджет, социальная сфера, расходы бюджета, бюджет.

The article presents the results of a study of issues related to financial maintenance and development of the health system of the Russian Federation in 2008-2012.

Keywords: health care, the federal budget, social spending budget, budget.

У статті представлені результати дослідження питань, пов'язаних з фінансовим забезпеченням та розвитком системи охорони здоров'я Російської Федерації в 2008-2012 роках.

Ключові слова: охорона здоров'я, федеральний бюджет, соціальна сфера, видатки бюджету, бюджет.

В современных социально-экономических условиях успешность и эффективность проводимой экономической политики во многом зависит от состояния сектора здравоохранения. В связи с этим осуществим краткую характеристику сектора здравоохранения Российской Федерации в 2008-2012 годах. Так, в 2012 году (по сравнению с 2008 годом) число больничных организаций уменьшилось на 4,62% (что в абсолютном исчислении составляет 0,3 тыс.), число больничных коек сократилось на 4,73% (что в абсолютном исчислении составляет 66,2 тыс.). В то же время увеличились число врачебных амбулаторно-поликлинических организаций на 6,45% (что в абсолютном исчислении составляет 1

тыс.) и мощность врачебных амбулаторно-поликлинических организаций, посещений в смену на 3,54% (что в абсолютном выражении составляет 129,4 тыс.).

В таблице 1 представлены данные по следующим показателям: Число больничных организаций, тыс. (П1), Число больничных коек, тыс. (П2), Число больничных коек на 10 000 населения (П3), Число врачебных амбулаторно-поликлинических организаций, тыс. (П4), Мощность врачебных амбулаторно-поликлинических организаций, посещений в смену, всего тыс. (П5), Мощность врачебных амбулаторно-поликлинических организаций, посещений в смену на 10 тыс. населения (П6).

Таблица 1

Медицинские организации в Российской Федерации в 2008-2012 годах

№ п/п	По каз ате ли	Годы					Изменение	
		2008	2009	2010	2011	2012	В %	В АИ
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	П1	6,5	6,5	6,3	6,3	6,2	-4,62	-0,3
2	П2	1398,5	1373,4	1339,5	1347,1	1332,3	-4,73	-66,2
3	П3	98,0	96,2	93,8	94,2	92,9	-5,20	-5,1
4	П4	15,5	15,3	15,7	16,3	16,5	6,45	1
5	П5	3651,0	3657,2	3685,4	3727,7	3780,4	3,54	129,4
6	П6	255,8	256,0	258,0	260,6	263,7	3,09	7,9

Условные обозначения. В АИ – в абсолютном исчислении.

Источник: составлено и рассчитано автором на основании данных Федеральной службы государственной статистики за 2008-2012 годы.

Анализ данных таблицы 1 позволяет сделать вывод о том, что число больничных организаций уменьшилось на 0,3 тысячи, число больничных коек – на 66,2 тысячи. В то же время увеличилась мощность врачебных амбулаторно-поликлинических организаций (на 3,54%; а в расчете на 10 тыс. населения – на 3,09%).

В таблицах 2 и 3 представлены результаты анализа изменения числа больничных коек в 2008-2012 годы в общем количестве, а также на 10 000 человек населения в разрезе профилей: П1-терапевтического профиля; П2 - хирургического профиля; П3 –

онкологических; П4 – гинекологических; П5 – туберкулезных; П6 – инфекционных; П7 – офтальмологических; П8 – отоларингологических; П9 – дерматовенерологических; П10 – для психически больных; П11 – наркологических; П12 – неврологических; П13 – для беременных женщин, рожениц и родильниц.

Таблица 2

Больничные койки (в разрезе профилей)
в 2008-2012 годах, в тысячах

№ п/ п	По каза тел и	Годы					Изменение	
		2008	2009	2010	2011	2012	В %	В АИ
1	ВС	1398,5	1373,4	1339,5	1347,1	1332,3	-4,73	-66,2
2	П1	251,8	304,7	296,1	299,2	302,8	+20,3	+51
3	П2	265,3	262,7	257,2	259,5	256,4	-3,35	-8,9
4	П3	39,3	39,3	39,7	40,4	42,8	+8,91	+3,5
5	П4	72,9	71,1	68,8	66,9	64,6	-11,4	-8,3
6	П5	84,1	84,9	84,0	91,0	93,2	+10,8	+9,1
7	П6	74,1	74,0	70,5	71,1	70,2	-5,26	-3,9
8	П7	25,7	26,5	25,8	25,4	23,7	-7,78	-2
9	П8	21,7	21,0	20,3	20,9	20,2	-6,91	-1,5
10	П9	18,0	17,2	16,4	16,5	16,0	-11,1	-2
11	П10	162,6	159,8	153,4	153,2	149,4	-8,12	-13,2
12	П11	27,5	26,8	26,3	26,3	25,5	-7,27	-2
13	П12	83,9	83,5	83,5	84,7	86,0	+2,50	+2,1
14	П13	81,1	80,5	80,3	79,2	77,4	-4,56	-3,7

Условные обозначения. В АИ – в абсолютном исчислении; ВС – всего.

Источник: составлено и рассчитано автором на основании данных
Федеральной службы государственной статистики за 2008-2012 годы.

Анализ данных таблиц 2 и 3 позволяет сделать вывод об увеличении числа коек онкологических, туберкулезных, неврологических, а также коек терапевтического профиля.

В то же время можно следует отметить уменьшение числа коек

хирургического профиля, гинекологических, инфекционных, офтальмологических, отоларингологических, дерматовенерологических, наркологических, для психических больных. В то же время, увеличилось число онкологических, туберкулезных, неврологических, коек терапевтического профиля, а также для беременных женщин, рожениц и родильниц.

Таблица 3

Больничные койки (в разрезе профилей) в 2008-2012 годах (в расчете на 10 000 человек населения)

№ п/п	Пок азат ели	Годы					Изменение	
		2008	2009	2010	2011	2012	В %	В АИ
1	ВС	98	96,2	93,8	94,2	92,9	-5,20	-5,1
2	П1	17,6	21,3	20,7	20,9	21,1	+19,9	3,5
3	П2	18,6	18,4	18,0	18,1	17,9	-3,76	-0,7
4	П3	2,8	2,8	2,8	2,8	3,0	+7,14	0,2
5	П4	9,5	9,3	9,0	8,7	8,4	-11,58	-1,1
6	П5	5,9	5,9	5,9	6,4	6,5	+10,2	0,6
7	П6	5,2	5,2	4,9	5,0	4,9	-5,77	-0,3
8	П7	1,8	1,9	1,8	1,8	1,7	-5,56	-0,1
9	П8	1,5	1,5	1,4	1,5	1,4	-6,67	-0,1
10	П9	1,3	1,2	1,1	1,2	1,1	-15,4	-0,2
11	П10	11,4	11,2	10,7	10,7	10,4	-8,77	-1
12	П11	1,9	1,9	1,8	1,8	1,8	-5,26	-0,1
13	П12	5,9	5,8	5,8	5,9	6,0	+1,7	0,1
14	П13	21,2	21,4	21,6	21,5	21,5	+1,4	0,3

Условные обозначения. В АИ – в абсолютном исчислении.

Источник: составлено и рассчитано автором на основании данных Федеральной службы государственной статистики за 2008-2012 годы.

Важно также осуществить детальный анализ изменения заболеваемости населения в 2012 году по сравнению с 2008 годом. Так, число больных с диагнозом, установленным впервые в жизни по основным классам болезней, увеличилось на 3,74% (что в абсолютном

исчислении составляет 4,1 млн. человек). Уменьшение числа больных выявлено по следующим болезням:

1) болезни нервной системы (-3,68%, что в абсолютном исчислении составляет 89 тыс. человек);

2) болезни костно-мышечной системы и соединительной ткани (-5,03%, что в абсолютном исчислении составляет 252 тыс. человек).

3) болезни кожи и подкожной клетчатки (-2,55%, что в абсолютном исчислении составляет 180 тыс. человек);

4) болезни эндокринной системы, расстройства питания и нарушения обмена веществ (-6,75%, что в абсолютном исчислении составляет 110 тыс. человек);

5) болезни крови, кроветворных органов и отдельные нарушения, вовлекающие иммунный механизм (-10,95%, что в абсолютном выражении составляет 83 тыс. человек);

6) некоторые инфекционные и паразитарные (-11,47%, что в абсолютном исчислении составляет 595 тыс. человек);

В свою очередь, увеличение числа больных (с диагнозом, установленным впервые в жизни) зафиксировано по следующим болезням:

1) болезни глаза и его придаточного аппарата (+3,81%, что в абсолютном исчислении составляет 185 тыс. человек);

2) болезни уха и сосцевидного отростка (+14,35%, что в абсолютном исчислении составляет 506 тыс. человек);

3) болезни системы кровообращения (+0,87%, что в абсолютном исчислении составляет 33 тыс. человек);

4) болезни органов дыхания (+9,62%, что в абсолютном исчислении составляет 4160 тыс. человек);

5) болезни органов пищеварения (+1,47%, что в абсолютном исчислении составляет 72 тыс. человек);

6) болезни мочеполовой системы (+2,67%, что в абсолютном исчислении составляет 185 тыс. человек);

осложнения беременности, родов и послеродового периода (+3,51%, что в абсолютном исчислении составляет 96 тыс. человек);

7) врожденные аномалии (пороки развития), деформации и хромосомные нарушения (+1,36%, что в абсолютном исчислении составляет 4 тыс. человек);

8) травмы, отравления и некоторые другие последствия

воздействия внешних причин (+3,11%, что в абсолютном исчислении составляет 405 тыс. человек).

Изучим также заболеваемость населения России социально-значимыми болезнями. Так, проанализируем изменение числа зарегистрированных больных с диагнозом, установленным впервые в жизни. Так, выявлено уменьшение числа больных активным туберкулезом (-19,29%), болезнями, характеризующимися повышенным кровяным давлением (-14,07%). Также обнаружено сокращение больных инфекциями, передающимися преимущественно половым путем: сифилисом (-44,35%, что в абсолютном исчислении составляет 37,7 тыс. человек); гонококковой инфекцией (-35,08%, что в абсолютном исчислении составляет 28,1 тыс. человек), трихомонозом (-43,46%, что в абсолютном исчислении составляет 103,4 тыс. человек). Однако, увеличилось число больных сахарным диабетом (+13,83%, что в абсолютном исчислении составляет 41,7 тыс. человек).

Анализ изменения численности больных, взятых на учет с впервые в жизни установленным диагнозом злокачественных новообразований выявил их увеличение на 4,78% (что в абсолютном исчислении составляет 21,9 тыс. человек). Численность больных, взятых под наблюдение с впервые в жизни установленным диагнозом психических расстройств и расстройств поведения уменьшилось на 13,12% (что в абсолютном исчислении составляет 10,3 тыс. человек). Количество зарегистрированных случаев заболевания острым вирусным гепатитом В уменьшилась на 64,91% (что в абсолютном исчислении составляет 3,7 тыс. человек) и острым вирусным гепатитом С на 45,0% (что в абсолютном исчислении составляет 1,8 тыс. человек).

Наконец, численность больных вирусом иммунодефицита человека увеличилась на 45,5% (что в абсолютном исчислении составляет 137,1 тыс. человек). Необходимо отметить, что в исследуемом периоде ежегодно регистрируемое число больных диагнозом ВИЧ, установленным впервые в жизни увеличилось с 44,1 тыс. в 2008 году до 59,7 тыс. человек в 2012 году (+35,37%, что в абсолютном исчислении составляет 15,6 тыс. человек).

Следует также проанализировать заболеваемость населения алкоголизмом и алкогольными психозами. Так, в исследуемом

периоде численность больных, взятых под диспансерное наблюдение с впервые в жизни установленным диагнозом в отчетном году, уменьшилась на 29,18% (что в абсолютном исчислении составляет 50,6 тыс. человек). Сократилась также и численность больных, состоящих на учете в лечебно-профилактических организациях на конец отчетного года (на 13,19%, что в абсолютном исчислении составляет 274,8 тыс. человек). Кроме этого, была проанализирована заболеваемость населения наркоманией. В исследуемом периоде отмечается значительное снижение численности больных, взятых под диспансерное наблюдение с впервые в жизни установленным диагнозом в отчетном году (-25,28%, что в абсолютном исчислении составляет 6,7 тыс. человек). В свою очередь, численность больных, состоящих на учете в лечебно-профилактических организациях на конец отчетного года уменьшилась на 7,72% (что в абсолютном исчислении составляет 26,4 тыс. человек).

Кроме того, были также проанализированы профилактические осмотры населения, подлежащие периодическим осмотрам. Так, число осмотренных взрослых уменьшилось на 11,15% (что в абсолютном исчислении составляет 1,99 млн. человек). Следует отметить, что значительно уменьшилось число осмотренных подростков (15-17 лет) без численности школьников на 40,19 % (что в абсолютном исчислении составляет 912,1 тыс. человек). В свою очередь, численность осмотренных подростков (15-17 лет) – школьников уменьшилась не так серьезно, но все равно существенно – на 11,84% (что в абсолютном исчислении составляет 378 тыс. человек).

Проанализируем также финансовое обеспечение здравоохранения в Российской Федерации в 2008-2012 годах. Так, в таблице 4 представлены данные об объемах финансового обеспечения здравоохранения за счет федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов, консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации, бюджета территориального внебюджетного фонда в 2008-2012 годах.

Анализ данных, представленных в таблице 4, позволяет сделать вывод о том, что в исследуемом пятилетнем периоде значительно выросло финансовое обеспечение здравоохранения в Российской Федерации (за счет средств федерального бюджета на 137,07%; бюджетов государственных внебюджетных фондов – с 0,01

млрд. руб. до 931,45 млрд. руб.; консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации – на 93,07%; бюджета территориального внебюджетного фонда – на 76,74%).

Таблица 4

Финансовое обеспечение здравоохранения в 2008-2012 годах

ИФО	Финансовое обеспечение здравоохранения (по годам), в млрд. руб.					ТП, в %
	2008	2009	2010	2011	2012	
1	2	3	4	5	6	7
ФБ	278,2	352,3	347,4	543,76	659,54	+137,07
БГВБФ	0,01	0,02	0,01	309,35	931,45	> + 1000
КБСРФ	784,5	758,9	796,78	1337,9	1 514,7	+93,07
БТВБФ	491,2	541,7	564,66	721,91	868,1	+76,74
Итого	1 553,9	1 653,0	1 708,8	2912,9	3 973,8	+155,73

Источник: составлено и рассчитано автором на основании данных Федерального Казначейства за 2008-2012 годы. Условные обозначения. ФБ – федеральный бюджет; БГВБФ – бюджеты государственных внебюджетных фондов; КБСРФ – консолидированный бюджет субъектов Российской Федерации; БТВБФ – бюджет территориального внебюджетного фонда (суммарное значение по всем регионам).

Примечание. В связи с изменением классификации расходов (начиная с 2011 года) в целях обеспечения сопоставимости данных объемы финансового обеспечения в 2011-2012 годах представлены как суммы расходов по разделам 0900 «Здравоохранение» и 1100 «Физическая культура и спорт».

Таким образом, на основании проведенного исследования следует сделать вывод о том, что в 2008-2012 годах была проделана большая работа по оптимизации численности врачей и среднего медицинского персонала, больничных коек, улучшению качества услуг в сфере здравоохранения, повышению их доступности для российского населения.

Литература:

1. Конституция Российской Федерации от 12.12.1993. URL: <http://www.garant.ru/doc/constitution/>
2. Государственная программа «Развитие здравоохранения». URL: <http://programs.gov.ru/Portal/programs/passport/1>

3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (в посл. ред. от 22.10.2014).
4. Федеральный закон от 21.11.2011 N 323-ФЗ (ред. от 22.10.2014) "Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации".
5. Сергиенко Н.С. Организация исполнения бюджета: учебное пособие / Н.С. Сергиенко. Калуга: изд-во ООО «Ваш домъ», 2011.–232 с.
6. Краснова О.И. Оценка индикаторов эффективности здравоохранения и их взаимосвязь // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2014. № 2 (27). С. 226-230.
7. Федеральная служба государственной статистики. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/.
8. Информация об исполнении бюджетов. URL: <http://www.roskazna.ru/>

Автор: Балинин Игорь Викторович, аспирант, кафедра "Государственные и муниципальные финансы", Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Российская Федерация.

Сфера научных интересов: управление бюджетами субъектов Российской Федерации, проблема несбалансированности региональных бюджетов, финансовое обеспечение социальной сферы, кодификация страхового законодательства, налогообложение доходов физических лиц.

Связь с автором: igorbalyinin@mail.ru

УДК 657
JEL M 41

Юлія Безверхня
Таврійський державний агротехнологічний університет

РОЗВИТОК УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ПІД ВПЛИВОМ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

У статті визначені основні перспективи розвитку управлінського обліку, проаналізовано вплив глобалізації на прийняття управлінських рішень, обґрунтовано впровадження стратегічного управлінського обліку.

Ключові слова: глобалізація, управлінські рішення, стратегічний управлінський облік.

In the article the basic prospects of development of administrative account are certain, influence of globalization on the acceptance of administrative decisions is analyzed, introduction of strategic administrative account is reasonable.

Keywords: globalization, administrative decisions, strategic administrative account.

В статье определены основные перспективы развития управленческого учета, проанализировано влияние глобализации на принятие управленческих решений, обосновано внедрение стратегического управленческого учета.

Ключевые слова: глобализация, управленческие решения, стратегический управленческий учет.

Глобалізація економіки – одна з закономірностей світового розвитку. Незмірно зросла в порівнянні з інтеграцією взаємозалежність економік різних країн пов'язана з формуванням економічного простору, де галузева структура, обмін інформацією та технологіями, географія розміщення продуктивних сил визначається з урахуванням світової кон'юнктури, а економічні підйоми та спади здобувають планетарні масштаби.

Сьогодні без розуміння сутності глобалізації важко бути ефективним менеджером, ухвалювати стратегічні рішення, шукати схеми раціонального управління персоналом.

Багато компаній почали працювати із закордонними партнерами, тому стандарти обліку вимагають стандартизації. Найшвидший спосіб виконати це завдання – використовувати нові комп'ютерні системи та програмні комплекси.

Нагадаємо, що основним завданням управлінського обліку є висвітлення інформації у такому вигляді та формі, які потрібні керівникові. Причому ця інформація повинна бути достовірною, систематизованою, відповідно згрупованою або деталізованою, а також, зручною для користування з використанням сучасних комп'ютерних систем і програмних комплексів [1, с.17].

Основні дані, що використовуються для прийняття управлінських рішень, частково формують на основі інших видів обліку – бухгалтерського, статистичного, виробничого, податкового. Управлінський облік поєднує кілька прикладних економічних наук і в цьому є його велика перевага, оскільки саме на перетинанні наук при використанні різних наукових методів відбуваються істотні прориви до нових знань і технологій, тобто метод управлінського обліку, по-перше, не ідентичний фінансовому обліку, а по-друге це поняття частково включає усі інші цілі обліку.

Оскільки на сьогоднішньому етапі розвитку бізнесу основна частина потенційних погроз і можливостей визначається не стільки внутрішніми показниками діяльності, стільки процесами, що

відбуваються у зовнішньому середовищі, то відбулося розширення кордонів управлінського обліку: крім вивчення внутрішніх процесів організації з'явилася необхідність в аналізі зовнішніх факторів, що впливають на господарську діяльність організації, а також у результаті стабілізації ринку з'явилася необхідність у переміщенні центру ваги з оперативного менеджменту на стратегічний.

Облік повинен бути системним, операційним і одночасно забезпечувати стратегічний розвиток підприємства. Концепція методу обліку повинна передбачати комплексний системний підхід, на основі якого може існувати система обліку, що здатна забезпечити вирішення економічних проблем макро - і мікро- рівнів. Тому, на нашу думку, найбільш перспективним у глобальному сенсі є стратегічний управлінський облік [2, с.53].

Стратегічний управлінський облік характеризується об'ємністю та широтою, у ньому використовуються будь-які технології, які сприяють прийняттю тих або інших стратегічних рішень.

Мета стратегічного обліку – надання вишій ланці керівництва інформації про стан внутрішнього та зовнішнього середовища для визначення бачення й місії організації, стратегічних цілей, розробки стратегії на довгострокову перспективу, а також для контролю над виконанням стратегії.

У якості особливостей стратегічного управлінського обліку виділяється:

- виконання аналізу внутрішніх факторів і процесів;
- здійснення аналізу зовнішніх факторів і процесів;
- проведення аналізу нефінансових факторів;
- твердження, що обсяг зробленої продукції не є найбільш істотним фактором, що пояснюють поведінку витрат;
- існування своєї системи аналізу для кожного фактору;
- твердження, що не всі визначальні фактори витрат є однаково важливими в будь-який момент часу, але деякі важливі в кожному конкретному випадку;
- адаптованість до реальних ділових потреб організації, внаслідок чого відіграє одну із ключових ролей у її діяльності [3, с.36].

В умовах формування глобальних ринків, турбулентності зовнішнього середовища, загострення конкуренції на світовому ринку особливу актуальність здобуває розробка ефективної системи

керування, нових форм організації та управління бізнесом. Досвід великих корпорацій показує, що система корпоративного керування є визначальною в забезпеченні їх інвестиційної привабливості, здатності адаптуватися до глобальних змін на макро- і мікрорівнях, що в остаточному підсумку впливає на конкурентоспроможність бізнесу на національному та міжнародному ринках. Саме в рамках цієї системи розробляються стратегічні напрямки бізнесу, ухвалюються загальнокорпоративні розв'язки, забезпечується захист прав власників і інвесторів.

У цьому зв'язку особливо актуальне питання про формування моделі управління, здатної забезпечити міжнародну конкурентоспроможність і подальший розвиток інноваційної соціально-орієнтованої економіки. Глибоке теоретичне дослідження сучасних проблем управління, аналіз змін і напрямків удосконалювання систем керівництва з урахуванням глобального контексту, а також оцінка можливості застосування передового закордонного досвіду у вітчизняній практиці здобуває особливу важливість і своєчасність.

В умовах твердої конкуренції та швидких змін зовнішнього середовища стратегія стає основним фактором у забезпеченні конкурентоспроможності підприємства. У цих умовах виграє той, хто може краще передбачити та швидше прорахувати різні варіанти ведення бізнесу. При цьому для оцінки бізнесу прийнято звертати увагу на короткострокові фінансові показники (прибуток, рентабельність тощо). З метою їх поліпшення знижуються витрати на маркетинг, роботу з персоналом (навчання та ін.), які могли б дати ефект у майбутньому. Тому останнім часом з'явилося поняття стратегічного управлінського обліку, основними елементами якого є: місія й бачення підприємства, стратегічні цілі, критичні фактори успіху, збалансована система показників діяльності, що включає не тільки фінансові, але й нефінансові показники [4, с.126].

Стратегічний управлінський облік це інформаційна база для стратегічного менеджменту. Стратегічний підхід припускає всебічний аналіз зовнішнього середовища, у якому діє або буде діяти дана компанія. Такий аналіз повинен охоплювати не тільки внутрішню діяльність і ресурси організації (як існуючі, так і потенційні), але, що не менш важливо, і зовнішні аспекти її функціонування: конкурентів,

постачальників, клієнтів, макроекономічні умови, політику уряду, нормативно-правове середовище, її зміни тощо.

Стратегічному управлінському обліку, як і управлінському обліку, властиві наступні принципи:

- безперервність обліку;
- використання єдиних для планування й обліку одиниць виміру;
- наступність і багаторазове використання первинної й проміжної інформації для цілей керування;
- формування показників внутрішньої звітності як основи комунікаційних зв'язків між рівнями керування;
- застосування бюджетного методу управління;
- повнота й аналітичність;
- періодичність;
- цілеспрямованість;
- оперативність;
- достатність;
- адресність;
- гнучкість;
- захищеність від несанкціонованого доступу;
- конфіденційність [5, с.75].

Виділення стратегічного обліку обумовлене стрімким посиленням ролі довгострокового планування, стратегічного менеджменту. Основною відмінністю стратегічного управлінського обліку від традиційного є те, що крім виявлення й аналізу внутрішніх факторів, стратегічний облік припускає необхідність обліку, аналізу й обговорення зовнішніх факторів, включаючи як фінансові, так і нефінансові показники.

У період ринкової економіки та глобалізації для збереження та нарощування конкурентних переваг компанії необхідно створити систему управлінського обліку, орієнтовану на довгостроковий розвиток підприємства та спрямовану на заняття підприємством перспективних і дохідних ринкових ніш. Такою системою є стратегічний управлінський облік, який дозволить організації максимально ефективно використовувати наявний ресурсний, фінансовий, технологічний і інноваційний потенціал для досягнення фінансової стійкості у майбутньому.

Стратегічний управлінський облік як наука досить молода та потребує ретельного дослідження як з погляду уточнення її теоретичної складової, так і з погляду розробки методики організації управлінського обліку.

Література:

1. Крылов С.И. Стратегический управленческий учет и его роль в управлении финансовыми потоками организации [Текст] / С.И. Крылов // Управленческий учет. – 2005. - №3. – С. 15-21.
2. Медведенко К.А. Система управленческого учета как стратегический ресурс в конкурентной борьбе [Текст] / К.А. Медведенко // Финансовый менеджмент. – 2005. - №4. – С. 49-54.
3. Наумов Н.Н., Белан В.В. Этапы развития управленческого учета [Текст] // Учет и аудит. – 2008. - №3. – С.34-39.
4. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. - М.: Едиториал УРСС, 2003. - 304 с.
5. Маняева В.А. Стратегический управленческий учет расходов организации: вопросы теории и практики: монография. – Самара: Самарский государственный экономический университет, 2009. – 150 с.

Автор: Безверхня Юлія Вікторівна, к.е.н., доцент кафедри аналізу та контролінгу Таврійського державного агротехнологічного університету, м. Мелітополь, Україна.

Сфера наукових інтересів: управління витратами, сучасні тенденції управлінського обліку.

Зв'язок з автором: aik_tdatu@ukr.net

УДК 657
JEL M 41

Махинабону Бекова
Таджикский национальный университет

**АНАЛИЗ ПРИВАТИЗАЦИИ В РЕСПУБЛИКЕ ТАДЖИКИСТАН
И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ НА
ПОСТПРИВАТИЗАЦИОННОМ ЭТАПЕ**

В данной статье проводится сравнительный анализ приватизации в Таджикистане и России. На постприватизационном этапе рассматриваются особенности приватизационной деятельности, причины проведения неэффективной приватизации, а также влияние формальных и неформальных институтов на проведение экономических реформ.

В статье также фокусируется внимание на роль зарубежных специалистов и финансовых институтов на процесс и результаты приватизации в странах с переходной экономикой.

Ключевые слова: приватизация, рыночная экономика, переходная экономика, постприватизация, формальные и неформальные институты.

This article presents a comparative analysis of privatization in Tajikistan and Russia. There considered features of privatization at the post-privatization phase, the reasons for inefficient privatization, as well as the impact of formal and informal institutions on economic reforms.

The article also focuses on the role of foreign experts and financial institutions in the process and the results of privatization in transition economies.

Keywords: privatization, market economy, transition economy, post-privatization, formal and informal institutions.

У даній статті проводиться порівняльний аналіз приватизації в Таджикистані та Росії. На постприватизаційній етапі розглядаються особливості приватизаційної діяльності, причини проведення неефективної приватизації, а також вплив формальних і неформальних інститутів на проведення економічних реформ.

У статті також фокусується увага на роль зарубіжних фахівців і фінансових інститутів на процес і результати приватизації в країнах з перехідною економікою.

Ключові слова: приватизація, ринкова економіка, перехідна економіка, постприватизація, формальні і неформальні інститути.

В России, как и в остальных странах постсоветского пространства, включая Таджикистан, приватизация была ключевым звеном перехода к рыночным отношениям, наряду с либерализацией рынков. согласно официальным декларациям, приватизация на постсоветском пространстве,

была нацелена на системные изменения, распределение богатства общества между его членами, повышение экономической эффективности, а также, продажу активов, что позволило бы финансировать социальные программы, переходить к новой пенсионной системе и уменьшать фискальный дефицит.

В данной статье анализируется процесс приватизации на постприватизационном этапе в Республике Таджикистан и Российской Федерации.

За год до начала массовой приватизации в России специалисты по вопросам отношений собственности В.Виноградов и С.Веселовский [1] обстоятельно проанализировали возможные «ловушки» и

опасности проводимой на скорую руку приватизации. Авторы не отрицали, что разгосударствление может положительно повлиять на процесс экономических реформ, но они критически оценивали попытки бездумно и в короткие сроки демонтировать государственную собственность. Эмпирические данные западных стран доказывали, что приватизация должна проводиться постепенно, исключая «административно-командные» методы управления. Особое внимание в работе уделялось социально политическому и экономическому контексту, в котором предстояло начать приватизацию, и, в частности, отсутствию рыночной культуры на постсоветском пространстве. Однако, оценки и советы экспертов не были услышаны руководством страны.

Несмотря на то, что ни законодательно, ни научно, ни финансово-экономически Россия к приватизации не была готова, в 1992 году правительство России решило провести приватизацию в сжатые сроки путем ваучерной приватизации. Приватизации, наряду с другими целями, предстояло выполнить роль социального амортизатора, способствующего смягчению шокового удара, нанесенного населению так называемой «либерализацией цен». Цель была очевидна: повышение уровня эффективности экономики за счет раскрепощения частной хозяйственной инициативы; содействие созданию конкурентной среды и демополизация отраслей; формирование мощного слоя частных собственников; оживление инвестиционной деятельности, в том числе за счет привлечения финансовых ресурсов из-за рубежа.

Р. Нуреев и А. Рунов [2], основываясь на концепции власти-собственности, выделяют 3 основных этапов приватизации в России:

1. Номенклатурная приватизация (1987-1991) – на этом этапе возникла своеобразная частно-бюрократическая собственность, которую можно трактовать как форму проявления власти-собственности. Разгосударствление приобретает форму спонтанной приватизации в виде передачи имущества предприятиям (директорам) на основе права полного хозяйственного ведения, внесение пав во вновь создаваемые предприятия из средств госпредприятий. При этом, чем выше был ранг директора или номенклатурного работника, тем большими полномочиями он обладал в процессе растаскивания собственности.

2. Попытка создания системы частной собственности (1992-1996) – ставилась цель создания институциональных условий для становления и развития системы частной собственности по образцу западных демократий. Приватизация рассматривалась как шаг, дающий мощный стимул к углублению либерализационных и стабилизационных мер.

3. Институционализация новой власти-собственности (1996-2000) - происходит не формирование системы частной собственности, а укрепление имущественного положения лиц стоящих у власти.

Официально, приватизация в России проходила в 2 этапа: малая приватизация – с 1992 по 1994 года, в течение которого было приватизировано 135,6 тыс. государственных предприятий и 72,8 тыс. малых предприятий сферы торговли, общественного питания и услуг и большая приватизация с 1995 года, когда государство провело 12 залоговых аукционов, в ходе которых «кредиторам» под залог были переданы крупнейшие высокодоходные отечественные активы. Это при том, что например приватизация только одного предприятия в Великобритании готовилась в среднем шесть лет.

В декабре 1993 президент РФ Борис Ельцин [3, с. 53] выступил с речью, в котором подчеркнул: «Нам нужны миллионы собственников, а не горстка миллионеров. В этой новой экономике у каждого будут равные возможности, остальное зависит от нас. Каждый гражданин России, каждая семья получают свободу выбора. Приватизационный ваучер — это для каждого из нас билет в мир свободной экономики». Как ни парадоксально, получилось с точностью до наоборот. Результатом такой быстрой приватизации стало появление крупнейших собственников, названные впоследствии олигархами.

Практически аналогичная ситуация сложилась в Таджикистане. Только гражданская война еще больше усугубила ситуацию.

В Таджикистане, после приобретения независимости, в 1991 году началась война за власть. В итоге экономика страны была сведена к нулю, во многих предприятиях и заводах были расхищены оборудования и техника, а народ старался просуществовать, чтобы не умереть. Существенная часть русскоязычного населения страны и вовсе мигрировало в Россию и страны ближнего зарубежья.

В 1996 г. гражданам Таджикистана предоставили чеки на сумму невыплаченной заработной платы с 1994 по 1995 гг. которые

действовали до 1997 г. Однако, в то же время была проведена денежная реформа, в результате которой стоимость чеков фактически были сведены к нулю.

Гражданская война, гиперинфляция, неподготовленность населения к рыночным отношениям и коррупция – вот как можно охарактеризовать первый этап приватизации в Таджикистане который длился с 1991 по 2000 год. К началу второго этапа наблюдался экономический рост, политическая стабильность, отрицательное отношение населения к приватизации и высокая коррупция.

Как справедливо отмечают отечественные ученые-экономисты [4], рекомендации международных финансовых институтов относительно методов, путей, масштабов методов приватизации в условиях Таджикистана оказались экономически ущербными.

В целом по стране, в результате приватизационной деятельности удалось уменьшить роль государства и увеличить долю частного сектора. Так на 1 ноября 2013 года приходится 12188 приватизированных предприятий из которых 10853 являются малыми предприятиями, а 1335 – крупными. При этом мы видим лишь количественные данные. Большинство предприятий не функционирует в полную мощь или простаивает в силу ряда причин. Например, самая распространённая причина – «неэффективный собственник».

В переходных экономиках, в том числе в России и Таджикистане приватизация способствовала концентрации капитала в руках представителей высших слоев общества корпуса, усилила социальное неравенство в обществе, привела к росту в стране коррупции и преступности.

Мы согласны с мнением В. Драшковича [5] относительно причин, повлекших за собой неэффективные реформы в развивающихся странах, в том числе и в Таджикистане, и в России:

- приватизация по времени проведения, качеству, количеству и функциональности значительно отстают от других институциональных преобразований, вместо того, чтобы быть их опорой, стимулом и гарантией.

- приватизация проводится с очевидными ошибками, которые способствуют дезорганизации и апатии большинства субъектов экономики и формирования лоббистского меньшинства, как правило, обогатившегося за счет сомнительных сделок;

- в ходе приватизации возник большой разрыв между формально установленными экономическими институтами и реальным поведением, которое было далеко от провозглашенных норм и правил игры.

Для того чтобы приватизация проводилась успешно, необходимо совершать и развивать другие институты рыночной экономики, поскольку эффективные и развитые экономические институты дополняют друг друга.

Для того, чтобы исправить допущенные ошибки приватизации и для дальнейшего развития постприватизационной деятельности в этих странах, необходимо:

1. Критическое осмысление опыта постприватизационной деятельности в странах, с развитой рыночной экономикой;
2. Учитывать социально-экономическую специфику своих стран, степени развития и потенциала;
3. Учитывать особенности культуры и менталитета населения;
4. Изучить и выявить возможные позитивные и негативные последствия применения постприватизационных операций.

Если наши страны, при проведении реформ в социально-экономической и политической сферах, будут в обязательном порядке учитывать роль формальных и неформальных институтов, то возможно в будущем не будет необходимости в исправлении ошибок.

Литература:

1. Виноградов, В.А. Какая приватизация нам нужна? / В.А. Виноградов, С.Я. Веселовский — М.: Знание, 1991. — 64 с
2. Нуреев, Р. Россия: неизбежна ли деприватизация? (феномен собственности в исторической перспективе)/ Р. Нуреев, А. Рунов —С.10-3
3. Хлебников, П. Крестный отец Кремля Борис Березовский или история разграбления России/ П. Хлебников - 2-е изд., испр.-М.: Детектив-Пресс, 2004. — С. 255
4. Каюмов, Н.К. Глобализационные процессы и экономические проблемы Таджикистана/ Н.К. Каюмов, Т.Н. Назаров, И.И. Махмудов, Р.К. Рахимов, Х.У. Умаров//Экономика Таджикистана: Стратегия развития.- Душанбе, 2003. -№4
5. Драшкович, В. Барьеры на пути создания рыночных институтов в Югославии /В. Драшкович//Мировая экономика и международные отношения, 2002, № 6, с. 88-93
6. Лисичкин, В.А. Россия под властью плутократии/ В.А.Лисичкин, Л.А. Шелепин. — М.: Алгоритм, 2003. — 245 с.

Автор: Бекова Махинабону Мастоновна, асистент кафедри економічної теорії Таджикського національного університета, г. Душанбе, Таджикистан.

Сфера наукових інтересів: Економіка, міжнародна економіка, бухгалтерський учет.

Связь с автором: mahinabekova@gmail.com

УДК 657
JEL M 41

Марія Бляхарчук
Луцький національний технічний університет

МОДЕЛЮВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

В статті доведено доцільність моделювання облікової політики. Визначено суб'єкт, об'єкт та предмет моделювання облікової політики. Визначено етапи та схему моделювання облікової політики. Представлено модель облікової політики суб'єкта господарювання.

Ключові слова: облікова політика, моделювання облікової політики, модель облікової політики.

The article expediency modeling accounting policies. Defined subject, object and object modeling accounting policies. Defined stages and circuit modeling accounting policies. The model accounting policies of the entity.

Keywords: accounting policy, the accounting policy simulation model accounting policies.

В статье доказана целесообразность моделирования учетной политики. Определены субъект, объект и предмет моделирования учетной политики. Определены этапы и схему моделирования учетной политики. Представлена модель учетной политики предприятия.

Ключевые слова: учетная политика, моделирование учетной политики, модель учетной политики.

Універсальним методом дослідження в кібернетиці вважається моделювання. Бухгалтерський облік не є виключенням із загальних наукових тенденцій.

Під моделюванням розуміють процес побудови, вивчення та застосування моделей [1, с. 11]. Модель – речова, знакова або уявна (мисленна) система, що відтворює, імітує, відображає принципи внутрішньої організації або функціонування, певні властивості, ознаки

та/або/ї характеристики об'єкта дослідження (оригіналу) [2, с. 33].

В процесі пізнання бухгалтерського обліку ми стикаємося з моделюванням, адже маємо справу не з самими об'єктами обліку, а з їх інформаційними характеристиками. Облікова політика оперує великою кількістю змінних елементів, і може бути представлена у вигляді моделі.

Облікова та управлінська системи знаходяться в складній інформаційній залежності. Облікова система надає інформацію необхідну для прийняття управлінських рішень, а управлінська система висуває цілі та завдання для облікової системи. Отже, облікова політика є не просто сукупністю методологічних елементів, а дієвим засобом управлінської діяльності, що підвищує актуалізацію моделювання облікової політики.

В.М. Жук стверджує, що доцільно говорити про два основних аспекти моделювання (методичного забезпечення): облікова політика стосовно фінансового обліку та облікові моделі стосовно управлінського обліку [3, с. 120].

Деякі аспекти моделювання організації бухгалтерського обліку та облікової політики у своїх працях досліджували Герасименко Т.О., Деньга С.М., Новак В.А., Пилипенко О.І., Пуздрач Л.І., Філоненко Н.О., Яруга А. та інші науковці. Проте, комплексно моделювання облікової політики вітчизняними науковцями досі не було досліджено.

Модель повинна відображати основні суттєві риси, сторони, процеси, що притаманні об'єкту спостереження. Цінність моделювання полягає у можливості експериментування, тобто зміні параметрів досліджуваного об'єкта, що дозволяє з'ясувати до яких наслідків призводять такі зміни в елементах системи, підсистемах та системі в цілому.

Оригіналом моделі облікової політики виступає облікова система, оскільки облік є процесом моделювання, а процес формування облікової політики – один з його етапів. Моделювання облікової політики дозволяє її деталізувати, виділити та розглянути всі теоретично можливі варіанти та обрати з них ті, які будуть задовольняти цілі та завдання суб'єктів облікової політики.

Об'єктом моделювання облікової політики є сукупність облікових принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством. Предметом моделювання облікової політики є

внутрішні та зовнішні інформаційні зв'язки, що виникають в процесі формування облікової політики. Суб'єктами моделювання облікової політики є фахівці в галузі бухгалтерського обліку, що володіють необхідними знаннями та навичками та мають право на формування облікової політики.

Основою успішної методики моделювання є багатоетапний процес відпрацювання моделі. Зазвичай починають з найпростішої моделі, постійно вдосконалюючи її, досягаючи того, щоб вона відображала систему, що моделюється більш точно. Процес моделювання, таким чином, має еволюційний характер і здійснюється у відповідності з наступними етапами.

Етапи моделювання:

1. Аналіз проблеми і визначення загального завдання дослідження.
2. Декомпозиція загального завдання на ряд більш простих завдань, які утворюють взаємопов'язаний комплекс.
3. Визначення чітко сформульованих цілей та їх впорядкування.
4. Пошук аналогій чи прийняття рішень про спосіб побудови підмоделей.
5. Вибір системи екзогенних та ендогенних змінних, необхідних параметрів.
6. Запис очевидних взаємозв'язків між ними.
7. Аналіз отриманої моделі і початок еволюційного конструювання: розширення чи спрощення моделі [4, с. 48].

Побудуємо схему моделювання облікової політики (рис. 1).

Вона полягає у виборі раціональної моделі облікової політики з потенційно можливих під впливом факторів з врахуванням цілей та завдання діяльності підприємства.

Представлена схема моделювання облікової політики дає змогу сформулювати визначення моделювання облікової політики як метод бухгалтерського обліку, що полягає в формуванні та апробації, аналізі та виборі раціональної облікової політики.

Оскільки, схема представлена у вигляді алгоритму, існує можливість застосування в процесі формування облікової політики засобів програмування, що підвищує ефективність облікового процесу, підвищує швидкість прийняття управлінських рішень, сприяє зростанню достовірності облікової інформації.



Рис. 1. Схема моделювання облікової політики

В.П. Завгородній зазначає, що зміст моделювання полягає у встановленні між елементами облікового процесу логічних та економічних взаємозв'язків, необхідних для роботи системи автоматизованого управління [5, с. 40].

Застосування моделювання до облікової політики за умов використання сучасних інформаційних технологій є системою засобів та інструментів, завдяки яким можуть бути виявлені та вирішені ті проблеми, які неможливо розв'язати без автоматизованих систем.

Модель облікової політики будується за допомогою складових, одні з яких є константами (визначеними законодавством), а інші змінними (формується на основі професійного судження для задоволення цілей та завдань управління). Отже, виділяються елементи, які найбільш істотно відображають властивості облікової політики. Кожний елемент характеризується певними ознаками, на

основі яких будується система взаємопов'язаних елементів, що моделює облікову політику. Проте, модель неможливо побудувати без вивчення взаємозв'язків між елементами та середовищем функціонування.

Ознаки елементів і взаємозв'язки між елементами та зовнішнім і внутрішнім середовищем функціонування виділяються на основі факторів, що впливають на формування облікової політики. Представимо види облікової політики, класифіковані на основі факторів впливу у вигляді таблиці (табл. 1).

Таблиця 1

Види облікової політики, класифіковані на основі факторів впливу

№ п.п.	Фактор	Види облікової політики
1.	Суб'єкт, що задає цілі облікової політики	1. Облікова політика державного підприємства 2. Облікова політика колективного підприємства 3. Облікова політика приватного підприємства
2.	Організаційна структура управління	1. Облікова політика безфілійного підприємства 2. Облікова політика підприємства, що має філії
3.	Масштаби діяльності підприємства	1. Облікова політика малого підприємства 2. Облікова політика холдингу, корпорації чи іншого великого підприємства 3. Облікова політика підприємства, яке можна вважати середнім
4.	Наявність допоміжних видів виробництв	1. Облікова політика моно профільного підприємства 2. Облікова політика багатопрофільного підприємства
5.	Застосовувані бухгалтерські стандарти	1. Облікова політика підприємства, що використовує вітчизняні П(С)БО 2. Облікова політика підприємства, що використовує М(С)БО
6.	Система оподаткування	1. Облікова політика підприємства на загальній системі 2. Облікова політика підприємства на спрощеній системі
7.	Рівень автоматизації обліку	1. Облікова політика підприємства з комп'ютеризованим обліком 2. Облікова політика підприємства з ручним веденням обліку

Продовження табл. 1

8.	Багатоаспектність обліку	1. Облікова політика лише з методичним, технічним та організаційним спрямуванням 2. Облікова політика з додаванням податкового аспекту 3. Облікова політика з додаванням управлінського аспекту 4. Облікова політика з додаванням аналітичного аспекту 5. Облікова політика з додаванням міжнародного аспекту

Облікові політики моделюються по наведеним класифікаційним ознакам, а в рамках конкретної моделі конкретизуються існуючі параметри.

Змоделювати облікову політику можна трьома шляхами – описовим, графічним та застосувавши можливості комп’ютерного програмування. Найчастіше користуються описовими моделями – описовими інструкціями, правилами і т.п., що доповнюються графічними моделями. Такою моделлю можна вважати Наказ про облікову політику доповнений, наприклад графіком та схемою документообороту.

Графічно модель облікової політики підприємства представимо на рис.2.

Вимоги сучасного управління та інформаційного суспільства зумовлюють комплексну комп’ютеризацію бухгалтерського обліку, тому зростає роль моделювання облікової політики з застосуванням комп’ютерних технологій.

За допомогою програмного забезпечення, призначеного для автоматизації облікових процесів, лише відтворюється існуюча методологія й методика бухгалтерського обліку. Розробники програмного забезпечення не привносять в неї нічого принципово нового понад того, що вже міститься в діючих положеннях, нормативних актах та стандартах бухгалтерського обліку на момент її створення, або того, що може бути внесено при відповідних змінах додатково. Однак застосування методу моделювання при комп’ютеризації облікового процесу передбачає створення окремого модуля в програмі. В останньому повинні створюватися набір моделей

й обиратися найоптимальніша з них, використання якої забезпечить досягнення бажаних результатів діяльності підприємства [6, с. 15].

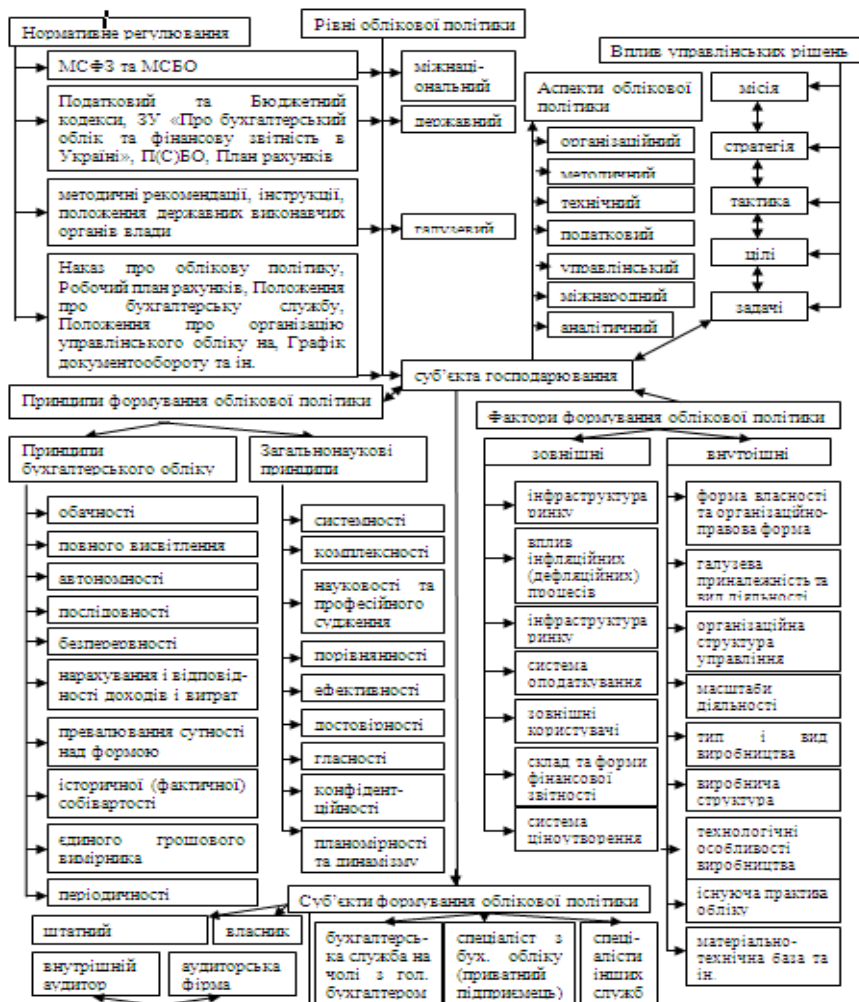


Рис. 2. Модель облікової політики

Розглянемо можливості моделювання облікової політики на базі програми «1С:Бухгалтерія» як найбільш вживаної в бухгалтерському обліку України. Представимо переваги та недоліки програми

«1С:Бухгалтерія» з точки зору моделювання облікової політики у наступній таблиці (табл. 2).

Таблиця 2

«1С:Бухгалтерія» з точки зору моделювання облікової політики

Переваги	Недоліки
Можна вести всі існуючі види бухгалтерського та податкового обліку	Правильне налаштування параметрів облікової політики є складним, навіть для досвідчених користувачів
Гнучкість програми дозволяє адаптувати її до вимог конкретного підприємства та законодавчих нововведень	Відсутність єдиного об'єкту, де можна описати облікову політику
Можливість використання MS SQL Server	Необхідність настройки параметрів облікової політики на різних рівнях (форма «Налаштування параметрів обліку», реєстри «Облікова політика організації» та «Облікова політика (по персоналу)» та деякі інші документи)

Як бачимо застосування комп'ютерних технологій дозволяє зменшити трудомісткість процесу формування облікової політики, проте містить і ряд проблемних питань, які повинні бути враховані розробниками наступних версій програми «1С:Бухгалтерія».

Не можливо побудувати уніфіковану надійну та ефективну методику процесу моделювання облікової політики, тому що процес розробки моделі носить евристичний характер, що дає можливість творчого підходу до моделювання облікової політики. Творчий характер процесу моделювання зумовлює важливість при формуванні облікової політики професійного судження. Тут важливо визначити критерії оцінки якості моделі. Модель облікової політики має задовольняти наступні характеристики: давати можливість проникнути в суть поведінки системи облікової політики та виявити деталі, що не очевидні при безпосередньому спостереженні; мати досить просту структуру та здатність до реалізації; відповідати поставлений перед нею цілі; давати змогу достовірно відображати факти господарського життя; забезпечувати дотримання принципів бухгалтерського обліку та нормативних вимог з ведення бухгалтерського обліку, податкового законодавства тощо; дозволяти отримати продуктивні результати; гарантувати перевищення ефекту від її використання над витратами на її розробку та реалізацію.

Довести доцільність застосування моделі облікової політики в

господарській практиці необхідно через верифікацію, проведення якої дозволяє стверджувати запланованість наслідків введення в дію даної моделі та через оцінку адекватності, перевіривши відповідність між поведінкою моделі та поведінкою реальної системи. На основі цього можна здійснити проблемний аналіз, що дозволить сформулювати висновки на основі результатів, отриманих в процесі моделювання облікової політики підприємства.

Підсумовуючи вище викладене можна зробити висновки, що моделювання облікової політики удосконалює концепцію облікової політики, дозволяє виокремити завдання облікової політики, сприяє вибору найбільш оптимальних управлінських рішень, а також є способом удосконалення методології облікової політики.

Література:

1. Маслов А.В., Григорьева А.А. Математическое моделирование в экономике и управлении: Учебное пособие / А.В. Маслов, А.А. Григорьева. - Юрга: Изд-во ЮТИ ТПУ, 2007. 264 с.
2. Пістунов І.М. Економічна кібернетика: Навч. посібник. – Дніпропетровськ: НГУ, 2009. – 154 с.
3. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: Монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с
4. Егоров П.В., Лысенко Ю.Г., Овечко Г.С., Тимохин В.Н. Экономическая кибернетика: Учебное пособие; изд. 2-е – Донецк: ООО «Юго-Восток, Лтд», 2003. – 516 с.
5. Завгородній В. П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту / В. П. Завгородній. – К.: А. С. К., 1998. – 768 с.
6. Євдокимов В.В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.04 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. - К., 2005. – 21 с.

Автор: Бляхарчук Марія Олександрівна, здобувач кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Сфера наукових інтересів: облікова політика; облік на хлібопекарських підприємствах.

Зв'язок з автором: mariya_shkabura@mail.ru

УДК 657.221(477)
JEL M 41

Тетяна Бочуля,
Ірина Коробкіна

Харківський державний університет харчування та торгівлі

РЕАЛЬНІСТЬ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ: ПОМИЛКИ, ПОШУКИ, РІШЕННЯ

В статье рассмотрены современные направления научных исследований ведущих ученых-экономистов, которые развивают теорию бухгалтерского учета и предлагают новые нестандартные решения для формирования учетной отчетности. Изложен авторский взгляд на научное направление оптимизации системы бухгалтерского учета.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, концепция, теория, научный поиск, система управления.

У статті розглянуто сучасні напрями наукових досліджень провідних вчених-економістів, які розвивають теорію бухгалтерського обліку і пропонують нові нестандартні рішення для формування облікової звітності. Викладено авторський погляд на науковий напрям оптимізації системи бухгалтерського обліку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, концепція, теорія, науковий пошук, система управління.

Modern directions of scientific researches of leading scientists and economists who develop theory of accounting and offer new innovative nonstandard solutions for the formation of accounting reporting were researched in the article. Author's opinion on scientific direction of optimization of the accounting system was set out.

Keywords: accounting, conception, theory, scientific search, management system.

Бухгалтерський облік в усі часи хвилював теоретиків і практиків щодо шляхів та інструментів його розвитку. Роль облікової системи в інформаційному забезпеченні бізнесу та економіки залишається вирішальною, що пояснюється якістю обліково-аналітичних даних для управління підприємницькою діяльністю. Спочатку, будучи «інформаційним дзеркалом» фінансово-господарської діяльності підприємства, бухгалтерський облік набув нового значення через удосконалення інформаційних та комунікаційних функцій. В Україні питання динаміки та модернізації бухгалтерського обліку в останні роки отримало значний розвиток, що пов'язано з дослідженнями молодих вчених, які зайняли принципово іншу позицію щодо теорії,

організації та методики обліку. На теперішній час українські наукові школи пропонують різні вирішення питання щодо оптимізації системи бухгалтерського обліку та її інтеграції з кращим зарубіжним досвідом у частині організації обліку і складання облікової звітності. Зокрема, активізуються дослідження, пов'язані з адаптацією національної практики бухгалтерського обліку до нюансів і вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Серед іншого, поширення набула ідея максимально адаптувати бухгалтерський облік до вимог різних груп користувачів, які відрізняються інтересами, досвідом, сферою діяльності, швидкістю реакції на інформацію та прийняття управлінських рішень. Формула «бухгалтерський облік для всіх» наразі не відповідає дійсності. Суспільство і економіка на їхньому новому, технологічно-інтелектуальному етапі розвитку вимагають розвиненої системи обліку, без «руйнування методологічного фундаменту», але з її оптимізацією і адаптацією до реальних внутрішніх і зовнішніх умов суспільно-економічного розвитку.

Серед вчених, які опікуються питанням модернізації бухгалтерського обліку, слід виділити тих, чиї роботи отримали найбільшу кількість одночасно і критики, і схвалення, зокрема такі вітчизняні вчені: С.Ф. Голов, Т.В. Давидюк, В.М. Жук, О.А. Зоріна, С.В. Івахненко, Г.Г. Кірейцев, С.Ф. Легенчук, Є.В. Мних, А.В. Озеран, М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко, В.Є. Швець. Наукові пропозиції щодо розвитку бухгалтерського обліку в результаті сприяли отриманню як очікуваних позитивних, так і неочікуваних негативних наслідків. Негативний прояв новизни в теоретико-методологічних аспектах бухгалтерського обліку має місце в ускладненні компромісу між пропонованими концепціями бухгалтерського обліку. Розвиток означає прийняття нової ідеї якщо не всіма, то більшістю. Тоді можна розраховувати на її поширення, використання і, відповідно, отримання позитивного результату. Розглядаючи багатоаспектність наукових пропозицій щодо розвитку бухгалтерського обліку, виникає питання про актуальність. Актуальність визначена як важливість чого-небудь в конкретний момент, що впливає на майбутнє і змінює попередні умовиводи. В цьому сенсі питання розвитку бухгалтерського обліку набуває виняткової актуальності, оскільки наукові пропозиції істотно модифікують сформовану думку і містять новий варіант для

організації обліку та складання звітності, за допомогою якої можна не тільки мати обізнаність стосовно фінансово-господарського стану підприємства, а й передбачати майбутні події. Переважають творчість, філософія, логіка в дослідженнях, внаслідок чого розгляд бухгалтерського обліку відбувається «з нуля», абстрагувавшись від попередніх наукових ідей.

Метою проведеного дослідження є обґрунтування результативності пропозицій в наукових дослідженнях українських вчених-економістів для модернізації та розвитку бухгалтерського обліку, що зумовило новий напрям облікової науки.

Система бухгалтерського обліку не ізольована від трансформацій та змін, які притаманні сучасним суспільству та економіці в зв'язку із кардинальною зміною пріоритетів розвитку – з матеріальних (індустріальний етап) на нематеріальні (постіндустріальний етап). Не зважаючи, що бухгалтерський облік строго регулюється, сьогодні зроблена спроба обґрунтувати його креативний характер не з точки зору маніпулювання звітною інформацією, а як повноцінної системи інформаційно-аналітичного забезпечення для розвитку системи управління підприємством. Сьогоднішній етап розвитку суспільства та економіки визначений як інформаційний, інтелектуальний, комп'ютеризований, знаннєвий тощо. У зв'язку з такою переорієнтацією суспільства та економіки відповідно по-новому зорієнтований бухгалтерський облік, для якого характерно відображати фінансово-господарську сторону бізнесу в усіх його проявах. За словами З.В. Гуцайлюка: «З'явилися реальні власники майна, такі нові об'єкти бухгалтерського обліку, як нематеріальні активи, економічні ризики, інформація як предмет і продукт облікової системи» [1, с. 3]. Визначення нових об'єктів бухгалтерського обліку, які не мають матеріальної форми стали одним з перших компромісів, з яким повинні були погодитися теоретики, практики, законодавці. Наступним етапом стало варіювання серед видів бухгалтерського обліку. Спочатку, види обліку представлялися як триєдина система: податковий, бухгалтерський, статистичний, кожен з яких мав своє призначення для інформаційної системи підприємства. З динамічним розвитком технологій і комунікацій, орієнтацією на інтелект, знання та професійні компетенції виникла потреба в такому інформаційному забезпеченні, що, по-перше, не

втрачає властивостей релевантності, достовірності, пертинентності та об'єктивності. По-друге, адаптоване під багатоваріантність управлінських запитів. Так розпочався етап управлінського обліку та нових концепцій бухгалтерського обліку: креативний, актуарний, прогностичний, стратегічний та інші концепції.

Нагальною проблемою сучасного бухгалтерського обліку є певна шаблонність його підсумкового інформаційного результату без урахування особливостей цільової аудиторії. Фінансовій звітності характерний певний трафаретний характер – обмеження презентації загальної інформації про фінансово-господарський стан підприємства без додаткової аналітики для задоволення інтересів різних груп користувачів. Фінансова звітність не втрачає своєї цінності, але до неї висуваються нові вимоги, задовольнити які вона не здатна з об'єктивних причин, оскільки не може бути «багатогранним діамантом», який як не поверни, відображає нову грань знань, повною мірою задовольняючи вимоги законності, релевантності і доказовості. Щодо новацій у системі обліку М.Г. Чумаченко зазначив перехід від концепції єдиного вірного обліку до концепції корисної ділової інформації, викликаной кардинальними змінами в уявленні про інформацію, необхідну для запитів управління [2]. Корисність даних і відомостей не тільки в своєчасності, об'єктивності та достовірності. Це квінтесенція інтеграції трьох різновеликих сил: закону, бізнесу, зовнішнього економічного оточення. Обов'язково одна зі сторін буде незадоволена, чий інтереси не повністю враховані, що викликає розбалансованість в їх відношенні до звітних облікових показників. Утопічно намагатися повернутися до формули «одна звітність для всіх» тільки в іншому її прояві. Спостерігається прояв максималізму – сформувати підсумкові дані, які будуть миттєво адаптовані для різних користувачів.

Серед інших концепцій багатоцільовий бухгалтерський облік, теорія якого розроблена відомим своїми новаціями та сміливими ідеями С.Ф. Головим [3], передбачає модифікацію предмета бухгалтерського обліку для розширення його інформаційних можливостей, що викликано вимогами різних користувачів даних. У концепції наочно показано, що фінансова звітність не обмежується одним напрямом інформаційних запитів, що сприяє максимальному задоволенню очікувань в отриманні даних різними групами

користувачів. Також вчений запропонував глобальну систему бухгалтерського обліку, яка виникла з думки, що «поза сферою бухгалтерського обліку залишаються сім з восьми зон актуальною інформаційної сукупності. Це вимагає або розширення системи бухгалтерського обліку, або формування окремої інформаційної системи»[4, с. 6]. Пропозиції С.Ф. Голова по-різному оцінені науковою спільнотою, проте їх новизна не викликає сумнівів і, головне, ці ідеї поширюються, досліджуються, приймаються за основу в розробках молодих вчених. У цьому полягає якість наукової розробки – викласти ідею, яка викличе резонанс, буде обговорюватися і активізує наукові дискусії, внаслідок чого стає можливим отримання істинного знання. Критерієм істини є облікова практика, адекватна чинним неформальним і формальним інститутам, потребам ефективного управління процесами відтворення [5, с. 23]. У цій думці істина бачиться як беззаперечне твердження про фінансово-господарський стан бізнесу, перевірений з використанням досвіду і професійних компетенцій фахівця, методів, принципів та процедур організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Традиційний період української науки і практики характеризувався певними особливостями організації та методології бухгалтерського обліку в умовах домінуючого діалектичного матеріалізму [6, с. 50], панування якого істотно позначилося на філософії та бухгалтерському обліку того часу, якому властива абсолютизація цієї ідеології з доведенням до крайніх форм вираження.

Облікові традиції інформаційного забезпечення різних інститутів з позиції теперішнього часу мають дуалістичний характер: існує продумана зважена система інформаційного сервісу бізнесу на мікро- і макрорівнях (позитивний аспект). Проте, надмірна формалізація призвела до зниження ефективності її координуючої ролі. Певні традиційні риси системи бухгалтерського обліку слід екстраполювати на сучасні інформаційно-технологічні реалії: системність; доказовість; спроба охопити всі сектори інститутів як користувачів інформації; нормативно-правова основа.

Істотним досягненням сучасної української наукової школи є дослідження С.Ф. Легенчука, яким здійснено теоретичний синтез бухгалтерського наукового знання другого порядку, побудувавши єдину систему бухгалтерських теоретичних знань, в якій в якості

елементів загальної концептуальної системи включені метатеорії і чинні різнорівневі бухгалтерські наукові теорії, філософські конструкції і пізнавальні норми [7]. Такі пропозиції претендують на їх оцінку в межах не просто глобального, а вже «космічного масштабу», оскільки порушені «тонкі матерії» науки про бухгалтерський облік. У загальному розумінні ролі наукових пошуків щодо актуалізації системи бухгалтерського обліку та спроби вчених швидко і кардинально внести відповідні трансформації, певне перебільшення їх зусиль призводить до неприпустимої підміни понять, викликаной реформаторами. Удосконалення організаційно-методичних аспектів обліку не повинно змінювати його первісну природу, оскільки облікова система, незважаючи на ряд зауважень і критичних висловлювань, є універсальною інформаційною системою, здатною обслуговувати запити користувачів з різними цільовими інтересами.

Розвиток системи бухгалтерського обліку обумовлений продуктивністю наукових результатів, реалізація яких має ефективність для теорії і продуктивність для практики. Не випадково дослідження логіки, якості та ефективності обліково-інформаційного забезпечення управління підприємницькою діяльністю активізовані в напрямі модернізації системи бухгалтерського обліку та еволюційних процесів, які стали передумовами структурних зрушень в обліковій методології. Управління інформацією доцільно розглядати з позиції комплексної інтегрованої організаційної та техніко-технологічної діяльності, що передбачає інформаційне забезпечення управління та взаємообмін для обґрунтування бізнес-процесів.

Залишаючись єдиним неупередженим і надійним джерелом інформації, система обліку зайняла міцну позицію серед інших систем і таким чином встановлена потреба в її постійній оптимізації. Тому презентація поглядів вчених і їх філософських орієнтирів щодо суті облікової методології має на меті показати цілісний, системний погляд на предметну область обліку, а саме на продукт діяльності облікової системи – звітну інформацію. Зростаюча теоретична і практична сутність проблеми розвитку системи бухгалтерського обліку в світлі перетворення складових наукового пізнання, неврегульованість теоретико-методологічної основи наукових гіпотез, дискусійність позицій вчених щодо формування теорії обліку, логічно зумовлюють інновації в дослідженнях.

Емпіричне значення наукового пошуку певним чином залежить від загальноновизнаних зразків, отже, наукові співтовариства, які володіють рівними символічними узагальненнями, але різними зразками, формують твердження, значно модифікуючи теорію і парадигму наукового знання, що робить їх неспівставними. Це активізує впровадження нових ідей, пошуків, тверджень, думок, концепцій і, звичайно, теорій. У формуванні сучасної парадигми бухгалтерського обліку, аналізу та контролю серед різних інформаційних джерел важливе місце займає історичний досвід [8, с. 396]. Досвід в усіх сферах існування суспільства, всіх науках, концепціях і теоріях, які тільки мали свій прояв у навколишньому світі.

Бухгалтерський облік – це наука зі своєю методологією, предметом, об'єктом і, головне, – історією становлення і розвитку. Характерною особливістю бухгалтерського обліку серед інших наук є його практична сторона в порівнянні з теоретичною основою. Облік, звичайно, може існувати окремо від іншого інформаційного середовища, але чи буде в цьому сенс? Тому недоцільно виділяти його в окрему галузь знань. Похибка в тому, що інформаційна система в глобальному сенсі складається з багатьох різнопланових знань, кожне з яких має виключну корисність. Якщо втратити хоча б один з елементів, негативно проявить себе «інформаційний хаос». Ось чому бухгалтерський облік об'єктивно називають економічною наукою, прив'язуючи його до всіх інших наук її області.

Якщо заглибитися в історію, то облік існував з моменту усвідомленої діяльності людини. Здійснювалися процеси вивільнення корисної інформації з масових відомостей, її обробка, фіксація, передача, зберігання. І якщо спочатку всі ці дії виглядали органічною діяльністю людини, то з часом доведено існування обліку як самостійної науки з власною філософією, методологією та організацією. Основною помилкою сучасних наукових пошуків є їх індивідуальність, що добре для вченого, але згубно для науки. Кожна пропозиція має органічно вписуватися в загальну систему, а не руйнувати її. Кардинальні зміни підривають первісний фундамент, а, отже, модифікують природу, зміна якої призводить до появи нової категорії.

Визначальний поворот у науковому мисленні стався після усвідомлення науковим співтовариством, що будь-які зміни опосередковано є ірраціональними і на них значно впливають й

ненаукові чинники. Сьогодні першість набувають такі чинники, як інтелектуальні та психологічні особливості індивідів, що формують інформацію і споживають її. Наразі активізовані пошуки нестандартних рішень, які виводить вчених на новий науковий шлях, для якого характерні сміливі нестандартні рішення. Вченому необхідно вірити в те, що може бути інше рішення, яке ще належить знайти.

Таким чином, сучасний етап розвитку наукової думки в Україні супроводжується еволюцією поглядів, концепцій, теорій. Ідеї вчених яскраві, творчі, з характерною новизною і нестандартним підходом до бухгалтерського обліку. Це питання набуває актуальності і подальші дослідження сприятимуть розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку. Поліваріантність наукових пропозицій і активізація наукових дискусій – це необхідна умова розвитку.

Література:

1. Гуцайлюк З. Системи Бухгалтерського обліку: критичний аналіз думок економістів / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 4. – С. 3–11.
2. Чумаченко Н. Г. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее ... будущее?! / Н. Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 1. – С. 2–6.
3. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3–13.
4. Голов С. Ф. Система глобального бухгалтерського обліку / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 3. – С. 3–12.
5. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета / Г. Г. Кирейцев // Научный доклад. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.
6. Івахненко С. Філософсько-світоглядні основи наукових досліджень в обліку та аудиті: англомовний світ / С. Івахненко, А. Георгіаді // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 3. – С. 48–53.
7. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії: монографія / С. Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 336 с.
8. Швець В. Є. Історичні джерела у формуванні української парадигми обліку, аналізу і контролю / В. Є. Швець. // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна / [ред. кол.: Башнянин Г. І., Аполій В. В., Вовчак О. Д. та ін.]. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. – С. 396–400.

Автор: Бочуля Тетяна Володимирівна, к.е.н., доц., доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Харківського державного університету харчування та торгівлі, м. Харків, Україна.

Сфера наукових інтересів: інформаційні технології обліку, електронні документи, система управлінського обліку, інформаційні системи, інтелектуалізація в бухгалтерському обліку.

Зв'язок з автором: bochulya@i.ua

Автор: Коробкіна Ірина Сергіївна, ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Харківського державного університету харчування та торгівлі, м. Харків, Україна.

Сфера наукових інтересів: теорія бухгалтерському обліку.

Зв'язок з автором: ikorobkina@inbox.ru

УДК 657
JEL M 11

Анастасія Вітязь,
Валентина Лук'янова
Хмельницький національний університет

СУЧАСНІ КОНЦЕПЦІУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

У статті визначені особливості та переваги сучасних концептуальних підходів до управління витратами на підприємстві, подано порівняльний аналіз методів розподілу витрат на підприємстві.

Ключові слова: калькуляція, управлінський облік, маржинальний прибуток, розподіл постійних та змінних витрат, системи управлінського обліку.

In this article the features and benefits of modern conceptual approaches to cost management in the enterprise, comparative analysis of methods for allocating costs to the company.

Keywords: costing, management accounting, profit margin, allocation of fixed and variable costs, management accounting system.

В статье определены особенности и преимущества современных концептуальных подходов к управлению затратами на предприятии, представлен сравнительный анализ методов распределения затрат на предприятии.

Ключевые слова: калькуляция, управленческий учет, маржинальная прибыль, распределение постоянных и переменных затрат, системы управленческого учета.

Сучасні умови господарювання вітчизняних промислових підприємств характеризуються рядом нагальних проблем, вирішення яких потребує застосування комплексних інструментів щодо підтримки та сти-мулювання їх діяльності. Вітчизняна система бухгалтерського обліку в основному зорієнтована на виконання функцій розрахунку бази оподаткування. Проте облік витрат на

виробництво, перш за все, повинен бути так організований, щоб виявити вплив усіх чинників на рівень собівартості готової продукції, та постійно контролювати відхилення цього рівня в цілому та в розрізі витрат, які складають собівартість. Від вибору методу калькулювання витрат та формування фінансових результатів діяльності залежить якість та своєчасність отримання певної інформації задля прийняття управлінського рішення.

Визначення сутності та змісту сучасних концептуальних підходів до управління витратами виробничого підприємства, розробка схеми основних показників для порівняння методик управління витратами.

Сьогодні, у часи стабілізації світової економіки після фінансової кризи, котра значно знизила та погіршила більшість економічних показників, актуалізація питання функціонування ефективної наукової її системи управління витратами виробничих підприємств була виправданою, що і було висвітлено у працях таких зарубіжних та вітчизняних вчених: Л.М. Бабича [1], Ю.М. Великого [2], Н.Д. Врублевського, [3], Г.В. Козаченка [4], Г.І. Хотинської [6], О.О. Орлова [7] та інших.

Найбільш широко використовуваними на сьогодні вважають: концепцію витратоутворюючих факторів; концепцію доданої вартості; концепцію стратегічного управління витратами SCM (концепцію стратегічного позиціонування); концепцію ланцюжка цінностей; концепцію альтернативності витрат; концепцію трансакційних витрат; концепцію activity-based costing (ABC); концепцію центрів відповідальності; концепцію «директ-костинг» (маржинальну концепцію); концепцію «стандарт-костинг».

Концепцією витратоутворюючих факторів передбачається, що витрати підприємств залежать від впливу різноманітних структурних та функціональних чинників. Функціональні (операційні) фактори пов'язані зі здатністю компанії успішно функціонувати. У числі структурних факторів – масштаб діяльності й обсяг інвестицій, горизонтальна й вертикальна інтеграція, крива досвіду господарюючого суб'єкта, технології, складність, обумовлена широтою асортиментів виробів і послуг [5].

У рамках концепції стратегічного управління витратами SCM використовуються два способи розвитку стійкої конкурентної

переваги: низька собівартість (лідерство по витратах) і диференціація продукції. Основний акцент стратегії лідерства по витратах робиться на досягненні більше низької собівартості в порівнянні з конкурентами [5].

Концепція ланцюжка цінностей ґрунтується на розширеному підході до формування й управління витратами й припускає врахування витратоутворюючих механізмів по всьому ланцюжку цінностей у межах погодженого набору видів діяльності. Ланцюжок цінностей розбиває конкретну галузь на окремі стратегічні види діяльності. Вихідна позиція для аналізу витрат – це визначення ланцюжка цінностей конкретної галузі й установлення витрат, доходів і активів для кожного виду економічної діяльності (ланки ланцюжка цінностей) [2; 5].

Сутність концепції альтернативності витрат полягає у припущенні, що будь-яке фінансове рішення приймається в результаті порівняння альтернативних витрат, і практична реалізація будь-якого управлінського рішення в цьому випадку пов'язана з відмовою від якогось альтернативного варіанта. Надходження й витрати коштів, незалежно від часу їхнього виникнення, не пов'язані із прийнятим рішенням, не повинні братися в розрахунок [2].

Концепція трансакційних витрат заснована на виділенні в ході економічної взаємодії (угоди, трансакції) двох видів витрат: виробничих (операційних); трансакційних. Витрати й втрати, якими може супроводжуватися така взаємодія, називаються трансакційними витратами [4; 7].

Концепція activity-based costing (ABC) – це метод поопераційного обліку, який передбачає облік та розподіл витрат по операціям зі значною кількістю «носіїв витрат». Це спеціальна модель опису витрат, що ідентифікує роботи фірми й оцінки вартості всіх продуктів і сервісів відповідно до справжньої вартості кожної окремо взятої роботи [7].

Сутність системи «директ-костинг» полягає в поділі витрат на постійні й змінні й у формуванні собівартості тільки на основі змінних витрат. Система формує всі вихідні дані для проведення спільного аналізу витрат, обсягів виробництва й прибутку. Є основою маржинального підходу для визначення прибутку [6].

Зміст системи «стандарт-кост» полягає в тому, що обліковується

лише те, що повинно відбутись, а не те, що відбулося; враховується не реальне, а належне, і об-ґрунтовано відображаються відхилення, які виникли. Таким чином, в основі лежить чітке, тверде запровадження норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, заробітної плати та інших витрат, пов'язаних з виготовленням будь-якої продукції або напівфабрикатів [3].

Отже, різноманітні аспекти висвітлення витрат на рівні підприємства дає змогу систематизувати отриману інформацію в обраному діапазоні дослідження й розробити за допомогою графічного методу схему порівняння концептуальних підходів щодо управління витратами (рис. 1).



Рис. 1. Порівняльна схема концептуальних підходів щодо управління витратами

Схема побудована на базі поділу на чотири діапазони (I, II, III і IV), кожна з яких сполучає етапи належності сутнісного економічного чи облікового аспектів управління. Кожен елемент має порядковий номер, що відповідає концептуальним підходам, що були розглянуті вище.

Перший діапазон схеми демонструє незначний рівень віднесення концепції стратегічного управління витратами (SCM) та концепції центрів відповідальності, що зумовлено, перш за все, перевагою суто управлінських процесів менеджменту у їх складі. З позицій SCM витрати насамперед залежать від стратегічного вибору, і в цьому контексті вони є функцією більш загальних структурних і функціональних факторів; з позицій концепції центрів відповідальності – це створення організаційної структури управління, що припускає введення економістів різної функціональної спеціалізації в ключові центри витрат і центри відповідальності.

Другий діапазон схеми (II зона), який відповідає високому рівню віднесення до економічного аспекту управління у поєднанні з незначним рівнем облікового, містить наступні наукові підходи: концепцію витратоутворюючих факторів (стосовно розгляду її структурних факторів); концепцію ланцюжка цінностей; концепцію «директ-костинг» та концепцію «стандарт-костинг».

Головною особливістю таких підходів до управління витратами є можливість урахування масштабів діяльності й обсягів інвестицій на підприємстві, а також приведення витрат у відповідність до наявних внутрішньогосподарських ресурсів шляхом розмежування факторів (ланок ланцюжка цінностей, нормативів, видів витрат тощо).

Висока інтеграція облікового та економічного аспектів дозволяє розподілити до III діапазону схеми концепцію трансакційних витрат та концепцію витратоутворюючих факторів, до спільних рис яких відноситься базування на змісті операційних витрат підприємства. При цьому трансакційний підхід оперує поняттям трансакційних витрат і потребує чіткого обліку усіх операцій, непродуктивного характеру.

Четвертий діапазон схеми (IV зона) зосереджує у собі концепцію доданої вартості, концепцію альтернативності витрат та концепцію ABC, в базую котрих є основні економічні поняття – додана вартість, альтернативність отримання доходу, середні витрати, виробіток тощо. Зростання ефективності діяльності підприємства на основі

використання зазначених підходів стає реальним через одержання й використання точнішої інформації про витрати, види діяльності та об'єкти шляхом аналізу створеного ланцюжка доданої та споживчої вартості.

Отже, схема порівняння концептуальних підходів до управління витратами виробничого підприємства дає змогу на теоретичному підґрунті визначати етапи віднесення тієї чи іншої концепції до облікового чи економічного аспектів управління. Виходячи з схематичного аналізу, можна зробити висновки:

- зі схеми видно що більшість концептуальних підходів зосереджено у II діапазоні, а це означає, що економічний аспект управління є важливішим облікового, це зумовлено першочерговим виникненням дефініції «витрати»;

- процес управління витратами містить у собі аналіз витрат переважно за операційними факторами й відкидає змогу приділити достатньо уваги складовим зовнішнього впливу;

- високий ступінь перенесення на два управлінських аспекти видозмінює процес аналізу витрат та робить важчим розподіл за тією чи іншою класифікаційною ознакою через подвійність віднесення до облікового чи економічного аспектів.

Література:

1. Бабич Л. Н. Управление формированием затрат по центрам возникновения и центрам ответственности [Электронный ресурс] / Сборник трудов Одесского политехнического университета. – Режим доступа: http://storage.library.opu.ua/online/periodic/opu_2000_3/7_18.htm
2. Великий Ю. М., Прохорова В. В., Сабліна Н. В. Управление витратами підприємства: Монографія. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2009. – 192 с.
3. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004. – 376 с.
4. Управление затратами підприємства: Монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлапюнов, Г. А. Макухін. – К.: Лібра, 2007. – 320 с.
5. Савчук В. П. Стратегическое управление издержками [Электронный ресурс] / Материалы сайта «Management.Com.Ua». – Режим доступа: <http://www.management.com.ua/finance/fin073.htm>
6. Хотинская Г. И. Концептуальные основы управления затратами // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4. – С. 23 – 30.
7. Орлов О. Гибкое управление затратами и прибылью (маржинальный подход) // Економіст. – № 2 (лютий). – 2009. – С. 24 – 28.

Автори: Вітязь Анастасія Юріївна, студентка спеціальності «Економіка підприємства» економічного факультету Хмельницького національного університету, м. Хмельницький, Україна.

Лук'янова Валентина В'ячеславівна, д-р е.н., проф., кафедри економіки підприємства і підприємництва Хмельницького національного університету, м. Хмельницький, Україна.

Сфера наукових інтересів: управлінський облік в сучасних ринкових умовах, методики управлінського обліку, теорії калькулювання.

Зв'язок з автором: nesteisha@inbox.ru

УДК 336.64

JEL M 11

**Ольга Гайдаєнко,
Наталія Григор'єва**

Одеський національний економічний університет

АНАЛІЗ ЯКОСТІ УПРАВЛІННЯ ГРОШОВИМИ ПОТОКАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПАТ «ОДЕСЬКИЙ КОРОВАЙ»

У статті проаналізовано грошовий потік, один із факторів, що дає змогу оцінити фінансовий стан підприємства. За станом грошових потоків визначено, який вид діяльності є найбільш результативним. Обґрунтовано необхідність якісного управління ними.

Ключові слова: грошовий потік, операційна, інвестиційна, фінансова діяльність, чистий грошовий потік.

The article deals with cash flow as one of the factors that makes it possible to assess the financial condition of the company. Cash flow can determine which activities are most effective. The necessity of quality management them is proved.

Keywords: cash flow, operating, investment, financial activities, net cash flow.

В статье проанализирован денежный поток, один из факторов, который дает возможность оценить финансовое состояние предприятия. По состоянию денежных потоков определены, какой вид деятельности является наиболее результативным. Обоснована необходимость качественного управления денежными потоками.

Ключевые слова: денежный поток, операционная, инвестиционная, финансовая деятельность, чистый денежный поток.

Функціонування підприємства – це складний динамічний процес, що є результатом неперервного циклічного руху грошових

коштів. Однією із проблем, що виникають перед підприємствами в сучасних умовах, є відновлення і збереження динаміки циклів операційної, інвестиційної і фінансової діяльності, що є запорукою необхідної ліквідної позиції підприємства і реалізації його попиту на кошти. Вирішення цієї проблеми неможливе без глибоких досліджень економічних механізмів, що визначають грошові потоки кожного окремого суб'єкта господарювання. Необхідність в контролі та аналізі грошових потоків на підприємствах обумовлена існуванням проблем, пов'язаних з необґрунтованістю та хаотичністю управління і загостренням загальної проблеми неплатежів.

Значення та роль грошових потоків для діяльності підприємства зумовлює потребу їх окремого дослідження і глибокого аналізу для підвищення процесу управління ними і підприємством зокрема [1,с.190]. Все це й обумовлює актуальність обраної теми.

У зарубіжній літературі теоретичні та практичні питання організації грошових потоків підприємств стали об'єктом дослідження в працях таких відомих економістів, як Е. Нікбахта, А. Гроппеллі, Ю. Брігхема, Р. Брейлі, Дж. Ван Хорна та ін. Цим проблемам присвятили свої праці українські вчені – І.О. Бланк, М.Д. Білик, Ф.Ф.Бутинець, В.М. Гриньова, Г.Г. Кірейцев, І.А. Маркіна, Н.В. Мірко, Г.Г. Старостенко, А.М. Поддєрьогін та ін. Ними зроблено значний внесок у розробку теоретико-методологічних основ визначення сутності грошових потоків і управління ними, але як свідчать фінансова теорія і практика сьогодення, неповною мірою досліджено якість управління грошовими потоками, методика їх оцінки [2,с.108]. Однак такі важливі питання, як формування комплексного підходу до створення системи управління фінансовими потоками підприємства, визначення критеріїв оцінки ефективності функціонування системи керування фінансовими потоками, шляхи вдосконалення цього механізму з метою оптимізації чистого грошового потоку залишаються недостатньо вивченими.

Метою даного дослідження є оцінка якості управління грошовими потоками на промислових підприємствах, зокрема на підприємстві ПАТ «Одеський коровай».

У процесі розвитку економічних відносин в Україні зростає увага до проблеми оптимізації грошових потоків підприємства. Це зумовлено тим, що перехід до ринкової економіки суттєво підвищує

роль та місце руху грошових коштів у системі управління підприємством. Тому управління грошовими потоками підприємства є необхідною функціональною стратегією, успіх якої виступає запорукою високих результатів підприємницької діяльності, конкурентноздатності та динамічного розвитку підприємства [3, с.108]. Така функціональна стратегія може бути запропонована на основі детального аналізу фінансового стану підприємства та прогнозування грошових потоків підприємства. Прогнозування грошового потоку показує кількісну потребу в коштах, допомагає визначити, яку частину вільних засобів можна інвестувати й на який строк, дозволяє завчасно визначити потребу в кредитах, даючи можливість фінансовій службі підприємства одержати кредит на більш вигідних умовах. Проектований звіт про фінансові результати в країнах із розвинутою ринковою економікою доцільно складати водночас із проектованим балансом та проектованим звітом про рух грошових коштів. В Україні цього принципу складання проектованих фінансових звітів не завжди дотримуються на практиці, хоча створена Нацбанком України «Методика оцінки фінансового стану підприємства-позичальника» передбачає обов'язковий прогноз грошових потоків [4,с.268].

Оскільки чистий грошовий потік є одним із індикаторів результативності функціонування підприємства та значною мірою визначає його фінансове становище, а основними стратегічними цілями управління грошовими потоками є досягнення стану фінансової рівноваги та максимізація чистого грошового потоку господарського суб'єкта, пропонуємо оцінювати ефективність управління грошовими потоками на основі цього показника. Розглянемо динаміку величини чистого грошового потоку ПАТ «Одеський коровай» за 2008-2013 рр. (рис. 1). Чистий грошовий потік (Net Cash Flow, NCF) — це різниця між позитивним грошовим потоком (надходження коштів) і негативним грошовим потоком (вибуття коштів) у розглянутому періоді часу в розрізі окремих його інтервалів.

Однак в роботі зазначається, що додатне значення сукупного чистого грошового потоку не завжди є гарантом фінансової стійкості підприємства. Грошові потоки тісно пов'язують усі сфери діяльності підприємства – операційну, фінансову та інвестиційну. У зв'язку з

чим, запропоновано використовувати показник чистого грошового потоку не як сукупний результат, а в розрізі видів діяльності [5,с.86].

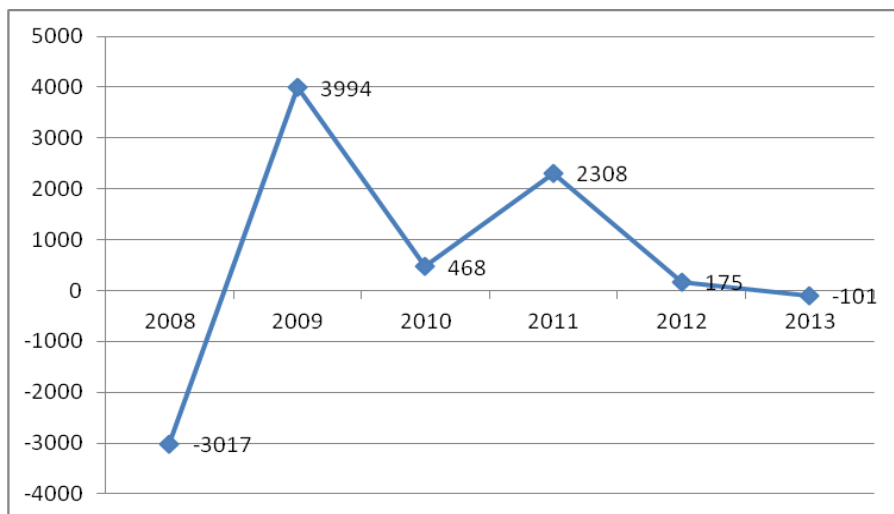


Рис.1. Динаміка чистого грошового потоку ПАТ «Одеський коровай»

За станом руху грошових потоків можна визначити, який вид діяльності є найбільш результативним, а також судити про якість управління підприємством [3,с.109]. Аналіз руху грошових коштів дає можливість зробити більш обґрунтовані висновки про те, в якому обсязі та з яких джерел відбулося надходження на підприємство грошових коштів та які основні напрямки їх використання; чи достатньо власних коштів підприємства для здійснення інвестиційної діяльності; чим пояснюються розбіжності величини одержаного прибутку та нарахування грошових коштів та інше. В результаті приймаються рішення по питанню перевищення надходження грошових коштів над платежами, джерел оплати поточних зобов'язань та інвестиційної діяльності, достатності отриманні прибутку [6,с.30].

На нашу думку, якість управління підприємством можна охарактеризувати як високу в тому випадку, якщо за результатами звітного періоду чистий рух грошових коштів у результаті операційної

діяльності має позитивне значення, у результаті інвестиційної та фінансової діяльності – негативне.

Це означає, що в результаті операційної діяльності, зокрема від реалізації продукції, підприємство отримує досить грошових коштів, щоб мати можливість інвестувати ці кошти, а також погашати залучені кредити. Причому підприємству для здійснення інвестицій достатньо тільки власних коштів. Якщо при цьому чистий рух коштів в результаті всіх видів діяльності підприємства за рік також має позитивне значення, то можна говорити про те, що керівництво підприємства повністю справляється зі своїми функціями.

У разі якщо рух грошових коштів в результаті операційної та фінансової діяльності має позитивне значення, а в результаті інвестиційної – негативне, то це свідчить про нормальну якість управління підприємством. Суть такої структури грошових потоків зводиться до наступного: підприємство направляє грошові кошти, отримані від операційної діяльності, а також кошти, отримані як кредити та додаткові вкладення власником (фінансова діяльність), на придбання необоротних активів (оновлення основних засобів, вкладення капіталу в нематеріальні активи, здійснення довгострокових інвестицій). У цій ситуації також бажано позитивне значення по статті «Чистий рух коштів за звітний період». Необхідно зазначити, що фінансування витрат інвестиційної діяльності за рахунок надходження від фінансової діяльності не завжди є негативним результатом. Залучення інвестицій для розвитку підприємства в цей час – явище, яке часто зустрічається. Більш того, від’ємне значення по статті «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» і позитивне по статті «Чистий рух коштів від фінансової діяльності», може також означати, що підприємство під невеликий відсоток отримало кредит і інвестувало отримані грошові кошти на більш вигідних умовах. Іншими словами, як перша ситуація, так і друга є прийнятними при оцінці якості управління підприємством. Насторожує ситуація, при якій рух коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності має позитивне значення, а в результаті операційної – негативне. У цьому випадку стан підприємства можна охарактеризувати як кризовий, якість управління в такій ситуації не витримує ніякої критики.

Така структура руху грошових коштів прийнятна тільки для

новостворених підприємств, які ще не почали працювати на повну потужність і знаходяться на початковій стадії розвитку.

На підставі форми № 3 «Звіт про рух грошових коштів» ПАТ «Одеський коровай» визначено структуру грошових потоків за шість років (2008–2013 рр.). У табл. 1 наведено узагальнену структуру грошових потоків підприємства.

Таблиця 1

Структура грошових потоків ПАТ «Одеський коровай»
за 2008–2013 рр., тис. грн.

Вид діяльності	Роки					
	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Операційна	13857	37955	31736	- 25417	33624	-19681
Інвестиційна	-16139	- 15968	-4590	- 27808	52884	2674
Фінансова	-735	- 17993	- 26678	55533	-86333	16906
Чистий рух грошових коштів	-3017	3994	468	2308	175	-101
Загальна оцінка якості управління	кризова	висока	висока	низька	нормальна	кризова

Як показали результати аналізу якості управління грошовими потоками протягом аналізованих років структура грошових потоків постійно змінювалася і, як результат, змінювалася якість управління грошовими потоками.

Непростим для підприємства був 2008 рік, як і інші підприємства, воно відчуло на собі наслідки економічної кризи. У цьому році підприємство мало недостатньо грошових коштів від інвестиційної та фінансової діяльності. Це означає, що в результаті операційної діяльності, зокрема від реалізації продукції, підприємство отримало замало грошових коштів, щоб мати можливість інвестувати ці кошти, а також погашати залучені кредити.

Тобто, підприємство фінансувало витрати інвестиційної та фінансової діяльності за рахунок надходжень від операційної діяльності. Чистий рух грошових коштів (загальний результат від усіх видів діяльності) був від'ємним, це свідчить про те, що підприємство мало дефіцит грошових коштів у цьому періоді.

Протягом наступних двох років, 2009 і 2010 років, варто відмітити, що структура грошових потоків значно покращилася і якість управління підприємством оцінювалася як висока. Це свідчить про те, що у підприємства було достатньо коштів від операційної діяльності, щоб інвестувати ці кошти у необоротні активи, а також погашати залучені кредити і при цьому підприємство мало позитивний рух грошових коштів. Варто звернути увагу на те, що у 2011 році структура грошових потоків підприємства декілька погіршилася. Потік грошових коштів від операційної діяльності в порівнянні з 2010 роком скоротився на 57153 тис. грн.

Порівнюючи останні два роки, потрібно надати значення тому, що структура грошових потоків погіршилася. Незважаючи на те, що у 2012 році якість управління підприємством оцінюється як нормальна, у 2013 році вона вже досягла кризового стану.

Для того, щоб зрозуміти реальний рух грошових коштів на підприємстві, оцінити синхронність надходження і витрачання грошових коштів, а також поєднати величину одержаного фінансового результату зі станом грошових коштів на підприємстві, необхідно виділити і проаналізувати всі напрямки надходження (припливу) грошових коштів, а також їх вибуття.

Ефективне управління грошовими потоками визначається синхронізацією надходжень і виплат, підтримкою постійної платоспроможності підприємства і включає такі складові:

- визначення мінімального обсягу грошових коштів, достатнього для обслуговування поточної господарської діяльності;
- постійний моніторинг надходження грошових коштів від продажу;
- згладження коливань в обсягах надходжень і виплат грошових коштів з метою запобігання платіжної кризи в окремі періоди;
- оптимізація системи розрахунків з постачальниками і покупцями, тобто обґрунтування політики надання комерційних кредитів і отримання відстрочок платежів;

- вибір напрямків використання тимчасово вільних грошових коштів з метою запобігання втрат від інфляції і упущеної вигоди;
- прискорення оборотності грошових коштів за рахунок впровадження організаційно-економічних заходів.

Практична реалізація цих складових управління грошовими потоками дасть змогу певною мірою знайти компроміс між необхідністю підтримувати певний обсяг грошових коштів для забезпечення ліквідності підприємства і бажанням інвестувати тимчасово вільні кошти, для забезпечення їх дохідності.

Дана ситуація свідчить про необхідність негайної розробки ефективного механізму стабілізації ПАТ «Одеський коровай», адже підприємство фінансує витрати операційної діяльності за рахунок надходжень від інвестиційної та фінансової діяльності, тобто за рахунок залучених кредитів, додаткової емісії акцій і т. інше. Для більш детального уявлення про операційну, інвестиційну та фінансову діяльність ПАТ «Одеський коровай» необхідно проаналізувати, за рахунок яких витрат та надходжень підприємство мало позитивний чи від'ємний результат своєї діяльності. На жаль, аналіз демонструє негативні тенденції щодо платоспроможності, свідчить про збиткову діяльність, що врешті решт може призвести до банкрутства.

Організація управління грошовими потоками має розглядатися комплексно, разом із іншими напрямками фінансового управління. Висновки потрібно робити як в цілому по підприємству, так по кожному виду діяльності: операційна, фінансова, інвестиційна. На цій підставі робляться висновки про джерела і про забезпечення кожного виду діяльності необхідними грошовими коштами. В результаті приймаються рішення по питанню перевищення надходження грошових коштів над платежами, джерел оплати поточних зобов'язань та інвестиційної діяльності, достатності отримованого прибутку тощо.

Аналіз потоків грошових коштів повинен здійснюватись як на основі звітних, так і планових показників (платіжного календаря). При цьому останні виступають одночасно інструментом управління грошовими потоками. Це досягається шляхом контролю за відповідністю їх реального руху до планових показників та прийняття необхідних коригуючих заходів.

Результатом комплексного підходу до організації управління грошовими потоками підприємства має бути формування відповідної

моделі як цілісної системи однозначних цілей і завдань управління грошовими потоками, підходів до аналізу критеріїв та оцінювання показників управління грошовими потоками, принципів політики управління та інструментарію її реалізації, форми контролю ефективності практики управління грошовими потоками.

Література:

1. Іллічова Н.Ю. Теоретичні аспекти аналізу та управління грошовими потоками на підприємстві/ Н.Ю. Іллічова// Збірник наукових праць ДЕТУТ. Серія «Економіка і управління». – 2012. – С.190-195.
2. Кошельок Г.В. Оцінка якості управління грошовими потоками на підприємстві/ Г.В. Кошельок// Вісник соціально-економічних досліджень. – 2013. – №1. – С.108-115.
3. Балабанов И.Т. Финансовый анализ и планирование – 2 изд, доп.–М.: Финансы и статистика, 2008. – 208 с
4. Гайдаєнко О. М. Стратегічний аналіз: навчальний посібник / Ольга Миколаївна Гайдаєнко. - Одеса: Атлант, 2010. - 324 с. Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua//jspui/handle/123456789/481>
5. Литвинчук Т.В. Грошові потоки в системі управління підприємством / Т.В. Литвинчук// Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – №6. – С.86-90.
6. Трусова Н.В. Моніторинг грошових потоків як запорука безпеки фінансової діяльності підприємства/ Н.В. Трусова// Збірник наукових праць Sworld. – 2013. – №3. – С. 30-34.

Автор: Гайдаєнко Ольга Миколаївна, к.е.н., доцент кафедри економічного аналізу Одеського національного економічного університету, м. Одеса, Україна

Сфера наукових інтересів: економічний, фінансовий, стратегічний аналіз.

Зв'язок з автором: olga1483@ya.ru

Автор: Григор'єва Наталля, студентка 41 гр. фінансово-економічного факультета Одеського національного економічного університету, м. Одеса, Україна

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

Зв'язок з автором: natasha.grigorjeva@gmail.com

УДК 658.5
JEL M 11

Надежда Гославская,
Александр Онищук
Полесский государственный университет

УПРАВЛЕНИЕ ОБЛАСТЯМИ РИСКА ПРИ СОСТАВЛЕНИИ ГОДОВОГО БЮДЖЕТА ПРЕДПРИЯТИЯ

В данной статье рассмотрены основные аспекты управления рисками при составлении годового бюджета предприятия. Автор определяет понятие годового бюджета и необходимость его управления.

Ключевые слова: *годовой бюджет организации, управление рисками.*

In this article was described the main aspects of risk management in the annual budget. The author defines the definition of annual budget and the necessity for its management.

Keywords: *The annual budget of company, management of risks.*

В даній статті розглянуті основні аспекти управління ризиками при складанні річного бюджету підприємства. Автор визначає поняття річного бюджету і необхідність його управління.

Ключові слова: *річний бюджет організації, управління ризиками.*

В зависимости от выбранной стратегии развития предприятия составление годового бюджета предполагает решение задачи распределения имеющихся у организации экономических ресурсов. Разработка бюджета придает количественную определенность выбранным перспективам фирмы.

Расширение рынков сбыта, диверсификация производства напрямую зависят от того, насколько показатели бюджета достижимы и реалистичны.

Годовой бюджет организации представляет собой основной финансовый документ, в котором отражена будущая хозяйственная деятельность не только компании в целом, но и отдельных подразделений.

В процессе составления бюджета организации велик риск неправильного распределения ресурсов. Это усугубляется еще и тем, что при формировании бюджета в компании возникает «диалог» между различными уровнями управления. Каждый отдел пытается

определить конкретно для себя будущие показатели эффективности и рассчитать статьи затрат, не учитывая их влияния на другие подструктуры. В подобной ситуации перед финансовым директором стоит задача определения возможных рисков и рациональное и своевременное управление ими.

При любом анализе годового бюджета должен быть проработан вопрос о степени влияния самого бюджета на будущий финансовый результат.

Изменение выручки наиболее обычная ситуация при реализации бюджета. В данную величину закладывают возможное направление развития рынка, а также ожидания акционеров.

Ведущие финансисты выделяют следующие направления годового бюджета, проработка которых позволит уменьшить риски:

- бюджету движения денежных средств (БДДС).
- ликвидность складских запасов;
- управление дебиторской задолженностью;
- управление кредиторской задолженностью
- валютные риски [1, с. 397].

Рассмотрим основные аспекты при прогнозировании БДДС.

При увеличении выручки, если такое происходит на рынке товаров или услуг и с неизменными условиями работы, дебиторская задолженность увеличивается, а следовательно, возрастает объем отвлеченных ресурсов компании. На БДДС будет оказываться давление: объемы товаров или услуг выросли и нужно направлять к поставщикам большее количество денег, однако это не совсем представляется возможным поскольку они находятся в дебиторской задолженности у клиентов. К тому же часто приходится платить налоги в бюджет страны не дожидаясь поступления выручки, что еще больше создаст «давления» на БДДС.

Затруднения с ликвидностью еще одна из опасных областей деятельности финансистов. Чаще всего подобная ситуация возникает у предприятий, работа с клиентами у которых может достигать 6 месяцев. К такому типу относятся проектные организации. Управление рисками при таком варианте развития событий состоит в следующем:

- рассчитать объемы реализации, при которых компания начнет испытывать затруднения с ликвидностью;

- заранее проработать варианты действий, которые сгладили сложный этап, когда деньги компании еще находятся у клиента, но существует необходимость оплачивать счета.

Рациональные варианты действий:

- подготовить документы для получения дополнительного кредита в банке, договориться с поставщиками об отсрочке оплат;
- обратить внимание на дебиторскую задолженность, то есть какие клиенты имеют большой долг и с какого момента она просрочена.

Основная задача финансового отдела в этой ситуации — просчитать момент возникновения у компании возможных затруднений и разработать варианты их разрешения, причем как внешние (работа с банками, клиентами, поставщиками), так и внутренние.

При уменьшении выручки наихудшим развитием событий может стать выход за пределы безубыточности работы предприятия.

Управление рисками в этом случае состоит в расчете порога безубыточности и анализе финансовой устойчивости всей компании. Если устанавливается факт нежизнеспособности организации, то управлению компании придется прибегнуть к кардинальным действиям – смене стратегии ведения бизнеса и реорганизации.

Также одной из сфер расчетов рисков при составлении годового бюджета должна стать ликвидность складских запасов. Анализ рисков управления складскими запасами в годовом бюджете компании сводится к анализу оборачиваемости складских запасов и созданию системы управления ими.

Система показателей оборачиваемости складских запасов должна стать индикаторами работы коммерческого отдела. При видимом ухудшении этих показателей важно немедленно установить причину замедления оборачиваемости и предпринять меры по ее устранению.

Управление рисками в отношении дебиторской задолженности при разработке годового бюджета должно быть охарактеризовано абсолютными и относительными показателями. Финансовым отделом должны прорабатываться ситуации при увеличении дебиторской задолженности на 15-20%, при этом стоит рассчитать пороговые значения абсолютных размеров дебиторской задолженности, которые может выдержать компания.

Оценка рисков по управлению кредиторской задолженностью сводится к установлению лимитов задолженности в каждый период времени работы компании в новом бюджетном году.

Для абсолютного анализа показателей кредиторской задолженности можно рассчитать несколько показателей для промежуточного и итогового контроля:

- коэффициент финансовой независимости предприятия — рассчитывается как отношение собственного капитала к привлеченному капиталу. Показатель отражает процент собственного капитала в общем капитале;

- коэффициент зависимости предприятия от кредиторской задолженности — определяется как отношение суммы заемных средств к общей сумме активов предприятия. Коэффициент дает представление о том, насколько активы организации сформированы за счет кредиторов;

- баланс задолженностей — рассчитывается как отношение суммы кредиторской задолженности к сумме дебиторской задолженности. Баланс следует составлять с учетом сроков оплаты этих двух видов задолженностей. При этом желательный уровень соотношения во многом зависит от стратегии предприятия (агрессивная, консервативная или умеренная) [2, с. 75].

Анализ показателей ликвидности проводится по бюджетному балансу. Задача финансового отдела — определить величину своих ключевых показателей, и через ежемесячный контроль деятельности компании можно быстро выделить негативные тенденции для бизнеса и реализовать комплекс защитных мер.

Предварительный расчет валютных рисков актуален для предприятий, выручка которых сформирована в валютах, часто подвергаемая колебаниям, а обязательства перед поставщиками - в стабильных. Эта группа рисков обязательно должна быть заложена в цену товара или услуги.

Однако управление внешними факторами представляется гораздо более сложным, поскольку у страны может возникнуть значительное отрицательное внешнеторговое сальдо, уменьшатся золотовалютные резервы и другое. В подобной ситуации можно разработать лишь ряд мер, способствующих сглаживанию этих негативных процессов. К ним относятся:

- вынужденное сокращение дебиторской задолженности;
- согласование в договорах ситуации, о колебании валютных курсов.

Таким образом, своевременный анализ всех перечисленных областей при разработке бюджета, поможет контролировать около 80% проблемных зон деятельности компании, что можно выгодно использовать как конкурентное преимущество организации.

Литература:

1. Финансы предприятий: учебн. пособие / Н.Е. Заяц и др.; под общ. ред. Н.Е. Заяц, Т.И. Васильевской. – Мн.: Выш. шк., 2010. – 528 с.
2. Финансовый анализ деятельности предприятия (международные подходы): учебн. пособие/ под ред. Савчук В.П., 2011. - 105 с.

Автор: Гославская Надежда Михайловна, студентка экономического факультета, специальности экономика и управление на предприятии промышленности, Полесского государственного университета, г. Пинск, Республика Беларусь.

Онищук Александр Васильевич, старший преподаватель кафедры менеджмента и маркетинга, Полесского государственного университета, г. Пинск, Республика Беларусь.

Сфера научных интересов: экономический анализ деятельности предприятия, планирование хозяйственной деятельности, управление предприятием.

Связь с автором: goslavskaya@tut.by

УДК 657
JEL M 21

Сергій Гринявський
Луцький національний технічний університет

ІНФОРМАЦІЯ ЯК ВАЖЛИВИЙ ЧИННИК ПРИЙНЯТТЯ СТРАТЕГІЧНИХ РІШЕНЬ

У статті містяться основні аспекти формування інформації на кожній стадії стратегічної діяльності підприємства. Розглянуто вимоги до інформації та відмічено їх вплив на ефективність прийняття стратегічних управлінських рішень.

Ключові слова: стратегічна інформація, стратегічне управлінське рішення, внутрішня інформація.

This article contains osnovin aspects of formation informatsiyina every stage of strategic business enterprise. We consider information requirements and observed their effect on strategic management decisions

Keywords: *strategic information, strategic management decisions, internal information.*

В статтє содержатся Основина аспекты формирования информации на каждой стадии стратегической деятельности предприятия. Рассмотрены требования к информации и отмечено их влияние на эффективность принятия стратегических управленческих решений.

Ключевые слова: *стратегическая информация, стратегическое управленческое решение, внутренняя информация.*

В наш час кожне підприємство не може не ураховувати вплив різнобічних факторів на свою діяльність, не передбачати майбутні ризики, не визначати лінію та перспективні цілі. Це означає, що суб'єкти господарювання працюють в умовах сучасного етапу розвитку систем управління. Кожне сучасне підприємство є складною соціально-економічною системою управління в якого виникає нагальна потреба у комплексному дослідженні позитивної та негативної інформації, яка як правило виступає основою прийняття відповідних рішень. При швидкій зміні зовнішнього середовища й змінюється внутрішнє середовище, що як часто викликає багато проблем. Ці проблеми мають розв'язуватися на інформаційному рівні шляхом оптимізації інформаційних потоків, які функціонують всередині системи і які поступають до неї із зовнішнього середовища.

Для удосконалення процесу прийняття та реалізації обґрунтованих стратегічних управлінських рішень доцільно дослідити формування інформації на всіх етапах стратегічного управління.

Питанням збору, класифікації та оцінки інформації, необхідної для проведення стратегічного управління на підприємствах присвятили свої праці вітчизняні вчені: В.А. Верба, Н.М. Гуржій, Г.І. Кіндрацька, Т.М. Паневник, А.А. Прокоп'єва, О.М. Скороход, Р.В. Федорович, З.Є. Шершньова та ін. Однак формування та використання інформаційних ресурсів на підприємствах України відбувається в умовах постійних змін внутрішнього та зовнішнього середовища його функціонування, інформацію потрібно постійно оновлювати, визначати тенденції виявлених змін і на основі виявлених тенденцій розробляти управлінські рішення. Постає завдання посилення вимог до інформації як фактору ефективності стратегічного

управління та засобів її використання.

Зважаючи на викладене вище, метою статті є визначення ролі інформації як фактору ефективності стратегічного управління та розробка практичних рекомендацій щодо її адекватного використання при прийнятті відповідних рішень.

Роль інформації на сучасному рівні діяльності малих підприємств відіграє неабияку значимість, адже зі зміною законодавчих норм, цін на продукцію тощо, можуть принести як прибутки так і визначити неминуче банкрутство фірми. Будь-який процес у діяльності підприємства нерозривно пов'язаний з прийомом, опрацюванням інформації та управлінням, з тим, як швидко та ефективно це робиться, адже управління неможливе без збору, обробки, передачі та накопичення інформації.

В сучасних умовах важливим фактором досконалого управління організацією є інформаційне забезпечення, яке полягає в зборі і переробці інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Дані відіграють важливу роль в діяльності довільного підприємства. В результаті обробки дані набувають змісту, тобто стають інформацією. Під інформацією розуміють довільні відомості про будь-яку подію, процес, об'єкт, які є предметом сприйняття, передачі, перетворення, збереження чи використання [1]. Поряд з цим така інформація повинна мати цільове призначення важливе для прийняття рішення, так наприклад, ціни на ринку сировини є інформацією для лісозаготівельника настільки, наскільки вона стосується лісоматеріалів. Таким чином отримання інформації завжди означає відбір суттєвих для прийняття рішення відомостей. У цьому випадку інформація представляється у формі даних.

Отримання та обробка інформації є передумовою для планування і прийняття рішень. Варто відзначити, що важливим аспектом при формуванні інформаційної бази стратегічного управління є сприйняття різниці між накопиченням даних і інформації. Ще на початкових етапах стратегічного планування У.Кінгом та Д.Кліландом було зазначено, що «дані» – це аналітично необроблені масиви показників, тоді як «інформація» – це дані, які аналітично оброблені для використання в конкретних цілях [2, с.237].

Підкреслюючи вище викладене пропонуємо визначення

стратегічної інформації – це сформована фахівцями підприємства (різних ланок) дані, які аналітично оброблені для використання в прийнятті відповідних рішень.

Інформація це значний чинник який важливий при прийнятті необхідних рішень. Прийняття стратегічних рішень базується передусім на основі певних знань та плану діяльності, який в свою чергу має бути настільки унікальним та закріплений сформованими даними, щоб між забезпечити конкурентність фірми.

В будь-якій організації внутрішня інформація потрібна для управління матеріальними, трудовими і фінансовими ресурсами. При цьому великого значення набуває забезпечення оперативності і достовірності інформації. Важливе значення має оперативна інформація про виникнення в процесі виробництва відхилень фактичних від планових показників, що вимагає прийняття оперативних рішень. Для багатьох підприємств внутрішня система інформації забезпечує вирішення широкого кола задач, пов'язаних з організацією технологічного процесу і тому носить виробничий характер. Це насамперед стосується процесів забезпечення підприємств продукцією, що поступає з спеціалізованих підприємств по внутрішньофірмових каналах. Тут інформація відіграє важливу роль в представленні відомостей для прийняття управлінських рішень і є одним із факторів, що забезпечує зниження витрат виробництва і підвищення його ефективності.

Стратегічний процес здійснюється на основі реалізації стратегічних рішень, які в свою чергу приймаються на основі одержаної інформації. Варто виділити, що суттєву роль в прийнятті рішень відіграє наукова інформація, що містить нові наукові знання, відомості про винаходи, технічні новинки власної фірми, а також, підприємств-конкурентів. Ця інформація безперервно поповнює загальний інформаційний фонд технічних новинок і потенціал знань управлінського персоналу для практичного і своєчасного використання, щоб забезпечити організації високий рівень конкурентоспроможності. Інформація також служить основою для підготовки відповідних доповідей, звітів, пропозицій для напрацювання і прийняття потрібних рішень.

Зауважимо, що для більш ефективного прийняття стратегічних управлінських рішень має значення час отримання інформації.

Своєчасною інформацією є та, яка надходить на протязі визначеного інтервалу часу. Інформація повинна поступити не пізніше того моменту, після якого залишається достатньо часу для підготовки, прийняття та реалізації управлінського рішення. Разом з цим небажане раннє представлення інформації, яка може застаріти та вимагати додаткових затрат на її збереження.

Для ефективного управління організацією потрібна інформація повинна бути не тільки своєчасною, а також: достовірною, необхідною, достатньою та представленою в зручній формі [3].

Достовірність інформації означає таку її якість, коли незалежно від джерел інформації і каналів передачі достатньо точно відтворюється стан керованого об'єкту.

Необхідною вважається така інформація, без якої неможливо прийняти управлінське рішення. Будь-яке скорочення інформації, що знаходиться в повідомленні, зменшує наші знання про керований об'єкт. Разом з тим в деяких випадках з метою підвищення достовірності доводиться допускати визначену надлишковість інформації (наприклад, багатократне повторення - для гарантування надійності одних і тих самих відомостей).

Достатня інформація містить весь набір відомостей, які використовуються для прийняття рішень по управлінню: додавання інших відомостей в цьому випадку не дає нових знань про розглядуваний об'єкт, потрібних для прийняття рішення.

Під надійністю розуміють гарантовану (з заданою імовірністю) передачу інформації від джерела до користувача.

Зручною вважається така форма представлення інформації (наприклад, характер, розмір і значимість фактичного ходу робіт у порівнянні із запланованим), користуючись якою керівник може найкраще уявити реальну ситуацію про функціонування організації. Таким чином, стимулюється активність сприйняття інформації, що має велике значення для ефективного управління.

Зазначимо, що зміст кожної конкретної інформації визначається потребами управління та формуванням управлінських рішень. Отже інформація повинна задовольняти певне коло вимог споживачів, а саме:

- за обсягами і якістю - стислість і чіткість формулювань, своєчасність поступлення;

- за цілеспрямованістю - задоволення конкретних потреб;
- по точністю і достовірністю - правильний відбір первинних даних, оптимальність систематизації і неперервність збору і обробки даних.

Стратегічна інформація є одним з вирішальних факторів ефективності досягнення місії діяльності підприємства. Стратегічна інформація посідає важливе місце в процесі підготовки і прийняття управлінських рішень, є невід'ємною частиною планування господарської діяльності підприємств усіх форм власності та господарювання. Інформація для проведення стратегічного процесу формується у процесі збору, обробки, використання, зберігання, яка міститься в нормативно-правову, методичну, довідково-аналітичну, поточну та прогнозну інформацію.

Література:

1. Білорус Т.В. Інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень в системі кадрового менеджменту/Т.В. Білорус//Актуальні проблеми економіки. – 2004. – №4. – с. 170 – 175.
2. Кинг У. Стратегическое планирование и хозяйственная политика / У.Кинг, Д.Клиланд. – М.: Прогресс, 1982. – 400 с.
3. Кулицький С.П. Основи організації інформаційної діяльності у сфері управління: навч. посіб. / Кулицький С.П. – К.: МАУП, 2002. – 544 с.

Автор: Гринявський Сергій Миколайович, здобувач кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Сфера наукових інтересів: стратегічне управління підприємством, управлінські рішення, теоретичні аспекти стратегічного та оперативного обліку

Зв'язок з автором: grinjavskijj@rambler.ru

УДК 657.372.1
JEL M 41

Світлана Дерев'янюк,
Ірина Приходько
Національний університет біоресурсів і
природокористування України

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС ЯК ОСНОВНА ФОРМА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Стаття присвячена особливостям складання Балансу (Звіту про фінансовий стан) та його можливостей для оцінки фінансового стану підприємства.

Ключові слова: Баланс (Звіт про фінансовий стан), фінансова звітність, користувачі інформації, ліквідність, платоспроможність, рентабельність.

This article is devoted to the peculiarities of the balance sheet (statement of financial position) and its capacity to assess the financial condition of the company.

Keywords: Balance Sheet (Statement of Financial Position), the financial statements, users of information, liquidity, solvency and profitability.

Статья посвящена особенностям составления Баланса (Отчета о финансовом состоянии) и его возможностей для оценки финансового состояния предприятия.

Ключевые слова: Баланс (Отчет о финансовом состоянии), финансовая отчетность, пользователи информации, ликвидность, платежеспособность, рентабельность.

Неодмінною умовою повного якісного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства є уміння читати фінансову звітність, і, зокрема, основну її форму - бухгалтерський баланс. Важливо розуміти економічний зміст кожної балансової статті, способів її оцінки, ролі в діяльності підприємства, характеру змін сум по тій чи іншій статті і значення цих змін для оцінки економіки підприємства. Вміння читати баланс – це економічне і правове розуміння змісту кожної його статті, способу її оцінки та взаємозв'язку з іншими статтями. Читати баланс повинні вміти керівники, власники, працівники економічних, фінансових і бухгалтерських служб підприємства, менеджери, акціонери, кредитори з метою прийняття управлінських рішень [5].

Питання техніки та методології складання фінансової звітності суб'єктів господарювання й аналізу її показників у різні роки

досліджували науковці в галузі бухгалтерського обліку та фінансового аналізу: Білик М., Крисюк В., Гончаренко А., Григорюк Б., Сорокіна Н., Поленова С., Голов Ф. та інші. Більшість вчених дотримуються думки про необхідність вдосконалення фінансової звітності, і зокрема бухгалтерського балансу відповідно до вимог національних та міжнародних стандартів. Не дивлячись на це, питання складання Балансу (Звіту про фінансовий стан) як однієї із основних форм фінансової звітності та його можливостей для оцінки фінансового стану підприємства до тепер залишається не до кінця з'ясованим.

Звітність є основним джерелом інформації і відображає результати виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій, тому вона має відповідати завданням управління сучасним підприємством і, відповідно, задовольняти певні вимоги. Фінансова звітність містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів підприємства та інші показники діяльності за звітний період.

Дані звітності використовуються зовнішніми користувачами з метою оцінки ефективності діяльності організації, а також для економічного аналізу у самій організації. Разом з тим звітність необхідна для подальшого планування. Вона повинна бути достовірною, своєчасною, забезпечувати порівнянність звітних показників з даними за минулі періоди [6].

Відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99р. №996-XIV усі юридичні особи, які створені відповідно до чинного законодавства України, незалежно від їх форм власності та організаційно-правових форм, а також представництва іноземних суб'єктів господарювання зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність [2].

Мета, зміст та структура бухгалтерської фінансової звітності регламентується національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку – нормативно-правовими актами, затвердженими Міністерством фінансів України. Вони визначають принципи, процедури обліку та складання фінансової звітності, що не суперечить міжнародним стандартам.

Основним джерелом інформації про економічну і фінансову діяльність підприємства є Баланс (Звіт про фінансовий стан), у якому

відображаються підсумки роботи всього підприємства за відповідний період. У побутовому розумінні баланс означає рівновагу, тотожність надходжень і витрат; балансувати – дотримуватись відповідності наявних господарських засобів і джерел їх утворення. Баланс – це не лише один з елементів методу бухгалтерського обліку та документ бухгалтерської звітності, а й суттєве джерело інформації для управління, планування, організації виробництва, аналізу та контролю як для внутрішніх так і для зовнішніх користувачів. Метою його складання є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

Баланс є основним джерелом інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, дає можливість визначити ліквідність та оборотність ресурсів, наявність власного та запозиченого капіталу, зміну дебіторської та кредиторської заборгованості. За цими даними можна визначити інвестиційну привабливість суб'єкта господарювання, наскільки є надійно і ефективно вкладати у нього інвестиції, придбавати його акції, облигації. Отримання такої інформації є необхідною умовою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Кардинальні зміни до процесу складання Балансу (Звіту про фінансовий стан) було внесено наказом Міністерства фінансів України №73 „Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” (НП(С)БО 1): удосконалено підходи до складання фінансового звіту, з'явилась його оновлена форма [3]. Зауважимо, що загальні правила складання та подання Балансу фактично не змінилися: його складають на кінець останнього дня звітного періоду в тисячах гривень без десяткових знаків; він має датуватися 31 грудня звітного року. Порівняльна характеристика Балансу за П(С)БО 2 „Баланс” та НП(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” наведена у табл.1.

Таблиця 1

Структура Балансу (Звіту про фінансовий стан)

Актив		Пасив	
за П(С)БО 2	за НП(С)БО 1	за П(С)БО 2	за НП(С)БО 1
I. Необоротні активи	I. Необоротні активи	I. Власний капітал	I. Власний капітал

Продовження табл. 1

II. Оборотні активи	II. Оборотні активи	II. Забезпечення наступних витрат і платежів	II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення
III. Витрати майбутніх періодів	III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	III. Довгострокові зобов'язання	III. Поточні зобов'язання і забезпечення
Вписуваний розділ IV. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-	IV. Поточні зобов'язання	IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття
		V. Доходи майбутніх періодів	Описуваний розділ V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду

Баланс призначений для відображення стану господарських засобів та джерел їх формування на певну дату, а також для одержання інформації, необхідної для управління діяльністю підприємства, а також для задоволення потреб зовнішніх користувачів – статистичних, податкових, фінансових органів, банків, інвесторів та ін.

Баланс підприємств не є комерційною таємницею, крім випадків, передбачених законодавством. Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за належністю, а у разі надсилання її поштою – дата одержання адресатом звітності, зазначена на штампелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. У разі, коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день. Перед складанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства.

Для вивчення фінансового стану підприємства необхідна інформація про економічні ресурси, що ним контролюються, його

фінансову структуру, ліквідність та платоспроможність, а також здатність адаптуватися до змін середовища, в якому воно функціонує. Ці важливі фінансово-аналітичні характеристики підприємства можна отримати з бухгалтерського балансу (табл.2).

Таблиця 2

Оцінка фінансової стійкості підприємства

№	Показник	Розрахунок
1	Коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів	Відношення суми розділів 2, 3, та 4 пасиву балансу до власного капіталу
2	Коефіцієнт автономії	Відношення власного капіталу до підсумку балансу
3	Коефіцієнт маневреності власних коштів	Відношення різниці власного капіталу та необоротних активів до власного капіталу
4	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Відношення грошових коштів та їх еквівалентів до власного капіталу
5	Коефіцієнт покриття	Відношення оборотних активів до поточних зобов'язань

Крім цих характеристик, бухгалтерський баланс дає змогу розрахувати вартість власних оборотних активів, що необхідно для здійснення контролю їх використання, та показник ефективності використання активів, що дає оцінку результатам господарської діяльності підприємства.

Інформація стосовно економічних ресурсів, контрольованих підприємством і здатності його в майбутньому змінювати ці ресурси є корисною для визначення спроможності підприємства генерувати грошові кошти та їх еквіваленти у майбутньому.

Інформація щодо структури капіталу є корисною при прогнозуванні майбутніх потреб у позиках, при визначенні розподілу майбутніх прибутків та потоків грошових коштів серед власників підприємства, а також при визначенні ймовірності залучення фінансів у майбутньому.

Інформація щодо ліквідності та платоспроможності підприємства є корисною для прогнозування спроможності підприємства вчасно виконувати свої фінансові зобов'язання. Ліквідність свідчить про наявність грошових коштів у найближчому

майбутньому після виконання фінансових зобов'язань даного періоду. Наявність грошових коштів упродовж більшого періоду часу для вчасного виконання фінансових зобов'язань свідчить про платоспроможність підприємства [1].

Статті бухгалтерського балансу дають можливість усебічно оцінити діяльність підприємства. А щоб ця оцінка була об'єктивною, треба дотримуватись єдності в оцінці самих статей.

Об'єднання статей балансу в економічно однорідні групи не є завершальним процесом їх групування. Усі статті балансу узагальнюються у розділи так, щоб порівнюючи їх підсумки по активу і пасиву та окремих їх показників, можна було робити загальні висновки про фінансово-господарську діяльність підприємства [6].

У звітній формі балансу є дві дати: на початок і кінець звітного періоду. Це дає можливість зіставляти показники балансу як у цілому, так і складові активу і пасиву в часі, визначати динаміку активів, зміни частки окремих статей чи розділів балансу, тобто структурні зрушення. Проте, в процесі господарської діяльності відбувається безперервний рух засобів, зміна їх складу, розміщення та зміни у джерелах формування. Внаслідок цього змінюються і окремі статті балансу. В окремих випадках ці зміни зумовлюють появу нових статей балансу або зникнення інших.

Баланс, як звітний документ, має неоціненний практичний зміст. На підставі балансу та відповідних звітних форм визначають правильність визначення чистого прибутку, встановлюють величину податків, обов'язкових внесків та платежів.

Наявність своєчасних та правильно складених балансів дає можливість кожному керівникові, обмірковуючи всі позитивні та негативні сторони діяльності підприємства, свідомо вести господарство, пошук внутрішніх резервів та запровадження їх у дію.

Оперативне управління господарюючим суб'єктом вимагає достовірних і точних даних про стан і наявність господарських засобів, їх склад і розміщення, а також про джерела їх формування і цільове призначення. Саме таку інформацію, узагальнену і згруповану певним чином, отримують за допомогою бухгалтерського балансу.

Звідси випливає, що баланс є синтезом професійних дій фахівців з обліку, рушієм правильного ведення обліку, інструментом визначення економічних, юридичних та господарських відносин

підприємства, передумовою для ефективного нормування, поточного та перспективного планування, найважливішим звітним документом. На підставі показників балансу найчастіше проводять оцінку фінансового стану підприємства за допомогою фінансових коефіцієнтів.

За допомогою цього способу вивчаються такі важливі аспекти результатів діяльності підприємства, як фінансовий стан підприємства, його ліквідність, платоспроможність, рентабельність тощо. Головною метою аналізу фінансового стану є своєчасне виявлення та усунення недоліків у діяльності підприємства і пошук резервів зміцнення його фінансового стану.

Література:

1. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з Міжнародними стандартами: монографія. – Бухгалтерський облік і аудит. 2010. – № 9. – С. 45–49. – ISBN 6-4532-2908-6.
2. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73 „Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” (НП(С)БО 1), зареєстрований у Мін’юсті 28.02.2013 р. за №336/22868.- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.profiwins.com.ua
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
5. Непочатенко О.О. Стан та перспективи розвитку економіки України в умовах глобалізації: теорія та практика/ Під ред. д.е.н., професора О.О.Непочатенко. – Умань Видавничо-поліграфічний центр «Візаві», 2014.-Частина 2. – 324 с.
6. Дерев’янка С.І., Рубейкін В.А., Ступич І.В. Баланс як спосіб узагальнення даних про активи і пасиви підприємства та форма звітності: розмежування понять. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2014. - №7[352]. – с.20-23.

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

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

Зв’язок з автором: derevjanko@ukr.net

Автор: Приходько Ірина Володимирівна, магістр спеціальності „Облік і аудит” Національного університету біоресурсів і природокористування України, м.Київ, Україна.

Сфера наукових інтересів: бухгалтерський баланс та оцінка фінансового стану підприємства на основі його показників.

Зв'язок з автором: stupich-ira@rambler.ru

УДК 657 (075)

JEL M 41

**Ірина Діордіца,
Світлана Клименко**

Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського

ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ

Виділено основні теоретичні основи формування оплати праці на підприємстві. Встановлено відмінність між оплатою праці та заробітною платою. Виявлено основні фактори, які впливають на формування останньої та проблеми, що виникають під час виконання функцій заробітної плати.

Ключові слова: оплата праці, заробітна плата, принципи оплати праці, функції заробітної плати, винагорода, робоча сила, мотивація, стимулювання.

Basic theoretical bases of forming labour payment on an enterprise are selected. A difference between labour payment and earnings is set. The basic factors, which influence on forming of last, and problems, which arise up during implementation of earnings functions, are defined.

Keywords: labor, wages, principles of remuneration of labour, the function of wages, remuneration, labour force, motivation, stimulation of the.

Выделены основные теоретические основы формирования оплаты труда на предприятии. Установлено отличие между оплатой труда и заработной платой. Обнаружены основные факторы, которые влияют на формирование последней и проблемы, которые возникают при выполнении функций заработной платы.

Ключевые слова: оплата труда, заработная плата, принципы оплаты труда, функции заработной платы, вознаграждение, рабочая сила, мотивация, стимулирование.

Підвищення добробуту населення є головною умовою соціально-економічного розвитку держави. Однак нині Україна займає найнижче місце в Європі за рівнем заробітної плати, що прямо впливає на

купівельну спроможність працюючого населення. Наслідком проблем, наявних у сфері оплати праці є зниження її значення для працівників. Важливо наголосити на тому, що заробітна плата має двоїсту природу – є джерелом доходу для працівників і статтею у структурі витрат підприємства. Тому правильно обрана система заробітної плати, яка враховує особливості трудового процесу, завдання, що стоять перед конкретним робочим місцем, професію і кваліфікацію робітника, його особисті інтереси є ефективним організаційним засобом і значним мотивуючим фактором.

Мета статті – виділити основні теоретичні аспекти управління оплатою праці на підприємстві шляхом використання належного соціально-економічного механізму.

Для досягнення визначеної мети були вирішені такі завдання:

- 1) досліджено економічну природу оплати праці;
- 2) розглянуто соціально-економічний механізм формування оплати праці;
- 3) встановлено відмінність між оплатою праці та заробітною платою.

Дослідження провідних науковців, таких як: проф. Бутинця Ф.Ф., Гарасима П.М., Голова С.Ф. та інших щодо проблемних питань з обліку оплати праці на даний час, доводить, що ці моменти продовжують залишатися не до кінця вирішеними, потребують адаптації відповідно до сучасних економічних вимог. Питання оплати як об'єкт дослідження висвітлювалось також у працях відомих вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема Д.П. Богині, О.А. Гришнєвої, В.В. Адамчука, А.В. Калини, А.В. Мерзляка, Б.М. Генкіна, А.М. Колота.

Вибираючи форму оплати праці для певної категорії робітників, на підприємстві необхідно враховувати конкретні умови їхньої праці, специфіку виробництва тощо. Найчастіше застосовують дві основні форми оплати праці – відрядну й погодинну. Кожна з них відповідає певній мірі кількості праці: перша – кількості виробленої продукції, друга – кількості відпрацьованого часу. Відрядну оплату праці найдоцільніше використовувати на ділянках і видах робіт, де можливе формування й облік індивідуального та колективного трудового вкладу і кінцевого його результату.

Для того, щоб відрядна форма оплати праці була ефективною,

необхідно правильно вибирати систему оплати праці для окремих категорій працівників. Так для, робітників основного виробництва доцільна відрядно-преміальна; недоцільні – погодинна проста, відрядна колективна, погодинна преміальна та безтарифна; для робітників допоміжного виробництва доцільна погодинно-преміальна; менш доцільна погодинна – проста; недоцільні – акордна, відрядна (всі форми) та безтарифна; для службовців – доцільна погодинна преміальна; менш доцільна – погодинна – проста; недоцільна – відрядна (всі форми) та безтарифна; для професіоналів, фахівців та керівників доцільна – погодинна преміальна; менш доцільна – безтарифна; недоцільні всі інші.

Правильно організована відрядна оплата праці створює у робітників зацікавленість у збільшенні випуску продукції установленої якості, підвищенні кваліфікації, застосуванні передових методів і прийомів праці.

Використання погодинної системи оплати праці потребує дотримання певних вимог до організації погодинної оплати з тим, щоб її застосування не спричинило зниження ефективності роботи, що небажано в умовах конкуренції на ринку праці.

Обов'язковою умовою застосування погодинної оплати праці має бути облік фактично відпрацьованих робочих годин та систематичний контроль за виконанням нормованих завдань.

До переваг погодинної оплати праці належать: підвищення ефективності використання робочого часу; сприяння запровадженню нових форм зайнятості в сучасних умовах господарювання; врегулювання сфери зайнятості та оплати праці тих осіб, які не укладали колективних договорів, а також забезпечення однакового для всіх працюючих соціального захисту. Значно доступнішим стає контроль за дотриманням трудового законодавства.

Недоліками може бути скорочення робочого часу, зайнятості на неповний робочий день, наслідком чого може стати неповний робочий стаж і скорочення пенсійних виплат. Але така форма заробітної плати не забезпечує достатньої напруженості та інтенсивності праці, якщо це не зумовлене самим виробничим процесом. Тому існує об'єктивна необхідність щодо вдосконалення існуючих форм і систем оплати праці, створення нових моделей оплати праці, які дали б можливість позбутися негативних і поєднати позитивні елементи погодинної та

відрядної форм оплати праці.

Зокрема, це стосується поширення моделей безтарифної системи оплати праці, які базуються на частковому розподілі зароблених коштів, призначених для винагороди працівників за певними критеріями.

Для вдосконалення існуючої системи оплати праці необхідно забезпечити тісний зв'язок між рівнем оплати праці, продуктивністю та ефективністю; ввести застосування системи участі у прибутках, що дозволить покращити систему оплати праці та підвищити зацікавленість працівників в результатах праці. Основним напрямком

удосконалення всієї системи організації оплати праці є забезпечення прямої і послідовної залежності оплати праці від кінцевих результатів господарської діяльності трудових колективів. У рішенні цієї задачі важливу роль відіграє правильний вибір і раціональне використання форм і систем оплати праці.

Таким чином, можна розглянути як перспективи подальших досліджень те, що форми і системи оплати праці – це спосіб встановлення залежності між величиною заробітної плати працівника і кількістю та якістю праці, тобто між мірою праці та її оплатою. Форми і системи оплати праці постійно вдосконалюються, але вони будуть ефективними лише в тому разі, якщо вони відповідають організаційно-технічним умовам виробництва. Тому вибираючи форму оплати праці на підприємстві, необхідно враховувати конкретні умови їхньої праці, специфіку виробництва.

Література:

1. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua
2. Кодекс Законів про працю України від 10.12.1971 №322-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua
3. Вербило О.Ф. Удосконалення обліку праці та її оплати / О. Ф. Вербило, Л. В. Мельянова // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 17. – С. 25-29.
4. Волгин Н. Оплата труда – болевая точка сегодняшней экономики [Текст] / Н. Волгин // Человек и труд. – 2009. – №7. – С. 19-24
5. Гамова О. В. Заробітна плата як економічна категорія [Текст] / О.В. Гамова // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2007. – №3. – С.60-64
6. Калина А. В. Организация и оплата труда в условиях рынка (аспект эффективности): Учеб.- метод. пособие / Калина А. В. – К.: МАУП, 2001. – 312 с.
7. Організація оплати праці як важливий чинник забезпечення високої ефективності діяльності підприємства [Текст] / І.І. Цигилик, В.Ф. Морицан, О.М. Морицан // Економіка. Фінанси. Право. – 2009. – №10. – С. 22-24.

8. Сотченко Ю.К. Оплата праці та напрямки її вдосконалення в умовах економічної кризи [Текст] / Ю.К. Сотниченко // Держава та регіони. – 2008. – №6. – С.433 – 437.

9. Тимош І. М. Економіка праці: навч. посібн. / І. М. Тимош. – Тернопіль: Вид-во «Астон», 2001. – 347 с.

10. Цимбалюк С. Диференціація заробітної плати: види, чинники, сучасний стан в Україні [Текст] / С. Цимбалюк с. 18 .

Автори: Клименко Світлана Олександрівна, к.е.н., старший викладач.
Діордіца Ірина Валеріївна, магістрантка, спеціальність «Облік і аудит».
Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського

Сфера наукових інтересів: підприємства з різними формами оплати праці.

Зв'язок з автором: Dragon-fly20.02@yandex.ru

УДК 657
JEL M 21

Елена Доренская
Юго-Западный государственный университет

ЗНАЧЕНИЕ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В ОБЕСПЕЧЕНИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье исследованы основные аспекты сущности оборотных активов, их роль, влияние и значение на показатели отчётности предприятия.

Ключевые слова: имущество, активы предприятия, оборотные активы.

The article explores the main aspects of the essence of the current assets, their role, impact and importance of reporting on the performance of the enterprise.

Keywords: property, enterprise assets, current assets.

У статті досліджено основні аспекти сутності оборотних активів, їх роль, вплив і значення на показники звітності підприємства.

Ключові слова: майно, активи підприємства, оборотні активи.

В условиях рыночной экономики любое коммерческое предприятие заинтересовано в эффективном и стабильном функционировании. Суть деятельности каждой организации определяет особенности её функционирования, содержание и структуру активов и формирует значительную часть конечного

финансового результата.

Система представления информации в бухгалтерском учете строится исходя из необходимости, что, для того чтобы действовать, организации требуется имущество. Имущество организации — это здания, оборудование, материалы, денежные средства и прочие экономические ресурсы, которые обеспечивают функционирование организации и которыми организация владеет, пользуется, распоряжается [1].

Чтобы достичь высоких результатов хозяйственной деятельности, нужна четко выстроенная, обоснованная и эффективная финансовая политика, а частности налаженный механизм управления и учёта, эффективности использования оборотных активов.

Непременным условием для осуществления предприятием хозяйственной деятельности является наличие оборотных средств (оборотного капитала). Оборотные средства представляют собой совокупность денежных средств, авансируемых для создания оборотных производственных фондов (вспомогательные материалы, инвентарь, запасные части, спецодежда и др.) и фондов обращения (товарных запасов, вложений в расчеты, остатков денежных средств), обеспечивающих их непрерывный кругооборот.

Особенность оборотных активов состоит в том, что в условиях нормальной хозяйственной деятельности они не расходуются, а авансируются в различные виды текущих затрат организации, возвращаясь после завершения каждого оборота к своей исходной величине.

Наличие оборотных активов имеет большое значение для создания нормальных условий производственной и финансовой деятельности предприятия. Располагая оборотными средствами, предприятие может производить расчеты с поставщиками за приобретаемые у них предметы и средства труда, с рабочими и служащими по заработной плате, с банком за пользование кредитами и другие платежи.

Имущество различных организаций включает в себя: здания, оборудование, материалы, денежные средства и иные экономические ресурсы, которые обеспечивают деятельность организации и которыми организация владеет, пользуется, распоряжается.

Активами предприятия признаётся имущество, которое

находится в распоряжении организации на праве собственности, и от которого она ожидает получить прибыль в процессе своей деятельности. Для того чтобы определённый объект имущества признавался активом организации, он должен обладать определёнными признаками, такими как:

- принадлежать организации на праве собственности;
- быть источником будущих экономических выгод;
- иметь определённую рыночную ценность, которая может быть достоверно выражена в денежном эквиваленте, т.е. имущество может быть объектом купли-продажи.

Оборотные активы включают в себя активы организации, которые предполагается обратить в денежные средства или использовать (потребить) в течение 12 месяцев или в течение обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Под операционным циклом понимается средний промежуток времени между моментом заготовления материальных ценностей и моментом оплаты реализованной продукции (товаров) или оказанных услуг [2].

Теперь подробнее рассмотрим основные аспекты, касающиеся степени влияния оборотных активов на показатели отчётности предприятия.

Основной целью управления оборотными средствами является определение объема и структуры, источников их покрытия и соотношения между ними, необходимого для обеспечения долгосрочной производственной и эффективной финансовой деятельности предприятия. Важнейшей финансово-хозяйственной характеристикой предприятия является его ликвидность, т. е. возможность «обратить активы в наличность и погасить свои платежные обязательства». Для любого предприятия достаточный уровень ликвидности является одной из важнейших характеристик стабильности хозяйственной деятельности. Потеря ликвидности влечёт не только дополнительные издержки, но и возможное приостановление производственной деятельности.

При низком уровне оборотных средств, производственная деятельность не поддерживается должным образом, что может спровоцировать потерю ликвидности, сбои в работе и низкую прибыль. При некотором их оптимальном уровне прибыль становится максимальной. Дальнейшее повышение величины оборотных средств

приведет к тому, что предприятие будет иметь в распоряжении временно свободные, бездействующие текущие активы, а также излишние издержки финансирования, что повлечет снижение прибыли.

Статьи оборотных активов в зависимости от степени их ликвидности подразделяются на три группы:

- 1) ликвидные средства, находящиеся в немедленной готовности к реализации (денежные средства, высоколиквидные ценные бумаги);
- 2) ликвидные средства, находящиеся в распоряжении организации (обязательства покупателей, запасы товарно - материальных ценностей);
- 3) неликвидные средства (сомнительная дебиторская задолженность, незавершенное производство, расходы будущих периодов).

Пропорция, в которой эти группы должны находиться по отношению друг к другу, определяется:

- характером и сферой деятельности организации;
- скоростью оборота ее средств;
- соотношением оборотных и внеоборотных активов;
- суммой и срочностью обязательств, на покрытие которых предназначены статьи актива.

Существуют два подхода к анализу оборотных активов: статический и динамический. Статический анализ оценивает величину и структуру оборотных активов на определенную дату, а также выявляет изменения за некоторый период. Динамический анализ позволяет раскрыть причины изменений общей величины оборотных активов и ее отдельных составляющих. Результаты такого анализа позволяют управлять потребностью в оборотных активах и, следовательно, потребностью в их финансировании.

Таким образом, стратегия и тактика управления оборотными средствами должна обеспечить поиск компромисса между риском потери ликвидности и эффективностью работы. Это сводится к решению двух важных задач:

- 1) обеспечение платежеспособности.

Такое условие отсутствует, если предприятие не в состоянии оплачивать счета, выполнять обязательства, т.е. прослеживается реальная возможность, что предприятие объявит о банкротстве.

Другими словами, организация, не обладающая необходимым уровнем оборотных средств, может столкнуться с риском неплатежеспособности;

2) обеспечение достаточного объема, структуры, рентабельности активов.

Различные уровни разных текущих активов по-разному воздействуют на прибыль. Например, высокий уровень производственно-материальных запасов потребует соответственно значительных текущих расходов, в то время как широкий ассортимент готовой продукции в дальнейшем может способствовать повышению объемов реализации и увеличению доходов. Каждое решение, связанное с определением уровня денежных средств, дебиторской задолженности и производственных запасов, должно быть рассмотрено как с позиции рентабельности данного вида активов, так и с позиции оптимальной структуры оборотных средств.

По своей сути, оборотный капитал – это промежуточная стадия которую можно охарактеризовать как условие управления оборотным капиталом компании и оценить их влияние на ее финансовое состояние.

При проведении анализа оборачиваемости достаточно часто возникают две основные проблемы. Одна из них связана с трактовкой результатов и состоит в неточном понимании влияния оборачиваемости на финансовое состояние организации (влияния оборотного капитала на величину чистого оборотного капитала, абсолютную ликвидность, рентабельность и финансовую устойчивость неодинаково). Вторая связана с подготовкой информации для принятия решений и заключается в выборе расчетных формул для анализа периодов оборота текущих активов и пассивов.

При проведении анализа оборачиваемости предприятием используются такие показатели, как коэффициенты оборачиваемости и периоды оборота.

$$K_{об} = ВР / А_{ср} , \text{ где}$$

$K_{об}$ – коэффициент оборачиваемости актива за период;

$ВР$ – выручка от реализации за период;

$А_{ср}$ – средняя величина активов в периоде, денежные единицы.

Средняя величина актива определяется по формуле:

$$A_{cp} = (\text{активы на начало года} + \text{активы на конец года}) / 2.$$

Скорость оборота активов находится в прямой зависимости от показателей рентабельности. Рост коэффициента оборачиваемости в динамике свидетельствует о повышении эффективности использования имущества, т.е. получение дохода (прибыли) и способствует росту рентабельности капитала. Снижение оборачиваемости активов способствует снижению рентабельности капитала. Исходя из этого, можно сказать, что один из резервов повышения рентабельности компании – это рост оборачиваемости активов.

Наличие у предприятия собственного оборотного капитала, его состав и структура, скорость оборота и эффективность использования оборотного капитала во многом предопределяют финансовое состояние организации и устойчивость его положения на финансовом рынке. Эффективное использование оборотного капитала играет большую роль в обеспечении нормализации работы предприятия, повышении уровня рентабельности и зависит от множества факторов, действующих нередко в противоположных направлениях [3].

На эффективность использования оборотных средств, их оборачиваемость влияют факторы, как повышающие их величину, так и снижающие.

К факторам, повышающим величину оборотных средств, относятся: повышение качества торгового обслуживания, изменение структуры товарооборота в сторону увеличения удельного веса товаров, имеющих замедленную оборачиваемость, и др.

Снижению оборотных средств способствуют: экономия материальных и финансовых ресурсов и др.

Факторы, определяющие величину оборотных средств, могут быть объективными, т. е. не зависящими от деятельности конкретной организации, и субъективными. Среди объективных факторов, оказывающих влияние на эффективность использования оборотных средств и замедление их оборачиваемости, можно выделить:

- снижение объемов производства и потребительского спроса;
- высокие темпы инфляции;

- нарушение договорных обязательств и др.

Все перечисленные факторы влияют на использование оборотного капитала предприятия.

Что касается субъективных факторов, то к ним можно отнести, например, рациональность использования оборотных средств, выполнение плана товарооборота, соблюдение финансовых обязательств.

Резервы и пути ускорения оборачиваемости оборотных средств зависят от двух факторов: объема оборота товаров и услуг и размера оборотных средств. Чтобы ускорить оборачиваемость, необходимо:

- совершенствовать организацию торговли, внедрять прогрессивные формы и методы продажи;
- ускорять оборот денежных средств за счет, например, строгого лимита остатков денежных средств в кассах организаций.
- не допускать дебиторской задолженности.

С точки зрения влияния на состояние рентабельности предприятия важен рост или снижение периода оборота общих (всех) активов. Оборачиваемость внеоборотных и оборотных активов отражают роль управления отдельными группами активов в общий результат.

Особое внимание уделяется изучению причин выявленных отклонений по отдельным видам оборотных активов и разработке мер по их оптимизации. Рост товарных запасов может быть результатом недостатков в организации торговли, рекламе, изучении спроса покупателей, и др.

Управление дебиторской задолженностью как наиболее значимой составляющей оборотных активов организации имеет существенное значение, так как оборачиваемость средств в составе дебиторской задолженности значительно влияет на оборачиваемость всех оборотных активов организации. От величины дебиторской задолженности зависят такие показатели, как увеличение размера прибыли и уменьшение риска списания сомнительных долгов.

Таким образом, сущность оборотных средств определяется их экономической ролью, необходимостью обеспечения воспроизводственного процесса, включающего как процесс производства, так и процесс обращения. Оборотные активы организации, участвуя в кругообороте средств, представляют собой

единый комплекс. Разработка совершенного механизма учета и эффективности использования оборотных активов предприятия, реальное применение его на практике является актуальной проблемой в настоящее время. Следовательно, изучение вопроса учёта и эффективности использования оборотных активов предприятия является существенным и актуальным в условиях рыночной экономики.

Литература:

1. Ефимова О.В. Анализ оборотных активов организации [Электронный ресурс] / О.В. Ефимова // Бухгалтерский учет – 2000 - №10 – Режим доступа к журн: <http://www.consultant.ru>.
2. Голайденко Е. Оборотные средства не по осени считают [Электронный ресурс] / Е. Голайденко // Консультант – 2009 - №17 – Режим доступа к журн: <http://www.consultant.ru>.
3. Шеремет А.Д. Анализ активов организации [Электронный ресурс] / А.Д. Шеремет // Бухгалтерский учет – 2004 - №8 – Режим доступа к журн: <http://www.consultant.ru>.

Автор: Доренская Елена Владимировна, магистр кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Юго-Западного государственного университета, г. Курск, Российская Федерация.

Сфера научных интересов: учет оборотных активов на предприятии; формирование источников оборотных средств; методологические аспекты анализа оборотных активов предприятий.

Связь с автором: Lenok_46@mail.ru

УДК 657.01
JEL M 40

Олексій Дудкевич
Уманський національний університет садівництва

ГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК: СУТНІСТЬ ТА ОСНОВНІ СКЛАДОВІ

У статті досліджено проблемні питання щодо характеристики основних складових господарського обліку та на основі теоретичного узагальнення сформовано відмінності у порядку формування даних за допомогою статистичних спостережень і бухгалтерського обліку.

Ключові слова: господарський облік, оперативний облік, бухгалтерський облік, статистичне спостереження, інформація.

This article explores issues related characteristics of the main components of economic accounting and on the basis of theoretical generalization formed differences in the order of formation data using statistical surveys and accounting.

Keywords: *Economic accounting, operational accounting, accounting, statistical observation, information.*

В статье исследованы проблемные вопросы характеристики основных составляющих хозяйственного учета и на основе теоретического обобщения сформированы различия в порядке формирования данных с помощью статистических наблюдений и бухгалтерского учета.

Ключевые слова: *хозяйственный учет, оперативный учет, бухгалтерский учет, статистическое наблюдение, информация.*

Функціонування підприємства базується на дотриманні відповідних умов його діяльності. Серед них найбільш важливими є наявність ресурсів, які можуть мати різне застосування в процесі виробництва (необоротні і оборотні активи, трудові тощо), визначений виробничий вид діяльності, належний управлінський апарат, здатний приймати відповідні рішення та контролювати їх, спостерігаються відповідні зовнішні умови господарювання. Досягнення поставленої власником мети можливе лише за умови, наявності достовірної інформації отриманої внаслідок ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, будуть одержані та узагальнені дані про наявність ресурсів та процесів, що відбуваються на підприємстві. Серед них, як зазначають Я.В.Соколов та І.А.Смирнов, особливе місце займає інформація, під якою, судячи з розробок провідних вчених у галузі інформаційних технологій, слід розуміти відомості, що мають три характерні ознаки: викликати у певної особи інтерес, пов'язаний з вирішенням певних завдань, містити для неї новизну, що викликає потребу прийняття певних рішень, та знімати ентропію (невизначеність). Тільки наявність такої інформації є запорукою прийняття належних рішень з підвищення ефективності господарської діяльності.

Дослідженням питань, що стосуються видів обліку, як основного джерела інформації, були присвячені праці таких вітчизняних вчених Білухи М.Т., Бутинця Ф.Ф., Загороднього А.Г., Кужельного М.В., Лінника В.Г., Ткаченко Н.М. та ін. Відзначаючи важливість наукових напрацювань вказаних авторів та досягнень у галузі бухгалтерського обліку в працях зарубіжних вчених Я.В. Соколова, Р. Паркера,

Ластовецького В., М. Метьюза, М. Перера, слід визнати наявність ряду невіршених проблем, що стосуються термінології в бухгалтерському обліку.

Зовнішня інформація характеризує явища, які відбуваються без відома власника чи особи, уповноваженої ним для прийняття управлінських рішень, і тому заслуговують на особливу увагу з їх боку. До складу даних входять законодавчі та нормативні акти, результати діяльності та інша інформація, що може характеризувати діяльність постачальників та покупців.

Внутрішня інформація, як правило, формується з участю виконавців—господарських операцій, вона їм, як правило, відома, проте її надлишок потребує належної реєстрації та наступного узагальнення в результаті чого виникає потреба ведення обліку.

Це характерно для процесу господарювання у всіх формаціях, але особливо гостро проблема інформаційного забезпечення постала в умовах ринку. Такий стан пояснюється частою зміною умов діяльності, що призводить до виникнення потреби у додатковій інформації, та в свою чергу, посилює вимоги до належної побудови обліку.

В наукових працях з теорії бухгалтерського обліку зазначається, що дані про діяльність конкретної юридичної та фізичної особи—підприємця формуються за допомогою господарського обліку і характеризуються як "процес, що охоплює спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрацію (фіксацію) господарських фактів, що є або дійсними, невігаданими явищами (будівля, трактор, хліб), або дійсними процесами господарювання (купівля, виготовлення продукту, виконання роботи, надання послуги). Тобто передумовою господарського обліку є господарський факт" [6].

Близьке за змістом поняття господарського обліку подане у науковому дослідженні А.Г.Загороднього, Г.О.Партина, Л.М.Пилипенка, які характеризують господарський облік наступним чином "...це кількісне відображення та якісна характеристика господарської діяльності з метою контролю та управління нею, тобто це спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрація господарських фактів, явищ та господарських процесів (виготовлення продукції, надання послуг, реалізація, розподіл фінансових результатів" [1].

Метою господарського обліку за даними дослідженнями Швеця В.Г. є адекватне відображення фактів господарської діяльності, надання повної і правдивої інформації для прийняття рішень" [7].

Господарський облік підрозділяється на такі види: оперативно-технічний (оперативний), статистичний і бухгалтерський.

В.Г.Швецем зазначено, що оперативний облік використовується для спостереження і контролю за окремими операціями і процесами на найважливіших ділянках господарської діяльності з метою управління ними, не має певної системи документації, використовує всі вимірники, забезпечує оперативність одержання інформації. Там же відмічено, що статистичний облік вивчає масові суспільно-економічні та окремі типові явища і процеси. При цьому кількісні аспекти статистика досліджує в нерозривному зв'язку з якісним змістом у конкретних умовах місця і часу, застосовує різні вимірники і властиві їй способи спостереження (масові та вибіркові), систему показників (абсолютні, відносні і середні величини) [7].

Всім названим видам обліку характерна послідовність виконання облікових операцій, а саме: первинне спостереження, вимірювання, реєстрація, групування і узагальнення.

Одночасно слід визнати, що названий поділ господарського обліку на види характерний лише у теорії бухгалтерського обліку в країнах СНД і ряді ін. Серед підручників з теорії бухгалтерського обліку, що випущені у розвинених країнах і перевидані в Україні та Російській Федерації, лише в одному зазначено, що у підприємствах поряд з бухгалтерським ведуть ще і оперативний облік. Потреба у його веденні пояснюється на конкретних прикладах, що свідчить про досить специфічний підхід до цього поняття у американських спеціалістів: "щоденно для діяльності організації необхідний значний обсяг оперативної інформації; Наприклад, службовцям підприємства мають бути виплачені конкретні суми грошей, при чому уряд вимагає, щоб велись відомості заробітної плати по кожному службовцю. Торговому персоналу необхідно знати, які автомобілі реалізуються, а також їх вартість і продажну ціну. Особа, що відповідає за складське приміщення, повинна знати про наявність запасних частин і запасів певного виду, з тим, щоб можна було замовити додаткову кількість. Необхідно знати про суми заборгованості замовників, щоб у випадку невивлати, своєчасно приймати заходи; компанія має знати про суми

заборгованості іншим компаніям, строки їх погашення та про суми на рахунках у банку. Оперативна інформація забезпечує необхідними даними фінансовий і управлінський облік [7].

Дійсно складський облік, а також фіксацію обсягу реалізації торгової організації за допомогою касових апаратів можна розглядати як оперативний облік на конкретній ділянці, однак це вимагає уточнення, адже реєстрація фактів господарського життя та послідує узагальнення господарських операцій потребує оформлення первинних документів, а це вже являється початковою стадією бухгалтерського обліку. Якщо виходити з положень сформованих Р.Ентоні та Дж. Рисом можна допустити, що при комп'ютерних технологіях обробки даних бухгалтерського обліку відпадає потреба в оперативному обліку, адже майже всі з наведених раніше прикладів можна отримати у комп'ютері зразу ж після введення даних, тому потреба ведення оперативного обліку відпадає, а відповідно цей вид обліку зникає.

Саме ця обставина дає змогу окремим авторам вважати, що при запровадженні комп'ютерної обробки даних можна відмовитися від оперативно-технологічного обліку шляхом запровадження інтегральної системи. Ф.Ф.Бутинець, зокрема, який зазначає, що "в умовах комп'ютеризації любий вид обліку є оперативним. Тому цей термін на нинішньому етапі можна не використовувати" [5].

Перш за все слід відмітити, що підпорядкованість оперативного обліку бухгалтерському, що відмічає також Р.Ентоні та Дж. Рисом, не може слугувати підтвердженням його існування як окремого виду обліку, адже будь-який облік перш за все має спершу реєструвати певні факти (у господарській діяльності ще можуть бути дії і події), а потім зібрані та узагальнені дані можуть знайти відображення у звітності.

Майже аналогічно тлумачення оперативного обліку знайшло відображення у статті В.Ластовецького, який відмічав: "У радянський період на основі чітко організованої документації всіх господарських операцій – основного елементу методу бухгалтерського обліку – складали оперативну звітність, яка охоплювала всі види діяльності підприємства за переліком показників, визначених органами влади. Дану звітність називали відповідно до обліку, який вели за видом звітності, - оперативним, незважаючи на те, що якогось

відокремленого "оперативного обліку" не здійснювали, а складали оперативні зведення вищестоящих органів у більшості підприємств і організацій, органи місцевої влади не мали повноважень визначати подання підприємствами будь-якої оперативної звітності." Тому: "Оперативна звітність зникла"[2].

Якщо виходити з положень, сформованих Р.Ентоні, Дж. Рис та В.Ластовецьким, то при комп'ютерних технологіях обробки даних бухгалтерського обліку такий підхід потребує істотного уточнення. Це буде правомірно, якщо оперативно-технічний розглядати як один вид обліку. Однак окремі автори звернули увагу не те, що він має підрозділятися на два: оперативний та технічний. Перший на основі бухгалтерських документів може формувати дані, які необхідні для оперативного управління підприємством, а в кінці звітного періоду вони узагальнюються в системі бухгалтерського обліку [3].

Порядок формування даних технічним обліком (обгрунтованіше назвати його технологічним) в цьому випадку повністю визначається особливостями конкретної галузі виробництва, він призначений для формування інформації, яка відсутня у бухгалтерському обліку, наприклад, дані про об'єкти, що не мають вартісних вимірників, зокрема, про людські та земельні ресурси, або для більш детального відображення даних про окремі об'єкти, зокрема племінний облік тварин чи ветеринарний облік їх захворювань тощо. Слід підкреслити, що при цьому можуть використовуватися дані спеціальних документів, наприклад племінних свідоцтв, що узагальнюються у окремих регістрах. Окремими документами оформляється сортова характеристика продукції (сортові свідоцтва тощо).

Таким чином можна стверджувати, що поняття оперативно-технічного обліку ширше. В ньому знаходять відображення такі об'єкти, які відсутні у бухгалтерському обліку, наприклад земельні і трудові ресурси тому повної інтеграції бухгалтерського і оперативно-технічного обліку досягти неможливо. Саме це підкреслюють окремі автори обгрунтовуючи факт існування цього обліку в ринкових умовах [3].

Одночасно потрібно відмітити, що у підручниках з теорії статистики, що випущені в останні роки, відсутнє поняття статистичного обліку, його заміняє термін статистичне спостереження, але він передбачає застосування при цьому статистичної методики

досліджень, а не тієї, що застосовується у бухгалтерському обліку. На це звертає увагу В. Моссаковський та Т. Кононенко, які доводять, що потрібно досить обережно підходити до поняття статистичного обліку, бо, з одного боку, в підручниках з теорії статистики не дається поняття статистичного обліку, а тому викликає подив те, що це поняття дається чомусь в підручниках з теорії бухгалтерського обліку; з другого боку, виникає потреба вияснити: чи можна ставити знак рівності між поняттям статистичне спостереження та статистичний облік [3].

Як відмічалось раніше, облік являє собою процес, який складається з ряду послідовних операцій, а саме фіксації фактів господарського життя, їх вимірювання, оцінки, групування, фіксації тощо.

Уже їх перелік свідчить, що цей процес стосовно статистичного спостереження може відбуватися лише тоді, коли цю роботу виконують статистичні органи самостійно, тобто не за допомогою працівників бухгалтерії підприємства. Це підтверджується ще і тим, що поняття статистичного спостереження, яке подане в Законі України "Про державну статистику" [4], передбачає, що воно має здійснюватися за методикою, визначеною статистичними органами, завдяки цьому зібрана та оброблена інформація відрізняється від тієї, яка сформувалась у підприємстві за допомогою бухгалтерського обліку. Ці відмінності між названими видами досліджень дуже істотні і стосується слідуючих моментів (табл.1).

Таблиця 1

Відмінності у порядку формування даних за допомогою статистичних спостережень і бухгалтерського обліку

Ознаки	Бухгалтерський облік	Статистичне спостереження
Предмет і об'єкт вивчення	Засоби і джерела їх утворення та господарські процеси підприємства, якщо вони мають грошову оцінку.	Любі явища і процеси згідно програми дослідження за допомогою будь-яких вимірників.

Продовження табл. 1

Методологія досліджень	Єдина методологія формування і опрацювання даних про діяльність підприємства, передбачено діючими нормативними нормами .	Згідно затвердженої програми.
Узагальнення даних	Суцільне вивчення	Допускається вибіркове обстеження
Обробка зібраних даних	Узагальнюється у звітності, обробляється іншими науками	Згідно затвердженої програми.

У таблиці наведені лише основні відмінності між статистичним спостереженням і бухгалтерським обліком. На нашу думку, найбільш важливі серед них є ті, які характеризують предмет і об'єкти вивчення, а також методологія формування даних.

Таким чином можна зробити декілька висновків:

1. Так як у оперативно-технічному обліку відображаються ті об'єкти, які не мають вартості (землі, трудові ресурси тощо), в Україні неможливо створити інтегровану систему облікової інформації шляхом об'єднання всіх видів обліку.

2. Статистичного обліку не існує, йому відповідає поняття статистичного спостереження, що закріплене у Законі України "Про державну статистику", де зазначено, що це науково-організований процес збирання даних шляхом їх реєстрації за спеціальною програмою на основі статистичної методології, статистичну звітність слід розглядати як узагальнення даних цих спостережень.

Література:

1. Загородній, А.Г. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: Підручник.- 4-ге вид., переробл. і доп. [Текст] / А.Г. Загородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. - К.: Знання, 2007. - 550 с.
2. Ластовецький, В. Облік і контроль технологічної та виробничої собівартості [Текст] / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - №5. - С. 17-23.
3. Моссаковський В. Інтеграція господарського обліку / В. Моссаковський, Т. Кононенко//Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - №6. - С.16-24.
4. Про державну статистику: Закон України від 17.09.1992 № 2614-ХІІ (Редакція станом на 02.12.2012) – ВР, зі змінами і доповненнями.[Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/s>

how/2614-12

5. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – 256 с. – С. 53-81.

6. Швець, В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для вузів / В. Г. Швець. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2006. – 525 с.

7. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М.Петрачкова. – М.: Финансы и статистика. – 1993. – 560 с.

Автор: Дудкевич Олексій Валентинович, викладач кафедри обліку і аудиту Уманського національного університету садівництва, м. Умань, Україна.

Сфера наукових інтересів: проблемні питання щодо формування основних форм фінансової звітності аграрних формувань

Зв'язок з автором: dudkevich1982@gmail.com

УДК 334.716:[657:336.226.332.]

JEL M 41

**Вікторія Єнгولاتова,
Валентина Кубік**

Одеський національний економічний університет

НОВОВВЕДЕННЯ В ОБЛІКУ ПДВ З 2015 РОКУ

У статті розглянуто основні нововведення обліку податку на додану вартість, які виникли у зв'язку зі змінами у Податковому кодексі України. Автором названі позитивні та негативні наслідки таких змін, розкрито новий порядок реєстрації податкових накладних.

Ключові слова: податок на додану вартість, податкові накладні, електронна система адміністрування, Єдиний реєстр податкових накладних.

The article reviews the main innovations of accounting value added tax, which arose due to changes in the Tax Code of Ukraine. The author has identified the positive and negative effects of such changes, reveals a new procedure for registration of tax bills.

Keywords: Value added tax, tax bills, electronic administration, Unified Register of tax bills.

В статье рассмотрены основные нововведения учета налога на добавленную стоимость, которые возникли в связи с изменениями в Налоговом кодексе Украины. Автором названы положительные и негативные последствия таких изменений, раскрыто новый порядок регистрации налоговых накладных.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговые накладные, электронная система администрирования, Единый реестр налоговых накладных.

З 1 січня 2015 року кардинально змінюються правила адміністрування ПДВ – воно повністю стає електронним. Законом № 1621 «Про внесення змін до Податкового Кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» внесені відповідні зміни в ПКУ та закон «Про депозитарну систему» Розглянемо, до чого необхідно готуватися бухгалтерам вже через кілька місяців.

З 01.01.2015р. вся податкова звітність з ПДВ та всі податкові накладні (разом з додатками) переводяться в електронну форму. Це означає, що всі без винятку платники ПДВ повинні звітувати в електронній формі (п. 49.4 ПКУ) і реєструвати всі без винятку податкові накладні (далі - ПН) по виниклих у них податкових зобов'язань з ПДВ. Отже у всіх платників ПДВ обов'язково повинні бути доступ до мережі Інтернет та відповідне програмне забезпечення, а також електронний цифровий підпис (ЕЦП), щоб реєструвати податкові накладні та звітувати по ПДВ.

Кожна ПН підлягатиме реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі-ЄРПН) і буде виписуватися тільки в електронній формі (відповідні зміни внесено до п. 201.1 ПКУ).

У зв'язку з цим з п. 198.2 ПКУ прибрали вимогу про підтвердження права на податковий кредит з ПДВ отриманими податковими накладними –таке право виникатиме або на дату списання грошових коштів з рахунку покупця, або на дату отримання товарів (робіт, послуг). Однак повністю необхідність підтвердження права на податковий кредит з ПДВ податковими накладними не зникла, адже пряма вимога такого підтвердження міститься ще й в п. 198.6 ПКУ. Редакція п. 198.6 ПКУ стала навіть суворіше: з 01.01.2015 р. за платником ПДВ не визнається право на податковий кредит з податковими накладними, не зареєстрованими в ЄРПН.

З ПКУ виключений п. 201.6, згідно з яким ПН визнається податковим документом і відображається як в реєстрі податкових накладних продавця, так і в реєстрі податкових накладних покупця. Вимоги відображення податкових накладних у реєстрах виданих та отриманих ПН з 01.01.2015 р. не буде. З цієї дати платники ПДВ ведуть реєстр виданих та отриманих документів, зазначених в п. 201.11 ПКУ, до якого входять лише податкові накладні, складені платником ПДВ за отриманими на митній території України послуг від нерезидента згідно п. 208.2 ПКУ. Всі інші податкові накладні до

такого реєстру не включаються.

Схема підтвердження податкового кредиту податковими накладними буде наступною: ПН складатиметься в електронній формі в день виникнення податкових зобов'язань продавця згідно п. 201.4 ПКУ, після чого продавець повинен зареєструвати цю ПН в ЄРПН протягом 15 календарних днів, наступних за датою її складання (п. 201.10 ПКУ). Покупець зможе отримати цю ПН тільки в електронній формі і тільки після її реєстрації (п. 201.1 ПКУ). Суми ПДВ, не підтверджені зареєстрованими ПН, не відносяться до податкового кредиту (п. 198.6, п. 201.11 ПКУ).

Хоча вимоги реєстрації ПН стали жорсткіше, збережено право покупця подати скаргу на постачальника, який відмовляється видати ПН або порушує порядок її заповнення (абз. 13 п. 201.10 ПКУ). Однак подача такої скарги вже не є підставою для включення сум ПДВ до складу ПК (зміни до п. 201.10 ПКУ). Також у покупців залишилося право на підтвердження податкового кредиту з ПДВ документами іншими, ніж податкова накладна (це фіскальні чеки, транспортні квитки і пр. згідно п. 201.11 ПКУ).

Одним із нововведень нового порядку адміністрування повинен стати ПДВ – рахунок, який відкриють кожному платнику. В проєкті, банком, в якому відкриють такі рахунки названо Державне Казначейство України

Податківці повторили твердження із майбутнього п. 200.2. ПКУ, що рахунки безкоштовно відкриють усім платникам ПДВ. На жаль, в проєкті не вказано, чи буде зніматися плата за обслуговування та закриття такого рахунку. Для відкриття рахунків ДФС надасть Казначейству реєстр, а вже після відкриття Казначейство проінформує податківців про відкриття ПДВ – рахунків не пізніше наступного робочого дня.

Згідно п. 200.1.4 ПКУ на ПДВ–рахунки в системі електронного адміністрування зараховуються кошти з власних поточних рахунків платників ПДВ у сумах, необхідних для:

- 1) отримання права на видачу ПН покупцям;
- 2) сплати в бюджет узгоджених податкових зобов'язань з ПДВ (якщо залишку грошових коштів на рахунок для цього недостатньо);
- 3) покриття сум ПДВ, отриманого від покупців при готівкових або бартерних операціях;

4) покриття сум ПДВ, нарахованого за операціями, передбаченими п. 198.5 ПКУ.

Кошти, які перераховуються на ПДВ-рахунок до платника ПДВ вже не повертаються. Вони зараховуються з власного рахунку платника ПДВ на його ПДВ-рахунок, звідки перераховуються тільки до бюджету яку згоджених сум податкових зобов'язань з ПДВ, що підлягають сплаті за даними податкової декларації (або на спец рахунок тих платників ПДВ, які перебувають на спец режимі у відповідності зі ст. 209 ПКУ). Навіть коли реєстрація платника ПДВ анулюється, сума залишку з ПДВ-рахунку перераховується до бюджету

Якщо грошових коштів на ПДВ-рахунку не вистачить для сплати ПДВ до бюджету, із цього приводу не буде своєчасно поповнений платником ПДВ, то штрафних санкцій за ст.126 ПКУ та пені за ст.129 ПКУ за несвоєчасну сплату ПДВ не уникнути.

Як і раніше, сума ПДВ, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду (п. 200.1 ПКУ). Якщо така різниця позитивна, ПДВ сплачується до бюджету в порядку, передбаченому п. 200.2 ПКУ. Якщо ж різниця між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом негативна, то можливі три варіанти згідно п. 200.3 ПКУ:

а) від'ємне значення враховується у зменшення податкового боргу з ПДВ, що виник за попередні звітні періоди (в т. ч. розстроченого або відстроченого відповідно до ПКУ) в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до п. 200.1.3 ПКУ на момент подання податкової декларації;

б) в разі відсутності податкового боргу від'ємне значення зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного періоду;

в) або платник ПДВ у цьому ж період може подати заяву на бюджетне відшкодування ПДВ в частині, яка перевищує суму, обчислену відповідно до п. 200.1.3 ПКУ на момент подання податкової декларації.

В пункті 1 р. III Проекту наведено формулу розрахунку суми ПДВ, на яку можна зареєструвати податкову накладну. Але

можливість реєстрації ПН, виданих до 01.01.2015 року за даною формулою перевірятися не буде. А от оформлене ПН в 2015 році, а отже і її обов'язкова реєстрація в ЄРПН тягне за собою застосування наступної формули:

$$\sum \text{накл.} = \sum \text{накл.отр.} + \sum \text{митн.} + \sum \text{ПопРах} - \sum \text{накл.вид.} - \sum \text{відшкод.} - \sum \text{перевищ. де}$$

$\sum \text{накл.отр.}$ – сума вхідного ПДВ в ПН, виписаних і зареєстрованих постачальниками в ЄРПН з 1.01.2015;

$\sum \text{митн.}$ – сума митного ПДВ, сплаченого з 1.01.2015

$\sum \text{поп. рах.}$ – сума поповнення ПДВ-рахунку;

$\sum \text{накл.вид.}$ – сума ПДВ в ПН, оформлених з 1.01.2015 і зареєстрованих в ЄРПН;

$\sum \text{відшкод.}$ – сума заявленого бюджетного відшкодування на поточний рахунок;

$\sum \text{перевищ.}$ – сума перевищення між сумами податку, задекларованими в деклараціях, поданих за звітні періоди і сумами ПДВ в ПН, виписаних і зареєстрованих в ЄРПН з 1.01.2015.

Звісно, бухгалтеру не буде зручно щохвилинно розраховувати результат за вищенаведеною формулою. І чиновники обіцяють допомогу платнику ПДВ – ДФС буде інформувати його про цей показник. Але як саме – в Проекті немає деталей. Можна зробити припущення, що платник буде відправляти запит по аналогії з запитом на реєстрацію ПН і отримувати відповідь з необхідними показниками. Але це всього лиш припущення і, на жаль, такій важливій деталі в Проекті зовсім не приділили уваги.

Іще одним нововведенням стане реєстрація розрахунків корегувань, які зменшують ПЗ постачальника і ПК покупця. Податківці пропонують покласти на покупця обов'язок з реєстрації розрахунку корегувань при зменшенні суми компенсації в ЄРПН.

Як і зараз, виписувати такий розрахунок буде постачальник. Потім він направить його покупцю (в який термін – не встановлено), який і має зареєструвати його в ЄРПН. Тільки після цього постачальник зможе зняти надлишок податкових зобов'язань. Якщо ж з якихось причин, покупець пропустить строк реєстрації (15 календарних днів, наступних за датою складання), то зменшити свої податкові зобов'язання постачальник не матиме права.

З 1.01.2015 р. отримувачі послуг нерезидента з місцем поставки в Україні повинні реєструвати ПН, які вони виписують самі собі в ЄРПН. Окрім того, в періоді отримування послуг вони будуть декларувати не лише податкові зобов'язання, а й зможуть відобразити податковий кредит. Таким чином, періоди виникнення податкових зобов'язань і податкового кредиту співпадуть.

До позитивних змін можна віднести те, що з 01.01.2015 р. скасовується обов'язкова камеральна перевірка даних, наведених у декларації платника ПДВ, що вимагає бюджетного відшкодування.

З 01.01.2015 р. правила «пройди перевірку і тільки потім отримаєш право на бюджетне відшкодування» вже не буде. Хоча, зрозуміло, камеральна перевірка декларацій, а також право на позапланову перевірку, якщо дані камеральної перевірки дадуть підстави вважати, що платник ПДВ неправильно веде податковий облік, у податківців залишаться. Але вони вже не зможуть перешкодити отриманню платником ПДВ бюджетного відшкодування або відстрочити його.

Однак згідно з розділом II «Перехідні положення» Закону № 1621 суми бюджетного відшкодування, заявлені до 01.01.2015 р., підлягають відшкодуванню в порядку, встановленому відповідно до ст. 200 ПКУ в редакції, що діяла до 1 січня 2015 року. Від'ємне значення суми, розрахованої згідно з п. 200.1 ПКУ, та залишок від'ємного значення попередніх податкових періодів після бюджетного відшкодування, задекларовані до 01.01.2015 р., враховуються у порядку, затвердженому ДФСУ (поки що такого порядку ще не має, але він повинен з'явитися найближчим часом).

Отже з вищесказаного можна зробити наступні висновки:

1) Передбачається, що нова система електронного адміністрування буде стосуватися лише операцій, які будуть здійснюватися з 1.01.2015 року.

2) Спочатку нова система змусить відволікти частину оборотних коштів, оскільки аби зареєструвати ПН необхідно буде поповнити ПДВ – рахунок.

3) Запропонований чиновниками проект містить чимало білих плям, які не дозволяють повністю і чітко зрозуміти нову систему адміністрування ПДВ.

4) Не має чітких пояснень, що робити із негативними

залишками, які виникли в декларації за грудень 2014 року та не зрозумілий облік у 2015 році ПН, які були оформлені у 2014.

Література:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р № 2755-VI. –[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України, Закон України від 31.07.2014 р № 1621-VII. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1621-18>
3. Про депозитарну систему України, Закон України від 06.07.2012 р № 5178-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5178-17>
4. Встречайте: электронная система администрирования НДС // Все про бухгалтерський облік – № 73 від 11.08.2014 – с. 5 – 7
5. Бюджетное возмещение по новым правилам Все про бухгалтерський облік – № 73 від 11.08.2014 – с. 7 – 12
6. Электронная декларация и уплата налога// Все про бухгалтерський облік – № 73 від 11.08.2014 – с. 12 – 14
7. Налоговые накладные, которые остаются у плательщика НДС, подлежат регистрации в Едином реестре//Все про бухгалтерський облік – № 73 від 11.08.2014 – с. 18
8. Д. Петрига ПДВшний рахунок і його використання. //Все про бухгалтерський облік - № 98 від 27.10.2014 – с. 6 – 8
9. Д. Петрига Як реєструвати податкові накладні у 2015 р.//Все про бухгалтерський облік - № 98 від 27.10.2014 – с. 8–12.

Автор: Єнгулатова Вікторія Едуардівна, студентка 4 курсу обліково–економічного факультету Одеського національного економічного університету, м. Одеса, Україна.

Кубік Валентина Дмитрівна – ст. викл. кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету, м. Одеса, Україна.

Зв'язок з автором: v.engulatova@mail.ru

УДК 657.63:343.132

JEL M 10

Наталія Жидовська,
Іванна Жуковська

Львівський національний аграрний університет

ВЗАЄМОДІЯ ДЕРЖАВНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНСПЕКЦІЇ З ПРАВООХОРОННИМИ ОРГАНАМИ

Проаналізовано сучасний стан взаємодії між органами внутрішніх справ та органами державної фінансової інспекції.

Ключові слова: фінансовий контроль, державний фінансовий контроль, Державна фінансова інспекція України, органи внутрішніх справ, злочини, пов'язані з незаконним використанням бюджетних коштів.

The modern state of co-operation between the organs of internal affairs is analysed and by the organs of state financial inspection.

Keywords: financial control, state financial control, State financial inspection of Ukraine, organs of internal affairs, crimes, related to the illegal use of budgetary facilities.

Проанализировано современное состояние взаимодействия между органами внутренних дел и органами государственной финансовой инспекции.

Ключевые слова: финансовый контроль, государственная финансовая инспекция Украины, органы внутренних дел, преступления, связанные с незаконным использованием бюджетных средств.

Вже традиційною на ниві боротьби з проявами корупції стала активна співпраця Держфінінспекції України з правоохоронними органами. Керівництво Держфінінспекції неодноразово зверталось до правоохоронних органів з проханням жорстко і принципово реагувати на будь-які можливі прояви корупції в діях працівників бюджетної сфери та висловлювало готовність усіляко сприяти притягненню таких осіб до кримінальної, адміністративної, цивільно-правової та дисциплінарної відповідальності [3].

Державна фінансова інспекція України (Держфінінспекція України) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України, входить до системи органів виконавчої влади і забезпечує реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю [3].

Відповідно до Положення про Державну фінансову інспекцію основним завданням ДФІ є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю, а також внесення пропозицій щодо її формування (рис 1).

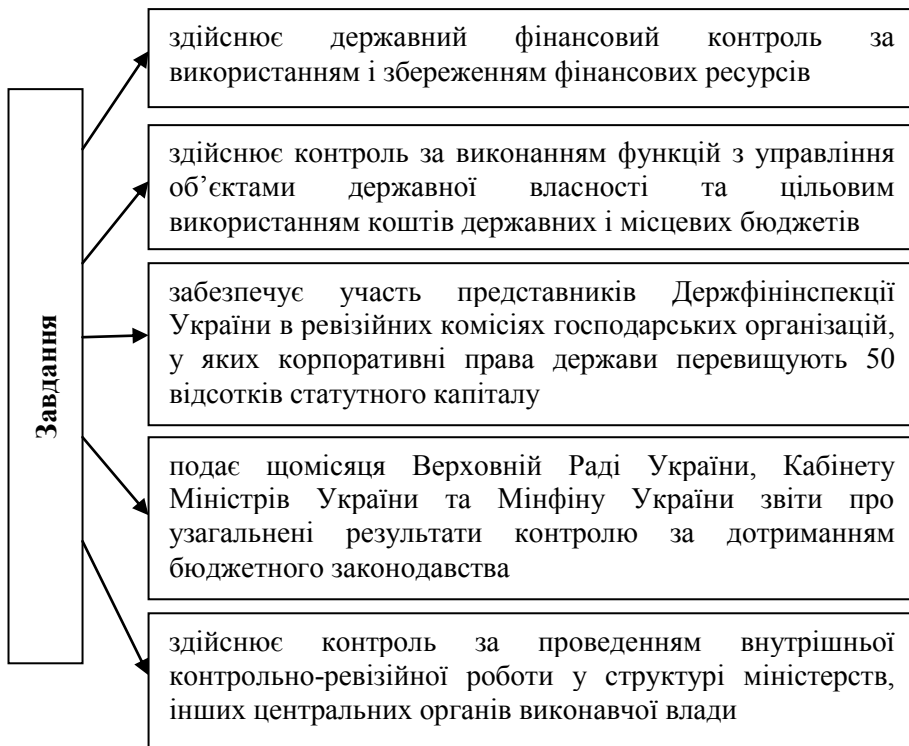


Рис.1. Основні завдання Державної фінансової інспекції України.

Ключовим аспектом ефективного функціонування системи фінансового контролю держави в цілому є взаємодія органів ДФІ, МВС, СБУ та Генпрокуратури. Спільним наказом цих відомств було затверджено «Порядок взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби та органами прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України» від 19.10.2006 р. № 346/1025/685/53 (далі – Порядок).

Зазначеним Порядком передбачено такі форми взаємодії (рис 2) [1].

А тепер детальніше проаналізуємо спільну роботу та форми взаємодії Державної фінансової інспекції і правоохоронних органів України.

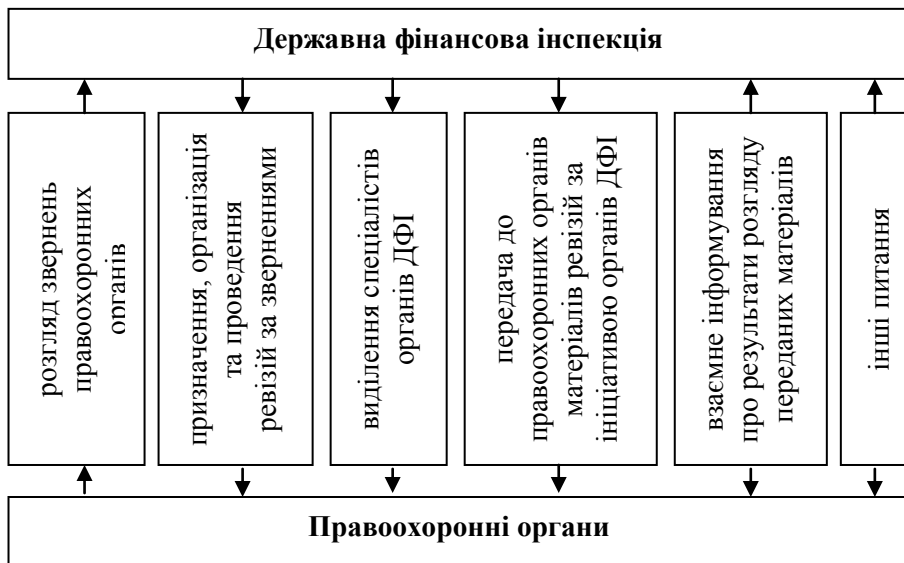


Рис.2. Форми взаємодії Держфінінспекції та правоохоронних органів України

Розгляд звернень правоохоронних органів. У разі виникнення необхідності отримання спеціальних знань працівників органів ДФІ по кримінальній справі працівники органів внутрішніх справ можуть направляти звернення до органу ДФІ із запитом про проведення перевірок та залучення працівників органів ДФІ як спеціалістів. Звернення правоохоронного органу являє собою супровідний лист до постанови про призначення ревізії, винесеної слідчим, прокурором або особою, що проводить дізнання. За зверненням правоохоронних органів органи ДФІ перевіряють питання використання і збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильності визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, стану і

достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності. При проведенні ревізії за зверненням правоохоронного органу матеріали ревізії не пізніше 10 робочих днів після реєстрації акта ревізії передаються до правоохоронного органу [2].

Призначення, організація та проведення ревізій за зверненнями. Органи ДФІ уповноважені проводити планові та позапланові ревізії фінансово - господарської діяльності підконтрольних підприємств, установ, організацій. Однією з підстав для проведення позапланової ревізії в підконтрольній установі є надходження доручення від правоохоронних органів. Це доручення повинно містити факти, які свідчать про порушення підконтрольними установами законів України, перевірку додержання яких віднесено законом до компетенції органів ДФІ. У разі відсутності у дорученні зазначених фактів орган ДФІ має право відмовити у проведенні перевірки та виконанні доручення. На практиці проблем з виконанням доручень щодо проведення планових перевірок у підконтрольних установах не виникає [2].

Виділення спеціалістів органів ДФІ. Працівники органів ДФІ за зверненнями правоохоронних органів можуть брати участь у перевірках, що проводяться правоохоронними органами у підконтрольних установах та на інших об'єктах контролю, як спеціалісти. Залучення працівників органів ДФІ в якості спеціалістів до участі в перевірках, що проводять правоохоронні органи, може здійснюватися на строк до 10 робочих днів. За письмовим зверненням правоохоронного органу цей строк може бути подовжений службовою особою органу ДФІ.

У ході перевірки спеціаліст використовує свої спеціальні знання і в межах компетенції надає консультації та відповіді на порушені питання, при цьому фіксує факти порушення законодавства з питань використання і збереження фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильності визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, стану і достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності, визначає розмір заподіяної матеріальної шкоди (збитків) та посадових (службових) осіб, внаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства та завдано матеріальну шкоду (збитки).

Результати участі спеціаліста у перевірці оформляються довідкою, яка складається на чистому аркуші та підписується спеціалістом із зазначенням посади та назви органу, у якому він працює [1].

Передача до підрозділів органів внутрішніх справ матеріалів ревізій за ініціативою органів ДФІ. У разі виявлення порушень законодавства ревізією, проведеною не за зверненням правоохоронного органу, ревізійні матеріали, в яких зафіксовані порушення, що передбачають кримінальну відповідальність або містять ознаки корупційних діянь, передаються до правоохоронного органу в повному обсязі не пізніше 10 робочих днів після реєстрації акта ревізії.

Якщо матеріали ревізії були передані до правоохоронного органу для вирішення питання щодо притягнення винних осіб до кримінальної відповідальності, протокол про адміністративне правопорушення складається посадовою особою органу ДФІ лише після отримання від правоохоронного органу рішення про відмову в порушенні кримінальної справи у зв'язку з відсутністю складу злочину.

Якщо ж такою ревізією виявлено порушення, за яке не передбачено кримінальну відповідальність, то орган ДФІ письмово інформує про це правоохоронний орган не пізніше 10 робочих днів після реєстрації акта ревізії [2].

Правоохоронний орган, отримавши матеріали ревізії, повинен організувати розгляд матеріалів та прийняти за ними відповідне рішення. Якщо ж по надісланих матеріалах неможливо прийняти рішення, правоохоронний орган направляє запит до органу ДФІ про надання інформації з переліком необхідних документів. Орган ДФІ протягом 7 робочих днів має направити відповідні документи або повідомити про їх відсутність.

Одночасно з прийняттям рішення за кожним матеріалом ревізії правоохоронний орган вирішує питання про усунення порушень законодавства, відшкодування матеріальної шкоди і вживає заходів щодо усунення причин та умов, які сприяли їх вчиненню [1].

Взаємне інформування контролюючих та правоохоронних органів. Правоохоронний орган відповідного рівня до 1 листопада, 1 лютого, 1 травня і 1 серпня кожного року надсилає відповідному контролюючому органу пропозиції щодо включення до проектів планів контрольно-ревізійної роботи ревізій на об'єктах контролю - підконтрольних установах, із зазначенням конкретних фактів їх фінансово-господарської діяльності, що можуть свідчити про порушення законодавства. Керівник правоохоронного органу при вирішенні питання щодо необхідності проведення контролюючим органом ревізії, за умови, якщо обставини

дозволяють уникнути проведення позапланової ревізії, звертається до контролюючого органу з проханням включити до програми планової виїзної ревізії визначені ним питання.

Матеріали ревізії, які передаються правоохоронному органу, нумеруються за аркушами. В описі зазначається: порядковий номер, назва документа, його дата, номер і кількість аркушів, а також загальна кількість матеріалів і аркушів цифрами і літерами. Опис підписується посадовою особою контролюючого органу, зазначається дата його складення.

Правоохоронний орган, отримавши матеріали ревізії організовує розгляд матеріалів ревізії з наступним прийняттям рішення у строки і в порядку, визначених законодавством.

Інформацію про прийняте рішення за результатами розгляду переданих контролюючим органом матеріалів ревізії правоохоронний орган направляє цьому контролюючому органу протягом 30 календарних днів з дня надходження таких матеріалів у формі картки-повідомлення (рис.3) [1].

Картка-повідомлення

за матеріалами ревізії _____, переданими для розгляду
 (назва об'єкта)

 (назва правоохоронного органу, якому передано матеріали)

 (назва органу ДФІ, який передав матеріали; номер і дата супровідного листа, з яким передано ревізійні матеріали)

Коли і яке прийнято рішення за результатами розгляду матеріалів ревізії									
Вхідний номер та дата надходження матеріалів до правоохоронного органу	Порушено кримінальну справу (дата порушення, стаття, пункт)	Відмовлено в порушенні кримінальної справи (дата порушення, стаття, пункт)	Матеріали долучено до кримінальної справи (дата порушення, стаття, пункт)	Внесено акт реагування	Порушено адміністративне чи дисциплінарне впровадження	Складено протокол про вивчення корупційного діяння чи іншого правопорушення	Сума матеріальної шкоди, про стягнення якої подано позов до суду	Матеріал передано на розгляд до іншого правоохоронного органу	Проводиться перевірка
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Рис.3. Додаток до Порядку взаємодії між органами державної фінансової інспекції та органами прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України

Контролюючі органи проводять з правоохоронними органами щоквартальні (у межах звітного року) звірки результатів розгляду

переданих їм у звітному кварталі матеріалів ревізій, у яких зафіксовано факти порушень та про які у контролюючих органів немає інформації. Для цього контролюючим органом складається акт звірки за підписом керівника, два примірники якого до 10 числа місяця, наступного за звітним кварталом, направляються до правоохоронного органу [1].

Стосовно інших питань, що мають місце при виконанні органами ДФІ та правоохоронними органами покладених на них завдань, зазначимо, що до них відносять надсилання правоохоронним органом до органу ДФІ пропозицій щодо включення до проектів планів контрольно-ревізійної роботи ревізій на об'єктах контролю – підконтрольних установах із зазначенням конкретних фактів їх фінансово-господарської діяльності, що можуть свідчити про порушення бюджетного законодавства.

Також у наказі зазначається, що звернення правоохоронного органу може бути надане у формі письмового доручення або вимоги. Однак жодних роз'яснень щодо порядку їх застосування та обставин, за яких вони направляються, наказ не відображає. Слід зазначити, що на практиці при взаємодії оперативних підрозділів із ДФІ є певні труднощі. Вони пов'язані передусім зі значною завантаженістю цих органів, головним завданням яких є все ж таки здійснення поточного контролю, не пов'язаного з розслідуванням злочинів [2].

Отже, взаємодія правоохоронних органів між собою та з органами фінансового контролю завжди відігравала важливу роль у забезпеченні економічної безпеки держави. При об'єднанні зусиль правоохоронних та контрольних органів підвищується результативність, ефективність та дієвість контрольної діяльності у боротьбі зі злочинами у сфері економіки та контролю. Для досягнення поставленої мети, було б доцільним усі правові підстави взаємодії між органами Державної фінансової інспекції та органами внутрішніх справ щодо проведення ревізії викласти у спільному наказі, який безпосередньо відображав би різні аспекти взаємодії цих органів [2].

Література:

1. Про затвердження Порядку взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби та органами прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України: Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України та Генеральної прокуратури України від 19.10.2006 р. № 346/1025/685/53: за станом на 19 жовтня 2006 р. // Офіційний вісник України. – 2006. – № 44. – С. 162.

2. Руфанова В.М. Взаємодія органів внутрішніх справ з органами державної фінансової інспекції щодо запобігання злочинам, пов'язаним з незаконним використанням бюджетних коштів / В.М. Руфанова // Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ. - 2012. – С.9-12.

3. <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/95911>.

Автори: Жидовська Наталія Михайлівна, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Львівського національного аграрного університету, м. Дубляни, Україна.

Жуковська Іванна Григорівна, студентка 6-го курсу економічного факультету Львівського національного аграрного університету, м. Дубляни, Україна.

Сфера наукових інтересів: фінансовий облік в банківських установах, аудит, державний фінансовий контроль.

Зв'язок з авторами: natalka_2909@mail.ru

УДК 657
JEL M 41

Зоя Журавлева

Ставропольский государственный аграрный университет

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ МЯСНОГО СКОВОДСТВА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

В статье рассмотрен порядок отражения в учете сельскохозяйственных организаций затрат на производство продукции мясного скотоводства с учетом технологических особенностей.

Ключевые слова: *затраты, статья затрат, себестоимость, производство, мясное скотоводство.*

The article describes how to account for the agricultural organizations of expenses for production of beef cattle in view of technological features.

Keywords: *cost, cost item, the cost of production, beef cattle.*

У статті розглянуто порядок відображення в обліку сільськогосподарських організацій витрат на виробництво продукції м'ясного скотарства з урахуванням технологічних особливостей.

Ключові слова: *витрати, стаття витрат, собівартість, виробництво, м'ясне скотарство.*

Мясное скотоводство представляет собой значимую отрасль в сельском хозяйстве, поэтому учет затрат и исчисление себестоимости продукции мясного скотоводства играет немаловажную роль в деятельности сельскохозяйственных организаций. Себестоимость всей произведенной продукции в целом, как аккумулируемые затраты, и ее единицы в частности, позволяет принимать оптимальные управленческие решения, сравнивать фактические затраты со сметными показателями, максимально полно использовать резервы экономии, а также способствует повышению экономической обоснованности цен на произведенную организацией продукцию.

Важной задачей отрасли мясного скотоводства является увеличение прироста живой массы на основе прочной кормовой базы. Важную роль в решении этих задач должен играть точный и своевременный учет затрат, позволяющий разумно и эффективно управлять производством. Правильно организованный учет затрат в мясном скотоводстве имеет первостепенное значение, что подчеркивает актуальность поставленной проблемы.

В мясном скотоводстве, как и во всех подотраслях животноводства, производимые затраты неоднородны. Они включают различные конкретные материальные расходы (корма, биопрепараты, медикаменты, различные материалы и т. д.), затраченный труд, амортизацию основных средств и т. п. Бухгалтерский учет в животноводстве должен последовательно обеспечить строгое разделение затрат по их видам.

По видам производств и расходов затраты в мясном скотоводстве систематизируются также, как и затраты в других отраслях животноводства. Однако это не означает полного совпадения в учете по другим признакам. В целом построение учета затрат в мясном скотоводстве имеет ряд отличий, что определяется особенностями данной подотрасли. В качестве объектов учета затрат в мясном скотоводстве выделяют отдельные виды и группы животных в пределах подотрасли – мясной крупный рогатый скот включает в себя следующие учетные группы: основное стадо мясного скота (коровы, быки-производители, телята до 8 месяцев), животные на выращивании и откорме (телки и бычки старше 8 месяцев, животные на откорме).

Известно, что бухгалтерский учет является документально ориентированным учетом, при осуществлении которого непременно

моментом является составление первичного документа непосредственно в момент свершения факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным, то непосредственно после свершения такового факта. На основании первичных документов в сельскохозяйственных организациях ведется синтетический и аналитический учет затрат на производство продукции мясного скотоводства.

Учет затрат на производство продукции отрасли мясного скотоводства ведется на синтетическом счете 20 «Основное производство» субсчете 2 «Животноводство» соответствующем аналитическом счете, например «Мясное скотоводство». По дебету данного счета и отражаются все фактические расходы, связанные с производством продукции с расшифровкой по статьям калькуляции.

Проведенный анализ постановки бухгалтерского учета и его ведения в сельскохозяйственных организациях, специализирующихся на производстве продукции мясного скотоводства, позволил обобщить порядок отражения затрат на производство продукции в данной подотрасли по следующей номенклатуре статей.

Учет затрат на аналитических счетах по счету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», аналитический счет «Мясное скотоводство» ведут по следующей номенклатуре статей затрат.

1. Оплата труда с начислениями на социальные нужды.

По данной статье отражают начисление основной и дополнительной оплаты труда работников отрасли мясного скотоводства, занятых непосредственно обслуживанием данного вида животных: скотников, бригадиров, сменных рабочих и др. Сюда также относят доплаты и премии за продукцию, за повышение продуктивности животных, сохранение поголовья, качество продукции, надбавки за обслуживание скота на отгонных пастбищах, доплаты за совмещение профессий. В тех случаях, когда работники обслуживают несколько учетных групп животных одновременно, оплату труда распределяют на разные объекты учета затрат пропорционально применяемой в организации методике, например, поголовью либо числу затраченных кормо-дней по каждой учетной группе.

По этой же статье учитывают суммы начислений на

обязательное социальное пенсионное, медицинское страхование и страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

На данную статью составляется бухгалтерская запись:

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Мясное скотоводство»

Кредит счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 96 «Резервы предстоящих расходов».

2. Средства защиты животных.

По данной статье отражают расход на данную учетную группу животных биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств (как стоимость самих медикаментов и т. п., так и расходы по их введению), без которых технологический процесс практически невозможен.

На данную статью составляется бухгалтерская запись:

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Мясное скотоводство»

Кредит счета 10 «Материалы».

3. Корма.

По данной статье учитывают расход кормов собственного производства и покупных на содержание данного вида животных. На эту статью относят также расходы, связанные с приготовлением и обработкой кормов в кормоцехах (кормокухнях) путем списания их с соответствующего аналитического счета и распределения на объекты учета пропорционально массе приготовленных (отпущенных) кормов.

Расход кормов по данной статье отражают в их балансовой оценке: перешедших с прошлого года — по фактической себестоимости; произведенных в текущем году — по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической; покупных — по ценам приобретения, включая расходы за доставку в организацию. Расходы по доставке кормов из мест их постоянного хранения в организации на фермы для скормливания скоту на данную статью не относят.

Списание кормов на производство списывают записью:

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Мясное скотоводство»

Кредит счета 10 «Материалы».

4. Содержание основных средств.

Сумма расходов по статье «Содержание основных средств» состоит из трех элементов: нефтепродукты, содержание объектов основных средств и ремонт объектов основных средств. При невозможности прямого отнесения применяют их распределение в соответствии с действующими инструктивными указаниями. Затраты по данной статье отражаются следующей записью:

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Мясное скотоводство»

Кредит счетов 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т. д.

5. Работы и услуги.

Данная статья предназначена для учета выполненных в животноводстве работ и услуг вспомогательных производств и сторонних организаций. По каждому виду работ и услуг показывают их количество и стоимость (в течение года плановая с доведением в конце года до фактической стоимости). На эту же статью относят стоимость работ, выполненных организациями по техническому обслуживанию животноводства, станциями по искусственному осеменению животных и др.

На данную статью в бухгалтерском учете делают запись:

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Мясное скотоводство»

Кредит счетов 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

6. Накладные расходы.

По данной статье отражают расходы на организацию и управление производством в отрасли животноводства в доле, приходящейся на данный объект учета затрат при распределении общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

На данную статью составляют запись:

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Мясное скотоводство»

Кредит счетов 25 «Общепроизводственные расходы» субсчет 2 «Общепроизводственные расходы животноводства», 26

«Общехозяйственные расходы».

7. Прочие затраты.

Прочие затраты, как правило, относят на соответствующую учетную группу скота прямым путем. Данная статья выделена для учета различных мелких расходов и расходов разового характера.

Практически сюда относится широкий круг затрат, не вошедших в предыдущие статьи, в том числе затраты по ограждению ферм, строительству санпропускников и других объектов, связанных с ветеринарно-санитарными мероприятиями; стоимость подстилки для животных; расход спецодежды и обуви, выдаваемых работникам, содержание пунктов осеменения животных; затраты на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов и других сооружений некапитального характера для животных и т. д.

Прочие расходы отражаются в учете следующей записью:

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» аналитический счет «Мясное скотоводство»

Кредит счетов 97 «Расходы будущих периодов», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Все отраженные в первичных документах суммы затрат находят свое отражение в сводном регистре. В сельскохозяйственных организациях регистром, в котором обобщают данные первичных документов о затратах и выходе продукции в животноводстве по подразделениям, является лицевой счет (производственный отчет) подразделения по животноводству. Его составляют по итогам данных за месяц из соответствующих первичных и сводных документов. Лицевой счет (производственный отчет) по животноводству состоит из двух разделов: первый – затраты на производство продукции животноводства и второй – выход продукции.

В первом разделе лицевого счета регистрируют все необходимые учетные данные по затратам. На каждый объект учета (виды и учетные группы животных) отводятся необходимые графы. В них предусматривается запись технико-экономических показателей по соответствующим объектам учета: среднее поголовье, затраты труда в человеко-часах, количество кормо-дней, расход кормов в центнерах и в кормовых единицах и соответствующие суммарные данные. Этим обеспечиваются учет по установленной номенклатуре статей аналитического учета. Как правило, в лицевом счете

(производственном отчете) для каждой статьи затрат отводится отдельная строка. При заполнении данного лицевого счета (производственного отчета) привлекается большое количество первичных и сводных документов.

Во втором разделе лицевого счета (производственного отчета) «Выход продукции» отражают выход основной и побочной продукции животноводства.

Подразделения организации ежемесячно в установленные графиком документооборота сроки представляют лицевые счета (производственные отчеты) по животноводству в центральную бухгалтерию, там после соответствующей проверки включенных в них данных делают записи в бухгалтерские регистры.

Для получения сводных данных по объектам учета затрат в целом по организации ведут сводный лицевой счет (сводный производственный отчет) по животноводству, в котором обобщают данные о затратах и выходе продукции животноводства в целом. Поэтому лицевой счет (производственный отчет) является регистром аналитического учета.

Одновременно с записями в сводный лицевой счет (сводный производственный отчет) итоговые данные из лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений с группировкой по корреспондирующим счетам заносят в журнал-ордер № 10, а из него кредитовые обороты в установленном порядке ежемесячно переносят в Главную книгу. Возможна запись в журнал-ордер № 10 и из сводного лицевого счета (сводного производственного отчета), если подразделений в организации много. На этом процесс формирования затрат завершается до момента калькулирования фактической себестоимости.

Литература:

1. Лисович, Г.М. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК: Учеб. пособие для студ. вузов / Г. М. Лисович, И. Ю. Ткаченко. – Ростов н/Д: МарТ, 2000. – 354 с.
2. Пизенгольц, М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т. 2: Учебник / М. З. Пизенгольц. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 400 с.
3. Трубилин, И.Т. Бухгалтерский производственный учет в сельском хозяйстве: Учеб. пособие для студ. вузов / И. Т. Трубилин, В. В. Говдя. – Краснодар, 2000. – 285 с.

Автор: Журавлева Зоя Михайловна, магістрант кафедри «Бухгалтерський управлінський учет» ФГБОУ ВПО Ставропольський державний аграрний університет, г. Ставрополь, Росія.

Сфера наукових інтересів: формування затрат на виробництво продукції сільського господарства.

Связь с автором: stunin@yandex.ru

УДК 65.012.32

JEL M 21

Надія Ізоденова

Кримський агротехнологічний університет

ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДИКИ РОЗРАХУНКУ УЗГОДЖЕНОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розглянуто використані методики розрахунку рівня узгодженого розвитку підприємств продовольчого комплексу. Запропоновано шкалу оцінки рівня узгодженого розвитку підприємств продовольчого комплексу. Визначено основні напрямки вдосконалення узгодженості розвитку підприємств продовольчого комплексу.

Ключові слова: узгоджений розвиток, підприємства продовольчого комплексу, організаційно-економічний механізм, господарська діяльність, фермерські господарства.

The article discusses the use of an agreed methodology for calculating the level of the enterprises of the food industry. A scale assessing the level of coordinated development of the enterprises of the food industry. The main directions of improving the consistency of the enterprises of the food industry.

Keywords: coordinated development of enterprise food complex, organizational and economic mechanism, economic activity, farming.

Рассмотрены использованные методики расчета уровня согласованного развития предприятий продовольственного комплекса. Предложено шкалу оценки уровня согласованного развития предприятий продовольственного комплекса. Определены основные направления совершенствования согласованности развития предприятий продовольственного комплекса.

Ключевые слова: согласованном развитии, предприятия продовольственного комплекса, организационно-экономический механизм, хозяйственная деятельность, фермерские хозяйства.

У наших попередніх публікаціях [1-3] ми запропонували методику розрахунку узгодженого розвитку підприємств

продовольчого комплексу, зараз пропонуємо саме розрахунки. Для розрахунку рівня узгодженості розрахуємо індекс розвитку економічних результатів діяльності підприємств хлібобулочної промисловості та виробників зернових культур. В основу розрахунку покладено використання індексів виробництва та реалізації за 2007-2012 роки підприємств, що функціонують у АР Крим (табл. 1).

Таблиця 1

Розрахунок рівня зростання економічних результатів діяльності підприємств-виробників хліба, хлібобулочних виробів та зернових культур АР Крим *

Роки	Підприємства-виробники хліба та хлібобулочних виробів		Підприємства-виробники зернових культур	
	Індекс виробництва продукції	Індекс реалізації продукції	Індекс виробництва продукції	Індекс реалізації продукції
2008	1,0779	1,1955	0,9960	1,0486
2009	0,9090	0,9667	1,0510	1,0769
2010	0,9012	0,9577	1,2011	1,2211
2011	0,9685	0,9467	0,9840	1,0555
2012	1,0108	1,1345	1,0033	1,0628
Среднее значення	0,9779	1,0335	1,0392	1,0775
Мінімум	0,9012	0,9467	0,9840	1,0000
Максимум	1,0779	1,1955	1,2011	1,2211
Нормований індекс	0,4340	0,3490	0,2545	0,3505
Рівень зростання економічних результатів діяльності підприємств	0,3892		0,2986	

Розрахунки розвитку економічних результатів діяльності підприємств-виробників хліба, хлібобулочних виробів та зернових культур показують, що індекси розвитку підприємств знаходяться на низькому рівні. Рівень індексу розвитку підприємств-виробників хліба

та хлібобулочних виробів нижче, ніж у підприємств-виробників зернових культур на 23 %, що є істотним.

Розрахуємо показники ефективності господарської діяльності на основі даних рентабельності виробництва підприємств-виробників хліба, хлібобулочних виробів та зернових культур. Для розрахунку візьмемо рентабельність виробництва за 2007-2012 рр. (табл. 2).

Таблиця 2

Розрахунок зростання ефективності господарської діяльності підприємств-виробників хліба, хлібобулочних виробів та зернових культур АР Крим *

Роки	Індекс рентабельності діяльності підприємств-виробників	
	Хліба та хлібобулочних виробів	Зернових культур
2007	22,41	13,80
2008	29,72	4,80
2009	26,40	7,21
2010	28,53	3,31
2011	26,90	15,22
2012	28,40	1,73
Середнє значення	27,05	7,67
Мінімум	22,41	1,73
Максимум	29,72	15,22
Зростання ефективності господарської діяльності	0,6369	0,4419

Дані таблиці 2 говорять, що ефективність господарської діяльності у підприємств-виробників хліба та хлібобулочних виробів вища, ніж у підприємств-виробників зернових культур майже на 70%.

Розрахунок рівня узгодженого розвитку підприємств-виробників хліба, хлібобулочних виробів та зернових культур складатиметься із показника розвитку економічних результатів діяльності та показника ефективності господарської діяльності. Використовуючи формулу 1, розрахуємо рівень узгодженого розвитку підприємств продовольчого комплексу.

$$PUP = \sqrt[2]{Per \times E\delta\delta}, \quad (1)$$

Де PUP - рівень узгодженого розвитку,

Per - зростання економічних результатів діяльності (індекс розвитку економічних показників діяльності),

$E\delta\delta$ - зростання ефективності господарської діяльності (індекс рентабельності виробництва).

Показник Per розраховується за допомогою формули:

$$Per = \sqrt[i]{x_1 \times x_2 \times x_3 \times \dots \times x_i}, \quad (2)$$

$$E\delta\delta = \sqrt[i]{x_1 \times x_2 \times x_3 \times \dots \times x_i},$$

де x_i - значення нормованого індексу кожного економічного результату діяльності підприємства,

i - показники економічного результату діяльності.

Показник x_i по кожному із індексів розраховується за допомогою формули:

$$x_i = \frac{x_{onm} - x_{\min}}{x_{\max} - x_{\min}}, \quad (3)$$

де $x_{\min}$ - мінімальне значення індексів,

$x_{\max}$ - максимальне значення індексів,

x_{onm} - оптимальне значення індексів (середнє або оптимальне).

Використовуючи формулу 1 можна оцінити рівень узгодженого розвитку підприємств продовольчого комплексу, що дасть змогу диференціювати рівні узгодженості і, відповідно до цього, запропонувати напрямки подальших дій.

Таким чином, рівень узгодженого розвитку підприємств продовольчого комплексу виробників хліба та хлібобулочних виробів становить

$$PUP = \sqrt[2]{0,3892 \times 0,6369} = \sqrt[2]{0,2479} = 0,4978$$

А підприємств-виробників зернових культур

$$PUP = \sqrt[2]{0,2989 \times 0,4419} = \sqrt[2]{0,1321} = 0,3633$$

Для оцінки узгодженого розвитку продовольчих підприємств пропонуємо використовувати шкалу у відповідності до якої значення від 0 до 0,4 характеризує розвиток як низький (неузгоджений), від 0,41-0,7 – середній (слабо узгоджений) від 0,7 до 1 – високий рівень узгодженого розвитку підприємств продовольчого комплексу. Шкала оцінки рівня узгодженого розвитку підприємств продовольчого комплексу, характеристика рівня узгодженого розвитку та напрямки підвищення рівня узгодженого розвитку запропоновано у таблиці 3.

Таблиця 3

Шкала оцінки рівня узгодженого розвитку підприємств продовольчого комплексу

Рівень узгодженого розвитку	Ступінь узгодженого розвитку	Характеристика рівня узгодженого розвитку	Напрямки підвищення рівня узгодженого розвитку
0-0,40	Низький	Низький ступінь узгодженого розвитку підприємств продовольчого комплексу характеризується слабким рівнем зростання (а іноді навіть зменшення) економічних результатів діяльності. Підприємство неспроможне узгоджено розвиватися.	- підвищення ефективності господарської діяльності, - розширення ринків збуту, - оптимізація управління підприємством, - розвиток виробничих можностей, - диверсифікація діяльності, - пошук більш ефективних процесів виробництва.
0,41-0,70	Середній	Середній ступінь узгодженого розвитку підприємств продовольчого комплексу характеризується задовільним рівнем зростання економічних результатів	- підвищення ефективності господарської діяльності, - розширення ринків збуту, - оптимізація управління підприємством, - розвиток виробничих можностей,

Продовження табл. 3

		діяльності. Підприємство спроможне узгоджено розвиватися за умови постійного контролю за господарською діяльністю.	- пошук більш ефективних процесів виробництва.
0,71-1	Високий	Високий ступінь узгодженого розвитку підприємств продовольчого комплексу характеризується високим рівнем зростання економічних результатів діяльності. Підприємство узгоджено розвивається.	- підтримання на високому рівні ефективності господарської діяльності, - утримання ринкових позицій, - оптимізація управління підприємством, - розвиток виробничих мужностей, - пошук більш ефективних процесів виробництва.

Таким чином, беручи за основу запропоноване визначення узгодженого розвитку підприємств, можна говорити, про різний рівень зростання ефективності господарської діяльності підприємств, що взаємодіють у процесі виробничої діяльності, та відмінності у рівнях розвитку економічних результатів діяльності підприємств, усі ці фактори показують неузгодженість розвитку підприємств-виробників хліба, хлібобулочних виробів та підприємств-виробників зернових культур.

1. Запропоновано рівень узгодженого розвитку визначати як квадратний корінь із добутку збільшення економічних результатів діяльності (індекси економічних показників діяльності) та зростання ефективності господарської діяльності (індекс рентабельності виробництва). Запропонований підхід дозволить оцінити рівень узгодженого розвитку підприємств продовольчого комплексу та

диференціювати рівні узгодженості і, відповідно до цього, визначити напрямки подальших управлінських дій.

2. Запропоновано шкалу оцінки узгодженого розвитку продовольчих підприємств у відповідності до якої значення від 0 до 0,40 характеризує розвиток як низький (неузгоджений), від 0,41-0,70 – середній (слабо узгоджений) та від 0,71 до 1 – високий рівень узгодженого розвитку підприємств продовольчого комплексу. У відповідності до рівня узгодженого розвитку підприємств продовольчого комплексу визначено напрямки дій відносно підвищення ефективності господарської діяльності.

3. Визначено, що на підприємствах продовольчого комплексу спостерігається низький рівень узгодженого розвитку. Так, на основі проведених розрахунків показників діяльності підприємств продовольчого комплексу, визначено що рівень узгодженого розвитку підприємств-виробників хліба та хлібобулочних виробів дорівнює 0,4978, а підприємств-виробників зернових культур – 0,3633, що свідчить про низький рівень узгодженого розвитку у підприємств-виробників зернових культур та середній рівень узгодженого розвитку для підприємств-виробників хліба та хлібобулочних виробів.

Література:

1. Измоленова Н.К. Оценка согласованного развития предприятий зерно-продуктового подкомплекса республики Крым // Современные научные исследования и инновации. 2014. № 11 [Электронный ресурс]. URL: <http://web.snauka.ru/issues/2014/11/39956> (дата обращения: 06.11.2014).
2. Измоленова Н.К. Сутність узгодженого розвитку підприємств продовольчого комплексу / Н.К. Измоленова // Соціально-економічний розвиток регіонів в контексті міжнародної інтеграції. – 2013. – Випуск 12(1). Том 2. – С. 54-59.
3. Измоленова Н.К. Тенденції розвитку підприємств продовольчого комплексу України у сучасному економічному просторі / Н.К. Измоленова // Наукові праці Південного філіалу національного університету біоресурсів і природокористування України «Кримський агротехнологічний університет»: Економічні науки. – 2014. – Випуск 159. – С. 332-338

Автор: Измоленова Надія Костянтинівна, к.е.н., асистент кафедри економіки та організації підприємств НУБіП України «Кримський агротехнологічний університет», м. Сімферополь, Україна.

Сфера наукових інтересів: продовольчий комплекс, фермерські господарства, виробники зернових культур, організаційно-економічний механізм.

Зв'язок з автором: naduhai@inbox.ru

УДК 657
JEL M 41

Катерина Ілляшенко
Таврійський державний агротехнологічний університет

ТРАНСФОРМАЦІЯ ОБЛІКОВИХ ПРОЦЕСІВ В УМОВАХ ІНФОРМАЦІЙНОЇ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

У статті досліджені основні тенденції змін у бухгалтерському обліку, проаналізовані основні напрямки впливу інформаційної глобалізації, визначені нові підходи до теорії і методології обліку в умовах глобалізації.

Ключові слова: трансформація, бухгалтерський облік, інформація, глобалізація.

The basic tendencies of changes of record-keeping are investigational in the article, basic directions of influence of informative globalization are analyzed, the new going near a theory and methodology of account in the conditions of globalization is certain.

Keywords: transformation, record keeping, information, account, globalization.

В статье исследованы основные тенденции изменений бухгалтерского учета, проанализированы основные направления влияния информационной глобализации, определены новые подходы к теории и методологии учета в условиях глобализации.

Ключевые слова: трансформация, бухгалтерский учет, информация, глобализация.

Глобалізація – це тривалий процес зміни інформаційних, економічних і соціально-політичних відносин, людей і технологій. Взаємозв'язок особистості, суспільства та держави здійснюється тут зовсім за іншими законами, ніж в умовах капіталізму або індустріального суспільства. І головним чином, ця особливість пояснюється перш за все тим, що людина все більше стає частиною технологічного процесу та домінуючим центром у цих технологіях інформаційних мереж [1, с.76].

Найбільш розповсюджене трактування інформаційної глобалізації – це поширення інформаційних технологій, їх об'єднання у мережі та активне використання в усіх сферах суспільного життя. Сучасні інформаційні технології дозволяють контролювати усі господарські процеси як на підприємстві, так і в економіці цілих країн у режимі реального часу. Так відбувається облік матеріальних ресурсів, земельних угідь, товарообігу, фінансових потоків тощо.

Інформаційні технології допомагають керувати процесами виготовлення, зберігання, реалізації та використання матеріальних ресурсів. Автоматизація складського обліку дозволила отримувати оперативну інформацію о наявності та русі запасів (товарів) незалежно від відстані розміщення складських приміщень.

Найбільш перспективним удосконаленням кількісного і якісного обліку земельних угідь є впровадження геоінформаційних систем (ГІС). ГІС – це сучасна комп'ютерна технологія, що дозволяє поєднати зображення території (електронне відображення карт, схем, космо-, аерозображень земної поверхні) з інформацією табличного типу (різноманітні статистичні дані, списки, економічні показники тощо).

Актуальна база даних про поточний стан і історію сільськогосподарських угідь і посівів, а також точна територіальна прив'язка цих даних за допомогою систем глобального позиціонування, сприяє ефективному плануванню та проведенню агротехнічних заходів, забезпечує оперативний контроль дотримання технологій і моніторинг стану посівів. Звертання до єдиної бази даних здійснюється через мережу Інтернет, забезпечуючи централізоване зберігання й обробку інформації [2].

Використання ГІС дозволяє підвищити ефективність використання сільгоспугідь, поліпшити контроль виконання агротехнічних процедур, оптимізувати використання ресурсів, які задіяні в сільгоспвиробництві, а також поліпшити управлінський і фінансовий облік. Крім того, створення єдиного контрольного середовища забезпечить вірогідність і взаємозв'язок фінансової й управлінської звітності.

У торгівлі поширенню інформаційних технологій сприяє повсюдне впровадження штрихового кодування «QR» (Quick Response, у перекладі «швидкий відгук»). Це двовірний штрих-код, що надає інформацію для швидкого її розпізнавання за допомогою спеціального пристрою або камери на мобільному телефоні. Окрім швидкого оформлення купівлі-продажу товарів, ця система значно полегшує процес інвентаризації запасів (товарів) на складах.

Мета штрихового кодування інформації полягає у відбитті таких інформаційних властивостей товару, що забезпечують реальну можливість простежити за їхнім рухом до споживача, що пов'язано з підвищенням ефективності управління виробництвом.

Необхідність упровадження штрихових кодів продиктована надзвичайно великим обсягом постачань, тобто величезною кількістю товарів (найменувань), що тягне за собою практично некерований потік інформації, територіальною розкиданістю взаємозалежних організацій і підприємств, недостатньою інформацією про властивості товару на його упаковці й у супровідній документації, відсутністю у постачальників продукції достовірної і своєчасної інформації про надходження товару до покупця тощо.

Використання штрихових кодів забезпечує діяльність різних виробників і споживачів на єдиному товарному ринку завдяки використанню єдиного коду по всьому ланцюжку взаємозалежних партнерів, захист споживача від недобросовісності виробників або продавців продукції, керування потоками інформації щодо запиту й у реальному масштабі часу на основі ідентифікації будь-якого об'єкта, а також обмін інформацією як усередині організації, так і між організаціями за допомогою методів і засобів електронного обміну даними (ЕОД) [3, с.137].

Система штрихового кодування інформації являє собою сукупність виду штрихових кодів і технічних засобів нанесення на носії інформації, верифікації якості друку, зчитування з носіїв, а також попереднього опрацювання даних.

Ступінь реалізації телекомунікаційних технологій визначається використанням глобальної мережі Інтернет як інструмента організації єдиного інформаційного простору електронного бізнесу.

Важливим елементом електронного бізнесу є електронна комерція. Можна виділити наступні особливості електронної комерції, які виділяють її на тлі основних видів подібної діяльності:

1. Електронна комерція заснована на структурі традиційної комерції, тобто торговельний цикл електронної комерції містить у собі:

- розробку та виробництво нової продукції;
- вихід на ринки збуту;
- реалізацію продукції;
- післяпродажне обслуговування.

2. Використання електронних мереж надає електронній комерції гнучкість.

3. Електронна комерція пропонує принципово нові можливості

бізнесу:

- оперативність обміну даними;
- поліпшення зв'язку зі споживачами;
- скорочення фізичних обмежень, що стосуються часу та простору;

- зниження умовно-постійних витрат;
- підвищення оборотності обігових коштів;
- підвищення ефективності виробничих процесів;
- створення нових інформаційних продуктів;
- надання посередницьких послуг нового типу;
- нові способи надання та пошуку інформації.

4. Електронної комерції властива зміна ролі інформації, яка із супутнього процесу продажу продукції перетворюється на самостійний продукт.

5. Ланки поставок перетворюються у ланки створення ринкових вартостей [4].

Грошові розрахунки також змінюють свою традиційну форму. Зараз усі банківські операції повністю автоматизовані, користувачам доступні онлайн-послуги. Платежі можна здійснювати за допомогою персональних комп'ютерів, терміналів або телефонів, які підключені до мережі. Все більш популярними стають розрахунки електронними коштами. Зараз існує багато платіжних систем (електронних кошиків), які дозволяють проводити розрахунки поза банківською системою.

Так більшість операцій фіксується інформаційними системами на стадії здійснення і оперативно передається на обробку до автоматизованих систем обліку, що допомагає уникнути помилок.

Таким чином, інформаційна глобалізація вимагає розробки нових підходів до теоретичного, нормативно-правового та методичного забезпечення обліково-аналітичного процесу.

Більшість учених і практиків бухгалтерського обліку вважають, що перспектива розвитку бухгалтерського обліку полягає в наближенні до принципів, закріплених у Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) [5, с.54]. На нашу думку, це найбільш актуальний підхід до проблеми у даному часі. Європейська інтеграція буде вимагати гармонізації підходів до бухгалтерського обліку та звітності підприємств. Однак, це лише тимчасове рішення проблеми.

По-перше, не всі країни використовують МСФЗ. В умовах

тотальної глобалізації це може спричинити незручності, навіть, перекручення даних.

По-друге, сама система МСФЗ уже застаріла і не відображує усіх викликів, що повстають перед сучасним суспільством.

Одним із напрямків удосконалення бухгалтерського обліку в умовах інформаційної глобалізації слід визнати послідовний розвиток теоретичних концепцій, за допомогою яких можливо оцінити як існуючі, так і технології обліку, які виникли недавно, а також розробку на цій основі нормативно-правового та методичного забезпечення сучасного облікового процесу.

В умовах загальної інформаційної й економічної глобалізації відбувається трансформація не тільки форм, але й окремих концептуальних положень бухгалтерського обліку. Вона відбувається шляхом зміни окремих облікових практик, коректування звітних форм, появи нових об'єктів обліку та зміни нормативної бази.

Глобалізація призвела до того, що багато аспектів бухгалтерського обліку, як наукової дисципліни, так і практичної діяльності також придбали міжнародний характер. При цьому бухгалтерський облік ще необхідно вивести на новий рівень теорії та методології, що використовуються при вивченні світової глобальної системи.

Новий теоретичний і методологічний підхід дасть можливість не тільки розділяти облік на різні його види: фінансовий, управлінський, податковий, стратегічний, екологічний, соціальний, виявляти ієрархічний рівень того або іншого виду на певних історичних відрізках часу, але й по'єднувати їх у єдиному методологічному ключі.

Література:

1. Макуев Р. Современная глобализация: вызовы и трансформации [текст] / Р.Макуев. – Орел, 2006. – 215 с.
2. Применение ГИС для обеспечения технологии «точного земледелия» [електронний ресурс] // режим доступу: <http://www.gisinfo.ru/item/65.htm>
3. Клименко Л. П. Метрологія, стандартизація та управління якістю / Л.П. Клименко, Л.В. Пізінцалі, Н.І. Александровська, В.Д. Євдокимов. – Миколаїв: Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2011. – 348 с.
4. Каргина Л.А. Развитие электронных систем в предпринимательстве на основе протоколов Интернет / Л. А. Каргина // Маркетинг успеха. – 2009. – №3. – С.34-41.
5. Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): монография /Л. А Чайковская. - М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 240 с.

Автор: Ілляшенко Катерина Володимирівна, к.е.н., доцент кафедри аналізу та контролінгу Таврійського державного агротехнологічного університету, м. Мелітополь, Україна.

Сфера наукових інтересів: інформаційне забезпечення обліку та аналізу підприємств, трансформація обліку в умовах глобалізації та переходу до інформаційної економіки.

Зв'язок з автором: aik_tdatu@ukr.net

УДК 657
JEL M 41

Наталья Кириченко

Белорусский государственный экономический университет

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ В МОЛОЧНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

В статье исследованы основные особенности развития молочной промышленности и применяемые системы учета затрат. Автор приводит возможные системы учета затрат и дает обоснование применению системы учета частичных затрат при расчете сокращенной калькуляции.

Ключевые слова: *учет затрат, калькуляция себестоимости, системы учета затрат.*

The article examines the main features of the development of the dairy industry and applied cost accounting system. The author shows the possible cost accounting system and provides a basis for the application of the accounting system of partial costs when calculating the reduced pricing.

Keywords: *cost accounting, costing, cost accounting.*

У статті досліджені основні особливості розвитку молочної промисловості і застосовувані системи обліку витрат. Автор наводить можливі системи обліку витрат і дає обґрунтування застосування системи обліку часткових витрат при розрахунку скороченою калькуляції.

Ключові слова: *облік витрат, калькуляція собівартості, системи обліку витрат.*

В современных экономических условиях большое внимание уделяется развитию науки и техники. В бухгалтерском учете, анализе

и контроле разрабатывают и постепенно внедряют информационные технологии. Их применение во многом упрощает деятельность субъектов хозяйствования. В частности применение технологий облегчает ведение бухгалтерского учета. Одним из аспектов учета, нуждающихся в разработке оптимизированных и рациональных приемов и способов, является учет затрат на производство.

Изучение целесообразности применения тех или иных методов организации учета затрат начинают с определения особенностей отрасли хозяйственной деятельности. Это аргументировано тем, что в каждой конкретной отрасли, вследствие ее индивидуальности и отличий, применение определенных методов по-своему соответствует получению лучшего результата.

В данной работе исследование организации учета затрат проводилось в молокоперерабатывающих предприятиях. Предприятия по переработке молока являются связующим звеном между сельскохозяйственными производителями и покупателями молочной продукции. Однако в молочном секторе Республики Беларусь отсутствуют отлаженные связи между производителями сырья и перерабатывающими предприятиями. Большая часть молочных заводов не имеет собственной сырьевой базы, в результате чего не в полной мере использует свои производственные мощности. Одной из мер по исправлению данного обстоятельства явилась постепенная реструктуризация молочной отрасли, интеграция и кооперация предприятий, образование мясо-молочных холдингов. Объединение предприятий способствует укреплению производственно-экономических связей между участниками единого производственного цикла в условиях рынка, что экономически оправдано и подтверждается мировым опытом.

Существенным резервом увеличения объема выпуска молочных продуктов, расширения их ассортимента, повышения эффективности производства является рациональное использование вторичных сырьевых ресурсов молока и пахты. В связи с наращиванием производства сыра и творожных изделий и увеличением их доли в структуре переработки молока из года в год увеличиваются объемы получаемой при этом молочной сыворотки. По своей массе ресурсы вторичного сырья составляют 60% всего объема перерабатываемого молока. Однако в переработку поступает лишь 33 – 38% полученной

при производстве молокопродуктов сыворо́тки, так как действующие суммарные производственные мощности не могут обеспечить переработку всего объема полученной сыворо́тки.

Данная проблема не разрешима до тех пор, пока не будет исправлено отстающее развитие материально-технической базы. В настоящее время в молочной отрасли имеет место износ основных промышленных фондов в размере 40 – 45%, удельный вес активной части в которых составляет 50 – 60%. Обновление основных средств производства осуществляется медленными темпами, что приводит к неконкурентоспособности предприятия на мировом рынке [1].

В силу перечисленных особенностей развития белорусского рынка молочной продукции предприятиям необходимо внимательно подходить к выбору соответствующей организации учета затрат, которая оказывает влияние на своевременность и достоверность информации о рентабельности отдельных видов продукции.

Стоит отметить, что организация учета затрат на производство должна полностью отвечать всем требованиям менеджеров в получении необходимого объема достоверной информации, позволяющей принимать обоснованные управленческие решения. В практике управления разработаны самые общие подходы к моделированию систем учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Объединенные по различным классификационным признакам производственные расходы могут формировать определенные системы, включающие в себя 3 составных элемента: учет затрат на производство, учет выпуска готовой продукции и определение ее себестоимости.

Система учета затрат устанавливает взаимосвязь приемов и способов обобщения издержек организации и способов контроля использования производственных ресурсов в сопоставлении с действующими нормами и плановым уровнем рентабельности.

Отраслевые, технологические и организационные особенности производства, длительность производственного процесса, количественные и качественные характеристики готовой продукции требуют различного сочетания способов и приемов бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. В настоящее время нет единого мнения по вопросам классификации системы учета затрат, однако наиболее оптимальной

может служить классификация по следующим признакам:

- по объектам группировки затрат – позаказная, попередельная и попроцессная системы учета затрат;
- по степени нормирования – система фактических затрат и система нормативных затрат;
- по полноте охвата всех произведенных расходов – система полных затрат и система частичных затрат.

В различных отраслях производства чаще всего используются 3 основных метода учета затрат: нормативный, попередельный и позаказный. Выбор определенного метода учета затрат производится в зависимости от вида продукции, ее сложности, технологии и организации производственного процесса. Для обеспечения эффективной организации учета затрат применяют дополнительные классификационные признаки по причине различий в производственных условиях. Не является исключением и молокоперерабатывающие предприятия, где преимущественно используют попередельный метод с применением элементов нормативного метода учета по сырью, материалам и трудовым затратам.

В результате постепенного изменения бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь в сторону Международных стандартов финансовой отчетности, предприятия уже столкнулись с необходимостью переориентации своей учетной политики в определении момента реализации готовой продукции по ее отгрузке. В соответствии с данным изменением появилась возможность применения в практической деятельности предприятия не только системы полных, но и частичных затрат.

Принципиальные различия в содержании данных систем предполагают определенные особенности в методике и организации учета затрат, методов калькулирования себестоимости. Они оказывают непосредственное влияние на показатель конечного финансового результата.

В основу организации системы учета полных затрат положена группировка затрат по способу включения в состав себестоимости продукции (работ, услуг). Этот признак группировки предполагает деление затрат на прямые и косвенные.

Полная себестоимость продукции включает в себя все ресурсы,

израсходованные на производство. Она определяется в результате суммирования прямых затрат, приходящихся на объект учета, и соответствующей доли косвенных расходов, относимых на этот же объект пропорционально принятой в учетной политике базе для распределения. С точки зрения управленческого учета, такая оценка затрат не подходит для эффективного контроля расходов и принятия управленческих решений. Однако основное назначение полной калькуляции состоит в том, что с ее помощью можно достаточно точно обосновать цены на производимую продукцию в разрезе установленного ассортиментного перечня.

Основным достоинством системы учета полных затрат является ее соответствие действующей нормативной базе в области налогообложения, а также возможность корректировки стоимости остатков незавершенного производства и готовой продукции.

Основным недостатком этой системы учета затрат является включение в состав себестоимости расходов, не связанных с производством, в результате чего уменьшается показатель рентабельности отдельных видов продукции. Показатель себестоимости имеет среднее значение из-за использования общих баз для распределения косвенных расходов. Полученные аналитические значения не позволяют получить достоверные показатели для оценки, контроля и планирования затрат.

Система учета частичных затрат в международной практике получила название «директ-костинг». В основу ее организации положен классификационный признак «по отношению к объему производства». Согласно данному признаку все затраты можно разделить на постоянные и переменные.

По своей экономической характеристике переменные расходы представляют собой затраты на продукт, а постоянные – затраты на период. Поэтому при планировании объемов хозяйственной деятельности в пределах деловой активности предприятие может пренебречь своими постоянными расходами, относя их в фактически полученной сумме на результаты хозяйственной деятельности. В бухгалтерском учете расходы списываются непосредственно с кредита счета 26 «Общехозяйственные затраты» в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». В данном случае показатель себестоимости продукции будет определяться только по переменным

(частичным) расходам, тем самым выступая в усеченном виде.

В международной практике имеет место также метод калькулирования себестоимости продукции только по переменным издержкам, называемый сокращенной (маржинальной) калькуляцией. Отличительной особенностью сокращенной калькуляции является оценка готовых изделий по сумме затрат, зависящих от объема производства продукции. При этом стоимость готовой продукции и незавершенного производства, применяемая в управленческом учете, не включает в себя определенную пропорциональную долю постоянных расходов.

При исчислении полной себестоимости постоянные общепроизводственные расходы участвуют в расчетах. В отличие от этого при калькулировании по сокращенной номенклатуре переменных расходов постоянные общепроизводственные расходы не включаются в калькуляцию. Их сумма принимается в расчет себестоимости реализованной продукции общей суммой без распределения по видам изделий. В конце отчетного периода эти расходы списываются на уменьшение выручки от реализации продукции (работ, услуг).

В процессе принятия обоснованных управленческих решений анализу подлежат не только абсолютные суммы постоянных и переменных расходов, но и их величина, приходящаяся на единицу продукции. Анализ различных видов затрат на единицу продукции позволяет разработать комплекс мероприятий, направленных на увеличение финансовых результатов от реализации готовой продукции.

Практическое использование системы учета частичных затрат позволяет:

- оперативно изучать взаимосвязь между объемом производства, затратами и ценой за единицу продукции;
- прогнозировать величину себестоимости или отдельных видов затрат при изменении диапазона деловой активности организации;
- определять нижнюю границу цены продукции;
- существенно упростить нормирование, планирование, учет и контроль затрат;
- исключить трудоемкую работу, связанную с распределением постоянных расходов;

– контролировать постоянные расходы по общей смете.

В качестве недостатка данной системы учета затрат является заниженная оценка запасов незавершенного производства и готовой продукции, а также сложность распределения затрат на постоянные и переменные в ресурсоемких производствах.

Основным положительным моментом при использовании системы учета частичных затрат и метода сокращенной калькуляции является ориентация работы всей организации не на выпуск, а на реализацию продукции, так как, чем выше объем реализованной продукции, тем большую сумму прибыли имеет возможность получить организация [2].

Система учета затрат и калькуляция по сокращенной номенклатуре статей не получили признания со стороны законодательных органов в Республике Беларусь. Это объясняется тем, что система учета затрат по сокращенной номенклатуре переменных расходов приводит к сокращению суммы полученной прибыли и, соответственно, базы для налогообложения.

В настоящий момент многие предприятия молокоперерабатывающей промышленности используют систему учета полных затрат. Рассматривая преимущества и недостатки вышеназванных систем учета затрат, наиболее целесообразным и оптимальным, в частности в молокоперерабатывающих предприятиях, принимается система учета частичных затрат при расчете сокращенной калькуляции. Такая методика позволяет наиболее точно рассчитывать показатели, отражаемые в первом разделе отчета о прибылях и убытках в составе годовой бухгалтерской отчетности, а также оказывает существенное влияние на достоверность результатов, полученных при проведении анализа затрат и себестоимости продукции (работ, услуг).

Литература:

1. Шпак, А. О перспективах развития молочной отрасли / А. Шпак, Е. Соколовская // Аграрная экономика. – 2014. – № 1(224). – С. 33-38.
2. Важник, А. Системы учета затрат и калькулирование себестоимости продукции в управленческом учете / А. Важник // Экономика. Финансы. Управление. – 2012. – № 10. – С. 30-37.

Автор: Кириченко Наталья Геннадьевна, студентка 4-го курса Белорусского государственного экономического университета, г. Минск, Республика Беларусь.

Научные интересы: учет затрат, производство продукции в молочной промышленности.

Связь с автором: natak94_lub@mail.ru

УДК 336.64
JEL M 41

Юлія Кітаєва
Одеський національний економічний університет

АНАЛІЗ РІВНІВ ВИРОБНИЧОГО, ФІНАНСОВОГО ТА ВИРОБНИЧО- ФІНАНСОВОГО ЛЕВЕРИДЖУ НА ПАТ "ОДЕСЬКИЙ КОНЬЯЧНИЙ ЗАВОД"

У статті визначено зміст понять «операційний леверидж» і «фінансовий леверидж», обґрунтовано взаємозв'язок між левериджем і ризиком підприємства. Досліджено методи розрахунку виробничого, фінансового та виробничо-фінансового левериджу, виконано розрахунок цих показників.

Ключові слова: леверидж, фінансовий ризик, власний капітал, позиковий капітал, прибуток.

The article defines the meaning of "operating leverage" and "financial leverage", justified the relationship between leverage and risk enterprise. Methods of calculating the manufacturing, financial, industrial and production and financial leverage are investigated, calculation of these indicators is made.

Keywords: leverage, financial risk, equity, loan capital, profits.

Исследуется содержание понятий «операционный леверидж» и «финансовый леверидж», обоснована взаимосвязь между левериджем и риском предприятия. Апробированы расчеты производственного, финансового и производственно-финансового левериджа на примере ПАТ «Одесский коньячный завод».

Ключевые слова: леверидж, финансовый риск, собственный капитал, заемный капитал, прибыль.

Сучасний період функціонування вітчизняної економіки характеризується невизначеністю і нестабільністю. Тому, в сьогоденній економічній ситуації практично жодне підприємство не зможе досягти фінансового успіху та стабільності без застосування в

практиці хоча б одної з форм левериджу, явище якого в економіці ще не повністю вивчено.

Дослідженням фінансового та операційного левериджу присвячені праці таких вітчизняних та зарубіжних науковців як Л.А. Бернстайн, Є. Брігхем, Б. Коласс, Ж. Перар, Дж.Г. Сігел, Е. Хелферт, Дж.К. Ван Хорн, Дж.К. Шим, С.С. Аптекар, І.А. Бланк, М.Г. Гузь, В.В. Ковальов, К.Ф. Ковальчук, Ю.Г. Лисенко, К.Г. Макаров, В.Л. Петренко, Є.С. Стоянова, М.Г. Чумаченко та інші.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показав, що науковці та практики активізували пошук шляхів підвищення ефективності витрат у сучасних умовах, а також забезпечення їх високої результативності в майбутньому. Зокрема автори працюють над визначенням можливостей більш широкого використання левериджу як показника, за допомогою якого характеризується взаємозв'язок між прибутком та вартісною оцінкою витрат активів або фондів, що були здійснені для отримання цього прибутку.

Метою даної статті є обґрунтування застосування показників левериджу під час прийняття управлінських рішень, а також визначення ролі показників фінансового левериджу в системі управління капіталом.

Термін "леверидж" ("Leverage") в перекладі з англійської в буквальному розумінні означає дію невеликої сили (важеля). Стосовно до економіки, леверидж — це важель, при незначному посиленні якого можливо суттєво змінити результати виробничо-фінансової діяльності підприємства. У вітчизняній та зарубіжній літературі існує дуже багато визначень поняття «леверидж», але усі з них можна віднести до одного з трьох підходів, визначених як процесний, факторний та формалізований (рис. 1) [1, с. 218].

Леверидж можна охарактеризувати як процес оптимізації структури активів і пасивів підприємства з метою збільшення прибутку. Як економічна категорія леверидж виступає в трьох видах: виробничий, фінансовий і виробничо-фінансовий.

Виробничий леверидж характеризується можливістю впливати на формування прибутку від реалізації продукції шляхом зміни обсягу реалізованої продукції та співвідношення змінних і постійних витрат. Останнє означає, що в результаті зростання обсягу виробництва (реалізації) продукції скорочується рівень постійних витрат, а отже,

збільшується прибуток на одиницю продукції. Це позначиться відповідним чином на структурі та обсязі основних і оборотних засобів та ефективності їх використання.



Рис. 1. Підходи до визначення категорії «леверидж»

Рівень виробничого левериджу визначається за формулою:

$$ЛВ = \frac{\Delta\P}{\Delta P}, \quad (1)$$

де ЛВ — виробничий леверидж;

$\Delta\P$ — темп приросту прибутку від реалізації продукції, %;

ΔP — темп приросту обсягу реалізації продукції, %.

Якщо $ЛВ < 1$, то зростання валового доходу відстає від зростання обсягу виробництва. І, навпаки, чим вищий рівень виробничого левериджу, тим швидше зростає валовий дохід компанії навіть при незначному збільшенні обсягу виробництва. Однак, необхідно врахувати й те, що у випадку навіть невеликого зниження обсягу виробництва при високому рівні виробничого левериджу валовий дохід знизиться набагато більше [2, с. 213].

На підставі бухгалтерської звітності ПАТ «Одеський коньячний завод» за 2013 рік було розраховано показники виробничого, фінансового та виробничо-фінансового левериджу (таблиця 1).

Згідно формули (1):

$$ЛВ = 41/(-16,3) = -2,5$$

Це означає, що за досліджуваний період на кожен відсоток зменшення обсягу реалізації за умови заданої структури витрат прибуток від реалізації зменшувався на 2,5%.

Таблиця 1

Вихідні дані для розрахунку показників левериджу, тис. грн

Показник	2012	2013	Відхилення (+, -)	
			Абсолютне	Відносне, %
А	2	3	4	5
1. Виручка від реалізації, тис.грн.	336702	281795	-54907	-16,3
2. Повна собівартість реалізованої продукції, тис.грн.	320300	258669	-61631	-19,2
3. Прибуток від реалізації продукції, тис.грн.	16402	23126	6724	41
4. Загальний прибуток до оподаткування, тис.грн.	5855	8867	3012	51,4
5. Чистий прибуток, тис.грн.	1671	6489	4818	288,3

Варто зробити висновок про неефективність виробничої діяльності підприємства, тому що при невеликому зниженні обсягу виробництва при високому рівні виробничого левериджу валовий дохід знижується набагато більше.

Виробничий леверидж по суті є коефіцієнтом еластичності, тобто показує, на скільки процентів зміниться прибуток за зміни обсягу реалізації на один процент. Таким чином визначається рівень чутливості прибутку до зміни обсягу виробництва (реалізації). Чим більше величина виробничого левериджу, тим більший виробничий ризик [3]. У сучасних умовах високий рівень постійних витрат спостерігається у капіталомістких, високотехнологічних виробництвах, з високою часткою висококваліфікованих кадрів. У період спаду виробництва прибуток у підприємствах із високим рівнем постійних витрат дуже чутливий до змін ринкової ситуації [4,с.76].

Фінансовий леверидж виникає у випадку використання підприємством позикових засобів фінансування, плата за які постійна, тобто фінансовий леверидж має місце, коли підприємство залучає позиковий капітал. Іншими словами, за рахунок позикового капіталу підприємство підвищує ефективність використання власного капіталу.

Фінансовий леверидж показує можливість впливати на прибуток підприємства за допомогою зміни обсягу і структури власних і позикових коштів, характеризує взаємозв'язок між чистим прибутком і величиною доходу до виплати податків і відсотків.

Загалом існує дві концепції фінансового левериджу: американська та європейська [5, с. 374]. За американською концепцією сила дії фінансового левериджу визначається оцінюванням взаємозв'язку між чистим прибутком і величиною прибутку до сплати відсотків і податків:

$$ЛФ = \frac{\Delta ЧП}{\Delta ВП}, \quad (2)$$

де: ЛФ – рівень фінансового левериджу;

ΔЧП – зміни чистого прибутку, темпи зміни чистого прибутку;

ΔВП – темп приросту валового прибутку.

Розрахуємо показник фінансового левериджу за американською концепцією для ПАТ «Одеський коньячний завод»:

$$ЛФ = 288,3/51,4 = 5,6$$

Рівень фінансового левериджу показує, що із зростанням загального прибутку до оподаткування на 1 % чистий прибуток збільшився на 5,6%.

Стає зрозуміло, що при високих значеннях фінансового левериджу навіть невеликі коливання темпів зміни валового доходу ведуть до набагато більш значних коливань темпів зміни чистого прибутку.

За європейською концепцією сила дії фінансового левериджу визначається зростанням рентабельності власного капіталу внаслідок залучення позикового капіталу:

$$ЕФЛ = (1 - Спп) * (КВРа - ВКр) * \frac{ПК}{ВК} \quad (3)$$

ЕФЛ – ефект фінансового левериджу, що полягає в прирості коефіцієнта рентабельності власного капіталу, %;

Спп – ставка податку на прибуток;

КВРа – коефіцієнт валової рентабельності активів (відношення валового прибутку до середньої вартості активів), %;

ВКр – середній розмір відсотків за кредит, що сплачується підприємством за використання позикового капіталу, %;

ПК – середня сума позикового капіталу, що використовується підприємством;

ВК – середня сума власного капіталу підприємства.

Різниця між одиницею та ставкою податку на прибуток (1-Спп) є податковим коректором. Він показує, у якому ступені дає прояв ефект фінансового важеля у зв'язку з різним рівнем оподаткування прибутку.

Співвідношення залучених і власних коштів визначає плече фінансового важеля, що характеризує вплив фінансового важеля.

Диференціал фінансового левериджу (КВРа – ВКр) характеризує різницю між коефіцієнтом валової рентабельності активів і середнім розміром відсотка за кредит. Саме ця складова показує, чи приносять залучені кредити прибуток або збитки на власний капітал.

Додатковий прибуток виявлятиметься тільки у разі позитивного значення диференціала. Такий ефект виявлятиметься тільки в тому випадку, якщо рівень валового прибутку, що генерується активами компанії, перевищує середній розмір відсотка за використовуваний кредит. При негативному значенні диференціала фінансового левериджу використання компаніями позичкового капіталу дає негативний ефект, тобто спричиняє втрати. Річ у тім, що в цьому випадку, в принципі обслуговування кредитів буде проводиться за рахунок власного прибутку. В цілому, залучення нових кредитів при негативному значенні диференціалу, має сенс лише в тому випадку, коли нові залучені кредити підвищать КВРа (шляхом підвищення валового прибутку компанії, за рахунок використання кредиту). У всіх випадках негативного або незначного позитивного значення диференціала (при вже наявних запозичченнях) слід вживати заходи по збільшенню коефіцієнта валової рентабельності активів за рахунок збільшення валового прибутку та зниження суми активів [6].

Розрахуємо ефект фінансового важеля за європейською моделлю для ПАТ «Одеський коньячний завод» на підставі даних таблиці 2:

Таблиця 2

Вихідні дані для розрахунку фінансового левериджу, тис. грн

№	Показник	Умовні позначення	ПАТ «Одеський коньячний завод»
1	Власний капітал, тис.грн.	ВК	168200

Продовження табл. 2

2	Позиковий капітал, тис.грн.	ПК	580861
3	Розмір відсотків за кредит, %	ВКР	12
4	Коефіцієнт валової рентабельності активів, %	КВРа	14,4
5	Ставка податку на прибуток, %	СПП	18

Згідно формули (3):

$$\text{ЕФЛ} = (1 - 0,18) * (14,7 - 12) * 580861 / 168200 = 7,65$$

Ефект фінансового важеля показує, на скільки відсотків підвищується рентабельність власного капіталу підприємства за рахунок залучення позикового капіталу. Так, для ПАТ «Одеський коньячний завод» за рахунок залучення капіталу рентабельність власного капіталу підвищується на 7,65%, тому використання позикового капіталу є ефективним. Але варто зазначити, що це призводить до збільшення фінансового ризику, пов'язаного з ризиком нестачі коштів для сплати процентів по позиках.

Науковці визначають також і коефіцієнт виробничо-фінансового левериджу як добуток виробничого та фінансового левериджу. Інші дослідники добуток двох показників називають спряженим ефектом операційного та фінансового важелів, який у разі його позитивного значення відображає, на скільки збільшиться кінцевий результат діяльності підприємства при зміні обсягів реалізації продукції і валового прибутку на 1%, або ж загальний ризик підприємства, пов'язаний з можливою нестачею засобів для відшкодування виробничих і фінансових витрат з обслуговування боргу при від'ємному значенні виробничо-фінансового левериджу [7, с. 175].

Таким чином:

$$\text{ЛВФ} = \text{ЛВ} \times \text{ЛФ}, \quad (4)$$

де: ЛВФ – виробничо-фінансовий леверидж;

ЛВ – виробничий леверидж;

ЛФ – фінансовий леверидж.

Розрахуємо показник виробничо-фінансового левериджу для ПАТ «Одеський коньячний завод»:

$$\text{ЛВФ} = -2,5 * 5,6 = -14$$

За умови існуючої структури витрат на підприємстві і структури джерел капіталу зменшення обсягу виробництва на 1% забезпечить зменшення валового прибутку на 2,5% і чистого прибутку на 14%. Підприємству слід збалансувати виробничий та фінансовий леверидж з метою зменшення ризиків в умовах падіння обсягів реалізації.

Розгляд методики розрахунку показників виробничого, фінансового та виробничо-фінансового левериджу дозволив вивчити залежність між валовим прибутком та виручкою від реалізації продукції, а також з'ясувати, як впливає зміна величини валового прибутку на обсяг чистого прибутку. Також з'ясовано в якій мірі залучення позикових коштів позначиться на отриманні прибутку підприємством ПАТ «Одеський коньячний завод». Крім того, визначено, що механізм фінансового левериджу є ефективним інструментом оптимізації структури капіталу, тому що зміна структури капіталу у бік збільшення частки позикового капіталу до певного рівня дозволяє підвищити дохідність власного капіталу.

Керівництво підприємства повинно зважувати доцільність вкладення коштів, здійснювати аналіз сучасного стану та окреслювати перспективи на майбутнє.

Література:

1. Шульгіна Л.М., Потішук В.В. Леверидж підприємств: сутність, види та складові елементи/ Шульгіна Л.М., Потішук В.В. //Економіка Крима. – 2010. – №4 (33). – С. 216-222.
2. Калініченко З. Використання методу левериджу в управлінні структурою прибутку й капіталу/ Калініченко З.// Економічний аналіз. – 2008. - №2 (18). – С. 212-214.
3. Грабовецький, І. В. Шварц. Фінансовий аналіз та звітність: навчальний посібник / Б. Є. Грабовецький, І. В. Шварц. – Вінниця: ВНТУ, 2011. - 281 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://shvarts.vk.vntu.edu.ua/file/2f79c4acc27418b98f8ef6bc357278d2.pdf>
4. Гайдаєнко О. М. Стратегічний аналіз: навчальний посібник / Ольга Миколаївна Гайдаєнко. - Одеса: Атлант, 2010. - 324 с.- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/482>
5. Чернецька Ю.А. Управління левериджем з метою досягнення стійкого розвитку підприємства/ Чернецька Ю.А.//Вісник соціально-економічних досліджень. – 2010. – №38. – С. 372-376.
6. Сініцин О.О. Фінансовий леверидж в управлінні структурою капіталу/ Сініцин О.О.// Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка". – 2014.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3334>.

7. Бабицька О.О. Леверидж як основний важіль управління формуванням прибутку сільськогосподарських підприємств/Бабицька О.О.//Вісник сумського національного аграрного університету. – 2011. – №6/2 (49). – С.172-176.

Автор: Кітаєва Юлія Євгенівна, студентка 41 гр. фінансово-економічного факультета Одеського національного економічного університету, м. Одеса, Україна

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

Зв'язок з автором: juliakitaeva1@gmail.com

УДК: 631.1

JEL M 41

**Лариса Клібанська,
Оксана Гривківська**
«ПВНЗ» Європейський університет

ОСОБЛИВОСТІ РОЗПОДІЛУ ТА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У РІЗНИХ СФЕРАХ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА

В статье рассмотрены проблемы распределения затрат как объектов управленческого учета в разных отраслях сельскохозяйственного производства. Автор определяет значение учета в сельском хозяйстве, как систему ориентированную на учет затрат, что влечет за собой принятие управленческих решений с целью повышения конкурентоспособности сельскохозяйственных предприятий.

Ключевые слова: управленческий учет, учет затрат, объекты учета, управление, сельскохозяйственное производство.

The article describes problems of cost allocation as objects of management accounting in various industries of agricultural production. The author defines the value of the account in agricultural economy as a system-oriented cost accounting, which entails the management decisions to improve the competitiveness of agricultural enterprises.

Keywords: management accounting, cost accounting, accounting objects, management, agricultural production.

В статті розглянуто проблеми розподілу витрат як об'єктів управлінського обліку в різних галузях сільськогосподарського виробництва. Автор визначає значення обліку в сільському господарстві, як систему орієнтовану на облік витрат, що тягне

за собою прийняття управлінських рішень з метою підвищення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: *управлінський облік, облік витрат, об'єкти обліку, управління, сільськогосподарське виробництво.*

В умовах ринкових відносин перед економікою країни поставлено завдання підвищення ефективності виробництва і постійного пошуку резервів зниження собівартості. З урахуванням цього необхідні ефективні методи управління виробництвом та витратами [1].

До питань забезпечення якості управлінського обліку в сільському господарстві в Україні зверталися О.О. Любар, Т.О. Фогель, В.М. Савченко, Л.В. Кононенко, О.С. Савченко, Н.В. Сологуб, К.В. Бурко, в той же час на сьогодні необхідно уточнити ряд принципів моментів, що стосуються цієї проблеми.

Зокрема, до питань, що потребують уточнення, належать проблеми розподілу витрат як об'єктів управлінського обліку в різних галузях сільськогосподарського виробництва.

Таким чином, метою цієї роботи є визначення особливостей розподілу та обліку витрат у різноманітних підгалузях сільськогосподарського виробництва.

Розглядаючи зазначену проблему, слід звернути увагу на те, що в сільському господарстві система управління має бути побудована так, щоб її основним мотивуючим чинником були витрати [2].

Така система управління витратами дасть можливість отримати точну і своєчасну інформацію про витрати з будь-яким необхідним для управління ступенем деталізації, виявляти і розширювати високорентабельні напрями діяльності, і на цій основі підвищувати ефективність сільськогосподарського виробництва [3]. В результаті чого підприємство підвищує свою конкурентоспроможність на агропромисловому ринку.

У сільському господарстві потрібно облік витрат вести з метою управління такими складними і сезонними галузями виробництва, як рослинництво, тваринництво, промислове виробництво продукції (переробка) [1].

Тому у сільському господарстві з метою управлінського обліку витрат і управління собівартістю необхідно наукове обґрунтування витрат, що включаються у собівартість продукції, та обґрунтування

визначення цієї категорії в сучасних умовах.

Наприклад, об'єктами обліку витрат у галузі рослинництва є сільськогосподарські культури (або групи культур), сільськогосподарські роботи, витрати, що підлягають розподілу, інші об'єкти.

У всіх випадках, коли витрати можна віднести безпосередньо на ту чи іншу вирощувану культуру під урожай поточного року, їх обліковують на рахунках об'єктів обліку витрат за культурами. У складі об'єктів обліку витрат другої групи відображають витрати за виконуваними сільськогосподарськими роботами під урожай майбутнього року, які, природно, не можуть бути віднесені на об'єкти обліку витрат за культурами під урожай поточного року. У складі об'єктів обліку витрат третьої групи враховують ті витрати, які належать до кількох чи багатьох об'єктів обліку і, отже, підлягають розподілу на них (витрати на зрошення, осушення та ін.). У складі об'єктів обліку четвертої групи враховують витрати з кормовиробництва і деякі інші.

Найважливіша особливість галузі рослинництва полягає в тому, що виробничий процес з вирощування багатьох сільськогосподарських культур не обмежується календарним роком. Тому всі витрати рослинництва в обліку можна підрозділити на витрати минулих років під врожай поточного року; витрати цього року під урожай поточного року; витрати під урожай майбутніх років.. Практично перші дві групи витрат з початком календарного року об'єднуються, тобто витрати минулих років списуються на відповідні аналітичні рахунки витрат під продукцію поточного року. У підсумку, як правило, в кожний даний момент в обліку будуть виділені витрати під урожай поточного року і витрати під урожай майбутніх років.

Об'єктами обчислення собівартості є плоди (стандартні та нестандартні) і побічна продукція (живці, вуса, відводки, чубуки та ін.), при цьому у спеціалізованих рослинницьких господарствах витрати враховують за культурами.

Що стосується тваринництва, то за видами виробництв і витрат витрати у тваринництві систематизуються так само, як і витрати у рослинництві. Однак це не означає повного збігу в обліку за іншими ознаками. У цілому побудова обліку витрат у тваринництві має низку відмінностей, що визначається особливостями галузі.

Залежно від видів вирощуваних тварин існує низка самостійних галузей: велика рогата худоба, свинарство, вівчарство, птахівництво тощо. У свою чергу, кожна з цих галузей може включати конкретні виробництва зі спеціалізацією на випуск окремих видів продукції: галузь великої рогатої худоби – молочне тваринництво та вирощування худоби на м'ясо; птахівництво – виробництво яєць і м'яса і т. ін.

Отже, витрати у тваринництві розмежовуються за галузями і видами виробництва. Це має знайти відображення і в управлінському обліку з урахуванням того, що у тваринництві витрати неоднорідні. Вони включають різні конкретні матеріальні витрати (корми, біопрепарати, медикаменти, різні матеріали тощо), витрачену працю, амортизацію основних засобів тощо. Тобто управлінський облік у тваринництві має забезпечувати чіткий поділ витрат за їх видами.

Кругообіг засобів у тваринництві має суттєві відмінності і особливості у порівнянні з кругообігом засобів у рослинництві. Вкладення коштів у виробництво галузі тваринництва так само, як і вихід продукції, відрізняються значно більшою рівномірністю. Вкладення коштів і їх вивільнення з обороту не розмежовуються строго за часом, як це відбувається у рослинництві, оскільки технологічний процес виробництва у галузі тваринництва характеризується значно більшою рівномірністю і однорідністю операцій. Всі ці особливості, природно, не можуть не відбиватися на організації обліку витрат.

Оскільки у тваринництві, як правило, не існує тривалих розривів у строках вкладень коштів і виходу продукції, вважається, що всі витрати поточного календарного року належать до виробництва продукції цього року (на практиці збіг не завжди має місце). Отже, в управлінському обліку немає необхідності розмежовувати витрати тваринництва по суміжних роках, як це прийнято у рослинництві. Всі витрати у тваринництві відображаються на рахунках з обліку витрат під продукцію поточного року. У тваринництві на відміну від рослинництва немає великої різноманітності виконуваних робіт.

При цьому, технологічний процес виробництва тут характеризується однорідністю виконуваних операцій: годування і догляд за худобою, отримання продукції. Причому всі ці операції, як правило, протікають безупинно, і не розмежовуються строго за часом.

Отже, на відміну від рослинництва у тваринництві відсутній чітко виражений поділ витрат часу за видами робіт та окремими операціями. Тому в обліку немає підрозділу витрат за цією ознакою.

Нарешті, у тваринництві виробничий процес, як правило, сконцентрований, наприклад, виробництво продукції молочного тваринництва – на фермах великої рогатої худоби, свинарства – на свинофермах тощо. Отже, в обліку немає потреби у розмежуванні витрат за окремими виробничими підрозділами (за винятком випадків, коли один вид тварин міститься на декількох фермах).

Відповідно як об'єкти обліку витрат доцільно виділяти окремі види і групи тварин у межах галузей: велика рогата худоба (молочне і м'ясне скотарство), свинарство, вівчарство, птахівництво і т. ін.

У тваринництві об'єктами обчислення собівартості є основна продукція – молоко, вовна, яйця, приплід, приріст живої маси, загальна жива маса та ін. При цьому у більшості галузей отримують одночасно кілька видів сполученої продукції: у молочному скотарстві – молоко і приплід, у вівчарстві – вовна, приплід і приріст живої маси, у птахівництві – яйця і м'ясо і т. ін. Тому об'єкти обліку витрат і об'єкти обчислення собівартості не збігаються, і важливе значення має їх раціональний розподіл між суміжними видами продукції.

Підсумовуючи вище зазначене, слід відмітити, що управлінський облік у сільському господарстві можна визначити як систему, орієнтовану на облік витрат, що сприяє прийняттю управлінських рішень щодо управління витратами з метою підвищення рівня конкурентоспроможності сільськогосподарського підприємства.

У зв'язку з цим, подальші дослідження мають бути сконцентровані у напрямі аналізу можливостей управління витратами з метою підвищення конкурентоспроможності сільськогосподарського підприємства.

Література:

1. Любар О.О., Фогель Т.О. Роль управлінського обліку та проблеми його організації на сільськогосподарських підприємствах / О.О. Любар, Т.О. Фогель // Економічні науки: Зб. наук. праць. – 2013. – №10. – С. 464-471.
2. Савченко В.М. Організаційні аспекти формування інформаційної системи управління витратами сільськогосподарських підприємств / В.М. Савченко, Л.В. Кононенко, О.С. Савченко // Наукові праці Кіровоградського нац. техн. ун-ту. Економічні науки. – 2014. – Вип. 25. – С. 435-439.

3. Сологуб Н.В. Інноваційні можливості застосування управлінського обліку в сільському господарстві / Н.В. Сологуб, К.В. Бурко // Економічні науки. – 2013. м Вип. 10(4). – С. 256-260

4. Тлущкевич Н.В. Історичні аспекти внутрішньогосподарського обліку в сільському господарстві / Н.В. Тлущкевич // Збірник наукових праць Таврійського держ. агротехнолог. ун-ту (економічні науки). – 2013. – № 1(2). – С. 343-350.

Автори: Клібанська Л.В., аспірантка кафедри економіки, обліку і аудиту «ПВНЗ» Європейський університет, м. Київ, Україна.

Гривківська О.В., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки, обліку та аудиту ПВНЗ «Європейський університет»

Сфера наукових інтересів: інновації на підприємствах АПК, управленчеській облік, інформаційне забезпечення сільськогосподарських підприємств, модернізація технічної частини сільськогосподарських підприємств.

Зв'язок з автором: mamilare@mail.ru

УДК 657:338
JEL M 21

Ірина Колос
Національний університет харчових технологій

ПОКАЗНИКИ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ ОЩАДЛИВОГО УПРАВЛІННЯ

В статті запропоновано методичний підхід до формування ієрархічної системи показників оцінки ефективності промислових підприємств. Обґрунтовано складання Інформаційного словника показників оцінки ефективності діяльності з єдиним форматом опису. Розроблено Інформаційні моделі показників оцінки ефективності діяльності із зазначенням розрахункових формул результативних показників і джерел інформації. Доведено доцільність формування Альбому уніфікованих форм управлінської звітності в системі ощадливого управління.

Ключові слова: *ощадливе виробництво, ієрархічна систем показників, інформаційний словник показників; інформаційні моделі, управлінська звітність.*

Methodical approach offered for forming the hierarchical system of indicators estimation efficiency of functioning of lean enterprise in this article. Informative dictionary offered for indicators estimation efficiency of functioning on the single format of description. Information models are designed to assess the hierarchical system of results indicators. The formulas for the calculation of identifying the sources of information (financial, statistical, tax, management accounts, registers, source documents) are given for practical use. Expediency for forming album management reporting in the system of lean management.

Keywords: *Lean Production, hierarchical system of results indicators, informative dictionary for indicators, information models, management reporting.*

В статье предложен методический подход к формированию иерархической системы показателей оценки эффективности промышленных предприятий. Обосновано составление Информационного словаря показателей оценки эффективности деятельности по единому формату описания. Разработаны Информационные модели показателей оценки эффективности деятельности с указанием формул результативных показателей и источников информации. Доказано целесообразность формирования Альбома унифицированных форм управленческой отчетности в системе бережливого управления.

Ключевые слова: *бережливое управление, иерархическая система показателей, информационный словарь показателей, информационные модели, управленческая отчетность.*

Сучасні виклики світових тенденцій макроекономічного розвитку і загострення конкурентної боротьби за ринки збуту вимагають від промислових підприємств застосування інноваційних методів й інструментів управління, новітніх знань і розширення компетентності. Особливого значення набуває задоволення інформаційних потреб менеджерів для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень.

Досить простими і поширеними моделями управління ефективність стали багатофакторні моделі (The DuPont System of Analysis, 1919 р.) аналізу рентабельності: активів (Return on Assets, ROA), капіталу (Return on Equity, ROE), інвестицій (Return on Investment, ROI), які використовуються донині. Розвиток моделей ефективності відбувався з орієнтацією на ускладнення взаємозв'язків між економічними показниками. Так обґрунтовано показник рентабельності за грошовими коштами (Cash Flow Return on Investment, CFROI). В подальшому стає очевидним необхідність врахування в показниках невизначеності і ризику. В кінці 70-х років XX століття інвестиційним банком Bankers Trust розроблено модель рентабельності капіталу, скоригованого на ризик (risk-adjusted return on capital, RAROC). Модифікацією моделі на базі RAROC є скоригована на ризик рентабельність, розрахованого з урахуванням ризику (risk-adjusted return on risk adjusted capital, RARORAC) [1, с. 154-165, с. 812; 2, с. 227, с. 401-402, с. 535-557].

Починаючи з 80-х років у США, а з 90-х років в європейській практиці поширення набувають підходи до менеджменту з

орієнтацією на показники вартості. Вивчення сутності концепцій вартісно-орієнтованого управління підприємством дозволило виокремити основні методичні підходи до оцінки вартості і управління вартістю підприємства: (1) грошові потоки (концепції А.Раппапорта та Т. Коупленда, Т. Коллера, Дж. Мурріна); (2) додана вартість чистого грошового потоку – cash value added, CVA (концепція Т.Г. Левіса); (3) економічна додана вартість – economic value added, EVA (концепції Д.М. Стерна, Дж.Б. Стюарта й Д. Хана, Х. Хунгенберга); (4) ринкова додана вартість – market value added, MVA (концепції Д.М. Стерна, Дж.Б. Стюарта й Д. Хана, Х. Хунгенберга).

На сучасному етапі домінуючою в світовій практиці є концепція ощадливого виробництва (Lean Production), відповідно до якої ухвалення стратегічних, тактичних і оперативних рішень ґрунтується на критерії створення цінності для споживача: очікувані якість, кількість, ціна та термін поставки [3, с. 124]. Це пов'язано з необхідністю зміни мислення, сфокусованого на мінімізацію з подальшим усуненням втрат. Передбачається використання обмежених ресурсів для створення ефективного виробництва з орієнтацією на задоволення цінності для клієнтів.

Основоположниками теоретичних, методологічних та прикладних аспектів ощадливого управління підприємством є відомі науковці і практики М. Вейдер, Дж. Вумек, М. Джордж, Д. Джонс, К. Тойдо, Дж. Лайкер, У. Левінсон, Т. Оно, С. Сінго, Д. Теппінг. Проблемні питання застосування концепції ощадливого виробництва досліджено і українськими вченими Д.О. Барабась, А.В. Вакуленко, Т.В. Маматова, М.А. Мироненко, Т.В. Омеляненко, О.В. Щербина.

Однак, актуальними і дискусійними залишаються теоретико-методичні проблеми щодо критеріїв відбору і системи показників звітності в ощадливому управлінні, ефективного управлінського інструментарію.

Метою проведеного дослідження є систематизація існуючих теоретико-методичних положень з формування системи показників звітності підприємства в ощадливому управлінні і подальший їх розвиток.

З початку 1900-х років і до тепер проходить запровадження, вдосконалення існуючих і розробка нових принципів й інструментів ощадливого виробництва з урахуванням особливостей середовища, що

викликано об'єктивною потребою підвищення результатів діяльності підприємства в сучасних та перспективних умовах. В сучасній науково-практичній літературі ідеї ощадливості поширюються за межі виробничого процесу: зокрема, застосування принципів ощадливого виробництва доводить свою високу ефективність в адміністративних процесах, в сфері будівництва, транспорту, зв'язку, охороні здоров'я [4, с. 172-192; 5, с. 151-173; 6, с. 311-334; 7, с. 92-144].

Основи ощадливого виробництва сформовано Генрі Фордом у 1922 р. Т. Оно вперше сформовано сім видів втрат: втрати через перевиробництво, втрати часу через очікування, втрати при непотрібному транспортуванні, втрати через зайві етапи обробки, втрати через зайві запаси, втрати через непотрібні переміщення, втрати через випуск дефектної продукції. В подальшому доповнено перелік – втрати через проектування товарів, які не відповідають потребам споживачів. Дж. Лайкером, Дж. Вумеком і Д. Джонсом запропоновано оцінювати втрати через нереалізований творчий потенціал персоналу. Ч. Марчвінські й Дж. Шук визначили ще два джерела втрат: втрати через перевантаження і втрати через нерівномірність [3, с. 18-29; 5, с. 42-25; 8, с. 6-8. с 54-55].

Протягом тривалого часу здійснювалась розробка і апробація інструментарію ощадливого виробництва. Для забезпечення тривалого позитивного ефекту на довгострокову перспективу доцільно запровадити комплексне (поєднання декількох) використання різноманітних інструментів: картку потоку створення цінності (Value Stream Mapping, VSM), п'ять кроків до раціональної організації робочого місця (5 S), систему всезагального догляду за обладнанням (Total Production Maintenance, TPM), систему швидкого переналаджування устаткування (Single Minute Exchange of Dies, SMED), систему «Точно-вчасно» (Just-in-Time, JIT), картку стандартної операції (Standard Operating Procedure, SOP), карткову систему передачі інформації (Kanban), правило зупинки процесу за неякісною роботою (Jidoka), засоби захисту від помилок (Poka-Yoke), техніку візуалізації оперативного управління (Andon, Visual Management), систему подання пропозицій з удосконалення операцій і процесів (Kaizen), методику пошуку основної причини проблеми п'ятикратного запитання «Чому?» (Five Whys, 5 W), техніку організації командної роботи (Team work, small-group activities) [3, с.

30-117; 4, с. 142-168; 7, с.52-88; 8, с. 13-27].

Починаючи з 80-х років набувають поширення підходи до управління на засадах ощадливості. Активне використання ідей концепції ощадливого виробництва сприяє формуванню ощадливого мислення (Lean Thinking), яке передбачає проведення ретельного аналізу проблем підприємства і пошук можливостей їх усунення. Для ощадливого управління (Lean Management, Lean) характерним є [4, с. 145-149; 5, с. 50-55; 6, с. 6-12; 7, с. 92-144; 8, с. 13-34; 9, с. 29-39]: наявність ощадливого мислення (Lean Thinking) у керівництва для пошуку можливостей кращого варіанту ощадливого забезпечення (Lean Solutions); зміна структури підприємства і його місця в загальному потоці забезпечення ощадливих змін; орієнтація на постійні зміни процесів, які створюють цінність з позиції споживача; готовність персоналу з процесним мисленням до трансформації (розумного перерозподілу) обсягу посадових обов'язків відповідно до принципів ощадливого виробництва і незацікавленість у збереженні попередніх методів роботи; перегляд взаємовідносин з різними оптовими споживачами і постачальниками з метою покращення ефективності співпраці.

Варто наголосити, що показники ефективності потоку створення цінності в межах концепції ощадливого виробництва призначено для ініціювання процесів на безперервній основі. Натомість, традиційні показники можуть бути використаними для оцінки ефективності управління підприємством в цілому. Необхідно відмітити дискусійний характер щодо кількості показників. Автором використано методичний підхід до розробки ієрархічної системи показників ефективності промислових підприємств, який передбачає послідовне взаємоузгоджене обґрунтування принципів ощадливого виробництва, ключових чинників успіху, цілей, способу вимірювання, цільові значення, можливі проблеми та заходи, які спрямовано на вдосконалення на трьох рівнях бізнесу [9, с. 24-25]:

1) показники ефективності робочого місця призначено для щогодинного відслідковування рівня показників виробничим персоналом (рекомендовано 15 – 20 показників з первинних документів та аналітичних регістрів);

2) показники ефективності потоку створення цінності призначено для щотижневого стимулювання команди, спрямованого

на безперервне вдосконалення процесів потоку створення цінності (рекомендовано 10 – 15 показників зі статистичної і податкової звітності, первинних документів та синтетичних регістрів);

3) показники ефективності підприємства в цілому призначено для щомісячного моніторингу досягнення стратегічних завдань з орієнтацією на покращення фінансового стану, що здійснюється керівництвом (рекомендовано 3 – 5 показників з фінансової, статистичної та податкової звітності, синтетичних регістрів).

Для забезпечення дієвості ієрархічної системи показників доцільно розробити і затвердити внутрішні регламенти в системі ощадливого управління:

1) Інформаційний словник показників оцінки ефективності діяльності;

2) Інформаційні моделі показників оцінки ефективності діяльності;

3) Альбом уніфікованих форм управлінської звітності.

Запропоновано складання інформаційного словника (містить єдиний формат опису показника), який має забезпечити однакове розуміння особливостей кожного показника. Структура формату включає: найменування показника; мету; формулу для розрахунку; одиницю виміру; порівняльні показники (орієнтовну норму чи норматив); джерело інформації; відповідального за інформацію; бажане і фактичне значення; відхилення, причину виникнення і наслідки. Доцільним є використання таких основних показників: коефіцієнт затарювання, середня тривалість розробки нового продукту (дні), середня тривалість підготовки запуску нового продукту у виробництво (дні), середня тривалість технологічної обробки (години), середня собівартість одиниці продукції (грн.), середня тривалість переналадки потоку (години), середня тривалість обробки документів (хвилини), процент браку за окремим видом продукції (%), витрати на виправлення браку (грн.), середня тривалість відсутності персоналу на робочому місці (дні), процент відсутності на робочому місці за листами непрацездатності (%), середня тривалість виконання одного замовлення (дні / години), непогашена дебіторська заборгованість (дні).

Автором розроблено Інформаційні моделі показників оцінки ефективності діяльності із зазначенням розрахункових формул

результативних показників і джерел інформації (первинні документи, облікові реєстри, фінансова, статистична звітність). Це дозволяє цілеспрямовано впливати на потік створення цінності для споживача. Для контролю за досягненням рівня планових показників використано метод графічного моделювання.

Управлінська звітність має цільову спрямованість: конкретне управлінське рішення чи потреби конкретного менеджера. Під управлінською звітністю в межах проведеного дослідження розуміємо звітність, яка складається менеджерами різних рівнів управління і містить оцінку результатів діяльності підприємства та прогностичні напрями його розвитку. Не існує на державному рівні затверджених стандартів щодо форм управлінської звітності (альбом уніфікованих форм) і порядку їх складання.

Головна мета управлінської звітності відповідно до SMA (Statements on management accounting) полягає у забезпеченні керівництва та менеджерів необхідними даними для прийняття управлінських рішень, здійснення планування, ведення контролю і виміру показників ефективності функціонування підприємства [10].

Підприємство самостійно розробляє і затверджує спеціальні форми звітності, які повинні мати нескладну, достатньо просту й доступну для сприйняття структуру, часовий орієнтир (на певну дату або за звітний період) для проведення аналізу, обґрунтування та прийняття рішень; містити раціонально обмежену кількість показників з орієнтацією на запит й інформаційні потреби конкретного користувача; акцентувати увагу на проблеми, відхилення шляхом активного використання засобів візуалізації; формуватися визначеними фахівцями з відповідним рівнем компетентності. Частота складання звітів викликана необхідністю прийняття управлінського рішення, що забезпечує економічно грамотне управління діяльністю підприємства. В ній міститься значна кількість детальних даних, що сприяє обґрунтуванню та прийняттю конкретного управлінського рішення. Більшість управлінських звітів включають дані за годину, добу, тиждень, декаду, місяць, квартал і це дозволяє постійно контролювати розвиток підприємства. Одночасно, на вимогу менеджера, можуть бути підготовлені специфічні цільові звіти, наприклад, щогодинний звіт про робочий день. Дані управлінської звітності мають: (1) забезпечувати відповідність показників

підприємства в поточному періоді цілям, значенню минулого періоду, конкурентів та підприємств-лідерів за видом економічної діяльності; (2) відображати зміни даних через певні проміжки часу для визначення тренду (як мінімум 10 точок вимірювання); (3) враховувати коливання рівня показника.

Запропоновано підприємствам в системі ощадливого управління формувати Звіт про ефективність, передбачивши графічну інтерпретацію динаміки показників. Автором встановлено переваги такого формату, що полягають у відображенні: (1) ефективності за годинами, днями, місяцями звітного (поточного) року; (2) цільових показників за минулими роками; (3) довгострокових цілей на найближчі роки; (4) даних порівняльного аналізу (кращі показники підприємства). Розроблено формат Звіту про ефективність з фокусуванням результатів на створення додаткової цінності, який містить на одному аркуші А4: назву звіту і його мету, опис проблеми, аналіз причин, перелік заходів і умов їх реалізації, відповідальну групу осіб. Такий формат забезпечує ефективне проведення нарад, що сприяє мінімізації втрат часу для вивчення результатів і максимізації зосередження на розгляді можливих альтернатив заходів щодо вирішення проблем втрат. Оскільки звіт про ефективність складається за кожним окремим показником, необхідно розуміти всі види взаємозв'язків між показниками. А особливо, завчасно знати, який вплив на інші показники буде мати покращення одного з показників. Відсутність цільових показників перешкоджатиме ефективному управлінню підприємством, оскільки відсутня база для оцінки фактичного розвитку.

Активне використання запропонованої системи управлінської звітності дозволяє ухвалювати управлінські рішення з орієнтацією на узгодження роботи елементів всіх підсистем функціонування підприємства щодо постійного вдосконалення, мінімізації дефектів виробництва і втрат, а також усунення дій, які не створюють додаткової цінності готовому продукту.

Таким чином, використання достатньої кількості показників звітності підприємства сприятиме ухваленню раціональних управлінських рішень щодо подальшого ощадливого розвитку, генерування грошових коштів, впровадження і підтримки покращень на безперервній основі створення цінності для споживача в системі

ощадливого управління.

Література:

1. Хан Д. ПиК. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга / Д. Хан, Х. Хунгенберг; Пер. с нем.; Под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928с.
2. Энциклопедия финансового риск-менеджмента / Под ред. А.А. Лобанова, А.В. Чугунова. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 786 с.
3. Вэйдер М. Инструменты бережливого производства: Мини-руководство по внедрению методик бережливого производства / Майкл Вэйдер; Пер. с англ. А. Баранов, Э. Башкардин. – 7-е изд. – М.: Альпина Паблишерз, 2011. – 125 с.
4. Вумек Дж. Бережливое обеспечение: Как построить эффективные и взаимовыгодные отношения между поставщиками и потребителями / Джеймс П. Вумек, Дэниел Т. Джонс; [пер. с англ.] – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 264 с.
5. TPS-Lean Six Sigma. Новый подход к созданию высокоэффективной компании / Х. Рамперсад, А. Эль-Хомси; пер. с англ. ООО «Переводим»; Под науч. Ред. В.Л. Шпера. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2009. – 416 с.
6. Michael L. George. Lean Six Sigma for Service. How to Use Lean Speed and Six Sigma Quality to Improve Services and Transactions. McGraw-Hill Companies, Inc., 2003. – 386 p.
7. Ощадливе виробництво: концепція, інструменти, досвід: наук.-практ. видання / Т.В. Омеляненко, О.В. Щербина, Д.О. Барабась, А.В. Вакуленко; Держ. вищ. навч. заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – К.: КНЕУ, 2009. – 157 с.
8. Левинсон У. Бережливое производство: синергетический подход к сокращению потерь / У. Левинсон, Р. Рерик; Пер. с пнгл. А.Л. Раскина; Под науч. ред. В.В. Брагина. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. - 272 с.
9. Брайан Максвелл. Практика бережливого учета: управленческий, финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях / Брайан Максвелл и Брюс Баггати; пер. с англ. В. Лапин. – М.: Институт комплексных стратегических исследований, 2013. – 384 с.
10. STRATEGIC COST MANAGEMENT. Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm. United States of America by Institute of Management Accountants. – 2006. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.imanet.org/pdfs/public/research/sma/accounting%20for%20the%20lean%20enterprise.pdf>

Автор: Колос Ірина Василівна, к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Національного університету харчових технологій, м. Київ, Україна.

Сфера наукових інтересів: проблеми управління підприємством на принципах ощадливості, обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством, компетентнісний підхід в освіті.

Зв'язок з автором: kolos_i@mail.ru

УДК 332.14
JEL L 83

Леся Корольчук
Луцький національний технічний університет

ЛОГІСТИКА МІЖНАРОДНОГО ТУРИЗМУ В ТРАНСКОРДОННОМУ РЕГІОНІ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ УКРАЇНИ

В статті досліджено особливості логістики міжнародного туризму в транскордонному регіоні; вивчено європейський досвід транспортно-логістичної інтеграції як базису для створення глобальних логістичних систем в транскордонних регіонах у сфері міжнародного туризму.

Ключові слова: транскордонне співробітництво, транскордонний регіон, логістика міжнародного туризму, глобальна логістика, єврологістика, транспортно-логістична інтеграція.

This paper investigated peculiarities logistics of international tourism in the cross-border region; studied European experience of integration of transport and logistics as the basis for the creation of global logistics systems in cross-border regions in international tourism.

Keywords: cross-border cooperation, cross-border region, international travel logistics, global logistics, eurologistics, transport and logistic integration.

В статье исследованы особенности логистики международного туризма в трансграничном регионе; изучено европейский опыт транспортно-логистической интеграции как базиса для создания глобальных логистических систем в трансграничных регионах в сфере международного туризма.

Ключевые слова: трансграничное сотрудничество, трансграничный регион, логистика международного туризма, глобальная логистика, еврологистика, транспортно-логистическая интеграция.

Проблема інтеграції в європейську та світову транспортно-логістичні системи - одне зі стратегічних завдань розвитку України як незалежної держави. Міжнародний туризм в ТКР, як одна із взаємовигідних форм транскордонної співпраці, потребує сталості економічного становища та нових методів і моделей розвитку. Тенденції конкурентоспроможності туристичної діяльності вимагають максимізації якості пропонованих нею послуг та мінімізації затрат, підвищення рівня соціального ефекту для трансформації туристичного ринку послуг з «ринку продавця» у «ринку покупця».

Транскордонний туризм має багато економічних та соціально-політичних проблем. Саме логістика туризму покликана покращити якість туристичного продукту, максимізувати очікуваний рівень комфорту: стан номерного фонду, меблів, інвентарю, предметів санітарно-гігієнічного призначення, наявність і стан підприємств харчування, будинку, під'їзних колій, облаштованість прилягаючої до готелю території, інформаційне забезпечення і технічне оснащення і т. д. для «покупців» та мінімізувати затрати, але тим самим максимізувати прибуток для «постачальників» туристичного продукту, за допомогою наближення надаваних послуг до міжнародного рівня.

Активний розвиток транскордонного співробітництва регіонів у Європі зумовив появу широкого кола наукових вітчизняних та зарубіжних досліджень у цій сфері. Вивченню проблем глобальної логістики та ТКС присвячені праці Микитюк М.В., Кузьміна В.В., Мороз О.Д., Мікули Н., Писаренко С., Соколенко С., Войнаренко М., Мікула Н., Дейнека О., Борушак М., Борщевський В., Долішній М., Зінько Ю., Євдокименко В., Кравців В., Федан Р. та ін. Наше дослідження являє собою продовження та поглиблення існуючих наукових розробок у сфері транскордонного співробітництва.

Цілі статті: визначити особливості логістики міжнародного туризму в ТКР; вивчити європейський досвід транспортно-логістичної інтеграції як базис для створення глобальних логістичних систем в ТКР у сфері міжнародного туризму.

Європейський вектор зовнішньоекономічної політики України дає можливість оперувати терміном «єврологістика» замість «глобальна логістика» в контексті оптимізації туристичного продукту в рамках ТКР, так як цей термін є конкретнішим і на відміну від наступного означає стратегію і тактику створення, як правило, сталих макрологістичних систем, що пов'язують бізнес-структури різних регіонів і країн Європи (а не світу) на основі поділу праці, партнерства та кооперування у формі угод, договорів, загальних планів, які приймаються на міждержавному рівні.

Проведені дослідження доводять, що теоретичний зміст логістики міжнародного туризму має свої особливості:

по-перше: вивчає управління власне туристичними (а не матеріальними) та інформаційними потоками. Управління

туристичними потоками передбачає:

- організацію туристичних турів та обробку замовлень;
- перевезення туристів, вибір виду транспорту та компанії-перевізника;
- організацію кадрів, які обслуговують туристів;
- обслуговування процесу формування туру і надання послуг споживачеві.

В свою чергу управління інформаційними потоками, на нашу думку, включає:

- моніторинг ринку туристичних послуг;
- рекламу туристичного продукту;
- управління якістю туристичних послуг;
- зведення статистичних даних про розвиток туристичної сфери ТКС.

по-друге: логістика міжнародного туризму вивчає оптимізацію процесів доставки споживачів до місць пропозиції туристичного продукту (а не навпаки – продукту до споживача). Це пояснюється тим, що подорожі належать до тих видів послуг, в яких споживач переміщується до виробника, а не виробник із його товаром - до споживача. Остання ситуація характерна, зокрема, для торгівлі споживчими товарами, коли попит і споживання територіально збігаються, на відміну від територіальної локалізації виробництва. Тому метою логістичної системи збуту у випадку торгівлі є доставка товару виробника до місць попиту і споживання. Стосовно туризму, то територіально сконцентрованими і таким чином, що територіально збігаються, є процеси виробництва послуг та їх споживання, а процес попиту вважають територіально дисперсним. Тому система збуту турпродукту неодмінно передбачає процес переміщення споживачів (туристів) з регіонів попиту в місця виробництва і споживання туристичної послуги. Саме тому туристопотік є головним об'єктом дослідження в логістиці туризму.

Інтеграційні наміри України в напрямку Європейського Союзу вимагають застосування саме єврологістики в процесах управління транскордонним ринком туристичних послуг та запозичення європейського досвіду транспортно-логістичної інтеграції. Питанням транспорту приділяємо особливу увагу при організації туристичного бізнесу, так як саме до його функцій належить доставка споживачів

туристичних послуг до місць їх споживання.

Розглянемо історію формування засад єврологістики в рамках Європейського Союзу. Курс на створення єдиної транспортно-логістичної системи простежується в усіх головних документах ЄС, починаючи з Римського договору (1957), але, як одна з базових стратегій євроінтеграції, єврологістика особливо розвинулась наприкінці XX - на початку XXI ст. Концептуальний базис Пан'європейської транспортно-логістичної інтеграції формувався поступово. Зокрема, концепція європейських транспортних осей (1983) передбачала створення швидкісних залізниць та внутрішніх водних шляхів. Перші включали 23 тис. км залізничних шляхів, з яких 10 тис. км становили нові лінії для поїздів зі швидкістю руху до 250 км/год, а 18 тис. км - для нових вантажних поїздів зі швидкістю руху до 200 км/год. Нині швидкісні залізничні перевезення широко практикують у "старих" країнах - членах ЄС, а в найближчому майбутньому їх планують впровадити і в нових країнах ЄС - Центральній Європі та Балтії. Найбільш відомою магістраллю швидкісних поїздів у ЄС є лінія "PBKAL-HST" (High Speed Train), що з'єднує міста Париж - Брюссель - Кельн - Амстердам - Лондон. Осі внутрішніх водних шляхів (або Trans European Inland Waterway Network, TEIWN) мають велике значення в ЄС, оскільки перевезення ними є дешевшими, безпечними, не забруднюють навколишнє середовище. Такі осі ґрунтуються в основному на каналах і ріках Бельгії, Німеччини, Франції, Голландії, Люксембурга. Програма модернізації передбачала розширення та поглиблення водних шляхів, оснащення їх новими шлюзами та греблями, модернізацію річкових портів і перетворення їх на транспортно-логістичні центри інтермодальних перевезень. До головних осей внутрішніх вод ЄС належать:

- Рейнська (з'єднує морські порти Голландії, Бельгії з промисловими центрами Німеччини, Східної Франції та Північної Швейцарії);

- Північно-Південна (її формують річки Маас та Шельда, Рона та Сона, які пов'язують Голландію, Бельгію та Францію);

- Східно-Західна (її основу становить мережа внутрішніх вод Німеччини, що з'єднує німецькі морські порти Гамбург, Бремен на півночі, порти Голландії, Бельгії на заході з річками Одра (Польща) та

Ельба (на кордоні з Чехією);

- Південно-Східна (її основа - Дунай, пов'язаний із Рейном через канал "Майн-Дунай").

Концепцію європейських інтермодальних транспортних мостів (1991) реалізували у схемі девяти європейських транспортних коридорів, до яких на Критській конференції (1994) був доданий десятий коридор, а також прийнята концепція Пан'європейських транспортних зон (Pan European Transport Areas, PETrA), до яких віднесені Чорноморська, Середземноморська, Адріатично-Іонічна, Баренцова євроарктична. Концепція інтегральної транспортно-логістичної системи всієї Європи (Wider Europe) відображена у програмному документі ЄС з розвитку транспортно-логістичної інфраструктури - Білій книзі з європейської транспортної політики (грудень 2001 р.).

У розробці Європейської транспортно-логістичної стратегії активну участь брала Європейська конференція міністрів транспорту (ЄКМТ), під егідою якої відбувалися I, II та III Загальноєвропейські конференції з транспорту.

ЄКМТ - міжурядова організація з розвитку транспорту в Європі, заснована в 1953 р. у Брюсселі. Метою її створення була співпраця державних органів європейських країн, що відповідають за транспорт (переважно внутрішньоконтинентальний), зокрема, у сфері формування європейської транспортної системи міжнародного значення. Нині до складу Ради конференції входять міністри транспорту 43 країн Європи, які мають повне членство (в тому числі Україна), шість країн - асоційованих членів (Австралія, Нова Зеландія, Канада, Республіка Корея, США, Японія) та одна країна-спостерігач (Марокко). На сьогодні ЄКМТ має два головних завдання:

1) сприяти створенню інтегрованої транспортної системи всієї Європи, яка буде економічно та технічно ефективною, з найвищими показниками безпеки й екологічних стандартів, а також враховуватиме соціальні критерії;

2) сприяти формуванню політичних і транспортних "мостів" між ЄС та іншими країнами Європи.

Окрім ради, ЄКМТ має у своєму складі комітет депутатів, до якого входять вищі чиновники міністерств транспорту країн-учасниць, котрі відповідають за підготовку матеріалів, пропозицій, резолюцій

для розгляду Радою ЄКМТ та урядів відповідних країн. Науково-дослідна діяльність ЄКМТ реалізується в організації регулярних наукових симпозіумів (у тому числі загальноєвропейських конференцій з транспорту), семінарів та круглих столів з проблем розвитку транспорту в Європі. Їх висновки та пропозиції становлять основу для розробки рекомендацій із транспортних рішень для міністрів транспорту країн-учасниць.

До основних поточних проблем, що перебувають нині на порядку денному ЄКМТ, належать: розвиток і впровадження Пан'європейської транспортної політики; інтеграція країн Центральної та Східної Європи в Європейський транспортний ринок; спеціальні питання стосовно розвитку залізничного, автомобільного та внутрішньоводного видів транспорту, а також комбінованого транспорту; екологічні проблеми розвитку транспорту; соціальна "вартість" транспорту; тенденції розвитку міжнародного транспорту та потреби інфраструктури; управління дорожнім рухом і проблеми безпеки на шляхах; інформаційні системи й нові комунікаційні технології в транспорті; збалансований розвиток транспорту в містах та забезпечення транспортних потреб інвалідів.

На загальноєвропейських транспортних конференціях у Празі, на острові Кріт та у Гельсінкі концепцію єврологістики поширили на всю Європу та визначили її регіональні складові:

- TEN (Trans European Network) – Транс'європейська транспортна мережа на території ЄС та ЄАВТ;

- TINA (Transport Infrastructure Needs Assessment) - оцінювання потреб розвитку транспортної інфраструктури країн-кандидатів на вступ до ЄС першої черги (нині - нових членів ЄС);

- TIRS (Transport Infrastructure Research Study in South-East Europe) - вивчення потреб розвитку транспортної інфраструктури в країнах Південно-Східної Європи (тобто країн, які вступили до ЄС у 2007 р.);

- PEC (Pan European Corridor) - 10 Пан'європейських транспортних коридорів;

- PETrA (Pan European Transport Area) - чотири Пан'європейські транспортні зони.

Коротко охарактеризуємо ці програми.

Програму TEN прийняли у 1991 р., до її складу входило п'ять

частин:

- 1) створення мережі швидкісних залізничних магістралей;
- 2) формування єдиної європейської мережі швидкісних автомагістралей EUROVIA;
- 3) програма розвитку комбінованого транспорту PACT;
- 4) спорудження 38 європлатформ, тобто сучасних потужних логістичних центрів;
- 5) реалізація регіональних проектів L0CEU та TEDIM1.

Програма TINA прийнята у 1995 р. Вона передбачала участь країн-учасниць у будівництві Пан'європейських (Критських) транспортних коридорів; створення мережі євротерміналів (на зразок європлатформ) у цих країнах.

Програма TIRS (прийнята 1999 р.) була орієнтована на розвиток транспортно-логістичної інфраструктури країн Південно-східної Європи - кандидатів на вступ до ЄС у 2007 р. (Болгарія, Румунія, Хорватія, Македонія, Туреччина). За цією програмою також передбачався розвиток відповідних Пан'європейських коридорів і спорудження євротерміналів (біля Софії, Варни, Бухареста, Констанци, Загреб, Рієки тощо).

Згідно з програмою PEC (ПСК) визначено 10 "критських коридорів", а також трансконтинентальні транспортні коридори - Євразійський транспортний коридор (TRACERA), "Балтика - Чорне море", "Європа - Азія" та Чорноморське транспортне кільце (ЧТК).

До програми створення Пан'європейських транспортних зон (PETGA) належали чотири проекти: Чорноморської, Середземноморської, Адріатично-Іонічної та Баренцевої євроарктичної зон. При цьому Чорноморській транспортній зоні (або Black Sea PETGA), в якій перебуває Україна, належить особливе значення в системі Єврологістики, як важливий сполучний ланці.

Активізація участі України в процесах Єврологістики має спрямовуватися на те, щоб значна частина транзитного потоку товарів пройшла через транспортну систему нашої країни, що може принести додатково до бюджету України 7 млрд дол. США (7 % ВВП), адже наша держава має найвищий серед країн Європи транзитний рейтинг (3,75 балів - розрахунки британського інституту Rendell).

Визначають такі напрями участі України в Європейській транспортно-логістичній інтеграції:

- 1) пан'європейські транспортні коридори ПЄК (англ. - PBC);
- 2) трансконтинентальні транспортні коридори (ТКТК) (англ. - TCTC);
- 3) пан'європейські транспортні зони;
- 4) міжнародні логістичні термінали (або центри) (МЛТ) (англ. - ILT).

Отже, можна запропонувати "формулу" участі України в європейській транспортно-логістичній інтеграції:

Отже, концепція "Широкої Європи", тобто розширення єдиного європейського простору на схід, включаючи передусім Україну, передбачає невід'ємною частиною єврологістику, тобто створення єдиної Європейської транспортно-логістичної системи, яка через мережу міжнародних транспортних коридорів і логістичних центрів пов'язуватиметься з транспортно-логістичними системами Азії та інших континентів і частин світу, що нині формуються. Україна, маючи надзвичайно вигідне транзитне становище та розвинуту транспортно-логістичну інфраструктуру, повинна зайняти в цій системі чільне місце.

Питання застосування єврологістики для розвитку міжнародного туризму в ТКР неможливо вирішити лише з використанням відповідних засобів на регіональному та локальному рівнях державного управління. Це, як бачимо з досвіду країн ЄС, відноситься до компетенції вищих органів державної влади. Саме тому засади єврологістики необхідно закладати при розробці державної стратегії соціально-економічного розвитку, що стане імпульсом для реалізації відповідних стратегій та програм на регіональному рівні. Таким чином, логістика міжнародного туризму в ТКР Досвід транспортно-логістичної інтеграції в ЄС необхідно адаптувати до наших умов враховуючи соціально-економічне та політичне становище в Україні, а також застосовувати при формуванні транскордонних відносин з регіонами країн-членів ЄС.

Література:

1. Гвозденко А.А. Логистика в туризме: Уч. пос. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 272с.;
2. Любіцева О.О. Ринок туристичних послуг (геопросторові аспекти). - К.: Альтерпрес, 2004. - 436 с.;
3. Сіренко О.С. Логістика в туризмі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy-confer.com.ua/full-article/1029/>;

4. Смирнов І.Г. Бізнесові основи міжнародного туризму: Навч. пос. - К.: ВПЦ «Київський університет», 2007 - С.47-53.;
5. Смирнов І.Г. Логістична модель сталого розвитку туристичної галузі в Україні// Вісник Донецького інституту туристичного бізнесу. - 2007. - №11. - С.26-31.;
6. Смирнов І.Г. Логістика туризму [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/1263111341437/logistika/logistika_mizhnarodnogo_turizmu.

Автор: Корольчук Леся Валеріївна, к.е.н., доцент кафедри економічної теорії та міжнародної економіки Луцького національного технічного університету, Україна.

Сфера наукових інтересів: транскордонне співробітництво регіонів.

Зв'язок з автором: korolchuck@rambler.ru

УДК 631.11:658.78

JEL M 11

Анна Криклива

Миколаївський національний аграрний університет

ПРОБЛЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті розглядаються особливості та проблеми управління виробничими запасами на сільськогосподарських підприємствах.

Ключові слова: виробничі запаси, резерв, управління, матеріальні ресурси.

The article examines the characteristics and problems of managing inventory on farms.

Keywords: inventory, reserve management, material resources.

В статье рассматриваются особенности и проблемы управления производственными запасами на сельскохозяйственных предприятиях.

Ключевые слова: производственные запасы, резерв, управление, материальные ресурсы.

Проблема управління виробничими запасами на сільськогосподарських підприємствах, як вітчизняних так і зарубіжних товаровиробників, постала досить давно і гостро. Досі залишилися невирішеними питання, що виникли в умовах нестійкого ринкового попиту і пов'язані з необхідністю обґрунтування нестабільного рівня запасів, забезпечення економічно доцільного співвідношення резервів

матеріальних ресурсів, створення запасів за стадіями виробничого циклу, визначення розміру та обґрунтування їх потреби, виявлення впливу попиту продукції на структуру, склад і ефективність використання оборотних коштів в умовах несталої постачання матеріалів.

Проблемам управління виробничими запасами приділяють значну увагу вітчизняні та зарубіжні науковці, практиканти та економісти, зокрема: Рожок В.Д. [2], Євсєєва Г.В. Скригун Н.М. і Цимбалюк С.П. [3], Чаюн І.О. і Бондар І.Ю. [4], Шрайбфедер Д., Хорд В. Харрісон, Юрченко В.П. [5]. Проте ряд питань залишилися не розглянутими, зокрема управління виробничими запасами на сільськогосподарських підприємствах.

Мета статті полягає у дослідженні проблем та перспектив управління виробничими запасами на сільськогосподарських підприємствах для забезпечення ефективного функціонування за сучасних умов господарювання.

Однією з обов'язкових умов здійснення процесу виробництва є забезпечення його предметами праці (виробничими запасами) - сировиною, матеріалами, напівфабрикатами, комплектуючими виробами тощо, з яких або за допомогою яких здійснюється виробництво продукції. Відмітною особливістю їх є одноразове використання в процесі виробництва, перенесення всієї вартості на собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг). Тому контроль за збереженням матеріальних ресурсів, раціональним використанням їх у виробництві має велике значення. Матеріальні затрати становлять 57-68% собівартості продукції. Від достовірності та об'єктивності відображення в бухгалтерському обліку й звітності операцій із виробничими запасами залежить правильність визначення основних показників, які характеризують результати господарської діяльності та реальний фінансовий стан підприємства (залишки оборотних коштів, темпи їх обігу, собівартість, прибуток, рентабельність, тощо). Тобто від достовірності, об'єктивності, правдивості та повноти відображення господарських фактів, пов'язаних із рухом виробничих запасів, залежить правдивість і неупередженість усіх суттєвих для користувачів показників.

Сьогодні сільськогосподарські підприємства потребують суттєвого реформування структури управління господарською

діяльністю. При цьому велике значення має визначення мінімальної величини виробничих запасів на підприємствах, оскільки матеріальні витрати на цих підприємствах займають найбільшу питому вагу. Оптимізація виробничих запасів - один із головних факторів виходу сільськогосподарських підприємств із кризового стану. Це зумовлює необхідність по-новому визначити роль, місце і зміст обліку і аналізу виробничих запасів, обґрунтувати його методологію в системі управління. Адже в ринкових відносинах у вигіднішому положенні виявляються ті підприємства, котрі вміють краще аналізувати виробничу ситуацію і приймати ефективні рішення (в тому числі й щодо оптимізації виробничих запасів), швидше адаптуватися до змін кон'юнктури.

У цих умовах висуваються нові вимоги до організації економічної інформації, до методики управління, обліку і аналізу виробничих запасів. Жодне підприємство, як у сфері матеріального виробництва, так і у виробничій сфері, не може обійтися без запасів.

Управління виробничими запасами – це забезпечення та підтримування оптимальної кількості й видів фізичних ресурсів, необхідних для реалізації стратегічного плану організації. Важливість управління запасами пояснюється тим, що виробництво - це потік матеріальних ресурсів через процес, який змінює форму цих матеріалів, перетворюючи їх на готову продукцію [1].

Ефективне управління виробничими запасами дає змогу знизити тривалість виробничого й усього операційного циклу, зменшити поточні витрати на їх зберігання, вивільнити із поточного господарського обороту частину фінансових коштів, реінвестуючи їх в інші активи.

Управління запасами включає в себе процес, на який діє низка факторів, що впливають на характер і стабільність виробництва, і що характеризуються різною можливістю їх оцінки і обліку при плануванні матеріального забезпечення виробництва. Визначення та згрупування таких факторів забезпечує уникнення негативних наслідків їх дії та спрямування на отримання позитивного результату в управлінні запасами. Виокремлюючи фактори впливу на формування запасів підприємства, слід їх поділити на наступні: фактори впливу на планування запасів, фактори впливу на організування складського господарства, мотивування працівників складського господарства та

фактори впливу на регулювання недоліків пов'язаних із управлінням запасами [1].

Основу процесу управління виробничими запасами на сучасних підприємствах становить формування їх обсягу та складу, яке має здійснюватись на оптимальній основі. Загальна система методичних принципів такої оптимізації має включати: комплексний підхід до оптимізації формування виробничих запасів сільськогосподарського підприємства із забезпеченням вимог бухгалтерського обліку, операційного, фінансового та логістичного менеджменту; прогресивність методичного апарату нормування запасів; диференційний підхід до обрання конкретних методів оптимізації виробничих запасів з урахуванням ролі і особливостей окремих їх видів; відображення результатів оптимізації формування виробничих запасів у поточних та оперативних планах розвитку сільськогосподарського підприємства.

Система управління виробничими запасами реалізує організаційну структуру і поточну політику безперервної роботи підприємства. Система управління виробничими запасами проектується з метою безперервного забезпечення виробничої діяльності всіма потрібними ресурсами.

У теорії управління виробничими запасами розроблені дві основні системи управління: система управління з фіксованою величиною запасу та система управління з фіксованим інтервалом часу між замовленнями. Порівняння розглянутих систем управління показує, що кожна з них має як певні позитивні сторони, так і недоліки [2].

На думку Юрченко В.П. в діяльності підприємств можна виділити низку проблем, які пов'язані з управлінням запасами. До них належать:

- збереження платоспроможності підприємства, яке полягає в управлінні запасами й потоками фінансових джерел;
- управління запасами, в тому числі рішенням щодо їх зберігання і використання в процесі виробництва;
- відсутність чіткої інформації про витрати на придбання й зберігання запасів;
- збереження оптимального розміру запасу;
- будь-яка функціональна ланка кожної організаційної

структури розробляє свою власну політику запасів, що не завжди узгоджується на більш високому рівні;

- виробництво, як правило, забезпечується надлишками виробничих запасів;

- не у всіх підприємствах є комп'ютеризований облік ведення і управління запасами [5].

Практика доводить, що процес управління виробничими запасами є доволі трудомісткою діяльністю. Тому не дивно, що на багатьох сільськогосподарських підприємствах спостерігаються певні недоліки, а на деяких – і запусненість в процесі управління виробничими запасами, що веде до великих їх втрат. Все це зайвий раз підтверджує, що до цього часу залишаються не вирішеними багато важливих питань, пов'язаних з управлінням і використанням запасів.

Саме тому можна виділити наступні напрямки вдосконалення управління виробничими запасами на сільськогосподарських підприємствах:

- підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств, яке забезпечується запровадженням інформаційних технологій обробки економічної інформації;

- удосконалення системи автоматизації обліково–аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами;

- узгодження механізмів бухгалтерського і податкового обліку виробничих запасів;

- обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва;

- чітка організація обліково–контрольних процедур руху запасів підприємств [3].

Запаси є найважливішою частиною оборотних активів підприємства і займають особливе місце у складі майна та велику частку у структурі витрат підприємства та обов'язково враховується при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та інформації про його фінансовий стан [4].

Ефективне використання виробничих запасів характеризується показниками, що представлені на рис. 1.

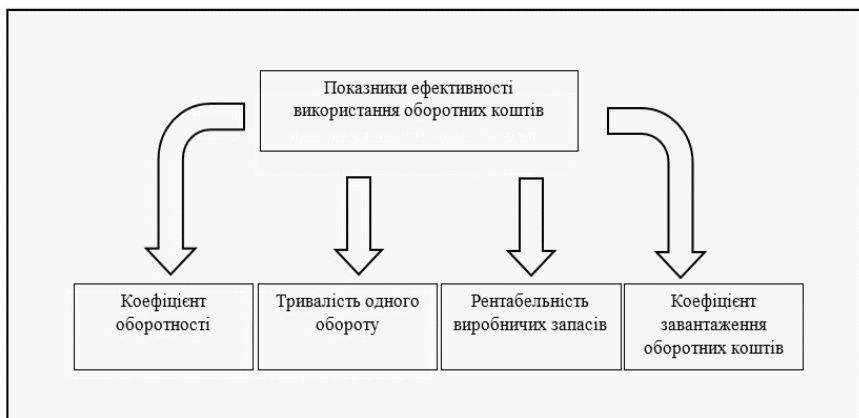


Рис. 1. Показники ефективності використання оборотних коштів

Показники оборотності оборотних коштів, в тому числі і виробничих запасів можуть розраховуватися за всіма оборотними коштами, що беруть участь в обігу і за окремими їхніми елементами. Зміну оборотності виробничих запасів виявляють через порівняння фактичних показників з плановими або з показниками за попередній період. Порівнюючи показники оборотності виробничих запасів, виявляють прискорення чи сповільнення.

Ефективне використання виробничих запасів є одним з першочергових завдань підприємства в сучасних умовах і забезпечується це прискоренням їхньої оборотності на всіх стадіях кругообігу, бо саме це дає змогу зекономити значні суми і збільшити обсяги виробництва та реалізації продукції без додаткових фінансових ресурсів [4].

Визначення оптимального рівня виробничих запасів базується на використанні моделі оптимального рівня запасів (базової моделі) EOQ (Economic Ordering Quantity). Дана модель розроблена у 1915 році Фордом В. Харрісоном і отримала світове визнання.

Ідея побудови моделі полягає у визначенні такого рівня виробничих запасів, дотримання якого мінімізує сукупні витрати по управлінню ними. При цьому сукупні витрати розбивають на три однорідні групи: витрати зберігання, витрати, пов'язані з формуванням запасів, та витрати, які виникають внаслідок браку

виробничих запасів. Класифікація витрат управління виробничими запасами, а також характер їх поведінки при збільшенні рівня запасів відображено в табл.1 [5].

Таблиця 1

Класифікація витрат управління запасами

Види витрат	Характер поведінки витрат при збільшенні рівня запасів
I. Витрати зберігання запасів	
1. Витрати, пов'язані з іммобілізацією капіталу, інвестованого в запаси 2. Складські витрати 3. Витрати по страхуванню 4. Податок на майно 5. Псування, старіння та розкрадання	Зростають
II. Витрати, що пов'язані з формуванням запасів	
1. Витрати розміщення замовлень 2. Транспортні витрати	Знижуються
III. Витрати, що пов'язані з дефіцитом запасів	
1. Витрати обсягу реалізації 2. Витрати від зниження гудвілу 3. Витрати від неоптимального використання цінових дисконтів, що надаються постачальниками	Знижуються

Джерело: побудовано за [5]

Зростання рівня виробничих запасів супроводжується збільшенням витрат зберігання в прямо пропорційній залежності, так як зростає обсяг капіталу, іммобілізованого в запасах, складські витрати, витрати, пов'язані з старінням та ушкодженням виробничих запасів.

На другу та третю групи витрат збільшення рівня виробничих запасів створює протилежний вплив та веде до їх зниження за рахунок економії від масштабу діяльності, використання оптових знижок постачальників, попередження дефіциту виробничих запасів.

Сучасний підхід до управління запасами повинен бути одним із стратегічних та перспективних складових менеджменту підприємства, та орієнтуватися на сучасні інструменти та методи реалізації поставлених задач. Сучасна система управління запасами – це не просто засіб для розрахунку, скільки запасів необхідно закупити і коли

це зробити, а система, орієнтована на досягнення стратегічних цілей підприємства й охоплює всі сторони діяльності підприємства. Запаси підприємства складають значну частку його активів та відволікають на себе значний обсяг ресурсів підприємства, тому необхідне удосконалення системи управління запасами з метою вивільнення фінансових ресурсів.

Отже, виробничі запаси є вагомою частиною активів сільськогосподарських підприємств, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат сільськогосподарських підприємств при визначенні результатів господарської діяльності. Рациональне управління виробничими запасами передбачає створення такого їх рівня, який би забезпечував безперебійність виробничого процесу при мінімальних витратах на їх вміст. Тобто поповнення виробничих запасів повинне здійснюватися до тих пір, поки ефект зниження ризику переривання виробничого і торговельного процесу через відсутність запасів перевищує витрати на вміст додаткової одиниці запасу.

Також можна зазначити, що так як, однією із проблем, яка забезпечує загальну ефективність промислового підприємства є ефективне управління виробничими запасами, що впливають на структуру активів підприємства, їх оборотність і рентабельність, а структура джерел та умови фінансування запасів – на рівень фінансової стійкості і життєдіяльності підприємства. Тому, в умовах ринкової економіки роль управління виробничими запасами значно виросла. Адже рациональною організацією формування і використання виробничих запасів визначається фінансовий стан підприємств, який безпосередньо залежить від результатів його виробничої, інвестиційної і фінансової діяльності. І в першу чергу його зміцненню буде сприяти безперебійний випуск продукції, що можливо лише у тому випадку, коли підприємство здійснює управління виробничими запасами.

Література:

- 1.Дебет-Кредит: Украинский бухгалтерский портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/index.php?lang=ukr>
- 2.Рожок В.Д. Комплексна задача оптимізації запасів продукції та термінів поставок їх споживачам. // Актуальні проблеми економіки / В.Д. Рожок, Г.В. Євсєєва. – 2007. - № 1. – С. 182-185.
- 3.Скригун Н.М. Оптимізація виробничих запасів як один із напрямків

управління витратами // Економіст / [Текст] Н.М. Скригун, С.П. Цимбалюк. – 2003. - № 2. – С. 39-44.

4.Чаюн І.О., Бондар І.Ю. Управління матеріально-технічним забезпеченням підприємства: Навчальний посібник / І.О. Чаюн, І.Ю. Бондар. – К.: Київ. нац. торг-екон. ун-т, 2002. – 111 с.

5.Юрченко В. П. Теоретичні підходи до системи аналізу та управління виробничими запасами підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz/2010_2/u1002yur.pdf

Автор: Криклива Анна Сергіївна, магістр обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету, м. Миколаїв, Україна

Сфера наукових інтересів: управління виробничими запасами, задачі оптимізації, облік виробничих запасів, аудит виробничих запасів на підприємствах, контроль за виробничими запасами на підприємствах інших країн світу.

Зв'язок з автором: kriklivaya.nyuska@yandex.ru

УДК: 631.162:332.33

JEL M 41

Оксана Крочак

Уманський національний університет садівництва

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ

У статті досліджено проблеми обліку земельних ресурсів, як одного із елементів виробничого потенціалу підприємства. Автор визначає поняття земельних ресурсів, стадії та пропозиції удосконалення їх обліку.

Ключові слова: земельні ресурси, земельні ділянки, оцінка.

The article explored the problems of accounting of land resources as one of the elements of the production potential of the company. The author defines the notion of land resources, their stage and offers improvements in their accounting.

Keywords: land resources, land, score.

В статье исследованы основные проблемы учета земельных ресурсов, как одного из элементов производственного потенциала предприятия. Автор определяет понятие земельных ресурсов, стадии и предложения усовершенствования их учета.

Ключевые слова: земельные ресурсы, земельные участки, оценка.

Виробництво різних видів продукції, товарів, надання послуг та інша господарська діяльність підприємств потребує використання певних економічних ресурсів.

Всі ресурси в підприємствах можна поділити на:

- природні – це виробничі ресурси у вигляді землі та земельних угідь, водних багатств, повітряного басейну. Вони, в свою чергу, поділяються на вичерпні та невичерпні;

- матеріальні – створені працею людей засоби та предмети праці, які самі є результатом виробництва і знаходяться у матеріально-речовій формі;

- трудові – економічно активне, працездатне населення, що володіє фізичними та духовними властивостями для участі у трудовій діяльності [1, с. 23; 2, с. 48].

Всі ці ресурси в тій чи іншій мірі впливають на собівартість продукції, тому потребують постійного обліку.

Облік земельних ресурсів виник на ранніх стадіях розвитку суспільства і пройшов кілька етапів свого становлення. Якщо на ранніх стадіях розвитку облік проводився в натуральних вимірниках, а згодом – і в якісних параметрах, то в процесі розвитку відносин власності на землю та формування ринкових відносин з'явилась необхідність відображення в бухгалтерському обліку як натуральних, так і грошових вимірників. На сьогоднішній день такий облік є невід'ємною складовою всієї системи господарського обліку, основним завданням якого є формування достовірної та неупередженої інформації про земельні ресурси для внутрішніх та зовнішніх користувачів з метою прийняття правильних управлінських рішень та підвищення ефективності їх використання у виробничому процесі.

Облік земельних ресурсів можна поділити на такі стадії:

- фіксація даних про залишок земельних ділянок підприємства на початок звітного періоду, відкриття рахунків бухгалтерського обліку на підставі бухгалтерського балансу;

- реєстрація господарських операцій з руху земельних ресурсів у первинних облікових документах за кількісними, якісними та вартісними характеристиками;

- групування даних у натуральних та вартісних вимірниках у розрізі окремих видів угідь в регістрах аналітичного обліку;

- здійснення записів у регістрах синтетичного обліку стосовно

переміщення земельних ресурсів та відображення на рахунках бухгалтерського обліку в натуральних та грошових вимірниках;

- перенесення узагальнених показників щодо придбаних та відчужених земельних ресурсів до Головної книги підприємства, трансформація рахунків у кінці звітного періоду і виведення кінцевого залишку на рахунок 10 „Основні засоби”;

- формування фінансової звітності, що відображає рух та залишок земель на підприємстві у вартісному виразі, та заповнення спеціалізованої бухгалтерської звітності, що містить інформацію за видами угідь у натуральному виразі;

- аналіз руху земельних ресурсів за звітний період, ефективності їх використання, цільового призначення та доцільності змін у складі угідь, планування господарської діяльності підприємства на майбутнє, коригування організації та методики ведення бухгалтерського обліку земельних ресурсів з метою більшої оперативності та достовірності інформації.

Зарахування земельних ресурсів до об'єктів бухгалтерського обліку вимагає визначення їх місця в складі господарських засобів сільськогосподарських підприємств. Дослідженнями встановлено специфіку поняття „земельні ресурси” як окремого виду довгострокових активів – основних засобів, що не має кінцевого терміну корисного використання, інвентарним об'єктом яких є конкретна земельна ділянка, що визнається нерухомим, обмеженим у просторі засобом. Відокремленими об'єктами бухгалтерського обліку визнаються „витрати на поліпшення земель”, що являють собою поліпшення за рахунок капітальних вкладень, не пов'язаних з будівництвом споруд, тобто витрати на культурно-технічні заходи з поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського використання та „права користування земельними ділянками”, які належать до нематеріальних активів підприємства.

Створення належного обліково-аналітичного забезпечення використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення за правами власності, розпорядження та користування, кількістю та якістю земельних ресурсів дозволить виявити недоліки в розподілі земельного фонду окремого підприємства або окремого регіону та створити передумови для більш ефективного використання земельних угідь.

Внаслідок земельної реформи в Україні відбулись принципові зміни у формах власності на землю, що викликали суттєві перетворення у складі землевласників та землекористувачів. Запровадження в Україні приватної власності та особливості використання земель у виробничому процесі аграрних підприємств зумовили необхідність подальшого розвитку ефективних форм управління земельними відносинами та раціонального землекористування, що, в свою чергу, вимагає переосмислення економічної суті земельних ресурсів та включення їх до складу об'єктів бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік здійснюється в усіх сферах економіки: в організаціях і підприємствах, установах як виробничої, так і невиробничої сфери і служить для спостереження та контролю за їхньою діяльністю. Він забезпечує отримання і опрацювання потрібної інформації на підставі безперервного документального відображення фактів господарської діяльності і є функцією управління.

Земельні ресурси є основним господарським засобом сільськогосподарських підприємств, тому важливо розкрити зміст землі, як об'єкта бухгалтерського обліку. Метою бухгалтерського обліку земельних ресурсів є отримання даних про землю, необхідних для зовнішніх та внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення раціонального та ефективного використання земель.

Земельні ресурси в бухгалтерському обліку можна розглядати з абсолютно різних позицій, що зумовлюється не тільки їх багатофункціональністю, а й великою кількістю методологічних підходів. В літературних джерелах можна зустріти характеристику землі як матеріального, так і нематеріального активу, складової цілісного об'єкту нерухомості, операційної та інвестиційної нерухомості, товару. Відтак простежимо, які з цих визначень найбільше розкривають економічний та обліковий зміст земельних ресурсів [5].

Відповідно до ст. 1 Закону „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та п. 3 П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” земельним ділянкам притаманні всі властивості активу підприємства. Земля є ресурсом, який контролюється підприємством в результаті минулих подій, використання якого

призведе до економічних вигод у майбутньому. А відповідно до розробленої Методики грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів земельні ділянки можуть бути виражені вартісно.

Як зазначають Третяк А.М., О.С. Дорош відображення земельних ресурсів у складі активів підприємства дає змогу:

- повною мірою відображати земельний потенціал підприємства, що важливо в його діяльності для одержання кредитів та інвестицій;
- справедливо розраховувати норму прибутку на вкладений капітал, що важливо для аналізу діяльності підприємства та державного регулювання міжгалузевого розподілу прибутку;
- вести на підприємствах системний облік земельних ділянок, що дозволяє орієнтуватись в оцінці наявного земельного потенціалу, шукати шляхи більш ефективного його використання [3].

Земельні ресурси в складі активів зараховуються до довгострокових (необоротних) активів, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, передавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Такий підхід підтримується як національними, так і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

У процесі бухгалтерського обліку земельних ресурсів можна виділити такі стадії:

- фіксація даних про залишок господарських засобів (земельних ділянок) підприємства на початок звітного періоду, відкриття рахунків бухгалтерського обліку на підставі бухгалтерського балансу;
- реєстрація господарських операцій з руху земельних ресурсів у первинних облікових документах за кількісними, якісними та вартісними характеристиками;
- групування даних у натуральних та вартісних вимірниках у розрізі окремих видів угідь в регістрах аналітичного обліку;
- здійснення записів у регістрах синтетичного обліку стосовно переміщення земельних ресурсів та відображення на рахунках бухгалтерського обліку в натуральних та грошових вимірниках;

- перенесення узагальнених показників щодо придбаних та відчужених земельних ресурсів до Головної книги підприємства, трансформація рахунків у кінці звітного періоду і виведення кінцевого залишку на рахунок 10 „Основні засоби”;
- формування фінансової звітності, що відображає рух та залишок земель на підприємстві у вартісному виразі, та заповнення спеціалізованої бухгалтерської звітності, що містить інформацію за видами угідь у натуральному виразі;
- аналіз руху земельних ресурсів за звітний період, ефективності їх використання, цільового призначення та доцільності змін у складі угідь (наприклад, шляхом переведення одного виду угідь в інший), планування господарської діяльності підприємства на майбутнє, коригування організації та методики ведення бухгалтерського обліку земельних ресурсів з метою більшої оперативності та достовірності інформації [4].

Отже, земельні ресурси сільськогосподарського призначення, як об’єкт бухгалтерського обліку, – це вид активів з довготривалим строком використання, інвентарним об’єктом якого є окрема ділянка з фіксованими межами, площею та місцем розташування, що має кількісну, якісну та конкретну грошову оцінку і підпорядковується загальним методологічним підходам щодо відображення її в обліку.

Література:

1. Основи економіки / [І.Ф. Радіонова, І.С. Кравченко, І.Л. Петрова, В.В. Радченко]; за ред. І.Ф. Радіонової. – К.: Зодіак–ЕКО, 1995. – 224 с.
2. Основи економічної теорії / за ред. В.А. Предборського. – К.: Кондор, 2002. – 621 с.
3. Третяк А.М. Управління земельними ресурсами: навч. посібник [для підгот. фахівців із спец. „Землепорядкування та кадастр” в аграрних вищих навч. закл. 1-4 рівнів акредитації] / А.М. Третяк, О.С. Дорош. – К.: ТОВ „ЦЗРУ”, 2006. – 462 с.
4. Удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів і витрат на їхне поліпшення в агроформуваннях / Б.С. Гузар, Н.І. Загребельна, Л.Л. Головка // Економіка АПК. – 2007. – № 11. – С. 133–137.
5. Ярмолук О.Ф. До питання щодо обліку землі / О.Ф. Ярмолук // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 3-5 (29-31). – С. 165-169.

Автор: Крочак Оксана Іванівна, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Уманського національного університету садівництва, м. Умань, Україна.

Сфера наукових інтересів: управлінський облік в сільському господарстві; виробничі ресурси сільськогосподарських підприємств.

Зв’язок з автором: oksana.krochak@mail.ru

УДК 657
JEL M 40

Вікторія Кулик
ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет
економіки і торгівлі»

КОНЦЕПЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: НАПРЯМИ ТРАНСФОРМАЦІЇ

У статті досліджені основні концепції бухгалтерського обліку та напрями їх трансформації. Автор обґрунтовує напрями трансформації концепцій бухгалтерського обліку в інформаційному суспільстві.

Ключові слова: бухгалтерський облік, облікові концепції, розвиток бухгалтерського обліку.

This article explores the basic concepts of accounting and direction of their transformation. The author identifies trends transforming accounting concepts in the information society.

Keywords: accounting, accounting concepts, development of accounting.

В статье исследованы основные концепции бухгалтерского учета и направления их трансформации. Автор определяет направления трансформации концепций бухгалтерского учета в информационном обществе.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, учетные концепции, развитие бухгалтерского учета.

Пріоритетним напрямом трансформації української економіки є її інформатизація та входження до глобального економічного простору. До ресурсів, що забезпечують розвиток економічних відносин в Україні та світі, крім матеріальних, трудових та фінансових, відносять інформацію. Інформація є основним ключовим ресурсом, сутність якого полягає в здатності об'єднати найкращим чином усі ресурси, що використовуються на підприємстві та забезпечити найбільш вагомі конкурентні переваги для власного бізнесу [1, с. 94].

Враховуючи, що бухгалтерський облік є важливою інформаційною базою для прийняття рішень, вважаємо за доцільне дослідити вплив інформатизації та глобалізації на його формування та функціонування. «Концептуальна основа сучасної теорії бухгалтерського обліку лише незначною мірою відповідає вимогам

інформаційного суспільства та змісту інформаційно-інтелектуального економічного середовища. Забезпечення об'єктивними даними фінансових відносин, зокрема зниження інвестиційних ризиків, вимагає нового (додаткового) обсягу даних, їх структуризації, які необхідні для управління економічними процесами, загалом» [2, с. 251].

Метою дослідження є вивчення існуючих наукових концепцій бухгалтерського обліку в процесі інформатизації суспільства на сучасному етапі становлення вітчизняної економіки.

Вченими обґрунтовуються різні підходи щодо необхідності розвитку різних концепцій бухгалтерського обліку, що відповідають вимогам інформаційної економіки. На думку С.А. Кузнецової, «заслужують на окрему увагу наступні існуючі наукові концепції облікових систем в аспекті реформування на сучасному етапі розвитку української економіки»:

- стратегічний (прогнозний) облік;
- інтегрована система обліку;
- електронна система обліку;
- соціальний (екологічний) облік;
- креативний облік;
- актуарний облік;
- динамічний облік [3, с. 75-76].

Класифікація концепцій бухгалтерського обліку, що еволюціонують під впливом індустріального суспільства здійснена у дослідженні Т.В. Давидюк. Зокрема, вчена виділяє:

- 1) мега-концепції бухгалтерського обліку: англо-американська, континентальна, південноамериканська;
- 2) основоположні концепції бухгалтерського обліку: статична, динамічна, каталактична, макроекономічна, мікроекономічна;
- 3) сучасні концепції бухгалтерського обліку: стратегічна, соціальна, етична, справедливої вартості, утворююча концепція, ринково-орієнтованої звітності, інституційна [4, с. 21].

Мега-концепції, зазначені у дослідженні Т.В. Давидюк, також зустрічаються в обліковій літературі як «моделі бухгалтерського обліку» або «моделі облікових систем», їх характеристика наведена у табл. 1.

Таблиця 1

Трьохмодельна класифікація облікових систем [5, с. 121]

Тип моделі	Характеристика моделі
Британо-американська (Велика Британія, США, Нідерланди, Канада, Австралія)	Орієнтація обліку на потреби широкого кола інвесторів, що зумовлено високорозвиненим ринком цінних паперів; відсутність законодавчого регулювання обліку, який регламентується стандартами, що розробляються професійними організаціями бухгалтерів; гнучкість облікової системи; високий освітній рівень як бухгалтерів, так і користувачів фінансової інформації
Континентальна (Німеччина, Австрія, Франція, Швейцарія, Італія)	Наявність законодавчого регулювання обліку; тісні зв'язки підприємства з банками, що є основними постачальниками капіталу; орієнтація обліку на державні потреби оподаткування і макроекономічного регулювання; консерватизм облікової практики
Південно-американська (Бразилія, Аргентина, Болівія)	Орієнтація методики обліку на високий рівень інфляції і потреб державного регулювання

Досліджуючи основоположні концепції бухгалтерського обліку, варто зазначити наступне. Статичний облік – це облік, який передбачає під час складання балансу врахування тільки стану цінностей у певний момент, тобто нібито в момент ліквідації підприємства. Основою статичної концепції бухгалтерського обліку є статична балансова теорія. Динамічний облік – це облік, який відображає рух цінностей незалежно від можливості ліквідації підприємства. Його основою є динамічна балансова теорія [6, с. 342]. Необхідність застосування каталактичної концепції бухгалтерського обліку в Україні обґрунтовує С.Ф. Легенчук. На думку вченого «побудова нової – каталактичної теорії обліку дозволить охопити більшу емпіричну область ніж попередня (динамічна) теорія. Розширення емпіричної області необхідно проводити шляхом включення до складу предмету бухгалтерського обліку частини зовнішнього середовища системи підприємства» [7, с. 124]. Макроекономічна теорія бухгалтерського обліку входить в групу матеріалістичних теорій бухгалтерського обліку, її основні положення базуються на припущенні, що об'єктом обліку виступає все народне господарство країни. Мікроекономічна теорія бухгалтерського обліку також входить в групу матеріалістичних теорій бухгалтерського обліку. Мікроекономічна теорія обмежує бухгалтерський облік господарською

діяльністю окремого господарюючого суб'єкта – підприємства.

До основоположних концепцій другої групи, також можна віднести наступні концепції: біхевіористичну, критичну, матеріалістичну, нейтральну, номінального балансу, органічного балансу, персоналістичну, подвійного запису (мінову), просторову, податкову, юридичну тощо.

Третя група концепцій включає в себе перелік концепцій бухгалтерського обліку, спрямованих задовольнити вимоги користувачів облікової інформації в умовах інформатизації та глобалізації суспільства.

Появу концепції стратегічного обліку пов'язують із зародженням на початку 70-х років XX ст. такої дисципліни, як стратегічний менеджмент, та виходом в світ книги Боба Райана (1998) «Стратегический учет для руководителя» [8]. Система названа стратегічним обліком орієнтується не тільки на досягнення оперативної мети (наприклад, отримання прибутку), але й на глобальні стратегічні завдання, що означає подальший рівень поглиблення облікової системи згідно з сучасним баченням ролі та значення інформаційних ресурсів для прогнозування явищ і процесів [9, с. 137–139]. Доцільно розглядати прогнозний (стратегічний) облік як напрям розвитку системи бухгалтерського обліку в аспекті поглиблення аналітичного обліку об'єктів бухгалтерського обліку та трансформації бухгалтерської звітності, що надається користувачам для прийняття прогнозних (стратегічних) управлінських рішень [10].

Соціально-корпоративна теорія бухгалтерського обліку поєднує мікрорівень з деякими соціальними завданнями, які ставить суспільство перед адміністрацією фірм. Зокрема, мається на увазі, що мікроекономічна позиція в обліку не обов'язково передбачає всебічний охоплення впливу діяльності фірми на суспільство. Вартість забруднення навколишнього середовища, безробіття, незадовільних умов праці та інших соціальних наслідків не відображається у звітності фірми, хіба що через механізм оподаткування ці витрати суспільства безпосередньо лягають на фірму. Соціально-корпоративна теорія акцентує увагу саме на цій галузі [11].

Прихильники етичної концепції бухгалтерського обліку вважають, що в основі обліку лежать не просто правові норми, але справедливість у відносинах між учасниками господарського процесу,

забезпечує успішність функціонування всього господарського механізму. При цьому неодмінною умовою його роботи визнається істинність і не відносна, а абсолютна істинність даних, представлених інформаційною системою підприємства.

Основоположником інституційної теорії вітчизняного бухгалтерського обліку, В.М. Жук, зазначає «майбутню модель розвитку бухгалтерського обліку ми пов'язуємо з прерогативою запитів до нього від національних та міжнародних інституцій, що забезпечуватимуть реалізацію Концепції сталого розвитку у світі. На наше переконання саме запити інституцій сталого розвитку визначатимуть нову, та головне – сприйнятну світом, методологічну та організаційну базу побудови МСФЗ та їх широкого впровадження» [12, с. 117].

Кожна із перелічених концепцій досліджує вплив на бухгалтерський облік окремого аспекту соціально-економічного життя, має своїх прихильників та опонентів, буде випробувана часом в умовах загальної інформатизації та глобалізації суспільства.

Сукупність трьох груп облікових концепцій зумовлюють необхідність розробки метатеорії бухгалтерського обліку. Спроби розробки метатеорії бухгалтерського обліку здійснено у працях сучасних вітчизняних вчених – Н.М. Малюги (парадигмальний підхід) [13], С.Ф. Легенчука (метатеорія бухгалтерського обліку на основі дослідницьких програм І. Лакатоса) [14].

Отже, проведене дослідження дає змогу констатувати, що суттєвими чинниками, які зумовили розвиток викладених концепцій бухгалтерського обліку, є неспроможність прийнятих методологічних, методичних та організаційних питань бухгалтерського обліку задовольнити інформаційні потреби користувачів, що з'являються в умовах розвитку інформаційної економіки. Для розвитку дієвих та «життєздатних» бухгалтерського обліку доцільно використовувати системний підхід, який має бути спрямований на розробку методів і прийомів, які б забезпечили якісний облік бухгалтерської інформації, здатної задовольнити інтереси користувачів.

Література:

1. Нападовська Л. Завдання обліку в умовах глобалізації економіки / Л. Нападовська // Вісник КНТЕУ. - 2008. - № 2. - с. 94 - 101.
2. Ярємко І.Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система

наукових основ теорії / І.Й. Яремко // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: [збірник наукових праць] / відповідальний редактор О. Є. Кузьмін. - Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2010. - 416 с.

3. Кузнецова С.А. перспектива бухгалтерського обліку: стратегічність, електронна комерція та соціальна спрямованість / С.А. Кузнецова // Європейський вектор економічного розвитку. - 2014. - № 1 (16) – С. 73-83.

4. Давидюк Т. В. Зміна концепції бухгалтерського обліку під впливом дії постіндустріальної економіки / Т. В. Давидюк // Вісник ЖДТУ. — 2010. — № 2 (52). – С. 20-22.

5. Гуцаленко Л.В. Методологічні засади обліку прибутків у міжнародних облікових стандартах/ Л.В. Гуцаленко // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка». - 2010 р.- С. 120-127.

6. Гейер Е.С. Вплив видів обліку на методологію визначення фінансового результату / Е.С. Гейер // Вестник ДонНУЕТ. Серия: Экономические науки. – Донецк: ДонНУЕТ, 2010. – № 3 (47). – С. 342-349.

7. Легенчук С.Ф. Метатеорія бухгалтерського обліку: сутність та шляхи побудови / С.Ф. Легенчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – № 1 (16). – С. 124-137.

8. Райан Б. Стратегический учет для руководителей / Б.Райан. – [Пер. с англ. под. ред. В.А.Микрюкова]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.

9. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

10. Сторожук Т.М. Стратегічний облік в інформаційній системі підприємств бізнесу / Т.М. Сторожук. – Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12747/1/43_226-235_Vis721menegment.pdf

11. Бухгалтерський словник. – Режим доступу: <http://bibliograph.com.ua/kodex-11/index.htm>

12. Жук В.М. Застосування інституціональної теорії у вирішенні проблем розвитку бухгалтерського обліку / В.М. Жук // Фінанси України. – 2010. – № 9. – С. 115-123.

13. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

14. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: Монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.

Автор: Кулик Вікторія Анатоліївна, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі», м. Полтава, Україна.

Сфера наукових інтересів: бухгалтерський облік, організація бухгалтерського обліку, еволюція бухгалтерського обліку в умовах постіндустріального суспільства.

Зв'язок з автором: kutsenko_va@mail.ru

УДК 657
JEL M 41

Світлана Кучеркова
Таврійський державний агротехнологічний університет

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

У статті дослідженні основні аспекти управлінського обліку витрат на виробництво продукції рослинництва і запропоновано використання технології гнучкого планування накладних витрат.

Ключові слова: управлінський облік, витрати, гнучке планування.

In this article study the main aspects of managerial cost accounting for crop production and offered the use of technology for flexible scheduling overhead.

Keywords: management accounting, costs, flexible scheduling.

В статье исследованы основные аспекты управленческого учета затрат на производство продукции растениеводства и предложено использование технологии гибкого планирования накладных затрат.

Ключевые слова: управленческий учет, затраты, гибкое планирование.

Важливим аспектом для якісного обліку витрат є своєчасне надходження об'єктивної інформації, що дозволить прийняти ефективне управлінське рішення. Застосування на практиці нових підходів та методів обліку витрат дозволить вирішити проблеми управління. При ведені бухгалтерського обліку витрат на підприємстві, перед управліннями стоять питання вдосконалення відображення інформації у відповідності до плану рахунків, П(С)БО та інших нормативів обліку.

На сучасному етапі господарювання аграрних підприємств ефективно оцінити фінансове становище можливо завдяки добре організованому бухгалтерському обліку. В загальній бухгалтерській системі саме організації обліку витрат приділяється значне місце, як вагомому її елементу. Адже саме ця частина господарської діяльності надає змогу управлінням отримувати інформацію, яка є важливою для розробки стратегічних планів.

Використовуючи дані про розмір та види витрат, керівники підприємства мають можливість регулювати фінансово-господарську діяльність, а саме:

- планувати обсяг виробництва;
- можуть регулювати рівень цін і обсяг продажів;
- виробляти нові види продукції або навпаки – відмовитися від існуючих, які не приносять прибутку;
- можуть регулювати фінансово-кредитні відносини (залучати менше або більше коштів) тощо.

Бухгалтерська інформація сама по собі не може служити базою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень без аналітичної обробки. Тому, важливим етапом стає об'єднання обліку і аналізу в єдину інформаційну систему.

Стосовно до господарської діяльності підприємств доцільність такого об'єднання, на наш погляд, визначається наступним:

- необхідністю представлення інформації у вигляді, найбільш придатному для прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- підвищенням оперативності прийняття даних рішень;
- контроль за відхиленнями від заданих параметрів і нормативів;
- прагненням автоматизувати прийняття стандартних управлінських рішень для оперативного регулювання виробничо-фінансової діяльності;
- необхідністю точно і об'єктивно визначати результати внутрігосподарського розрахунку, щоб на підсумкові показники роботи окремих центрів відповідальності відносились тільки ті відхилення, які залежать від якості їх роботи за звітний період.

Для забезпечення ефективного управління і контролю над витратами, запропоновано розподілити інформацію відповідно до мети, цілей та завдань, які встановлює керівництво. Відобразимо такий розподіл у вигляді схеми, рис. 1.

На рис. 1 видно, як здійснюється розподіл інформації у відповідності до мети, цілей та завдань, які ставить керівництво. Кожен з видів інформації доповнений завданнями, які вона повинна виконувати у відповідності з дійсною технологією виробництва у досліджуваних підприємствах.

Економічна інформація показує економічні відносини які мають місце в житті підприємства. На рівні сільськогосподарського підприємства вона характеризує процеси які протікають у ньому:

- постачання матеріалів;
- виробництво продукції;

- реалізація продукції.

Використовуючи цей тип інформації керівники підприємства проводять оцінку економічної ситуації і виконують регулювання його виробничо-господарської діяльності. Саме економічна інформація дає можливість встановити ступінь досягнення цілей створення підприємства і на цій основі визначити доцільність здійснення такої ж господарської діяльності у подальшому.

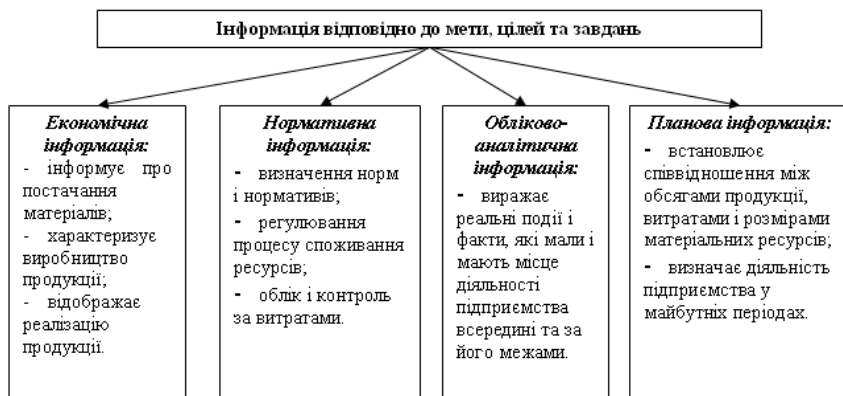


Рис. 1. Схема розподілу інформації у відповідності до мети, цілей та завдань

Далі, розглянемо такий вид інформації, як нормативна, яка виражається різного роду нормами і нормативами. З їх допомогою визначають оптимальний стан окремих сторін діяльності підприємства.

Між нормами і нормативами існують деякі відмінності. Нормативи встановлюють параметри оптимального протікання процесів постачання, виготовлення продукції і її реалізації. Їх розробляють у формі лімітів споживання сировини, матеріалів, ПММ, електроенергії тощо. Норми пов'язані виключно із витратою ресурсів. Вони складаються на кожен технологічну операцію та/або вироблену продукцію. За допомогою норм здійснюється регулювання процесу споживання ресурсів у відповідності із діючою технологією виробництва, розробляються планові показники за витратами, ведеться облік і контроль витрат.

Обліково-аналітична інформація виражає реальні події і факти, які мали і мають місце в господарській діяльності підприємства як всередині, так і за його межами. Таку інформація потрібна не тільки для керівництва, але й також для облікової служби підприємства. Така інформація характеризується великою повнотою охоплення діяльності підприємства, аналітичністю представлених даних і їх цільовою направленістю на прийняття рішень [2, с. 186].

Наступною виділимо планову інформацію, яка надається в натурально-вартісному вираженні і визначає діяльність підприємства в плановому періоді. З її допомогою встановлюється найбільш оптимальне, на думку управлінців, співвідношення між обсягами реалізації продукції, витратами і розмірами споживання матеріальних ресурсів у процесі виробництва. Після затвердження планових показників цей вид інформації приймає форму управлінських рішень, які обов'язкові для усіх працівників підприємства. Планова інформація, яка визначає споживання ресурсів, базується на даних управлінського обліку і контролю витрат.

Відзначимо, що поділ інформації відбувається в залежності від економічної ролі в управлінні витратами та за періодичністю її формування. Розрізняють інформацію оперативну, тактичну і стратегічну.

Перш за все, інформація про розміри витрат необхідна для формування собівартості виробленої продукції, яка має безпосередній зв'язок з її ціною. Собівартість служить базою ціни товару і водночас обмежником для виробництва.

Найбільш складним етапом у визначенні собівартості одиниці продукції є розрахунок розміру накладних витрат, які припадають на кожний вид роботи або на кожну одиницю продукції.

Від ефективного управління накладними витратами залежить собівартість продукції і розмір чистого прибутку підприємства. На жаль, у вітчизняних сільськогосподарських підприємствах система планування обліку і аналізу накладних витрат є недосконалою і майже не використовується.

Застосування на підприємствах системи планування витрат особливо актуальна в ринкових умовах і має велике значення, адже за допомогою правильного планування можна досягти високої ефективності в управлінні ресурсами підприємства і забезпеченні

фінансової стійкості господарюючого суб'єкта.

В процесі перенесення накладних витрат на собівартість продукції вони можуть перекрутити реальну картину щодо вартості виробництва продукції. Виходом з такої ситуації може бути гнучке планування. Його застосування забезпечує максимальну відповідність планів і дійсності, а також сприяє посиленому контролю і полегшує облік витрат у виробництві.

Гнучке планування – це розробка єдиної системи взаємопов'язаних поточних планів, які дозволяють постійно контролювати стан підприємства, терпимої до внесення коректив у ході діяльності, яка є єдиним погодженим приписом і індикатором роботи для всіх відділів підприємства [1].

Розглянемо переваги гнучкого планування накладних витрат на прикладі господарської діяльності ТОВ «Агрофірма Шевченко», яке у звітному році планувало виробити 6000 ц. пшениці, 800 ц. ячменю і 5000 ц. соняшнику. При цьому були заплановані обсяги накладних витрат, які наведені в табл. 1.

Нами розрахований обсяг запланованих накладних витрат, який припадає на кожен вид продукції рослинництва, табл. 1, за даними якої видно, що на пшеницю припадає 350 тис. грн. накладних витрат, на ячмінь припадає 76 тис. грн. накладних витрат і на соняшник – 274 тис. грн. запланованих накладних витрат.

Таблиця 1

Приклад звичайного плану накладних витрат у
 ТОВ «Агрофірма Шевченко» на 2013 р.

Накладні витрати	Види продукції			Всього по рослинництву
	Пшениця	Ячмінь	Соняшник	
Запланований обсяг продукції, ц.	6500	1000	5000	-
Непрямі матеріали, тис. грн.	170,0	40,0	130,0	340,0
Запчастини, тис. грн.	100,0	20,0	80,0	200,0
Електроенергія, тис. грн.	2,0	1,0	2,0	5,0
Амортизація, тис. грн.	28,0	5,0	22,0	55,0
Оренда обладнання, тис. грн.	50,0	10,0	40,0	100,0
Разом	350,0	76,0	274,0	700,0

Наприкінці звітнього періоду, підводячи підсумки, з'ясувалося, що обсяги виробленої продукції виявилися нижчими від планових і фактичні витрати відрізняються від запланованих.

На основі даних табл. 2 ми зіставили фактичні і планові показники вартості накладних витрат разом по продукції рослинництва. Зазначимо, що загальна вартість витрат по факту нижча на 60,7 тис. грн. ніж планова.

Таблиця 2

Звіт про виконання плану у виробництві продукції рослинництва у
 ТОВ «Агрофірма Шевченко» за 2013 р.

Накладні витрати	Всього по рослинництву		
	Факт	План	Відхилення (+;-)
Непрямі матеріали, тис. грн.	334,4	340,0	5,6
Запчастини, тис. грн.	143,9	200,0	56,1
Електроенергія, тис. грн.	6,0	5,0	-1,0
Амортизація, тис. грн.	55,0	55,0	0
Оренда обладнання, тис. грн.	100,0	100,0	0
Разом	639,3	700,0	60,7

Така ситуація відбулась завдяки тому, що фактичні накладні витрати на непрямі матеріали у розмірі 5,6 тис. грн. і на запчастини, а саме на 56,1 тис. грн. виявилися нижчими ніж планувалося. Накладні витрати на амортизацію і оренду виявилися однаковими як фактично, так і по плану. Єдиним елементом витрат, який фактично виявився вищим ніж за планом на 1 тис. грн. є електроенергія.

Проаналізуємо фактичні і планові показники вартості накладних витрат по кожному виду продукції окремо у вигляді Звіту (табл. 3).

За допомогою даних табл. 3 ми порівняли фактичну і планову вартість накладних витрат по кожному виду продукції окремо. Проаналізувавши дані, ми визначили, що накладні витрати по кожному з виготовлених у ТОВ «Агрофірма Шевченко» видів продукції фактично виявилися нижчими ніж по плану. І це не дивлячись на те, що по деяким елементам витрати фактично виявилися вищими аніж планово, а саме: витрати на непрямі матеріали у процесі виробництва пшениці вищі на 10 тис. грн.; витрати на електроенергію вищі по таким видам продукції, як пшениця і ячмінь і складають однакову вартість у 0,5 тис. грн. Витрати на амортизацію і оренду

виявилися однаковими, як фактично, так і за планом.

Таблиця 3

Звіт про виконання плану у ТОВ «Агрофірма Шевченко» за видами продукції рослинництва 2013 р.

Накладні витрати	Види продукції								
	Пшениця			Ячмінь			Соняшник		
	Факт	План	(+,-)	Факт	План	(+,-)	Факт	План	(+,-)
Обсяг продукції, ц.	5880	6500	-620	644	1000	-356	4100	5000	-900
Непрямі матеріали, тис. грн.	180,0	170,0	-10,0	35,0	40,0	5,0	119,4	130,0	10,6
Запчастини, тис. грн.	73,1	100,0	26,9	15,8	20,0	4,2	55,0	80,0	25,0
Електроенергія, тис. грн.	2,5	2,0	-0,5	1,5	1,0	-0,5	2,0	2,0	0
Амортизація, тис. грн.	28,0	28,0	0	5,0	5,0	0	22,0	22,0	0
Оренда обладнання, тис. грн.	50,0	50,0	0	10,0	10,0	0	40,0	40,0	0
Разом	333,6	350,0	-16,4	67,3	76,0	-8,7	238,4	274,0	-35,6

Звичайно ж, така ситуація радує управлінців підприємства, але відзначимо, що основною причиною зниження загальних накладних витрат є те, що обсяги виробництва продукції рослинництва фактично виявилися меншим, ніж за планом. Це можна підтвердити за рахунок того, що накладні витрати на амортизацію і оренду, які є постійними і розмір яких не залежить від обсягів виробництва, залишилися незмінними. А у складі інших елементів витрат ми спостерігали як позитивні, так і негативні зміни, які відбулися разом із зменшенням обсягів виробленої продукції. Тобто, такі витрати є змінними.

У даному прикладі нами практично показано яким чином формуються постійні і змінні витрати та як змінюється їх вартість в залежності від зміни обсягів виробництва.

Література:

1. Потапенко Ю.С. Необхідність планування витрат на підприємстві. [Електронний ресурс] // режим доступу: <http://www.masters.donntu.edu.ua/2009/fem/potapenko/library/tez2.htm>
2. Реслер М.В. Значення обліково-аналітичної інформації в управлінні підприємством / М.В. Реслер // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». Випуск 3 (37). – Ужгород, 2012. – 243 с.

Автор: Кучеркова Світлана Олександрівна, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Таврійського державного агротехнологічного університету, м. Мелітополь, Україна

Сфера наукових інтересів: обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства, облік і звітність в оподаткуванні.

Зв'язок з автором: chveta5@rambler.ru

УДК 657.471.12: 334.723

JEL M 21

Наталя Лобода

Львівська державна фінансова академія

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА ІНШИХ ВИПЛАТ НАЙМАНИМ ПРАЦІВНИКАМ ЯК МЕТОДИЧНА ДЕТЕРМІНАНТА МОДЕЛІ ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКОВІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

У статті досліджено теоретичні аспекти обліку розрахунків за виплатами працівникам, їх роль та значення для підприємств України в сучасних умовах господарювання, а також обґрунтовано необхідність їх вдосконалення згідно європейських стандартів.

Ключові слова: організацію обліку, стандарти бухгалтерського обліку, управління підприємством, заробітна плата.

The scientific article examines the organization of accounting of salaries and other payments for employed and determines their role and importance for Ukraine in the current economic conditions, as well as the necessity for improvement in accordance to european standards.

Keywords: organization of accounting, accounting standards, business management, salary.

В статье исследуются теоретические аспекты учёта выплат наёмным работникам предприятия, их роль и значение для предприятий Украины в современных условиях хозяйствования, а также обосновано необходимость их совершенствования в соответствии с европейскими стандартами.

Ключевые слова: организация учёта, стандарты бухгалтерского учёта, управление предприятием, заработная плата.

Виплати працівникам тривалий час є важливим якісним показником економічного господарювання. Розмір виплат залежить безпосередньо від ефективності виробництва, продуктивності праці, конкурентоспроможності продукції, і є не лише індикатором, що визначає загальний життєвий рівень працівників, бо від їх стану та форм реалізації, частки у валовому національному продукті багато в чому залежать можливості розвитку економіки взагалі. В умовах сучасного ринкового механізму через формування сукупного попиту виплати працівникам забезпечують не лише основи відтворення робочої сили, вони стають дедалі вагомішим чинником відтворення

суспільного виробництва. Що стосується безпосередньо самого підприємства, то облік виплат працівникам займає одне з центральних місць у системі бухгалтерського обліку, тому що є невід'ємною частиною діяльності будь-якої організації. Праця є одним з найважливіших елементів витрат виробництва та обігу. Саме тому правильність та достовірність відображення в бухгалтерському обліку інформації про оплату праці впливає на фінансовий результат господарської діяльності. Також саме ця ділянка обліку є однією із найбільш трудомістких у системі обліку. Бухгалтер, який здійснює нарахування виплат працівникам потребує досконалого знання алгоритму, методики розрахунків за виплатами працівникам згідно чинного законодавства України.

Питанням дослідження сутності поняття "заробітна плата" у ринковій економіці присвячені праці всесвітньо відомих економістів: А. Сміта, Д. Рікардо, Дж. Кейнса, К. Маркса, Дж.С. Мілля, К.Р. Макконелла, С.Л. Брю. Серед українських вчених дослідження проблем облікового відображення операцій з розрахунків з оплати праці здійснюють такі вітчизняні вчені-економісти: В.Ф. Андрієнко, А.В. Базилюк, Д.П. Богиня, П.О. Куцик, Ф.Ф. Бутинець, А.С. Гальчинський, В.М. Данюк, О.Ф. Златопольський, М.Б. Ільченко, А.А. Калина, М.І. Карлін, А.М. Колот, Г.Т. Куліков, В.Д. Лагутін, І.Ф. Ломанов, В.М. Новиков, О.М. Чабанюк та ін. Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних і зарубіжних вчених у дослідженні означеної проблематики та високо оцінюючи їх внесок, варто все-таки зауважити, що на сьогодні ряд теоретичних і практичних питань не знайшли свого повного вирішення та залишаються дискусійними.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 26 "Виплати працівникам". Виплати працівникам включають виплати, які надаються або працівникам та можуть бути надані у формі грошових виплат або товарів та послуг. Аналізуючи види поточних виплат, що згадуються в П(С)БО 26 "Виплати працівникам" та займають найбільшу частку в складі всіх виплат працівникам, можна з упевненістю стверджувати, що до цієї категорії належать будь-які виплати персоналу які підприємство планує здійснити в найближчі 12

місяців. Відповідно до Закону України "Про оплату праці" заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [1]. Сутність поняття "заробітна плата" можна розглядати з різних позицій. По-перше, заробітна плата - це економічна категорія, що відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості. По-друге, заробітна плата - це винагорода або заробіток, обчислений у грошовому виразі, який за трудовим договором роботодавець сплачує працівникові за роботу, яку виконано або має бути виконано. По-третє, в умовах ринкової економіки заробітна плата - це елемент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту на працю і її пропозиції та виражає ринкову вартість використання найманої праці. В цьому розумінні найчастіше вживаються усереднені показники ставок оплати одиниці праці певної якості. По-четверте, для найманого працівника заробітна плата - це основна частина його трудового доходу, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці і який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили. По-п'яте, для роботодавця заробітна плата - це елемент витрат виробництва, і водночас, головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці [2]. Аналізуючи вищесказане, можна стверджувати, що поняття категорії "заробітна плата" – це грошовий вираз вартості й ціни робочої сили. Таке трактування категорій також пропонується провідними економістами.

Оплата праці завжди перебувала у центрі уваги науковців. Так, зокрема А. Сміт та Д. Рікардо розробили теоретичні основи концепції розуміння заробітної плати як ціни праці. А. Сміт вважав, що в основі ціни праці лежить вартість засобів існування, необхідних для життя працівників та членів їх сімей [3].

В умовах ринкової економіки відбулися деякі зміни в оплаті праці, які залежать не тільки від результатів праці робітників, а також від ефективності діяльності виробничих підрозділів. Облік оплати праці і розрахунків з робітниками і службовцями - одна з найбільш трудомістких і відповідальних ділянок бухгалтерського обліку. Для правильної організації обліку праці і заробітної плати важливе значення має класифікація персоналу за сферами застосування праці,

професіями, кваліфікацією, стажем роботи та іншими ознаками. Роль бухгалтерського обліку зростає в сучасних умовах, коли підприємства самостійно встановлюють форми і системи заробітної плати, умови преміювання, чисельність та склад працівників. Основними завданнями бухгалтерського обліку праці та її оплати є контроль за дотриманням затвердженого штатного розкладу; точний облік відпрацьованого часу, кількості та якості праці кожного працівника; своєчасне і правильне нарахування заробітної плати і премій кожному працівникові; забезпечення своєчасної видачі оплати за працю, точний облік всіх розрахунків з оплати праці, включаючи розрахунки з бюджетом; контроль за своєчасним і правильним утриманням із заробітної плати податків, сум за виконавчими документами та іншими платежами.

Успішному вирішенню цих завдань можуть сприяти:

- наявність і використання нормативних документів з питань оплати праці;
- вдосконалення техніки та методики обліку на основі застосування сучасних форм обліку і обчислювальної техніки;
- наукової організації праці працівників бухгалтерії, що займаються розрахунками з оплати праці.

Відповідальність за організацію обліку оплати праці і розрахунків з робітниками і службовцями несе керівник та головний бухгалтер підприємств. Керівники та головні бухгалтери підприємств зобов'язані здійснювати попередній, поточний і наступний контроль за обліком праці та її оплати. Роль і значення обліку особливо підвищилися з переходом до ринку, розширенням міжнародних економічних відносин і прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який визначає правові засади ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності для зовнішніх і внутрішніх користувачів з урахуванням загальноприйнятих у міжнародній практиці правил.

Порівняльний аналіз основних вимог до організації обліку виплат працівникам в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та українському законодавстві є досить актуальним, адже дає змогу виявити слабкі місця у вітчизняній бухгалтерській практиці щодо організації обліку розрахунків за виплатами працівникам та надати рекомендації по їх усуненню. Аналізуючи П(С)БО 26 "Виплати

працівникам" [4], який багато в чому дублює МСБО 19 "Виплати працівникам" [5] робить доцільним його використання в національному масштабі. Проте даний стандарт потребує значного розширення. Адже цей нормативний акт не має практичного застосування, тому що він дає лише трактування використовуваних термінів, наводить класифікацію виплат, які можуть здійснюватись працівнику та дає поверхневі рекомендації щодо питань обліку та відображення у звітності даних розрахунків. А на практиці бухгалтери використовують Інструкцію зі статистики заробітної плати, Порядок обчислення середньої заробітної плати та інші нормативно-правові акти. Тому доцільним було би всі ці документи поєднати та систематизувати.

Використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку забезпечує:

- зменшення ризику для кредиторів та інвесторів;
- зниження витрат кожної країни на розробку власних стандартів;
- однозначно розуміння фінансової звітності та зростання довіри до її показників у всьому світі;
- поглиблення міжнародної кооперації в галузі бухгалтерського обліку).

Одним із напрямів удосконалення системи ведення бухгалтерського обліку є зменшення кількості документації завдяки впровадженню багатоденних і накопичувальних документів, використання типових міжвідомчих форм, пристосованих до використання обчислювальної техніки. На сьогоднішній день дуже широко використовуються засоби обчислювальної техніки - це призвело до появи нових прийомів та методів організації обліку. З переходом до прогресивних форм обліку кардинально змінюється характер та зміст бухгалтерської роботи, скорочується питома вага технічних процесів, заснованих на ручній праці. Головним для облікового персоналу стають функції організаторів процесу обробки економічної інформації.

Для вдосконалення ведення обліку оплати праці потрібно забезпечити підприємства комп'ютерним веденням обліку. Облік праці та її оплати, як найбільш трудомістку ділянку роботи механізують однією з перших. Це дає змогу своєчасно одержати точну інформацію

про витрати фонду заробітної плати, матеріального заохочення, про стан розрахунків із працівниками тощо. Використання засобів автоматизації дозволяє, майже, повністю вирішити проблему оперативності і точності інформації. Одним з найефективніших технічних засобів ділового зв'язку є обчислювальна техніка, яка використовує електронний зв'язок. При наявності на підприємстві великої кількості комп'ютерів доцільно об'єднувати їх в мережі. На всіх підприємствах існують бази даних, з допомогою мереж до них можна забезпечити доступ працівників, це краще ніж створювати нову, на кожному комп'ютері. Комп'ютерна система може здійснювати безліч процедур внутрішнього контролю, які в неавтоматизованих системах виконують різні спеціалісти. Така ситуація залишає спеціалістам, що мають доступ до комп'ютеру, можливість втручання в інші функції. В підсумку комп'ютерні системи можуть вимагати введення додаткових мір для підтримки контролю на необхідному рівні, який в неавтоматизованих системах досягається простим поділом функцій. До подібних мір може відноситись система паролів, які запобігають дії, не допустимі зі сторони спеціалістів, які мають доступ до інформації про активи та облікові документи через термінал в діалоговому режимі.

Подальше реформування заробітної плати має здійснюватися шляхом підвищення ціни робочої сили, встановлення єдиних регуляторів і рівноцінних умов відтворення робочої сили незалежно від форм власності; збільшення тарифної частини у заробітній платі; підвищення частки мінімальної заробітної плати у середній заробітній платі, удосконалення механізму державно-договірного регулювання заробітної плати. Удосконалення організації заробітної плати має здійснюватися разом із проведенням загальної соціально-економічної, структурної, податкової, цінової політики. Заходи спрямовані на удосконалення оплати праці, включають насамперед забезпечення залежності розмірів заробітної плати від особистого внеску працівників у результати праці.

Отже, правильна організація заробітної плати є необхідною умовою ефективного стимулювання праці. Бухгалтерський облік виплат працівникам знаходиться весь час у процесі розвитку, тому що він безпосередньо пов'язаний із соціальним і економічним життям держави, яке перебуває завжди в динаміці.

Література:

1. Закон України "Про оплату праці" від 24.03.1995 р. №108/95-ВР (зі змінами і доповненнями).
2. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч. посібник] / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. - К.: "Знання", 2006. - 311 с.
3. Бухгалтерський облік (загальна теорія): [навч. посібник] / Є.М. Романів, Н.О. Лобода. – Львів: вид-во "Ліга-Прес", 2014. – 264 с.
4. П(С)БО 26 "Виплати працівникам": Затв. наказом Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 р. № 601 і зареєстровано Міністерством юстиції України 10 листопада 2003 № 1025/8346 (із змінами та доповненнями). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
5. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 19 "Виплати працівникам" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

Автор: Лобода Наталія Олександрівна, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Львівської державної фінансової академії, м. Львів, Україна

Сфера наукових інтересів: методика та організація обліку і аналізу лізингових операцій.

Зв'язок з автором: n.loboda@mail.ru

УДК 657
JEL M 41

Лілія Медвідь

Таврійський державний агротехнологічний університет

**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ
ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ З
ВИКОРИСТАННЯМ КОМП'ЮТЕРНОЇ ПРОГРАМИ
«1С:ПІДПРИЄМСТВО 8.2 ТА ЕФЕКТИВНІСТЬ ЇЇ
ВПРОВАДЖЕННЯ**

В статті досліджено проблеми організації обліку виробничих запасів сільськогосподарських підприємств з використанням комп'ютерної програми «1С:Підприємство 8.2». Обґрунтовано ефективність впровадження автоматизованого обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Ключові слова: організація обліку, виробничі запаси, 1С:Підприємство 8.2.

The paper investigates the problem of keeping inventory farms using a computer program "1C: Enterprise 8.2." The effectiveness of implementing automated on farms.

Keywords: organization of accounting, inventory, 1C: Enterprise 8.2.

В статье исследованы проблемы организации учета производственных запасов сельскохозяйственных предприятий с использованием компьютерной программы «1С: Предприятие 8.2». Обоснована эффективность внедрения автоматизированного учета на сельскохозяйственных предприятиях.

***Ключевые слова:** организация учета, производственные запасы, 1С:Предприятие 8.2.*

Аграрний сектор економіки України в сучасних ринкових умовах господарювання потребує вирішення багатьох проблемних питань, одним із них є організація обліку виробничих запасів.

Перед керівниками сільськогосподарських підприємств постають проблеми з підвищення конкурентоспроможності та ведення ефективного управління наявними оборотними активами. Одним із моментів ефективного функціонування підприємства є швидкість і ефективність прийняття управлінських рішень на основі оперативного доступу до повної і достовірної бухгалтерської інформації з питань організації обліку виробничих запасів.

Від організації відображення в бухгалтерському обліку й звітності операцій виробничими запасами залежить правильність визначення основних показників, які характеризують результати господарської діяльності та реальний фінансовий стан підприємства.

На сьогодні, як показала практика, не раціонально налагоджена система управління запасами, що призводить до несвоєчасного забезпечення обліковою інформацією керівництва підприємства в питаннях забезпечення необхідною сировиною і матеріалами та надлишкового їх накопичення на складах підприємства.

Важливого значення набуває поліпшення якісних показників використання виробничих запасів, що досягається шляхом економії і більш ефективного споживання кожного їх виду. Заходи знаходяться в площині застосування більш прогресивних складових організації обліку виробничих запасів сільськогосподарської діяльності.

Проблемою сільськогосподарських підприємств є поряд із залученням запасів і нарощуванням їх обсягів, раціональне їх використання. А для цього потрібний дійовий економічний механізм впливу на ефективність використання виробничих запасів на рівні держави.

Обґрунтування необхідності удосконалення організації обліку виробничих запасів, як передумови їх ефективного функціонування. Недостатня теоретична і практична розробленість обліку виробничих

запасів на сільськогосподарських підприємствах, недосконалість нормативних актів, що його регламентують, зумовили вибір теми статті.

Розвитку теорії та практики обліку виробничих запасів, забезпеченню його інформаційної бази сприяли праці таких вітчизняних вчених як:

Ф.Ф. Бутинець, М.Ф. Огійчук, І.В. Ковальчук, О. Хорошак, О. Масленников, В.В. Сопко, С.В.Шубіна, О.М.Кузьменко, Ю.В. Гончаров та інші. Розроблені ними теоретичні та методологічні аспекти бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю широко використовуються в практичній діяльності. Однак ряд проблем організації та методики обліку виробничих запасів потребують подальших досліджень та наукових розробок. У сучасних умовах висуваються нові вимоги до організації економічної інформації, до методики обліку і аналізу виробничих запасів. Тому актуальність проблеми організації обліку виробничих запасів сільськогосподарського підприємства не викликає сумніву і потребує дослідження.

Оптимізація виробничих запасів - один із важливих факторів вирішення визначеної проблеми сільськогосподарськими підприємствами. Це зумовлює необхідність по-новому визначити роль, місце і зміст обліку і аналізу виробничих запасів, обґрунтувати його методологію. Адже в ринкових відносинах у вигіднішому положенні виявляються ті підприємства, котрі вміють краще аналізувати виробничу ситуацію і приймати ефективні рішення (в тому числі й щодо оптимізації виробничих запасів), швидше адаптуватися до змін кон'юнктури.

Реформування діючої системи обліку та впровадження П(С)БО внесли суттєві зміни в організацію облікового процесу виробничих запасів. З переходом до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності ряд питань організації обліку надходження й використання виробничих запасів потребує додаткового дослідження і наукових розробок.

До таких питань слід віднести:

- уточнення економічної суті виробничих запасів як об'єкта організації обліку;
- вдосконалення класифікації із урахуванням виробничої

специфіки підприємств;

- дослідження особливостей застосування систем обліку запасів та їх оцінки.

Сучасні інформаційні технології в бухгалтерському обліку потребують безумовного використання потужної комп'ютерної техніки та програмного забезпечення, а світовий досвід показує, що процес комп'ютеризації бухгалтерського обліку несе в собі значний економічний ефект для підприємства.

Кожна із комп'ютерних управлінських систем має свої функціональні особливості та відмінності при реалізації управлінських задач.

На сьогодні в Україні найбільше поширення мають програмно-технічні комплекси сімейства 1С: Підприємство, що базуються на ідеології автоматизованої системи управління і передбачають можливість аналізу фінансової та господарської діяльності.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», побудовано облік ТМЦ у конфігурації «1С:Підприємство 8.2 для України». Для узагальнення інформації у Плані рахунків виділено окремий клас рахунків — клас 2 «Запаси», що складається з дев'яти рахунків. Запаси, згідно з п. 6 П(С)БО 9, поділяються на шість груп. Особливістю програми є те, що якщо докладний облік не потрібен, за допомогою певних налаштувань облікової політики можна відмовитися від частини аналітичних розрізів. Для автоматизації обліку наявності та руху ТМЦ в програмі «1С:Підприємство 8.2 для України» використовуються дві функціональні компоненти: «Оперативний облік» та «Бухгалтерський облік».

Компонента «Оперативний облік» заснована на механізмі регістрів. Регістри являють собою багатовимірні системи обліку наявності та руху ТМЦ. Кожен із них має власну структуру, що включає набір вимірів та ресурсів, що визначають склад обчислюваних значень. Структура регістрів описується відповідно до необхідної деталізації за конкретними розділами обліку.

Компонента «Бухгалтерський облік» забезпечує ведення планів рахунків, операцій, проводок та бухгалтерських підсумків. Весь облік ведеться в розрізі синтетичних рахунків. Всі інші розрізи обліку (субрахунки, валютний облік, аналітичний облік) є додатковими і можуть не використовуватися. Облік може бути організований, як в

грошовому, та натуральному виразі.

Запаси, що надійшли на підприємство, зараховуються на баланс за первісною вартістю, яка визначається залежно від способу їх надходження на підприємство та може включати додаткові витрати на їх придбання. Одиницею обліку виробничих запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

По складах може вестися кількісний або кількісно-сумовий облік. У першому випадку оцінка товарів і матеріалів для бухгалтерського й податкового обліку не залежить від того, з якого складу вони отримані. Складський облік може бути відключений, якщо в ньому немає необхідності.

В «ІС:Підприємство 8.2 для України» реєструються дані інвентаризації, які автоматично зв'язуються з даними обліку. На підставі інвентаризації відображається оприбуткування надлишків і списання недостач.

Крім бухгалтерських, конфігурація «ІС:Підприємство 8.2 для України» шляхом певної організації інформації дозволяє вирішити й управлінські завдання. До цього переліку входять ціноутворення, рух, оцінка витрат за номенклатурними групами і зручна організація окремих процесів, у яких беруть участь запаси — облік тари, роздрібна, комісійна торгівля, переробка давальницької сировини.

Інформація узагальнюється за планом рахунків за різними аналітичними напрямками і усі вони містяться у плані видів характеристик.

Для організації інформації довідник «Номенклатура» має низку залежних довідників. Для організації роботи з документами рахунки обліку номенклатури і різні схеми реалізації зберігаються окремо, що дає можливість користувачеві будувати багатофункціональні документи.

Облік податку на прибуток передбачає вирішення специфічних завдань. У конфігурації «ІС: Підприємство 8.2 для України» податковий облік ведеться незалежно від бухгалтерського. Автори конфігурації запропонували свій незалежний план рахунків — «Податковий» і спеціальні регістри накопичення.

Економічна ефективність від поліпшення організації обліку, його механізації та автоматизації відіграє важливу роль в діяльності підприємства, оскільки призводить до значного скорочення витрат

праці робітників підприємства, заміни їхньої праці комп'ютерною програмою, з обслуговуванням її робітником більш низької кваліфікації.

Для визначення економічної ефективності впровадження комп'ютерної програми для автоматизації бухгалтерського обліку «1С: Підприємство 8.2» в ТОВ «Корпорація плюс» Оріхівського району Запорізької області доцільно визначити оптимальну кількість працівників бухгалтерської служби без застосування автоматизованої форми обліку, та з її використанням.

Отже, в сучасних ринкових умовах в організації обліку виробничих запасів сільськогосподарських підприємств існує багато проблемних питань, які потребують вирішення. Одним з таких є питання автоматизації обліку та впровадження передових інформаційних технологій, що уповільнює ведення обліку. Вирішенням даної проблеми є впровадження комп'ютерної програми «1С: Підприємство 8.2», використання якої забезпечить розв'язання завдань організації обліку виробничих запасів та дозволить зробити його менш трудомістким. Використання даного програмного продукту також дасть змогу підприємству зробити первинний, аналітичний і синтетичний облік виробничих запасів сучасним і досконалим.

Література:

1. Організація бухгалтерського обліку/ [Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В., Шулепова С.М., Шигун М.М.]. – Житомир: ЖІПІ, 2001. – 576 с.
2. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку економічного контролю та аналізу: Підручник / В.В. Сопко, В.П., Завгородній. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.
3. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах / Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Панченко Л.Г. – К.: Алерта, 2009. – 1055 с.

Автор: Медвідь Лілія Олександрівна, магістр кафедри обліку і аудиту Таврійського державного агротехнологічного університету, м. Мелітополь, Україна.

Сфера наукових інтересів: облік виробничих запасів; бухгалтерський облік в управлінні сільського господарства; організація обліку виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах.

Зв'язок з автором: lilja.medved@mail.ru

УДК 657
JEL M 40

Ольга Метла
Полоцкий государственный университет

СОСТАВ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ (ЗАПАСОВ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ) КАК ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В статье исследованы положения законодательных и других нормативно-правовых актов, проанализированы различные точки зрения, изложенные в экономической литературе, теории и практики учета различных стран. Выделены классификационные признаки минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) как рамки для их отражения в отчетности субъектов хозяйствования Республики Беларусь, имеющие большое значение для их экономически обоснованного признания в качестве объектов бухгалтерского учета.

Ключевые слова: минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), классификация, классификационные признаки, объект бухгалтерского учета.

In article provisions of legislative and other normative legal acts are investigated, various points of view stated in economic literature, the theory and practitioners of the accounting of various countries are analysed. Classification signs of mineral resources (reserves of minerals as the framework for their reflection in the reporting of subjects of managing of Belarus which is of great importance for their economically reasonable recognition as objects of accounting are allocated.

Keywords: mineral resources (reserves of minerals), classification, classification signs, object of accounting.

У статті досліджені положення законодавчих та інших нормативно-правових актів, проаналізовано різні точки зору, викладені в економічній літературі, теорії та практики обліку різних країн. Виділено класифікаційні ознаки мінеральних ресурсів (запасів корисних копалин як рамки для їх відображення у звітності суб'єктів господарювання Республіки Білорусь, які мають велике значення для їх економічно обґрунтованого визнання як об'єктів бухгалтерського обліку.

Ключові слова: мінеральні ресурси (запаси корисних копалин), класифікація, класифікаційні ознаки, об'єкт бухгалтерського обліку.

Важным методологическим вопросом для обоснованного признания минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в составе объектов бухгалтерского учета является разработка их классификации. Правильно разработанная классификация запасов позволит в учетно-аналитической практике предоставлять полную и доступную информацию о минеральных ресурсах (запасах полезных ископаемых), осуществлять периодический контроль и принимать

своевременные управленческие решения по поводу эффективного использования данного ресурса.

Минерально-сырьевая база Республики Беларусь включает в себя топливно-энергетические ресурсы, запасы калийной и каменной солей, разнообразный комплекс полезных ископаемых для производства строительных материалов, источники пресных и минеральных подземных вод. Кроме того, выявлены месторождения железных руд, редких металлов, фосфоритов, глиноземно-содового сырья [1]. То есть, состав минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) Республики Беларусь по видам многообразен.

Вместе с тем, не все минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) могут быть включены в состав объектов бухгалтерского учета, а только удовлетворяющие определенным критериям актива.

При этом следует учитывать, что минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) являются специфическим объектом, который может обладать широким диапазоном разноплановых характеристик: различной степенью подготовленности к эксплуатации; различной степенью достоверности определения, различной степенью условий залегания, различной степенью экономической эффективности и т.д.

В связи с этим рассмотрим состав минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) как объектов бухгалтерского учета.

В настоящее время существуют различные классификационные системы минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) как в нормативных документах различных стран, так и в специальной геологической литературе. Однако для целей определения состава минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) как объектов бухгалтерского учета отсутствует.

Существующие отличия классификационных систем минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) обусловлены наличием множества классификационных критериев, положенных в основу той или иной классификации.

Так, Астахов А.С. выделяет следующие признаки минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых): доступность, достоверность, геологические характеристики условий залегания и природного качества ископаемого, техническая извлекаемость, экономическая эффективность использования, подготовленность к эксплуатации [2, с. 24-25].

О.С. Шимова и Н.К. Соколовский предлагают классифицировать минеральные ресурсы в зависимости *от области хозяйственного применения, степени достоверности* определения запасов и их *пригодности для использования* [3, с. 129].

При этом отмечают, что «...группировка минерально-сырьевых ресурсов носит условный характер, так как области хозяйственного использования одних и тех же запасов полезных ископаемых могут быть различными. Например, нефть и газ — не только экономичные виды топлива, но и важнейшее технологическое сырье для химической промышленности» [3, с. 128].

Сыродоев Н. А, говоря о правовой классификации полезных ископаемых, разделял их *по фактическому распространению*. Также отмечал такие критерии как *естественное состояние* и *физико-химические свойства* [4].

В.А. Салихов представляет химико-технологическую промышленную классификацию, т.е. это классификация запасов полезных ископаемых *по направлениям их использования*: 1) Металлические; 2) Неметаллические; 3) Горючие [5].

Различные классификационные критерии минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) выделяются также в законодательных и нормативных актах.

В Кодексе Республики Беларусь о недрах содержится классификация по *физическим и технологическим свойствам* (рудные, нерудные, горючие) и *экономического значения* (стратегические, общераспространенные и ограниченного распространения) [6].

В Стратегии развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь до 2025 года, утвержденной 6 марта 2013 года, зафиксировано разделение минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) *по степени изученности в недрах, степени промышленного освоения и экономическому потенциалу* на три основные группы: сырье промышленное достаточное, сырье промышленное дефицитное, сырье, перспективное для промышленного освоения [1].

Кроме того в Республике Беларусь действует классификация запасов месторождений и прогнозных ресурсов твердых полезных ископаемых, утвержденная Постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь 25 января

2002 г. № 2.

В соответствии с указанной классификацией минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) подразделяются *по степени разведанности и обоснованности* на четыре категории (А, В, С1 и С2) и *по их экономическому значению* на две группы (балансовые и забалансовые) [7].

Минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) категории А являются наиболее разведанными с определенными границами залегания. Запасы категории В представляют собой предварительно разведанные с примерно определенными границами залегания. В категорию С1 включают слабо разведанные запасы полезных ископаемых в общих чертах месторождения. К категории С2 относятся перспективные запасы полезных ископаемых.

В состав балансовых минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) включают запасы, извлечение которых на момент оценки согласно технико-экономическим расчетам экономически эффективно. К забалансовым минеральным ресурсам (запасам полезных ископаемых) относят запасы, отвечающие требованиям, предъявляемым к балансовым запасам, но использование которых на момент оценки невозможно по горнотехническим, технологическим, экологическим и другим причинам [7].

Изложенный подход к классификации минеральных ресурсов имеет важное значение для целей бухгалтерского учета, так как определяет один из критериев отнесения минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в состав активов организации, а именно получения экономической выгоды.

Вместе с тем следует учесть, что в Республике Беларусь действуют разные классификации запасов для твердых полезных ископаемых и запасов углеводородов. При том же общем принципе построения данные классификации имеют отличия в обозначении отдельных категорий.

Так, в соответствии с Постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 4 августа 2009 г. № 55 «Об утверждении инструкции о классификации запасов, перспективных и прогнозных ресурсов углеводородов, эксплуатационных запасов и прогнозных ресурсов подземных вод» минеральные ресурсы (запасы углеводородов) *по степени*

изученности и обоснованности подразделяются на: доказанные (запасы категорий А, В, С1) и предварительно оцененные (запасы категории С2).

Извлекаемые минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) *по их промышленно-экономическому значению* подразделяются на: экономические (рентабельные); потенциально экономические (условно рентабельные), где под экономическими (рентабельными) запасами понимают ту часть запасов (залежи), извлечение которых на момент оценки согласно технико-экономическим расчетам экономически эффективно. Потенциально экономические (условно рентабельные) запасы - это та часть запасов (залежи), извлечение которых на момент оценки не обеспечивает экономически приемлемую эффективность их добычи [8].

Далее происходит деление экономических (рентабельных) извлекаемых минеральных ресурсов в зависимости *от возможности вовлечения их в эксплуатацию* на: доступные к разработке в данный момент; недоступные к разработке в данный момент.

Следовательно, исходя из представленной выше классификации извлекаемых минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), экономические (рентабельные) извлекаемые запасы, доступные к разработке в данный момент, образуют группу балансовых запасов, а все остальные группы извлекаемых минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) формируют забалансовые запасы [8].

Классификацию минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) следует изучать, основываясь не только на отечественных нормативных документах, но и опыте других стран.

Так, в Российской Федерации в соответствии с действующими Классификацией запасов и прогнозных ресурсов твердых полезных ископаемых, утв. приказом Министерства природных ресурсов Российской Федерации от 11.12.2006 г. № 278 и Классификацией запасов и прогнозных ресурсов нефти и горючих газов, утв. приказом Министерства природных ресурсов Российской Федерации от 1 05.2005 г. № 298, в Республике Казахстан на основании Приказа Председателя Комитета геологии и охраны недр Республики Казахстан от 28 августа 2001 года № 268-п «Об утверждении Классификации запасов месторождений и прогнозных ресурсов твердых полезных ископаемых» и Украины в соответствии

Классификацией запасов и ресурсов полезных ископаемых государственного фонда недр, утв. Постановление кабинета Министров Украины от 5 мая 1997 года №432 минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) подразделяются на группы и категории аналогично классификациям, применяемым в Республике Беларусь.

Следует отметить, что наиболее распространенной в мировой нефтегазовой промышленности является система управления ресурсами и запасами углеводородов SPE-PRMS (Petroleum Resources Management System). Стандарты SPE-PRMS не только оценивают вероятность присутствия нефти в месторождении, но и учитывают экономическую эффективность извлечения этих запасов. По данной классификации запасы делятся на категории «доказанные», «вероятные» и «возможные» в зависимости от оценки шансов их извлечения. Таким образом, у доказанных запасов шанс быть добытыми равняется 90%, у вероятных – 50%, а у возможных он самый низкий – 10%.

Также американской Комиссией по рынку ценных бумаг (Securities and Exchange Commission, SEC) были разработаны стандарты SEC. Основными критериями, по которым оцениваются месторождения, являются достоверность существования запасов и срок действия лицензии на разработку месторождения. В отличие от классификации SPE-PRMS, классификация SEC учитывает только доказанные запасы, не рассматривая категории вероятных и возможных запасов. [9].

Таким образом, проведя анализ существующих подходов к классификации минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) можно выделить ряд классификационных признаков. При этом, самыми распространенными критериями являются «степень разведанности и изученности», «экономическое значение», «степень достоверности определения запасов».

Вместе с тем, на основании проведенного исследования можно полагать, что ни одна из предлагаемых классификаций не позволяет идентифицировать те минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), которые могут выступать в качестве объекта бухгалтерского учета.

В целях гармонизации национальных классификаций,

обобщения лучших практик Организация Объединенных Наций в 1990-х взялась за разработку единой международной классификации. В настоящее время действует Рамочная классификация Организации Объединенных Наций ископаемых энергетических и минеральных запасов и ресурсов 2009 года (РКООН-2009).

РКООН-2009 представляет собой повсеместно приемлемую и применимую на международном уровне систему для классификации ископаемых энергетических запасов и ресурсов и представления соответствующей отчетности и является единственной классификацией такого рода в мире.

Главная цель РКООН-2009 состоит в том, чтобы активизировать международное общение посредством создания общих классификационных рамок для представления отчетности об ископаемых энергетических и минеральных запасах и ресурсах, несмотря на то, что такие оценки могут быть разработаны с использованием систем классификации или отчетности, которые: 1) могут быть основаны на использовании другой терминологии для получения сопоставимых оценок или такой же терминологии, но имеющей другое значение; 2) предусматривают принципы применения, касающиеся конкретного сырья; 3) могут отражать добычу твердого сырья посредством проведения горных работ или добычу жидкого сырья из скважин.

РКООН-2009 является универсальной системой, в которой количества классифицируются на основе трех критериев: экономической и социальной жизнеспособности проекта (E), статуса и обоснованности проекта освоения месторождения (F) и геологической изученностью (G), с использованием числовой системы кодификации [10].

На наш взгляд, классификация Организации Объединенных Наций ископаемых энергетических и минеральных запасов и ресурсов 2009 наиболее полно отражает классификационные рамки для отражения минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в отчетности субъектов хозяйствования.

Опираясь на предложенный в РКООН-2009 подход, разработаем рамки для отражения минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в отчетности субъектов хозяйствования Республики Беларусь на базе существующей системы классификаций и

терминологии РБ.

В качестве фундаментальных критериев выделим:

- 1) доступность к разработке;
- 2) степень изученности;
- 3) экономическое значение.

Так, по критерию доступности минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) можно подразделить на доступные и недоступные. По степени изученности выделяют детально разведанные (А), предварительно разведанные (В), слабо разведанные (C_1) и предварительно оцененные (C_2) минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых). Согласно экономическому значению совокупность минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в соответствии с действующими классификациями подразделяют на следующие категории: рентабельные; условно рентабельные и нерентабельные.

Как было отмечено ранее, одним из условий отнесения минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в состав активов организации является обоснованность экономически эффективной и целесообразной их добычи. Следовательно, по мнению автора, в отчетности субъектов хозяйствования следует отражать ту часть минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), которая соответствует таким категориям как разведанные ($A+B+C_1$), доступные к разработке и экономически рентабельные.

Таким образом, предлагаемые рамки для отражения минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в отчетности у организаций – недропользователей позволят четко идентифицировать минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) как объект бухгалтерского учета и соответственно отражать ресурсный капитал и его истощение.

Литература:

1. Стратегия развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь до 2025 года, утв. 6 марта 2013 года
2. Астахов А.С. Экономическая оценка запасов полезных ископаемых / А.С. Астахов. - М.: 2004г. - 178с
3. Шимова О.С., Соколовский Н.К. Основы экологии и экономика природопользования: Учеб. / О.С. Шимова, Н.К. Соколовский. 2-е изд., перераб. и доп. - Мн.: БГЭУ, 2002. - 367 с.
4. Сыродоев, Н. А. К вопросу о понятии недр и правовой классификации полезных ископаемых /Н. А. Сыродоев. //Правоведение. -1966. - № 2. - С. 80 – 86

5. Салихов В.А. Геологоразведочные работы и геологоэкономическая оценка месторождений полезных ископаемых. уч.пособие / СибГИУ. – Новокузнецк, 2002
6. Кодекс Республики Беларусь о недрах от 14 июля 2008 г. № 406-З
7. Постановление Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 25.01.2002 N 2 «Об утверждении классификации запасов месторождений и прогнозных ресурсов твердых полезных ископаемых»
8. Постановление Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 04.08.2009 N 55 «Об утверждении Инструкции о классификации запасов, перспективных и прогнозных ресурсов углеводородов, эксплуатационных запасов и прогнозных ресурсов подземных вод»
9. Методы оценки запасов. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.mirnefti.ru/index.php?id=255>.
10. Рамочная классификация Организации Объединенных Наций ископаемых энергетических и минеральных запасов и ресурсов 2009 года. - Нью-Йорк и Женева, 2010 год.

Автор: Метла Ольга Станиславовна, аспирант, ассистент кафедры бухгалтерского учета и аудита Полоцкого государственного университета

Сфера научных интересов: полезные ископаемые и их учет в условиях интенсификации минерально-сырьевой базы Республики Беларусь

Связь с автором: metla.os.90@gmail.com

УДК 339.138
JEL M 31

Екатерина Мискевич
УО «Полесский государственный университет»

МЕТОДЫ ОЦЕНКИ РЕЗУЛЬТАТОВ МАРКЕТИНГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В статье рассмотрены подходы к оценке эффективности маркетинговой деятельности промышленного предприятия, указаны их преимущества и недостатки. Полученные результаты имеют практическую значимость и могут быть использованы представителями бизнеса для определения эффективности маркетинговой деятельности промышленных предприятий.

Ключевые слова: экономическая эффективность; маркетинговая деятельность; маркетинговые метрики; алгоритм; модель; промышленное предприятие; качественная и количественная характеристика.

The article discusses approaches to assessing the effectiveness of marketing activities of industrial enterprises, given their advantages and disadvantages. The results are of practical importance and can be used by business representatives to determine the effectiveness of marketing activities of industrial enterprises.

Keywords: *economic efficiency; marketing activity; marketing metrics; algorithm; model; industrial enterprise; qualitative and quantitative characteristic*

У статті розглянуті підходи до оцінки ефективності маркетингової діяльності промислового підприємства, вказані їх переваги та недоліки. Отримані результати мають практичну значимість і можуть бути використані представниками бізнесу для визначення ефективності маркетингової діяльності промислових підприємств.

Ключові слова: *економічна ефективність; маркетингова діяльність; маркетингові метрики; алгоритм; модель; промислове підприємство; якісна і кількісна характеристика.*

Эффективность деятельности предприятия состоит из следующих компонентов: финансовой, производственной, маркетинговой, инновационной и кадровой эффективности деятельности предприятия. В рыночных условиях основополагающей составляющей для всех подразделений промышленного предприятия является маркетинговая деятельность. Для ее организации и осуществления необходимо немало усилий и материальных затрат. Поэтому оценка эффективности маркетинговой деятельности является актуальным вопросом.

В научной литературе выделяют несколько подходов к оценке результативности маркетинга. Выбор модели оценки результативности маркетинговой деятельности предприятия делается в зависимости от специфических характеристик предприятия, его стратегических целей и других факторов.

Щинова Р.А. предлагает модель процесса оценивания экономической эффективности маркетинговой деятельности промышленного предприятия, в которой учитываются как монетарные, так и немонетарные маркетинговые показатели [1].

Модель состоит из восьми этапов, учитывая факторы внутренней и внешней среды промышленного предприятия. Автор модели отмечает, что данные факторы проявляются через передачу участникам рыночных отношений определенной информации. Поэтому информационной системе предприятия следует тщательно отбирать именно ту информацию, которая важна для осуществления бизнес-процессов, управления и контроля. А в результате оценивания должны быть учтены и однозначно установлены характеристики, необходимые для надлежащего функционирования бизнес-процессов,

мониторинга и оценивания маркетинга.

На наш взгляд, для оценки результативности маркетинговой деятельности промышленного предприятия необходимо использовать подход, позволяющий получить более развернутую количественную и качественную характеристику данного процесса. Берестов В. Л. предлагает алгоритм анализа и оценки маркетинговой деятельности промышленного предприятия.

Данная модель позволяет оценить результативность маркетинговой деятельности промышленного предприятия, как с позиции ее активности, так и с позиции эффективности. Важным является и то, что алгоритм учитывает все основные направления маркетинговой деятельности: товарная, ценовая, сбытовая и коммуникационная политики [2].

Несмотря на наличие различных показателей, позволяющих оценить состояние и тенденции развития маркетинга на промышленном предприятии, достаточно часто получить количественную оценку эффективности маркетинговой деятельности в общем случае сложно, а иногда и невозможно. Основная причина заключается в трудности отделения влияния факторов маркетинговой деятельности от действия других факторов результатов работы предприятия. Поэтому авторы многих научных и практических работ по оценке эффективности маркетинговой деятельности ориентируются в основном на прогнозные результаты маркетинговой деятельности.

Кроме того в настоящее время не существует стандартного набора показателей или стандартной схемы, поскольку показатели должны отражать маркетинговую стратегию. А так как эти стратегии у предприятий различных отраслей и сфер деятельности отличается, то и набор маркетинговых метрик будет разным. Однако некоторые показатели являются универсальными, следовательно, они могут применяться для оценки маркетинговой деятельности любого предприятия.

В результате проведенного исследования, в котором приняли участие от 200 маркетологов и финансовых руководителей высшего звена Великобритании, были выявлены наиболее часто используемые в годовых отчетах компаний маркетинговые метрики (таблица 1) [3].

В двух последних колонках таблицы показана доля фирм, в которых результаты измерений доводятся до совета директоров, и их

важность для оценки эффективности маркетинга. Цифровые значения в обеих колонках изменяются равномерно, но следует отметить, что самый низкий рейтинг наблюдается по использованию таких метрик как осведомленность (28 %) и распределение (18 %).

Таблица 1

Наиболее часто используемые маркетинговые метрики, %

Метрика	Доля фирм, использующих измерения	Доля фирм, в которых результаты измерений доводятся до совета директоров	Доля фирм, дающих высший рейтинг метрикам при оценке эффективности маркетинга
Осведомленность	78,0	28,0	28,0
Доля рынка (объем или стоимость)	78,0	33,5	36,5
Относительная цена (стоимость / объем доли рынка)	70,0	34,5	37,5
Количество жалоб (уровень неудовлетворенности)	69,0	30,0	45,0
Удовлетворенность потребителя	68,0	36,0	46,5
Распределение / доступность	66,0	11,5	18,0
Общее число покупателей	65,5	37,4	40,0
Воспринимаемое качество / репутация	64,0	32,0	35,5
Лояльность / удержание	64,0	50,7	67,0
Относительное воспринимаемое качество	62,5	52,8	61,6

В последнее время наибольшей популярностью для оценки эффективности маркетинговой деятельности пользуется многоуровневый подход. Так профессор из школы бизнеса Келлога М.

Джеффри предлагает использовать 15 показателей, позволяющих всесторонне оценить результативность маркетинга. К этим показателям относятся [4]:

- 1) осведомленность о бренде (brand awareness);
- 2) потребители, которые попробовали продукт до покупки (test-drive);
- 3) уровень оттока клиентов (churn);
- 4) уровень удовлетворенности (CSAT, customer satisfaction);
- 5) темпы привлечения (take rate);
- 6) прибыль (profit);
- 7) чистая дисконтированная стоимость (NPV);
- 8) внутренняя норма доходности (IRR);
- 9) срок окупаемости инвестиций (payback);
- 10) пожизненная ценность клиента (CLTV);
- 11) стоимость одного клиента (Cost per click);
- 12) коэффициент конверсии (TCR, transaction conversion ratio);
- 13) возврат инвестиций в рекламу (ROA, return on ad dollars spend);
- 14) количество отказов (bounce rate);
- 15) маркетинг «из уст в уста» (WOM, Word of Mouth).

Можно заметить, что первые десять метрик являются классическими маркетинговыми показателями: пять из них относятся к важным немонетарным показателям, а пять последующих – к финансовым показателям. Последние в данном списке показатели – это так называемые метрики «новой эры маркетинга», преимущественно Web-аналитики. С их помощью можно оценивать поисковую эффективность, эффективность сайта и давать характеристику эффективности маркетинга в социальных сетях.

Ученые из Уортоновской школы бизнеса разработали систему показателей и сгруппировали их в замкнутую полицентрическую структуру, в центре которой находится потребитель [5, с. 5].

Как видно из рис. 1 ядром данной системы является доля в умах, эмоциях и рынках, то есть положение предприятия на рынке восприятие его потребителями, а также уровень конкуренции на рынке.

К показателям эффективности операционной деятельности относятся маржа и прибыль, а к показателям товарной стратегии –

управление товаром и товарным ассортиментом.

Для определения ценности отдельного клиента и взаимоотношений с ним ученые выделяют такой показатель как прибыльность клиента.

Показатели, относящиеся в группу «Управления персоналом и каналами сбыта» позволяют определить результативность сбыта, системы оплаты и уровень покрытия каналами сбыта.



Рис. 1. Комплекс маркетинговых показателей

Для оптимизации цены с целью максимизации прибыли используется ценовая стратегия, а для определения эффективности ценового стимулирования, скидок и так далее применяются показатели продвижения.

К Медиа и Web относятся показатели эффективности рекламы и специальные показатели оценки эффективности Web-компаний, а для финансовой оценки маркетинговых программ используются показатели группы «Маркетинг и финансы».

Следует отметить, что системы показателей, рассмотренные выше, позволяют проводить комплексную оценку экономической эффективности маркетинговой деятельности промышленного предприятия, поскольку базируются на использовании количественно-качественного подхода, который учитывает совокупность

маркетинговых метрик.

Однако, несмотря на многообразие подходов для оценки результативности маркетинговой деятельности предприятия сталкиваются с рядом ограничений при применении маркетинговых метрик. Наиболее распространенным является ограничение, связанное со сложностью измерения многих явлений. Также показатели могут противоречить друг другу и не всегда можно установить четкую связь между ними. А некоторые маркетинговые метрики обладают низкой информативностью.

Подводя итоги можно отметить, что основная проблема заключается в том, что универсальной системы оценки результативности маркетинговой деятельности промышленного предприятия не существует, а это приводит к проблеме измеримости результатов по достижению стратегических целей предприятия.

Литература:

- 1.Шинова, Р.А. Методология оценивания экономической эффективности маркетинговой деятельности промышленного предприятия: автореф. дисс. канд. экон. наук: 08.00.05 / Р.А. Шинова. – СПб., 2011. – 20 с.
- 2.Берестов, В. Л. Анализ и оценка маркетинговой деятельности промышленного предприятия / В.Л. Берестов, С.А. Афонина // Проблемы современной экономики. – 2008. – № 1 (25).
- 3.Амблер, Т. Маркетинг и финансовый результат: Новые показатели и богатство корпорации / Т. Амблер. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 246 с.
- 4.Jeffery, M. Data-Driven Marketing: The 15 Metrics Everyone in Marketing Should Know. – Wiley, 2010.
- 5.Феррис, Поль У. Маркетинговые показатели. Более 50 показателей, которые важно знать каждому руководителю / Поль У. Феррис, Нейл Т. Бендл, Филипп И. Пфайфер, Дэвид Дж. Рейбштейн. – Днепропетровск: Баланс Бизнес Бук, 2009. – 441 с.

Автор: Мискевич Екатерина Васильевна, ассистент кафедры менеджмента и маркетинга Полесского государственного университета, г. Пинск, Республика Беларусь

Сфера научных интересов: маркетинговая деятельность; результативность маркетинговой деятельности; особенности функционирования рынка B2B.

Связь с автором: miskevich.ekaterina@rambler.ru

УДК 657
JEL M 10

Вікторія Мисюк

Київський національний торговельно-економічний університет

ІНСТИТУЦІЙНА СКЛАДОВА ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

В статті здійснено критичну оцінку діючої системи фінансового контролю в Україні та запропоновано інституціональний підхід до її вдосконалення.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, система, інституція.

This article provides a critical evaluation of the current financial control system in Ukraine and proposed institutional approach to improve it.

Keywords: state financial control, system, institution.

В статье осуществлено критическую оценку действующей системы финансового контроля в Украине и предложен институциональный подход к ее усовершенствованию.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, система, институт.

Актуальність обраної теми аргументовано тим, що економічні та соціально-політичні трансформації, які відбуваються в Україні вже доволі тривалий період часу, спонукають до вдосконалення механізму контролю за процесами що відбуваються в країні.

Перш за все, такі зміни потребують оперативного реагування на них зі сторони органів державного фінансового контролю, адже будь-яке недоотримання інформації щодо зміни стану економічного, соціального чи політичного явища в державі може спричинити виникнення «щілин в бюджеті», які стануть джерелом витоку фінансових ресурсів з нього.

Внаслідок відсутності ефективного взаємозв'язку, взаємозалежності і взаємообумовленості між складовими системи фінансового контролю та процесами що відбуваються в Україні, у роботі органів фінансового контролю спостерігається фрагментарність та безсистемність охоплення національної економіки з недотриманням принципу гласності в підходах до вирішення соціально-економічних задач в країні.

Для підтвердження вище сказаного, пропонуємо розглянути

таб.1., яка відображає стан фінансового контролю в Україні. Дані таблиці відображають, що за досліджуваний період, фінансова дисципліна знаходиться у жахливому стані, оскільки приблизно на 94% підприємств, де проводилися перевірки фінансовою інспекцією (далі ДФІ) встановлено факт фінансових порушень. При цьому грошове вираження цих порушень не має стабільної динаміки, а кореляція між виявленими і усунутими порушеннями є значною, що є свідченням неврегульованості даного питання у розрізі цього періоду.

Що ж до діяльності Рахункової палати України (далі РПУ), то там тенденція є позитивною, що важко обґрунтувати, враховуючи що цей орган, чомусь, не звітується перед Верховною Радою (далі ВРУ).

Таблиця 1

Стан фінансового контролю в країні у розрізі 2010-2014 рр.

РПУ					
Рік	2010	2011	2012	2013	2014
Виявлено, грн	51986000000,00	23456600000,00	12943800000,00	-	-
ДФІ					
Кількість установ що підлягали перевірці	14333,00	12473,00	8938,00	5980,00	-
Кількість установ в яких виявлено фінансові порушення	13488,00	11940,00	8234,00	5708,00	-
Частка виявлених порушень у загальній кількості перевірок, %	94,10	95,73	92,12	95,45	-
Виявлено, грн	35127007,15	5407740,18	3727857,27	3689178,16	5121552,28
Усунено, грн	1751427,48	8190738,88	1927480,51	1474001,66	912419,58

Джерело: розраховано автором за даними ДФІ та РПУ.

Метою статті є обґрунтування необхідності вдосконалення роботи системи органів фінансового контролю, задля підвищення ефективності діяльності як окремих господарюючих суб'єктів так і економіки в цілому.

Відповідно до мети, було поставлено наступні завдання:

- визначити місце системи державного фінансового контролю в економіці країни;
- проаналізувати різноманітні підходи щодо вдосконалення фінансового контролю в країні;
- обґрунтувати значення інституцій як механізму вдосконалення системи фінансового контролю.

Об'єком дослідження визначено процес реформування системи

фінансового контролю в Україні.

Предметом дослідження є діяльність інституцій контролю.

Вітчизняні вчені зробили значний внесок у розвиток контролю як науки та практики. Разом з тим, розроблені ними рекомендації щодо вдосконалення системи фінансового контролю не обґрунтовують існування великої кількості порушень пов'язаних з використанням бюджетних коштів. Крім того, активна політика сьогодення щодо вибору напрямку на регіональне управління окреслює ще більше коло питань в галузі фінансового контролю, що потребують вирішення.

Різні аспекти щодо ефективності здійснення фінансового контролю розглядалися такими вченими як: Бардаш С.В., Білуха М.Т., Бурцев В.В., Виговська Н.Г., Івахненко С.В., Калюга Є.В., Мних Є.В., Симоненко В.К., Хмєдьков А.В., Хомутенко А.В., Щербина І.Ф., Шевчук В.О., Шевчук О.А., та інші.

Професор Мних Є.В. вважає, що контроль буде ефективним тільки тоді коли він матиме довіру громадян, коли він буде об'єктивним та незалежним від тих органів виконавчої влади які є розпорядниками державних коштів [3, с. 9].

Професор Бардаш С.В. як ключ до забезпечення ефективності економічного контролю розглядає створення єдиного органу системи державного контролю, який би забезпечував комплексне вирішення проблем державного контролю без обмеження повноважень окремих вже існуючих контрольних органів. [4, с. 50].

Таку ж позицію щодо створення єдиного органу державного контролю підтримує і Бурцев В.В., зазначаючи що така структура можлива лише як особливий, абсолютно незалежний колегіальний орган, до якого входять представники органів державного фінансового контролю, та професор Калюга Є.В. [6,2].

Хомутенко А. В. одним із напрямків удосконалення фінансового контролю вбачає зменшення кількості його органів, утворення органів, які відповідали б за один конкретно визначений об'єкт контролю. Затвердження Вищого органу державного фінансового контролю та наділення його відповідними повноваженнями [8].

Професор Симоненко В.К. державний контроль розглядає як одну із основних функцій управління, завершуючу стадію окремого циклу і одночасно початок нового. Автор характеризує систему

фінансового контролю в країні як «безсистемну систему», оскільки вона представляє собою не систему державного контролю, а окремі її структури і підрозділи, які не є функціонально пов'язаними між собою і вирішують окремі питання [7, с. 2].

Такі автори, як Шевчук О.А. та Копотієнко Т.Ю., серед визначених напрямів реформування зазначають забезпечення незалежності вищих органів контролю [9, с. 54].

Здійснивши аналіз вище наведених підходів науковців щодо забезпечення ефективності фінансового контролю в країні, можемо сказати, що всі вони базуються на забезпеченні дотримання принципу незалежності органів контролю, і ми це підтримуємо. Хоча і методи реалізації даного принципу у кожного з авторів різняться.

У думці Бурцева В.В. ключовим словом є «абсолютно незалежний орган», в даному випадку такого рівня незалежності досягти не можливо, адже в будь-якому випадку цей орган буде фінансуватися з бюджету і принцип буде порушено, а такий орган ми вже маємо – РПУ. Але і в даному випадку незалежність цього органу формальна, оскільки він перебуває у тісному взаємозв'язку з ВРУ, а рівень його незалежності ми можемо максимізувати. Найвищий рівень незалежності може бути забезпечений, коли РПУ функціонально буде підпорядкована Президенту, а адміністративно ВРУ, тобто фінансування РПУ буде здійснюватися через Президента і підзвітна вона буде йому, а у всіх інших питаннях щодо її відносин з ВРУ, залишається незмінним.

На нашу думку, створення незалежного центрального органу на сьогодні є недоцільним і на те існує низка причин.

Також, важко погодитись зі думкою Бардаша С.В. щодо того, що «саме система і характеризується ієрархічністю (особливо соціальна, якою можна визнати сукупність органів державного контролю), яка, у свою чергу, виключає протиріччя та не координованість її окремих елементів» [4]. Перш за все аргументуємо це тим, що саме у боротьбі протилежностей народжується істина і відбуваються зміни, ми підтримуємо позицію щодо того, що система не обов'язково повинна мати жорстко вертикальну структуру, вона може бути комбінованою, а ефективність її функціонування залежить від ефективності організації підсистем що її складають та налагодженні зв'язків між ними.

В свою чергу, що стосується забезпечення найвищого ступеня

незалежності шляхом надання Президенту повноважень фінансового контролю, щодо передачі справ що надійшли від РПУ в прокуратуру та забезпечення виконання рішень, то відповідно до Конституції, він виступає гарантом і свою відповідальність несе перед «найвищим каральним органом» – суспільством, і саме тут забезпечується максимальний рівень його незалежності.

Досліджуючи процес вдосконалення роботи органів фінансового контролю, як системи, досить доречним в даний час є вибір індуктивного напрямку його реалізації. Такий підхід базується на тому, що у працях науковців з питань фінансового контролю таких як наприклад Л. Вороніна, А. Ковальов, О. Шохін та ін., не приділяється значна увага його здійсненню в муніципальній сфері, тоді як Буздуган Я. у своєму дослідженні присвячує йому особливу увагу говорячи, що громадська участь у формуванні та реалізації державної політики може вважатися ефективною лише тоді, коли озвучені громадянами проблеми починають безпосередньо розв'язуватися за їхньої участі [5, с. 8].

В період, коли в державі одночасно відбувається утвердження позицій регіонального управління та реорганізація контрольних органів, потрібно використати цей момент і налагодити систему, щоб вона не характеризувалася безсистемністю, а також забезпечити цілісність всіх її частини, що сприятимуть досягненню спільної мети.

Грушевський М.С. сказав: «Якщо ми, українці, хочемо щось змінити в країні, в першу чергу потрібно почати з себе». Провівши паралель, можна сказати, що спершу, необхідно чітко визначити межі фінансового контролю на регіональному рівні, тобто забезпечити якісний перехід меншої системи у значно більшу. Дану трансформацію системи контролю можна подати у вигляді реалізації таких етапів:

- формування системи фінансового контролю на рівні громади;
- формування системи фінансового контролю на рівні району;
- формування системи фінансового контролю на рівні області.

Такий механізм формування ефективної системи фінансового контролю в Україні є актуальним, оскільки він забезпечує оперативність обробки інформації і реагування на неї, а також максимально враховує інтереси громади. Кожен із цих етапів можна деталізувати, розглядаючи окрему людину, групу людей,

підприємство, галузь та ін.. Всі ці елементи взаємопов'язані і напрямку впливають на систему фінансового контролю, а також тут спостерігається ефект зворотнього зв'язку, адже даний механізм відображає не тільки відношення держави до регіонів, а і регіонів до держави.

Сьогодні, дотаційність 5419 бюджетів місцевого самоврядування становить понад 70 %, 483 територіальні громади на 90 % утримуються за рахунок коштів державного бюджету [1].

Як результат, такі регіони досить обтяжливі для бюджету і не є розвинутими, бюджетні кошти в них просто безслідно зникають, не приносячи ніякого ефекту.

Вирішити цю проблему пропонується завдяки налагодженню ефективної системи фінансового контролю, яка буде базуватися на активізації регіонального управління через систему інституцій, що подана на рисунку 1.

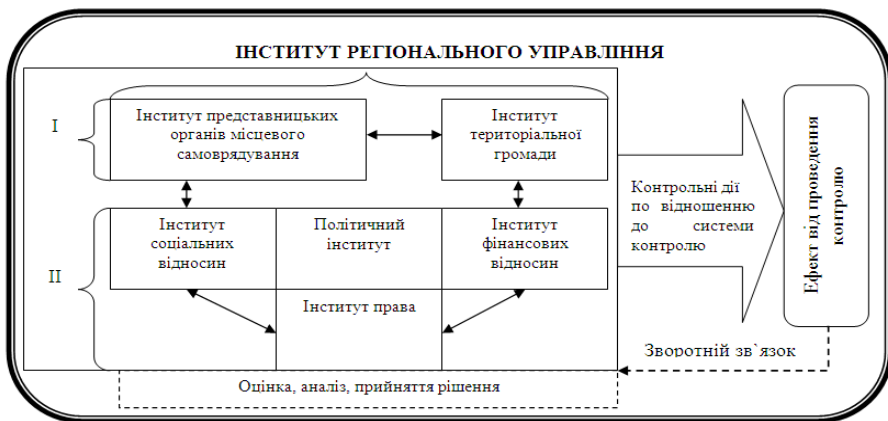


Рис. 1. Механізм контролю інституту місцевого самоврядування [авторська розробка]

Рівень 1 представлений інститутом представницьких органів та інститутом територіальної громади. Даний рівень є досить важливим у процесі формування системи фінансового контролю, оскільки представницькі органи, як і Президент на державному рівні є гарантом незалежності та об'єктивності контролю для мешканців свого регіону. Невід'ємною складовою цього інституту є інститут територіальної

громади, який виступає в якості незалежного контрольного органу, що формується в кожному регіоні на добровільних засадах з громадян, які бажають взяти участь у вирішенні справ свого регіону та контролю за коштами які вони сплачують.

На перше місце 2-го рівня необхідно поставити інститут права, оскільки досконала правова база є підґрунтям ефективної роботи будь-якої системи. Діяльність цього інституту дозволить регіону максимально наблизити законодавчу базу до специфіки території, але при цьому не порушуючи Конституцію і інші законодавчі акти загальнодержавного рівня.

Інститут соціальних відносин важливий тим, що його дія на місцевому рівні буде мати більший вплив на формування ефективної системи, аніж вплив суспільства на державному рівні, все просто: формуючи та витрачаючи бюджетні кошти регіону люди мають більший доступ до інформації, вищий ступінь деталізації та можливість впливу на перебіг подій.

Основою системи муніципального фінансового контролю є інститут фінансових відносин, адже він буде чітко контролювати формування, розподіл і використання фінансових ресурсів. В межах цього інституту важливо визначитися з податковою системою: доцільним було б для кожного регіону, в залежності від рівня його розвитку і можливостей, встановити розміри податків, які вони повинні регулярно сплачувати у районний бюджет для забезпечення загально районних потреб, в обласний бюджет – для загальнообласних потреб, а також у державний бюджет – для загальнодержавних потреб. Всі інші кошти залишаються у розпорядженні бюджету. Контроль в такому випадку буде здійснюватися Державною фіскальною службою – з числа податків що рухаються поза місцевим бюджетом, РПУ, ДФІ – що стосується використання дотацій, субсидій, фінансування програм та будь-якої іншої фінансової допомоги що була здійснена бюджету, а у цих операціях буде брати участь ДКСУ в якості казначейського обслуговування, але це обслуговування пропонується реалізувати у напрямку «Єдиний казначейський рахунок – особовий рахунок», як засіб боротьби з корупцією.

Не менш важливим в даному випадку є і політичний інститут, оскільки він є досить пов'язаними з усіма вище наведеними інститутами, адже реалізовує свою політику саме завдяки довірі

громади до людей, яких вони обирають у «політичну еліту». На діяльності цих людей базуються усі пріоритети розвитку регіону.

В межах даного механізму, в залежності від ефекту контрольних дій, виникає зворотній зв'язок по відношенню до інститутів, які на це реагують, аналізують, оцінюють і приймають рішення щодо подальшого впливу на систему.

Отже, за результатами проведеного дослідження ми пропонуємо реформувати ту систему контролю, яка існує в нашій країні, але виключно базуючись на нормативно-правових змінах, адже основною із причин дисбалансу економічної ситуації в країні є те, що ми живемо в постійних радикальних змінах – «від влади до влади», без жодного стратегічного плану розвитку, якого б дотримувались незалежно від того в чиїх руках вона знаходиться. Запорукою успіху та стабільності нашої країни повинна бути досконала Конституція, яка чітко визначить права і обов'язки органів влади і буде спрямована на довготривалу перспективу, без права перегляду хоча б на 20 років.

Враховуючи вищесказане, перспективою подальшого дослідження визначено поглиблене вивчення проблем розвитку муніципального фінансового контролю в Україні.

Література:

1. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в [...] Кабінет Міністрів України; Розпорядження, Концепція від 01.04.2014 № 333-р: [Електронний ресурс]. Режим доступу - <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-p>
2. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002.- 360 с.
3. Мних Є.В. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: Монографія/[Є.В. Мних, Г.О. Кравченко, Н.С. Барабаш та ін.]; За заг. ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2008. - 186с., с. 9.
4. Бардаш С.В. Про доцільність централізації дедавного контролю в Україні/ Бардаш С.В.// Менеджмент: зб. наук. пр.; голов. ред. А.І. Кредісов. – К., 2009. – Вип. 12. – с. 39-51. с.50.
5. Боздуган Я.М. Роль громадського контролю в управлінні соціально-економічним розвитком суспільства// Віче . – 2012. - №7. – с. 7-9., с. 8.
6. Бурцев В. Координация деятельности и взаимодействие органов государственного финансового контроля // Аудитор. - 2000. - №6. - С. 45-48., с.46.
7. Симоненко В.К. Как реформировать государственный финансово-экономический контроль//Еженедельник 2000. – 2014. - №39(715). – с. 1-2.
8. Хомутенко А.В. Вдосконалення інституціональних засад державного фінансового контролю в Україні: [Електронний ресурс]. Режим доступу - <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/1211>.

9. Шевчук О.А., Копотієнко Т.Ю. Реформування органів державного фінансового контролю України в умовах євроінтеграції // Економічний часопис - XXI, № 5- 6(1), 2013, с. 53-55., с. 54.

Автор: Мисюк Вікторія Олександрівна, здобувач ступеня магістра, факультету обліку, аудиту та економічної кібернетики, Київського національного торговельно-економічного університету, м. Київ, Україна.

Сфера наукових інтересів: фінансовий контроль у різних галузях економіки.

Зв'язок з автором: mysuk091@ukr.net

УДК 657
JEL M 41

Сергій Міщенко

Таврійського державного агротехнологічного університету

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

В статті досліджено класифікацію запасів, розглянуто сутність поняття «виробничі запаси», порядок визнання та оцінку виробничих запасів та їх значення в управлінні сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: бухгалтерський облік, виробничі запаси, первісна вартість, класифікація.

Classification of supplies is investigational in the article, essence of concept «productive supplies», order of confession and estimation of productive supplies and their value, is considered in the management of agricultural enterprises.

Keywords: record-keeping, productive supplies, primitive cost, classification.

В статье исследована классификация запасов, рассмотрена сущность понятия «производственные запасы», порядок признания и оценка производственных запасов и их значения в управлении сельскохозяйственных предприятий.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, производственные запасы, первобытная стоимость, классификация.

За сучасних умов господарювання забезпечення ефективного розвитку сільськогосподарських підприємств та зростання їх виробничого потенціалу вимагає створення якісно нової системи управління матеріальними ресурсами, і перш за все, виробничими запасами. Виробничі запаси займають особливе місце не лише у складі

майна підприємства, а й у структурі витрат, оскільки вони є ключовою ланкою при формуванні собівартості готової продукції. Правильне документальне оформлення і відображення операцій із запасами у бухгалтерському обліку – запорука успішної роботи підприємства в цілому. Адже, облік виробничих запасів становить дуже трудомісткий процес. І це пов'язано не лише з різноманітністю самих запасів (від матеріалів і тари до палива і запасних частин), а й з оформленням великої кількості первинних документів на різних стадіях руху виробничих запасів. [1] Тому, питання належного обліку виробничих запасів на підприємстві є дуже актуальним сьогодні.

Розвитку теорії та практики обліку виробничих запасів сприяли праці таких вітчизняних вчених як: Ф. Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.Ф. Огійчук, М.С. Пушкар, П.Т. Саблук, В.В. Сопко та ін.

Метою даної статті є виявлення передумов, теоретичне, практичне дослідження обліку виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах та розробка можливих шляхів їх вдосконалення.

Термін «запаси» у вітчизняній науковій літературі з'явився у період реформування бухгалтерського обліку в Україні з метою наближення його до міжнародних стандартів. До цього часу ця категорія характеризувалася як: товарно-матеріальні цінності, предмети праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси тощо. Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», що максимально відображає зміст МСБО 2 «Запаси», під запасами слід розуміти активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. [8, 9]

Таблиця 1

Визначення терміну «виробничі запаси» у нормативних документах

№	Автор	Визначення
1	П(С)БО 9	Виробничі запаси – сировина, основні матеріали, що комплектують вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб

Продовження табл. 1

2	П(С)БО 16	Визначає склад собівартості продукції. У п. 12 стандарту визначено, що «вартість сировини, основних матеріалів, що становлять основу виготовленої продукції, придбаних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних речовин»
3	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	Розкривають сукупний склад запасів для цілей бухгалтерського обліку: сировина основна та допоміжна, матеріали, паливо, запасні частини, МШП, НЗВ, готова продукція, товари у вигляді матеріальних цінностей, щ призначені для перепродажу, поточні біологічні активи. Проте в них термін «виробничі запаси» відсутній. Розкривається порядок формування первісної вартості запасів, методи оцінок запасів при їх вибутті
4	План рахунків бухгалтерського обліку	Якщо розглянути План рахунків бухгалтерського обліку, в ньому передбачено рахунок 20 «Виробничі запаси», який призначено для «узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина і матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва»

Отже, виробничі запаси – це придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві. До них відносяться: сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали.

Методологічні основи формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Запаси визнаються активом, якщо існує вірогідність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх

використанням, і їх вартість може бути достовірно визначена [10].

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх назва або однорідна група (вид). Тому у подальшій класифікації групи запасів поділяються на підгрупи, а всередині них - на види, сорти, марки, типорозміри тощо. Класифікація запасів оформляється розробкою номенклатури-цінника, тобто систематизованим переліком матеріалів, що використовується підприємством, у якому кожному найменуванню, розміру і сорту присвоюється номенклатурний номер (шифр), а також вказуються одиниця виміру і ціна. У подальшому номенклатурний номер запасів вказується в усіх документах, якими оформляється їх рух, що запобігає випадкам пересортиці (тобто помилковому оприбуткуванню або списанню замість одних матеріалів іншими), а також є обов'язковою умовою при автоматизованій обробці інформації по обліку наявності, надходження і витрачання запасів. У цьому разі номенклатурний номер використовується як ознака (код), за яким можна визначити номер синтетичного рахунку, субрахунку, групу, найменування запасу, його сорт і розмір.

Важливе значення для правильного обліку має також порядок оцінки запасів. Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» придбані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю запасів, які прибрані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, які сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю);
- суми, які сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші послуги у зв'язку з пошуком та придбанням запасів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- затрати по заготівлі, на вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати по страхуванню і ризику транспортування запасів;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням. До таких витрат, зокрема, належать прямі витрати підприємства на доробку і підвищення якісних характеристик запасів.

Первісною вартістю запасів, виготовлених власними силами

підприємства, є собівартість їх виробництва, яка визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Первісною вартістю запасів, які внесені до статутного капіталу, визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісною вартістю запасів, отриманих підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю одержаних запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду. Первісна вартість запасів, які придбані в обмін (або частковий обмін) на неподібні запаси, дорівнює справедливій вартості переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, яка була передана (одержана) в процесі обміну.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, у якому вони були здійснені:

- понаднормативні втрати і недостачі запасів;
- відсотки за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів і приведенням їх до стану, придатного до використання за призначенням [11].

Первісна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених П(С)БО 9.

Оцінка вибуття запасів у разі відпуску матеріалів у виробництво, продажу або іншому вибутті згідно з Положенням оцінка їх здійснюється по одному з таких методів:

- а) ідентифікованої собівартості одиниці запасів;
- б) середньозваженої собівартості;
- в) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- г) нормативних затрат;
- д) ціни продажу [12].

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, які мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовується тільки один із зазначених методів.

Вибір підприємством оптимального методу оцінки запасів сприяє збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що в підсумку дає можливість отримати більші прибутки та в цілому покращити фінансовий стан підприємства.

Згідно з П(С)БО 9 з метою збереження об'єктивності оцінки запасів в умовах цінової нестабільності запаси відображаються в бухгалтерському обліку та звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

На практиці первісна вартість запасів не завжди співпадає з чистою вартістю їх реалізації. При цьому можливі дві ситуації:

- а) первісна вартість запасів перевищує чисту вартість реалізації;
- б) первісна вартість запасів нижча за чисту вартість реалізації.

У першому випадку сума перевищення списується на витрати звітного періоду. Таким же чином списується вартість зіпсованих запасів або запасів, яких не вистачає. Після встановлення винних у недостачі осіб сума, що підлягає відшкодуванню, зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і відображається у складі доходу звітного періоду.

Сума часткового списання вартості запасів до чистої вартості реалізації визнається витратами того періоду, в якому була здійснена їх переоцінка (стаття «Інші операційні витрати» ф. № 2 «Звіт про фінансові результати»).

Слід звернути увагу на те, що чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на організацію виробництва та збуту.

Облікові ціни необхідно періодично переглядати для того, щоб вони за можливістю відображали або наближалися до дійсної вартості товарно-виробничих запасів.

Дооцінка запасів як окрема бухгалтерська процедура в П(С)БО 9 не передбачена, що пов'язано з використанням принципу обачності в оцінці для уникнення завищення вартості активів. Окрім принципу обачності цей підхід також спирається на принцип співвідношення доходів і витрат.

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, які раніше були уцінені, на дату балансу збільшується внаслідок їх дооцінки, то на суму збільшення чистої вартості реалізації сторнується запис про

попереднє зменшення вартості цих запасів. Балансова вартість запасів не може бути вищою за їх собівартість. При цьому дооцінка запасів обмежується сумою попередньої їх уцінки.

Висновок. Важливою передумовою обліку запасів є їх класифікація. Однією з важливих умов надходження виробничих запасів є правильне документальне забезпечення. Це потребує надійної системи документообігу пов'язаного з оприбуткуванням цінностей. Визнання та оцінка виробничих запасів втілює в собі безліч методів, підприємство обирає для себе найпростіший, який би легко можна було поєднати в управлінні сільськогосподарського підприємства з вітчизняним законодавством.

Література:

1. Завгородній В.П. Автоматизация бухгалтерского учета, контроля, анализа и аудита. - К.: А.С.К., 2008. - 768с.
2. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних; під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. -Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с. 7.
3. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: [Навчально-практичний посібник]/ Під ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2001. – 832 с.
4. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / М.Ф.Огійчук, В.Я.Плаксінко, М.І. Беленкова та ін./ за ред. Проф. М.Ф. Огійчука — 5-ге видання., перероб. і допов.К.: Алерта, 2009. – 1056 с.
5. Пушкар М.С. Фінансовий облік: [Підручник]/ М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
6. Саблук П.Т.Формування продуктивності аграрного сектора в умовах ринку/ П.Т.Саблук // Продуктивність АПК. – 2006. – № 4. – с. 26 – 31
7. Сопко В. Бухгалтерський облік: [Навч. посібник]/ В. Сопко. - [3-є вид., перероб. і доп.]. - К: КНЕУ, 2006. - 578 с.
8. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: коментарі/ Ред. Я. Кавторєва. – Х.: Фактор, 2009. – 1328 с.
9. МСФО 2 «Запаси» (IAS 2. Inventories)// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/document/92420/МСБО_2.pdf.
10. Харитонова, А. Запасы: учитываем правильно[Текст]/А. Харитонова // Баланс-библиотека (рус). – 2007. – № 9
11. Коблянська, О. І. Фінансовий облік [Текст]: навчальний посібник / О. І. Коблянська. – 2-ге вид. виправ. і доп. – К.: Знання, 2007. – 471 с.
12. Алпатова, Н. Организация бухгалтерского учета на предприятии [Текст] / Н. Алпатова // Все о бухгалтерском учете (рус.). – 2005. – № 109. – С. 69 - 73.

Автор: Міщенко Сергій Сергійович, магістр кафедри обліку і аудиту Таврійського державного агротехнологічного університету, м. Мелітополь, Україна.

Сфера наукових інтересів: облік виробничих запасів; бухгалтерський облік в управлінні сільського господарства.

Зв'язок з автором: Mishenkosergey@mail.ru

УДК 660
JEL M 41

**Лариса Моисеева,
Лариса Челмакина**

Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева

АНАЛИТИЧЕСКИЕ ВОЗМОЖНОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

В статье исследованы аналитические возможности бухгалтерского баланса, в максимальной степени, отражающие реальное финансовое положение организации.

Ключевые слова: актив, бухгалтерский баланс, пассив, показатели ликвидности и платежеспособности, финансовая устойчивость.

In the article the analytical capabilities of the balance sheet, to the maximum extent reflect the actual financial position of the organization.

Keywords: asset, balance sheet, liabilities, liquidity and solvency, financial stability.

У статті досліджені аналітичні можливості бухгалтерського балансу, в максимальному ступені, що відображають реальний фінансовий стан компанії.

Ключові слова: актив, бухгалтерський баланс, пасив, показники ліквідності та платоспроможності, фінансова стійкість.

В настоящее время раскрытие аналитической емкости бухгалтерского баланса является актуальной задачей, поскольку позволяет, во-первых, раскрыть информацию о способности организации зарабатывать прибыль, данный аспект является принципиально важным при решении вопросов о выплате дивидендов, возможности расширения и развития бизнеса; и во-вторых, об имущественном и финансовом состоянии организации, то есть об его обеспеченности источниками для получения прибыли.

Последовательность анализа бухгалтерского баланса можно представить в шесть этапов.

1 этап – анализ динамики и структуры баланса:

На основе группировок актива и пассива баланса можно

составить аналитический баланс, с помощью которого осуществляется анализ структуры имущества предприятия и источников его финансирования. Анализ динамики валюты баланса, структуры актива и пассива предприятия позволяет сделать ряд важных выводов, необходимых для осуществления финансово-хозяйственной деятельности, так и для принятия управленческих решений в перспективу. В ходе анализа целесообразно определить темпы роста наиболее значимых статей (групп) баланса и сравнить полученные результаты с темпами роста выручки от продаж. Важным направлением анализа является вертикальный и горизонтальный анализ баланса, в ходе которого оцениваются удельный вес и структурная динамика отдельных групп и статей актива и пассива баланса.

«Хороший» баланс удовлетворяет следующим условиям:

- валюта баланса в конце отчетного периода увеличивается по сравнению с началом периода, а темпы роста ее выше уровня инфляции, но не выше темпов роста выручки;
- при прочих равных условиях темпы роста оборотных активов выше, чем темпы роста внеоборотных активов и краткосрочных обязательств;
- размеры и темпы роста долгосрочных источников финансирования (собственного и долгосрочного заемного капитала) превышают соответствующие показатели по внеоборотным активам;
- доля собственного капитала в валюте баланса не ниже 50%;
- размеры, доля и темпы роста дебиторской и кредиторской задолженности примерно одинаковые;
- в балансе отсутствуют непокрытые убытки.

При анализе бухгалтерского баланса следует учитывать изменения в методологии ведения учета и в налоговом законодательстве, а также положения учетной политики организации.

2 этап – анализ финансовой устойчивости.

В работах как отечественных, так и зарубежных авторов понятие «финансовая устойчивость» базируется на оптимальном соотношении между видами активов организации (оборотными или внеоборотными активами с учетом их внутренней структуры) и источниками их финансирования (собственными и привлеченными средствами).

Анализ финансовой устойчивости позволяет ответить на

вопросы:

– насколько организация является независимой с финансовой точки зрения;

– является ли финансовое положение организации устойчивым.

Показатели, которые характеризуют независимость по каждому элементу активов и имуществу в целом, дают возможность измерить, достаточно ли устойчива анализируемая организация в финансовом отношении. Выделяют абсолютные и относительные показатели финансовой устойчивости [5, с.41].

– наличие реального собственного капитала (чистых активов);

– наличие собственных оборотных средств и чистого оборотного капитала.

Относительные показатели финансовой устойчивости - это коэффициенты финансовой устойчивости (финансовой структуры капитала). Система основных показателей для анализа финансовой устойчивости:

– Собственный оборотный капитал (собственные оборотные средства):

$$\text{СОС} = \text{СК} (\text{собственный капитал}) - \text{ВА} (\text{внеоборотные активы})$$

– Чистый оборотный капитал:

$$\text{ЧОК} = \text{СК} + \text{ДО} (\text{долгосрочные обязательства}) - \text{ВА} \text{ или } \text{ЧОК} = \text{ОА} (\text{оборотные активы}) - \text{КО} (\text{краткосрочные обязательства})$$

– Чистые активы: ЧА (порядок расчета установлен письмом Минфина России;

– Коэффициент автономии (финансовой независимости, концентрации собственного капитала): $\text{Кавт} = \text{СК} / \text{СВК}$

– Коэффициент финансовой зависимости (концентрации заемного капитала): $\text{Кфз} = \text{ЗК} / \text{СВК}$, где $\text{ЗК} = \text{КО} + \text{ДО}$

– Соотношение заемных и собственных средств (коэффициент финансового левериджа): $\text{Кзс} = \text{ЗК} / \text{СК}$

– Коэффициент сохранности собственного капитала:

$$\text{Кскс} = \text{СКк.п.} / \text{СКн.п.}$$

– Коэффициент маневренности (мобильности) собственного капитала: $\text{Кскм} = \text{СОС} / \text{СК}$

– Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами (чистым оборотным капиталом): $\text{Косс} = \text{СОС} / \text{ОА}$

3 этап – анализ ликвидности баланса и платежеспособности.

Ликвидность баланса означает наличие оборотных средств в размере, потенциально достаточном для погашения краткосрочных обязательств. Ликвидность баланса является основой платежеспособности организации. Оценка ликвидности баланса может производиться различными методами, в том числе на основе расчета основных коэффициентов ликвидности.

Ликвидность и платежеспособность - два самостоятельных, хотя и тесно взаимосвязанных экономических понятия, в значительной степени, определяющие финансовое состояние субъекта. Освещение данного вопроса мы находим в работах таких авторов, как Ефимова Ковалев В.В., Савицкая Г.В., Зонова Н.Н.[1,2,3,4,5].

На практике возможны ситуации, когда субъект:

- является ликвидным, но неплатежеспособным: обладает имуществом, достаточным для погашения всей суммы обязательств, но не имеет достаточной суммы свободных платежных средств для погашения текущих обязательств;

- является платежеспособным, но не ликвидным: обладает достаточной суммой свободных платежных средств для погашения текущих обязательств, но не располагает имуществом, достаточным для погашения всей суммы обязательств.

Методика анализа ликвидности бухгалтерского баланса заключается в сравнении средств по активу с обязательствами по пассиву. Первые группируются по степени их ликвидности и располагаются в порядке убывания ликвидности, вторые - по срокам их погашения, а их расположение подчиняется порядку возрастания сроков.

Платежеспособность предприятия определяется его возможностью и способностью своевременно и полностью выполнять платежные обязательства. Ликвидность и платежеспособность как экономические категории нетождественны, но на практике они тесно взаимосвязаны между собой. Различают ликвидность предприятия, ликвидность баланса и ликвидность активов.

Условия абсолютной ликвидности баланса представляют 4 неравенства (формула 1):

$$A1 > P1; A2 > P2; A3 > P3; A4 < P4 \quad (1)$$

Необходимым условием абсолютной ликвидности баланса является выполнение первых трех неравенств. Четвертое носит балансирующий характер: его выполнение свидетельствует о наличии у предприятия собственных оборотных средств.

Более детальным является анализ финансовых показателей и коэффициентов, приведенных в таблице 1. В расчет каждого из коэффициентов включаются определенные группы оборотных активов, различающихся по степени ликвидности (т.е. способности трансформироваться в денежные средства в ходе производственно-коммерческого цикла).

Таблица 1

Показатели ликвидности

Автор Показатель	Коэффициент текущей ликвидности	Коэффициент быстрой ликвидности	Коэффициент абсолютной ликвидности
Ковалев В.В. Ковалев Вит.В.[62]	Коэффициент покрытия k_{cr} =оборотные активы/ краткосрочные обязательства	k_{qr} = дебиторская задолженность + денежные средства/ краткосрочные обязательства	Коэффициент платежеспособнос ти k_{mr} =Денежные средства / Краткосрочные обязательства
Ефимова О.В. Мельник М.В.[46]	<i>общий коэффициент ликвидности или коэффициент покрытия</i> =Оборотные активы / Краткосрочные обязательства	<i>уточненный коэффициент ликвидности</i> =Денежные средства + высоколиквидные ценные бумаги + дебиторская задолженность/ Краткосрочные обязательства	<i>коэффициент срочности</i> = Денежные средства + краткосрочные финансовые вложения / Краткосрочная задолженность
Донцова Л.В. Никифорова Н.А.[44]	L_4 = Оборотные активы / Текущие обязательства	<i>коэффициент «критической оценки»</i> L_3 = Денежные средства + текущие финансовые вложения + краткосрочная дебиторская задолженность / Текущие обязательства	L_2 = Денежные средства + краткосрочные финансовые вложения / Текущие обязательства

Продовження табл. 1

Савицкая Г.В[87]	Общий коэффициент покрытия долгов (Ктл)=оборотные активы-расходы будущих периодов / краткосрочные обязательства – доходы будущих периодов	Коэффициент «срочной» ликвидности (Кбл) = денежные средств краткосрочные финансовые вложения и краткосрочная дебиторская задолженность / краткосрочных финансовых обязательств	Норма денежных резервов (Кал)= денежные средства +краткосрочных финансовых вложений / краткосрочные долги предприятия
Характеристика	Показывает, сколько рублей текущих активов приходится на 1 рубль текущих обязательств	Показывает, какая часть краткосрочных обязательств организации может быть немедленно погашена за счет денежных средств и краткосрочных финансовых вложений	Показывает какая часть краткосрочных заемных обязательств может погашена немедленно

4 этап – анализ состояния активов.

В рамках анализа бухгалтерского баланса необходимо провести анализ состава, структуры и эффективности использования внеоборотных и оборотных активов. Для оценки эффективности оборотных активов применяются показатели рентабельности и оборачиваемости.

Для оценки оборачиваемости оборотных средств в целом можно рекомендовать следующие показатели:

– Коэффициент оборачиваемости оборотных средств:

$$K_{об} = N / OA_{cp} \quad (1.)$$

где N – выручка от продаж;

OA_{cp} – средняя величина оборотных активов.

– Период оборота оборотных средств:

$$Po = OA_{cp} * D / N \quad (3)$$

где D - количество дней в анализируемом периоде.

Анализ динамики, состава и структуры внеоборотных активов по балансу должен быть дополнен анализом основных средств.

5 этап – анализ деловой активности:

Оценка деловой активности может быть проведена по

следующим направлениям:

– по уровню эффективности использования ресурсов (уровню и динамике фондоотдачи, производительности труда, рентабельности и других показателей). Наиболее важные в этой группе - показатели оборачиваемости активов и капитала;

– по соотношению темпов роста прибыли, оборота и авансированного капитала. Деловая активность характеризуется положительно при соблюдении соотношения:

$$\text{ТРПДН} > \text{ТР N} > \text{ТРСВК} > 100\%, \quad (4)$$

где ТРПДН – темп роста прибыли до налогообложения (либо до уплаты налогов и процентов);

ТР N – темп роста оборота (выручки от продаж);

ТРСВК – темп роста авансированного капитала.

Зависимость означает: экономический потенциал предприятия растет (масштабы деятельности увеличиваются); объем продаж возрастает более высокими темпами по сравнению с ростом авансированного капитала, т.е. ресурсы предприятия используются более эффективно; прибыль возрастает опережающими темпами, что свидетельствует об относительном снижении затрат. Данное соотношение называется «золотым правилом экономики предприятия».

– по специальным показателям, характеризующим деловую активность (коэффициентам устойчивости экономического роста, способности самофинансирования, инвестиционной активности).

6 этап – диагностика финансового состояния.

Целью анализа также является своевременное выявление признаков банкротства. В соответствии с действующим в России законодательством основанием для признания предприятия банкротом является невыполнение им обязательств по оплате товаров, работ, услуг или обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды по истечении 3 мес. со дня срока оплаты. По данным баланса проводится также анализ финансовой устойчивости.

Наиболее распространенными подходами к диагностике финансового состояния являются: оценка возможности восстановления (утраты) платежеспособности и использование дискриминантных математических моделей вероятности банкротства. Для оценки возможности восстановления (утраты)

платежеспособности рассчитываются два базовых показателя:

- коэффициент текущей ликвидности (нормативное значение 2,0);
- коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами (нормативное значение 0,1).

2. Дискриминантные математические модели вероятности банкротства. В современной литературе по финансовому анализу предлагается целый ряд западных и российских моделей, например, У. Бивера, модифицированная модель Альтмана для производственных предприятий, акции которых не котируются на бирже. Практика применения этой модели при анализе российских предприятий показала возможность ее использования и наибольшую реальность получаемых значений по сравнению с другими западными моделями.

Таким образом, подводя итоги можно отметить, что значение бухгалтерского баланса в процессе управления деятельностью хозяйствующего субъекта и в анализе достаточно велико. Ряд проблем хозяйственной деятельности организации невозможно решить без анализа балансовых показателей. По данным бухгалтерского баланса, во-первых, дается оценка имущественного состояния хозяйствующего субъекта; во-вторых, определяется конечный финансовый результат работы организации; в-третьих, строится оперативное финансовое планирование и осуществляется контроль за движением денежных потоков в соответствии с полученной прибылью. Получение такой информации - необходимое условие для принятия обоснованных управленческих решений, а также для оценки эффективности предстоящих вложений капитала и величины финансовых рисков

Литература:

1. Бухгалтерский учет и анализ. Комплексный подход к принятию управленческих решений / А. В. Зонова, Л. А. Адамайтис, И. Н. Бачуринская. – М.: Эксмо, 2008. – 300с.
2. Донцова Л. В. Анализ финансовой отчетности: учеб. пособие / Л. В. Донцова. – М.: Дело и сервис, 2008. – 336 с.
3. Ефимова О. В., Мельник М. В. Анализ финансовой отчетности / О. В. Ефимова, М. В. Мельник. – М.: Омега-л. – 2009. – 451с.
4. Ковалев В. В. Учет, анализ и финансовый менеджмент: учебно-методическое пособие / Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. – М.: Финансы и статистика, 2010. – 688 с.
5. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. / Г. В. Савицкая. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 535 с.

Автор: Моисеева Лариса Алексеевна, студентка Мордовского государственного университета им. Н.П. Огарева, экономического факультета, г. Саранск, Россия

Сфера научных интересов: оценка эффективности инвестиционных проектов; формирование бухгалтерского баланса и его анализ.

Связь с автором: Lchel@mail.ru

УДК 657
JEL M 41

Андрій Мороз,
Людмила Сачинська
Хмельницький національний університет

АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА Й РОЗРОБКА ЗАХОДІВ ЩОДО ЙОГО ПОЛІПШЕННЯ

У даній статті досліджено основні аспекти аналізу фінансового стану підприємства та розробка заходів щодо його поліпшення.

Ключові слова: *аналіз фінансового стану, звітні показники, оборотні кошти, баланс підприємства, ліквідність.*

This article explores the main aspects of the analysis of the financial condition of a company and taking steps to improve it.

Keywords: *financial analysis, reporting performance, working capital, balance sheet, liquidity.*

В данной статье исследованы основные аспекты анализа финансового состояния предприятия и разработка их улучшения.

Ключевые слова: *анализ финансового состояния, отчетные показатели, оборотные средства, баланс предприятия, ликвидность.*

На сучасному етапі розвитку нашої економіки питання аналізу фінансового стану підприємства є актуальним. Від фінансового стану підприємства залежить успіх його діяльності.

Аналіз фінансового стану підприємства це – глибоке, науково обґрунтоване дослідження фінансових відносин і рух фінансових ресурсів в загальному виробничо-торгівельному процесі.

Завданнями аналізу фінансового стану господарюючого суб'єкта є:

- аналіз рентабельності і фінансової стійкості;

- аналіз ефективності використання фінансових ресурсів;
- оцінка виконання планових фінансових завдань;
- оцінка заходів, розроблених для ліквідації виявлених недоліків та покращення використання фінансових ресурсів.

Фінансовий стан залежить від всіх сторін діяльності підприємства: виконання виробничих планів, зниження собівартості продукції і збільшенню прибутку, збільшенню ефективності виробництва, а також від факторів, діючих в сфері обігу, пов'язаних з організацією обороту товарних і грошових фондів, поліпшення взаємозв'язків з постачальниками сировини та матеріалів, покупцями продукції, вдосконалення процесів реалізації та розрахунків. Основні проблеми, які з'являються в підприємства це: низька платоспроможність, рентабельність, неефективний фінансовий менеджмент.

В залежності від того яка саме проблема привела до погіршення фінансового стану підприємства залежить вибір управлінських рішень, направлених на оптимізацію фінансового положення.

Основною метою статті є розробка пропозицій в області відновлення платоспроможності, досягнення фінансової стійкості підприємства і можливості продовжувати свою діяльність.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначенні такі завдання:

- аналіз існуючих методик оцінки фінансового стану підприємства;
- розробка рекомендацій для стабілізації фінансового стану підприємства.

В наш час існують різні методики аналізу діяльності підприємства. Вони можуть бути використанні комплексно, або окремо в залежності від конкретних цілей та задач аналізу [1, с. 132].

Для прикладу, в методиці аналізу фінансового стану підприємства Барнгольц С.Б. і Майданчик Б.І. головним об'єктом дослідження є вивчення балансу підприємства. В цьому важливою є достовірність інформації, яка міститься у балансі, шляхом співставлення її з іншими джерелами інформації.

Основними критеріями стійкості фінансового стану являються:

- платоспроможність господарюючого суб'єкта;
- дотримання фінансової дисципліни;

- забезпечення власними оборотними коштами.

На думку авторів, основними ознаками неплатоспроможності та незадовільного фінансового стану підприємства є: прострочена заборгованість і тривале безперервне користування платіжними кредитами.

Особливістю даної методики являється вивчення причин зміни власних оборотних коштів. Причини зміни вивчаються по різних джерелах. Аналіз всіх оборотних коштів підприємства проводиться в залежності від їх джерел.

При аналізі використання кредитів під оборотні кошти важливими є моменти:

- безпека кредиту;
- вчасність погашення кредиту;
- неприпустимість іммобілізації кредитів в неповноцінні запаси і збитки.

У цій методиці присутні такі недоліки: обмеження інформаційної бази, переважно на планову систему господарювання, відсутність поправок на інфляцію.

Варто відмітити, що на практиці економісти не обмежуються лише даною методикою.

Широко використовуються і інші методики, наприклад, методика фінансового стану А.Д. Шеремета, Р.С. Сейфуліна, Е.В. Негашева.

Характерні особливості даної методики:

- мають більш формалізований, алгоритмізований, структурований характер і в більшій мірі пристосована до комп'ютеризації всіх розрахунків;

- частково використовуються оптимізовані і експертні методи;
- орієнтована на широке коло користувачів;
- методика дозволяє виділити чотири рівні фінансової стійкості підприємства;

- дозволяє в рамках внутрішнього аналізу здійснити поглиблення дослідження фінансової стійкості підприємства на основі створення балансу платоспроможності;

- використовується модель взаємозв'язків різних фінансових коефіцієнтів, що дозволяє при наявності динаміки різних фінансових показників дослідити змінення результуючого показника коефіцієнта

ліквідності.

Проте, не дивлячись на ряд переваг, ця методика не враховує всі особливості економічного аналізу в умовах різних рівнів інфляції.

В наш час пропонується багато інших методик, які ґрунтовані, як правило, на застосуванні європейських і американських досвідів оцінки фінансового стану підприємства [4, с. 143].

Для того щоб швидко і точно виявити слабкі сторони підприємства, окрім вище написаних методик, в Україні часто фінансовий аналіз зводиться до звичайного розрахунку фінансових показників. Таким чином, можна проаналізувати стан за наступними напрямками:

- аналіз ліквідності підприємства;
- аналіз платоспроможності підприємства;
- аналіз рентабельності підприємства;
- аналіз ділової активності.

Економічний сенс аналізу ліквідності полягає у визначенні розміру наявних у підприємства різних за ступенем ліквідності платіжних ресурсів на одну гривню його короткострокових боргових зобов'язань.

При аналізі ліквідності підприємства розраховуються наступні показники: коефіцієнт поточної ліквідності, коефіцієнт швидкої ліквідності, коефіцієнт абсолютної ліквідності.

У випадку, якщо підприємство виявилось недостатньо ліквідним (не здатне платити свої зобов'язання), то це може привести до інтенсивної продажі довгострокових вкладів та активів, а в гіршому випадку – неплатоспроможності і банкрутству.

Ліквідність підприємства може бути покращена за рахунок:

- зменшення терміну дебіторської заборгованості;
- збільшення терміну повернення кредиторської заборгованості;
- зменшення витрат підприємства;
- скорочення невиробничих потреб;
- збільшення власного капіталу.

Одним із найважливіших критеріїв фінансового положення підприємства являється оцінка його платоспроможності, під яким прийнято розуміння можливості розраховуватись із зовнішніми зобов'язаннями. Як наслідок, підприємство вважається платоспроможним, якщо сума оборотних активів більше, або дорівнює

зовнішнім зобов'язанням [2, с. 92].

Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства здійснюється з допомогою розрахунку наступних показників: коефіцієнта платоспроможності, коефіцієнта фінансування, коефіцієнта забезпечення власними оборотними коштами, коефіцієнта маневреності.

Можна виділити індикатори, які показують низьку платоспроможність підприємства:

- незадовільні показники ліквідності;
- прострочена кредиторська заборгованість;
- наднормові заборгованості перед бюджетом, персоналом та кредитуєчими організаціями.

Для удосконалення платоспроможності підприємства можна надати наступні рекомендації:

- покращення управління дебіторської та кредиторської заборгованості підприємства;
- підвищення ліквідності балансу підприємства.

Управління дебіторською заборгованістю підприємства перш за все, це контроль за оборотними коштами в розрахунках. Прискорення оборотних коштів є сприятливою тенденцією економічної діяльності підприємства. Прискорення оборотних коштів може бути досягнуто за рахунок відбору потенційних покупців, визначення умов оплати, контролю за термінами погашення дебіторської заборгованості та впливу на дебіторів.

Управління кредиторською заборгованістю включає в себе:

- правильний вибір форми заборгованості (банківська або комерційна) з метою мінімізації процентних виплат і затрат на купівлю матеріальних цінностей;
- встановлення найбільш зручної форми банківського кредиту та його терміну;
- неприпустимість появи простроченої заборгованості, пов'язаної з додатковими затратами (штрафні санкції, пеня).

Аналіз рентабельності підприємства дозволяє виявити ефективність вкладених коштів в підприємство і раціональності їх використання.

Від рівня рентабельності залежить інвестиційна привабливість і розмір дивідентних виплат.

Аналіз рентабельності підприємства здійснюється за допомогою розрахунків коефіцієнтів: коефіцієнта рентабельності активів, коефіцієнта рентабельності власного капіталу, коефіцієнта рентабельності діяльності, коефіцієнта рентабельності продукції.

Для покращення рентабельності рекомендується розробити заходи здатні забезпечити:

- покращення ефективності використання ресурсів підприємства;
- вдосконалення системи управління оборотними коштами;
- зниження собівартості продукції за рахунок розробки і здійснення заходів, спрямованих на економію та раціональне використання енергоресурсів;
- зменшенню залишків нереалізованої продукції;
- прискоренню обороту оборотних коштів;
- впровадження у виробництво нових видів продукції;
- розширення асортименту виготовленої продукції.

Аналіз ділової активності дозволяє проаналізувати ефективність основної діяльності підприємства, що характеризується швидкістю оборотних коштів підприємства.

Аналіз ділової активності підприємства здійснюється за допомогою розрахунку наступних показників: коефіцієнт оборотних активів, коефіцієнт оборотної дебіторської та кредиторської заборгованості, тривалості оборотної дебіторської та кредиторської заборгованості, коефіцієнт оборотних матеріальних запасів, фондівіддачі, коефіцієнт оборотного власного капіталу.

Ділова активність підприємства може бути покращена за рахунок:

- зменшення дебіторської заборгованості;
- зниження запасів готової продукції на складах підприємства;
- зниження ставки за позиковими коштами [3, с. 61].

Таким чином, аналіз фінансового стану підприємства є необхідним етапом для розробки планів і прогнозів фінансового оздоровлення підприємства.

Література:

1. Рудницька О.М. Шляхи покращення фінансового стану українських підприємств / О.М. Рудницька, Я.Р. Біленька // Вісник Національного університету «Львівська політехніка»: Збірник наукових праць. – 2009 – С. 132

2. Обушак Т.А. Сутність фінансового стану підприємства / Т.А. Обушак – 2009 – С. 92
3. Карпенко Г. В. Шляхи удосконалення фінансового стану підприємства / Г.В. Карпенко – 2010. – С. 61
4. Шевчук Ю.С. Проблемы материальной культуры – экономические науки / Шевчук Ю.С. – 2010 – 143 с.

Автор: Андрій Мороз, ст.гр. ЕП-11-1, Сачинська Л.В., к.е.н., доцент кафедри економіки і підприємництва Хмельницький національного університету, м. Хмельницький, Україна

Сфера наукових інтересів: теорії калькулювання; аналіз фінансового стану.

Зв'язок з автором: andrpwnz@gmail.com, sachinska_lv@mail.ru

УДК 631.162:657
JEL M 41

Діана Мулява
Миколаївський національний аграрний університет

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розглянуто особливості формування та обліку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. Розглянуто методику формування фінансових результатів та основи їх обліку.

Ключові слова: фінансові результати, прибуток підприємства, дохід, витрати.

The article reviews features of the formation and accounting of financial results activity of agricultural enterprises. Considered technique formation of financial results and fundamentals of accounting.

Keywords: financial results, profit enterprise, profit tax, income, expenses.

В статье рассмотрены особенности формирования и учета финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий. Рассмотрена методика формирования финансовых результатов и основы их учета.

Ключевые слова: финансовые результаты, прибыль предприятия, доход, расходы.

За умови становлення цивілізованих ринкових відносин великого значення набувають фінансові результати, що забезпечують зміцнення бюджету держави, сприяють інвестиційній привабливості та діловій активності. Разом з тим, величина фінансового результату визначає можливість подальшого розвитку підприємства та створює запаси фінансової стійкості, яка дозволяє йому оперативно реагувати на зміни у ринковій кон'юктурі, це обумовлює актуальність питання формування фінансових результатів.

Проблеми обліку, формування й відображення у фінансовій звітності результатів діяльності підприємств ґрунтовно досліджені у працях відомих вітчизняних учених, зокрема М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, В.В. Сопка, Є.В. Мниха, В. Г. Швеця, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука та ін. Їх дослідження ґрунтуються на засадах ринкових відносин. Проте віддаючи належне розробкам учених, слід зазначити, що питання формування та обліку фінансових результатів на підприємствах, а особливо сільськогосподарських, потребують системних досліджень, що зумовило вибір теми для написання даної статті.

Мета статті полягає у висвітленні методичних аспектів формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств та їх обліку в нестабільних ринкових, економічних та політичних умовах.

Однією з найскладніших ділянок бухгалтерського обліку, а надто у сільському господарстві, є визначення фінансового результату (прибутку, збитку) діяльності підприємств за звітний період. Фінансовий результат (прибуток або збиток) є основним фактором господарської діяльності підприємства, використання інвестованого капіталу. В сучасних умовах розвитку АПК сільськогосподарські підприємства мають велику потребу в залученні інвестицій та кредитуванні. Саме фінансовий стан підприємства та показники результативності його діяльності є вирішальними чинниками при прийнятті рішень потенційними інвесторами та кредиторами. Необхідну для прийняття виражених економічних рішень інформацію про фінансові результати та фінансовий стан отримують із даних фінансової звітності, яка формується на підставі даних бухгалтерського обліку [1].

Чистий прибуток, одержаний підприємством як результат його

господарської діяльності після сплати податків до бюджету, а також інших платежів, спрямовується на виплату дивідендів учасникам товариства в розмірі, обумовленому зборами учасників товариства.

Завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів полягає у визначенні кількісних і якісних параметрів фінансового результату: прибуток чи збиток; формування даних щодо фінансових результатів для потреб складання фінансової звітності й податкових декларацій; інформаційне забезпечення порядку розподілу прибутку та здійснення операцій щодо розрахунків за сумами належних до бюджету податків та обов'язкових платежів, з акціонерами та засновниками за нарахованими їм дивідендами, формування резервів власного капіталу тощо.

Методичні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про складові фінансових результатів і їх розкриття у фінансовій звітності регламентується Законом України «Про бухгалтерську облік та фінансову звітність України» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2].

Прибуток в основному утворюється в результаті продажу (реалізації) готової продукції (послуг, товарів). Крім того, і підприємство може продавати (реалізовувати) інші матеріальні цінності і послуги допоміжних виробництв та господарств, а також мати доходи і збитки, що збільшують або зменшують розмір прибутку від інвестиційної та фінансової діяльності. Прибуток формується поступово протягом фінансово-господарського року. Більшу частину прибутку становить прибуток від реалізації продукції, одержаний у вигляді різниці між виручкою від реалізації продукції і витратами на її виробництво та збут.

Прибуток формується під впливом великої кількості взаємозалежних чинників, що впливають на результати діяльності підприємства по-різному: одні – позитивно, інші – негативно. Серед зовнішніх чинників можна виділити такі: економічні умови господарювання, місткість ринку, платоспроможний попит споживачів, державне регулювання діяльності сільськогосподарських підприємств та інше.

Висока роль прибутку в розвитку підприємства і забезпеченні інтересів його власників і персоналу визначають необхідність безупинного й ефективного керування ним.

Відповідно до Методологічних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013 р. №433 [3] розрахунок чистого прибутку (збитку) звітного періоду містить визначення таких його складових:

- чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (послуг);
- валового прибутку (збитку);
- фінансового результату від операційної діяльності;
- фінансового результату до оподаткування;
- чистого фінансового результату.

Метою складання Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) є надання користувачам правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки та збитки за звітний період. Цей звіт вважається одним з найбільш інформативних документів звітності, оскільки містить інформацію про динаміку прибутку підприємства.

Для визначення фінансового результату підприємства в звіті необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

При цьому доходи та витрати відображають в бухгалтерському обліку, а на підставі даних обліку – в Звіті про фінансові результати у момент їх виникнення.

Обсяг прибутку підприємство одержує від основної діяльності, фінансових операцій та іншої звичайної діяльності. Звичайна діяльність є основним джерелом одержання прибутку на підприємствах різних форм господарювання і власності. Базовими показниками формування прибутку від звичайної діяльності є доходи і витрати підприємства.

На формування фінансового результату сільськогосподарського підприємства впливають різні фактори, які можна класифікувати таким чином [4]:

- матеріально-технічні – використання більш прогресивних і економічних основних засобів і виробничих запасів;
- організаційно-управлінські – створення нових об'єктів господарської діяльності та інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень;
- економічні – пошук внутрішніх резервів господарської діяльності шляхом аналітичних досліджень;

- соціальні – забезпечення належних умов праці, відпочинку і підвищення кваліфікації персоналу;
- екологічні – виробництво екологічно чистої продукції та застосування безвідходних технологій;
- ринково-маркетингові – формування попиту покупців;
- господарсько-правові – формування державою довгострокової (стратегічної) і поточної (тактичної) економічної і соціальної політики, спрямованої на реалізацію та оптимальне узгодження інтересів суб'єктів господарювання і споживачів, різних суспільних верств і населення в цілому;
- адміністративні – організація державного управління підприємницькою діяльністю суб'єктів господарювання через державне замовлення, ліцензування, патентування і квотування, сертифікацію та стандартизацію, застосування нормативів та лімітів, регулювання цін і тарифів, створення інвестиційних, податкових та інших пільг, надання дотацій, компенсацій та субсидій.

Для визначення валового прибутку підприємство визначає в обліку собівартість готової продукції, товарів, наданих послуг, виконаних робіт.

Визначення фінансових результатів відображається різницею реалізованої продукції і витрат та зміною залишків запасів, сировини, матеріалів, готової продукції та незавершеного виробництва. Ці визначення мають загальний теоретичний характер і для впровадження у практику потрібні істотні додаткові уточнення, зокрема, взаємозв'язок з формуванням собівартості продукції. Частково цей принцип використовується у чинній в Україні системі формування показників фінансової діяльності до оподаткування.

На рис. 1 відображено формування прибутку за системою показників фінансових результатів.

Отже, показниками фінансових результатів є валовий прибуток, операційний прибуток, прибуток до оподаткування, чистий прибуток і нерозподілений прибуток.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Критичний аналіз сукупності методичних засад щодо класифікації витрат засвідчив, що впродовж останніх років склався

класичний підхід до їх застосування. Однак організація і методика обліку потребує вдосконалення за окремими напрямками, зокрема: необхідність уточнення підходів щодо віднесення витрат до конкретної їх складової, уточнення і конкретизація методичних засад класифікації та обліку витрат звітного періоду, забезпечення витрат наступних періодів, витрат майбутніх періодів і зменшення доходу та власного капіталу.



Рис. 1. Порядок формування прибутку за показниками фінансових результатів

При дослідженні впливу методів облікової політики, облікових оцінок на фінансовий результат доведено, що облікова політика сформована адміністрацією підприємства, відкриває можливості для обрання методологічних прийомів, що може радикально змінити фінансовий стан підприємства [5].

За національними стандартами в Україні передбачено формування фінансових результатів (визначення прибутку або збитку) за двома системами залежно від побудови фінансового обліку. Перша система побудована за англосаксонським принципом і передбачає зіставлення доходів із витратами, класифікованими за їхніми функціями (як складовими собівартості товарної продукції), та вартістю розподілу адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

За другою системою фінансовий результат обчислюється як різницю між доходами підприємства та витратами, які акумулюють у звіті про фінансові результати згідно з їхніми характером (за елементами), а не перерозподіляють серед різноманітних функцій підприємства.

Кінцевий результат фінансової діяльності підприємств формують доходи і витрати. Зростання прибутку досягається за рахунок збільшення виробництва і відповідно виручки від реалізації продукції та зниження її собівартості.

Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». За кредитом рахунка 79 "Фінансові результати" відображають суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належну суму податку, нарахованого на прибуток. Якщо рахунок 79 «Фінансові результати» є номінальним і на кінець звітного періоду закривається (сальдо немає), то рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є пасивним і його сальдо відображається в балансі [6].

На рахунку 79 "Фінансові результати" обліковуються на окремих субрахунках результати основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності.

Порядок відображення в обліку доходи та витрати підприємства та визначається фінансовий результат має такий вигляд (рис.2):

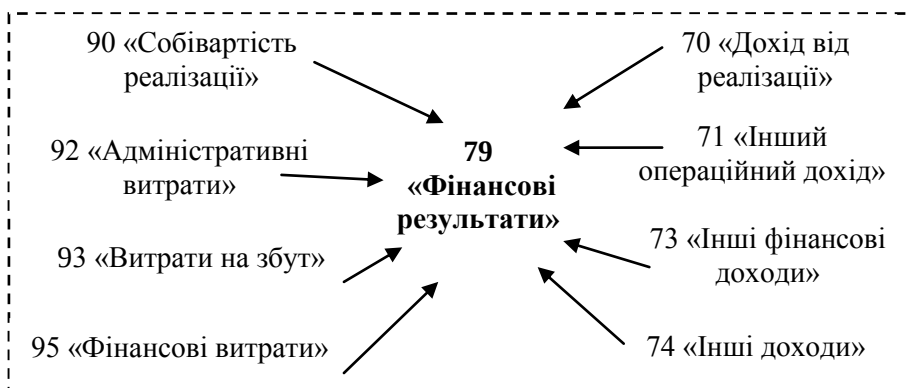


Рис. 2. Проводки на визначення фінансових результатів в бухгалтерському обліку

В умовах нестабільності економіки і постійного зростання цін багато підприємств не планують прибуток, пояснюючи це складнощами прогнозування, проте без планових розрахунків ступінь керованості фінансовими результатами істотно знижується. При відсутності планових розрахунків прибутку підприємство не може оперативного контролювати свої доходи і видатки і своєчасно приймати необхідні рішення. Водночас, як показує зарубіжний досвід, саме детальне планування забезпечує успіх підприємств на ринку.

Отже, головною умовою розвитку кожного підприємства є його здатність ефективно вести виробництво, що з часом призведе до отримання необхідного прибутку. Обліком фінансових результатів та їх розподілом і списанням завершується бухгалтерський облік господарських процесів. Прибуток є головним фінансовим показником господарської діяльності підприємства, його ефективності, прибутковості й платоспроможності. Обсяг та структуру прибутку, його формування та використання можна визначити завдяки методам бухгалтерського обліку.

Розмір та характер прибутків і збитків за кожний період діяльності підприємства є найважливішими підсумковими показниками їх роботи. Дослідження теоретичних та практичних аспектів формування фінансових результатів підприємства показує,

що ця проблема досі залишається невирішеною до кінця. Це є наслідком того, що розуміння сутності прибутку повністю залежить від мети, яку ставить перед собою зацікавлена особа.

Література:

1. Патарідзе-Вишинська М.В. Управлінський аспект визначення фінансового результату / М.В. Патарідзе-Вишинська // Економіка. Управління. Інновації. – 2009. - № 2. - С. 141-148.
2. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
3. Методологічні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013 р. №433 [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536
4. Механізм формування і використання фінансових результатів підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://subject.com.ua/economic/analysis1/40.html>
5. Білецька Н.П. Організація та методика обліку фінансових результатів підприємницької діяльності / Н.П. Білецька, М.М. Боднар // Науковий вісник. – 2008.- № 18.1. – С. 162-169.
6. Литвин Б. М. Економіко-аналітична діяльність в організації / Б. М. Литвин // підручник – К.: Хай-ТекПрес, 2008. – 352 с.

Автор: Мулява Діана Григорівна, магістр обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету, м. Миколаїв, Україна/

Сфера наукових інтересів: фінансовий та бухгалтерський облік; управлінський облік в сільському господарстві; контроль оподаткування.

Зв'язок з автором: dianaledy-1992@mail.ru

УДК 338.1
JEL M 41

Маргарита Нигачой
Полесский государственный университет

**РАЗРАБОТКА ИННОВАЦИОННОЙ СТРАТЕГИИ РАЗВИТИЯ
ПРЕДПРИЯТИЯ**

В статье рассмотрены пути разработки инновационной стратегии развития предприятия промышленности и анализ эффективности инновационной стратегии.

Ключевые слова: инновация; предприятие; рынок; стратегия.

The article discusses ways to develop innovative enterprise development strategy and industry analysis of the effectiveness of the innovation strategy.

Keywords: innovation; enterprise; market; strategy.

У статті розглянуто шляхи розробки інноваційної стратегії розвитку підприємства промисловості і аналіз ефективності інноваційної стратегії.

Ключові слова: інновація; підприємство; ринок; стратегія.

В настоящее время становится очевидным то, что только инновации, основанные на знаниях и тенденциях научно-технического прогресса, способны внести существенный вклад в развитие экономики и послужить причиной её выхода из кризиса. При этом инновации в экономике являются результатом инновационной деятельности.

Инновационная деятельность может носить различный характер: одни предприятия могут заниматься разработкой и внедрением новых продуктов на постоянной основе, в то время как другие – вносить единичные изменения в свои производственные процессы и операции. Эффективная инновационная деятельность – залог успешного развития компании. Однако для того, чтобы предприятию получить экономический эффект от внедрения инноваций, ему необходимо придерживаться определенного плана действий, учитывающего краткосрочные и долгосрочные цели организации, а так же изменчивость внешней среды. Иными словами, необходима разработка инновационной стратегии развития предприятия.

По большому счету, инновационная стратегия развития – это тот же комплекс мер и действий, направленный на перспективное развитие предприятия и увеличение дохода. Отличается инновационная стратегия от иных стратегий тем, что является новой – для данного предприятия или рынка, для потребителя или, возможно, для отрасли. Помимо этого инновационная стратегия включает принципиально новые управленческие решения, принимаемые с учетом специфики отрасли, в которой функционирует предприятие, а также с учетом специфики самого предприятия [1].

Й. Шумпетер выделил 5 основных направлений для инновационных преобразований:

1. Внедрение нового метода производства;
2. Приобретение нового источника сырья;
3. Осуществление новой организации производства;

4. Введение нового продукта или качественное совершенствование прежнего;

5. Открытие нового рынка [2].

На примере Белорусско-германского совместного предприятия «Санта Бремор» общества с ограниченной ответственностью рассмотрим применение инновационной стратегии путём выхода на новый рынок.

Компания «Санта Бремор» является крупной производственной базой по переработке рыбной продукции. Производственная мощность организации составляет около 100 000 тонн продукции в год.

Основными стратегическими направлениями для предприятия остаются:

- производство продуктов питания из рыбы и морепродуктов;
- производство мороженого;
- производство салатов из морепродуктов, традиционных салатов;
- производство замороженных полуфабрикатов.

В качестве нового рынка поставок продукции СП ООО «Санта Бремор» было решено выбрать Республику Туркменистан по следующим причинам:

1. Республика Туркменистан – страна СНГ, которая является стратегически важным рынком сбыта, по причине постоянства устойчивого спроса и исторически сложившихся хороших дипломатических отношений;

2. Потребность населения Туркменистана в рыбе и морепродуктах составляет 16,2 тыс. тонн, а внутреннее производство обеспечивает только 60%, остальные 40% удовлетворяют за счёт импорта;

3. Ввоз на территорию Республики Туркменистан рыбной продукции освобождён от уплаты таможенной пошлины, в то время как, ввоз продукции на европейские рынки облагается импортной пошлиной в 20%.

В качестве стратегии выхода на рынок Туркменистана, на данный момент, наиболее целесообразно применить экспорт продукции, поскольку это позволяет достаточно быстро получить доступ к рынку, защитить собственные товарные знаки, имидж, патенты, и, в случае возникновения неблагоприятной ситуации на

рынке, уйти с рынка.

В качестве продукции для экспорта из всего перечня, производимой продукции было выбрано «Филе сельди деликатесное «Матиас» в граматуре 1/250 г. Подобное решение принято по нескольким причинам:

1. Опираясь на разную кулинарную культуру и религиозные аспекты, можно сделать вывод, что выход на рынок Туркменистана с такой продукцией как замороженные полуфабрикаты (пельмени, вареники и хар-гоу) скорее всего, не оправдает себя.

2. Категорию «мороженое» тоже нельзя назвать подходящей по той причине, что транспортировка данной продукции требует определённого температурного режима, что повлечёт за собой большие транспортные издержки.

3. Красная рыба является продуктом премиум-класса, икра требует определённой работы с потребителем (икра мойвы), а сельдь является известным продуктом среди населения Туркменистана.

Выход на рынок Туркменистана, как на внешний рынок, должен быть тщательно спланирован с точки зрения проводимых мероприятий и их бюджета. Рассмотрим перечень проводимых мероприятий (табл. 1):

Таблица 1

Мероприятия по выходу на рынок Республики Туркменистан и их приблизительный бюджет

Мероприятия	Статьи затрат	Срок реализации	Итого затраты, у.е.
Участие в «Международной выставке-ярмарке товаров народного потребления, производимых в странах членов-участниц Содружества Независимых Государств» в г. Ашхабад	Командировочные расходы Продукция для дегустаций Каталоги (300 шт.)	2015 г.	2 665
Проведение производственной экскурсии и дегустации продукции на территории СП «Санта Бремор» ООО для дистрибьюторов Туркменистана	Размещение представителей Туркменистана	2015 г.	345

Продолжение табл. 1

Коммуникационные мероприятия	Листовки Проведение дегустаций в торговых точках в г. Ашхабад Печатная реклама Продукция для дегустации	2015 г.	432
Итого общие расходы на все мероприятия	-	-	3 442

За 2015 г. планируется осуществить 8 поставок. В общей сложности объём поставок составит 124 тонны готовой продукции. Транспортные расходы на поставку продукции составят: 20 000 у.е. В результате чего выручка от реализации составит: 681 142 у.е. Прибыль от реализации составит: 172 449 у.е.

Рассчитаем экономическую эффективность экспорта от поставки товаров на рынок Республики Туркменистан:

Экс = $\frac{\text{объём экспорта во внутренних среднегодовых ценах (отпускная цена} \times \text{кол-во потребительской упаковки в 1 партии} \times \text{кол-во поставок)} / \text{производственная себестоимость экспортных товаров (выручка} - \text{прибыль)}}{(1,04 \text{ у.е.} \times 62\,000 \text{ шт.} \times 8 \text{ пост.}) / (681\,142 \text{ у.е.} - 172\,449 \text{ у.е.})} = 515\,840 / 508\,693 = 1,014$

Исходя из произведённых расчётов, можно сделать вывод, что экспорт товаров СП ООО «Санта Бремор» на рынки Республики Туркменистан является эффективным так как показатель эффективности экспорта будет выше 1 и составит 1,014.

Для более подробной оценки эффективности можно рассчитать следующие показатели: чистый дисконтированный доход и индекс доходности. Планируется, что проект окупится за 5 лет.

$$\text{ЧДД} = \sum_{i=1}^n \frac{\text{ДП}_i}{(1+r)^i} - \text{КВ} = (136\,228 / (1+0,2)^1 + 140\,100 / (1+0,2)^2 + 132\,531 / (1+0,2)^3 + 135\,521 / (1+0,2)^4 + 136\,762 / (1+0,2)^5) - (3\,442 + 20\,000) = 384\,385.$$

Положительное значение чистого дисконтированного дохода показывает насколько возрастет стоимость вложенного капитала в результате реализации проекта. Предпочтительным считается проект с наибольшим значением показателя NPV (ЧДД > 0).

$$\text{ИД} = \sum_{i=1}^n \frac{\text{ДП}_i}{(1+r)^i} \div \text{КВ} = (136\,228 / (1+0,2)^1 + 140\,100 / (1+0,2)^2 + 132\,531 / (1+0,2)^3 + 135\,521 / (1+0,2)^4 + 136\,762 / (1+0,2)^5) / (3\,442 + 20\,000) = 17,4$$

Чем больше индекс доходности, тем эффективнее проект. Индекс доходности должен быть > 1.

Таким образом, можно сделать вывод, что разработка инновационной стратегии выхода на рынок Туркменистана является актуальной и эффективной, и может быть применена на СП ООО «Санта Бремор». Так как реализация предприятием данной стратегии не только принесёт СП «Санта Бремор» ООО значительную прибыль, но и позволит зарекомендовать себя на новом рынке Республики Туркменистан.

Литература:

1. Стратегия управления инновационными процессами: учеб. пособие / Л.А. Бирман, Т.Б. Кочурова. – М.: Издательство «Дело» АНХ, 2010. – 144 с. – (Сер. «Образовательные инновации»).
2. Инновационный менеджмент: Учеб.-метод. Пособие / Сост. С.В.Васильев; НовГУ им. Ярослава Мудрого. – Великий Новгород, 2006. – 181 с.

Автор: Нигачой Маргарита Игоревна, студентка 4 курса Полесского государственного университета, г. Пинск, Республика Беларусь.

Сфера научных интересов: экономика и управление на предприятии промышленности, управление инновациями.

Связь с автором: margaret_lev6@mail.ru

УДК 336.76
JEL L 00

Анжела Ніколаєва
Луцький національний технічний університет

РОЛЬ ДЕРЖАВИ У ВРЕГУЛЮВАННІ КОНФЛІКТІВ ІНТЕРЕСІВ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА РИНКУ ЦІННИХ ПАПЕРІВ

В статті висвітлено роль держави у врегулюванні конфліктів при здійсненні професійної діяльності торговців на ринку цінних паперів. Визначено та розкрито сутність пріоритетних напрямів роботи державних органів щодо врегулювання конфліктів інтересів при здійсненні брокерської діяльності.

Ключові слова: конфлікт інтересів, брокерсько-дилерська діяльність, державне регулювання, права інвесторів.

The article highlights the role of the state in resolving conflicts in the exercise of professional activities of traders on the stock market. The priorities essence of state agencies to resolve conflicts of interest in carrying out brokerage activities is determined.

Keywords: conflict of interest, broker-dealer activities, government regulation, the rights of investors.

В статье освещена роль государства в урегулировании конфликтов при осуществлении профессиональной деятельности торговцев на рынке ценных бумаг. Раскрыта сущность приоритетных направлений работы государственных органов по урегулированию конфликтов интересов при осуществлении брокерской деятельности.

Ключевые слова: конфликт интересов, брокерско-дилерская деятельность, государственное регулирование, права инвесторов.

Розвиток ринку цінних паперів призводить до появи нових і ускладнення вже існуючих фінансових інструментів, до якісних змін послуг, що надаються професійними суб'єктами фондового ринку – брокерами і дилерами; збільшення обсягів ринку сприяє збільшенню числа брокерсько-дилерських компаній та підвищенню їх капіталізації. Вдосконалення ринкової інфраструктури вимагає від брокерсько-дилерських компаній зміни технології роботи та обслуговування клієнтів. У зв'язку з цим в деякій мірі будуть змінюватися і прояви конфліктів інтересів учасників фондового ринку, і види порушень прав інвесторів, отже, необхідно буде міняти і способи їх виявлення та запобігання. Тому актуальним стає зростання ролі держави у

врегулюванні конфліктів інтересів при здійсненні професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Питанням розвитку ринку цінних паперів та професійній діяльності на цьому ринку присвячено багато досліджень як зарубіжних так і вітчизняних вчених: Коваленко М.А., Радванської Л.М., Кушнір Т.Б., Сохацької О.М., Ходаківської В.П., Чеснокова В.Л., Шелудько В.М. та ін. [3, 4]. Проблема теорії агентських відносин досліджувалася в працях зарубіжних економістів М. Дженсена, Р. Коуза, У. Меклінг, С. Росса, Т. Еггертссон тощо.

Не зважаючи на високий доробок вчених у дослідження цієї проблематики, наявний практичний досвід регулювання конфліктів інтересів при здійсненні брокерської діяльності на ринку цінних паперів не зведений в єдину систему, не сформульовані науково обґрунтовані рекомендації щодо створення дієвих механізмів захисту прав та законних інтересів клієнтів брокерсько-дилерських компаній. Що обумовлює необхідність у подальших дослідженнях в цій сфері.

В цій статі автор ставить за мету дослідити роль державних органів та визначити пріоритетні напрями їх роботи у врегулюванні конфліктів при здійсненні професійної діяльності торговців на ринку цінних паперів.

Побудова ефективної системи регулювання конфліктів інтересів при здійсненні професійної діяльності торговців цінними паперами, зокрема брокерської діяльності, безпосередньо залежить від існуючої в державі системи регулювання ринку цінних паперів. Основним фактором, який слід враховувати при створенні системи регулювання ринку цінних паперів в країні, – економічні інтереси учасників ринку.

Державне регулювання ринку цінних паперів повинно здійснюватися за умови дотримання певних принципів. Першим принципом є наукова обґрунтованість державного регулювання фондового ринку. Дотримання цього принципу передбачає глибоке вивчення практики, досвіду роботи вітчизняного фондового ринку та зарубіжних фондових ринків, знання довгострокових тенденцій і закономірностей розвитку ринку, несуперечливість прийнятих рішень і т.п. І на основі всього цього повинно бути ясне передбачення наслідків прийнятих рішень.

Другим принципом може бути названо оптимальний розподіл

відповідальності між окремими органами виконавчої влади в регулюванні фондового ринку, між державними органами та саморегулювальними організаціями (асоціаціями).

В наш час в якості головного державного регулюючого органу на ринку цінних паперів згідно законодавства [1] виступає Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР), яка була утворена згідно Указу Президента України від 23.11.2011 р. [2]. Метою діяльності Комісії є комплексне правове регулювання відносин, що виникають на ринку цінних паперів, забезпечення захисту інтересів громадян України та держав, запобігання зловживанням та порушенням у цій сфері [1, 2]. Саме вона відповідає як за питання регулювання професійної діяльності на ринку цінних паперів, так і ефективності заходів щодо захисту прав і законних інтересів інвесторів.

Державному органу, що регулює ринок цінних паперів, необхідно визначити пріоритети в сфері регулювання брокерської діяльності, найважливішим з яких, безсумнівно, має бути захист прав клієнтів. На сьогоднішній день деякі аспекти проблеми регулювання конфліктів інтересів та захисту прав і законних інтересів клієнтів знайшли своє відображення в більшості нормативних правових актів, що стосуються брокерської діяльності на ринку цінних паперів. Однак комплексний підхід до формування механізмів захисту прав і законних інтересів клієнтів брокерсько-дилерських компаній на державному рівні відсутній.

На сучасному етапі можна виділити наступні пріоритетні напрями роботи державних органів щодо врегулювання конфліктів інтересів при здійсненні брокерської діяльності:

- 1) зміна вимог до обліку, звітності та фінансових показників брокерсько-дилерської компанії;
- 2) створення системи моніторингу операцій з цінними паперами;
- 3) удосконалення наглядових процедур;
- 4) зміна технології банкрутства брокерсько-дилерських компаній з урахуванням інтересів клієнтів;
- 5) створення компенсаційних та страхових схем;
- 6) робота з інвесторами з роз'яснення ризиків на ринку цінних паперів;
- 7) формування бази даних по українському ринку цінних

паперів, що включає інформацію про брокерсько-дилерські компанії і фахівців, що працюють на ринку.

Розглянемо зазначені напрями докладніше.

Удосконалення вимог до обліку, звітності та розрахунку фінансових показників брокерсько-дилерської компанії може зіграти основоположну роль в запобіганні великої кількості порушень прав і законних інтересів клієнтів. В наш час існують загальні вимоги до ведення бухгалтерського обліку для всіх підприємств і організацій, які поширюються також на брокерсько-дилерські компанії. Вони не повною мірою відповідають потребам індустрії цінних паперів.

По-перше, чинний План рахунків та Інструкція по його застосуванню не передбачають введення додаткових рахунків, які б дозволяли безпосередньо відображати, наприклад, такі специфічні операції, як «Короткі» продажі або угоди на терміновому ринку. По-друге, бухгалтерський облік ведеться з метою складання податкової та фінансової звітності для зовнішніх користувачів. По-третє, операції в бухгалтерському обліку відображаються, як правило, на день оплати (оприбуткування коштів). У зв'язку з цим контрольні процедури регулюючих органів стають неефективними, процес виявлення допущених порушень істотно утруднюється. Зокрема, це стосується таких аспектів, як розрахунок показників, що відображають фінансовий стан брокерсько-дилерської компанії на будь-який момент часу, що надзвичайно важливо для фінансової організації.

Відсутність в країні стандартів обліку для брокерсько-дилерських компаній, що відповідають міжнародним зразкам, а також підготовлених бухгалтерів і аудиторів сприяє процвітанню «сірих» схем торгівлі цінними паперами, порушенню прав і законних інтересів клієнтів брокерсько-дилерських компаній. Розв'язання даної проблеми неможливо без узгоджених зусиль, як мінімум, трьох відомств: НКЦПФР, Мінфіну України і НБУ.

Проблеми в обліку породжують відповідні проблеми і в звітності. Для того, щоб звітність стала наочним відображенням фінансового стану брокерсько-дилерської компанії, після усунення проблем з обліком, необхідно сформувати систему відносних показників, що найбільш повно відображають фінансовий стан і ризики саме брокерсько-дилерських компаній, встановивши при цьому порогові значення для деяких з них.

Так, перелік існуючих показників слід доповнити:

- коефіцієнтами, котрі характеризують концентрацію бізнесу брокерсько-дилерської компанії на найбільших клієнтах, включаючи не тільки аналіз залишків коштів клієнтів на дату, а й оборотів, а також доходів компанії від їхнього обслуговування;

- коефіцієнтами, котрі характеризують дохідну базу в розрізі категорій клієнтів, що обслуговуються (фізичні особи, інституціональні інвестори та інші юридичні особи), а також видів послуг, що надаються клієнтам (традиційне брокерське обслуговування, маржинальна торгівля, дилерська діяльність, депозитарна діяльність, інші інвестиційні послуги, в т.ч. управління активами, організація злиття і поглинань, консультаційні та інші послуги).

Слід також змінити і вимоги до розрахунку фінансових показників, зробивши посилання на певні рахунки бухгалтерського обліку.

Враховуючи вищесказане, регулюючим органам необхідно:

- по-перше, уніфікувати та удосконалити вимоги до бухгалтерського обліку та звітності брокерсько-дилерських компаній, враховуючи особливості роботи на ринку цінних паперів. Наприклад, передбачити більш докладну деталізацію за рахунками другого порядку для фінансових вкладень і грошових коштів, як це зроблено в плані рахунків для кредитних організацій;

- по-друге, зробити облік прозорим, достовірним, відповідним міжнародним стандартам.

Тільки після цього можна приступати до розробки нової звітності та методики розрахунку фінансових показників для брокерсько-дилерських компаній, зокрема, власних коштів, а в подальшому і методик проведення перевірок брокерсько-дилерських компаній. При дотриманні цих умов можливо налагодити ефективний контроль за діяльністю брокерсько-дилерських компаній, дотриманням ними прав клієнтів; здійснювати на регулярній основі аналіз їх фінансового стану.

Необхідність постійного моніторингу ринкової ситуації викликана значним зростанням обсягу операцій з цінними паперами, що вимагають оперативного виявлення зловживань (фактів маніпулювання цінами, торгівлі з використанням інсайдерської

інформації тощо). Значний обсяг операцій з цінними паперами вимагає застосування автоматизованих систем контролю, що працюють в режимі реального часу. В аналогічних системах, діючих за кордоном, в основному аналізуються три параметра: ціна інструменту, обсяги продажів, інформація, що надходить на ринок по даному інструменту. Система виявляє незвичайні операції, як одиничні, так і комбіновані, порівнюючи дані за різні періоди часу.

Автоматизовані системи контролю за ринком представляють собою зразки новітньої техніки, які застосовують останні наукові досягнення в області математики, статистики та інформаційних технологій. Подібні автоматизовані системи діють у багатьох країнах з розвиненими ринками цінних паперів. Однак, за експертною оцінкою, діючи в нашій країні система не дозволяє здійснювати аналіз ринкової ситуації в режимі реального часу.

Ще один напрямок роботи державного органу з побудови ефективної системи врегулювання конфліктів інтересів при здійсненні брокерської діяльності – це наглядові процедури. Як показує вітчизняна та зарубіжна практика, перевірки займають значне місце в системі врегулювання конфліктів інтересів при здійсненні брокерської діяльності, виявленні та попередженні порушень прав клієнтів брокерсько-дилерських компаній. В дійсності, виявити наявні порушення прав і законних інтересів клієнтів можна тільки при проведенні всебічної перевірки. Для цього необхідно наступне:

- наявність досить широких, але при цьому обґрунтованих повноважень регулюючого органу;
- наявність висококваліфікованих працівників, які здійснюють перевірку, зокрема, бухгалтерів;
- акумулювання та аналіз інформації про проведенні перевірки і виявлених порушеннях і детальне її вивчення в рамках НКЦПФР;
- постійне вдосконалення методики проведення перевірок з урахуванням інформації про виявлення нових порушень.

Перевірки можуть проводитися як державним органом, так і саморегулюючої організацією, членом якої є брокерсько-дилерська компанія.

При розгляді напрямів роботи регулюючого органу з врегулювання конфліктів інтересів при здійсненні брокерської діяльності, слід згадати також проблеми, пов'язані з процедурою

банкрутства професійних учасників ринку цінних паперів. У випадках банкрутства брокерсько-дилерської компанії можуть виникнути прояви конфліктів інтересів, пов'язані з маніпулюванням даними фінансової звітності та розрахунком показників господарської діяльності. Подібні порушення можуть завдати істотного, хоча і непрямого, збитку інтересам клієнта. Створення ефективного інституту банкрутства професійних учасників ринку цінних паперів перебуває в стадії становлення. Він необхідний для підтримки довіри до ринку. При цьому особливу увагу слід приділити дотриманню прав клієнтів і кредиторів брокерсько-дилерських компаній.

Серйозну позитивну роль при мінімізації негативних наслідків прояви конфліктів інтересів між брокерсько-дилерськими компаніями і клієнтами, на наш погляд, можуть зіграти компенсаційні (страхові) фонди, що формуються як за рахунок коштів держави, так і самих учасників ринку цінних паперів.

Ще один напрямок роботи державного регулюючого органу по врегулюванню конфліктів інтересів при здійсненні брокерської діяльності та запобігання порушенням прав клієнтів – це просвітницька і пропагандистська робота з інвесторами. За кордоном роботі з інвесторами надається велике значення, а в нашій країні вона ведеться безсистемно і розрізнено, переважно серед постраждалих інвесторів, тоді як головний акцент слід робити на запобіганні можливих проблем.

Для того щоб знизити кількість негативних проявів конфліктів інтересів при здійсненні брокерсько-дилерськими компаніями своєї діяльності, необхідно зробити їх роботу прозорішою шляхом створення єдиної бази даних, що містить інформацію про всі брокерсько-дилерські компанії, які коли-небудь отримували ліцензію професійного учасника ринку цінних паперів, про санкції, що до них застосовуються та причини анулювання ліцензій. Це необхідно для того, щоб серйозні порушення не залишалися безкарними, а клієнти мали достовірну інформацію про брокерсько-дилерські компанії та репутації людей, що в них працюють.

Таким чином, враховуючи особливості українського менталітету, на державні органи лягає основна відповідальність за врегулювання конфліктів інтересів при здійсненні брокерської діяльності. На сьогоднішній день багато чого зроблено в сфері

правового регулювання ринку цінних паперів. Однак практичні дії з контролю за дотриманням вимог, роботи з інвесторами, створення системи моніторингу операцій з цінними паперами здійснюються недостатньо ефективно. Серед пріоритетних напрямів роботи державних органів слід виділити: зміну нормативної бази щодо вимог до обліку, звітності та фінансових показників брокерсько-дилерської компанії; вдосконалення технології банкрутства брокерсько-дилерських компаній; створення компенсаційних та страхових схем; формування бази даних по українському ринку цінних паперів, що включає інформацію про брокерсько-дилерські компанії і фахівців, що працюють на ринку.

Література:

1. Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» від 30.10.1996 № 448/96-ВР [Електронний ресурс] / Верховна Рада України // Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/448/96-вр>.
2. Указ Президента України «Про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку» №1063/2011 від 23.11.2011 року [Електронний ресурс] / Офіційне інтернет – представництво Президента України // Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/documents/14211.html>.
3. Ринок фінансових послуг: навч. посіб. / М.А. Коваленко, Л.М. Радванська, Н.В. Лобанова, Г.М. Швороб. – Херсон: Олді-плюс, 2005. – 572 с.
4. Сохацька О.М. Біржова справа: підруч. / О.М. Сохацька. – [2-вид., змін. й доп.]. – Тернопіль: Карт-бланш, 2008. – 602с.

Автор: Ніколаєва Анжела Миколаївна, к.е.н., доцент кафедри фінансів Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Сфера наукових інтересів: розвиток фінансового ринку, інструменти та професійна діяльність на ринку цінних паперів, ринок фінансових послуг.

Зв'язок з автором: anzheli@ukr.net

УДК 657
JEL M 41

Оксана Нужна,
Софія Зінчук
Луцький національний технічний університет

УДОСКОНАЛЕННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ З МЕТОЮ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ОБЛІКОВО- АНАЛІТИЧНОЇ РОБОТИ ПІДПРИЄМСТВА

В статті розглянуто основні умови впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи». Розглянуто та розроблено основні види класифікації біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах.

Ключові слова: біологічні активи, класифікація біологічних активів, поточні біологічні активи, довгострокові біологічні активи.

In the article the basic conditions for implementing P (S) 30 «Biological Assets». Considered and developed basic types of classification of biological assets on farms.

Keywords: biological assets, classification of biological assets, current biological assets, long-term biological assets.

В статье рассмотрены основные условия внедрения П(С)БУ 30 «Биологические активы». Рассмотрены и разработаны основные виды классификации биологических активов на сельскохозяйственных предприятиях.

Ключевые слова: биологические активы, классификация биологических активов, текущие биологические активы, долгосрочные биологические активы.

Впровадження ринкових механізмів господарювання, а також інтеграція економіки України в світове співтовариство, зумовили необхідність реформування вітчизняного бухгалтерського обліку та звітності, приведення національної системи бухгалтерського обліку та звітності у відповідність з міжнародними стандартами.

З прийняттям 1 січня 2003 р. МСБО 41 «Сільське господарство» [2] Міністерством фінансів України 18 листопада 2005 року було затверджено П(С)БО 30 «Біологічні активи» [1], проте в дію він був введений тільки з 1 січня 2007 року і є обов'язковим до застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) щодо сільськогосподарської діяльності.

Необхідність класифікації біологічних активів зумовлена їх біологічною різноманітністю і відповідно використанням в основних

галузях сільськогосподарського виробництва – рослинництві та тваринництві.

Економічним чинником класифікації виступає різнотривала участь біологічних активів у господарському обороті.

Особливою класифікаційною ознакою є підхід до оцінки біологічних активів, що обумовлено наявністю двох альтернативних варіантів оцінки:

- за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витати на місці продажу;
- за собівартістю.

Аналіз останніх публікацій і досліджень показав, що вагомий вклад у дослідження проблем обліку біологічних активів зробили такі відомі вчені-економісти: Ф.Ф. Бутинець, С.М. Вінницький, В.М. Голов, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев та інші.

Метою дослідження є розробка методологічних підходів, щодо удосконалення діючої класифікації біологічних активів.

За П(С)БО 30 «Біологічні активи» [1] класифікація розглядається на декількома ознаками.

Першою ознакою є вид господарської діяльності, за якою біологічні активи поділяються на активи сільськогосподарського призначення та біологічні активи несільськогосподарського призначення.

На нашу думку, дана класифікація не є досить досконалою, тому що можна по-різному підходити до трактування «біологічні активи не сільськогосподарського призначення». Спеціалізація та діяльність сільськогосподарських підприємств досить відрізняється між собою, відповідно, і призначення одних і тих же об'єктів може бути різним. Тому ми вважаємо за доцільне змінити назву даного виду класифікації на «біологічні активи за напрямом діяльності та спеціалізації сільськогосподарських підприємств».

Другою класифікаційною ознакою є період участі біологічних активів у господарському процесі, за якою відповідно вони поділяються на: довгострокові і поточні біологічні активи.

Поточні біологічні активи – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

Довгострокові біологічні активи – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. До незрілих довгострокових біологічних активів відносяться біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи визначеної якості.

За ознакою зрілості розрізняють зрілі і незрілі біологічні активи.

Зрілими біологічними активами є:

- поточні біологічні активи, що досягли певної кондиції, наприклад тварини і птиця – при досягненні ними певної живої маси і категорії вгодованості;

- довгострокові біологічні активи, здатні регулярно давати сільськогосподарську продукцію і додаткові біологічні активи.

Незрілі біологічні активи включають:

- багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники), які не досягли пори плодоношення;

- ремонтний молодняк – для поповнення основного стада;

- тварин і птицю на вирощуванні та відгодівлі.

Залежно від можливості багаторазового одержання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів розрізняють споживчі біологічні активи і біологічні активи-носії.

Споживчі біологічні активи – біологічні активи, які здатні одноразово давати сільськогосподарську продукцію (після чого вони завершують своє існування).

Біологічні активи-носії – біологічні активи, які здатні багаторазово давати сільськогосподарську продукцію чи додаткові біологічні активи. Біологічні активи-носії регенерують себе і не являються первинними продуктами.

Така класифікаційна група, як споживчі активи та активи-носії, у вітчизняному законодавстві відсутні. Вважаємо, що такий поділ біологічних активів є доречним, оскільки допомагає сформувати цілісну систему аналітичного обліку [2].

Четвертою класифікаційною ознакою є методика оцінки біологічних активів. Базовим підходом до оцінки біологічних активів є застосування справедливої вартості, за яким всі біологічні активи на дату балансу оцінюються виходячи з рівня цін, який склався на

активному ринку на цей період [3].

Для забезпечення формування інформації про біологічні активи з метою її належного розкриття у фінансовій звітності вони поділяються на:

- біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу;
- біологічні активи, оцінені за первісною вартістю [4].

За результатами дослідження поняття біологічних активів можна зробити висновок, що ця категорія є однією з найважливіших у господарській діяльності сільськогосподарських підприємств.

Дослідивши класифікацію біологічних активів, можемо визначити деякі проблемні моменти. Класифікація здійснюється для розподілу досліджуваного об'єкту на групи за певними ознаками.

В бухгалтерському обліку найпоширенішою є класифікація біологічних активів за строком використання. Саме поділ на поточні і довгострокові біологічні активи використовується при складанні балансу.

Особливою класифікаційною ознакою є підхід до оцінки біологічних активів, яка обумовлена наявністю двох різних варіантів оцінки – за справедливою і первісною вартістю.

До складу біологічних активів в обліку мають включатися не тільки рослини і тварин, а й земельні ресурси підприємства.

Запропонована класифікація біологічних активів може бути застосована сільськогосподарськими підприємствами, що дасть змогу правильно організувати синтетичний і аналітичний облік, сприятиме повному розкриттю інформації про їх наявність та рух об'єктів біологічних активів суб'єктів господарювання у різних аспектах.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18 лист. 2005 р.]: за станом на 17.11.2013 р.
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство». [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
3. Сук Л.К. Облік біологічних активів [Текст] / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №9-10. – С.128-134.
4. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: Монографія / Жук В. М. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

Автори: Нужна Оксана Анатоліївна, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Зінчук Софія Анатоліївна, студентка групи ОАС-21 Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Сфера наукових інтересів: капіталізація сільського господарства України: проблеми та перспективи; облік і аналіз біологічних активів.

Зв'язок з автором: osa_68@mail.ru

УДК 657
JEL M 41

**Оксана Нужна,
Олег Стаднік**
Луцький національний технічний університет

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ І ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТИ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

У статті досліджено актуальні проблеми ефективності діяльності підприємства, зумовлені недостатністю і неоднозначністю нормативного та методичного забезпечення процесу визначення результатів діяльності підприємств і викликана цим складність в обліку. Автор визначає бухгалтерський та податковий аспекти оцінки ефективності діяльності підприємства. Обґрунтовано пропозиції щодо змін в нормативно-правовому регулюванні обліку, що дасть можливість швидше і якісніше визначати фінансові результати діяльності підприємства.

Ключові слова: бухгалтерський облік, видатки, виплати, витрати, доходи, затрати, ефективність діяльності підприємства, оцінка ефективності, фінансовий результат діяльності.

This article explores the current problems of enterprise efficiency due to the ambiguity and lack of regulatory and methodological support the process of determining the performance of businesses and the resulting difficulty in accounting. The author defines the accounting and tax aspects of evaluating the performance of the company. Suggestions for changes in the legal regulation of accounting that will enable faster and better determine the financial performance of the company.

Keywords: accounting, costs, benefits, costs, revenues, costs, efficiency of enterprise performance evaluation, financial performance.

В статье исследованы актуальные проблемы эффективности деятельности предприятия, обусловленные недостаточностью и неоднозначностью нормативного и методического обеспечения процесса определения результатов деятельности

предприятий и вызванная этим сложность в учете. Автор определяет бухгалтерский и налоговый аспекты оценки эффективности деятельности предприятия. Обоснованы предложения по изменениям в нормативно-правовом регулировании учета, что позволит быстрее и качественнее определять финансовые результаты деятельности предприятия.

***Ключевые слова:** бухгалтерский учет, расходы, выплаты, расходы, доходы, затраты, эффективность деятельности предприятия, оценка эффективности, финансовый результат деятельности.*

В наш час багато економістів схильні бачити головну причину нинішньої економічної нестабільності в Україні у непослідовності проведення економічних реформ, частих змінах економічного курсу та складу уряду.

Безумовно, така точка зору не позбавлена об'єктивності, однак сучасна економічна ситуація зумовлена однаковою мірою як макроекономічними та політичними проблемами, так і багатьма мікроекономічними чинниками.

Так, не викликає сумніву той факт, що сучасний стан виробництва в Україні значною мірою є наслідком низької прибутковості та збитковості значної більшості вітчизняних підприємств.

Беззаперечно, основним економічним чинником, який узагальнює усі результати виробничо-господарської діяльності підприємства та визначає її ефективність, є фінансовий результат підприємства.

Оскільки величина фінансового результату визначає можливість подальшого розвитку підприємства (розширення виробництва, оновлення його основних фондів, впровадження нових прогресивних технологій і т.д.) та створює запас фінансової стійкості, який дозволяє підприємству оперативно реагувати на зміни у ринковій кон'юктурі, питання підвищення ефективності діяльності підприємства набувають особливої актуальності в сучасний період ринкових реформ та економічних перетворень.

Дослідженням даної теми займалися вчені В.П. Багров, В.Я. Соколов, Ф.Ф. Бутинець, Г.В. Савицька, О.І. Гадзевич, С.Ф. Голов, В.І. Іващенко, В.М. Костюченко, М.А. Болюх, А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Є.О. Підгора, М.Г. Чумаченко, О.В. Лишиленко, В.О. Мец, М.Р. Остапюк, З.М. Холод, Н.В. Чабанова та інші.

В своїх працях вчені зазначають, що провідна роль у вирішенні питань оптимізації результатів діяльності належить бухгалтерському обліку, економічному аналізу та контролю, адже можливість отримання найбільшого економічного ефекту при найменших витратах, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів значною мірою залежить від того, наскільки оперативно і точно підприємство здійснює облік, аналіз та контроль власних витрат та доходів.

Грамотна організація бухгалтерського обліку, аналізу та контролю на підприємстві дозволить не тільки об'єктивно і своєчасно відображати витрати та доходи, вести оперативний контроль за виконанням плану й дотриманням кошторисів витрат, але й виявляти резерви зниження собівартості продукції, визначати шляхи оптимізації доходів і витрат, що дасть можливість істотно поліпшити фінансові результати підприємства та підвищити його конкурентоспроможність.

Проблема ефективності – це вічна проблема, яка органічно притаманна будь-якій суспільно-економічній формації.

З розвитком товарного виробництва серед важливих проблем економіки будь-якого підприємства центральною завжди була і залишається проблема збереження його існування в довгостроковому періоді як самостійного суб'єкта господарювання.

Досягти цього можливо лише за умови конкурентоспроможного, ефективного виробництва, тому всі підприємства без винятку намагаються підвищити результативність діяльності, тобто підвищити її ефективність.

Метою дослідження є вивчення та вирішення актуальних проблем ефективності діяльності підприємства, зумовлених недостатністю і неоднозначністю нормативного та методичного забезпечення процесу визначення результатів діяльності підприємств і викликаних цим складнощів в обліку.

Основним економічним чинником, який значною мірою визначає ефективність діяльності підприємства, є фінансовий результат, тобто прибуток або збиток.

При визначенні фінансових результатів доволі вагомими є доходи та витрати, адже саме вони розкривають сутність прибутку (збитку).

Тому важливо розглянути вимоги та норми П(С)БО «Доходи» [3, с. 84] і «Витрати» [4, с.87] та Податкового кодексу України від

01.12.2010р. [2, с.26], який з точки зору податкового обліку розкриває зміст доходу, витрат, прибутку.

Обліковий процес формування фінансових результатів за своєю суттю, як ми вже пересвідчилися, – складний і тривалий.

Причому, проблема виникає не в самому визначенні чистого прибутку (збитку), адже з цією метою в обліку передбачене послідовне зіставлення доходів і витрат.

На нашу думку, неточності в обліку виникають саме у визнанні доходів і витрат.

Зокрема, для правильного вимірювання фінансових результатів необхідно, щоб виручка і витрати були визнані в одному обліковому періоді.

Для визначення періоду, в якому визнаються витрати, користуються чотирма термінами (табл. 1), які чітко потрібно розрізняти, оскільки за тлумаченням вони не є тотожними.

Таблиця 1

Характеристика понять, що полегшують визначення періоду, в якому визнаються витрати в бухгалтерському обліку

Поняття	Тлумачення поняття
1	2
Видатки	Це ціна суми ресурсів фірми, що використовуються з певною метою. Всі витрати фірми є видатками, але не всі видатки є витратами [5, с. 502]
Затрати	Означають зменшення активів або збільшення зобов'язань, пов'язане з виникненням видатків. Затрати періоду дорівнюють вартості всіх ресурсів, придбаних в даному обліковому періоді. Затрати поточного періоду стають витратами поточного періоду, якщо вони дають виручку від реалізації в поточному періоді [7, с. 594]
Витрати	Це видатки, що відносяться до поточного облікового періоду. Витратами є вартість активів, використаних для отримання виручки від реалізації протягом поточного періоду, тобто перенесена на реалізовані роботи, продукцію, послуги вартість використаних ресурсів [5, с. 398]

Продовження табл. 1

Виплати	Це платежі грошовими коштами. Затрати, що здійснюються шляхом оплати грошовими коштами, є виплатами, які і будь-які платежі грошовими коштами, що виникають при оплаті рахунків, поверненні позик, виплаті дивідендів тощо [6, с. 503]

На нашу думку, доцільно було б в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1] використовувати поряд з терміном “витрати” всі зазначені в таблиці 1 поняття, що допоможе швидше і якісніше визначати період визнання витрат. А це, в свою чергу, позитивно вплине на визначення фінансових результатів діяльності.

Щодо визнання доходів від реалізації продукції, в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 також є деякі суперечності.

Зокрема, маємо на увазі те, що терміни “реалізація” і “виручка від реалізації” ототожнюються.

Датою реалізації і виручки від реалізації товарів вважається дата підписання приймально-здавальних документів про виконані роботи та надані послуги.

Отже, у чинному законодавстві операція з реалізації продукції не пов’язується з фактом реальної оплати її вартості, до строків здійснення оплати.

Ми вважаємо, що розділення цих понять в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» дало б змогу точніше відображати доходи в обліку.

Вважаємо, що такі зміни в стандартах бухгалтерського обліку щодо відображення доходів і витрат позитивно вплинуть на відображення фінансових результатів операційної діяльності. Адже прибуток визначається як різниця між виручкою від реалізації продукції і витратами на її виробництво та збут. А вдосконалення відображення хоча б одного елемента беззаперечно позитивно вплине на точність відображення фінансового результату.

2 грудня 2011 року Верховна Рада України прийняла Податковий кодекс України, який набув чинності з 1 січня 2011 року.

Цей документ регулює відносини, що виникають у сфері

справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Стаття 7 Податкового кодексу України визначає склад витрат та порядок їх визнання, а стаття 6 - порядок визнання доходів [2].

Змінився підхід до визначення дати виникнення доходів і витрат. Згідно Податкового кодексу України, датою нарахування доходів і витрат є винятково дата відвантаження продукції. Тобто, датою визнання доходу є момент визнання доходу в бухгалтерському обліку.

Отже, нами розглянуто бухгалтерський та податковий аспекти оцінки ефективності діяльності підприємства, що дозволило провести певне узагальнення і обґрунтувати пропозиції щодо змін в нормативно-правовому регулюванні обліку.

Зокрема, для того, щоб швидше і якісніше визначити фінансові результати, ми пропонуємо внести такі зміни в діючі положення (стандарт) бухгалтерського обліку:

- використовувати поряд з терміном «витрати» терміни «видатки», «затрати», «виплати»;
- відокремити терміни «реалізація» і «виручка від реалізації»;
- для аналізу ефективності діяльності підприємства використовувати бухгалтерський прибуток.

Література:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, зі змінами та доповненнями.
2. Податковий Кодекс України, прийнятий Верховною Радою України 02.12.2012 р. № 2755-VI.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99р. №290 зі змінами та доповненнями // 30 положень (стандартів) бухгалтерського обліку. – К.: КНТ, 2006. – 172 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99р. №318 зі змінами та доповненнями // 30 положень (стандартів) бухгалтерського обліку. – К.: КНТ, 2006. – 172 с.
5. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік: навч. посіб. – Київ: ЦУЛ, 2003. -524 с.

6. Фінанси підприємств: підруч. / Кер. авт. кол. і наук. ред.. проф. А.М. Поддєрьогін – 4-те вид., доп. та перероб. – К.: КНЕУ, 2002. – 571с.

7. Чабанова Н.В. Бухгалтерський фінансовий облік: посіб. / Н.В. Чабанова, Ю.А. Василенко. – К.: Академія, 2002. – 672с.

Автори: Нужна Оксана Анатоліївна, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Стаднік Олег Русланович, студентка групи ОАмз-51 Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Сфера наукових інтересів: капіталізація сільського господарства України: проблеми та перспективи; бухгалтерський і податковий аспекти оцінки ефективності діяльності підприємства.

Зв'язок з автором: osa_68@mail.ru

УДК 657
JEL M 40

**Оксана Нужна,
Ольга Шуляк**
Луцький національний технічний університет

ОГЛЯД І ОЦІНКА НАУКОВОЇ ЛІТЕРАТУРИ З ПИТАНЬ ДОСЛІДЖЕННЯ СУТНОСТІ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

У статті здійснено огляд та оцінку літератури з питань дослідження суті поняття виробничі запаси. Автор визначає поняття і склад виробничих запасів і їх роль в житті і розвитку підприємства.

Ключові слова: виробничі запаси, матеріальні ресурси, запаси.

In the articles resulted a review and estimation of literature are on questions research essence concepts productive supplies. An author determines a concept and composition of productive supplies and their role in life and development of enterprise.

Keywords: productive supplies, material resources, supplies.

В статье осуществлен обзор и оценка литературы по вопросам исследования сущности понятия «производственные запасы». Автор определяет понятие и состав производственных запасов и их роль в жизни и развитии предприятия.

Ключевые слова: производственные запасы, материальные ресурсы, запасы.

Для здійснення господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються виробничі

запаси, які є найбільш значною частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, в деяких галузях витрати матеріальних ресурсів становлять близько 60% і значно перевищують собівартість продукції.

Важливе практичне значення та виробничу спрямованість мають питання обліку запасів, оскільки це є передумовою подальшого розвитку виробництва на підприємствах. Належним чином організований облік виробничих запасів, тобто якісна інформація про їх наявність та рух, має суттєве значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства та в контролі за зберіганням матеріальних цінностей. У зв'язку з цим в сучасних умовах об'єктивно виникла необхідність перегляду існуючої практики організації обліку запасів.

У процесі реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку, прийняття національних стандартів та врахування тенденції до переходу на міжнародні стандарти обліку змінюються вимоги до обліку ефективності використання виробничих запасів, а також розширюються поставлені перед ним завдання.

Однак певні питання обліку використання виробничих запасів після переходу до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку досліджені неповністю. Серед таких питань одним із головних є неоднозначність підходів до визначення суті поняття «виробничі запаси», їх класифікації з урахуванням галузевої специфіки.

Теоретичні положення і практичні аспекти обліку виробничих запасів обґрунтовані в роботах Ф.Ф. Бутинця, П.С. Безруких, С.Ф. Голова, В.І. Єфименка, А.М. Коваленко, В.М. Костюченка, М.В. Кужельного, М.С. Пушкаря, Л.І. Слюсарчука та інших дослідників.

Серед зарубіжних вчених питання обліку виробничих запасів знайшли своє відображення в роботах Е. Бріттона, К. Ватерсона, І.А. Бланка, І.А. Бондарева, Г. Муса, Р.З. Чейза, Р.Ф. Якобса та інших вчених.

Метою дослідження є огляд наукової літератури з питань дослідження сутності виробничих запасів.

Ефективне функціонування підприємств у ринкових умовах

господарювання значною мірою залежить від раціонального використання ресурсів: трудових, матеріальних, які в сукупності з основними засобами становлять виробничі ресурси. Матеріальні ресурси є засобами виробництва, які включають засоби праці і предмети праці. Поняття виробничих запасів слід відрізняти від поняття матеріальних (виробничих) ресурсів, яке є більш загальним ніж матеріальні або виробничі запаси.

У теоретичному розумінні виробничі запаси є предметами праці, які одноразово використовуються у виробничому процесі, свою вартість повністю переносять на готову продукцію. В бухгалтерському обліку більшість предметів праці вважаються виробничими запасами. Але поняття матеріальних ресурсів і виробничих запасів є дискусійним і трактується в літературних джерелах неоднозначно.

В економічній літературі поняття «виробничі ресурси» з'явилося в 70-80-х роках минулого століття. Зокрема, під «виробничими ресурсами» розуміється сума складових ресурсів основних засобів, матеріальних і трудових ресурсів. Термін «запаси» у вітчизняній літературі з'явився із затвердженням П(С)БО. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву, а саме товарно-матеріальні цінності, предмети праці, засоби праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси.

Так, В.Д. Новодворський зазначає, що «складовою виробничих ресурсів є матеріальні ресурси, які представляють комплекс речових елементів, що призначені для обробки в процесі виробництва за допомогою засобів праці» [7].

На думку Л.В. Лібермана, об'єктом обліку матеріалів є предмети праці, призначені для виробничо-господарського використання, а також малоцінні швидкозношувані предмети [5].

В.І. Петрова досліджує поняття «оборотних виробничих фондів, які складаються з предметів праці (сировина, матеріали і т.п.), тобто те, на що направлена дія людини в процесі праці та з чого виготовляється продукція». Особливістю їх функціонування є те, що вони цілком використовуються в одному циклі виробництва. Крім цього, науковець зазначає, що в плануванні та обліку предмети праці називають матеріалами або виробничими запасами [8].

П.І. Багрій пропонує трактувати поняття «запаси виробничі» як засоби виробництва, що надійшли до споживачів і ще не

використовується у процесі виробництва, і тут же пропонує визначення поняття «запаси» як наявність матеріальних ресурсів для забезпечення безперервності розширеного відтворення, обслуговування невиробничої сфери та задоволення потреб населення [1].

М.В. Дубіна виокремлює два види складських запасів – виробничі та товарні, при цьому зазначає, що виробничі запаси – це матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання ; а товарні запаси – матеріальні цінності, які знаходяться на складі, але призначені для продажу [4].

Деякі автори при визначенні поняття матеріальних оборотних активів застосовують термін «цінності» [1]. Однак поняття цінність є описовою категорією, ознакою, якісним або критеріальним показником, що мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди.

Застосування терміну «матеріально-виробничі запаси» пов'язано з певними суперечливими моментами, адже матеріальними запасами є не тільки предмети праці, але й засоби праці. Тому це поняття є ширшим, адже охоплює усі активи, що мають матеріальну форму та використовуються у виробничому процесі. Терміни «товарно-матеріальні активи» і «товарно-матеріальні запаси» не прийнятні для застосування з причини охоплення ними активів, що мають матеріальну форму, які можуть бути як оборотними, так і необоротними. При цьому акцент робиться на можливості продажу таких активів.

Певні протиріччя пов'язані із використанням терміна «предмети праці». Поняття предметів праці достатньою мірою відповідає сутності елементів виробництва, основне призначення яких – обробка у процесі виробництва, формування основи виробів, при цьому враховується можливість перебування їх у складі резервів у вигляді виробничих запасів на складі або готових виробів (товарів), що перебувають на складах [2]. Використання цього терміну викликає певні протиріччя, які пов'язані з тлумаченням його в довідковій літературі. Так, більшість авторів під терміном «запаси» розуміють резерв матеріальних ресурсів, які не використовуються в поточній діяльності підприємства і призначені для забезпечення безперервності

процесу виробництва, зберігання на випадок необхідності. Тобто, поняття запасів є досить специфічним.

Незважаючи на те, що термін «товарно-виробничі запаси» є найбільш прийнятним у застосуванні для розкриття сутності предметів праці, їх окремих характеристик та особливостей, з прийняттям П(С)БО термін «запаси» увійшов до широкого вжитку.

Так, П(С)БО 9 «Запаси» об'єднує основні складові оборотних матеріальних активів, відповідно пункту 4 якого «запаси – це активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, а також управління підприємством» [9].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», активи – це ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких призведе до економічних вигод у майбутньому внаслідок будь якого використання запасу [3].

Згідно МСФЗ 2 «Запаси» запаси – це активи, які передбачені для продажу в ході звичайної діяльності; що знаходяться у процесі виробництва, для такого продажу, або ті, що знаходяться у процесі виробництва або надання послуг, за винятком незавершеного виробництва, що виникає за угодами...» [6].

Отже, в економічній літературі спостерігаються різноманітні варіанти трактування об'єкта дослідження. Така відмінність свідчить про те, що розкриття суті будь якої економічної категорії залежить від обраного підходу до її визначення.

Критична оцінка існуючих визначень поняття «виробничі запаси» дає підстави виокремити такі основні підходи:

- переважна більшість економістів і вчених при висвітленні питань обліку запасів використовує визначення, наведене в П(С)БО 9;
- окремі вчені ототожнюють поняття «виробничі запаси» і «матеріальні ресурси»;
- ототожнюються також такі поняття, як «запаси» і «виробничі запаси»;
- в окремих джерелах застосовується термін «товарно-матеріальні цінності»;

– ряд авторів до виробничих запасів, як частини предметів праці, не відносять малоцінні і швидкозношувані предмети та незавершене виробництво.

Так, А.С. Бородкін, П.С. Безруких та Річард Д. Ірвін, виробничі запаси розглядають як матеріальні ресурси, які повністю переносять свою вартість на собівартість продукції, тобто споживаються. При цьому вони використовуються як предмети праці у виробничому і господарському процесі.

М.В. Кружельний під «виробничими запасами» розглядає мінімальний запас предметів праці, необхідний для виробничого процесу, таким чином, не розкриває економічну природу виробничих запасів.

Н.М. Грабова ототожнює поняття «виробничі запаси» і «запаси». Втім, виробничі запаси – це складова запасів підприємства, а не всі матеріальні запаси. Тому ототожнення понять «матеріальні запаси» і «виробничі запаси» нелогічне.

У роботах В.Д. Шквіра запаси розглядаються як матеріальні цінності.

Як оборотні активи підприємства, що використовуються у виробничому процесі одноразово та вартість яких повністю переноситься на собівартість виготовленої продукції, визначають виробничі запаси такі науковці, як В.Д. Новодворський, В.В. Сопко, Є.Ю. Шара, Е.С. Хендріксен.

Ряд інших вчених виробничі запаси трактують як активи, які використовуються для подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.

Отже, проведений аналіз нормативних та літературних джерел свідчить про неоднозначність підходів вітчизняних і зарубіжних вчених до трактування терміна «виробничі запаси», визначення їх складових, функціонального призначення та принципів віднесення запасів до складу виробничих. На нашу думку, актуальним та необхідним є перегляд існуючої практики організації обліку запасів, оскільки якісна інформація про їх наявність та рух має суттєве значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства та в контролі за зберіганням матеріальних цінностей.

Література:

1. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. для вузів / Ф.Ф. Бутинець. – Видання 2-е, доп. і перероб. – Житомир.: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2006. – 701 с.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996-14 від 16.07.1999 р.
4. Кузьмінський А.М. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. / А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський. – К.: Все про бухгалтерський облік, 1999. – 288 с.
5. Либерман Л.В. Учет материальных ценностей / Л.В. Либерман. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 109 с.
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 «Запаси».
7. Новодворский В.Д. Учёт производственных запасов / В.Д. Новодворский. – М.: Финансы и статистика, 2005. – С. 48-75.
8. Петрова В.И. Научная организация бухгалтерского учета / В.И. Петрова. – М.: Финансы, 2002. – 136 с.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. №246.

Автори: Нужна Оксана Анатоліївна, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Шуляк Ольга Валеріївна, студентка групи ОАС-21 Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Сфера наукових інтересів: капіталізація сільського господарства України: проблеми та перспективи; обліково-аналітичне забезпечення управління виробничими запасами.

Зв'язок з автором: osa_68@mail.ru

УДК 658:331.108:658.29
JEL M 21

Катерина Оксенюк,
Юлія Ковальчук
Луцький національний технічний університет

СИНЕРГЕТИЧНИЙ ЕФЕКТ В СИСТЕМІ ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

В статті розкрито суть поняття «синергетичний ефект». Акцентовано увагу на доцільності застосування синергетичного ефекту в системі потенціалу підприємства.

Ключові слова: синергія, ефект, синергетичний ефект, потенціал, підприємство.

The paper examines the essence of the concept of «synergistic effect».. Attention is focused on the feasibility of synergistic effect on the system capacity of enterprises.

Keywords: synergy, effect, sinergistical effect, potential, enterprise

В статтє раскрыта сущность понятия «синергетический эффект». Акцентировано внимание на целесообразности применения синергетического эффекта в системе потенциала предприятия.

Ключевые слова: синергия, эффект, синергетический эффект, потенциал, предприятие.

В умовах посилення процесів глобалізації для сучасних ринків ресурсів, капіталу, товарів та послуг характерні тенденції до зростання конкуренції. Ускладнюється пошук та реалізація конкурентних переваг підприємства та шляхів підвищення ефективності їх діяльності. Саме цим зумовлене застосування нових підходів до здійснення організації діяльності підприємств, які мають на меті забезпечення їх виживання в конкурентному середовищі. Одним із таких підходів є синергетичний підхід.

Суттєвий науковий внесок у дослідження проблем розвитку синергетики зробили такі науковці, як В.Андерсон, І. Ансофф, Л.І.Антошкіна, В.Б. Занг, Е.Кемпбелл, В.І. Мелькін, М. Портер, І. Пригожина, Є.І.Ходаківський, Ю.С. Цал-Цалко. У їх працях висвітлено економічний зміст поняття «синергії» та синергетичного ефекту. Механізм визначення синергетичного ефекту в системі потенціалу підприємства потребує детальнішого вивчення.

Синергетику як науку започаткували дослідження І. Пригожина, який в свою чергу очолював так звану Брюссельську школу у 60-70-х роках ХХ ст. Його теоретичні здобутки впродовж останньої чверті століття, що минуло, набули всесвітнього визнання і започаткували нові наукові підходи у багатьох сферах пізнання [1, с.93].

Термін «синергетика» походить від грецького слова, яке означає «діючий разом». Синергія (від грец. Synergos – (syn) разом; (ergos) діючий, дія) – це сумуючий ефект, який полягає у тому, що при взаємодії двох або більше факторів їх дія суттєво переважає ефект кожного окремого компонента у вигляді простої їх суми. Мова йдеться про явище посилення дії одного каталізатора додаванням іншого.

Основне завдання керівника полягає в тому, щоб знайти такий набір елементів і відповідним чином поєднати їх між собою,

використовуючи прогресивні форми організації, при якій синергія дала б змогу забезпечити якісне збільшення потенціалу, як системи в цілому.

Синергетичний ефект в системі потенціалу підприємства може бути отриманий за рахунок:

- організуючої ролі менеджера (план-завдання, режим роботи, норма і нормативи, стимули, контроль тощо);
- організації праці;
- організації виробництва;
- колективного прийняття рішень;
- організація оперативного виробничого планування і управління і ін.

Знання закону синергії може активізувати діяльність керівника з пошуку найкращого набору ресурсів. Закон синергії діє незалежно від волі і свідомості керівника, проте результати дії цього закону залежать від стану трьох середовищ: керівника, підлеглих і зовнішнього середовища по відношенню до закону синергії.

Синергетичний ефект відіграє важливу роль в системі потенціалу підприємства. Він є основним законом теорії та практики організації. Адже саме орієнтація на комплексну реалізацію поруч із предметами і засобами праці, стає високоефективним чинником нарощення потенціалу підприємства.

Синергетичний ефект в тому випадку матиме місце, якщо всі елементи і частини підприємства будуть орієнтовані на досягнення однієї спільної мети. Якщо ж вони будуть прагнути до досягнення приватних цілей, не пов'язаних із загальною метою підприємства, синергетичного ефекту не буде досягнуто.

Таким чином, закон синергії вказує на те, що в процесі формування і розвитку структури як об'єкта, так і суб'єкта підприємства необхідно оцінювати дві його складові: позитивну – творчу, організуючу і негативну – руйнівну, дезорганізуючу.

Як зазначає І. Ансофф, одним з основних способів кваліфікації синергізму є розподіл його за критерієм складових прибутку [2, с. 400]:

- торгівельний синергізм має місце у випадку, якщо товари поставляються по тим самим каналам розподілу, їх розробкою керує той же менеджмент і вони зберігаються на одному складі. При цьому,

загальна реклама, методи стимулювання збуту, репутація дозволяють добитися збільшення доходу підприємства при фіксованих інвестиціях;

- операційний синергізм є результатом більш високого ступеня використання виробничих потужностей і персоналу, розподілу накладних витрат, переваг загальних напрямків навчання, а також закупівлі великих партій сировини;

- інвестиційний синергізм може бути наслідком спільного використання заводського обладнання, загальних запасів сировини, перенесення результатів науково-дослідницьких робіт з одного товару на інший, експлуатації загального устаткування;

- управлінський синергізм багато в чому визначає загальний позитивний ефект. Він представляє по ряду компонентів прибутки в неявній формі. Тут, значна роль належить кваліфікованому менеджменту, який може позитивно вплинути на конкурентоспроможність підприємства з високим синергетичним ефектом.

В економіці синергетичний ефект пов'язаний, зокрема, з тим, що комбіноване використання кількох взаємоузгоджених стратегій виявляється кориснішим, аніж ізольоване впровадження якоїсь однієї. Адже при цьому різні фактори так впливають один на одного, що здатні разом досягти більшого, ніж за окремого їх застосування. Тому синергію коротко записують як «ефект, коли $2 + 2 = 5; 6; \dots N$ ». Ця формула показує, що сумарна віддача від кількох факторів може бути вищою, ніж сума показників незалежного їх використання [3, с.199].

Як вище зазначалось, синергетичний ефект може бути як позитивним, так і негативним:

1. Позитивний ефект можна записати у вигляді такої нерівності « $2+2>5$ ». Тобто, синергетичний ефект може проявлятися через скорочення витрат при заданому рівні доходу, збільшення доходів при заданому рівні витрат або в разі збільшення доходів з одночасним скороченням витрат (ефект «подвійного синергізму»).

2. Негативний ефект можна записати у вигляді такої нерівності « $2+2<5$ ». У цьому випадку, синергетичний ефект може проявлятися через збільшення витрат при заданому рівні доходу, зменшення доходів при заданому рівні витрат або в разі зменшення доходів з одночасним збільшенням витрат (кризовий синдром).

Доведено, що отримання позитивних синергетичних ефектів дає змогу використовувати додаткові переваги, які приведуть до нарощення потенціалу. Наявність ефекту синергії й уміння управляти цим ефектом створює специфічну конкурентну перевагу, яка реалізується на рівні підприємства загалом і яка врешті-решт виявляється на різних товарних ринках у зниженні рівня витрат або в придбанні продукцією унікальних властивостей. Як уже зазначалось вище, досить важко заздалегідь визначити необхідні ресурси і умови їх використання для досягнення позитивного синергетичного ефекту [4, с.197].

Складність питань синергізму пояснюється різноманіттям випадків застосування синергетичний ефектів і шляхів їх досягнення.

Для досягнення позитивних синергетичний ефектів у виробництві необхідна гармонійна система цілей. Але, не меншу роль відіграють стратегії і структура потенціалу. Концепцію підприємства та її елементи треба відразу перевірити на всі можливі дисгармонії. Наприклад, може виявитися, що бажана диверсифікація призведе до різноманітних, у чомусь суперечливих вимог щодо потенціалу або стратегії опрацювання ринку, і це стане причиною нераціонального використання потужностей і поставить під загрозу виконання роботи взагалі. Проте, попри все слід шукати позитивні синергетичні ефекти, які можливі і за відносно незначних змін.

Перевірка всієї концепції має враховувати, окрім синергії, ступінь надійності підприємства та його гнучкість. Під надійністю розуміють зусилля щодо виявлення і подолання ризику, тобто страхування справи. Гнучкість означає можливість підприємства пристосуватися до змін так, щоб не втратити можливих шансів на успіх і уникнути небезпек (за умови, що вже чітко сформульовані цілі і визначений спосіб поведінки). Отже, ці елементи концепції слід розглядати разом.

Пошуки синергетичного ефекту відіграють на різних підприємствах неоднакову за важливістю роль. На практиці, проблема полягає у тому, що окремі організаційні одиниці не прагнуть до кооперації, а навпаки бояться конкурентів. Іноді ситуація складається так, що чим більше автономна структура відкриває власних ноу-хау, тим швидше виникає для неї небезпека погіршити свою позицію порівняно з іншими організаційними одиницями. У такому випадку

найкращий вихід – обмінюватися інформацією, зруйнувавши бар'єри [5].

Зазвичай на практиці досить важко заздалегідь визначити необхідні ресурси та умови їх використання для досягнення синергії. Це можна робити або набуваючи власний досвід у процесі перебору різних ресурсів у діяльності компанії та подальшого відстеження економічного або соціального результату, або використовуючи досвід успішних компаній. Оцінка синергетичного ефекту може йти побічно – як частини (складової) економічної, соціальної, організаційної, технологічної, правової або ідеологічної ефективності.

Отже, для того, щоб вижити в складному конкурентному середовищі, потрібно вміти виявляти, нарощувати і здобувати позитивний синергетичний ефект від поєднання та взаємодії робочої сили і засобів праці, наслідків цієї взаємодії – тих же кінцевих результатів, кооперувати працю, інтегрувати галузі, виробництво й обслуговування. Адже лише ті підприємства, менеджери яких вміють ефективно поєднувати різні види, методи і прийоми управління та здатні виявити приховані можливості та застосувати їх в комплексі, здатні забезпечити нарощення потенціалу підприємства і, відповідно, дають змогу втриматись на ринку і не здавати позицій в умовах жорсткої конкурентної боротьби.

Література:

1. Ходаківський Є.І. Авторитаризм, синергетика руйнувань і позитивних змін: наук.Вид. / Є.І. Ходаківський, І.Г. Грабар, Ю.С. Цаль-Цалко // Вісник ЖДТУ та Житомирського обласного об'єднання громадської організації «Спілка економістів України». – Житомир:Вид-во «Рута», 2007. – 206 с.
2. Кемпбелл Э., Саммерс Лачс. Стратегический синергизм. 2-е изд. – СПб.: Питер, 2004. – 416 с.
3. Поплавська Ж.В. Синергізм в економіці / Ж.В. Поплавська // Вісник НАН України – 2001. – №5.
4. Дмитришин О.В., Яцура В.В. Синергетичний підхід до здійснення підприємницької діяльності / О.В. Дмитришин // Науковий вісник НЛТУ України – 2011. – Вип. 21.10. – С. 194 – 199.
5. Сутність ефекту синергії в процесі функціонування організацій [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.ukrreferat.com/index.php?referat=25723>.

Автори: Оксенюк Катерина Ігорівна, к.е.н., доцент кафедри економіки та підприємництва Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна;

Ковальчук Юлія, магістр спеціальності «Економіка підприємства»
Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Сфера наукових інтересів: регіональні аспекти формування та
наращення потенціалу.

Зв'язок з авторами: katia_okseniyk@mail.ru, kovalchuk_yulsya@mail.ru

УДК 339.923.061.1

JEL M 21

Оксенюк Катерина,

Марчук Богдана

Луцький національний технічний університет

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПАЛИВНО- ЕНЕРГЕТИЧНОГО КОМПЛЕКСУ ВОЛИНСЬКОЇ ОБЛАСТІ

У статті наведено загальну характеристику та проведено аналіз провідних галузей паливно-енергетичного комплексу Волинської області. Визначено напрями підвищення ефективності функціонування паливно-енергетичного комплексу.

Ключові слова: паливно-енергетичний комплекс, паливно-енергетичний баланс, природний газ, вугілля, торф.

The article presents a general characterization and the analysis of the leading branches of the fuel and energy complex of Volyn region. The ways of improving the efficiency of the energy sector.

Keywords: fuel and energy complex, energy balance, gas, coal and peat.

В статье приведены общая характеристика и проведен анализ ведущих отраслей топливно-энергетического комплекса Волинской области. Определены направления повышения эффективности функционирования топливно-энергетического комплекса.

Ключевые слова: топливно-энергетический комплекс, топливно-энергетический баланс, природный газ, уголь, торф.

Одними з найбільш гострих проблем України на сучасному етапі її розвитку є проблеми стабільного енергозабезпечення та ефективного використання енергоресурсів, від вирішення яких значною мірою залежить рівень економічного і соціального розвитку суспільства. Загострення цієї проблеми почалось з дев'яностих років, з кожним наступним роком її вирішення все більш ускладнювалося. Провідною проблемою у регулюванні та розвитку паливно-енергетичного

комплексу є невідповідність заходів трансформації в енергетиці із способами реформування промисловості, сільського господарства, сфери послуг, комунального господарства України.

Теоретико-методологічні основи управління та регулювання паливно-енергетичного комплексу висвітлені в роботах відомих зарубіжних і вітчизняних учених: А. Алімова, І. Галюк, О. Дзеба, С. Єрмілова, О. Комякова, І. Сотник, О. Ставицької, В. Любвіной, А. Татаркіна, І. Чукаева та інших.

До паливно-енергетичного комплексу Волинської області належать підприємства добувної промисловості, що спеціалізуються на видобутку і переробці твердого мінерального палива (кам'яне вугілля, торф), природного газу та підприємства, що здійснюють постачання і розподіл природного газу та електроенергії. Крім того, підприємствами державного лісогосподарського об'єднання «Волиньліс» і міжгосподарськими лісопідприємствами агропромислового комплексу виробляється основний обсяг паливних дров.

Вугільна галузь є важливою складовою паливно-енергетичного комплексу області. Волинські шахти розраховані на 30 років експлуатації, а тому протягом 1998 – 2001 років через закінчення балансових запасів вугілля було закрито шість з них. Нині в області функціонують 4 вугледобувні шахти: шахта № 1 «Нововолинська», шахта №9 «Нововолинська», шахта № 5 «Нововолинська», шахта «Бужанська», та одна знаходиться на стадії будівництва – шахта № 10 «Нововолинська». Проте лише шахта «Бужанська» віднесена до перспективних вугільних підприємств. Вона єдина в Україні новозбудована шахта, фінансування якої відбулося за рахунок бюджетних коштів [1].

Найбільшим підприємством в області та Україні що здійснює розробку торф'яників, є державне підприємство «Волиньторф». До складу державного підприємства «Волиньторф» входять торфозавод «Сойне торф» та Маневицький торфозавод. Виробничі потужності підприємства становлять 100 тисяч тонн торфобрикетів в рік. Із них – 70 тисяч тонн виробляє торфозавод «Сойне», а 30 тисяч тонн – Маневицький». Варто зазначити, що на території України було 34 торфобрикетних заводи, три з них мали потужність таку, як підприємство «Сойне», зараз залишилося 5 об'єктів з виготовлення

торфобрикету, два з яких знаходиться на Волині. Заторфованість Рівненської та Волинської областей досягає 6,5%, що є найбільшим показником по всій Україні. Основними напрямками роботи підприємства є видобування торфу, виробництво продукції із торфу, торгівля торфопродукцією, постачання пари та гарячої води [2].

Природний газ у Волинській області представлено Локачинським родовищем, балансові запаси якого становлять 7,8 млрд.куб.м., що дасть змогу протягом 20 років задовольняти потреби області в споживанні газу на 50 %. Воно забезпечує енергопостачанням Локачинський та ще майже три райони Волинської області. Локачинська дільниця газопромислового знаходиться під управлінням ГПУ «Львівгаз-видобування».

Використання окремих видів енергетичних матеріалів та продуктів перероблення нафти за основними видами економічної діяльності Волинської області у 2013 році подано у табл.1.

Таблиця 1

Використання окремих видів енергетичних матеріалів та продуктів перероблення нафти за основними видами економічної діяльності Волинської області у 2013 році [3]

	Вугілля кам'яне, т	Газ природ- ний, тис.м ³	Дрова для опалення, щільних м ³	Бензин мотор- ний, т	Газойлі (паливо дизель- не),т
1	2	3	4	5	6
Всього	50353	255089	39357	15572	76181
Сільське господарство, лісове та рибне господарство	122	6072	4046	2783	19985
Промисловість	31534	218183	16157	3803	11018
добувна промисловість і розроблення кар'єрів	24512	268	–	52	323
переробна промисловість	6724	51618	13379	2252	9643
виробництво харчових продуктів	2896	35156	8820	1279	4253
оброблення деревини та виготовлення виробів	326	3927	2339	246	1988
виробництво паперу та паперових виробів	26	2479	–	87	183
виробництво іншої неметалевої мінеральної продукції	2940	2887	240	62	803
виробництво машин і устаткування, н.в.і.у.	1	1091	59	33	49

Продовження табл. 1

виробництво автотранспортних засобів, причепів і напівпричепів	–	837	–	25	115
постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	291	165382	2608	1116	434
водопостачання; каналізація	7	915	170	383	618
Будівництво	188	450	6	723	2587
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	30	2353	155	2306	3788
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	2734	8259	1932	2274	37172
Тимчасове розміщування й організація харчування	–	530	53	53	13
Інформація та телекомунікації	260	332	2	226	89
1	2	3	4	5	6
Фінансова та страхова діяльність	3	162	14	75	74
Операції з нерухомим майном	35	1294	182	327	234
Професійна, наукова та технічна діяльність	3	200	168	237	42
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	–	156	70	404	193
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	10462	9076	12410	1353	549
Освіта	2077	3327	947	236	136
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	2794	4199	3010	693	220
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	111	448	205	62	58
Надання інших видів послуг	–	48	–	17	23

Аналіз даних табл. 1 засвідчує, що найбільше використовує енергетичні ресурси державне управління й оборонна промисловість, найменше – тимчасове розміщування й організація харчування та надання інших видів послуг.

Через неефективність діючої політики в енергетичній галузі Волинський паливно-енергетичний комплекс потерпає: від неповних

розрахунки споживачів за використані енергоресурси, недостатності системного обліку, споживання енергоносіїв, значної зношеності основних фондів та обмеженості капіталовкладень на їх оновлення внутрішніх та зовнішніх фінансових ресурсів.

З огляду та той факт, що за останні два роки світові ціни на нафту та природний газ у зв'язку з їх поступовим вичерпуванням зросли в середньому на 2-2,5%, а вугледобувні шахти також вичерпують свій ресурс (очікується подальше зменшення видобутку та збільшення ціни) доцільно переглянути будівництво нових газопроводів чи транспортування вугілля в віддаленні населені райони. За таких умов постає питання впровадження нових енергозберігаючих технологій та розвитку нетрадиційних джерел енергії, яке потребує негайного вирішення.

Для реформування вугільної галузі пропонується:

1. Лібералізація оптового ринку електроенергії. Перший крок має полягати у запровадженні довгострокового переходу від моделі оптового ринку до режиму двосторонніх контрактів.

2. Лібералізація вугільної промисловості. Після того, як буде запроваджено діючий оптовий ринок електроенергії, посадові особи, що відповідають за проведення політики мають приділити увагу лібералізації ринку вугільного палива.

3. Приватизація всіх енергогенеруючих та вугледобувних компаній. Після проведення лібералізації ринків, держава має приватизувати всі свої активи в обох секторах. Одночасно з розробкою детальної процедури приватизації, має бути приділена особлива увага впливу приватизації на конкуренцію в обох секторах. Зокрема, правила приватизації мають бути достатньо відкритими для забезпечення взаємного існування окремих компаній та вертикально інтегрованих вугільних шахт та генеруючих компаній в структурі одного холдингу.

Для того, щоб покращити торф'яний сектор Волинської області доцільно:

– налагодження системи режимних ландшафтно-геофізичних і ландшафтно-геохімічних спостережень за єдиною програмою досліджень;

– проведення щосезонного моніторингового картографування території на основі її обстеження за спеціальними контрольними

маршрутами;

– створення спеціальних моніторингових станцій, постів та майданчиків у межах репрезентативних природно-господарських систем.

Для вирішення та вдосконалення питань газозабезпечення області варто:

- відкоригувати схему газопостачання області, населених пунктів в напрямках оптимізації експлуатації існуючої газотранспортної системи після проведення структурної перебудови підприємств, спрямованої на зниження матеріало- та енергоємності виробництва;

- подальше використання фізично застарілих трубопроводів систем газопостачання, що підлягають демонтажу, змінюючи їх галузеву належність;

- модернізація газових мереж та існуючого обладнання, заміна режимів його роботи;

- інвентаризація існуючої внутрішньо-обласної газотранспортної системи;

- подальший розвиток газотранспортної системи у напрямках, визначених реальним фінансуванням і техніко-економічними обґрунтуваннями;

- оптимізація розвитку системи магістральних трубопроводів через проведення гідравлічних розрахунків з урахуванням затверджених планів розвитку населених пунктів, визначення пріоритетних існуючих і намічених споживачів;

- впровадження інтегрованої системи автоматизованого контролю на всіх рівнях споживання;

- впровадження одноступеневої системи газопостачання з комбінованими будинковими регуляторами тиску (КБРТ) із застосуванням сучасних матеріалів та технологій будівництва;

- нарощування потужностей видобутку природного газу у Локачинському районі та газифікація сіл, наближених до родовища, із залученням до експлуатації всіх 20 свердловин і забезпеченням інтенсивного їх використання;

- подальший розвиток обсягів пошукових робіт газонафтових родовищ із оптимізацією графіку їх введення в експлуатацію і використання, через залучення сучасних технологій, у т.ч. очистки

газу від домішок для підживлення внутрішньо-обласних газотранспортних мереж;

- максимальне приближення підприємств-споживачів природного газу безпосередньо в райони його видобутку;
- пошуки способів і можливості переробки газу в хімічну продукцію, необхідну для потреб області і країни в цілому;
- сприяння розвитку і модернізації газотранспортної системи в технологічному обслуговуванні до рівня стандартів ЄС.

Література:

1. Волинські новини. Яка доля шахти-довгобуду та її працівників? – 2014. – 24 червня // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.volynnews.com/news/economics/yaka-dolia-shakhty-dovhobudu-na-volyni-ta-yiyi-pratsivnykiv/>
2. Волинь Post. Волинським депутатам показали, як працюють торфові заводи області ? – 2014. – 24 червня // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.volynpost.com/news/40702-volynskym-deputatam-pokazaly-iak-pracyuyut-torfovi-zavody-oblasti>
3. Паливно-енергетичні ресурси Волині. Статистичний збірник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.lutsk.ukrstat.gov.ua/E_1.htm.

Автори: Оксенюк Катерина Ігорівна, к.е.н., доцент кафедри економіки та підприємництва Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Марчук Богдана: ст. гр. ЕПС-11 Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Сфера наукових інтересів: регіональні аспекти формування та нарощення потенціалу

Зв'язок з автором: katia_okseniyk@mail.ru, bogdanka.marchuk@mail.ru

УДК 332.021.8:63
JEL M 21

Катерина Оксенюк,
Марія Столярук
Луцький національний технічний університет

АГРОПРОМИСЛОВИЙ КОМПЛЕКС УКРАЇНИ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

У статті досліджено роль АПК в національній економіці. Визначено проблеми, що стримують його розвиток; обґрунтовано напрями розвитку агропромислового комплексу України.

Ключові слова: агропромисловий комплекс, сільське господарство, сільськогосподарська продукція, національна економіка.

This article explores the role of the agricultural sector of the national economy. Factors that hinder its development; The directions of development of agriculture.

Keywords: agricultural, agriculture, agricultural products, national economy.

В статье исследована роль АПК в национальной экономике. Определены проблемы, сдерживающие его развитие; обоснованы направления развития агропромышленного комплекса Украины.

Ключевые слова: агропромышленный комплекс, сельское хозяйство, сельскохозяйственная продукция, национальная экономика.

Агропромисловий комплекс – складова національної економіки, де економічно, технологічно та організаційно взаємопов'язано багато галузей і виробництв. Він відноситься до числа основних комплексів, що визначають умови підтримки життєдіяльності суспільства. Значення його не тільки у забезпеченні потреб людей у продуктах харчування, але в тому, що він істотно впливає на зайнятість населення й ефективність усього національного виробництва. Від рівня розвитку АПК, стабільності функціонування залежить стан економіки, рівень продовольчої безпеки країни та рівень життя населення.

Головне завданням АПК – зростання сільськогосподарського виробництва, надійне забезпечення країни продуктами харчування та сільськогосподарською сировиною, об'єднання зусиль усіх галузей комплексу для отримання високих економічних показників і вихід на світовий ринок.

Теоретичні та прикладні аспекти дослідження агропромислового комплексу знайшли своє відображення в роботах провідних вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема В.Я. Амбросова, В.Г. Андрійчука, Ю.Д. Білик, Г. Бірмана, Є. Бородіна, М.І. Кісіля, М.Й. Маліка, В.Я. Месель-Веселяка, А.А. Пересади, П.Т. Саблука та інших.

АПК – найбільший з базових комплексів в економіці країни. В АПК України зайнято близько 35% всіх працюючих в сфері матеріального виробництва, зосереджено більше чверті всіх виробничих фондів і створюється майже 15% ВВП. Питома вага капітальних вкладень в АПК у загальному обсязі інвестицій в економіку України становить 10%. З сільськогосподарської сировини виготовляється приблизно 70% всього набору, що виробляються в країні предметів споживання. У роздрібному товарообороті продовольчі товари становлять приблизно половину. До АПК належать усі види виробництв і виробничого обслуговування, створення і розвиток яких підлегли виробництву кінцевої споживчої продукції з сільськогосподарської сировини.

На стан агропромислового комплексу істотно впливає не тільки розвиток багатьох суміжних галузей економіки, що безпосередньо до нього не входять, але й загальна економічна ситуація в країні, становище з економікою галузей за межами цього комплексу.

Головна особливість, що визначає специфіку АПК, – переплетення в сільському господарстві економічного і природного процесів виробництва. Сільське господарство включає, з одного боку, засоби виробництва, що відтворюються людиною при безпосередньому впливі природи, з другого боку – засоби виробництва, відтворені людиною без такого впливу.

Для АПК головним засобом виробництва є земля, на якій вирощується сільськогосподарська продукція та сировина для виробничого й невиробничого споживання [1, с.85].

Агропромисловий комплекс використовує 90-95 % сільськогосподарських угідь, 50 % водних і 30 % трудових ресурсів. В ньому зосереджено 25-30 % основних фондів, використовується 10-15 % загальнонаціональних інвестицій. В експортному потенціалі країни його частка становить близько 25 %. Виробничий потенціал аграрної сфери охоплює 41,7 млн га сільськогосподарських угідь, з них 32,4

млн га ріллі. За обсягами продукції та часткою у ВВП України АПК поступається лише металургійному та паливно-енергетичному комплексам, а за кількістю зайнятих у ньому працівників і соціальною значущістю займає провідне місце.

Характерною особливістю структури сільськогосподарських угідь є висока частка орних земель (близько 78 %). Інші площі використовуються під багаторічні насадження (2,7 %), сінокоси (5,1 %) і пасовища (11,4 %). Найбільше розорані сільськогосподарські угіддя в Лісостеповій зоні, а найменше — на Поліссі, де майже третину площ сільськогосподарських угідь займають природні кормові угіддя.

Варто зазначити, що економічні можливості аграрного сектору України використовуються не повністю. Економічні реформи проводяться повільно та поки що не забезпечили підвищення ефективності і продуктивності праці. Обсяги виробництва продукції, інвестиції та технологічний рівень сільського господарства знижуються [2, с.102].

Сільське господарство поряд з іншими галузями знаходиться у стані економічної кризи. Не вистачає паливо-мастильних матеріалів, мінеральних добрив, хімічних засобів захисту рослин і тварин. Висока розораність угідь, яка досягла 80%, не завжди обґрунтоване застосування мінеральних добрив і хімічних засобів призвели до порушення екологічного стану природних ресурсів та стійкості ландшафту: посилюється деградація ґрунтів, знизилася їх родючість.

Проблеми виникли із використанням природних ресурсів. Якість навколишнього середовища, його відтворювальний і відновлюваний потенціал значно зменшується з нарощуванням масштабів ресурсовикористання і обсягів забруднюючих речовин та відходів. І все це аж ніяк не пов'язане із збільшенням населення або підвищенням його життєвого рівня. Навпаки, приріст населення падає, а життєвий рівень погіршується. Кризовий стан, що склався в аграрному секторі, та використання природних ресурсів вимагають концептуального визначення основних напрямів та змісту аграрної реформи, взаємоузгодження експлуатації природних ресурсів, сфер вкладення капіталу з урахуванням чисельності населення та майбутніми потребами людей.

З розвитком продуктивних сил великого значення у збільшенні

виробництва продукції рослинництва і тваринництва набувають використання досягнень науково-технічного прогресу, розробка та впровадження високоефективних науково обґрунтованих систем ведення сільського господарства, спеціалізація та раціональне використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів. Процес відтворення в сільському господарстві досить складний і залежить від природних, науково-технічних, біологічних, соціальних та економічних факторів. Все це вимагає глибоких економічних знань, постійного аналізу, застосування економічних законів [3, с.25].

Розвиток сільськогосподарського виробництва повинен супроводжуватися зниженням затрат живої праці на виробництво одиниці продукції. Однак формування і функціонування АПК відбувається в умовах загострення проблеми трудових ресурсів [4, с.88].

Визначальною проблемою для України нині є відсутність чітких стратегічних та тактичних пріоритетів розвитку галузей АПК. Досить затяжна системна криза в державі зумовила різкий спад інвестиційної діяльності в агропромисловому комплексі. Зменшення обсягів виробництва в сільському господарстві безпосередньо пов'язано з падінням обсягів капітальних вкладень у дану галузь. Майже припинилось оновлення матеріально-технічної бази АПК. Вибування основних засобів виробництва сільськогосподарських підприємств майже втричі перевищує їх надходження.

Трудовий аграрний потенціал як найважливіша складова його виробничого потенціалу також використовується з низькою ефективністю, а продуктивність праці виявляє тенденцію до падіння. Чисельність працюючих у сільському господарстві, включаючи й особисте підсобне господарство, залишається практично на рівні — близько 5 млн. осіб, при цьому вдвічі зменшився обсяг валової сільськогосподарської продукції. Це призвело до того, що склалася критична ситуація із забезпеченням соціально-економічних основ відтворення людських ресурсів в аграрному секторі.

Природно-ресурсний потенціал аграрного виробництва втрачає свої відтворювальні й асиміляційні можливості, що загрожує ресурсо-екологічній безпеці суспільства, отже і продовольчій безпеці. Зростання природо- і ресурсомісткості, енергоємності сільськогосподарської продукції і продуктів вітчизняного

виробництва, що триває й нині, — це результат нераціонального та екологічно незбалансованого формування й організації використання ресурсних потенціалів національного й регіональних АПК, недосконалих і неефективних форм господарювання й управління ними в період здійснення ринкових трансформацій. Реструктуризація агропромислового виробництва, радикальне вдосконалення його як матеріально-технічної бази нині відбуваються без урахування екологічних чинників, критеріїв, обмежень, стандартів, а також вимог ресурсо-екологічної безпеки господарської діяльності.

Отже, основними чинниками, що стримують розвиток агропромислового комплексу є [5, с.25]:

- загострення проблеми трудових ресурсів;
- відсутність чітких стратегічних та тактичних пріоритетів розвитку галузей АПК.;
- брак власних фінансових ресурсів;
- брак коштів та інвестицій у переоснащення – модернізацію;
- великою масою збиткових господарсько-правових структур;
- невідкладна необхідність у розробці державних заходів щодо виведення аграрного сектору економіки з кризової ситуації на основі інтенсифікації суспільного виробництва;
- відсутність заходи науково-технічного характеру;
- високий рівень живої праці на виробництво одиниці продукції.

Проаналізувавши стан АПК в Україні можна зробити висновок, що пріоритетними напрямками роботи уряду, спрямованими на підвищення конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції та гармонізації виробництва на сьогоднішній день мають стати: удосконалення фінансово-економічних умов господарювання сільгосппідприємств, зокрема формування доступу до фінансових ресурсів, системи державної підтримки та удосконалення умов оподаткування; підвищення ефективності агропромислового виробництва за рахунок технологічного переоснащення на базі інноваційно-інвестиційної моделі розвитку; гармонізація стандартів на продукцію сільського господарства і продовольства зі світовими, впровадження міжнародних стандартів, удосконалення системи оцінки відповідності; впровадження на підприємствах харчової промисловості міжнародних систем управління безпечністю та якістю харчової продукції; оснащення і акредитація державних лабораторій в сфері контролю якості продукції сільського

господарства з урахуванням досвіду ЄС; розширення присутності продукції українського АПК на світових ринках, а також забезпечення раціонального використання трудових ресурсів села, підвищення продуктивності праці, формування відповідної системи матеріального стимулювання праці.

Література:

1. Лишиленко В.І. Розміщення продуктивних сил і регіональна економіка: Навч. посібник. – Київ «Центр навчальної літератури» 2011.
2. Єпіфанов А.О., Сало І.В. Регіональна економіка: Навч. посібник. – Київ «Нукова думка» 2010.
3. Саблук П.Т. Стан і перспективи розвитку агропромислового комплексу України [Текст] / П. Саблук // Економіка України. – 2008. – № 12.
4. Формування міжгалузевих відносин: проблеми теорії та методології / П.Т. Саблук, М.Й. Малік, В.Л. Валентинов; Ін-т аграр. економіки. – К., 2002.
5. Агропромисловий комплекс України: стан, тенденції та перспективи розвитку / [упорядкув. П. К. Канінський, М. П.Федієнко, Н. В. Ткачук]; за ред. П. К. Канінського – К.: ІАЕ УААН, 2005. – 292 с.

Автори: Оксенюк Катерина Ігорівна, к.е.н., доцент кафедри економіки та підприємництва Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Столярук Марія: ст. гр. ЕПС-11 Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Сфера наукових інтересів: регіональні аспекти формування та нарощення потенціалу

Зв'язок з авторами: katia_okseniyk@mail.ru, neolavetis@gmail.com

УДК 657
JEL I 00

Олена Откаленко

Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ

**АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ
НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ
ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ ТА ТЕХНОЛОГІЙ**

У статті досліджено необхідність сучасних інформаційних технологій задля ефективного здійснення аналізу фінансових ресурсів вищих навчальних закладів. Автор аналізує сучасне програмне забезпечення, яким користуються ВНЗ та його роль у забезпеченні якісної системи бухгалтерського обліку.

***Ключові слова:** фінансові ресурси, звітність, аналіз виконання кошторису*

In article the need of modern information technology investigated for effectively analyzing of the universities financial resources. The author analyzes the current software used by the university and its role in ensuring the quality of the accounting system.

***Keywords:** financial resources, statements, analysis of the budget*

В статье исследованы необходимость современных информационных технологий для эффективного осуществления анализа финансовых ресурсов высших учебных заведений. Автор анализирует современное программное обеспечение, которым пользуются ВУЗы и его роль в обеспечении качественной системы бухгалтерского учета.

***Ключевые слова:** финансовые ресурсы, отчетность, анализ выполнения смет*

Для забезпечення ефективного управління фінансовими ресурсами керівництво закладу вищої освіти повинно володіти достовірною та своєчасною інформацією з метою швидкого реагування на певні події, оцінки ситуації та підготовки правильного управлінського рішення.

Інформаційні ресурси вищого навчального закладу формуються у внутрішньому та зовнішньому середовищі між якими спостерігається нерозривний зв'язок.

Ефективне управління інформаційними ресурсами ВНЗ неможливо здійснювати без створення системи інформаційних потоків, що досягається шляхом удосконалення комплексу організаційно-технічних засобів, серед яких є забезпечення устаткуванням, та засобами документування, створення загальної інформаційної бази даних ВНЗ та забезпечення доступу до будь-якої інформаційної бази за межами закладу. Не менш важливе значення має налагодження системи зовнішніх зв'язків, відповідне кадрове забезпечення, внутрішні комунікаційні зв'язки, розробка системи документообігу та номенклатури справ [1].

Комплекс заходів, спрямованих на вдосконалення інформаційного забезпечення, приведе до формування гнучкого, адаптованого до процесів та змін, що відбуваються у зовнішньому та внутрішньому середовищах, механізму управління фінансовими ресурсами ВНЗ. Це надасть можливість вдосконалити процес планування, проводити постійний фінансовий аналіз, посилить контроль за використанням фінансових ресурсів закладу освіти та своєчасно викривати факти їх розкрадання, підвищить

відповідальність працівників, скоротить час прийняття управлінських рішень та мінімізує можливість настання економічного ризику та ризику неплатоспроможності навчального закладу.

Ефективне управління наявними фінансовими ресурсами державного вищого навчального закладу в умовах конкурентної боротьби за кожного абітурієнта все більше ґрунтується з належним менеджментом на використанні передових інформаційних технологій. У більшості вищих навчальних закладів впроваджуються системи автоматизації управління фінансово – господарської діяльності. Проте вони, у переважній більшості, стосуються автоматизації бухгалтерського обліку.

Реалії сьогодення вимагають не лише впровадження програмних продуктів, які дозволяють вищим навчальним закладам вести облік господарських операцій, але й створити цілісну інформаційну базу, яка надасть можливість здійснювати аналіз діяльності закладу освіти в цілому та своєчасно приймати управлінські рішення.

Аналізуючи ринок таких продуктів, зокрема, тих, які спрямовані на забезпечення системи управління державними вищими навчальними закладами і ведення обліку в них, то український ринок представлений небагатьма з них. На даному етапі широко використовують програмні продукти з автоматизації обліку «1С: Бухгалтерія для бюджетних установ», Парус-Бюджет, Казна.

Можливості «Парус-Бюджет» розподіляються на: комплекс управління фінансово-економічною діяльністю, в який входять підсистеми планування і фінансування, бухгалтерського, розрахунку заробітної плати та комплекс управління матеріально-технічним забезпеченням, який включає підсистеми управління складським обліком, обліку договорів, централізованого матеріально-технічного постачання, кадрів і штатного розпису [2].

Проте, більшість державних закладів освіти використовує для ведення бухгалтерського обліку програми Excel, Word. Про який якісний облік йде мова? Жодна із вказаних програм не дає можливості вести бухгалтерський облік як систему: на їх базі можливо лише виконання певних функцій (формувати аналітичні показники і документи, відображати господарські операції, планувати доходи і видатки тощо не як систему, а як окрему операцію). Звичайно, для управління та аналізу фінансовими ресурсами закладу освіти цього

недостатньо.

Як правило, вищі навчальні заклади, які перебувають у державній власності, здійснюють ретроспективний аналіз фінансових ресурсів на підставі фінансової та бюджетної звітності. Складання і подача фінансової та бюджетної звітності є найбільш кропіткою, трудомісткою та відповідальною ланкою роботи головного бухгалтера бюджетної установи.

1) Складається ситуація коли головному бухгалтеру вищого навчального закладу доводиться формувати звітність як мінімум у двох програмних комплексах. Це пов'язано з тим, що у відповідності до наказу Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України від 06.01.2012р. №4 «Про проведення експерименту із впровадження електронної системи управління фінансовими ресурсами» [2] вищі навчальні заклади, що підпорядковані Міністерству повинні формувати фінансову та бюджетну звітність з використанням Інформаційно – аналітичної системи управління фінансовими ресурсами Міністерства освіти і науки України (далі - ІАСУ ФР МОНУ). ІАСУ ФР МОНУ розроблена на основі WEB-технології, призначена для організації фінансової звітності навчальних закладів і установ, підпорядкованих МОНУ, аналізу й оперативного контролю використання виділених бюджетних коштів. Опція «Імпорт файлів» дає змогу завантажити звіти з зовнішніх інформаційних систем, що діють в навчальному закладі та установі. Проте на практиці використання цієї опції є неможливим, у зв'язку із вимогами чинного законодавства. Справа у тому, що фінансова та бюджетна звітність до органів Державної казначейської служби України подається лише за кодом та назвою програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету з розподілом на поточні та капітальні видатки. А з метою аналізу формування та використання фінансових ресурсів державного вищого навчального закладу є потреба у формуванні звітності за кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ). До речі, до Міністерства освіти і науки України фінансова та бюджетна звітність подається із відмітками про прийняття органами Державної казначейської служби (на кожній сторінці звітних форм) та розшифровані звітні форми – із застосуванням КЕКВ, але вже без відміток органів державної казначейської служби. Це призводить до того, що працівники бухгалтерської служби вищого навчального

закладу складають спочатку звіт у програмі «Парус – бюджет» (за умови її використання) та подають її до органів Державної казначейської служби України, а потім вручну дублюють її у ІАСУ ФР МОНУ та відправляють до Міністерства освіти і науки України. Але, на жаль, подача бюджетної та фінансової звітності вищим навчальним закладом за допомогою ІАСУ ФР МОНУ не звільняє посадових осіб закладів освіти від подачі цієї ж звітності і на паперових носіях, що не сприяє економії та оптимізації фінансових ресурсів.

Окрім того бюджетна та фінансова звітність ВУЗу подається до Міністерства ще й за допомогою системи «Фінзвіт –BtGoD». Дублювання звітності у програмі «Фінзвіт –BtGoD» є обов'язковою вимогою МОН України.

При цьому ні система «Парус – Бюджет», ні система «ІАСУ ФР МОНУ», ні система «Фінзвіт –BtGoD» не здійснює автоматично аналіз формування та використання фінансових ресурсів вищих навчальних закладів.

Для ефективного управління фінансовими ресурсами вищого навчального закладу та подачі достовірної інформації головному бухгалтеру закладу освіти доводить самостійно розробляти аналітичні таблиці у яких відображається результати виконання кошторису за доходами та результати виконання кошторису за видатками у розрізі КЕКВ, дотримання цільового використання коштів у відповідності з річним планом закупівель та додатком до нього тощо.

Тому хочеться запропонувати СП «Парус-Україна» внести модулі, які б дозволили:

- автоматично здійснювати аналіз формування та використання фінансових ресурсів державних вищих навчальних закладів;
- формувати бюджетну та фінансову звітність вищого навчального закладу із врахуванням вимог органів Державної казначейської служби та Міністерства освіти і науки України;
- забезпечити отримання оперативної інформації про результати виконання кошторису доходів і видатків;
- відображати дотримання умов цільового використання бюджетних коштів у відповідності до річного плану закупівель з додатком до нього;
- автоматизувати бухгалтерський облік вищого навчального закладу таким чином, щоб за його допомогою можна було отримати

також інформаційний інструмент, який би давав змогу вирішувати поточні управлінські завдання.

Розумне поєднання різних методів обліку може надавати користувачам широкі можливості автоматизації процедур аналітичного обліку, складання звітності, а також контролю й аналізу фінансових ресурсів закладів освіти, включаючи:

- щоденний звіт про виконання кошторису доходів і витрат вищого навчального закладу;
- щоденний облік кредиторської заборгованості у розрізі одержувачів бюджетних коштів;
- облік виконання договорів з постачальниками товарів і послуг.

У систему повинні бути закладені процедури контролю за виконанням кошторису:

- попередній контроль здійснюється на стадії підготовки бюджетних документів (кошторису, юридичних зобов'язань, лімітів бюджетних зобов'язань тощо);
- поточний контроль здійснюється на стадії використання фінансових ресурсів ВНЗ (перевірка платіжних документів одержувачів бюджетних коштів на відповідність кошторису, лімітам бюджетних зобов'язань і фінансових зобов'язань);
- наступний контроль здійснюється на стадіях складання бюджетної та фінансової звітності.

Література:

1. Рижа Т.В. Інформаційне забезпечення управління фінансовими ресурсами вищих навчальних закладів / Т.В. Рижа. - Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/11109/1/41.pdf>
2. Гевлич Л. Комп'ютеризація облік у бюджетних установах та напрями його удосконалення / Л. Гевлич, М. Гавриленко. - Режим доступу: http://confitiapv.at.ua/publ/konf_15_16_bereznja_2012_r
3. Про проведення експерименту із впровадження електронної системи управління фінансовими ресурсами: Наказ Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України від 06.01.2012р. №4.

Автор: Откаленко Олена Миколаївна, головний бухгалтер Вінницького торговельно-економічного інституту Київського національного торговельно-економічного університету, м.Вінниця, Україна.

Сфера наукових інтересів: бухгалтерський облік бюджетних установ, бюджетний менеджмент, фінансові ресурси вищих навчальних закладів державної форми власності

Зв'язок з автором: lena05051982@mail.ru

УДК 332.133
JEL J 00

Анастасія Павловець,
Олександра Кісельова
Донецький державний університет управління

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ РИНКУ ПРАЦІ ДОНЕЦЬКОЇ ОБЛАСТІ

У статті досліджено сутність ринку праці, визначені проблеми ринку праці Донецької області. Показана динаміка попиту та пропозиції робочої сили в Донецькій області, позначені заходи щодо стабілізації ситуації.

Ключові слова: ринок праці, робоча сила, попит на робочу силу, економічно активне населення, безробіття.

The paper studies the nature of the labor market, labor market problems identified in Donetsk region. The dynamics of demand and supply of labor in the Donetsk region, designated activities to stabilize the situation.

Keywords: labor market, labor force, labor demand, the economically active population, unemployment.

В статье исследована сущность рынка труда, определены проблемы рынка труда Донецкой области. Показана динамика спроса и предложения рабочей силы в Донецкой области, обозначены мероприятия по стабилизации ситуации.

Ключевые слова: рынок труда, рабочая сила, спрос на рабочую силу, экономически активное население, безработица.

Ринок праці є однією з складових частин економічної системи. А отже, його стан відображає сукупність соціально-економічних процесів та основні макроекономічні проблеми: високий рівень безробіття, низький рівень зайнятості та рівня доходів населення, відтік робочої сили за кордон, зниження якості робочої сили і мотивації до праці. Ці проблеми є рушійною силою поглиблення кризових явищ, які зупиняють економічне та соціальне зростання.

Як відомо, економіка Донбасу піддалась руйнівним діям фінансової та політичної криз. Саме тому проведення аналізу основних показників ринку праці Донеччини, а також визначення основних шляхів покращення його стану стає необхідністю.

Проблеми формування, функціонування і регулювання ринку праці висвітлювалися в наукових працях таких вчених, як Андреев Б., Вукович Г., Микульський К., Павленков В., Котляр Ф., Джевонс У.,

Хаєк А., Поважний С., Лук'янченко Н., Петенко І. та інших науковців. Однак багатогранність і динамічність процесів, що відбуваються на ринку праці потребують його подальших досліджень.

Метою даної публікації є виявлення сучасних тенденцій функціонування ринку праці Донецької області.

У сучасній економічній літературі можна зустріти самі різні визначення ринку праці, тому що це завжди цікавило економістів, таких видатних, як А. Маршалл, У. Джевонс, А. Хаєк, Дж. Кейнс та інших.

Перше і саме повсякденне визначення стверджувало, що ринок праці - це суспільно-економічна форма руху трудових ресурсів. А. Маршалл визначає ринок як ринок один з факторів виробництва, де домогосподарства в ролі найманих робітників пропонують свою працю, а фірми-виробники товарів та послуг (працедавці) – потребують її.

Англійський економіст ХІХ в. У. Джевонс розумів ринок праці як групу людей, що вступають у ділові відносини і укладають великі угоди. Сучасний економіст Ф. Котляр характеризує це визначення як систему суспільних відносин в узгодженні інтересів роботодавців і найманої робочої сили. Видатний економіст, лауреат Нобелівської премії А. Хаєк визначав ринок праці як складний передавальний пристрій, що дозволяє з найбільшою повнотою і ефективністю використовувати інформацію, розсіяну серед незліченної безлічі індивідуальних агентів. Пізніше в поняття ввели відносини між покупцями і продавцями і співставлення попиту й пропозиції. У зв'язку з цим з'явилися такі визначення ринку праці: 1) сфера формування попиту та пропозиції на робочу силу; 2) частина економічної системи, її елементів та характеристика, в межах яких відбувається залучення праці як економічного ресурсу до сфери національного виробництва; 3) з позицій підприємств – поле взаємин окремого підприємства і його співробітників. Отже до сьогодні єдиного визначення поняття «ринок праці» не існує.

Основними компонентами ринку праці виступають попит на робочу силу і її пропозиція; вартість робочої сили; ціна робочої сили; конкуренція між роботодавцями та найманими працівниками [1].

У 2014 році відбулися глобальні перетворення і потрясіння в світовому масштабі і в Україні. Вони безпосередньо відбилися як на

економіці країни в цілому, так і на її регіонах. Особливо змінилася ситуація в Донецькій області.

В цілому ситуація характеризується спадом активності роботодавців, збільшенням безробіття (табл.1), практично повною відсутністю вакансій в Донецькій області, зупиненням відкриття нових робочих місць через згорання бізнесу. Такі дані були отримані в ході аналізу бази даних резюме і вакансій Міжнародного кадрового порталу HeadHunter Україна [5].

Таблиця 1

Динаміка демографічних показників Донецької області

Показник	I квартал 2012	I квартал 2013	I квартал 2014
Кількість населення, тис. осіб	4403,2	4375,4	4343,9
Безробітне, тис. осіб	171,8	165,6	189,4

За сприяння державної служби зайнятості за січень-серпень 2014 року було працевлаштоване 1,5 тис. осіб, які мали статус безробітного, або 4,2% загальної їх чисельності [2]. Зрівнюючи ці дані з даними статистики за минулі місяці, слід зазначити, що це найменший показник (рис. 1).

Заходи щодо працевлаштування позитивно сприяли зменшенню чисельності зареєстрованих безробітних в області. Однак, як видно з графіка (рис. 2), за аналізований період знизилась і потреба роботодавців у працівниках на заміщення вільних робочих місць. При цьому чисельність зареєстрованих безробітних протягом всього аналізованого періоду значно перевищує чисельність заявлених вакансій.

Число вільних робочих місць (вакантних посад), заявлених підприємствами, установами та організаціями до служби зайнятості, на кінець серпня 2014 року склало 2,4 тисячі. Навантаження зареєстрованих безробітних на одне вільне робоче місце (вакантну посаду) склало 13 осіб проти 6 осіб на кінець серпня 2013 року [2]. Такий стан справ вказує на праценадлишковість кон'юнктури ринку праці Донецької області, що потребує вживання заходів щодо її поліпшення.

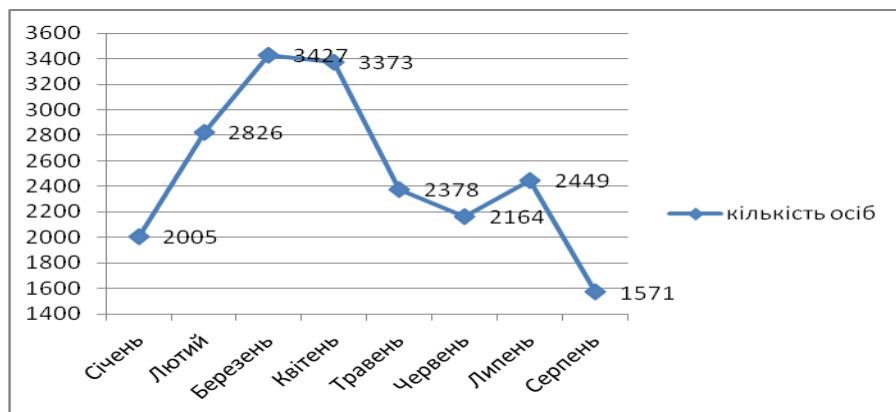


Рис.1. Працевлаштування зареєстрованих безробітних у Донецькій області у 2014 році (осіб)

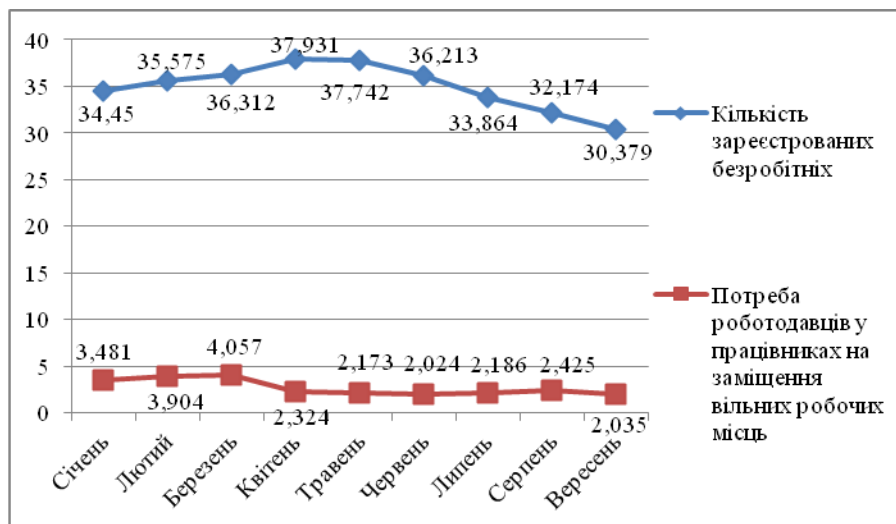


Рис.2. Попит та пропозиція робочої сили у Донецькій області у 2014 році (тис. осіб)

Ситуація на ринку праці безпосередньо пов'язана з тенденціями зміни чисельності економічно активного населення. Аналіз даних

Головного управління статистики у Донецькій області про динаміку чисельності економічно активного населення показав, що в період з 2011 року до 1 кварталу 2014 року чисельність економічно активного населення у працездатному віці скоротилась на 26 тис. осіб, а у віці 15-70 років – на 85,7 тис. осіб (рис.3) [2]. Отже за останні роки спостерігалась негативна тенденція.

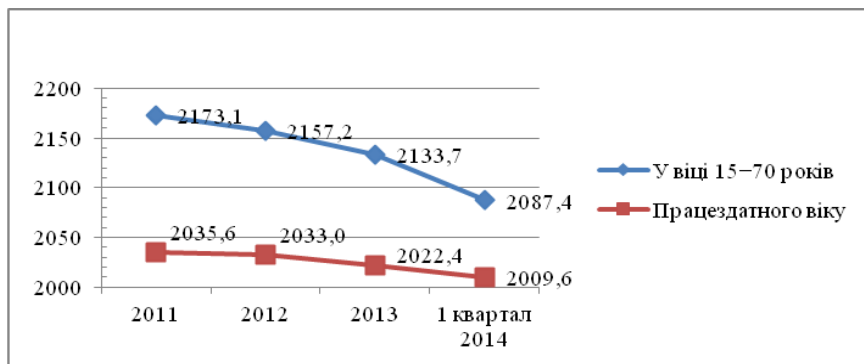


Рис.3. Економічно активне населення Донецької області протягом останніх років (тис. осіб)

В якості причин такого складного становища на ринку праці Донецької області слід зазначити політико-економічну кризу в Україні і бойові дії в Донецькій і Луганській областях. Через це в червні-липні 2014 року почалося закриття великих підприємств і підприємств малого і середнього бізнесу, перехід на віддалену роботу. А після початку бойових дій в Донецьку - з другої половини липня - українські торгові компанії закрили свої філії в цьому місті.

Сьогодні в Донецьку продовжують працювати деякі великі виробничі підприємства, торговельні мережі, поживаються робота середнього і малого бізнесу. Однак практично всі підприємства працюють в економ-режимі. Персонал скоротили практично всі. [4]

За оцінками фахівців, ситуація на ринку праці Донецької області однозначно стабілізується після закінчення бойових дій. Враховуючи особливості економіки цього регіону, в якості основних шляхів поліпшення стану ринку праці доцільно виділити: залучення інвестицій та створення нових робочих місць; покращення

інформаційної функції установ, що займаються працевлаштуванням; реформування системи освіти з урахуванням сучасних вимог ринку праці Донецької області; підвищення зацікавленості працівників в удосконаленні професійних якостей; розробка регіональних програм з працевлаштування населення, які втратили роботу в результаті структурних змін в економіці регіону. Для зменшення рівня безробіття необхідно запровадити заходи, спрямовані на стимулювання розвитку малого бізнесу, який, як показує світовий досвід, може забезпечити більше 50% всіх робочих місць в економіці.

Література:

1. Вукович, Г.Г. Ринок праці: Навчальний посібник / Г.Г. Вукович, І.В. Гелета. - Рн / Д: Фенікс, 2013.
2. Головне управління статистики у Донецькій області. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.donetskstat.gov.ua/>
3. Іванівська, Л.В. Управління персоналом: теорія і практика. Соціально-трудові відносини, ринок праці та зайнятість персоналу: Навчально-практичний посібник / Л.В. Іванівська. - М.: Проспект, 2012.
4. Мічківська Н. Як виживає бізнес Донбасу// Газета «Комсомольська правда». [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://kp.ua/>
5. Міжнародний кадровий портал HeadHunter Україна. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://hh.ua/>

Автор: Павловець Анастасія Сергіївна, студентка Донецького державного університету управління, м. Донецьк, Україна.

Кісельова Олександра Олексіївна, кандидат економічних наук, доцент Донецького державного університету управління, м. Донецьк, Україна.

Сфера наукових інтересів: економіка праці; управлінський облік.

Зв'язок з автором: Nastyapavlovets@yandex.ru

УДК 33. 332.12.

JEL M 21

Людмила Павлюк,
Юлія Семенченко

Луцький національний технічний університет

ЕКОНОМІЧНА ДІАГНОСТИКА ТЕХНІКО-ТЕХНОЛОГІЧНОЇ БАЗИ ПІДПРИЄМСТВ

У публікації підлягають розгляду питання щодо важливості проведення економічної діагностики техніко-технологічної бази підприємств всіх форм власності для підвищення ефективності їх функціонування.

Ключові слова: діагностика, економічна діагностика, підприємство, техніко-технологічна база, ефективність.

The publication shall be considering the importance of economic diagnostics of technical and technological base of agricultural enterprises to improve their effectiveness.

Keywords: diagnosis, economic diagnostics, agricultural enterprises, technical and technological base, efficiency.

В публикации подлежат рассмотрению вопросы о важности проведения экономической диагностики технико-технологической базы предприятий всех форм собственности для повышения эффективности их функционирования.

Ключевые слова: диагностика, экономическая диагностика, предприятие, технико-технологическая база, эффективность.

Успішний розвиток підприємств всіх форм власності обумовлює зміну пріоритетів в діяльності суб'єктів господарювання, поточні результати яких зазнали значного погіршення завдяки світовій фінансово-економічній кризі. З цього приводу важливу роль в забезпеченні ефективного розвитку вітчизняних підприємств почав відігравати такий інструмент, як економічна діагностика, який забезпечує проведення детального дослідження, одержання достовірної та повної інформації про діяльність підприємств, яка слугує базою для розробки та прийняття ефективних управлінських рішень.

Методологічною основою роботи стали праці відомих вчених-економістів, котрі займалися вивченням питання економічної діагностики, таких як: Василенко В.М., Гетьман О.О., Загорна Т.О., Жилінська Л.О., Косинчук Т.Ф., Костенко Т.Д., Кривов'язюк І.В., Писаренко Б., Підгора Є.О., Шаповал В.М. та інші.

Вагомий внесок у розробку теоретичних та методичних засад оцінки технічної та технологічної бази підприємства був внесений Білоусько Н.Л., Шамрін Н.В., Шурою Н. та іншими.

Метою роботи є формування теоретико-методологічних підходів до діагностики стану техніко-технологічної бази підприємств всіх форм власності.

Узагальнюючи всі точки зору на сутність поняття «діагностика», пропонуємо більш точне, лаконічне і таке, що відбиває сутність діагностики, визначення: діагностика – це процес дослідження стану об’єкта, процесу чи явища шляхом застосування методологічного інструментарію, за допомогою якого можна виявити характер порушення їх нормального перебігу, усунути недоліки та забезпечити ефективне функціонування в майбутньому.

Головна мета діагностики полягає в тому, щоб установити стан об’єкта за допомогою реалізації комплексу дослідницьких аналітичних процедур [2].

Діагностика об’єкта, процесу чи явища повинна базуватися на дослідженні його внутрішнього стану, зовнішнього середовища, яке здійснює вплив на нього та виявленні потенційно сильних та слабких сторін. Центральне місце в процесі діагностування відведено аналізу, оцінці, діагнозу та прогнозуванню майбутнього стану об’єкта.

Важливість здійснення діагностики як методу дослідження визначається її необхідністю у розробці та реалізації стратегії розвитку підприємства та реалізації ефективного менеджменту. Будучи складовою управлінського процесу, діагностика необхідна для оцінки привабливості об’єкта з точки зору зовнішнього інвестора, визначення його позиції в національних та інших рейтингах; діагностика дозволяє виявити резерви і можливості, сильні та слабкі сторони, а також визначити напрями адаптації внутрішніх можливостей об’єкта до змін умов зовнішнього середовища.

Отже, розрізняють 2 групи методичних підходів до проведення діагностики, які відображені у таблиці 1 [4].

Таблиця 1

Назва методів	Зміст методів
Неформалізовані методи	
Якісні (абстрактно-логічні)	Аналітичний метод, деталізація, узагальнення, індукція, дедукція, порівняння
Експертний	Оцінка ситуації висококласними фахівцями

Продовження табл. 1

Соціологічний	Анкетування, опитування, співбесіди
Морфологічний	Систематизація наборів альтернативних рішень і вибір найбільш ефективних варіантів
Рейтинговий	Систематизація, ранжирування
Фактографічний	Аналіз зафіксованих фактів у ЗМІ, наукових працях та ін.
Моніторинг	Детальний, систематичний аналіз змін
Логічне моделювання	Побудова сценаріїв, систем показників, аналітичних таблиць
Фундаментальний	Вивчення основних тенденцій і визначення основних напрямків динаміки
Технічний	Відображення бажаних згладжених очікувань
Формалізовані методи	
Факторний	Виявлення, класифікація і оцінка ступеня впливу окремих факторів
Кон'юнктурний	Встановлення поточного стану з позиції співвідношення попиту та пропозиції
Математичний	Балансовий прийом, прийоми елімінування, процентні числа
Статистичний	Кореляційний, регресійний, дисперсійний, кластерний та ін.
Стратегічний	STEP-аналіз, SWOT-аналіз, модель Портера, SPACE-аналіз та ін.
Економіко-математичний	Для прогнозування розвитку подій
Фінансово-економічний	Коефіцієнтний метод, метод беззбитковості
Методи дослідження операцій і прийняття рішень	Використання теорій графів, ігор, побудова дерева цілей і ресурсів
Економетричні	Матричний, гармонійний, спектральний аналіз
Економіко-математичне моделювання та оптимальне програмування	Дескриптивні (описові), предикативні (передбачувані, прогностичні) і нормативні моделі; системний аналіз; лінійне та нелінійне програмування

В економічній науці існує широке коло підходів до визначення видів діагностики. Це і діагностика підприємства, і економічна

діагностика, і діагностика фінансово-економічної діяльності, і комплексна бізнес-діагностика підприємства. Ми пропонуємо в ролі об'єкта діагностики розглянути техніко-технологічну базу підприємства.

Техніко-технологічна база (ТТБ) підприємства виробничої сфери - системна сукупність найбільш активних елементів виробництва, яка визначає технологічний спосіб одержання продукції (виконання робіт, надання послуг), здійснюваний за допомогою машинної техніки (устаткування, приладів, апаратів), різноманітних транспортних, передавальних, діагностичних та інформаційних засобів, організованих у технологічні системи виробничих підрозділів і підприємства в цілому [2].

Техніко-технологічна база (ТТБ) підприємства – це система найбільш активних компонентів належних йому основних виробничих фондів (машин і обладнання й транспортних засобів, тобто виробничої техніки) та використовувана технологія виготовлення продукції, які інтегровані в технологічний спосіб виробництва продукції в рамках окремих виробничих підрозділів і підприємства в цілому [1].

Діагностика техніко-технологічної бази підприємства – це процес дослідження стану основних виробничих фондів та технології виробництва, шляхом застосування методологічного інструментарію, за допомогою якого можна виявити характер порушення їх нормального перебігу, усунути недоліки та забезпечити ефективне функціонування в майбутньому.

Одним із важливих напрямів підвищення ефективності використання основних виробничих фондів є інтенсифікація відтворення та ліпшого використання основного капіталу підприємства. Ці процеси, з одного боку, сприяють постійному підтриманню належного технічного рівня кожного підприємства, а з другого – дають змогу підвищувати обсяги виробництва продукції без додаткових інвестиційних ресурсів, знижувати собівартість виробів за рахунок скорочення питомої амортизації і витрат на обслуговування виробництва та його управління, підвищувати фондовіддачу і прибутковість.

Характеристика даних процесів повинна супроводжуватися належним аналізом. Для проведення кількісного оцінювання використання основних засобів доцільно застосовувати систему показників, яка б комплексно характеризувала усі аспекти функціонування основних фондів на підприємстві [5].

При оцінці ефективності основних виробничих фондів

підприємства використовують групу узагальнюючих показників ефективності використання основних виробничих фондів і до них відносять:

- фондівдачу;
- фондомісткість;
- фондоозброєність праці;
- рентабельність основних фондів;
- коефіцієнт введення основних виробничих фондів;
- коефіцієнт вибуття основних виробничих фондів.

Однак не менш значимим компонентом є процес, за допомогою якого матеріали та інші виробничі ресурси перетворюються у готову продукцію.

У сучасній літературі прийнято давати визначення технології як процесу зміни виробничих ресурсів у потрібному напрямку з метою перетворення їх у готову основну продукцію підприємства [1].

ТТБ кількісно та якісно відрізняється від основних виробничих фондів (виробничого апарату) підприємства.

До складу технічної компоненти бази входять лише ті види знарядь і засобів праці, які беруть безпосередню участь у реалізації виробничих технологій. Це дає можливість: по-перше, виокремлювати особливі сукупні характеристики, що впливають з об'єктивно необхідного техніко-технологічного розвитку виробництва; по-друге, виявляти взаємозв'язки, пріоритети, чинники і способи оновлення та підвищення ефективності системного функціонування технологічних процесів і відповідної виробничої техніки [3].

Отже, між ефективністю використання техніко-технологічної бази та успішністю функціонування підприємства існує прямий зв'язок. З метою визначення стану ТТБ підприємства проводимо діагностику, де вона і виступає об'єктом дослідження.

Отож, діагностика техніко-технологічної бази підприємства – це процес дослідження стану основних виробничих фондів та технології виробництва, шляхом застосування методологічного інструментарію, за допомогою якого можна виявити характер порушення їх нормального перебігу, усунути недоліки та забезпечити ефективне функціонування в майбутньому.

Література:

1. Гедройц Ю.Г. Техніко-технологічна база підприємства як основа його функціонування / Ю.Г. Гедройц // Економічні науки. – 2010. - № 1.

2. Гетьман О.О. Економічна діагностика: [Навч. посіб. для студ. ВНЗ] / О.О. Гетьман, В.М. Шаповал. – Київ: Центр навчальної літератури, 2010. – 307 с.
3. Іванілов О.С. Економіка підприємства: [Підруч. для студ. вищ. навч. закладів] / О.С. Іванілов. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 728 с.
4. Кривов'язюк І.В. Економічна діагностика [текст]: навч. посіб. / І.В. Кривов'язюк. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 450 с.
5. Юшко С.В. Амортизація основних засобів у контексті Податкового кодексу України / С.В. Юшко // Фінанси України. – 2011. – № 3.

Автори: Павлюк Людмила Вікторівна, к.е.н., доцент кафедри економіки та підприємництва Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Семенченко Юлія Русланівна, ст. Гр. Еп-21 Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Сфера наукових інтересів: розвиток підприємницьких структур, впровадження логістичних зв'язків на сільськогосподарських підприємствах, теорії бізнесу

Зв'язок з автором: Ludmila-pav@mail.ru

УДК 504.03 (304:4, 338:432)
JEL M 21

**Владимир Писаренко,
Татьяна Чайка**

Полтавская государственная аграрная академия

ИСТОЧНИКИ ФИНАНСИРОВАНИЯ ЭКО-СОЦИО- ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ УНИВЕРСАЛЬНЫХ АГРОЭКОЛОГИЧЕСКИХ РАЙОНОВ В УКРАИНЕ

Проанализировано состояние, источники и направления финансирования эко-социо-экономического развития универсальных агроэкологических районов. Определены перспективные источники финансирования развития сельских территорий на принципах устойчивого развития.

Ключевые слова: эко-социо-экономическое развитие, универсальный агроэкологический район, финансирование, экология, сельское хозяйство, устойчивое развитие.

The state, funding sources and eco-socio-economic development of universal agro-ecological areas. The promising sources of financing of rural development on the principles of sustainable development.

Keywords: eco-socio-economic development, universal agroecological region, financing, environment, agriculture and sustainable development.

Проаналізовано стан, джерела та напрямки фінансування еко-соціо-економічного розвитку універсальних агроекологічних районів. Визначено перспективні джерела фінансування розвитку сільських територій на принципах сталого розвитку.

Ключові слова: еко-соціо-економічний розвиток, універсальний агроекологічний район, фінансування, екологія, сільське господарство, сталий розвиток.

Растущая интенсивность эксплуатации природных ресурсов, кризисное состояние экономики в переходный период увеличивают риск возникновения техногенных катастроф, не позволяют как государству, так и отдельным природопользователям финансировать в полном объеме необходимые для осуществления мероприятий по снижению уровня влияния на окружающую среду, требуют разработки оптимальной эколого-экономической стратегии дальнейшего развития аграрного сектора экономики, расширить возможности управления им и уровнем экологической безопасности. В последние годы становится очевидным тот факт, что земная биосфера и экосистемы различных уровней имеют ограниченные возможности по обеспечению своего нормального функционирования и воспроизводства в условиях чрезмерного воздействия человеческой деятельности.

В связи с этим становится актуальным вопрос о необходимости развития универсальных агроэкологических районов с целью обеспечения устойчивого развития не только аграрного сектора, но и всей экономики Украины. Так, сегодня на базе Котелевского района Полтавской области планируется создать единственный в Украине универсальный агроэкологический район. Соблюдение экологических идей в сельском хозяйстве, имеющиеся природные ресурсы и экономические возможности этого района позволяют трансформировать его в универсальный агроэкологический район, в составе которого могут быть [3]:

- уникальные сельскохозяйственные предприятия как с общепринятыми видами деятельности, так и новыми, основанными на экологически чистых ресурсах - основа безопасного и полноценного, с биологической и экологической точек зрения, производства;
- развитая сеть туристско-экологических территорий с соответствующими объектами и маршрутами, которые позволяют превратить район в уникальный историко-этнографический ареал, который не имеет аналогов в других регионах Украины;

- организация с учетом экологических принципов поселений и ландшафтов с применением современных типов экодомов и адекватным благоустройством приусадебных участков;
- повышение экологической устойчивости территорий различного функционального назначения.

Соответствующее направление развития Котелевского района отражено в Стратегии активизации социально-экономического развития района на 2013-2014 гг., конечной целью которого является создание агроэкологического района [7]. С целью реализации этой стратегии предусмотрено осуществить в 2013-2014 гг. ряд мероприятий на сумму 570,4 млн грн (95,7% от общей сметной стоимости) (табл. 1).

По приведенным расчетам видно, что наибольшим источником финансирования являются другие источники - более 72% (388045,1 тыс. грн), тогда как из государственного бюджета планируется привлечь 23,9% (127 030 тыс. грн). Доля финансирования из бюджетов других уровней незначительна - 0,3-2%.

При этом структура расходов по направлениям финансирования свидетельствует о социальном направлении развития района, поскольку более 56% расходов предполагается выделить на социальное развитие, а 43% - на экономическое.

Расходы на охрану окружающей среды Котелевского района незначительны - 6863,5 тыс. грн или 1,0% от общего объема финансирования, из которых 56,4% - из областного бюджета, 21,3 и 4,4% - из других источников и поселкового бюджета соответственно. Эти средства предполагается расходовать на улучшение состояния окружающей среды и обеспечение экологически сбалансированного использования природных ресурсов.

Стратегией развития сельского хозяйства предусмотрено более 67% финансирования на мероприятия экономического направления (29,4% от общего объема), что соответствует специализации района (53,6% от произведенной в 2012 г. продукции является сельскохозяйственной). При этом 99,7% стоимости инвестиционных проектов финансируется сельскохозяйственными предприятиями, что свидетельствует об инновационно-инвестиционном направлении развития этого вида производства. Так, в течение I полугодия 2013 г. за счет всех источников финансирования освоено более 25,0 млн грн капитальных инвестиций.

Таблиця 1
Структура источников финансирования эко-социо-экономического развития Котелевского района,
2013-2014 гг.

№ п/п	Направление финансирования	Объем финансирования за счет бюджетов, %				Остаток финансирования от общей сметной стоимости объекта, %
		всего, тыс. грн	государст- венный	област- ной	район- ный	другие источник и, %
1.	Экономическое развитие					
1.1.	Промышленность	66200,0	-	-	-	95,3
1.2.	Сельское хозяйство	167806,0	0,7	-	-	99,3
1.3.	Строительство	10435,0	28,3	-	0,3	55,1
1.4.	Предпринимательство	5760,0	-	-	-	3,8
1.4.1.	Торговля и общественное питание	4640,0	-	-	-	2,8
1.4.2.	Услуги	720,0	-	-	-	12,5
1.4.3.	Транспорт	400,0	-	-	-	100,0
	Всего за 1 разделом	250201,0	1,7	-	0,01	84,6
2.	Социальное развитие					
2.1.	Здравоохранение	6430,2	20,2	34,2	13,9	1,1
2.1.1.	Первичное звено	507,8	-	-	62,6	13,8
2.1.2.	Вторичное звено	5672,4	22,9	38,8	10,1	-
2.1.3.	Обеспечение населения лекарственными средствами	230,0	-	-	-	100,0
2.2.	Образование и дошкольное воспитание	11249,5	66,3	8,8	0,8	11,7
2.3.	Спорт	865,0	-	26,6	13,3	22,0
2.4.	Культура	2867,5	62,1	0,7	3,5	15,5
2.5.	Туризм	11807,0	-	22,0	3,0	1,1
2.6.	Духовное наследие	1500,0	-	-	-	100,0
2.7.	Социальная защита	243389,3	34,0	0,1	0,1	0,001
2.8.	Жилищно-коммунальное хозяйство	37594,0	95,9	2,1	-	1,6
2.9.	Охрана окружающей среды	5630,0	-	56,4	-	4,4
2.10.	Правозащитная деятельность	90,0	77,8	-	-	22,2
	Всего за 2 разделом	321423,0	39,1	3,4	0,6	0,9
	Всего	571624,0	23,9	2,0	0,3	0,9

Источник: рассчитано и построено по данным [7]

Среди крупнейших инвестиционных проектов района в сельском хозяйстве, которые находятся на стадии реализации, являются [1]:

- строительство многоквартирного жилого дома ОДО «Полтаватрансстрой» на 2024 м²;
- строительство хлебозавода с кондитерским цехом ООО «Агрофирма «Маяк»;
- реконструкция фермы КРС под молочный комплекс «Кормилица-2» на 1000 голов ООО «Агрофирма «Маяк»;
- реконструкция двух помещений для содержания 300 коров ФХ «Мир»;
- строительство помещения для выращивания молодняка КРС на 200 голов СООО «Скиф»;
- реконструкция помещения для содержания коров в СК «Дружба»;
- реконструкция помещения для содержания индюков в ЧСП «Святослав».

Из государственного бюджета предусмотрено финансирование в размере 1,2 млн грн на увеличение поголовья скота и птицы в хозяйствах населения района за счет внедрения государственных программ поддержки личных крестьянских хозяйств. Программой экономического и социального развития Котелевского района на 2013 г. предусмотрена реализация 32 инвестиционных проектов на общую сумму 66,4 млн грн, в том числе 10 проектов в реальном секторе экономики (28,8 млн грн) и 22 проекта в сфере развития социальной и инженерно-транспортной инфраструктуры (37,6 млн грн).

Целесообразно отметить, что субъектами хозяйствования района взят курс на техническое переоснащение и модернизацию производственных процессов. В связи с этим, большинство промышленных и сельскохозяйственных предприятий района внедряют инновационные технологии. В 2012 г. было введено 11 прогрессивных технологий, 3 из которых является ресурсо- и энергосберегающими, а также освоено 22 новых видов продукции. Объем реализованной инновационной продукции в 2012 г. - 3057,9 тыс. грн (930,8 тыс. грн в 2011 г.) [6].

Вышеупомянутое позволяет нам определить источники финансирования эко-социо-экологического развития будущего универсального агроэкологического района, к которым относятся доходы

районного бюджета, инвестиции, кредиты финансовых учреждений и благотворительные средства. Учитывая стратегию развития Котелевского района нами выделены факторы эко-социо-экономического роста, которые в первую очередь нуждаются в финансировании. Однако, некоторые из указанных мер социального развития предусмотрены районным бюджетом (табл. 2) и в большинстве имеют растущее финансирование (кроме расходов на здравоохранение, транспорт, дорожное хозяйство, связь, телекоммуникации и информатику). Это связано с тем, что доходы районного бюджета в 2013 г. увеличились на 7% относительно 2012 г. за счет налоговых доходов (24,7%), а расходы - за счет социальной защиты и социального обеспечения (20,9%).

Таблица 2
 Динамика и структура бюджета Котелевского района, 2012-2013 гг.

Наименование статьи доходов и расходов	2012 г.		2013 г.		Отклонение	
	грн	структура, %	грн	структура, %	грн	%
1. Доходы						
1.1. Налоговые поступления	9241700	15,2	11522600	17,7	2280900	24,7
1.2. Неналоговые поступления	1910300	3,1	1617000	2,5	-293300	-15,4
1.3. Официальные трансферты	49730451	81,7	51999180	79,8	2268729	4,6
Всего доходов	60882451	100,0	65138780	100,0	4256329	7,0
2. Расходы						
2.1. Государственное управление	1089500	1,8	1068820	1,6	-20680	-1,9
2.2. Образование	20387359	33,5	20810213	31,9	422854	2,1
2.3. Здравоохранение	10823085	17,8	10506762	16,1	-316323	-2,9
2.4. Социальная защита и социальное обеспечение	21778781	35,8	26328980	40,4	4550199	20,9
2.5. Культура и искусство	2887226	4,7	2948705	4,5	61479	2,1
2.6. Средства массовой информации	139700	0,2	139700	0,2	0	0,0
2.7. Физическая культура и спорт	233700	0,4	250700	0,4	17000	7,3
2.8. Транспорт, дорожное хозяйство, связь, телекоммуникации и информатика	99100	0,2	90000	0,1	-9100	-9,2

Продолжение табл. 2

2.9. Расходы, не отнесенные к основным группам	100900	0,2	95000	0,1	-5900	-5,8
2.10. Межбюджетные трансферты	3343100	5,5	2899900	4,5	-443200	-13,3
Всего расходов	60882451	100,0	65138780	100,0	4256329	7,0

Источник: рассчитано и построено по данным [4, 5]

Целесообразно также отметить, что значительную долю в источниках финансирования составляют собственные ресурсы субъектов хозяйствования, которые формируются из прибыли от обычной деятельности – 47,3 млн грн в 2012 г., тогда как в 2013 г. прогнозируется 56,5 млн грн. При этом, объем капитальных инвестиций за счет всех источников финансирования в 2012 г. составил 52,2 млн грн, а в 2013 г прогнозируется 60 млн грн, что составляет соответственно 2610 грн и 3000 грн на душу населения.

Таким образом, по результатам проведенного анализа можно сделать вывод, что в 2013 г. в Котелевском районе будет продолжена реализация комплекса мероприятий по охране, сохранению и оздоровлению природных экологических систем, направленного на уменьшение вредного воздействия на природную окружающую среду. В частности, начнется внедрение централизованной системы сбора и вывоза твердых бытовых отходов на территории пгт. Котельва.

Улучшение качества функционирования социальной сферы района предполагается за счет внедрения новых стандартов качества предоставления социальных услуг населению, повышение уровня кадрового обеспечения учреждений и учреждений района, а также структурных реформ и преобразований, которые осуществляются на государственном и местном уровнях.

Важным фактором запланированных сдвигов станет улучшение материального и финансового обеспечения учреждений образования, здравоохранения, социальной защиты и культуры. Дополнительные средства будут аккумулированы и направлены на поддержку социальных учреждений района за счет экономии бюджетных средств, внедрение мероприятий по энергосбережению, а также привлечение средств инвесторов и по соглашениям о социально-экономическом

партнерстве в рамках реализации мероприятий по развитию сельских населенных пунктов.

Развитие сельскохозяйственного производства в Котелевском районе происходит в условиях реализации государственной, региональной и местной политики приоритетного развития агропромышленного комплекса. Предполагается, что фактором развития животноводческой отрасли сельскохозяйственного производства станет повышение экономической эффективности производства, увеличения численности поголовья крупного рогатого скота путем строительства и реконструкции животноводческих ферм и комплексов.

Факторами роста отрасли растениеводства станут повышение уровня производительности труда сельскохозяйственных производителей вследствие внедрения новейших методов обработки, использования качественного семенного материала, соблюдение оптимальных сроков посева сельскохозяйственных культур и сбора урожая, обновления активной части основных фондов.

В то же время, целесообразным является привлечение инвестиций для разработки и внедрения технологий вторичной переработки отходов, использования альтернативных видов энергии. Сельскохозяйственным производителям необходимо использовать экологические и органические методы производства продукции, которые характеризуются растущим внутренним и внешним спросом. Это в свою очередь позволит создать новые рабочие места, уменьшить численность безработных и повысить уровень жизни сельского населения.

Таким образом, Котелевский район является примером успешного внедрения и реализации мероприятий эко-социо-экономического развития на основе устойчивого развития, что является примером для подражания другим сельским территориям. Осуществление всех запланированных мероприятий на пути создания универсального агроэкологического района должны происходить по определенным принципам, результативность которых может быть оценена с помощью индекса человеческого развития района, что является темой для дальнейших исследований.

Література:

1. Інвестиційна діяльність [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.adm-pl.gov.ua/old/kotelev/6074.htm>. — Назва з екрану.

2. Підсумки економічного і соціального розвитку району за I півріччя 2013 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.adm-pl.gov.ua/old/kotelev/13883.htm>. — Назва з екрану.

3. Котелевщина має всі передумови стати універсальним агроекологічним районом. так вважають вчені і практики [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.adm-pl.gov.ua/old/kotelev/news2/detail/20019.htm>. — Назва з екрану.

4. Про районний бюджет на 2012 рік: Рішення Котелевської районної ради Полтавської області від 29.12.2012 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.adm-pl.gov.ua/old/kotelev/9493.htm>. — Назва з екрану.

5. Про районний бюджет на 2013 рік: Рішення Котелевської районної ради Полтавської області від 20.12.2012 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.adm-pl.gov.ua/old/kotelev/12369.htm>. — Назва з екрану.

6. Програма економічного і соціального розвитку Котелевського району на 2013 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.adm-pl.gov.ua/old/kotelev/12117.htm>. — Назва з екрану.

7. Стратегія активізації економічного і соціального розвитку Котелевського району на 2013–2014 роки [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.adm-pl.gov.ua/old/kotelev/12429.htm>. — Назва з екрану.

Автори: Писаренко Володимир Вікторович, д.е.н., професор кафедри маркетингу Полтавської державної аграрної академії, м. Полтава, Україна;

Чайка Тетяна Олександрівна, к.е.н., доцент кафедри землеробства і агрохімії ім. В.І. Сазанова Полтавської державної аграрної академії, м. Полтава, Україна.

Сфера наукових інтересів: органічне агровиробництва; розвиток АПК на засадах раціонального природокористування.

Зв'язок з автором: chaykata@mail.ru

УДК 657
JEL M 41

Тетяна Погребняк
Львівська комерційна академія

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ – ОСНОВА ПРОЦЕСУ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

У статті досліджені значення та роль аналітичних процедур у процесі аудиту. Автором розкрито їх суть, визначено їх цілі, склад та подано характеристику. Запропонована класифікація аналітичних процедур залежно від складності виконання і ступеня надійності одержуваних доказів.

Ключові слова: аналітичні процедури, аудит.

This article explores the importance and role of analytical procedures in the audit process. The author reveals their essence, define their goals, structure and characteristics are presented. The classification of analytical procedures depending on the complexity and the degree of reliability of the evidence obtained.

Keywords: analytical procedures, audit.

В статті досліджено значення і роль аналітичних процедур в процесі аудиту. Автором раскрыта їх суть, определены их цели, состав и дана характеристика. Предложена классификация аналітических процедур в зависимости от сложности исполнения и степени надежности получаемых доказательств.

Ключевые слова: аналітические процедуры, аудит.

Розвиток аудиту, його роль в економічному житті суб'єктів господарювання зумовлюють постійне перебування в центрі уваги як бізнесменів, так і вчених нашої країни, питань теорії, методики й організації аудиту, а також подальшого їх вдосконалення.

Основою аудиторської практики є процедури аудиторської перевірки. Тому, назріла необхідність ретельного наукового опрацювання питань, пов'язаних із застосуванням процедур аудиту на всіх етапах перевірки, що відповідають сучасним вимогам до аудиторського висновку і широко апробовані в зарубіжній практиці. До таких процедур можна віднести й аналітичні процедури, які ще не знайшли у вітчизняній аудиторській практиці достатнього та ефективного застосування. Дослідження роботи вітчизняних аудиторів та аудиторських фірм свідчить, що існують певні суперечності на рівні як понятійного апарату так і безпосереднього їх використання. У свою чергу – це суттєво знижує ефективність аудиторських процедур у цілому і негативно впливає на достатність аудиторських доказів, через що виникають проблеми з якістю результатів аудиту.

Проблеми становлення, розвитку застосування аналітичних процедур в аудиті знайшли певне відображення в роботах таких вітчизняних вчених, як: В. Бондар, Ф. Бутинець, О.М. Бунда, А. Герасимович, П.О. Куцик, Є. Мних, В.С. Рудницький, К.І. Редченко, В. Сопко, І.М. Пожарицька, К.С. Сурніна, В.О. Шевчук, а також у працях російських та інших зарубіжних вчених: Р. Адамса, Ш. Алібекова, Дж. Робертсона, А. Шеремета, Л. Шнайдермана та інших науковців [1].

Аналітичні процедури (аналітичні тести) – це порівняння фактичних даних із даними, які внутрішній аудитор очікує отримати

під час перевірки. Згідно з вимогами Міжнародних стандартів аудиту аналітичні процедури повинні використовуватися у будь-якій перевірці, що свідчить про їх важливість. Такі процедури використовуються для одержання аудиторських доказів.

МСА 520 «Аналітичні процедури» визначає аналітичні процедури як аудиторські процедури, які передбачають аналіз важливих фінансових показників та тенденцій з подальшим дослідженням відхилень та взаємозв'язків, що суперечать іншій відповідній інформації або відхиляються від показників, які очікуються [5]. Цим документом також визначено характер та цілі аналітичних процедур. Вони передбачають порівняння фінансової інформації суб'єкта господарювання з інформацією за минулі періоди, що піддається порівнянню; плановими розрахунками суб'єкта господарювання (наприклад, бюджетами) або прогнозами аудитора (наприклад, оцінкою запасів); тотожною інформацією за галуззю.

Аналітичні процедури передбачають також дослідження взаємозв'язків між:

- елементами фінансової інформації (наприклад, сумою стр. 1165 і 1170, графи 3 форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та стр. 3405, графи 3 форми № 3 «Звіт про рух грошових коштів» тощо);

- фінансовою інформацією та відповідною інформацією нефінансового характеру (наприклад, виручкою від реалізації продукції та кількістю одиниць проданої продукції тощо).

Аналітичні процедури можуть використовуватися і при аналізі консолідованої звітності суб'єкта господарювання та звітності його окремих структурних підрозділів [2].

Аудитор самостійно обирає процедуру перевірки, методи та рівні їх використання. При виконанні аналітичних процедур аудитор може використовувати різні методи їх проведення: «читання» балансу, варіативний аналіз, порівняння, регресивний аналіз, аналіз коефіцієнтів тощо [3].

МСА 520 рекомендує застосовувати аналітичні процедури:

- при плануванні аудиту;
- як процедури по суті, коли їх використання може бути більш ефективним або продуктивним, ніж інші аудиторські процедури;
- на заключній стадії аудиту [5].

Основною метою застосування аналітичних процедур є

виявлення наявності або відсутності незвичайних або невірно відображених фактів і результатів господарської діяльності, що визначають області потенційного ризику та потребують особливої уваги аудитора.

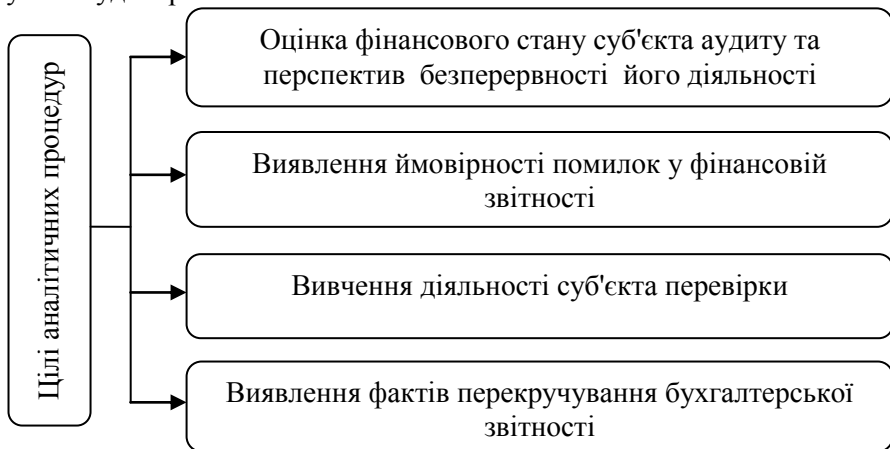


Рис. 1. Цілі аналітичних процедур у процесі проведення аудиту

Тобто, як показує рис. 1 показники за своєю суттю можуть бути фінансовими або нефінансовими, а суттєвим є те, що вони мають ознаки наявності взаємозв'язку. У певному сенсі це тест на прийнятність: аудитор вивчає показники разом, щоб визначити, наскільки розумним (прийнятним) виглядає їх взаємозв'язок.

До аналітичних процедур відносяться:

- порівняння даних за поточний рік та минулі роки (порівняння даних балансу в цілому та за статтями, розрахунки коефіцієнтів та відсоткових відношень у порівнянні з минулими роками);
- порівняння фактичних даних з даними бізнес-плану (з обов'язковим врахуванням реальності бізнес-плану);
- визначення взаємозв'язку елементів інформації (наприклад, коливання облікових витрат на виплату відсотків порівнюються з відповідними залишками непогашеної заборгованості за наданими кредитами);
- порівняння фактичних даних з даними, встановленими

внутрішнім аудитором;

- порівняння інформації з аналогічною інформацією інших підрозділів підприємства та інших підприємств;

- порівняння фактичних даних з інформацією, отриманою за допомогою нефінансових даних (наприклад, порівняння облікових витрат на виплату заробітної плати із зміною середньої кількості працівників тощо);

- рейтинг підприємства (порівняння з рейтингом за інший період та з рейтингом інших підприємств) [4].

Сьогодні багато досліджень свідчить про те, що аудиторськими фірмами приділяється недостатньо уваги до збору попередньої інформації про діяльність суб'єкта господарювання. Суб'єкти аудиту отримують замовлення, не аналізуючи при цьому ні ділову репутацію менеджменту або власників, ні характер бізнесу, ні загальний фінансовий стан замовника аудиту. У результаті це призводить до зниження якості аудиторських перевірок та підвищення аудиторського ризику, оскільки відсутність вказаних даних не дозволяє суб'єкту аудиту оцінити достатню наявність власних трудових ресурсів, належного практичного досвіду роботи з підприємствами певних галузей. Це є результатом відсутності конкретних обґрунтованих практичних рекомендацій з цих питань.

Аналітичні процедури з погляду складності виконання і ступеня надійності одержуваних доказів можна класифікувати як:

- не кількісні процедури - до них відносяться методи, що припускають застосування загальних знань в області бухгалтерського обліку або специфіки діяльності підприємства, що дозволяє зробити висновок про повноту, законність і точність рахунків і взаємозв'язків;

- прості кількісні процедури, що застосовуються для встановлення взаємозв'язків між рахунками;

- більш складні кількісні процедури з використанням економічних, статистичних моделей до сальдо по рахунках, або до змінних, що служать причиною зміни [6].

Узагальнення підходів вітчизняних і зарубіжних учених щодо аналітичних процедур аудиту, науково-дослідна і практична робота дали можливість обґрунтувати дефініцію «аналітичні процедури аудиту». Отже, аналітичні процедури слід розглядати на всіх етапах аудиту, як деталізовану диверсифікацію загальних процедур аудиту,

що включають аналіз співвідношень і тенденцій між різними даними суб'єкта господарювання та у виявленню зв'язків між показниками такого суб'єкта і визначення подальших напрямків його розвитку. Це дозволяє забезпечити більш високий рівень доказовості професійного судження щодо достовірності фінансової звітності підприємства, його інвестиційної привабливості та безперервності діяльності, розширює сферу застосування аудиту та підвищує якість його результатів.

Література:

1. Сурніна К. С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія і практика: [моногр.] / Сурніна К. С. – Сімферополь: ДІАЙПІ, 2011. – 338 с.
2. Гончарук Я. А. Аудит: [навч. посібн.] / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – Львів: Світ, 2002. – 296 с.
3. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 402 с.
4. Кузькін Є. Ю. Організація і методика аудиту: [навч. посібн.] / Є. Ю. Кузькін, М. М. Коваленко, Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров. – Х.: ХІФ УДУФМТ, 2009. – 232 с.
5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2012 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=70.
6. Пожарицька І. М. Аудит: [підручник] // І. М. Пожарицька, К. С. Сурніна, В. О. Шевчук. – С.: ВД «АРИАЛ», 2011. – 310 с.

Автор: Погребняк Тетяна Олександрівна, студентка 5 курсу Львівської комерційної академії, спеціальність 6.030509 «Облік і аудит», м. Львів, Україна.

Сфера наукових інтересів: методика та організація аудиту, аналітичні процедури в аудиті.

Зв'язок з автором: katrin55@ukr.net

УДК 330.341.1:331.215.3

JEL M 21

Оксана Полінкевич

Луцький національний технічний університет

ФОРМУВАННЯ ЕКОНОМІЧНО ОБГРУНТОВАНИХ ПІДХОДІВ ДО ІННОВАЦІЙНИЙ БІЗНЕС-ПРОЦЕС ПІДПРИЄМСТВ В НОВІЙ ЕКОНОМІЦІ

У статті розглянута суть інновацій, інноваційних процесів, інноваційної діяльності, інноваційного розвитку. На цій основі сформульовано визначення інноваційний бізнес-процес, запропоновані ознаки розмежування цих понять.

Ключові слова: інновація, інноваційний процес, інноваційна процес, діяльність, інноваційний розвиток, інноваційний бізнес-процес.

In this paper the essence of innovation, innovation processes, innovation, innovative development. On this basis, the definition of innovative business process proposed features distinguish these concepts.

Keywords: innovation, innovation process, innovation process, activity, innovative development, innovative business process.

В статье рассмотрена сущность инноваций, инновационных процессов, инновационной деятельности, инновационного развития. На этой основе сформулированы определения инновационный бизнес-процесс, предложенные признаки разграничения этих понятий.

Ключевые слова: инновация, инновационный процесс, инновационная процесс, деятельность, инновационное развитие, инновационный бизнес-процесс.

В сучасних умовах господарювання зростає роль та значення інноваційних бізнес-процесів промислових підприємств. Це зумовлено інтеграційними процесами, наявністю гуманного капіталу, формування інноваційно орієнтованої моделі економіки.

Процесами активізації інноваційних процесів в управлінні підприємством займалися С.М. Ілляшенко, О.А. Біловодська, В.В. Стадник, М.А. Йохна тощо. Проте в їхніх працях не розкриті особливості формування підходів до інноваційних бізнес-процесів в новій економіці.

Метою роботи є формування підходів до інноваційних бізнес-процесів в новій економіці.

Розглянемо поносні наукові підходи, які дадуть змогу сформулювати визначення інноваційних бізнес-процес. Інновація – це

багатогранне економічне поняття, яке тлумачать різні вчені неоднозначно. Це пов'язано з тим, що вона може використовуватись для досягнення окремих цілей на підприємствах. Цілі діяльності підприємства можна згрупувати у чотири групи: максимізація прибутку; досягнення соціально-економічного ефекту; оновлення виробництва та продукції; розширення сфери влади на ринку. Поняття «інновація» вперше з'явилося в роботах культурологів ще в XIX ст. і означало введення певних елементів однієї культури в іншу. Терміни «інноваційний процес», «нові комбінації», «нововведення» вперше були використані Й. Шумпетером у праці «Теорія економічного розвитку» [3].

Інновацію можна ідентифікувати за такими ознаками: нова комбінація, результат зусиль, комерціалізація ідеї, практичне використання нового, процес набуття, нова діяльність, зміни в економіці та рутині, перетворення, перевага, поліпшення структури та якості, обмін ідей, підвищення конкурентоспроможності, якісні зміни об'єкта тощо. Таким чином під інновацією розуміємо запровадження нових прогресивних рішень у виробничу сферу діяльності підприємства з метою освоєння новітніх технологій, вдосконалення виробництва та оновлення продукції, підвищення добробуту працівників, покращення основних показників діяльності і збільшення інвестиційної привабливості підприємства. Вона є основою інноваційного процесу.

Ще однією науковим поняттям, який визначає основи інноваційних бізнес-процесів є інноваційний процес. Він передбачає зміну у виробничому, технологічному процесах, освоєнні та впровадженні прогресивних ідей у практичну діяльність підприємств та їхня комерціалізація. Досліджено, що на інноваційному процесі ґрунтується інноваційна діяльність. Під останньою розуміють діяльність, яка ґрунтується на інноваційному процесі, спрямована на створення, впровадження та комерціалізацію нововведень задля досягнення економічного чи соціального ефекту на підприємстві. Інноваційні процеси формують інноваційну діяльність, яка є визначальним фактором інноваційного розвитку підприємств. Розглянемо визначення інноваційної діяльності в нормативно-правових актах та науковій літературі. Інноваційна діяльність, згідно з Законом України «Про інноваційну діяльність», це діяльність, яка

спрямована на використання і комерціалізацію результатів наукових досліджень і розробок та обумовлює випуск на ринок нових конкурентоспроможних товарів і послуг [5]. У Законі України «Про інвестиційну діяльність» визначено, що інноваційна діяльність є однією з форм інвестиційної діяльності, яка здійснюється з метою впровадження досягнень науково-технічного прогресу у виробництво і соціальну сферу, що включає: випуск і розповсюдження принципово нових видів техніки і технологій; прогресивні міжгалузеві структурні зрушення; реалізацію довгострокових науково-технічних програм з великими строками окупності витрат; фінансування фундаментальних досліджень для здійснення якісних змін у стані продуктивних сил; розробку і впровадження нової, ресурсозберігаючої технології, призначеної для поліпшення соціального і екологічного становища [5]. Інноваційна діяльність формує інноваційний розвиток підприємства.

Інноваційний розвиток підприємств означає створення, впровадження і комерціалізацію інновацій, які забезпечать якісні зміни об'єкта керування, соціальний, економічний, екологічний ефекти, стійке зростання прибутковості, інвестиційної привабливості підприємства в довгостроковій перспективі. На основі вивчення понять «інновація», «інноваційний процес», «інноваційна діяльність», «інноваційний розвиток» виділили спільний момент – інновацію, яка використовується в інноваційному процесі, є основою інноваційної діяльності та забезпечує інноваційний розвиток підприємства. Вона є основою цих процесів і без її участі інші поняття не мають економічного змісту.

Інноваційний тип розвитку (англ. Innovation model of development, нім. Innovationsentwicklung f) – характеризується перенесенням акценту на використання принципово нових прогресивних технологій, переходом до випуску високотехнологічної продукції, прогресивними організаційними і управлінськими рішеннями в інноваційній діяльності, що стосується як мікро- так і макроекономічних процесів розвитку – створення технопарків, технополісів, проведення політики ресурсозбереження, інтелектуалізації всієї виробничої діяльності, софтизації та сервізації економіки. Він сприяє науково-технічному, економічному і соціальному прогресу завдяки використанню власного інтелектуального багатства [2]. С.М. Ілляшенко визначає інноваційний

розвиток як визначений безперервний рух, що базується на впровадженні і реалізації інновацій, які зумовлюють поліпшення кількісних та якісних характеристик діяльності підприємства, забезпечують зміцнення його ринкових позицій та створюють умови для його прогресивного розвитку [1].

На нашу думку можна виділити такі особливості інноваційного розвитку, зважаючи на різні наукові підходи у його розумінні:

1) інновації пропонуються, відбираються і впроваджуються свідомо і цілеспрямовано на основі системно-процесного підходу, який передбачає їхнє використання у всіх видах економічної діяльності підприємства та бізнес-процесах;

2) ґрунтується на вітчизняних і світових результатах науково-технічного прогресу, власних інноваційних ідеях, технологіях.

Ці поняття мають як спільні, так і відмінні риси. У таблиці 1 згруповані критерії розмежування цих понять.

Таблиця 1

Критерії розмежування понять «інновація», «інноваційний процес», «інноваційна діяльність» та «інноваційний розвиток підприємств»

Критерій	Інновація	Інноваційний процес	Інноваційна діяльність	Інноваційний розвиток
Об'єкт дослідження	нова ідея, рішення, нововведення	інновація	інновація	інновацій
Дії з об'єктом дослідження	впровадження	освоєння, впровадження, комерціалізація	створення, впровадження, комерціалізація	використання інновацій
Результат впровадження	нова продукція, вдосконалення технологій, виробництва	зміна у виробничих і технічних процесах, комерціалізація	зміна об'єкта керування в короткостроковій перспективі	зміна об'єкта керування в довгостроковій перспективі
Наслідки впровадження	підвищення прибутковості підприємства, добробуту працівників, оновлення продукції, виробництва та технологій	підвищення технічного та виробничого рівня розвитку підприємства	Підвищення конкурентоспроможності	підвищення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості підприємства, отримання конкурентних переваг

До них належать об'єкт дослідження, дії з об'єктом дослідження, результат впровадження, наслідки використання. Спільним у них є те, що інновація використовується в інноваційному

процесі, стимулює інноваційну діяльність та забезпечує інноваційний розвиток підприємства. Вона є основою цих процесів і без її участі інші поняття не мають економічного змісту.

Все це заклало підґрунтя до розуміння та виділення економічної категорії «інноваційний бізнес-процес». Оскільки бізнес – це діяльність економічна, спрямована на отримання прибутку, а процес – це послідовна зміна станів або явищ, сукупність послідовних дій задля досягнення результату, то інноваційний бізнес-процес – це діяльність, яка ґрунтується на цінності її для підприємства, замовників, використовує інноваційні ресурси та технології, функціонує в новій економіці та спирається на новітні науково-технічні розробки, ефективний і результативний менеджмент. Різниця інноваційного процесу від інноваційного бізнес-процесу полягає у тому, що останній формує споживчу цінність, які задовольнятиме потреби клієнта за меншу вартість та якісніше, ніж конкуренти [4].

Реалізація його на промисловому підприємстві можлива за двох умов: 1) інноваційне внутрішнє середовище промислового підприємства, яке складається з інноваційних ресурсів та інноваційних технологій виробництва; 2) зовнішнє середовище підприємства, де відбувається посилене використання інформації і знань, зростання значення гуманного капіталу у виробництві.

Література:

1. Ілляшенко С. М. Управління інноваційним розвитком промислових підприємств: монографія / С. М. Ілляшенко, О. А. Біловодська. – Суми: Університетська книга, 2010. – 281 с.
2. Інновація, інноваційний тип розвитку, інноваційний процес [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki>. – Назва з екрану.
3. Йохна М. А. Економіка і організація інноваційної діяльності: навч. посіб. / М. А. Йохна, В. В. Стадник. – К.: Видавничий центр «Академія», 2005. – 400 с.
4. Полінкевич О. М. Механізми адаптації бізнес-процесів промислових підприємств до нової економіки: монографія / О. М. Полінкевич. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2014. – 448 с.
5. Про інноваційну діяльність: Закон України від 04 липня 2002 року № 40-IV [Електронний ресурс]. – [Чинний від 2002–08–07]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. – Назва з екрану.

Автор: Полінкевич Оксана Миколаївна, кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна

Сфера наукових інтересів: інновації, бізнес-процеси, механізми адаптації, механізми стимулювання, мотиваційні механізми, реінжиніринг бізнес-процесів. Перепроєктування бізнес-процесів.

Зв'язок з автором: Kravomp@gmail.com

УДК 338.439.02

JEL M 21

Олег Поліщук

Уманський національний університет садівництва

ПРОДОВОЛЬЧЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, НЕЗАЛЕЖНІСТЬ І БЕЗПЕКА КРАЇНИ

У статті досліджено питання продовольчого забезпечення, незалежності та безпеки країни в контексті вирішення даних проблем і визначено можливі напрямки державної та регіональної підтримки товаровиробників аграрної продукції.

Ключові слова: продовольча безпека, сільське господарство, державна підтримка, товаровиробники, аграрна продукція.

This article explores the issue of food security, independence and security in the context of solving these problems and identified possible ways of state and regional support of an agricultural products producers'.

Keywords: food security, agriculture, government support, producers, agricultural products

В статье исследованы вопросы продовольственного обеспечения, независимости и безопасности страны в контексте решения данных проблем и определены возможные направления государственной и региональной поддержки товаропроизводителей аграрной продукции.

Ключевые слова: продовольственная безопасность, сельское хозяйство, государственная поддержка, товаропроизводители, аграрная продукция.

Одна з головних функцій держави - забезпечення національної безпеки. Продовольча безпека, в свою чергу, є найважливішою складовою національної безпеки будь-якої країни. Основною умовою продовольчої безпеки є забезпечення фізичної та економічної доступності для населення країни необхідної кількості та асортименту продуктів харчування. Фізична доступність продовольства являє собою безперервне його надходження в місця споживання в достатніх кількостях і асортименті, що відповідають платоспроможному попиту

населення, а економічна - визначається рівнем економічного і соціального розвитку суспільства, що дозволяє різним верствам населення купувати в певній кількості продукти харчування. Сюди ж доцільно віднести і можливість населення виробляти продукцію для власного споживання в особистому підсобному господарстві.

Найважливіша умова продовольчої безпеки країни - задоволення основної частини потреб населення в продуктах харчування за рахунок власного виробництва, а також підтримання платоспроможного попиту населення. Власне виробництво безпосередньо залежить від рівня розвитку галузей сільського господарства і переробної промисловості того чи іншого регіону України. Поняття продовольчої безпеки включає в себе політичний (захист внутрішнього ринку і підтримку певного рівня незалежності країни у вирішенні питань, пов'язаних з продовольством), економічний (захист економічних інтересів вітчизняних виробників і споживачів) та соціальний аспекти (забезпечення високої якості та безпеки продуктів харчування).

Продовольча безпека відносяться до числа фундаментальних соціально-економічних і політичних проблем, і є одним з центральних питань в аграрному секторі економіки України. Зазвичай під проблемою продовольчої безпеки розглядається гарантований доступ всіх жителів країни в будь-який час до продовольства в кількості, необхідній для активного здорового життя.

Структура продовольчої безпеки відображає собою багаторівневу ієрархію, в основі якої - суб'єкт, який вирішує продовольчу проблему, і його функції. В центрі проблеми продовольчої безпеки знаходиться людина з її потребами в харчуванні, без задоволення яких неможливо здійснення продуктивної діяльності і відтворення. Пріоритетні напрями досягнення продовольчої безпеки - стимулювання розвитку національного сільського господарства і прийняття для цього відповідних заходів підтримки, в тому числі ведення протекціоністської політики. Необхідно відзначити, що на рівні регіону має розглядатися не лише рівень продовольчого самозабезпечення, а й рівень продовольчої залежності, тому що існують регіони, для яких ввезення продовольства є єдино можливим в силу природно-кліматичних, історичних та інших факторів.

Для визначення продовольчої самозабезпеченості країни або

окремого регіону використовується ряд схем, серед яких можна виділити методику, яку запропонувала Ільїна З.М. Згідно цієї методики, визначають перелік продуктів, які найбільш достовірно відображають структуру раціону харчування основних груп населення. В раціоні харчування продукти повинні мати найбільш високий рейтинг і при цьому не бути взаємозамінними. Кількість продуктів повинна бути мінімальною, забезпечуючи при цьому на 80% і більше потреби в калоріях і основних харчових речовинах. До таких продуктів можна віднести: хліб і хлібні вироби, картопля, овочі, плоди і ягоди, цукор, масло рослинне, м'ясо і м'ясопродукти, молоко та молокопродукти та яйця. Ці продукти на 90% забезпечують раціон харчування населення в калоріях і на 85% - в основних харчових речовинах. Таким чином, відповідно до змісту поняття «продовольча безпека країни» критеріями її забезпечення є: ступінь задоволення фізіологічних потреб в енергетичному змісті харчового раціону і в інших його компонентах, що визначають структуру і якість харчування; фізична і економічна доступність для різних верств населення.

Щодо безпеки продовольства, то необхідно відзначити збільшення надходження на ринок неякісних, фальсифікованих та небезпечних для здоров'я продуктів. Спад якості деяких видів вітчизняної сільськогосподарської продукції (насамперед молока, м'яса, плодів, овочів та зерна) обумовлений порушенням технологій вирощування і зберігання. В той же час, знижується екологічна безпека продуктів харчування. На думку вчених, до основних напрямків державного впливу та регулювання АПК і продовольчого ринку можна віднести:

1. Розробка та стимулювання реалізації стратегії адаптивної системи інтенсифікації сільського господарства в Україні;
2. Адаптація сільськогосподарських товаровиробників до ринкових умов;
3. Створення умов для матеріально-технічного забезпечення структур АПК.

При цьому одним із ключових напрямків є формування системи ефективних форм і методів державного регулювання та захисту внутрішнього продовольчого ринку. Серед пріоритетних методів захисту внутрішнього продовольчого ринку та підтримки вітчизняних

сільськогосподарських виробників можна виділити:

1. Адміністративні методи:

- бюджетні послуги: фінансування державного апарату в сфері регулювання АПК і діяльність щодо здійснення моніторингу продовольчого ринку та контролю за використанням сільськогосподарських земель;

- встановлення кількісних обмежень: ліцензування і квотування, контроль якості, митно-адміністративні вимоги;

2. Економічні:

- державне інвестування: закупівля для державних потреб (формування продовольчих запасів), утримання об'єктів соціальної інфраструктури, державні інтервенції на ринку, інвестування природоохоронних заходів;

- допустимі субсидії та субвенції виробникам сільськогосподарської продукції;

- стимулювання експорту (кредитування і субсидування),

- митні тарифи і ставки.

3. Торгово-політичні:

- програми розвитку;

- створення сприятливих умов доступу вітчизняних товарів на зовнішні ринки збуту;

- сприяння розвитку зовнішньоторговельної діяльності.

Розглянемо детальніше особливості адміністративних і економічних методів регулювання регіональних ринків та ринкової інфраструктури. Адміністративні методи дозволяють реалізувати загально-регіональні інтереси і забезпечують переваги цих інтересів над інтересами окремих суб'єктів регіональної економіки. До основних форм адміністративних методів регулювання відносять: прямі адміністративні розпорядження та постанови; нормативне регулювання; розробка рекомендацій, система контролю і нагляду. Адміністративні методи базуються на силі державної влади і фактично формують вибір продукції споживачів на користь вітчизняних. Ці методи поділяються на три групи: заборона, дозвіл і примус. До них відносяться: кількісні ліміти системи дозволів (ліцензії); заборони (ембарго, економічні санкції) на імпорт або експорт; специфічні вимоги до товару, упаковки чи послуги.

Адміністративні методи включають штучні ускладнення митних

процедур, прямим чином обмежують доступ імпортованих товарів на національний ринок, а також різні приписи санітарного, ветеринарного характеру. Використання адміністративних заходів підміняє ринкові важелі впливу на економічні процеси. На відміну від них економічні методи базуються на загальних правилах поведінки, вибору варіантів економічної стратегії. Вони надають непрямий вплив на об'єкти управління, враховуючи економічні інтереси підприємств різної форми власності.

Економічні методи регулювання продовольчого ринку використовують такі інструменти, як ціни, митні тарифи, податки, збори, надбавки за експорт, імпортові депозити, кредити, зміни валютного курсу, маніпулювання банківським відсотком та ін. При використанні економічних засобів остаточне право вибору імпортованого або національного товару зберігається за споживачем, який орієнтується на ціну, якість, умови поставки продукції. Серед заходів економічного регулювання слід особливо виділити заходи митного регулювання, а також фінансові, валютні, кредитні, страхові.

Необхідність використання економічних методів обумовлена комплексністю підходу у вирішенні питання регулювання та захисту внутрішнього продовольчого ринку і неможливістю використання виключно адміністративних заходів. Крім того, використання економічних методів підвищує ефект дії зворотних зв'язків в економіці і забезпечує поєднання економічних інтересів учасників ринку.

У сформованих умовах питання вирішення захисту інтересів внутрішнього продовольчого ринку все більшої актуальності набувають на рівні регіонів, де виробляється товарна продукція, здійснюються безпосередні економічні зв'язки між сільськогосподарськими товаровиробниками, переробними підприємствами, заготівельними організаціями та торгівлею. Регіони вступають в прямі торговельні відносини не тільки один з одним, але і з зарубіжними країнами, створюють регіональні і міжрегіональні ринки. Ефективна регіональна політика базується на пошуку і використанні механізмів самодостатнього соціально-економічного розвитку регіону та забезпечується, в кінцевому рахунку, чітким поділом ведення справ між різними гілками влади, з одного боку, і цілісністю, узгодженістю проведених ними політик - з іншого. Від того, наскільки органи влади зможуть забезпечити нормальні умови

для функціонування агропромислового виробництва, в тому буде залежати вихід аграрної сфери з кризи, і її подальший розвиток і забезпечення населення продовольством.

Вирішення проблеми продовольчого забезпечення на основі розвитку продовольчого ринку, реально здійснити тільки при системному і комплексному підході поставлених завдань. В Україні, як показує практика, ринкові відносини в сільському господарстві і в цілому по АПК дають позитивні результати в тих регіонах, де органи влади забезпечили відповідні умови для функціонування продовольчого ринку. В той же час, розвиток даної галузі економіки не можливий без належної уваги з боку регіональних властей. В умовах діючої економіки підтримка з боку держави господарюючих суб'єктів в сферах АПК повинна базуватися на двох напрямках:

1. Визначення рентабельних базових господарств в регіоні з високою ефективністю виробництва та їх підтримка в інноваційній діяльності, впровадженні нових виробничих технологій, придбанні сучасних основних засобів, виході на міжнародний ринок;

2. Підтримка селянсько-фермерських і особистих підсобних господарств, кооперативів у виробництві сільськогосподарської продукції для власного споживання та реалізації на територіальному рівні.

Визначення даних напрямків підтримки аргументовано тим, що в кризовий період початку двохтисячних років і по теперішній час серед сільського населення країни, через закриття місцевих сільськогосподарських і переробних підприємств, знизилася купівельна спроможність, обумовлена втратою робочих місць. Крім того, закриття ряду сільськогосподарських підприємств або зниження обсягів їх виробництва призвели до того, що на селі: - зменшилось поголів'я тварин та птиці через відсутність кормової бази; - знизилася площа оброблюваної землі на присадибних ділянках через відсутність техніки та підвищення цін на паливно-мастильні матеріали. Дана ситуація посилюється тим, що продукція, вироблена великими передовими підприємствами, внаслідок впровадження нових технологій, зміцнення матеріально-технічної бази і вихід на міжнародні ринки, значно зросла в ціні і часто стала недоступною для придбання населенням (в більшості випадках жителями села) в обсягах, необхідних для повноцінного харчування.

Отже, проблеми продовольчої забезпеченості, незалежності і

безпеки країни залишається вкрай актуальним і потребує врахування безлічі факторів на різних рівнях. На регіональних рівнях вирішення проблеми можливе при розробці та реалізації відповідних цільових державних програм.

Література:

1. Гойчук О.І. Продовольча безпека / О.І. Гойчук. - Житомир: «Полісся», 2004. - 348 с.
2. Зеленська О.О. Система продовольчої безпеки: сутність та ієрархічні рівні / О.О. Зеленська // Вісник ЖДТУ. – 2012. - № 1. – С. 108-112.
3. Ильина З.М. Ринки сельскохозяйственной продукции и продовольствия: учеб. пособ. / Ильина З.М., Мирочичкая И.В. - Минск: БГЕУ, 2000. - 226 с.
4. Пасхавер Б.Й. Сучасний стан продовольчої безпеки / Б.Й. Пасхавер // Економіка АПК. - 2014. - № 4. - С. 5-12.
5. Саблук П.Т. та ін. Національна доктрина продовольчої безпеки / П.Т. Саблук та ін. // Економіка АПК. - 2011. - № 8. - С. 3-11.

Автор: Поліщук Олег Миколайович, к.е.н., викладач кафедри обліку і аудиту Уманського національного університету садівництва, м. Умань, Україна.

Сфера наукових інтересів: сільське господарство, управлінський облік в аграрній сфері, галузь тваринництва, продовольча безпека.

Зв'язок з автором: olepol@ukr.net

УДК 657
JEL M 41

Олена Полянська,
Марія Джула
Львівська комерційна академія

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

У статті окреслено основні аспекти обліку довгострокових біологічних активів, поставлено низку проблем, які потребують подальшого вирішення.

Ключові слова: довгострокові біологічні активи, бухгалтерський облік, біологічний актив тваринництва, біологічний актив рослинництва

This article outlines the main aspects of accounting of long-term biological assets, asked a number of problems that require further action.

Keywords: long-term biological assets, accounting, biological asset livestock, crop biological asset

В статье представлены основные аспекты учета долгосрочных биологических активов, поставлен ряд проблем, требующих дальнейшего решения.

Ключевые слова: *долгосрочные биологические активы, бухгалтерский учет, биологический актив животноводства, биологический актив растениеводства*

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [1].

Слід зазначити, що для вітчизняної науки та практики положення, що впливають з П(С)БО 30 є новими, тому з'явилася низка невирішених методологічних і практичних питань, пов'язаних з веденням обліку біологічних активів.

Вирішенню проблемних питань обліку довгострокових біологічних активів присвятили свої праці ряд науковців, зокрема В. Жук, В. Коміренко, І. Костирко, А. Харитонova, Л. Сук та інші. Наголошуючи на плідності цих дослідження, маємо констатувати і ряд невизначеностей в обліку довгострокових біологічних активів.

Цілі статті: розкриття особливостей методики і організації обліку довгострокових біологічних активів, а також окреслення низки проблемних питань, що постають сьогодні перед вітчизняними науковцями та практикаками та стосуються обліку довгострокових біологічних активів.

Проведені дослідження суті біологічних активів показали відсутність єдиного бачення серед вітчизняних науковців цієї облікової категорії (табл.1) [2, с.242].

Проте вважаємо, що оскільки визначення біологічного активу в Україні є нормативно закріпленим, ґрунтуватися слід на ПСБО 30 «Біологічні активи», яке визначає біологічний актив, як тварину або рослину, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи. Своєю чергою довгостроковий біологічний актив – це біологічний актив, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців, які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію. В обліку доцільно поділяти виділяти довгострокові біологічні активи рослинництва, тваринництва та незрілі.

Таблиця 1

Визначення змісту категорії «біологічний актив»

Вчені	Тлумачення суті «біологічні активи»
Загородній А.Г., Возняк Г.Л.	Актив біологічний – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та / або біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.
Замула І.В.	Біологічні активи - це біологічні складники екосистем, які мають фізичну або потенційну корисність для підприємства.
Пасенко В.В.	Біологічний актив - це сукупність природних (біологічних) ресурсів, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або поточні і додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.
Остапчук О.В.	Біологічні активи - це живі істоти та організми в сільському господарстві, що здатні рости, розвиватися, містять "активне начало", яке за відповідних умов може створювати живий організм.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність на та рух власних або утриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів призначено рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи». За дебетом рахунку 16 відображається надходження довгострокових біологічних активів, за кредитом – їх вибуття.

Облік на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» ведеться в розрізі таких субрахунків:

161 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”; 162 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю”; 163 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю”; 164 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”; 165 “Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю”; 166 “Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю”.

Попередньо формування довгострокових біологічних активів

здійснюється на рахунку 155 “Придбання (вироснування) довгострокових біологічних активів”. На цьому субрахунку ведуть облік відповідних витрат по біологічних активах, облік яких ведеться на рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи”.

В бухгалтерському обліку операції з довгостроковими біологічними активами відображаються за допомогою основних проведення, які наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Відображення операцій з біологічними активами на рахунках бухгалтерського обліку

Зміст операції	Проведення	
	Дт	Кт
Продано тварин живою вагою	901	163
Переведено худобу на відгодівлю	213	164
Забито хвору худобу	947	64
Забито тварину на м'ясо	23	164
Придбані довгострокові біологічні активи:		
– вартість без ПДВ	155	63
– ПДВ	64	63
– витрати по доставці без ПДВ	155	685
– ПДВ	64	685
Прийнято на баланс довгострокові біологічні активи	16	155
Витрати на закладання саду:		
– покупний посадковий матеріал, добрива, засоби захисту, інші виробничі запаси	155	20
– власного виробництва посадковий матеріал	155	27
– роботи і послуги власних допоміжних виробництв	155	23
– амортизація основних засобів	155	13
– загальновиробничі витрати	155	91
Прийнято на баланс незрілі довгострокові біологічні активи (первісна вартість)	166	155
Витрати на формування основного стада:		
– за рахунок придбаних тварин	155	63
– за рахунок переведених в основне стадо власних тварин	155	21
Прийнято на баланс сформоване основне стадо (первісна вартість)	164	155

Проведені дослідження показали, що проблема виникає на стадії визначення первісної вартості безоплатно одержаних довгострокових

біологічних активів, яка відповідно до ПСБО 30 дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання. На справедливую вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів збільшується додатковий капітал.

З метою належного обліку та контролю за збереженням довгострокових біологічних активів, кожному об'єкту має бути присвоєно інвентарний номер за порядково-серійною системою. Виняток становлять лише багаторічні насадження, де об'єкт приймається в цілому на займаній площі.

На довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю нараховується амортизація із застосуванням методів, аналогічних для основних засобів. Така амортизація буде відображена по дебету рахунку 23 "Виробництво" і кредиту субрахунку 134 "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів".

В результаті проведеного дослідження ми виділяємо ряд актуальних питань, які потребують вирішення, а саме: уточнення об'єктів обліку витрат при вищесказаній незрілості біологічних активів, потреба удосконалення кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій переведення незрілих біологічних активів до складу довгострокових, недостатньо дослідженою залишається проблема формування капітальних інвестицій на відновлення вказаних вище активів, потреба у перегляді складу витрат, відображення інформації про зміну вартості довгострокових біологічних активів, застосування справедливої оцінки як до оприбуткованої продукції, так і до самих насаджень, вибір найбільш прийняттого методу обліку і калькулювання.

Узагальнюючи результати досліджень можна зробити висновок, що в сучасних умовах розвитку аграрного сектору методичні засади обліку довгострокових біологічних активів, впроваджених П(С)БО 30 «Біологічні активи», не набули розповсюдження, зумовлені зміни ще більше ускладнили облік та процес складання звітності.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790, зі змінами та доповненнями: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

2. Джула М.Р. Поняття біологічних активів та їх класифікація /: М.Р. Джула // Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю

діяльності підприємств в умовах глобалізаційних трансформацій: матеріали VIII Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених / [відповід. за вип.: проф. Куцик П.О.]. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2013. – С. 242-244.

3. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: / Л.К. Сук, П.Л. Сук. - К.: Каравела; 2009. - 624 с.

4. Замула І.В. Біологічні активи в Україні: концептуальний підхід / І.В. Замула – Житомир: ЖТДУ, 2006. – 215 с.

Автори: Полянська Олена Анатоліївна, к.е.н., доцент кафедри обліку Львівської комерційної академії, м. Львів, Україна.

Джула Марія Романівна, магістрант Львівської комерційної академії, м. Львів, Україна

Сфера наукових інтересів: управлінський облік в сільському господарстві; облік і звітність в оподаткування.

Зв'язок з авторами: polyanska_oa@ukr.net, mari4ka-ri4ka@ukr.net

УДК 338.43.01:657.36
JEL M 21

Оксана Радченко

ННЦ «Інститут аграрної економіки»

ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВИХ ПОСЛУГ ДЛЯ СУБ'ЄКТІВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ

У статті досліджено складові та особливості державної підтримки якості надання послуг аграрному сектору, її зміст з точки зору повноти та відповідності формуванню фінансових ресурсів сільськогосподарських товаровиробників.

Ключові слова: ринок фінансових послуг, фінансові послуги, бюджетна підтримка, аграрний сектор.

The article examines the components and features of the state support of quality of service to the agricultural sector, its content in terms of completeness and consistency of financial resources formation of agricultural producers.

Keywords: market for financial services, the budgetary support for agriculture, the agricultural sector.

В статье исследованы составляющие и особенности государственной поддержки качества предоставления услуг аграрному сектору, ее содержание с точки зрения полноты и соответствия формированию финансовых ресурсов сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Ключевые слова: рынок финансовых услуг, финансовые услуги, бюджетная поддержка, аграрный сектор.

Державне регулювання аграрної галузі є основою соціальної стабільності, подолання фінансової кризи, зростання ефективності економіки, чинником господарських перетворень і дієвим інструментом регулювання економічних процесів. Від узгодженості його механізму залежить фінансовий стан аграрного сектору, продовольча та значною мірою фінансова безпека країни, соціальні стандарти життя сільських жителів.

У Законі України «Про державну підтримку сільського господарства» від 24.06.2004 р. № 1877 [1] державну підтримку товарного агропромислового виробництва трактовано як урегульовану нормами права сукупність організаційних, економічних, правових та інших засобів (пільг та переваг), які надаються державою в особі уповноважених органів за рахунок державних ресурсів або шляхом відмови держави від отримання певних доходів, сільськогосподарським товаровиробникам. Відповідно до ст. 13, фінансова підтримка суб'єктів господарювання агропромислового комплексу фінансова підтримка суб'єктів господарювання агропромислового комплексу надається через механізм здешевлення кредитів та компенсації лізингових платежів.

Із загального переліку фінансових послуг, регульованих нормативними актами, зокрема Законом Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг [1], аграрному сектору притаманні: фінансовий лізинг; надання коштів у позику, в тому числі і на умовах фінансового кредиту; надання гарантій та поручительств; факторинг; послуги у сфері страхування; банківські та інші фінансові послуги.

Зокрема, у ст. 19 цього Закону визначено мету державного регулювання ринків фінансових послуг, - це проведення єдиної та ефективної державної політики у сфері фінансових послуг; захист інтересів споживачів фінансових послуг; створення сприятливих умов для розвитку та функціонування ринків фінансових послуг; створення умов для ефективної мобілізації і розміщення фінансових ресурсів учасниками ринків фінансових послуг з урахуванням інтересів суспільства; забезпечення рівних можливостей для доступу до ринків фінансових послуг та захисту прав їх учасників;

Питанням державного регулювання та фінансування забезпечення значну увагу приділяли вітчизняні учені: М. Калінчик,

П. Саблук, Л. Тулуш, Ю. Лупенко, В. Мессель-Веселяк, О.Шпичак [5], Ю.Лузан [4], О.Шубравська, О.Бородіна, Т.Осташко та ін.

У державах з розвинутою ринковою економікою велике значення надається формуванню системи фінансових послуг для аграрного сектору. Зокрема, за дослідженнями Ю.Лузана [4], це «запровадженню широкого спектра механізмів прямої й опосередкованої державної підтримки функціонування ринків сільськогосподарської продукції та розвитку сільських територій».

За дослідженнями авторів [4; 5], регулювання якості та доступності фінансових послуг здійснюється з метою забезпечення стабільності формування фінансових ресурсів для сільськогосподарських підприємств, а тому «потребує використання відповідних регуляторів - фондів, резервів, механізмів фінансових і товарних інтервенцій, відповідної інфраструктури. Вирішення даного блоку питань обов'язково повинно стати одним із головних пріоритетів сучасної державної аграрної політики».

Як зазначав Ю.Лузан ще десять років тому [4], «нерозвиненість обслуговуючої фінансової інфраструктури, низька питома вага операцій фінансового лізингу, мізерні обсяги кредитування кредитними спілками, відсутність сільськогосподарських кооперативних банків, невизначеність правил поведінки для ефективної діяльності гарантійних установ, страхових та інвестиційних компаній, функціонування малопотужних аграрних бірж, практична відсутність форвардної і ф'ючерсної торгівлі сільськогосподарською продукцією і продовольчими товарами, нерозвиненість ринку цінних паперів –усе це сьогодні унеможливорює запровадження повноцінного фінансового обслуговування учасників аграрного ринку».

Метою дослідження є розгляд проблеми формування ефективних цільових бюджетних програм, направлених на підвищення якості фінансових послуг для суб'єктів аграрного бізнесу в рамках конкретних заходів формування джерел ресурсів для розширеного відтворення у сільському господарстві.

Розвиток ринку фінансових послуг є стержнем аграрних реформ в Україні, оскільки розширює можливості подолання кризових явищ і надає імпульс для подальшого економічного розвитку. Механізм його функціонування досить гнучкий, враховує типи та організаційні

форми господарюючих суб'єктів для надання їм послуг; зміни в земельних відносинах щодо землекористування, землеволодіння, ринку земель; новаціях у оподаткуванні аграрного сектору; стратегічну та поточну цілі бюджетної підтримки сільського господарства та загалом заходів щодо регулювання продовольчої безпеки.

Сучасний етап аграрної економіки під впливом системної кризи потребує розширеного залучення фінансових ресурсів. Такі можливості надає фінансовий ринок. Виходячи з цього, його роль та межі проникнення у аграрне середовище визначаються політикою державної підтримки якості фінансових послуг.

Бюджетна підтримка підвищення якості фінансових послуг обумовлюється об'єктивною необхідністю і можливостями. Необхідність визначається потребою в фінансових ресурсах для сільськогосподарських підприємств. Можливості визначаються потенціалом державного бюджету. За III квартали 2014 року фактичне виконання заходів за бюджетними програмами по МАПіП складає 64%, по апарату МАПіП – 57%, за заходами підтримки ринку – 77%, за програмами хмелярство – 42%, тваринництво – 34% [2].

На даному етапі державного регулювання аграрного сектору щодо притоку фінансових ресурсів у галузь є два джерела – пряма підтримка якості фінансових послуг за рядом бюджетних програм та опосередкована підтримка через заходи нормативного регулювання діяльності фінансового ринку, тобто створенням умов для перетікання фінансових ресурсів у аграрний сектор через податкові та регуляторні важелі. Оскільки в умовах дефіциту бюджету пряма підтримка майже вичерпала свої можливості, то ймовірно, більша увага буде приділятися непрямим заходам.

Сучасний стан підтримки формування фінансових ресурсів аграрних підприємств через пряму бюджетну підтримку послуг за даними Рахункової палати свідчить, що у 2008-2011 рр. бюджетне фінансування поділялось на підтримку ринку, - було передбачено 43 заходи на суму 26,2 млрд грн, та фінансування аграрного сектору, для якого передбачено 4 заходи з обсягом фінансування 7,5 млрд грн. Фактичне виконано цих програм склало відповідно 80% та 60% від прогнозного рівня (за даними Рахункової палати). Уже з 2012 року у Державному бюджеті для МАПіП закладаються програми у кількості

не більше 15, з яких на підтримку сільгоспвиробників – 7, але спадкоємність багатьох бюджетних програм зберігається.

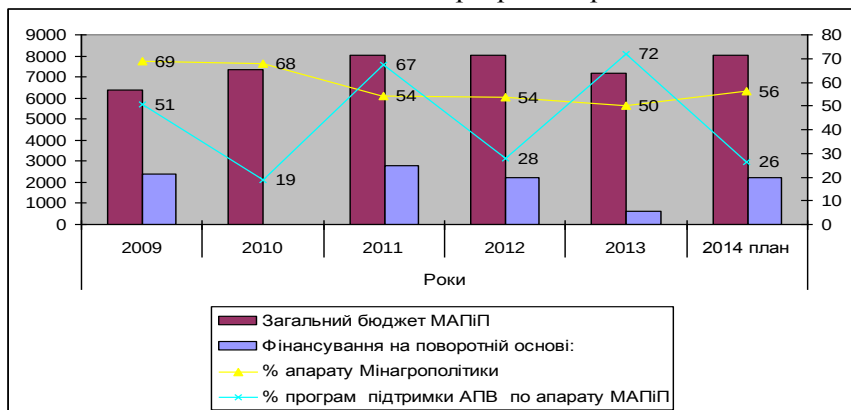


Рис.1. Динаміка бюджетного фінансування розвитку АПВ (млн грн), %

Джерело: [1; 2; 3].

У Державному бюджеті на аграрну галузь у 2014 році (рис. 1) закладено 1,84% усіх видатків, тоді як у 2006 році на них припадало 5,05%. Оскільки по рівневі створюваного ВВП аграрна галузь є бюджетоформуючою, такі показники підтримки не дозволяють забезпечити необхідний рівень фінансування.

Підтримка по апарату МАПіП за програмами розвитку сільського господарства та його інфраструктури запланована у розмірі 8,51 млрд грн, що на 10% нижче рівня 2013 року, а сукупна підтримка аграрного сектору через видатки та кредитування запланована у сумі 10,73 млрд грн, що складає близько 55% мінімальної потреби аграрної галузі у фінансових ресурсах, яку оцінюють у 120 млрд грн щорічно.

Сільгоспвиробники працюють за рахунок власних ресурсів, які на сьогодні за питомою вагою є значними, але недостатніми для самофінансування, і не забезпечують розвитку. Валюта балансу джерел фінансування у 2013 р. складала 276,7 млрд грн, з них власних ресурсів – 148,1 млрд грн, або 54%. Решту ресурсів надає фінансовий ринок. Кредиторська заборгованість переважно поточна – на неї припадає 91,3 млрд грн. Банківське кредитування не відіграє суттєвої ролі у розвитку галузі, хоч були позитивні тенденції щодо зростання

обсягів кредитування з боку вітчизняних комерційних банків, у тому числі і в частині пільгового кредитування. На довгострокове кредитування припадає 33,5 млрд грн [3].

Таблиця 1

Державна підтримка сільгосппідприємств у 2009-2013 рр., млн грн

Показники	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Державна підтримка с.г., всього	5749,3	3278,1	4608,1	4327,9	6974,1	7478,0
в т.ч. ферм. госп.	692,3	628,6	448,2	626,3	934,5	836,6
бюджетні дотації	3343,8	738,5	1316,0	729,3	742,0	381,9
<i>підтримка рослинництва</i>	1094,2	211,7	465,5	230,7	184,2	184,2
<i>для розвитку тваринництва</i>	1218,4	204,5	269,5	101,1	437,0	241,7
<i>за іншими видами підтримки</i>	1030,4	322,2	580,9	397,5	120,8	83,4
за рахунок ПДВ	2405,5	2539,6	3292,1	3598,6	6232,1	7096,1
<i>підтримка рослинництва</i>	733,2	1547,2	1790,0	2780,5	4321,4	4519,2
<i>для розвитку тваринництва</i>	1672,3	992,4	1501,9	818,1	1910,7	2576,9
% підтримки за рахунок ПДВ	42	77	71	83	89	95

Джерело: [3].

Існують високі ризики згортання багатьох бюджетних програм через проблеми формування фондів. Оскільки по видатках МАПіП на загальний фонд припадає 56% у 2014 році, то майже 40% бюджетного фінансування напряму залежить від спеціальних зборів.

У бюджеті відсутні задекларовані урядом програми підтримки малих форм господарювання, обслуговуючих кооперативів та особистих селянських господарств. Якщо для фермерських господарств передбачено кредитування у розмірі 27,9 тис. грн, яких явно замало на розвиток майже 42 тис. таких господарств, то фінансування інших форм малого бізнесу та приватного підприємництва відсутні.

Виходячи з вищевикладеного, у бюджеті необхідно передбачити низку заходів для розвитку потенціалу аграрного сектору через розширення спектру надання фінансових послуг. Для розв'язання проблеми поліпшення якості ринків фінансових послуг треба запровадити масштабну державну програму, із залученням

міжнародних фінансових організацій та місцевих органів влади та територіальних громад. Вона має сприяти зниженню вартості позикових коштів для виробників та фінансування інфраструктурних проєктів у тваринництві, насінництві, виробництві засобів захисту рослин, придбанні сільгосптехніки в лізинг, залучення фінансових ресурсів на засадах державно-приватного партнерства.

Частково ці вимоги уже враховуються, у проєкті Державної програми розвитку аграрного сектора економіки до 2020 року, де викладені конкретні шляхи, способи і механізми реалізації. Для бюджетного фінансування передбачено запровадження середньострокового планування; запровадження цільової підтримки на поворотній основі; перехід до переважно компенсаційних виплат; пріоритетне фінансування інноваційно-інвестиційних проєктів на засадах державно-приватного партнерства; встановлення критеріїв доступу до прямої бюджетної підтримки з урахуванням соціально-економічної ролі господарств для сільських громад та агроекологічних вимог.

Таким чином, механізм та інструментарій цільових бюджетних програм, направлених на підвищення якості фінансових послуг для суб'єктів аграрного бізнесу передбачає формування цілісної системи бюджетної підтримки фінансових послуг шляхом фінансування господарської діяльності, розширення доступності кредитних, лізингових, страхових і фондових інструментів для сільськогосподарських товаровиробників.

Основна мета - підтримка розвитку аграрного сектора шляхом забезпечення доступу сільськогосподарських товаровиробників до фінансових коштів, а також до сільськогосподарської техніки та технологічного устаткування на лізинговій основі та розвитку кооперативного руху.

Література:

1. Верховна Рада України [Електронний ресурс]: [сайт]: україн. версія / ВРУ. — Електрон. текст. і граф. дані. — К.: Верховна Рада України 1994-2014. — Режим доступу: zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 20.10.2014). — Назва з екрана.
2. Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]: [сайт]: україн. версія / — Електрон. текст. і граф. дані. — К. Державна казначейська служба України: 1994-2014. — Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>
3. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]: [сайт]: україн. версія / ДСС. — Електрон. текст. і граф. дані. — К.: Державна служба статистики України 1994-2014. — Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення:

19.10.2014). — Назва з екрана.

4. Лузан Ю. Фінансові аспекти формування ринкового середовища в аграрному секторі АПК // Облік і фінанси АПК. — 2005. — № 6. — С.5-13.

5. Стратегічні напрями розвитку сільського господарства України на період до 2020 року [Текст] / за ред. Ю.О. Лупенка, В.Я. Месель-Веселяка / Наукове видання. - К.: ННЦ "ІАЕ", 2012. — 112 с.

Автор: Радченко Оксана Дмитрівна, к.е.н., с.н.с., п.н.с. відділу податково-бюджетної політики ННЦ «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна

Сфера наукових інтересів: бюджетне регулювання розвитку аграрного сектору, фінансові ресурси форм господарювання, бюджетні програми, механізм державної підтримки сільського господарства

Зв'язок з автором: oxanarad@ukr.net

УДК 338.435 (045)
JEL M 21

Олена Разборська

Вінницький торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного
університету

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА НАПРЯМКИ ЇХ ЗРОСТАННЯ

У статті досліджені особливості формування та напрями зростання доходів сільськогосподарських підприємств; наведено фактори, дією яких обумовлено формування доходів. Автором визначено механізм формування прибутку і, як результат, надано пропозиції щодо покращення організації формування та розподілу прибутку на сільськогосподарських підприємствах.

Ключові слова: активи, запаси, оборотність активів, виробництво, продукція, собівартість, виручка, дохід, прибуток.

In this article are investigated the peculiarities of the formation and ways of increasing of agricultural enterprises incomes; are shown the factors which influence caused by formation of incomes. The author defined the mechanism of profit formation and as a result, is given the suggestions for improvement of the formation and distribution of profits on the agricultural enterprises.

Key words: assets, inventory, turnover of assets, production, products, cost price, proceeds, incomes, profit.

В статье изучены особенности формирования и направления увеличения доходов сельскохозяйственных предприятий; приведены факторы, действием которых обусловлено формирование доходов. Автором определён механизм формирования прибыли и, как результат, предоставлены предложения улучшения организации формирования и распределения прибыли на сельскохозяйственных предприятиях.

Ключевые слова: *активы, запасы, оборачиваемость активов, производство, продукция, себестоимость, выручка, доход, прибыль,*

У сучасних умовах господарювання при складанні плану виробництва та реалізації на підприємстві на майбутні періоди найважливішу роль відіграє планування доходів. Мета діяльності будь-якого підприємства полягає у тому, щоб його фінансові результати не тільки покривали витрати виробництва, а й приносили доходи, які б дозволили здійснювати розширене відтворення його діяльності. Кожне підприємство намагається досягти позитивного фінансового результату для свого подальшого існування та розвитку в конкурентних умовах ринку. Отримання прибутку та унеможливлення виникнення збитків стає першочерговим завданням для господарства. Від розміру прибутку залежить існування не лише підприємства, але й процвітання держави та добробут населення. У зв'язку з цим однією із головних проблем, що потребує вирішення, стає забезпечення прибутковості виробництва сільськогосподарської продукції.

Проблемам формування доходів сільськогосподарських підприємств, дослідженню ролі держави щодо забезпечення ефективної, прибуткової роботи товаровиробників, пошуку й обґрунтуванню напрямів підвищення економічної ефективності їх господарювання присвячені праці вітчизняних учених: В.Я. Амбросова, В.Г. Андрійчука, О.В. Ареф'євої, Є.І. Балалової, В.П. Вишневського, Г.І. Войчука, М.Я. Дем'яненка, О.Ю. Єрмакова, Ф.В. Зінов'єва, В.А. Козубенка, О.В. Крисального, Т.Б. Кузенко, В.Н. Косинського, Ю.Я. Лузан, І.І. Лукінова, П.М. Макаренка, М.Й. Маліка, В.П. Мартянова, Д.С. Молякова, С.О. Нікітіна, В.М. Онегіної, В.Я. Плаксієнка, П.Т. Саблука, В.А. Свободіна, В.Й. Шияна, О.М. Шпичака; російських вчених-економістів: Л.І. Абалкіна, І.М. Албегової, П.С. Безруких, В.Р. Боєва, Г.В. Беспехотного, Л.М. Лишанського, Д.С. Молякова, В.Д. Новодворського, В.Ф. Палій, та праці зарубіжних вчених: А. Дейлі, М. Вебера, Д. Ірвіна, К. Томаса, А. Маршалла,

К.Р. Макконела і С.Л. Брю, П. Самуельсона, А. Томпсона та інших.

У роботах даних вчених досить добре досліджені питання, що пов'язані з економічною природою доходу і прибутку, принципами їх формування. Проте, не всі науково-методичні аспекти даної проблеми, особливо, що стосується особливості формування доходів сільськогосподарських підприємств у ринкових умовах, отримали необхідне відображення. Це пояснюється специфікою галузі, а також тим, що питання формування, розподілу і використання доходів надто складні та багатоаспектні, тому виникає потреба у їх подальшому дослідженні.

Метою статті є дослідження особливостей формування доходів сільськогосподарських підприємств та напрямки їх зростання, а також визначення впливу фінансово-господарських показників на результати діяльності підприємств, напрямків покращення фінансових результатів за рахунок аналізу виробничо-збутової діяльності сільськогосподарських підприємств.

Обсяг доходів, отриманих підприємством, характеризує всі сторони його господарської діяльності, раціонального використання власних оборотних активів, виявлення резервів їхнього збільшення й найбільш ефективного залучення в оборот. Тому в розкритті інформації про доходи необхідно звернути увагу на їхній зміст (виробничий або фінансовий), періодичність виникнення (постійний або випадковий), відповідність до витрат. Це дасть можливість проводити чітку межу між виручкою підприємства та іншими доходами.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73, під доходом розуміють збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період [1].

Крім того, методологічні засади формування в бухгалтерському обліку і звітності інформації про доходи визначаються у П(С)БО 15 «Дохід» [2] і МСБО 18 «Дохід» [3]. Їх зміст включає сфери застосування, визнання, оцінку доходів, розкриття інформації про них.

Порівняння основних положень зазначених стандартів свідчить

про наявність багатьох спільних моментів у них. Це, в першу чергу, стосується критеріїв визнання доходу від реалізації продукції (табл. 1).

Таблиця 1

Критерії визнання доходів від реалізації у П(С)БО 15 та МСБО 18

П(С)БО 15	МСБО 18
1. Покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив)	1. Суб'єкт господарювання передав покупцеві значні ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар
2. Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами)	2. За суб'єктом господарювання не зберігається ні подальша участь керівництва у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ні ефективний контроль за проданими товарами
3. Сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена	3. Суму доходу можна достовірно оцінити
4. Є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства	4. Ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією
5. Витрати, пов'язані з операцією, можуть бути достовірно визначені	5. Витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити

З наведених у таблиці умов лише три (2, 3 та 5) є ідентичними, а дві (1 та 4) не є рівноцінними. МСБО 18 передбачено визнавати дохід при передачі покупцеві лише суттєвих ризиків і винагород, пов'язаних з власністю на товар, а не всіх ризиків і винагород, як визначає П(С)БО 15.

Для управління доходами особливої значимості набуває головна складова цієї категорії – виручка від реалізації продукції (робіт, послуг). Вона включає суму грошових коштів, що надійшли в рахунок оплати продукції (товарів, виконаних робіт, наданих послуг) і (або) величину дебіторської заборгованості. Своєчасне і повне надходження виручки від реалізації є предметом особливої і постійної уваги

сільськогосподарських підприємств, тому фінансові служби у взаємодії зі збутовими та виробничими підрозділами домагаються суворого дотримання договірної дисципліни поставок щодо асортименту, якості продукції, ритмічності відвантаження продукції споживачам, пильно слідкують за своєчасністю розрахунків за продукцію.

Особливо важливим показником діяльності будь-якого підприємства є сума прибутку, отриманого ним з різних джерел, який є складовою частиною виручки від реалізації. Зважаючи на це, метою діяльності сільськогосподарського підприємства є максимізація прибутку, оскільки він є грошовим виразом чистого доходу підприємства, отриманого від усіх видів його діяльності й зумовленого різницею між його сукупним доходом і сукупними видатками. Саме на максимізацію прибутку спрямовується робота всіх підрозділів сільськогосподарського підприємства, тому важливо визначити механізм його формування (рис. 1).

Найбільш використовуваним джерелом формування доходів для багатьох сільськогосподарських підприємств є реалізація виробленої продукції, тому найважливішими внутрішніми чинниками зростання прибутку є збільшення обсягу виробництва і реалізації продукції, підвищення продуктивності праці, зниження собівартості, поліпшення якості продукції.

Особливості формування доходів сільськогосподарських підприємств обумовлені дією таких факторів: зміною обсягів виробництва, цінами на сільськогосподарську продукцію та фактори виробництва, рівнем інфляції, зміною рівня ставки банківського відсотку і валютного курсу, рівнем оподаткування, зміною умов зовнішньої торгівлі та державної політики, високим ступенем відносної монополізації сільського господарства, нееластичністю зв'язку між попитом на сільськогосподарську продукцію та цінами на неї, низькою купівельною спроможністю населення України. Тому, можна сказати, що найбільш суттєвий вплив на формування доходів сільськогосподарських підприємств в умовах ринкової економіки чинять зміни в обсягах виробництва та рівні цін [4, с. 3 - 8].

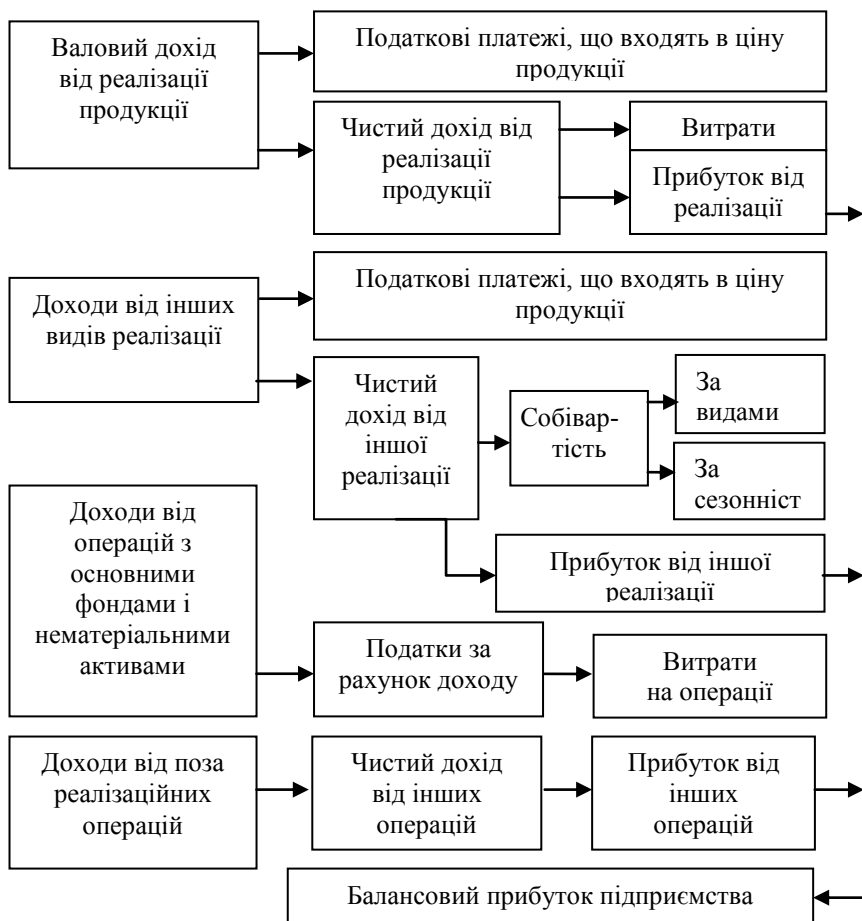


Рис. 1 Механізм формування прибутку сільськогосподарського підприємства

При проведенні аналізу особливостей формування доходів сільськогосподарських підприємств необхідно враховувати специфіку аграрної сфери. Сезонність виробництва обумовлює неритмічність використання ресурсів і здійснення процесу виробництва, різний обсяг господарської діяльності та нерівномірне надходження виручки протягом року. Досить тривалий процес виробництва, який багато в

чому залежить від біологічних факторів, визначає відповідний рівень показників оборотності активів. У складі виробничих запасів та основних засобів сільськогосподарського підприємства присутні живі організми, що потребує обліку біологічних активів, які досить складно піддаються кількісному фінансовому аналізу, тому можна визначити три основні складові доходу, отриманого від сільськогосподарської діяльності та встановити проблеми його визначення (рис. 2).

Товарна продукція сільського господарства набагато менша ніж валова, так як значна частина виробленого обсягу продукції використовується на власні потреби, що впливає на величину виробничих запасів. Тому, щоб дохід підприємства зростає, потрібно нарощувати обсяги виробництва і реалізації товарів, робіт, послуг; розширювати, орієнтуючись на ринок, асортимент і якість продукції; впроваджувати заходи щодо підвищення продуктивності праці своїх працівників [5].

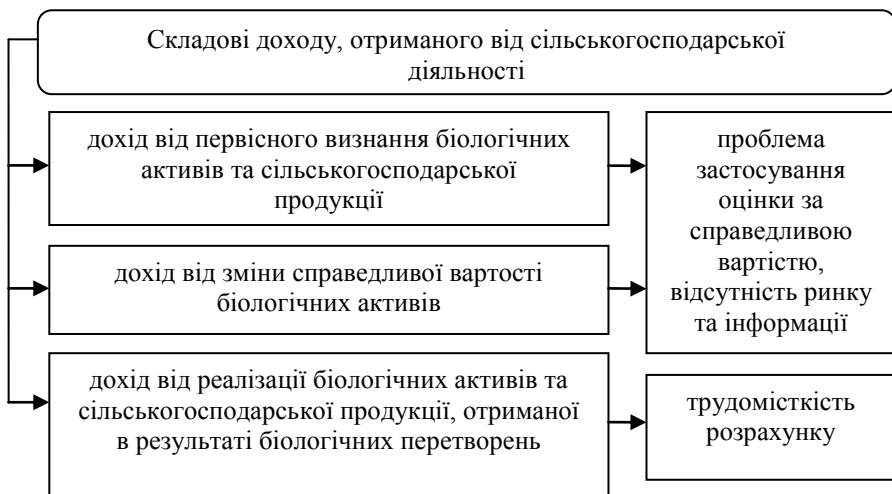


Рис. 2 Складові доходу та проблеми їх визначення

Слід зауважити, що одним з найвагоміших факторів забезпечення належного рівня доходності сільськогосподарського виробництва є його матеріально-технологічний рівень. Проте, в Україні відбулася руйнація матеріально-технічної і технологічної бази

сільського господарства, землі, людських ресурсів, що ускладнює процес управління діяльністю сільськогосподарських підприємств у кризових умовах.

Зниження собівартості продукції також є потужним фактором підвищення прибутковості, але в сучасних умовах у сільськогосподарських підприємств доволі обмежені можливості щодо цього. Більшу кількість резервів зниження собівартості продукції можуть знайти великі підприємства, так як вони є більш ефективними, оскільки мають можливість утворювати додаткові джерела для використання фінансових ресурсів при перерозподілі виробництва.

З метою покращення організації формування та розподілу прибутку на підприємстві Ареф'єва О.В. та Кузенко Т.Б. [6] пропонують:

- дотримуватися планування господарської і фінансової діяльності;
- намагатися зменшити витрати на виробництво продукції;
- вчасно проводити розрахунки з кредиторами, не допускати виникнення заборгованостей;
- з метою прискорення одержання інформації, необхідної для управління сільськогосподарським виробництвом, слід запровадити автоматизацію обліку, фінансового аналізу;
- піднести престиж сільськогосподарської праці за допомогою поліпшення умов і режиму праці в сільському господарстві.

При виконанні даних пропозицій потрібно звертати увагу на чинники, за допомогою яких можливе зростання доходу для сільськогосподарських підприємств, а саме:

- 1) результативна логістика (оптимізація каналів розподілу, стимулювання збуту, в тому числі за рахунок аутсорсингу);
- 2) упровадження сучасних ІТ-технологій;
- 3) ефективна реклама (яка підтримує репутацію товарів, формує довіру споживачів до них, допомагає в завойовуванні ринку);
- 4) дієва організація управління (організаційна структура, система управління, фірмова культура; престиж та імідж фірми; комунікації, соціально-психологічний клімат);
- 5) упровадження елементів корпоративної соціальної відповідальності (екологічні чинники, відносини з органами влади та іншими групами підприємств) тощо.

Розглянуте вище доводить, що, при формуванні та розподілі доходу сільськогосподарського підприємства потрібно враховувати роль і значення всіх факторів, які беруть участь в його одержанні (а саме праці, землі, капіталу), а також сезонності виробництва, нерівномірного надходження виручки протягом року, тривалого процесу виробництва, наявності у процесі виробництва біологічних факторів, низького рівня показників оборотності активів та ін.

Підприємствам потрібно удосконалювати структуру виробництва відповідно до потреб ринку, забезпечувати оптимальне сполучення галузей у рамках внутрішньорайонної спеціалізації; поліпшити якість продукції; підвищити продуктивність праці; удосконалити обліково-аналітичне забезпечення управління фінансовими ресурсами та фінансовими результатами; маркетинговій службі підприємства проводити моніторинг ринку збуту з метою виявлення найбільш вигідних каналів реалізації та інформаційного забезпечення формування цінової політики підприємства, а також боротися з проблемами, що пов'язані з повнотою та своєчасністю відображення в системі обліку доходів підприємства; забезпеченням максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про доходи підприємства; створенням єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку й контролю за доходами підприємства; встановленням оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт; рівнем відповідності обліково-контрольної системи підприємства щодо його доходів чинним нормативно-правовим актам України з обліку та контролю.

Тільки завдяки використанню цих напрямків зростання доходів, врахуванню особливостей формування доходів та вирішенню зазначених проблем сільськогосподарське підприємство матиме можливість отримати економічні вигоди в майбутньому та максимізувати свої прибутки.

Література:

1. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://buhgalter911.com>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99р. № 290 [Електронний ресурс]. -

Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_025.

4. Онегіна Вікторія Михайлівна. Державне регулювання цін і доходів сільськогосподарських товаровиробників: монографія / В. М. Онегіна. – К.: ННЦ ІАЕ. – 2007. – 590 с.

5. Балалова Є. І. Оцінка фінансових результатів: реверсивний і статистичний підходи / Є. І. Балалова // Фінанси та кредит. – 2007. – № 36. – С. 50-56.

6. Ареф'єва О.В. Економічні основи формування фінансової складової економічної безпеки / О.В. Ареф'єва, Т.Б. Кузенко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – №1. – 101 с.

Автор: Разборська Олена Олександрівна – к. е. н., доцент кафедри фінансового контролю та аналізу Вінницького торговельно-економічного інституту Київського національного торговельно-економічного університету, м. Вінниця.

Сфера наукових інтересів: організаційно-методичні аспекти незалежного аудиту та аудиту державних фінансів, облік і аудит формування та зміни статутного капіталу в акціонерних товариствах, обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки підприємств та установ.

Зв'язок з автором: Heavenlove@i.ua

УДК 657
JEL M 41

Лілія Ротач
Таврійський державний агротехнологічний університет

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

У статті досліджено основні аспекти організації обліку та систематизації вимог до організації та ведення бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва.

Ключові слова: суб'єкти малого підприємництва, бухгалтерський облік, форма організації обліку, план рахунків, фінансова звітність.

This article explores the main aspects of accounting and systematizing the requirements for the organization and accounting of small businesses.

Keywords: small businesses, accounting, forms of accounting, chart of accounts, financial reporting.

В статье исследованы основные аспекты организации учета и систематизации требований к организации и ведению бухгалтерского учета субъектов малого предпринимательства.

Ключевые слова: *субъекты малого предпринимательства, бухгалтерский учет, форма организации учета, план счетов, финансовая отчетность.*

Малий бізнес - одна з найбільш актуальних тем сьогодення часу. Це пояснюється, насамперед, тим, що саме малий бізнес у багатьох областях діяльності може забезпечити реальні умови для підйому економіки і виходу країни з економічної кризи.

Малі підприємства - досить поширена й ефективна форма господарювання. Вони мають багато таких рис, які не можуть бути притаманні будь-яким іншим підприємствам. Саме мале підприємництво здатне найоперативніше реагувати на кон'юнктуру ринку і таким чином надавати ринковій економіці необхідної гнучкості. Ця властивість малого бізнесу набуває особливого значення в сучасних умовах, коли відбувається швидка індивідуалізація і диференціація споживацького попиту, прискорення науково-технічного прогресу, розширення номенклатури товарів і послуг.

Організація обліку на малому підприємстві, як і на будь якому іншому, вимагає налагодження чіткої системи бухгалтерського обліку, контролю і звітності.

Дослідженню проблем організації обліку на малих підприємствах присвятили свої роботи такі вчені, як Балюк Т.К., Варналій З.С., Гурна Н.О. [2], Михайлов М.Г., Шилова Т.С. Серед зарубіжних вчених треба відмітити Штайхоффа Д., Берджи Дж., Мельнова М.А. На даний момент залишаються невирішеними питання організації та методології бухгалтерського обліку на малих підприємствах.

Метою статті є систематизація вимог щодо організації та ведення бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва (надалі СМП).

Об'єктом дослідження є суб'єкт малого підприємництва, а предметом – організація обліку СМП.

Поняття «мале підприємство» було введено в Україні в 1991 році п.2 ст.2 Закону України «Про підприємства в Україні».

З 1.01.2004 р. Закон №887 утратив свою дію з вступом в силу Господарського кодексу України від 16.01.2003 р. №436 – IV. Так,

згідно з п.7 ст. 63 малими підприємствами (не залежно від форми власності) є підприємства. В яких за звітний (фінансовий) рік:

- середньооблікова чисельність робітників не перевищує 50 чоловік;
- обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) не перевищує 70 мільйонів гривень.

Таким чином, критеріями для віднесення підприємства до малих є чисельність працюючих і обсяг валового доходу від реалізації продукції (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація підприємств за їх розміром згідно із ГКУ

Тип підприємства	Критерії визнання	
	Середньооблікова чисельність працюючих за звітний рік, осіб	Обсяг валового доходу від реалізації продукції, млн. грн.
Велике	>250	Сума >100
Середнє	50-250	70<Сума<100
Мале	50<	70<Сума

Організація бухгалтерського обліку – це система впорядкованих дій зі створення системи бухгалтерського обліку, що включає складання облікових регістрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу. Основним фактором, що впливає на побудову обліку в малому бізнесі, є діюча система оподаткування. З введенням Податкового кодексу України [3] суб'єкти малого підприємництва можуть застосовувати два варіанти оподаткування:

- загальну систему оподаткування;
- спрощену систему оподаткування.

Форма організації обліку залежить від розміру СМП та системи оподаткування залежно від групи.

Інструкції з вибору форми організації бухгалтерського обліку містяться у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон про бухоблік) [5] (ч. 3 ст. 2, ч. 3 ст. 3, ч. 7 ст. 11) та П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [4].

Організація бухгалтерського обліку СМП включає наступні напрямки: первинне спостереження та оформлення первинної

документації; організація облікової реєстрації і ведення облікових реєстрів; узагальнення облікової інформації та складання звітності.

Бухгалтерський облік на підприємстві може здійснюватися за такими формами його організації:

- введення в штат підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби, як самостійного структурного підрозділу, на чолі з головним бухгалтером;

- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

- самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

Суб'єкти малого підприємництва на загальній системі оподаткування застосовують Загальний план рахунків відповідно до Наказу Міністерства фінансів України № 291 [1]. При цьому можна використовувати:

- одночасно рахунки класу 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності»;

- тільки рахунки класу 9 «Витрати діяльності»;

- тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами».

СМП на спрощеній системі оподаткування можуть:

- застосовувати Спрощений план рахунків відповідно до Наказу Міністерства фінансів України № 186 [6], який включає 29 найменувань;

- вести облік без застосування плану рахунків та подвійного запису.

Міністерство фінансів України наказом від 15 червня 2011 р. № 720 затвердило Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами (далі - Методичні рекомендації). Методичні рекомендації визначають систему реєстрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них без застосування подвійного запису. Записи у реєстрах здійснюються на підставі первинних документів. Вони складаються не бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Документування господарських операцій може здійснюватись

із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм. Передбачено використовувати чотири журнали: журнал 1-мс обліку активів; журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань; журнал 3-мс обліку доходів; журнал 4-мс обліку витрат.

Інформацію про господарські операції із первинних документів переносять у журнали, а на їх основі складають спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (рис. 1).

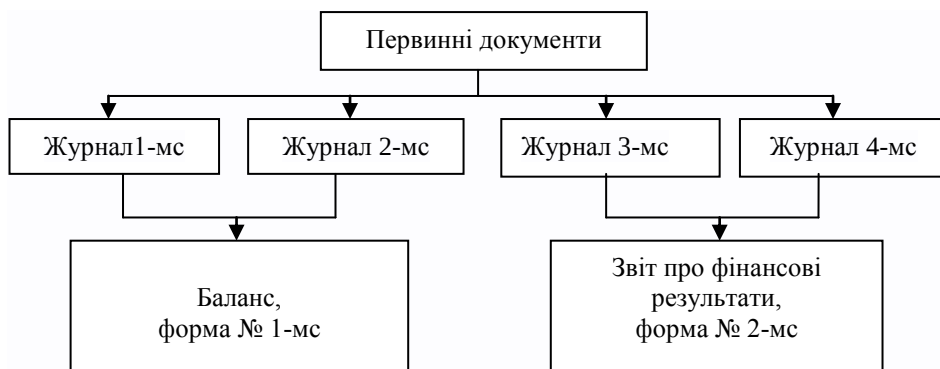


Рис. 1 Послідовність відображення операцій у регістрах бухгалтерського обліку на малих підприємствах без подвійного запису

У журналі 1-мс накопичують інформацію, яка використовується для заповнення активу балансу, а в журналі 2-мс - пасиву балансу. Назви колонок цих журналів ідентичні із відповідними статтями балансу.

За потреби до журналу 1-мс ведуть дві відомості: Відомість 1.1-мс обліку необоротних активів і Відомість 1.2-мс обліку нарахування амортизації. Перша з них призначена для обліку основних засобів, а друга - для нарахування обліку їх амортизації.

До журналу 2-мс ведуть дві відомості: Відомість 2.1-мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом. Відомість 2.2-мс обліку розрахунків з працівниками. Перша з них забезпечує аналітичний облік розрахунків з кредиторами та бюджетом, а друга - аналітичний облік розрахунків з працівниками. Тут має бути забезпечений облік розрахунків конкретно з кожною юридичною та

фізичною особою.

Запропоновано Відомість 4.1-мс обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів, яка забезпечує інформацію про витрати на ремонт основних засобів та їх віднесення у витрати виробництва або на збільшення балансової вартості об'єктів, що необхідно для вирахування прибутку.

СМП - фізичні особи повинні вести книги обліку доходів і витрат, передбачені наказом Міністерства фінансів України № 1637 від 15.12.2011 р.

СМП, які перебувають на загальній системі оподаткування, складають звітність згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку № 1-5 та іншими законодавчими актами: форма 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан), форма 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід), форма 3 «Звіт про рух грошових коштів», форма 4 «Звіт про власний капітал», форма 5 «Примітки до річної фінансової звітності», форма 6 «Інформація за сегментами».

СМП, які застосовують спрощену систему оподаткування, складають звітність відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [1], що встановлює два варіанти:

1. Складання Фінансового звіту, що включає Баланс (форма № 1-м) і Звіт про фінансові результати (форма № 2-м);
2. Складання Спрощеного фінансового звіту, що включає Баланс (форма №1-мс) і Звіт про фінансові результати (форма № 2-мс).

Висновок. Проведені дослідження організації обліку суб'єктів малого підприємництва надали можливість зробити такі висновки:

1) для суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб передбачено дві системи оподаткування: загальна та спрощена. До основних переваг загальної системи можна віднести таке: відсутність обмежень у видах діяльності та обсягу доходу, а також розмір сплачуваного податку на прибуток прямо залежить від обсягу прибутку за звітний період. Малі підприємства, що обирають спрощену систему оподаткування отримують можливість спрощеного ведення обліку і звільнення від низки податків і обов'язкових платежів;

2) можливість обрання для ведення обліку загального або

спрощеного плану рахунків. Застосування загального плану рахунків передбачає ще три варіанти відображення витрат підприємства: одночасно на рахунках класу 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності»; тільки на рахунках класу 9 «Витрати діяльності»; тільки на рахунках класу 8 «Витрати за елементами».

Організація бухгалтерського обліку супроводжує створення підприємства, та забезпечує його підготовку до ефективної діяльності. Без організованого бухгалтерського обліку неможлива діяльність суб'єктів господарювання, оскільки це суперечить чинному законодавству України.

Література:

1. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 124.
2. Облік на підприємствах малого бізнесу [Текст]: [навч. посіб.] / [Н.О.Гура, Т.Г.Мельник, Т.М.Моторина]; за ред. Н.О. – к: знання, 2007. – 310с.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (з урахуванням змін і доповнень) / [Електронний ресурс]. - Режим доступу: zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 (зі змінами і доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 8–9.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
6. Спрощений План рахунків бухгалтерського обліку, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>.

Автор: Ротач Лілія Григорівна, магістр кафедри обліку у аудиті Таврійського державного агротехнологічного університету, м. Мелітополь, Україна.

Сфера наукових інтересів: облік у суб'єктів малого підприємництва.

Зв'язок з автором: bucinka25@mail.ru

УДК 657
JEL M 21

Анна Рошак
Львівська комерційна академія

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА

У статті досліджені основні організаційно-технологічні особливості господарської діяльності сільськогосподарських підприємств та їх вплив на побудову обліку поточних біологічних активів рослинництва. Автор визначає поняття і особливості сільськогосподарського виробництва рослинництва та його роль в житті і в організації бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: сільське господарство, поточні біологічні активи рослинництва, особливості господарської діяльності.

This article explores the basic organizational and technological features of the economic activity of agricultural enterprises and their impact on the current account of the construction of biological assets crop. The author defines the concept and characteristics of agricultural crop production and its role in life and in accounting farms.

Keywords: agriculture, the current biological assets crop, especially business.

В статье исследованы основные организационно-технологические особенности хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий и их влияние на построение учета текущих биологических активов растениеводства. Автор определяет понятие и особенности сельскохозяйственного производства растениеводства и его роль в жизни и в организации бухгалтерского учета сельскохозяйственных предприятий.

Ключевые слова: сельское хозяйство, текущие биологические активы растениеводства, особенности хозяйственной деятельности.

Однією з провідних галузей економіки України є сільське господарство. Дана галузь економіки забезпечує населення продовольством, а промисловість – сировиною.

Сільське господарство являє собою таку сферу матеріального виробництва, яка сама складається з комплексу галузей, причому цей комплекс необхідно розглядати на різних рівнях, виділяючи на кожному з них групу галузей, що мають між собою досить істотні

спільні ознаки. На рис.1 зображено градацію галузей сільського господарства. На кожному з виділених рівнів поняття галузі розглядається як збірне, тобто таке, що об'єднує в собі певну групу галузей нижчого порядку з притаманними їм спільними рисами.

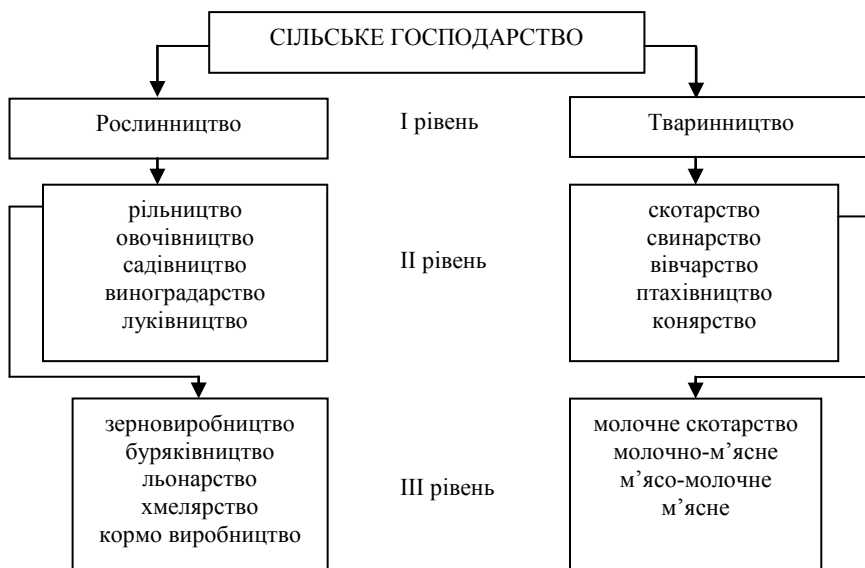


Рис.1. Градація галузей сільського господарства [1]

Вся діяльність підприємства спрямовується, насамперед, на створення необхідних умов для успішного розвитку саме цих провідних галузей, оскільки від рівня ефективності їх функціонування залежить загальний економічний стан господарства. Водночас кожне підприємство розвиває додаткові галузі, які мають, як правило, товарне значення. Основна їх функція полягає в тому, щоб підвищити доходність підприємства, створити необхідні умови для успішного розвитку головної галузі (галузей спеціалізації), забезпечити найповніше використання матеріальних ресурсів і робочої сили, пом'якшити сезонність виробництва [2].

Згідно зі законодавством бухгалтерський облік на підприємствах здійснюють у господарських товариствах, сільськогосподарських

кооперативах, селянських (фермерських) господарствах, колективних селянських спілках, державних сільськогосподарських підприємствах.

Виробництво сільськогосподарської продукції має особливості, що необхідно враховувати при організації бухгалтерського обліку.

Головним засобом виробництва у сільському господарстві є земля. Якщо в інших галузях економіки засоби виробництва у процесі використання зношуються, то при дотриманні правил агротехніки, в результаті осушення, іригації, інших меліоративних робіт земля набирає нових властивостей, підвищує віддачу.

Земля не зношується, щодо неї не нараховують амортизацію. Оскільки земля – основний фактор сільськогосподарського виробництва, виникає необхідність точного обліку вкладень у підвищення її родючості. Це пов'язано і з тим, що земельні ділянки мають різну продуктивність. Територіальна розпорошеність земельних ділянок потребує значного переміщення сільськогосподарської техніки.

Сільськогосподарське виробництво пов'язане не тільки з технологічними, речовими та організаційними, а й із біологічними факторами і кліматичними умовами. Специфічними засобами виробництва є живі організми, вирощування яких залежить від природних та біологічних факторів і триває часто кілька років. У зв'язку з цим бухгалтерський облік покликаний фіксувати зміни, результат біологічних перетворень.

Крім наявності поточних біологічних активів (рослинних організмів), що є характерною особливістю галузі рослинництва, важливе значення має явно виражена сезонність виробництва. Ця специфічна особливість є визначальною для ведення бухгалтерського обліку в рослинництві, оскільки процес виробництва залежить від ряду чинників, чільне місце серед яких посідають природні умови виробництва. Через такий великий вплив природно-кліматичних умов на вирощування поточних біологічних активів, технологічні процеси виробництва практично не можуть бути прискорені за рахунок інтенсифікації.

Вище наведені особливості галузі повинні враховуватись при організації обліку виробництва продукції рослинництва (рис. 2).

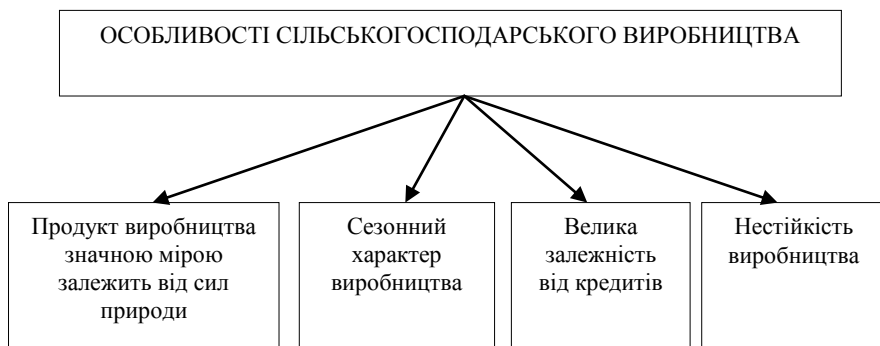


Рис. 2. Особливості сільськогосподарського виробництва

Рослинництво має суттєві особливості, що впливають на організацію обліку витрат: витрати здійснюють нерівномірно впродовж значного проміжку часу (року), продукцію одержують мірою досягання культур, як правило, раз на рік, виникає потреба розмежування витрат поточного року під урожай поточного й майбутніх років, в окремих виробництвах витрати здійснюють одночасно для вирощування багатьох культур, окремі витрати (насіння, добрива тощо) є продуктами власного виробництва [3].

До найважливіших можна віднести наступні особливості сільськогосподарських підприємств.

По-перше, собівартість зерна, кормів і продукції інших культур встановлюють лише після збирання врожаю, зазвичай наприкінці року, на відміну від продукції промислових підприємств, яку здебільшого калькулюють щомісячно. Облік витрат виробництва в рослинництві побудовано таким чином, щоб мати змогу щомісячно узагальнювати витрати на окремі види робіт за культурами або однорідними групами їх, а по завершенні року обчислювати фактичну собівартість зібраної продукції. Така структура обліку вможливіє контроль за відповідністю витрат обсягові робіт, якості й термінам їх виконання й досягненій урожайності.

Друга особливість обліку в сільськогосподарських підприємствах зумовлена встановленням порядком оцінки продукції упродовж року. Продукцію оприбутковують і списують у витрати впродовж року за плановою собівартістю; коригують за фактичної собівартості лише

після складання звітних калькуляцій по завершенні року. Насіння з урожаю поточного року також списують на витрати за плановою собівартістю із подальшим коригуванням за фактичною собівартістю.

По-третє, об'єднання в обліку основних видів предметів праці із товарною частиною продукції під загальною назвою «Продукція сільськогосподарського виробництва», адже головним джерелом створення запасів є власне виробництво продукції. У звітних балансах залишки продукції розподіляють за окремими статтями залежно від її призначення: корми, насіння, посадковий матеріал, товарна частина для реалізації.

Четверту особливість обліку визначає система документування, що передбачає, зокрема, облік продукції при її збиранні й відвантаженні у полі, а також контроль за її транспортуванням і в місцях зберігання.

Оскільки в сільському господарстві виробничий цикл може тривати від кількох місяців до року й кількох років, собівартість продукції обчислюють раз на рік.

Вироблений у господарстві готовий продукт частково використовують у господарстві у вигляді насіння, садивного матеріалу, кормів, підстилки тощо.

Сільськогосподарські підприємства частину потрібних їм засобів і предметів праці відтворюють власними силами (садивний матеріал для багаторічних насаджень і т. д.).

Отже, зазначені особливості зумовлюють певні особливості в організації бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств:

- для сільськогосподарських підприємств рослинництва характерним об'єктом обліку є поточні біологічні активи;
- собівартість продукції визначають у кінці року;
- не нараховують амортизацію на землю;
- обліковують витрати минулих періодів під урожай поточного року і витрати поточного року під урожай майбутніх років;
- рівень собівартості одного виду продукції залежить від собівартості іншого;
- витрати обліковують за галузями, культурами, виробничими підрозділами.

Література:

1. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств: підручник / В. Г. Андрійчук. – [2-е вид., перероб. та доп.]. – К.: КНЕУ, 2002. – 624 с.
2. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік в галузях економіки: [навч. посіб.] / П. Й. Атамас. – К.: ЦУЛ, 2008. – 392 с.
3. Збарський В. К. Економіка сільського господарства: [навч. посіб.] / В. К. Збарський, В. І. Мацибора, А. А. Чалий та ін. ; [За ред. В. К. Збарського і В. І. Мацибори]. – К.: Каравела, 2009. – 264 с.

Автор: Рошак Анна Олександрівна, студентка 5 курсу Львівської комерційної академії, спеціальність 6.030509 «Облік і аудит», м. Львів, Україна.

Сфера наукових інтересів: організаціо-технологічні особливості господарської діяльності сільськогосподарських підприємств; особливості сільськогосподарського виробництва; облік поточних біологічних активів рослинництва.

Зв'язок з автором: roshak.anna@mail.ru

УДК 657
JEL M 40

Александр Рюмкин
Ставропольский государственный аграрный университет

**ЗЕМЛЯ КАК ВАЖНЫЙ ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

В статье рассмотрена необходимость постановки и ведения бухгалтерского учета земельных активов как важного фактора и средства сельскохозяйственного производства.

Ключевые слова: земельные активы, производство, сельскохозяйственные угодья, бухгалтерский учет, агробизнес.

The article discusses the need for setting accounting and land assets as an important factor and the means of agricultural production.

Keywords: land assets, production, agricultural land, accounting, agribusiness.

У статті розглянуто необхідність постановки та ведення бухгалтерського обліку земельних активів як важливого чинника і кошти сільськогосподарського виробництва.

Ключові слова: земельні активи, виробництво, сільськогосподарські угіддя, бухгалтерський облік, агробізнес.

В связи с развитием агробизнеса особую актуальность приобретает бухгалтерский учет земельных активов в сельскохозяйственных организациях. Система земельных отношений выступает важной и серьезной проблемой сельскохозяйственного производства в период глобальных рыночных преобразований. Поскольку земля является главнейшим средством производства в аграрной экономике, то наличие нерешенных вопросов в области отношений государства и владельцев (пользователей) земли не дает возможности в полной мере решить остальные важные проблемы, являющиеся следствием отмеченной выше.

Важным моментом на сегодняшний день в стратегическом и тактическом плане становится повышение уровня эффективности использования земельных угодий, а также создание прочной основы для увеличения ее потенциала в целях повышения уровня благосостояния работников, работающих на земле, и всего населения страны в целом. Важным моментом в решении данных задач является правильная постановка и организация бухгалтерского учета земель, что является определяющим фактором, в связи с чем проблема учета земли является весьма актуальной.

Проведение экономической реформы в аграрном секторе экономики, направленной на переход сельского хозяйства от административно-командных методов управления на исключительно рыночную основу, оказала существенное прямое воздействие на всю систему сложившихся земельных отношений. В ходе экономических преобразований в системе земельных отношений сформировались и получили развитие принципиально новые объекты земельных отношений в качестве земельных участков сельскохозяйственного назначения, обладающие возможностью свободного рыночного оборота, и новые субъекты в виде юридических и физических лиц, наделенных в установленном порядке правами пользования, владения и распоряжения земельными угодьями.

В рыночных условиях хозяйствования существующие методики учета земельных угодий, предназначенные для использования в рамках исключительной государственной собственности на землю и ориентированные, в основном, на требования государственных административно-управленческих структур, на деле оказались неспособными удовлетворять интересы новых участников земельных

отношений (собственников, арендаторов, арендодателей и т. д.). Использование земли как объекта в рыночных сделках придало земле качественно новое свойство – свойства товара и расширило круг возможных сделок, в которых земельные угодья могут выступать даже в качестве объекта финансовых вложений. С этой целью возникла объективная необходимость в преобразовании существующих и разработке новых методологических подходов к отражению в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни, составляющих куплю-продажу земельных массивов, прав собственности на их использование, вкладов земельных угодий в уставный капитал других организаций, а также учет затрат по восстановлению плодородия и коренное улучшение земельных угодий.

История развития земельных отношений и формирование институциональных основ собственности на землю уходит в глубь веков и датируется началом IX века. Однако первые научные труды по исследованию проблем организации бухгалтерского учета земель, появились значительно позднее, в середине XIX века. Их появление было обусловлено бурным развитием рыночных отношений, как в промышленности, так и в сельском хозяйстве и формированием классического научного подхода к пониманию экономических явлений. Методика оценки земли, а также вопросы организации бухгалтерского учета земельных участков, принадлежащих предприятиям на правах собственности, пользования и аренды, отражены в дореволюционных трудах и публикациях отечественных и зарубежных авторов.

В силу исторически сложившихся обстоятельств, имевшие до 1917 года методики бухгалтерского учета земли, как объекта права собственности, перестали применяться. Начиная с этого времени, и вплоть до 90-х годов XX века, в России имел место только натуральный учет земель.

Современный этап развития рыночных отношений, характеризующийся возвратом земли в сферу рыночного оборота, потребовал коренного пересмотра всей методологии учета земельных ресурсов. Отдельные научные работы, посвященные вопросам организации учета земельных участков, опубликованы в периодической печати. Однако тематика большинства данных работ относится, как правило, к отдельным фрагментам учета и сводится, в

основном, к попыткам применения в отношении земельных участков методик, предназначенных для других видов основных средств.

В результате в теории и практике ощущается дефицит целостных научных исследований, отражающих специфику учета земель сельскохозяйственного назначения в новых условиях хозяйствования и содержащих новые концептуальные подходы к решению этой чрезвычайно сложной проблемы.

Земля представляет собой уникальный природный ресурс. С физической точки зрения ее можно рассматривать как пространство, на котором человек обитает, строит жилье и обеспечивает себя питанием, с экономической – она служит одной из основ создания богатства, с правовой – земля является абстрактным набором прав собственности, а в социальной и культурной – источником, питающей человеческую духовность. Наличие земли является единственным ресурсным условием, без которого не могут существовать страны и народы.

Сельскохозяйственные организации получили право совершать сделки по купле-продаже прав собственности на земельные участки, передаче в качестве вклада в уставный капитал других субъектов хозяйствования, залога, аренды, ипотеки. Вовлечение земли в рыночный оборот придало ей свойства соответствующих активов. Таким образом, появился новый объект бухгалтерского учета – земельные участки сельскохозяйственного назначения.

В настоящее время понятие земельных угодий и их регулирование регламентируются Земельным кодексом РФ. Так, данным нормативным актом предусмотрено, что объектами земельных отношений являются: земля как природный объект и природный ресурс; земельные участки; части земельных участков. Понятие «земельный участок» раскрыто в ЗК РФ: «Земельным участком является часть земной поверхности, границы которой определены в соответствии с федеральными законами». Согласно ГК РФ земельный участок относится к объектам недвижимости.

Особенности классификации операций с земельными активами в сельском хозяйстве заключается в том, что одновременно анализируются формы собственности и хозяйствования, рынок земли, проводится оценка земли, формирование ренты, расчет налога на землю, арендных платежей на разных видах землепользования и

управление земельными ресурсами.

В настоящее время земля является имуществом и, как другие активы, участвует в хозяйственных операциях, являясь предметом множества процессов и юридических сделок. Основными объектами землепользования в сельскохозяйственных организациях выступают земли сельскохозяйственного назначения. Согласно Земельному кодексу РФ землями сельскохозяйственного назначения признаются земли, находящиеся за границами населенного пункта и предоставленные для нужд сельского хозяйства. В составе земель сельскохозяйственного назначения выделяются:

1) сельскохозяйственные угодья: пашни, земли под многолетними насаждениями (садами, виноградниками и другими), залежи, сенокосы, пастбища;

2) земли, занятые внутрихозяйственными дорогами и коммуникациями;

3) земли, занятые лесными насаждениями, предназначенными для обеспечения защиты земель от воздействия негативных (вредных) природных, антропогенных и техногенных явлений;

4) земли, находящиеся под водными объектами;

5) земли под зданиями, строениями, сооружениями, используемыми для производства, хранения и первичной переработки сельскохозяйственной продукции.

При организации бухгалтерского учета объектов землепользования сельскохозяйственной организации необходимо обеспечить разделение и группировку информации о землях в соответствии с отмеченной выше классификацией.

Так, земли сельскохозяйственного назначения, основу которых составляют сельскохозяйственные угодья, охватывают территорию, предназначенную для систематического использования в агробизнесе. Повышение эффективности землепользования определяется рациональным использованием сельскохозяйственных угодий. Земельный фонд субъекта образует земля, находящаяся в пределах административных границ, включая участки, покрытые водой и лесом, представляющая собой объект права и хозяйственного пользования. Структура сельскохозяйственных угодий характеризует эффективность использования земельных ресурсов, которая определяется удельным весом продуктивных видов сельхозугодий, а

именно пашни и многолетних насаждений.

В сельскохозяйственном производстве качество земель оказывает существенное влияние на конечные результаты производства. Так, существует целый ряд особенностей, отличающих земли сельскохозяйственного назначения как важного фактора производства сельскохозяйственных организаций:

1) в силу хозяйственной деятельности земля из природного продукта превращается в фактор и средство производства сельскохозяйственной организации;

2) сельскохозяйственные организации осуществляют производство на земельных участках, имеющих определенные границы, т. е. земля ограничена в пространстве;

3) земля невосполнима, но и неистощима, является средством питания человека и животных, поэтому является неамортизируемым объектом;

4) использование земельных угодий как средств связано с постоянством места использования, невозможностью осуществления производства с отрывом земельных угодий от их расположения;

5) земельные угодья помимо деления на категории и виды имеют различный уровень плодородия, что необходимо учитывать при их оценке, планировании уровня эффективности использования земли и т. д.

С социально-экономической позиции земельные активы рассматриваться как:

- основной элемент на всех стадиях воспроизводственного процесса (производства, распределения, обмена и потребления). Через ценовые параметры земля входит в затратную составляющую, определяя величину общественно необходимых и индивидуальных издержек, а изъятие земельной ренты посредством механизма земельных платежей включает земельный элемент в сферу распределения. Пространственные и производственные свойства земельных участков влияют на направление, интенсивность и скорость движения на них продукта;

- один из основных факторов интенсификации инвестиционной деятельности в условиях рыночной экономики, так как земля обладает способностью генерировать доход в сфере производства и увеличивать цену в сфере товарного обращения, является надежной областью

вложения и оборота капитала, поскольку при рациональном использовании она не изнашивается, как другие объекты недвижимости, и поэтому ее цена возрастает;

- особый объект имущественных отношений и специфический вид товара, который нельзя перемещать.

Таким образом, правильная постановка учета, равно как и развитие методики бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения и правильное ее осуществление будет способствовать совершенствованию бухгалтерского учета данного вида активов.

Литература:

1. Российская Федерация. Законы. Земельный кодекс Российской Федерации: федер. закон от 25 октября 2001 № 136-ФЗ (ред. от 21.07.2014) // СЗ РФ. – 2001. – № 44. – Ст. 4147; СЗ РФ. – 2014. – № 30 (Часть I). – Ст. 4225.

2. Кулиш, Н. В. Бухгалтерский учет земельных активов как элемент учетной политики сельскохозяйственной организации / Н. В. Кулиш, О. Е. Сытник, С. А. Тунин // Вестник Северо-Кавказского технического университета. – 2012. – № 1 (30). – С. 198-203.

3. Хоружий, Л. И. Организация бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения / Л. И. Хоружий // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 9.

Автор: Рюмкин Александр Геннадьевич, магистрант кафедры «Бухгалтерский управленческий учет» ФГБОУ ВПО Ставропольский государственный аграрный университет, г. Ставрополь, Россия.

Сфера научных интересов: учет земельных активов в сельскохозяйственных организациях.

Связь с автором: stunin@yandex.ru

УДК 316.334.57

JEL O 13

Олена Савенко

Дніпропетровський держаний аграрно-економічний університет

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ КОМПЛЕКСНОГО РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ

У статті проаналізовано зміст поняття «сільські території», окреслено напрями розвитку сільських територій.

Ключові слова: село, соціальна інфраструктура, сільська територія, сільське господарство, зайнятість, безробіття, екологія, земельні ресурси.

This paper examines the concept of "rural area", outlined the problem areas of rural development.

Keywords: village, social infrastructure, rural area, agriculture, employment, unemployment, the environment, land resources

В статье проанализировано содержание понятия «сельские территории», очерчены направления развития сельских территорий

Ключевые слова: деревня, социальная инфраструктура, сельская территория, сельское хозяйство, занятость, безработица, экология, земельные ресурсы.

Забезпечення добробуту України неможливе без вирішення питання розвитку села, адже держава, в якій розвивається тільки центр і підлягають стагнації сільські території вважається безперспективною. Ефективне вирішення соціальних проблем, поступовий перехід до сталого економічного зростання сільських територій, всебічний розвиток АПК на підставі державної підтримки дадуть поштовх й для комплексного соціально-економічного розвитку сільських територій. Таким чином, в центрі уваги знаходяться проблемні сільські території, які характеризуються найвищим загостренням соціально-економічних проблем. До цієї категорії іноді потрапляють території з достатньо високим економічним потенціалом, які внаслідок конкурентоспроможності основних галузей спеціалізації опинилися у стані глибокої кризи, про що свідчить високий рівень безробіття, низька інвестиційна активність суб'єктів господарювання та цілий ряд проблем соціального характеру.

Найгострішими проблемами на селі є безробіття, бідність та трудова міграція, занепад соціальної інфраструктури, поглиблення

демографічної кризи та відмирання сіл. Обезлюднення сільських територій призводить до негативного ефекту не лише для сільськогосподарської галузі, а й для національної економіки та суспільного розвитку взагалі. Тому невідкладною проблемою слід вважати збереження людності сіл шляхом розширення сфери зайнятості, забезпечення нормальної життєдіяльності сільської поселенської мережі та умов відтворення сільського населення. Нині в більшості регіонів України бракує економічно активного населення. Понад 27,6% промислових та майже 40% сільськогосподарських підприємств відчують нестачу кваліфікованих робочих кадрів. Теоретичні аспекти, які стосуються розвитку сільських територій знайшли своє відображення в дослідженнях вчених П. Саблука, І. Прокопи, М. Орлатого, М. Кропивка, В. Куценко О. Ульянченка та ін.

Поняття “сільські території” сьогодні є одним із найбільш уживаних, коли йде мова про розвиток села, сільського господарства, АПК. Вважається воно в різних контекстах, причому дуже часто просто як синонім “сільського поселення”, “сільської громади”, “сільської поселенської мережі”. Виправданням цього може слугувати той факт, що сільські території лише нещодавно стали об’єктом активного вивчення з боку вітчизняних економістів-аграрників – П.Т. Саблука [6], І.В. Прокопи [5], М.К. Орлатого [4] та ін.

Так, І.В. Прокопа зазначає, що “сільська територія у сучасному розумінні являє собою складну і багатофункціональну природну, соціально-економічну і виробничо-господарську структуру і характеризується сукупністю властивих кожній з них особливостей: площею земельних угідь, на яких вона розміщена, чисельністю проживаючих і зайнятих у виробництві чи обслуговуванні людей, обсягами і структурою виробництва, розвитком соціальної та виробничої інфраструктури, формою зайнятості проживаючих на ній та іншими рисами” [5].

Академік П.Т. Саблук наголошує: “Сільська територія являє собою історично сформований елемент поселенської мережі, що поєднує організаційну і функціональну сукупність селищ, сіл, хуторів, односімейних та інших жилих утворень, які знаходяться під юрисдикцією сільських (селищних) рад” [6].

За яким би критерієм не класифікувалися сільські території,

незалежно від їх розміру, особливостей функціонування, кожна з них є однією із великої кількості складових сільськогосподарського виробництва. Тобто, таке виробництво, своїм функціонуванням завдячує сільським територіям, які є одним із відображень особливостей його розвитку. Кінцевий результат функціонування агропродовольчого сектора економіки безпосередньо залежить від того, як спрацює у цьому відношенні кожна сільська територія. Оскільки будь-яка така одиниця функціонує не відокремлено, а в нерозривному зв'язку з іншими, у тій чи іншій мірі подібними їй сільськотериторіальними структурами зі своїми індивідуальними особливостями, їх сукупність характеризує специфіку сільських територій більших розмірів, а у кінцевому підсумку сільськогосподарського виробництва взагалі.

Сільська територія в сучасному розумінні являє собою площу земельних угідь та розміщений на ній історично сформований елемент поселенської мережі з соціальною та виробничою інфраструктурою, відповідною чисельністю населення, яке зайняте у виробництві, його обслуговуванні, соціальній сфері.

Сільські території в Україні мають потужний природний, демографічний, економічний, історико-культурний потенціал, який за умов ефективного використання може забезпечити сталий багатогалузевий розвиток та високий рівень умов проживання сільського населення. На сільських територіях проживає більш ніж 30% населення України, з яких майже третина – працездатне населення. Основу сільських населених пунктів складають члени особистих селянських господарств, які займаються сільськогосподарським виробництвом на засадах само зайнятості.

Одним з головних напрямів економічного і соціального розвитку України є підвищення ефективності мотивації трудової діяльності, що є безперечно актуальним особливо в розрізі занепаду виробництва, руйнування багатьох сільськогосподарських підприємств, скорочення зайнятості сільського населення та негативних міграційних процесів, пов'язаних з відтоком з сільської місцевості кваліфікованих і молодих кадрів. Отже, соціальна перспектива, очевидно, передусім залежить від застосування доцільного мотиваційного механізму умов зайнятості селян.

Проблеми розвитку аграрної економіки, рівня життя та

соціального захисту сільського населення є досить складними та невизначеними. Трансформаційні процеси, що відбулись в аграрному секторі економіки, набули деструктивних наслідків, спостерігаються депресивні явища в системі управління соціально-економічним розвитком українського села, руйнація сільської поселенської мережі, зростання масштабів бідності, безробіття, зниження реальних доходів селян, незадовільні економічні і соціальні умови проживання на селі. Причиною цього негативного явища є те, що в ході аграрних перетворень своєчасно не було приділено належної уваги соціальним проблемам села. Детально визначались з проблемою земельних і майнових паїв, а на систему упереджуючи заходів, щодо запобігання безробіттю на селі не надали достатньої уваги [2].

Складна ситуація на селі та в аграрному секторі національної економіки викликана насамперед: безсистемністю та не комплексністю розв'язання завдань аграрної реформи в Україні, поряд з реформуванням відносин на землю та майно, запровадженням нових організаційно-правових форм господарювання не створено відповідних фінансово-економічних механізмів; ігноруванням проблем розвитку сільських територій в процесі аграрних трансформацій, відсутністю зваженої державної політики розвитку села та механізмів її реалізації; відсутністю послідовної державної політики щодо підтримки паритету цін, що зумовлює постійну нестачу фінансових ресурсів та обмежує діяльність і розвиток сільськогосподарських товаровиробників; високим монопольним тиском постачальників матеріально-технічних ресурсів на сільськогосподарських товаровиробників та відсутністю адекватного антимонопольного захисту; повільним формуванням фінансових і кредитних відносин та утворення установ і організацій для обслуговування аграрного сектору та сільського населення. Аграрний сектор національної економіки не виведений з кризової ситуації. Низька ефективність сільськогосподарського виробництва не забезпечує навіть його простого відтворення. Споживання основних продуктів харчування на одну особу менше ніж раціональні науково-обґрунтовані норми, зокрема молока – на 40%, м'яса – на 52%, яєць – на 24%, плодів і винограду – на 62%. Це відсутність у ряді населених пунктів агроформувань і підприємств, сезонний характер роботи, низький заробіток, слабе економічне становище господарства. Тому,

в основу вирішення проблем українського села повинні бути поставлені соціально-економічні проблеми сільських територій.

Кризовий стан економіки сільського господарства, низький рівень інвестиційної діяльності, відсутність належного фінансування зумовили зниження потенціалу соціальної сфери села. Соціально-економічний розвиток сільських територій залежить і від ефективності функціонування соціальної інфраструктури, яка пов'язана з раціональним розміщенням об'єктів, що надає можливість користуватися всіма видами послуг, особливо які виникають періодично. Особливістю соціальної інфраструктури є те, що частина її об'єктів в розміщена в містах, селищах міського типу, промислових центрах, які обслуговують одночасно, як міське, так і сільське населення. Тому велику роль у поліпшенні обслуговування сільських жителів відіграє розвиток транспортних зв'язків і шляхів. Проте й досі багато населених пунктів не зв'язані автобусними сполученнями навіть з районними центрами. Розвиток соціальної інфраструктури впливає і є визначальним у підвищенні життєвого рівня сільського населення. Зокрема, різко зменшилося введення в дію житлових будинків у сільській місцевості.

Внаслідок ринкових трансформацій сільськогосподарські підприємства звільнилися від специфічних, покладених на них раніше функцій щодо будівництва і утримання об'єктів соціальної інфраструктури, будівельних бригад та окремих виробничих підрозділів, які на замовлення населення виконували різні роботи: встановлення огорож, доставку будівельних матеріалів, палива, забезпечення жителів села газом, ремонт і будівництво житлових будинків, надання послуг щодо ведення особистих селянських господарств. Такі послуги – це потенційні робочі місця для селян, які нині є нерегламентованою зайнятістю не маючи офіційного місця зайнятості у сфері послуг, частина осіб належить до зайнятих в особистих селянських господарствах, тим самим завищуючи зайнятість в аграрному секторі. Передача об'єктів соціально-культурного призначення з балансу сільськогосподарських підприємств на утримання їх за рахунок місцевих бюджетів позитивно не позначилося на рівні обслуговування сільських мешканців. Адже місцеві органи влади не мають коштів на утримання цих об'єктів. Щоб зберегти соціальну інфраструктуру села доцільно залучати кошти як

бюджетні, так і кошти тих підприємств, які знаходяться на даних територіях. Це допомагатиме подальшому нарощуванню матеріально-технічної бази сільських закладів соціально-культурного призначення, зростанню творчого потенціалу працівників, стимулюванню і підтримці програм, направлених на розвиток соціальної сфери на селі. Значна кількість об'єктів соціальної інфраструктури не експлуатуються або перебуває в аварійному стані та потребує капітального ремонту. Не в повному обсязі використовуються торговельні площі навіть діючих магазинів, частина їх здається в оренду іншим підприємствам.

Реорганізація і модернізація сільських територій, оновлення сільського укладу має здійснюватися цілеспрямовано і послідовно в наступних напрямках: завершення аграрної реформи, в результаті якої селяни мають стати реальними власниками майна і землі, розпоряджатися ними на власний розсуд і отримувати від їх використання доходи; держава має створити господарюючим суб'єктам правові умови для прибуткової сільськогосподарської діяльності, яка має супроводжуватися підвищенням рівня життя людей у сільській місцевості, розвитком сільських територій; державна політика має бути спрямована на соціальний розвиток сільської місцевості та її інфраструктури.

Отже, комплексний розвиток сільських територій необхідно проводити за такими напрямами: забезпечення комплексного, багатофункціонального розвитку сільських територій; забезпечення надійного функціонування соціальної інфраструктури села в нових економічних умовах; забезпечення істотного підвищення рівня доходів та поліпшення соціального захисту сільського населення; створення умов для розширення сфери зайнятості на селі на основі ефективного використання потенціалу сільських територій; наближення та вирівнювання умов життєдіяльності міського та сільського населення, формування мережі підприємств, установ та організацій, які надаватимуть необхідні послуги сільському населенню; стимулювання закріплення на селі спеціалістів сільського господарства, освіти, культури, охорони здоров'я, житлово-комунального та побутового обслуговування; заохочення молоді до роботи і проживання в сільських населених пунктах.

Корисно також звернути увагу на позитивний іноземний досвід

– в деяких країнах державна підтримка аграрної сфери відбувається шляхом активізації господарського життя на селі, а саме: через підтримку розвитку поза аграрних видів підприємницької діяльності, диверсифікація джерел доходів сільського населення, розвиток сільської інфраструктури та дорожньої мережі. Так, наведемо стандарт села у Польщі: магазин, школа, дорога з твердим покриттям, водогін, каналізація, звалище побутових відходів, культурний осередок і пункт медичної допомоги (в деяких селах є й Інтернет). Отже, нам необхідно активно працювати над тим, щоб наблизити стандарти проживання українського сільського населення до світових.

Не менш важливим є збереження сільських ландшафтів, унікальних природних, культурних, історичних об'єктів, державного значення яких місцеві жителі іноді навіть не знають. Їхнє збереження і популяризація також сприятиме формуванню привабливого образу села. Крім того, необхідно наблизити сільську молодь до міських освітніх, культурних та відпочинкових ресурсів. Усе, що є у місті – музеї, парки, театри, бібліотеки, – мають бути однаково доступними і сільським дітям.

Для більшості підприємств АПК особливо гострою залишається проблема забезпеченості кадрами, яка на сьогодні перетворилась у проблему скорочення чисельності працівників. Якщо в містах та індустріальних центрах через невиплату заробітної плати і відсутність перспектив для фахового зростання люди самостійно кидають роботу в пошуках привабливішого робочого місця, то в сільській місцевості знайти нову роботу неможливо і працівники, які роками не одержують заробітної плати, вимушені змиритися з низькими непостійними заробітками, з вимушеним безробіттям і незадовільними соціальними умовами. Основними причинами безробіття селян є, головним чином, незадовільні економічні умови, низький рівень і несвочасна виплата заробітної плати, звільнення “за власним бажанням” і неможливість працевлаштування після закінчення загальноосвітніх й вищих навчальних закладів [3].

Стосовно державного регулювання соціального розвитку, то воно спрямоване на поліпшення діяльності соціальної сфери, вдосконалення умов, способу та якості життя людей, забезпечення їх життєвих потреб, надання громадянам необхідної соціальної підтримки, допомоги й захисту.

Однією з не менш важливих проблем сьогодення сучасного сільського розвитку, є питання пов'язані з формуванням та функціонуванням земельного ринку, який повинен забезпечувати розвиток сільських територій шляхом поєднання всіх факторів виробництва в єдину функціонуючу систему. Саме структура прав власності на землю та механізми її передачі від одного суб'єкта господарювання до іншого визначають цільові параметри використання земельних ресурсів на сільських територіях, а відтак, їх аграрну спеціалізацію, а також напрями формування суміжних видів діяльності у відповідній місцевості. Земельні ресурси мають вирішальне значення як для економіки, так і екології.

Інтенсивне використання природно-ресурсного потенціалу для економічного і соціального розвитку без дотримання екологічних вимог призвело до значного зниження їх природних властивостей. Нераціональне використання природно – ресурсного потенціалу спричинили порушення збалансованості економічних, природних і людських ресурсів, тому особливо актуальним постає завдання еколого – орієнтованого розвитку [1].

Особливо важливим є вивчення зарубіжного досвіду щодо комплексного розвитку сільських територій в розвинених країнах з метою застосування його в Україні.

Література:

1. Бобровська Н.В. Державна екологічна політика – ефективне природокористування / Н.В. Бобровська // Економіка та держава. – 2013. – №3. – С. 98-100.
2. Грабовський Д.О. Соціальний розвиток села: стан і перспективи / Д.О. Грабовський // Агроінком. – № 2. – 2006. – С. 83-88.
3. Ляшенко О.А. Проблеми комплексного розвитку сільських територій / О.А. Ляшенко // Збірник наукових праць ПДАТУ. – 2008. – Випуск 16. – Т.3. – С. 111-113.
4. Орлатий М.К. Статут сільської територіальної громади як основа самоврядування / М.К. Орлатий, М.М. Калаянов // Економіка АПК. – 2001. – № 7. – С. 109-113.
5. Прокопа І. Сільські території України: дослідження і регулювання розвитку / І. Прокопа // Економіка України. – 2007. – № 6. – С. 50-68.
6. Саблук П.Т. Розвиток сільських територій в контексті забезпечення економічної стабільності держави / П.Т. Саблук // Економіка АПК. – 2005. – № 11. – С. 51-56.

Автор: Савенко Олена Анатоліївна, к.е.н., доцент, доцент кафедри менеджменту і права Дніпропетровського державного аграрно - економічного університету, м. Дніпропетровськ, Україна

Сфера наукових інтересів: комплексний розвиток сільських територій.

Зв'язок з автором: savenkoea@ukr.net

УДК 657
JEL M 41

**Лариса Савош,
Володимир Василюк**
Луцький національний технічний університет

СУТНІСТЬ, ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ

У статті досліджені основні аспекти суті, проблем та перспектив впровадження екологічного обліку. Автор визначає поняття і завдання екологічного обліку і її ролі в житті і розвитку підприємства.

Ключові слова: екологічна звітність, екологічний облік, еколого-економічне управління.

This article explores the main aspects of the merits, problems and prospects of environmental accounting. The author defines the concept and objectives of environmental accounting and its role in the life and development of the company.

Keywords: environmental reporting, environmental accounting, environmental and economic management.

В статье исследованы основные аспекты сущности, проблем и перспектив внедрения экологического учета. Автор определяет понятие и задачи экологического учета и ее роль в жизни и развитии предприятия.

Ключевые слова: экологическая отчетность, экологический учет, эколого-экономическое управление.

Актуальним питанням розвитку сучасного світу є негативний вплив виробничої діяльності суспільства на стан навколишнього середовища. Саме масштабність екологічних проблем змусили уряди багатьох країн об'єднатися та звернути свою увагу на вирішення питань щодо пошуку методів еколого-економічного управління в системі сталого розвитку суспільства. Україна, в свою чергу, для того щоб зайняти гідне місце у світовому товаристві має впроваджувати норми і правила, пов'язані з охороною навколишнього середовища. Одним із елементів, які необхідні для досягнення поставленої мети, є

обов'язкове впровадження екологічного обліку на терени нашої країни.

Багато вчених, в тому числі і українських, у своїх працях обґрунтували не тільки необхідність ведення екологічного обліку, а й розкрили основні методологічні засади його впровадження та ведення на підприємствах. Серед них: Кирсанова Т.А., Пелиньо Л.М., Гринів Л.С., Бородін А.І., Пушкар М.С., Максимів Л.М., Вороновська О.В., Жук В.М., Майданевич П.М., Замула І.В., Фостолович В.А., Сахно Л.А. та інші.

Метою дослідження є аналіз основних проблем впровадження екологічного обліку та виокремлення в системі бухгалтерського обліку та звітності підприємств статей, що характеризуватимуть еколого-економічний результат діяльності підприємства, а саме: екологічних активів, екологічних зобов'язань, екологічних доходів та витрат у загальній структурі фінансового результату.

В останні роки необхідність вирішення екологічних питань в економіці будь-якої країни світу призвела до виникнення окремої наукової галузі – «екологічна економіка» – та таких її важливих складових, як «екоменеджмент», «екологічний облік» та «екологічний аудит» тощо.

Західний світ об'єднав усі розробки, які досліджують питання взаємодії підприємства з навколишнім середовищем, в один науковий напрям з назвою Environmental Accounting.

Агенція США з охорони навколишнього середовища (Environmental Protection Agency – EPA) розглядає екологічний облік на рівні підприємства з точки зору фінансового й управлінського обліку. Однак, єдині методологічні підходи до ведення екологічного обліку у світовому форматі поки що формуються і потребують, перед усім, розробки низки якісних характеристик.

Австрійські вчені запропонували три складові системи обліку:

- бухгалтерський облік (фінансовий і управлінський);
- соціальний облік (соціальна звітність, соціальний баланс, облік людських ресурсів, корпоративний соціальний аудит, система соціальних показників, звіт про чисту вартість, звіт про розподіл доходів);
- облік довкілля (екологічний облік, облік екологічних витрат, облік природного капіталу, екобаланси, екоаудит, аналіз життєвого

циклу продукції, екологічна звітність) [1, с.198].

Згідно думки Т.А. Кирсанової екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень [2, с.67].

Система екологічного обліку будь-якого підприємства повинна містити в собі такі складові: облікова політика, облік екологічних зобов'язань, витрат та доходів, екологічна звітність.

Існуючий на сьогоднішній день бухгалтерський облік не здатний враховувати екологічний вплив підприємства на оточуюче середовище та забезпечувати проведення на належному рівні екологічного управління та контролю.

Відсутність інформації про екологічний облік створює проблеми для користувачів інформації про підприємство і стає досить проблематично планувати подальшу виробничу діяльність господарюючого суб'єкта. В результаті цього на рахунках бухгалтерського обліку не враховуються екологічні витрати, пов'язані з цим операції, які є наслідком виснаження природних ресурсів і деградації середовища.

До нерегульованих питань використання екологічного обліку, які не дозволяють достовірно визначити окремі показники природоохоронної діяльності та, відповідно, не сприяють повною мірою задоволенню інформаційних потреб для прийняття управлінських рішень, слід віднести складність і невизначеність фінансової оцінки в екологічній сфері.

На нашу думку, найбільш ефективні методи оцінки, які можуть бути використані в екологічному обліку:

1. Ринкова оцінка природних ресурсів. Запаси невиробничих матеріальних активів, які знаходяться на ринку, такі як земля, можуть оцінюватися шляхом застосування ринкових цін, що відображаються в статистиці.

2. Оцінка екологічних ресурсів на основі компенсаційних витрат. Компенсаційні витрати визначаються як витрати, які необхідно було б понести протягом звітного періоду, що б уникнути поточного і майбутнього погіршення природного середовища в результаті впливу,

який мав місце на протязі звітного періоду. За допомогою цього методу проводиться оцінка витрат, які суб'єкти господарювання зазнали б при виконанні обов'язкових екологічних норм для збереження якості навколишнього середовища.

3. Умовна оцінка. При оцінці гіпотетичних витрат на збереження природних активів розрахунок компенсаційних витрат відбувається в основному відносно прямого впливу, що здійснюється виробництвом. Екологічні активи, які надають екологічні послуги (повітря, земля, водні ресурси) розраховуються, виходячи з концепції компенсаційних витрат [3, с.3-5].

Враховуючи світовий досвід та особливості вітчизняної економіки доцільно у чинному плані рахунків виділити такі субрахунки:

- у 1-му класі рахунків: основні засоби природоохоронного призначення; знос основних засобів природоохоронного призначення;
- у 2-му класі рахунків: природні ресурси (сировина);
- у 4-му класі рахунків: фінансування природоохоронних заходів;
- у 5-му класі рахунків: довгострокові екологічні зобов'язання;
- у 6-му класі рахунків: екологічні збори і платежі; розрахунки з екологічного страхування;
- у 7-му класі рахунків: дохід від реалізації природоохоронних засобів; дохід від надання екологічних послуг;
- у 9-му класі рахунків: витрати від надання екологічних послуг, витрати від здійснення природоохоронної діяльності [4, с.72].

Також є необхідним запровадження нової форми фінансової звітності – «Звіт про екологічну діяльність підприємства». Кожна країна, яка зважає на екологічні проблеми і робить кроки по їх вирішенню, самостійно розробляє форми цього звіту. Саме тому на сьогоднішній день не існує єдиної типової форми даного звіту.

Кроком до вирішення проблем щодо формування екологічної звітності підприємств в Україні було затвердження 12.01.2011 року Податкової декларації екологічного податку.

Через неконтрольоване виснаження обмежених природних ресурсів та руйнуючий вплив викидів підприємств на сьогоднішній день існує гостра необхідність створення таких моделей бухгалтерського обліку, які б давали змогу адекватно відображали

екологічну, господарську та фінансову діяльність компаній. А для втілення усіх цих вимог у реальне життя необхідно розширити межі традиційного бухгалтерського обліку у напрямку доповнення розділами щодо екологічної діяльності підприємств. Виділення окремих екологічних рахунків дасть змогу контролювати плановий кошторис витрат і акумулювати дані про загальну суму екологічних доходів і витрат з подальшим відображенням її в звітності та більш адекватного розподілу між видами продукції.

Література:

1. Вороновська О.В. Сутність і розвиток екологічного обліку / О.В. Вороновська // Галицький економічний вісник. — 2011. — №2(31). — С.195-200.
2. Кирсанова Т.А., Кирсанова Е.В., Лукьянихин В.А. Экологический контроллинг –инструмент екоменеджмента/ Под ред. В.А. Лукьянихина. – Сумы: Изд-во "Козацький вал", 2004. - 222 с.
3. Майданевич П. М. Екологічний облік як інформаційний інструмент управління сільськогосподарською діяльністю підприємства / П. М. Майданевич. // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси . - 2013. - Вип. 10 (1).
4. Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля / Л.М. Пелиньо // Науковий вісник НЛТУ України. - 2008. - Вип. 18.2. - С. 70-75.

Автори:

Савош Лариса Вікторівна, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Василюк Володимир, студент Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Сфера наукових інтересів: використання математичних методів для потреб управлінського обліку; особливості впровадження екологічного обліку.

Зв'язок з авторами: LarysaSavosh@ukr.net, vov4ik_lucky@ukr.net

УДК 657
JEL R 10

Дилафрузхон Саидходжаева
Политехнического института технологического
университета Таджикистана

ЭФФЕКТИВНЫЙ МЕХАНИЗМ УПРАВЛЕНИЯ - ОСНОВА УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ РЕГИОНА

В статье рассматриваются система регионального управления, структура его формирования, характерные признаки системы регионального управления. Предлагается организационно-экономический механизм управления регионом с целью повышения эффективности регионального управления, его составляющие, инструменты воздействия.

Ключевые слова: регион, система регионального управления, механизм управления регионом, организационно-экономический механизм.

The paper considers a system of regional governance, the structure of its formation, the characteristics of the system of regional governance. Proposed organizational-economic mechanism of management of the region in order to increase the efficiency of regional management, its components, tools of exposure.

Keywords: region, a system of regional governance, control mechanism region, organizational-economic mechanism.

У статті розглядаються система регіонального управління, структура його формування, характерні ознаки системи регіонального управління. Пропонується організаційно-економічний механізм управління регіоном з метою підвищення ефективності регіонального управління, його складові, інструменти впливу.

Ключові слова: регіон, система регіонального управління, механізм управління регіоном, організаційно-економічний механізм.

В экономике цивилизационной страны и переходящей на устойчивый путь развития владение организационно - экономическим механизмом становится импульсом дальнейшего развития, как страны, так и региона. Способность к сохранению стабильного экономического положения и обеспечение роста качества жизни населения наравне с продолжением дальнейшего развития при изменении внешних и внутренних условий и факторов характеризует в целом устойчивость региона. [1] Ряд научных работников отмечают, что основными проблемами современного экономического роста считаются: низкий уровень эффективности государственного

управления, отсутствие условий и мероприятий по стимулированию развития человеческого капитала, не конкурентоспособность отечественных продуктов и высокая доля товаров зарубежного сектора, неравномерное осуществление реформ на региональном уровне, инфраструктурные ограничения роста, большая зависимость от мировых цен. Сложившаяся к настоящему времени модель территориального и регионального развития имеет значительные недостатки, к которым можно отнести: отсутствие адекватного механизма принятия экономических решений, отсутствие ориентиров и моделей реализации, диспропорция между субъектами региона, отсутствие комплекса основ государственного регулирования, адекватно разработанной региональной политики. Первостепенная проблема, которая тормозит решение большинства задач и проблем это низкая эффективность государственного управления.

Академик РАН Д.С. Львов констатирует: Нынешний хозяйственный механизм-главный сдерживающий фактор общественного развития. Фактор, не позволяющий эффективно использовать резервы экономики, ущемляющий труд, инвестиции, инновации, тормозящий решение совокупности накопившихся проблем.

Главная задача, которая стоит перед нашей страной-это устойчивое социально-экономическое развитие на основе формирования инновационной, эффективной модели управления. А для реализации этой задачи потребуются разработать организационно-экономический механизм, который обеспечивал бы стабильное современное развитие, способное управлять процессами адаптации экономики к внешним и внутренним изменениям общественного развития.

Конечным результатом формирования организационно-экономического является привести регион к эффективному использованию собственного потенциала, ускоренному росту ВВП и повышению качества жизни населения.

Изучая опыт разных прогрессивных стран можно сказать, что формирование такого механизма приносит выгоду всем участникам рынка (домашним хозяйствам, фирмам, бизнесу, государству). Не имея специально разработанных механизмов и моделей, страна не может обеспечить экономическую самостоятельность и свободу,

обретение безопасности, институциональные преобразования структурной перестройки, высокие темпы роста ВВП и качество жизни населения.

Региональная политика должна обеспечить социально-экономическое развитие, благосостояние населения, качественным изменением основных характеристик и условий жизнедеятельности, прогрессивную динамику показателей роста и развитие всего регионального сообщества. Однако достижение всех этих целей возможно путем решения множества социально-экономических проблем как на государственном, так и на региональном и муниципальном уровнях.

Каждый регион по своей сущности уникален, имеет специфическую среду и структуру организации экономических, производственных, социальных, институциональных отношений, определяющих особенность развития региона. Свойство особенности приводит к невозможности использования универсальных механизмов, приемов и методов управления социально-экономическим отношениям. Но потребность в общих методологических принципах и механизмах управления регионом остается актуальной.

Система регионального управления - это сложная совокупность компонентов, включающая органы управления, целевые стратегические установки, принципы, функции, структуры, ресурсы, методы, технологии и инструменты, тесно взаимосвязанных между собой, образующих интеграционную целостность и формирующих механизм воздействия на региональное хозяйство, региональный потенциал, социально-экономические процессы, условия жизнедеятельности населения, организации и домашние хозяйства в целях повышения качества жизни населения.[2] Из этого понятия вытекает, что система регионального управления формирует механизм управления. Нужно еще отметить, что структуру механизма управления составляют вышеизложенные компоненты- целевые установки, принципы, функции, структуры, ресурсы, методы, технологии и инструменты управления.

Ученые изучая систему регионального управления выделяют характерных ее признаков:

- гибкость, адаптивность, маневренность;

- комплексность охвата решаемых проблем;
- рациональная реализация специфического потенциала;
- эффективное использование новых инструментов менеджмента;
- рациональное построение организационной структуры, отказ от многозвенности и многоступенчатости;
- децентрализация управления и усиление горизонтальных связей;
- быстрое реагирование на различные изменения во внутренней и внешней среде
- активизация творчества, инновационности, инициативы;
- стимулирование деловой активности, содействие предпринимательству;
- внедрение стратегического планирования;
- способность формирования социальной консолидации в региональном сообществе.

Концептуальная модель системы регионального управления, разработанная автором представлено на рисунке 1. Нужно отметить, что на органы управления, механизм управления и объектов управления влияет и внешняя среда- государственная политика и регулирование, условие внешней среды, современные достижения зарубежного менеджмента, законы и закономерности регионального управления.

Под механизмом управления понимается совокупность взаимосвязанных между собой элементов, при воздействии которых, происходит функционирование и изменение других элементов системы, которые влияют на объекты управления.

Механизм управления регионом считается эффективным, если обеспечит устойчивое развитие экономики на основе масштабного воспроизводства и рационального использования потенциалов региона (природного, производственного, научно-технического, экономического. социального и т.д). К элементам механизма управления развитием региона следует отнести: систему прогнозно-программных документов, отражающих результаты функционирования региональной хозяйственной системы, в конечном итоге формирующую региональную политику и стратегию социально-экономического развития; формы управления - организационно-

управленческие структуры; методы управления - инструментарий, включающий способы, рычаги, технологии процессов достижения поставленной цели.



Рис 1. Концептуальная модель системы регионального управления

Можно рассматривать в механизме регионального управления частные его виды: организационный, экономический, финансовый, бюджетный, социальный, общественно-политический, административный и т.д. Мы будем рассматривать организационно-экономический механизм, так как на сегодняшний день этот механизм остается недостаточно изученным. Каждый организационно-экономический механизм формируется и используется органами

регионального управления, учитывая общегосударственную социально-экономическую политику и факторов внешней и глобальной среды.

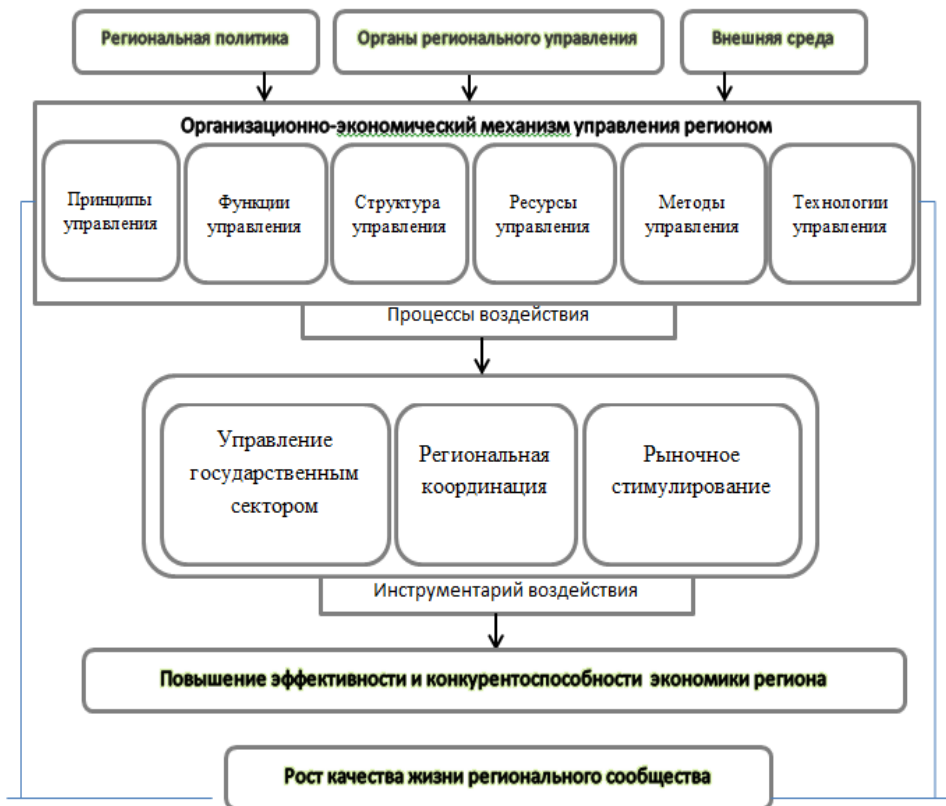


Рис 2. Концептуальная модель организационно-экономического механизма управления регионом

Организационно-экономический механизм управления экономикой региона представляет собой сложную совокупность методов и инструментов, используемых региональными органами управления в процессах прямого и косвенного воздействия на социальные и рыночные условия жизнедеятельности регионального сообщества, обеспечивающих повышение эффективности

региональной экономики и рост качества жизни населения [3]. Организационно-экономический механизм осуществляет следующие основные масштабные процессы воздействия:

- непосредственное управление государственным сектором регионального хозяйства;
- координацию различных видов деятельности и процессов социально-экономического развития региона;
- рыночное стимулирование и регулирование хозяйственного функционирования.

Управление государственным сектором проводится воздействием следующих инструментов: кредитование государственных организаций; планирование деятельности государственных организаций, финансирование и инвестирование бюджетных организаций; социальной сфере: дотации, субвенции, субсидии; аудит, контроль, отчетность государственных организаций, инвестирование в транспорт и коммунальную инфраструктуру; контроль и выполнение национальных программ и проектов; совершенствование системы регионального управления; обучение и переподготовка государственных работников.

Координация деятельности и процессов экономического развития региона, осуществляется под воздействием следующих инструментов: выбор и реализация программ стратегического развития; законодательные и нормативные акты Республики Таджикистан и самого региона; формирование региональной инновационной системы; структурная перестройка региона; повышение инвестиционной привлекательности; формирование межбюджетных отношений и т.д.

Процессы рыночного стимулирования и регулирования региона реализуются следующими рыночными инструментами: поддержка конкуренции, малого бизнеса; льготное кредитование проектов и программ; налоговые льготы рыночным агентам; ценовое и тарифное регулирование; поддержка внешнеэкономической деятельности; земельное регулирование и т.д.

Только на основе грамотного, научно обоснованного, взаимодополняющего использования в различных сочетаниях методов и инструментов воздействия можно повысить эффективность функционирования конкретного региона, конкурентоспособность

региональной экономики и обеспечить рост качества жизни
регионального сообщества.

Литература:

1. Механизм управления устойчивым развитием экономики региона-
Мастю.И.А -2014.-178с.-5 стр.
2. Организационно-экономический механизм управление регионом:
формирование, функционирование, развитие- Р.Г. Маннапов, Л.Г. Ахтариева-2008г.
3. Вестник научно-технического развития №12 (64), 2012 г. МЕХАНИЗМЫ
УПРАВЛЕНИЯ РЕГИОНАЛЬНЫМ РАЗВИТИЕМ НА ОСНОВЕ ПРОГРАММНО-
ЦЕЛЕВОГО ПОДХОДА, Василий Николаевич Тренев, Татьяна Владимировна
Тренева

Автор: Саидходжаева Дилафрузхон Муталибовна, аспирантка
кафедры финансы и кредит, Политехнического института Технологического
Университета Таджикистана

Сфера научных интересов: региональное управление, устойчивое
развитие региона, региональная политика.

Связь с автором: snafisakhon@mail.ru

УДК 332.05

JEL M 21

Наталья Сергиенко,

Оксана Сусякова

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

**ИНСТИТУЦИОНАЛЬНАЯ ПОДДЕРЖКА СУБЪЕКТОВ
МАЛОГО И СРЕДНЕГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА В
КАЛУЖСКОМ РЕГИОНЕ**

*В статье рассматривается институционализация политики в отношении
поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства на уровне региона,
обобщены проблемы.*

Ключевые слова: малое и среднее предпринимательство, безбарьерная среда,
инфраструктура поддержки предпринимательства, государственно-частное
партнерство.

*The article examines the institutionalization of policy regarding support to small and
medium-sized businesses at the regional level, summarized the problem.*

Keywords: small and medium enterprises, barrier-free environment, the
infrastructure of business support, public-private partnerships.

У статті розглядається інституціоналізація політики щодо підтримки суб'єктів малого та середнього підприємництва на рівні регіону, узагальнено проблеми.

Ключові слова: *мале і середнє підприємництво, безбар'єрне середовище, інфраструктура підтримки підприємництва, державно-приватне партнерство.*

Малое и среднее предпринимательство – это одно из важнейших звеньев современного рыночного механизма. Именно этот сектор экономики не только обеспечивает значительную долю занятости, но и способен решить проблему вспомогательных производств, взять на себя часть работ, которые нецелесообразно выполнять на крупных предприятиях, оптимизировать использование заводских площадей и помещений [3]. Поэтому достаточно актуально стоит вопрос оказания всесторонней помощи предпринимательству со стороны государственных структур. Значимую институциональную поддержку имеют субъекты малого и среднего предпринимательства (далее – МСП) в виде Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (2007 г.). Кроме мер правового характера прописаны условия финансовой поддержки субъектов малого и среднего бизнеса.

Значительную роль выполняет механизм предоставления средств федерального бюджета на конкурсной основе в виде субсидии бюджетам субъектов Российской Федерации, установленный постановлением Правительства Российской Федерации от 27 февраля 2009 г. № 178 «О распределении и предоставлении субсидий из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации на государственную поддержку малого и среднего предпринимательства, включая крестьянские (фермерские) хозяйства».

Субсидии предоставляются в целях софинансирования расходных обязательств субъекта РФ, возникающих при выполнении мероприятий, осуществляемых в рамках оказания государственной поддержки в данном регионе в соответствии с утвержденной им программой развития субъектов малого и среднего предпринимательства.

К основным направлениям финансирования программы поддержки малого и среднего предпринимательства относятся увеличение объемов поддержки малых инновационных компаний,

осуществляющих разработку и внедрение инновационной продукции, увеличение объемов поддержки средних компаний, увеличение объемов содействия развитию лизинга оборудования малых компаний (приоритет – лизинг оборудования), сохранение темпов поддержки экспорта продукции малых компаний (приоритет - создание Центров поддержки экспорта, гранты начинающим экспортерам), создание бизнес-инкубаторов, промышленных парков, технопарков, центров предпринимательства, центров кластерного развития, центров прототипирования, центров дизайна, центров коллективного доступа к оборудованию и др..

Калужская область входит в состав Центрального федерального округа, который представлен наибольшим числом субъектов МСП (36,2%) [2, с.29]. История развития региона от депрессивного до территории с наилучшими условиями для бизнеса началась около 15 лет назад. В настоящее время в регионе создан хороший предпринимательский климат, построена сеть инфраструктурных организаций, учреждены региональные институты развития, разработана система налоговых льгот и финансовой поддержки. Динамика большинства показателей региона за последние три года имеет положительное значение, что свидетельствует о поступательном развитии Калужской области. Текущее экономическое состояние области позволяет утверждать, что основные позитивные тенденции, связанные с увеличением объемов в большинстве отраслей реального производства, ростом доходов населения и устойчивым пополнением бюджета, сохраняются и формируют условия для дальнейшего стабильного и гармоничного развития региона. В настоящее время Калужская область занимает одну из лидирующих позиций в Центральном федеральном округе по индексу инновационного развития. Регион входит в 10-ку областей с наилучшим предпринимательским климатом, а также является регионом с высокой степенью инвестиционной привлекательности.

Стабильное социально-экономическое развитие региона обеспечено устойчивым развитием малого предпринимательства. Анализ динамики и структуры малого предпринимательства Калужской области показывает, что в экономике региона малое и среднее предпринимательство занимает одну из ключевых ролей – его вклад в объем ВРП в последние три года остается достаточно

стабильным и на данный момент составляет 15,9%, в РФ доля данных субъектов составляет около 22,8% (табл. 1).

Таблица 1

Доля малого предпринимательства в ВРП Калужской области, (в %)

Год	Доля МП в ВРП Калужской области	Доля МП в ВВП РФ
2009	15,1	20,7
2010	15,7	21,8
2011	15,7	22,6
2012	15,9	22,8

По оценкам экспертов, Калужская область входит в 20-ку регионов с наибольшей долей субъектов малого предпринимательства. На сегодняшний день в регионе функционируют действуют 106 средних и 12544 малых предприятий, зарегистрировано более 45 тысяч индивидуальных предпринимателей. Среднесписочная численность работников средних и малых предприятий - 102,8 тыс. человек или 31% от общей численности занятых на предприятиях и организациях области. Оборот субъектов малого и среднего предпринимательства (в т.ч. индивидуальных предпринимателей) по итогам 2013 года составил 250 млрд. рублей [6]. Наименьший объем субъектов малого и среднего предпринимательства наблюдался в 2010 г., когда была зарегистрировано менее 41 тысячи малых предприятия. Причиной снижения предпринимательской активности тогда во многом послужило тяжелое и цикличное состояние мировой экономики.

В целом по России за 2012 год число субъектов малого предпринимательства составляло 4571181 малых предприятий. Также неоспорима роль данных субъектов в обеспечении занятости населения. Малое предпринимательство показывает стабильный рост спроса на трудовые ресурсы Калужской области. В 2012 г. в субъектах малого и среднего бизнеса были заняты около 92 тысяч человек, что составляет около 29,2% трудоспособного населения региона. На малых предприятиях при этом было занято порядка 65% всех работников данной сферы. В целом особых изменений в структуре занятых работников на малых предприятиях за три последних года не произошло, за исключением значительного сокращения (на 45%) работников, занятых в сельском и лесном хозяйстве – доля данного сектора в общей структуре занятых на малых предприятиях в 2012 г.

сократилась почти в 2 раза (с 13,7% в 2011 г. до 7,6% в 2012 г.). Заработная плата работников МСП за последний год возросла на 9,7% и на данный момент составляет порядка 17 тысяч рублей. Эти достаточно высокие показатели способствуют созданию конкурентной среды в регионе.

Наибольший вклад малых предприятий в экономику Калужской области наблюдается в сфере торговли и ремонта (53% в 2010 г. и 43% в 2012 г.), значительную долю также составляют обрабатывающее производство (19% в 2010 г. и 21% по итогам 2012 года) и строительство, доля которого увеличилась с 11% в 2010 г. до 16% в 2012 г.. В три раза увеличился оборот малых предприятий в сфере сельского и лесного хозяйства (с 1346,2 млн.руб. в 2010 г. до 3968,3 млн.руб. в 2012 г.), в два раза – в сфере услуг (с 5868,8 млн.руб. в 2010 г. до 10028,3 млн.руб. в 2012 г.).

Таким образом, субъекты малого и среднего предпринимательства являются одним из ключевых секторов, способствующих экономическому росту региона и необходимость поддержки данного сектора государством не вызывает сомнений.

В Калужской области на поддержку сектора малого и среднего предпринимательства были направлены ведомственные целевые программы «Развитие малого и среднего предпринимательства в Калужской области» и «Комплексное развитие инновационной системы Калужской области». Целью программ является создание условий для развития малого и среднего предпринимательства в области на основе формирования эффективных механизмов его поддержки, повышения вклада малого и среднего предпринимательства в решение социальных и экономических задач области. Основными инструментами эффективной реализации программ, направленных на рост сектора малого предпринимательства являются: государственная поддержка, налоговые льготы, эффективная система институтов поддержки и индустриальные парки. Основными направлениями поддержки в 2012 г. являлись:

- гранты начинающим предпринимателям на создание собственного дела (до 300 тысяч рублей – МСП, до 500 тысяч для малых инновационных предприятий).

- поддержка производственных компаний, осуществляющих модернизацию производств (инструменты лизинга, субсидирование

затрат на закупку производственного оборудования, субсидирование процентной ставки по кредитам, компенсация затрат по технологическому присоединению);

- поддержка инновационных компаний, реализующих инновационные проекты (компенсация части затрат - процентной ставки по кредиту, субсидирование затрат на изготовление опытного образца, патентование, сертификацию и другие расходы);

- создание высокотехнологичных Центров коллективного пользования оборудованием для МСП Калужского региона;

- поддержка экспортных компаний и МСП, ведущих внешнеэкономическую деятельность;

- продвижение продукции калужских МСП на внешние и внутренние рынки.

На реализацию программ по государственной поддержке направлено порядка 142,5 миллионов рублей, а также около 144 миллионов рублей на комплексное развитие малых инновационной предприятий. В ходе реализации программы поддержку получили 446 компаний, создано 300 рабочих мест, сохранено 3,7 тысячи рабочих мест, налоговые поступления в бюджеты всех уровней по получателям поддержки возросли на 15,8% и составили 614,4 млн. рублей.

Калужская область эффективно реализует программу комплексного развития инновационной системы. Инновационному бизнесу в регионе уделяется особое внимание, так как именно эти компании могут выдержать глобальную мировую конкуренцию. Для них в области проводился ряд мероприятий с выездом за рубеж. Это позволило представителям калужских компаний увидеть и проанализировать глобальные рынки Германии, США, Австрии, оценить свои возможности и наметить планы дальнейшей работы по развитию и совершенствованию своего бизнеса.

В рамках государственной поддержки инновационных компаний поддержку получили 73 компании на общую сумму порядка 164,818 миллиона рублей. Эффективность государственной поддержки инновационных компаний и инфраструктуры не подвергается сомнению. В регионе создано более 75 новых высокотехнологичных рабочих мест, средний рост заработной платы в данном сегменте составил около 11% по сравнению с тем же периодом в 2011 г., при этом в области ведется активная работа по поддержке молодежного

инновационного предпринимательства. От Калужской области подано 158 заявок в Фонд содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере. Победителями признаны 37 заявок, получившие 52,48 миллиона рублей на реализацию инновационных проектов. Одним из значимых событий в сфере инноваций стала победа Калужского фармацевтического кластера в конкурсе Министерства экономического развития РФ на лучший пилотный инновационный кластер, по результатам которого Калужская область и данный кластер находятся в числе 14 лучших.

В 2012 г. поступление налога на совокупный доход от субъектов малого и среднего предпринимательства в консолидированный бюджет Калужской области составил 2096,2 миллиона рублей. Органы исполнительной власти ожидают отдачи от проводимой областью политики, нацеленной на развитие налогового потенциала за счет привлечения инвестиций в регион. Расчеты показали, что только к 2016 г. величина налоговых эффектов от реализации проектов превысит суммарные расходы на создание инфраструктуры индустриальных парков с момента начала реализации проектов [4, с.142].

При осуществлении своей деятельности малые и средние предприятия сталкиваются с рядом проблем и, конечно, наиболее острые из них – это недоступность заемных финансовых ресурсов и нехватка производственных и офисных помещений. Проблема невозможности использования банковских ресурсов возникает из-за сложной залоговой системы оформления займов, а также достаточно высоких процентных ставок за кредит - в настоящее время они составляют около 15-27%.

В области предприняты меры по устранению данных барьеров с помощью Государственного фонда поддержки предпринимательства. В 2012 г. Фондом было выдано 77 микрозаймов на общую сумму более 60 миллионов рублей. Главным достоинством деятельности Фонда является низкая процентная ставка по займам и поручительствам. В 2013 г. Фонд начал внедрение новой программы предоставления займов – «555». Программа предусматривает кредитование субъекта предпринимательства на сумму 5 миллионов рублей, на 5 лет, под 5% годовых. Кроме того, Фонд реализует программу микрозаймов, что оказывает стимулирующее влияние на

малый и средний бизнес и способствует решению отдельных финансовых проблем предприятий.

В настоящее время большинство субъектов МСП использует полностью или частично устаревшее оборудование, что влечет снижение оборота и замедление роста инвестиций в основной капитал при одновременном уменьшении рентабельности бизнеса.

Также для малых и средних предприятий достаточно остро стоит вопрос о нехватке производственных и офисных помещений вследствие высокой арендной платы, что составляет порядка 400 руб. за 1 кв.м. Данный вопрос в Калужской области решается путем создания бизнес-инкубаторов. В настоящее время в регионе действует 5 инкубаторов, в том числе 2 студенческих. Бизнес - инкубаторы предоставляют компаниям, прошедшим отбор, площади на льготных условиях, также способствуют налаживанию бизнес-процессов, оказывают консультационные услуги по юридическим, маркетинговым, бухгалтерским и управленческим вопросам.

Калужская область входит в десятку наиболее успешных регионов по индексу условий для развития малого и среднего бизнеса. Данный показатель характеризует Калужскую область как регион с высоким уровнем предпринимательской активности в гармоничном сочетании с эффективной реализацией программ государственной поддержки.

В нынешних условиях, в период замедления экономического роста, необходимости развития импортозамещающих производств особую проблему создает дефицит и трудность в получении финансовых средств, что явно оказывает тормозящий эффект на развитие бизнеса. Для субъектов малого и среднего предпринимательства вопросы получения денежных средств являются основополагающими. Так, по итогам первого полугодия 2014 г. 68% кредитов было выдано сроком до 12 месяцев. При этом доля ссуд сроком свыше трех лет сократилась до 11% против 19% в 2011 г. [8]. В то же время наблюдается рост доли просроченной задолженности малого бизнеса. Доля просроченной задолженности в сегменте МСБ по состоянию на 1 августа 2014 г. достигла 8%, что на 0,9 п. п. больше, чем на 1 января 2014-г.

Очевидно, что для поддержки МСП требуется введение новых и развитие существующих инструментов. Представляется

целесообразным проведение мероприятий, направленных на увеличение срока кредитования банков под залог нерыночных активов для целей кредитования субъектов МСП на срок до трех лет, на предоставление для специальных финансовых институтов финансирования МСП дополнительных финансовых возможностей.. Определенную положительную роль сыграло бы, на наш взгляд, и развитие проектного финансирования.

Возможность реализации долгосрочных инфраструктурных и инвестиционных проектов является необходимым условием ускорения темпов экономического роста, а также реализации большинства задач, озвученных Президентом и Правительством Российской Федерации.

Для решения проблемы обновления основных фондов, очевидно, требуются кредитные источники долгосрочного финансирования инфраструктурных проектов.

В этой связи с этим, представляется важным формирование в нашей стране института проектного финансирования, который в отдельных странах выступает в роли драйвера инфраструктурного развития.

Литература:

1. Закон Калужской области от 04 мая 2009 года №543-ОЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Калужской области» // Консультант Плюс
2. Варданян И. Развитие малого и среднего бизнеса в России //Менеджмент в России и за рубежом.- 2014. - №1.
3. Дорофеева О.Н. Совершенствование механизма финансовой поддержки малого предпринимательства (на примере Республики Коми). Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Сыктывкар, 2002
4. Косихина О.П., Сергиенко Н.С. Реализация долговой политики Калужской области // Научное обозрение. – 2014. - №9. с.141.
5. Малое предпринимательство – будущее региона// Инновации в регионе. Малый и средний бизнес. Калужская область. 2013-№4 с. 3-4
6. Перспективы малого и среднего предпринимательства в Калужской области// Инновации в регионе. Малый и средний бизнес. Калужская область. 2012-№4 с. 20-21
7. http://www.admoblkaluga.ru/upload/_government/2014_03_14doklad.pdf
8. <http://smb.gov.ru/mediacenter/expertopinions/4392/15037.html>

Автор: Сергиенко Наталья Сергеевна, к.э.н., доцент кафедры «Финансы и кредит» ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Калужский филиал, г. Калуга, Россия.

Сфера научных интересов: государственные и муниципальные финансы; организация исполнения бюджета; казначейские технологии; государственный финансовый контроль.

Связь с автором: nssergienko@mail.ru

Автор: Суслыкова Оксана Николаевна, к.э.н., доцент кафедры «Финансы и кредит» ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Калужский филиал, г. Калуга, Россия.

Сфера научных интересов: государственные и муниципальные финансы; страхование; финансовая поддержка малого предпринимательства

Связь с автором: E-mail: finans-11@mail.ru

УДК 336.146

JEL O 00

Наталья Сергиенко

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

УПРАВЛЕНИЕ ЕДИНЫМ СЧЕТОМ БЮДЖЕТА

В работе анализируется понятие «ликвидность бюджетных средств», рассматривается опыт и технологии обеспечения ликвидности с точки зрения управления остатками бюджетных средств финансовыми (уполномоченными) органами субъектов РФ.

Ключевые слова: единый счет бюджета (ЕКС), ликвидность ЕКС, «овернайт», управление ликвидностью, управление счетом бюджета, Федеральное Казначейство, субъект Российской Федерации.

В роботі аналізується поняття «ліквідність бюджетних коштів», розглядається досвід і технології забезпечення ліквідності з точки зору управління залишками бюджетних коштів фінансовими (уповноваженими) органами суб'єктів РФ.

Ключові слова: єдиний рахунок бюджету (ЄКР), ліквідність ЄКР, «овернайт», управління ліквідністю, управління рахунком бюджету, Федеральне Казначейство, суб'єкт Російської Федерації.

This paper discusses the concept of "liquidity budget," examines the experience and technology to ensure liquidity in terms of managing financial surpluses (authorized) bodies of subjects of the Russian Federation.

Keywords: uniform treasury account, liquidity of the uniform treasury account, «overnight», liquidity management, account management budget, Federal Treasury, subdivision of the Russian Federation.

В течение двух десятилетий в Российской Федерации создавалась централизованная система казначейского исполнения бюджета. В условиях кризиса банковской системы в 90-х гг. XX в. казначейство, аккумулируя средства федерального бюджета на своих счетах, выступало гарантом защиты бюджетных средств от возможных последствий этого кризиса. Современный этап общественного развития, ориентация на интеграцию административных и корпоративных инструментов в государственном управлении вновь призывают обратить внимание на модернизацию казначейской системы в части проведения операций по повышению ликвидности бюджетных средств на едином казначейском счете.

Выполнение Казначейством России функций по кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы с применением казначейских методов и технологий непосредственно связано с реализацией на практике механизмов управления остатками денежных средств на казначейском счете. Теперь очевидно, что единый казначейский счет создает предпосылки повышения эффективности использования текущих активов и пассивов бюджета для этого. Тем самым становится актуальной тема формирования эффективной модели использования финансовых ресурсов бюджета, сконцентрированных на едином счете бюджета.

В настоящее время управление временно свободными остатками средств бюджетов осуществляется и финансовыми (уполномоченных) органами субъектов РФ. Опыт их деятельности позволяет провести некоторые промежуточные исследования на основе обобщения федерального и регионального опытов.

В соответствии с Бюджетным кодексом РФ единый счет бюджета представляет собой счет (совокупность счетов федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации), открытый (открытых) Федеральному казначейству в учреждении Центрального банка РФ отдельно по каждому бюджету бюджетной системы Российской Федерации для учета средств бюджета и осуществления операций по кассовым поступлениям в бюджет и кассовым выплатам из бюджета (статья 6).

Д.Л. Комягин, рассматривая сущность и содержание принципа единства кассы, указывает, что такой принцип тесно связан с единым

счетом бюджета.

Обобщая исследования по вопросу, можно сказать, что в основном единство кассы рассмотрено как принцип исполнения бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ, предусматривающий зачисление доходов и средств из источников финансирования дефицита бюджета на единый бюджетный счет и осуществление с этого счета всех предусмотренных расходов. Принцип единства кассы материализуется в ограниченном количестве счетов, в полноценном систематизированном учете всех средств бюджета, которые проходят через эти счета. В мировой практике данный принцип трактуют как принцип организации кассового исполнения государственного бюджета: все доходы государственного бюджета должны поступать на единый консолидированный счет казначейства (Министерство финансов) в Центральном банке, с которого производятся все бюджетные расходы.

В Программе повышения эффективности бюджетных расходов было указано на то, что «...создание и развитие системы Федерального казначейства, обеспечивающей эффективный учет и исполнение действующих обязательств, управление единым счетом бюджета, формирование достоверной и прозрачной бюджетной отчетности» стало основой управления общественными (государственными и муниципальными) финансами.

Реформирование системы бюджетных платежей к 2017 году предполагает целый ряд мероприятий, в числе которых, в частности, завершение перевода на кассовое обслуживание всех бюджетов бюджетной системы РФ.

С.Е. Прокофьев и В.Н.Саранцев раскрыли методологические принципы функционирования ЕКС:

1. Принцип «единства кассы», предусматривающий зачисление всех доходов и источников финансирования дефицита федерального бюджета на Корневой счет ЕКС, а также осуществление с него всех кассовых выплат соответствующего бюджета с отражением движения бюджетных средств в едином бухгалтерском регистре - Главной книге казначейства России

2. Принцип «общего покрытия», означающий, что объем предусмотренных, бюджетом кассовых выплат должен соответствовать суммарному объему доходов бюджета и поступлений

из источников финансирования его дефицита

По мнению данных авторов, «...значение функционирования ЕКС для эффективной деятельности казначейской системы в России определяется не только возможностью концентрации и централизации на нем бюджетных ресурсов и, как следствие, ускорением процесса и повышением оборачиваемости бюджетных средств, эффективности и использования, но и доступностью информации о кассовых поступлениях и кассовых выплатах за счет средств федерального бюджета».

Основополагающая идея системы единого казначейского счета (ЕКС) состоит в том, что профицит ликвидности в какой-то части государственной администрации может использоваться для покрытия дефицита в другой ее части. Поэтому счета всех министерств, ведомств, бюджетополучателей и вероятных внебюджетных фондов подключаются к единой структуре счетов, которая соединена с основным счетом. Тут важно, что все ликвидные активы размещаются в системе государственных счетов, независимо от того, имеют ли они отношение к деятельности, финансируемой непосредственно из госбюджета, либо за счет сборов с пользователей (внебюджетная деятельность) или внебюджетным фондам.

Таким образом, единый казначейский счет дает объективную основу для качественного обслуживания исполнения бюджета и проведения бесперебойных операций по кассовым выплатам из бюджета.

В этой связи становится актуальным вопрос о внедрении новейших коммуникационных технологий в деятельность органов Федерального казначейства и финансовых органов.

Переход на новую информационную технологию в органах Казначейства в условиях единого казначейского счета позволяет не только исключить возможность открытия счетов казначейства по учету расходов федерального бюджета в коммерческих банках и, следовательно, возможность использования этими банками средств федерального бюджета в своих целях не по назначению, достигнуть увеличения скорости прохождения платежей на финансирование распорядителей и получателей бюджетных средств за счет большой концентрации финансовых ресурсов и потоков в региональных центрах субъектов РФ, но поможет сконцентрировать в УФК все

операции по расходованию средств с лицевых счетов распорядителей бюджетных средств, находящихся в субъектах Федерации;

На протяжении 20 лет функционирования системы Федерального казначейства кассовое обслуживание исполнения федерального бюджета в Российской Федерации является одним из основных направлений деятельности, в рамках которого в последние годы происходят заметные изменения, связанные с разработкой и внедрением в существующую практику элементов управления ликвидностью единого счета федерального бюджета.

Практически во всех государствах существуют виды деятельности, которые не целиком финансируются с помощью ассигнований из госбюджета. Это вполне может быть оправданно. Однако управление ликвидностью не связано с выбором метода финансирования. Все платежи государства должны проходить через систему ЕКС. Сальдо на индивидуальных счетах в этой системе в каждый момент времени равна нулю. Счета используются только для целей регистрации движения ликвидности. Вся ликвидность в системе государственной администрации концентрируется на основном счете и, благодаря этому, может быть целиком и полностью использована для осуществления платежей. Таким образом, «ликвидность» для каждой сферы деятельности несет свои определенные характеристики, при которых то или иное положение дел будет считаться более выгодным.

Зарубежный опыт показывает, что управление ликвидностью объединяет такие возможности, как обеспечение необходимого минимального уровня денежных средств на едином счете и получение дополнительных доходов бюджета за счет размещения временно свободных остатков средств, а также позволяет контролировать риски. При этом в некоторых странах существуют специализированные организации, которые независимо от казначейств непосредственно отвечают за управление ликвидностью единого счета и управление государственным долгом. Основные функции таких организаций заключаются в реализации роли агента государства по данным вопросам и не совмещаются ни с какими другими функциями, в том числе функциями кредитных организаций. Так, в Германии аналогичные функции выполняет ООО «Финансовое агентство Федеративной Республики Германия».

Таким образом, система управления ликвидностью ЕКС - это одна из наиболее важных задач государства, основа создания адекватной современным экономическим условиям системы управления финансами. Управление ликвидностью единого счета создает дополнительную прочность для бюджета РФ. Управление ликвидностью обеспечивает необходимый минимальный уровень денежных средств на едином счете, и в конечном итоге - экономию государственных средств и снижение долговой нагрузки бюджета. Поэтому, будущее развитие технологии единого счёта бюджета тесно связано с достижением цели управления ликвидностью ЕКС, создающей условия для более качественного и эффективного управления бюджетными средствами при условии обязательного исполнения денежных обязательств бюджета по мере наступления сроков платежей по ним.

Впервые размещение средств федерального бюджета на банковских депозитах состоялось в апреле 2008 г. Было проведено 37 отборов заявок кредитных организаций на заключение с Федеральным казначейством договоров банковского депозита. В течение 2008 года максимальный размер средств, предлагаемый к размещению на банковских депозитах, составил 600 млрд. руб. В 2011 г. на банковских депозитах было размещено более 6078,96 трлн. руб, а общий доход от размещения средств составил 54,96 млрд. руб. В 2012 г. в доход федерального бюджета от размещения средств на банковских депозитах поступило 22,52 млрд. рублей. По состоянию на 1 января 2014 г. на банковских депозитах были размещены средства федерального бюджета в объеме 100,00 млрд. рублей, при этом в доход федерального бюджета от размещения средств на банковских депозитах в 2013 г. поступило 30,55 млрд. рублей. Для сравнения можно посчитать, сколько новых школ можно построить, если на 1 млрд. руб. возможно строительство 10 школ.

Как показала практика размещения средств федерального бюджета на банковские депозиты, этот процесс несет позитивные тенденции, доход от данной операции возрастает с каждым годом, что говорит об эффективности данной меры управления ликвидностью ЕКС.

Поскольку полномочиями по управлению средствами соответствующих бюджетов на едином счете обладают финансовые

органы, то, исходя из имеющихся возможностей, наличия достаточного остатка средств на счете, планируемых объемов выплат финансовые органы в конце операционного дня (или несколько раз в день) перечисляют неиспользуемый остаток на созданный для этих целей счет казначейства для дальнейшего проведения операций по управлению кассовыми активами.

Поэтому вполне возможен вариант передачи Федеральному казначейству функций по управлению остатком на счете бюджета на основе договора на обслуживание, заключенным публично-правовым образованием с Федеральным казначейством, при котором в соответствующий бюджет будут поступать дополнительные финансовые ресурсы в виде процентов, начисленных на суммы депозитов (пропорционально установленной доли от полученного от размещения дохода).

Представляется, что для публично-правового образования основным принципом должны стать своевременность и наименьшие возможные затраты по выплатам, поскольку необходимо учитывать, что публично-правовое образование, не выполняющее своих обязательств по выплатам из-за нехватки ликвидности, вызывает появление в обществе издержек в области эффективности, доверия к власти и обеспечения законности.

Внедрение такой практики станет основой и для разработки и реализации технологии «внутридневного» заимствования между бюджетами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований (при наличии адекватной законодательной и нормативной правовой базы). А это, в свою очередь, позволило бы использовать новый механизм покрытия кассовых разрывов территориальных бюджетов.

Такая технология возможна в рамках мероприятий, проводимых Минфином России и Федеральным казначейством по реформированию системы бюджетных платежей к 2017.

Как показало проведенное исследование, определенных результатов добились по размещению свободного остатка бюджетных средств и отдельные регионы. В соответствии со ст. 236 БК РФ такие операции разрешено производить не всем субъектам РФ, а только тем, в бюджетах которых расчетная доля межбюджетных трансфертов из федерального бюджета (за исключением субвенций, а также

предоставляемых субъектам РФ из Инвестиционного фонда Российской Федерации субсидий) в течение двух из трех последних отчетных финансовых лет не превышала 20 процентов объема собственных доходов консолидированного бюджета субъекта РФ.

Анализ отчетов об исполнении бюджетов позволил проанализировать деятельность финансовых органов по размещению бюджетных средств. Значительных успехов в размещении остатка добились г. Москва, Республика Башкортостан, Республика Коми, Тюменская область, Пермский край, Ленинградская область.

Исследование показало, что общий объем доходов, полученных от размещения временно свободных средств бюджетов субъектов РФ на банковские депозиты в течение 2008 - 2012 гг., составил 157 332,6 млн. руб. Что касается доли доходов от размещения временно свободных средств бюджетов субъектов РФ к общей сумме доходов субъектов РФ, то здесь динамика не постоянна. Так, в 2008 г. показатель доли составил 0,66%, в 2009 г. - 0,70%, затем в 2010 г. происходит снижение данного значения до 0,38%, однако с 2011 г. доля доходов, полученных от размещения временно свободных средств бюджетов субъектов РФ, увеличивается и уже в 2012 г. она составила 0,59%, но не превысила своего значения в 2009 г.

В ходе проведения исследования установлено, что динамика доли доходов от размещения временно свободных средств бюджетов субъектов Российской Федерации к неналоговым доходам субъектов РФ в целом по федеральным округам за период с 2008 по 2012 годы является положительной, однако наблюдается нестабильность. Так, до 2010 г. этот показатель возрастал, а именно, в 2009 г. он составил 15,30%, однако в 2010 г. упал на 5,67%, затем, с 2011 появляется тенденция роста и, таким образом, доля доходов от размещения временно свободных средств бюджетов субъектов РФ к неналоговым доходам бюджетов уже в 2012 г. составила 12,67%.

Анализ динамики доли доходов от размещения временно свободных средств бюджетов субъектов РФ к неналоговым доходам в разрезе федеральных округов показал другие результаты. Так, например, наибольшие изменения заметны у субъектов Приволжского федерального округа, для него характерны рост до 28,23% в 2009 г., а затем резкое падение до 2,64% в 2011 г., и снова скачок вверх до 14,33% в 2012 г. Наибольшая стабильность и относительно высокие

показатели наблюдаются у регионов Уральского федерального округа, а именно в период 2008 -2012 гг. наблюдается рост с 15,62% до 27,30%, с небольшими падениями в середине изучаемого периода. На такой результат повлияло то, что Тюменская область практически весь изучаемый период обладала стабильными показателями доли доходов от размещения временно свободных средств бюджета к неналоговым доходам субъекта, стремящимися вверх.

Анализ нормативных документов, которые разработали субъекты РФ для регламентации процедур размещения, показал, что в большинстве своем они повторяют порядок, принятый на федеральном уровне до 2012 года. Отличия, в основном, состоят в распределении полномочий между участниками таких процедур.

Огромное значение при размещении остатка играет качество бюджетного прогнозирования и планирования. В 2008 г. в Бюджетном кодексе РФ появилась статья 217.1 «Кассовый план». Субъекты РФ составили свои нормативные документы, регламентирующие порядок составления и ведения кассового плана. Опыт показывает, что кассовый план во многом становится эффективным инструментом в управлении бюджетными средствами. Переход к пятидневному планированию кассовых поступлений и выплат в отдельных регионах позволяет повысить качество управления региональными финансами. Поэтому представляется возможным для совершенствования данных процедур дополнить нормы бюджетного законодательства.

Кроме того, необходимо, в рамках «открытого бюджета» или системы «БЮДЖЕТ ДЛЯ ГРАЖДАН» представлять информацию гражданам о возможности такого маневрирования бюджетными средствами, усилиях финансовых органов по повышению эффективности управления региональными финансами. Представляется, что обозначенные выше предложения позволят усовершенствовать процедуры управления единым счетом бюджета публично-правового образования.

Литература:

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации
2. Постановление Правительства Российской Федерации от 24.12.2011 №1121 «О Порядке размещения средств Федерального бюджета на банковских депозитах»
3. Распоряжение Правительства от 23.06.2010 №1101-р «Об утверждении программы Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года».

4. Егорова О.С., Сергиенко Н.С. Организация перевода на кассовое обслуживание исполнения бюджетов государственных внебюджетных фондов //Человек в XXI веке: Материалы VIII Международной научно-практической конференции преподавателей и студентов (2013). – Обнинск: ФГБУ «ВНИИГМИ - МЦД», 2013 г. – 201 с

5. Комягин Д.Л. Принцип единства кассы: опыт сравнительно-правового исследования //Ежегодник Центра публично-правовых исследований. 2006. Том 1. - 635 с.

6. Прокофьев С.Е. Интеграция банковских и казначейских технологий//Финансы. – 2001. - №12.- С.27.

7. Прокофьев С.Е. Кассовое обслуживание федерального бюджета: Итоги и перспективы //Финансы. -2012. - №6. - С.24-27.

8. Прокофьев С.Е., Саранцев В.Н. Единый казначейский счет Федерального казначейства: состояние и перспективы// Финансы и кредит. – 2010. -№11. -С.23-25.

9. Сергиенко Н.С. Организация исполнения бюджета: Учебное пособие – Калуга: Издательство «Ваш Домъ», 2011. - 232 с.

10. Сергиенко Н.С. К вопросу о сущности казначейского исполнения бюджетов //Финансы.-2006.- №11.- С.30-31.

11. Сергиенко Н.С. Повышение эффективности казначейского исполнения территориальных бюджетов в Российской Федерации. Автореферат диссерт.на соиск. уч.степ. к.э.н. М. 2010.

Автор: Сергиенко Наталья Сергеевна, к.э.н., доцент кафедры «Финансы и кредит» ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Калужский филиал, г. Калуга, Россия.

Сфера научных интересов: государственные и муниципальные финансы; организация исполнения бюджета; казначейские технологии, государственный финансовый контроль.

Связь с автором: nssergienko@mail.ru

УДК 006.3:657

JEL M 41

Світлана Сирцева
Миколаївський національний аграрний університет

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВІ ЗВІТНОСТІ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ

У статті розглянуто основні аспекти обліку фінансових інструментів за національними та міжнародними стандартами, виявлено розбіжності між ними та запропоновані рекомендації стосовно удосконалення відповідних стандартів і узгодження вітчизняної практики обліку фінансових інструментів з міжнародною.

Ключові слова: фінансові інструменти, фінансові активи, фінансові зобов'язання, облік фінансових інструментів, оцінка фінансових інструментів.

The article describes the main aspects of accounting for financial instruments on national and international standards, any discrepancies between them and the recommendations for the improvement of relevant standards and harmonization of the domestic practice of accounting for financial instruments with international.

Keywords: financial instruments, financial assets, financial liabilities, the accounting for financial instruments, the valuation of financial instruments.

В статье рассмотрены основные аспекты учета финансовых инструментов по национальным и международным стандартам. Выявлены расхождения между ними и предложены рекомендации по совершенствованию соответствующих стандартов и согласования отечественной практики учета финансовых инструментов с международной.

Ключевые слова: финансовые инструменты, финансовые активы, финансовые обязательства, учет финансовых инструментов, оценка финансовых инструментов.

З розвитком економіки України, все більше і більше підприємств почали переходити на міжнародні стандарти фінансової звітності. Багато країн світу використовують їх як національні. Існують країни, які використовують Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) як національні стандарти, але в деяких випадках враховуються особливості кожної окремої держави. Більшість країн використовують МСФЗ як основоположні для побудови національних стандартів, серед них Україна не виняток.

Питаннями обліку фінансових інструментів займалися ряд

вчених-науковців, зокрема Ф.Ф. Бутинець, Р.Є. Грачова, С.Ф. Голов, В.В. Сопко та інші.

Проте, що стосується дослідження обліку фінансових інвестицій за міжнародними стандартами обліку та звітності, то даному питанню приділяється досить незначна увага. Тому, на нашу думку, є доцільним розглянути дане питання.

Мета дослідження полягає в розкритті особливостей обліку фінансових інструментів підприємства згідно національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами обліку і звітності задля виявлення основних розбіжностей між ними та запропонувати рекомендації стосовно удосконалення відповідних стандартів.

Фінансовий інструмент - це будь-який контракт, у результаті якого одночасно виникає фінансовий актив у однієї організації і фінансове зобов'язання або інструмент власного капіталу в іншої.

За останні два десятиліття глобальний ринок фінансових інструментів значно виріс не тільки кількісно, але і якісно.

Навіть підприємства виробничої сфери не обмежуються тільки традиційними фінансовими інструментами (грошовими коштами, дебіторською заборгованістю, довгостроковими позиками та інвестиціями), а все частіше використовують складні механізми управління ризиками застосовуючи деривативи та цілі комплекси взаємопов'язаних фінансових інструментів. У зв'язку з цим облік та оцінка фінансових інструментів є одною з найбільш складних сфер застосування МСФЗ.

Для вирішення проблем достовірного обліку і справедливої оцінки фінансових інструментів Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності були розроблені такі спеціальні стандарти:

МСБО (IAS) 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації» [1];

МСБО (IAS) 39 «Фінансові інструменти - визнання та оцінка» [2];

МСФЗ (IFRS) 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» [3];

МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти» [4].

Основним національним положенням, яке регулює бухгалтерський облік фінансових інструментів в Україні є ПСБО 13

«Фінансові інструменти» [5].

Розглянемо порівняльні характеристик обліку та оцінки фінансових інструментів за національними стандартами бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика МСБО, МСФЗ та П(С)БО щодо фінансових інструментів

МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»	П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»
Визначення фінансових інструментів	
Фінансовий інструмент – це будь-який контракт, який призводить до виникнення фінансового активу у одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента капіталу у іншого суб'єкта господарювання	Фінансовий інструмент - контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого
Класифікація фінансових інструментів	
Фінансові інструменти розподіляються на первинні і похідні, а також на: фінансові активи; фінансові зобов'язання та інструменти власного капіталу	Фінансові інструменти в бухгалтерському обліку поділяються на фінансові активи, фінансові зобов'язання, інструменти власного капіталу і похідні фінансові інструменти
Оцінка фінансових інструментів	
При первісному визнанні всі фінансові активи мають визнаватися за справедливою вартістю, а стосовно фінансових активів, що в подальшому оцінюються не за справедливою вартістю через прибуток/збиток, додатково враховуються витрати, що безпосередньо пов'язані з угодою. У подальшому МСФЗ 9 фіксує такий порядок оцінки: фінансові активи класифікуються як такі, що оцінюються або за амортизованою собівартістю, або за справедливою вартістю на основі двох основних чинників: а) бізнес-моделі суб'єкта господарювання для управління фінансовими активами;	Фінансові інструменти первісно оцінюють та відображають за їх фактичною собівартістю. На кожну наступну після визнання дату балансу фінансові активи оцінюються за їх справедливою вартістю, крім: дебіторської заборгованості, що не призначена для перепродажу; фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення; фінансових активів, справедливую вартість яких неможливо достовірно визначити; фінансових інвестицій та інших фінансових активів, щодо яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю. Балансова вартість фінансових активів,

Продовження табл. 1

б) характеристик контрактних грошових потоків фінансового активу	які не оцінюються за справедливою вартістю, «переглядається щодо можливого зменшення корисності на кожну дату балансу на основі аналізу очікуваних грошових потоків

Джерело: побудовано за даними [4, 5]

Як бачимо, наведена в П(С)БО 13 методика класифікації та оцінки фінансових інструментів не враховує підхід до класифікації, оцінки й обліку, що представлений у МСФЗ 9.

В основі класифікації та оцінки фінансових інструментів покладено два основних чинники: чинник «бізнес-моделі» та чинник «виплат по договору».

Чинник «бізнес-моделі» прив'язує методику обліку фінансових інструментів до того, що є остаточною метою компанії по відношенню до фінансового інструмента, тобто чи нею є отримання контрактних грошових потоків, чи продаж активу до терміну погашення з метою отримання результату від зміни його справедливої вартості.

Чинник «виплат по договору», має на увазі такий аспект, чи передбачаються по відношенню до фінансового інструменту виплати суми основного боргу і відсотків на залишок заборгованості у встановлені терміни [6].

Якщо обидва чинники взаємодіють, то фінансовий інструмент повинен оцінюватися за амортизованою собівартістю.

Що стосується таких понять як «інвестиції, що утримуються до терміну погашення», «фінансові активи, що є в наявності для продажу», «позики і дебіторська заборгованість», визначення яких наведено в П(С)БО 13, в МСФЗ 9 взагалі відсутні, а класифікація фінансових інструментів, яка стала базуватися на двох вищеназваних чинниках.

Отже, на підставі проведеного дослідження можна зробити висновки, що аналіз змісту положень П(С)БО 13 та МСФЗ (IFRS) 9 свідчить про певну неузгодженість між ними, а, отже, відставання національної системи обліку фінансових інструментів від міжнародних вимог.

Тому з метою удосконалення національного П(С)БО 13 нами запропоновано переглянути передбачену даним стандартом

класифікацію фінансових інструментів і привести її у відповідність до МСФЗ (IFRS) 9.

Також необхідним є введення до змісту П(С)БО 13 термін «бізнес-модель» компанії та чітке окреслення умов його застосування під час класифікації фінансових інструментів.

Крім того, необхідним є обумовлення порядку практичного застосування до визначення класів фінансових інструментів чинників «бізнес-моделі» і «виплат по договору».

Література:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: подання». Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_029.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_015.
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_007.
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 9 «Фінансові інструменти». Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_016.
5. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» [Електронний ресурс]: наказ від 30.11.2001 р. №559 / Міністерство фінансів України. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>.
6. Лоханова Н.О. Проблемні питання обліку фінансових інструментів відповідно до вимог П(С)БО і МСФЗ / Н.О. Лоханова // Науковий вісник Херсонського державного університету. — Вип.6 Ч.5. — 2014. — С.163—167.

Автор: Сирцева Світлана Володимирівна, к.е.н., асистент кафедри обліку і аудиту Миколаївського національного аграрного університету, м. Миколаїв, Україна.

Сфера наукових інтересів: облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами; особливості обліку зарубіжних країн вітчизняний та зарубіжний досвід обліку інноваційної діяльності; облік на сільськогосподарських підприємствах.

Зв'язок з автором: sirochek7@mail.ru

УДК 657.372.5

JEL M 41

Олена Скоробогата,
Юлія Сташенко

Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана

КОМПЛЕКСНА ОЦІНКА ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

У статті досліджено економічну сутність поняття «фінансовий стан підприємства». Обґрунтовано набір показників для проведення комплексної оцінки фінансового стану підприємства.

Ключові слова: фінансовий стан підприємства, аналіз господарської діяльності, фінансові показники.

The article examines the economic substance of the term "financial condition." Grounded set of indicators for integrated assessment of the financial condition of the company.

Keywords: financial position, business analysis, financial performance.

В статье исследована экономическая сущность понятия «финансовое состояние предприятия». Обоснованно набор показателей для проведения комплексной оценки финансового состояния предприятия.

Ключевые слова: финансовое состояние предприятия, анализ хозяйственной деятельности, финансовые показатели.

Оцінка фінансового стану підприємства дає змогу визначити ефективність господарської діяльності, слабкі та сильні сторони та обґрунтувати основні напрямки подальшого розвитку суб'єкта господарювання. Для забезпечення достовірної оцінки фінансового стану необхідно забезпечити реалізацію комплексного підходу, який передбачає використання системи показників, що всебічно характеризують фінансове становище підприємства. Важливим завданням для кожного підприємства є значення основних шляхів покращення фінансового стану, тому проблеми удосконалення аналізу та оцінки фінансового стану підприємства є актуальним та потребують адекватного вирішення для забезпечення економічного зростання підприємств.

Дослідження економічної літератури свідчить про наявність досить різноманітних підходів серед вчених-економістів до

трактування економічної сутності поняття «фінансовий стан підприємства» [6, с.507; 3, с.188; 5, с.354; 7, с.169; 4, с.208] (табл. 1).

Таблиця 1

Сутність поняття «фінансовий стан підприємства»

Автор	Сутність поняття «фінансовий стан підприємства»
М.Я. Дем'яненко [6, с.507]	Фінансовий стан – це комплексне поняття, що відображає якісну сторону його виробничої та фінансової діяльності та є результатом реалізації усіх елементів зовнішніх і внутрішніх фінансових відносин підприємства. Він характеризується системою показників, які відображають стан капіталу в процесі його кругообігу, здатність розраховуватися за своїми зобов'язаннями і забезпечувати ефективне фінансування своєї виробничої діяльності на певний момент часу.
В.В. Осмоловський [3, с.188]	Фінансовий стан підприємства – комплексне поняття, характеризується забезпеченістю фінансовими ресурсами, необхідними для нормальної виробничої діяльності комерційних та інших суб'єктів господарювання, доцільністю й ефективністю їх розміщення і використання, фінансовими взаємовідносинами з іншими суб'єктами господарювання, платоспроможністю та фінансовою стійкістю.
М.Я. Коробов [5, с.354]	Фінансовий стан підприємства можна визначити як міру забезпеченості підприємства необхідними фінансовими ресурсами і ступінь раціональності їх розміщення для здійснення ефективної господарської діяльності та своєчасних грошових розрахунків за своїми зобов'язаннями.
Г.В. Савицька [7, с.169]	Фінансовий стан підприємства – це економічна категорія, яка відображає стан капіталу в процесі його кругообігу та спроможність суб'єкта до саморозвитку на фіксований момент часу.
А.Д.Шеремет, Р.С.Сайфулін, [4, с.208]	Фінансовий стан підприємства виражається у співвідношенні структур його активів і пасивів, тобто засобів підприємства і їхніх джерел.

М.Я. Дем'яненко, В.В. Осмоловський акцентують увагу на тому, що фінансовий стан – це комплексне поняття взаємодії усіх елементів

системи фінансових відносин підприємства, визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, що відображають наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів.

Особливість визначення фінансового стану Г.В. Савицької полягає в тому, що автор визнає фінансовий стан економічною категорією та підкреслює, що вона відображає стан капіталу у процесі його кругообігу та здатність підприємства до саморозвитку саме на фіксований момент часу. Акцентуючи увагу на тому, що економічна сутність поняття «фінансовий стан підприємства» проявляється як у статичності, тобто на певний момент часу.

Дослідивши сутність поняття «фінансового стану» та проаналізувавши точки зору вчених щодо обґрунтування його основної сутності, пропонуємо наступне визначення: фінансовий стан підприємства – це характеристика здатності підприємства забезпечувати достатній рівень фінансування для здійснення ефективної господарської діяльності та досягнення сталого економічного зростання підприємства».

Оцінка фінансового стану є одним із найважливіших напрямів оцінки ефективності діяльності підприємств, що дає змогу визначити результати діяльності підприємства у виробничій, фінансовій, інвестиційній, збутовій сферах та обґрунтувати основні шляхи для забезпечення його розвитку.

Вважаємо, що аналіз фінансового стану підприємства дає змогу:

- оцінити наслідки тих стратегічних і тактичних рішень, які були прийняті та реалізовані у попередніх періодах діяльності підприємств;
- виявити сильні та слабкі сторони діяльності підприємства;
- визначити існуючі проблеми та обґрунтувати шляхи їх дієвого вирішення;
- обґрунтувати ефективні заходи щодо забезпечення оптимального фінансового стану та економічного зростання підприємства.

Результати аналізу фінансового стану підприємства дають змогу достовірно оцінити фінансову стійкість, прибутковість, платоспроможність, кредитоспроможність та рівень економічного зростання підприємства, як базових критеріїв для забезпечення

раціонального обґрунтування та дієвої реалізації ефективних комплексних управлінських рішень.

Аналіз фінансового стану підприємства повинен здійснюватися систематично шляхом використання адекватних методичних підходів, які повинні враховувати галузеву належність конкретного суб'єкта господарювання. Такий підхід дає змогу порівнювати та аналізувати показники діяльності підприємства та зміни його фінансового стану як на певну дату так і протягом певного періоду, підвищуючи ефективність та якість результатів аналізу.

Зазначимо, що незважаючи на постійний розвиток теорії і практики аналізу фінансового стану підприємств, в Україні й досі не розроблено чіткої методики аналізу фінансового стану підприємства. Так і методичні рекомендації, які пропонують різні міністерства і відомства, переважно спрямовані на аналіз фінансового стану підприємства у конкретних умовах: приватизації, санації, банкрутства, аудиторських перевірок тощо. До того ж застосування даних методик ускладнюється недосконалістю існуючої правової бази [3, с. 213].

Значною проблемою оцінки фінансового стану підприємства є використання так званих «нормативних» показників. Оскільки, у світовій практиці такі нормативні показники отримуються на основі багаторічної практики досліджень та аналізу статистичних даних по окремих підприємствах і галузях. В Україні ж такої практики на даний момент не спостерігається, а вітчизняні вчені, в більшості, звертаються до зарубіжних оцінок та лише в певній мірі допускають заміну нормативних показників, що не дозволяє враховувати особливості вітчизняної трансформаційної економіки.

Для оцінки фінансового стану підприємства зарубіжна та вітчизняна практика передбачає використання наступних трьох основних підходів:

- визначення рівня забезпеченості товарно-матеріальних запасів підприємства за джерелами їхнього формування. Залежно від того, які саме джерела коштів використовують для формування запасів, робиться висновок про рівень платоспроможності та фінансової стійкості підприємства;

- обчислення комплексу коефіцієнтів, які дають змогу на основі їхнього дослідження в динаміці та порівняння з нормативними значеннями, обґрунтувати висновки про фінансовий стан

підприємства;

– розрахунок та використання інтегрального показника, що передбачає визначення конкретних числових меж його значень для адекватної ідентифікації фінансового стану підприємства [4, с. 167].

На сучасному етапі розвитку економіки процес оцінки фінансового стану підприємства передбачає використання різних методів, прийомів, концепцій. Однак, одним із найбільш поширених традиційних методів за допомогою яких можна оцінити фінансовий стан підприємства є коефіцієнтний аналіз, де важливою проблемою є вибір системи показників, яка б дозволяє реалізувати комплексний підхід для забезпечення всебічної достовірної оцінки фінансового стану підприємства.

Тому з усього різноманіття наявних фінансових коефіцієнтів нами було сформовано відповідний набір показників, застосування якого дає змогу забезпечити комплексну оцінку фінансового стану підприємства, як з погляду ризиків, так і ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

Важливим показником для оцінки майнового стану підприємства є коефіцієнт зносу основних засобів, оскільки він є одним з найбільш проблемних показників на вітчизняних підприємствах України, а динаміка його значень суттєво впливає на зміни інших показників майнового стану (коефіцієнт відновлення основних засобів, коефіцієнт вибуття основних засобів).

Невід'ємною важливою складовою фінансового аналізу є оцінка рентабельності підприємства. На наш погляд, у даній групі найбільш доцільним є показник рентабельності активів, який відображає загальну картину прибутковості господарської діяльності, при чому в масштабах усього підприємства, а не окремих складових його діяльності (рентабельність інвестицій, реалізованої продукції).

Ключовими показниками для оцінки ліквідності та фінансової стійкості, на нашу думку є наступні: загальний коефіцієнт покриття, коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів, оскільки вони характеризують загальну захищеність підприємства, та водночас найменш залежать від специфіки діяльності того чи іншого суб'єкта господарювання.

Вважаємо, що найбільш доцільним, з позиції забезпечення економічної безпеки підприємства та оцінки реального ступеня

захищеності від зовнішніх фінансових ризиків, є коефіцієнт платоспроможності, оскільки саме він дає уявлення про ступінь теоретичної спроможності підприємства виконувати свої зобов'язання у випадку настання певних негативних подій. Тобто коефіцієнт платоспроможності характеризує захисні фінансові резерви підприємства.

Важливу роль для забезпечення достовірної оцінки фінансового стану підприємств відіграють показники ділової активності підприємства. Більшості даних показників визначаються специфікою діяльності конкретного підприємства, його відносинами з контрагентами. Тому, на наш погляд, для аналізу фінансового стану суб'єкта господарювання доцільно використовувати коефіцієнт оборотності активів, який відображає ефективність використання активів. Для того, щоб дещо конкретизувати цей показник ресурсовіддачі, нами було застосовано коефіцієнт фондівіддачі, оскільки основні засоби є ключовою статтею активів підприємства і, отже, ефективність саме їх використання необхідно врахувати у процесі аналізу фінансового стану та ефективності діяльності підприємства.

Економічний зміст, нормативні значення, методику розрахунку запропонованого набору показників комплексної оцінки фінансового стану підприємства представлено у таблиці 2.

Таблиця 2

Набір показників комплексної оцінки фінансового стану підприємства

Напрями оцінки фінансового стану	Показник	Формула розрахунку показника		Економічний зміст показника	Нормативне значення
Майновий стан підприємства	Коефіцієнт зносу основних засобів, K_{zn}	Сума зносу основних засобів підприємства на певну дату	Ф. 1 ряд. 1012/Ф.1 ряд.1011	Відображає міру, наскільки амортизовані основні засоби, тобто якою мірою профінансована їхня можлива майбутня заміна по мірі зносу	$K_{zn} < 1$
		Первісна вартість основних засобів підприємства на певну дату			

Продовження таблиці 2

Прибутковість підприємства	Рентабельність активів, K_{pa}	Чистий прибуток підприємства	Ф. 2 (ряд. 2290)/ ф. 1 ((ряд. 1300, гр. 3 + ряд. 1300, гр. 4) / 2) x 100	Характеризує ефективність використання активів підприємства	$K_{pa} > 0,14$
Ліквідність підприємства	Коефіцієнт покриття, $K_{покp}$	Оборотні активи	Ф. 1 ряд. 1195/Ф.1 ряд.1695	Характеризує здатність підприємства забезпечити короткострокові зобов'язання оборотними коштами	1,5-2,5
		Короткострокові пасиви			
Фінансова стійкість підприємства	Коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів, $K_{сп}$	Частка від розподілу суми позикових коштів	(ф.1ряд. 1500-1515+ф.1 ряд.1695)/ ф.1 ряд.1495	Характеризує структуру фінансових ресурсів підприємства	$K_{сп} < 1$
		Власний капітал			
Оцінка ступеня захищеності і від зовнішніх фінансових ризиків	Коефіцієнт платоспроможності, $K_{пт}$	Власний капітал підприємства	ф.1 ряд.1495/ ф.1 ряд.1900	Показує питому вагу власного капіталу у загальній сумі коштів, авансованих в діяльність підприємства	$K_{пт} \geq 0,5$
		Валюта балансу підприємства			
Ділова активність	Коефіцієнт оборотності активів, K_{oa}	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	ф.2 п.2000/ ф.1 (п.1300 (гр.3+ гр.4)/2)	Відображає ефективність використання підприємством всіх наявних ресурсів незалежно від джерел їх залучення.	Зростання показника
		Середня величина підсумку балансу підприємства			

Продовження таблиці 2

Ефективність використання основних засобів підприємством	Коефіцієнт фондодідачі основних засобів, K_f	Вартість виготовленої (реалізованої) продукції	ф.2 р.2000/ф.1 (р.1011 (гр.3)+ (р.1011 (гр.4))/2	Характеризує ефективність використання основних засобів підприємства	Зростання показника
		Середньорічна вартість основних засобів			

Слід зауважити що, західні аналітики рекомендують до оцінки фінансового стану підприємства застосовувати показники, які характеризують ефективність акціонерного використання капіталу: прибутковість акцій, дохід на звичайну акцію, рентабельність акцій, дивідендний дохід [7, с.256]. Однак, занадто мало українських підприємств приділяють належну увагу своїм акціонерам, а в умовах нерозвиненого вторинного фондового ринку про такі речі як ринкова ціна акції можна говорити дуже умовно. Тому, вести мову про використання вище зазначеного для оцінки фінансового стану показників українських підприємств недоцільно.

Відмітимо, на підставі врахування критерію забезпечення запасів і витрат власними та позиченими коштами можна вирішити наступні типи стійкості фінансового стану підприємства [5, с.251]:

1) абсолютна стійкість фінансового стану – передбачає, що власні оборотні кошти забезпечують запаси й витрати підприємства;

2) нормальна стійкість фінансового стану – досягається за умови забезпечення запасів й витрат сумою власних оборотних коштів та довгострокових позикових коштів підприємства;

3) нестійкий фінансовий стан – коли запаси та витрати забезпечуються за рахунок власних оборотних коштів, довгострокових позикових джерел та короткострокових кредитів і позик, тобто за рахунок усіх основних джерел формування запасів і витрат суб'єкта господарювання;

4) кризовий фінансовий стан – свідчить, що запаси та витрати не забезпечені джерелами їх формування, що провокує наявність можливості банкрутства.

Вважаємо, що у процесі аналізу фінансового стану підприємства поряд з комплексною оцінкою майнового стану, ліквідності, платоспроможності, аналізу економічної безпеки особливу увагу слід

звернути на показники фінансової стійкості, оскільки саме вони є визначальними для діагностики ймовірності банкрутства підприємства.

В основі забезпечення фінансової стійкості підприємства лежить збалансований рух його грошових коштів в часі, що є безперервним процесом. Так, кожному напрямку використання грошових коштів має відповідати конкретне джерело їх надходження. Цикл руху грошових коштів забезпечує фінансову стійкість підприємствалишеза умови, що досягнута узгодженість їх руху в часі та у розмірі. Важливе значення має управління його дебіторською заборгованістю для забезпечення та підтримання фінансової стійкості підприємства.

Отже, для забезпечення достовірної оцінки фінансового стану підприємства доцільно використовувати не лише традиційні методи та способи його діагностування, але й реалізувати комплексний підхід до оцінки фінансового стану господарюючих суб'єктів, який дає змогу проаналізувати не лише підсумкові результати його господарської діяльності, а й обґрунтувати адекватні напрями підвищення ефективної діяльності, оптимізації фінансового стану та забезпечення економічного зростання підприємства.

Література:

1. Болюх М.А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. – К.: КНЕУ, 2008. – 344 с.
2. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства: [навч. посіб.] / М.Я. Коробов. – К.: Знання. – 2000. – 354с.
3. Обущак Т.А. Сутність фінансового стану підприємства / Т.А. Обущак// Актуальні проблеми економіки. 2007.-№9.- С. 92-100
4. Особливості оцінювання фінансового стану підприємств у країнах з ринковою економікою Міценко Н.Г., Мікайло М.М.// Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. - №7. - С. 45
5. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: [навч. посіб.] / Г.В. Савицька. – 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2005. – 662 с.
6. Теория анализа хозяйственной деятельности: [учебник для экон. спец. вузов] / [В.В.Осмоловский, Л.И.Кравченко, Н.А.Русак и др.]; Подобщ.ред. В.В.Осмоловского. – Мн.: Новоезание, 2001. – 317с.
7. Фінансовий словник-довідник / [Дем'яненко М.Я., Лузан Ю.Я. та ін.]; за редакцією М.Я. Дем'яненка – К.: ІАЕ УААН, 2003. – 507 с.

Автори: Скоробогата Олена Володимирівна, магістрант факультету облік та аудит Київського національного економічного університету ім. В. Гетьмана, м. Київ, Україна.

Стащенко Юлія Вікторівна, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку Київського національного економічного університету ім. В. Гетьмана, м. Київ, Україна.

Сфера наукових інтересів: Діагностика фінансового стану суб'єктів господарювання умовах ринкової трансформації економіки України.

Зв'язок з автором: skorobogata92@mail.ru

УДК 65.012.12:631.16

JEL M 41

**Наталія Сологуб,
Ольга Материнська**
Вінницький національний аграрний університет

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

У статті розглянуто загальні концепції аналізу фінансового стану, досліджено основні аспекти методики оцінку фінансового стану вітчизняних суб'єктів господарювання. Запропоновано механізми удосконалення організації та методики аналізу фінансового стану підприємств.

Ключові слова: аналіз, фінансовий стан, метод, види аналізу, підприємство, оцінка.

The article discusses the general concepts of financial analysis , to study the main aspects of the methodology for assessing the financial condition of domestic economic entities . Proposed mechanisms to improve the organization and methodology of analysis of the financial condition of the enterprises .

Keywords: analysis, financial condition, method, types of analysis, enterprise evaluation.

В статье рассмотрены общие концепции анализа финансового состояния, исследованы основные аспекты методики оценки финансового состояния отечественных субъектов хозяйствования. Предложены механизмы совершенствования организации и методики анализа финансового состояния предприятий.

Ключевые слова: анализ, финансовое состояние, метод, виды анализа, предприятие, оценка.

Фінансовий стан підприємства – це складне комплексне поняття, яке потребує науково-обґрунтованих підходів та спеціальних методів вивчення з метою об'єктивної оцінки та можливістю його подальшого

вдосконалення. Фінансовий стан підприємства характеризується розміщенням його коштів, джерел їх формування та фінансовою стійкістю. Основними показниками аналізу фінансового стану є забезпеченість власними обіговими коштами; стан нормативних запасів товарно-матеріальних цінностей; ефективність використання банківських кредитів та їх матеріальне забезпечення; обіговість оборотних коштів; оцінка та прогноз фінансової стійкості, ліквідності і платоспроможності підприємства.

Згадані показники застосовуються у практиці фінансових та статистичних органів для оцінювання фінансового стану підприємства.

Фінансовий аналіз, що ґрунтується на даних тільки публічної бухгалтерської звітності, набуває характеру зовнішнього аналізу, тобто аналізу, здійсненого за межами підприємства зацікавленими контрагентами, власниками або державними органами. Цей аналіз на основі тільки звітних відомостей містить дуже обмежену частину інформації про діяльність підприємства, не даючи змоги розкрити всі секрети успіху фірми.

Проблема аналізу фінансового стану підприємства та його оцінки залишається актуальною в будь-який період часу, оскільки, з одного боку, він є результатом діяльності підприємства, тобто його досягнення, а з іншого – визначає передумови розвитку підприємства.

Фінансовий стан підприємств та методика його оцінки завжди були об'єктом дослідження вітчизняних та зарубіжних науковців. Дослідженню даного питання приділяли певну увагу такі вчені: В.М. Івахненка, К.В. Ізмайлової, М.Я. Коробова, М.В. Кужельного, Л.А. Лахтіонової, В.М. Опаріна, П.Я. Поповича, В.І. Самборського, І.Д. Фаріона, Р.В. Федоровича та інших. Разом із тим, не заважаючи на значне коло дослідників, ряд проблем пов'язаних із методикою аналізу фінансового стану потребує подальшого дослідження.

Необхідне дослідження організації та методики та аналізу фінансового стану, зокрема розгляд уже існуючих наукових поглядів на дану проблему та пошук шляхів удосконалення методики аналізу фінансового стану.

Розвиток ринкових відносин підвищує відповідальність і самостійність підприємств та інших суб'єктів ринку в підготовці та прийнятті управлінських рішень. Ефективність цих рішень багато в

чому залежить від об'єктивності, своєчасності та всебічності оцінювання існуючого й очікуваного фінансового стану підприємств

Становлення ринкової економіки в Україні, поява фінансових ринків, пріоритет фінансових ресурсів об'єктивно сприяли розвитку такого важливого напрямку аналітичної роботи, як фінансовий аналіз, який з методом оцінювання і прогнозування фінансового стану підприємства.

Функціонуючи в ринковій економіці як суб'єкт підприємницької діяльності, кожне підприємство має забезпечувати такий стан своїх фінансових ресурсів, за якого воно стабільно зберігало б здатність безперерійно виконувати свої фінансові зобов'язання перед своїми діловими партнерами, державою, власниками, найманими працівниками. Набуваючи в ринкових умовах не уявної, а справжньої фінансової незалежності, несучи реальну економічну відповідальність за ефективність господарювання і за своєчасне виконання фінансових зобов'язань, підприємства здатні досягти стабільності своїх фінансів лише при суворому додержанні принципів комерційного розрахунку, головним серед яких є зіставлення витрат і результатів, одержання максимального прибутку за мінімальних витрат, саме ця умова є визначальною для формування фінансового стану підприємства.

Фінансовий стан підприємства – це складна, інтегрована за багатьма показниками характеристика якості його діяльності, тому метою аналізу фінансового стану підприємства є об'єктивна оцінка господарсько-фінансової діяльності підприємства та її результатів.

Стабільність фінансового стану підприємства залежить від правильності і доцільності вкладення фінансових ресурсів в активи, тому для його оцінки необхідно вивчити передусім склад, структуру майна та джерела його утворення, а також причини їх зміни. Особлива увага про цьому приділяється вивченню причин, які негативно впливають на фінансовий стан підприємства.

Фінансовий стан підприємства треба систематично й усебічно оцінювати з використанням різних методів, прийомів та методик аналізу. Це уможливить критичну оцінку фінансових результатів діяльності підприємства як у статистиці за певний період, так і в динаміці — за ряд періодів, дасть змогу визначити «больові точки» у фінансовій діяльності та способи ефективнішого використання фінансових ресурсів, їх раціонального розміщення [4].

За традиційною практикою аналізу фінансового стану підприємства в Україні виділяють такі загальні методи, якими може скористатися фінансовий аналітик: горизонтальний аналіз, вертикальний (структурний) аналіз, трендовий аналіз, аналіз відносних показників (коефіцієнтів), порівняльний та факторний аналіз.

Розглянемо більш докладно дані методи:

1. Горизонтальний (часовий) аналіз - порівняння кожної позиції звітності з попереднім періодом.

2. Вертикальний (структурний) аналіз – визначення структури (обчислення питомої ваги окремих статей у підсумку) фінансових показників з оцінкою впливу різних факторів на кінцевий результат.

3. Коефіцієнтний аналіз (аналіз відносних показників (коефіцієнтів)) - розрахунок відношень між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків показників; при аналізі фінансових коефіцієнтів їхні значення зіставляють з базовими величинами, а також вивчають динаміку за звітний період і за кілька суміжних звітних періодів.

4. Трендовий аналіз – порівняння кожної позиції звітності з попередніми періодами та визначення тренду, тобто основної тенденції динаміки показників, очищеної від впливу індивідуальних особливостей окремих періодів (за допомогою тренду здійснюють екстраполяцію найважливіших фінансових показників на перспективний період, тобто перспективний прогнозний аналіз фінансового стану).

5. Факторний аналіз – визначення впливу окремих факторів (причин) на результативний показник.

6. Порівняльний аналіз - внутрішньогосподарський аналіз зведених показників звітності за окремими показниками самого підприємства та його дочірніх підприємств (філій), а також міжгосподарський аналіз показників підприємства порівняно з показниками конкурентів або з середньогалузевими та середніми показниками.

Існують неформалізовані та формалізовані методи аналізу. Неформалізовані методи аналізу ґрунтують на описуванні аналітичних процедур і логічному рівні, а не на жорстких аналітичних взаємозв'язках і залежностях.

Для цих методів характерний певний суб'єктивізм, оскільки в

них велике значення мають інтуїція, досвід та знання аналітика.

До формалізованих методів фінансового аналізу належать ті, в основу яких покладено жорстко формалізовані аналітичні залежності.

У практиці вітчизняних вчених [2 – 3] досить широко застосовуються горизонтальний, вертикальний, факторний, порівняльний та коефіцієнтний аналіз. При цьому аналіз проводиться як за абсолютними, так і за відносними показниками.

У зарубіжній же практиці аналіз фінансового стану проводиться здебільшого шляхом коефіцієнтного аналізу за окремими напрямками, що дозволяє аналізувати різні підприємства, незважаючи на масштаби їх діяльності, визначаючи ефективність та прибутковість діяльності. Слід зазначити, що здебільшого проводяться порівняльний аналіз, що дозволяє співвіднести дані підприємства з встановленими нормативами та подібними показниками підприємств-конкурентів, трендовий аналіз, який включає у себе вертикальний аналіз, горизонтальний аналіз відносних показників.

Використання видів, прийомів та методів аналізу для конкретних цілей вивчення фінансового стану підприємства в сукупності становить методологію аналізу.

Слід відмітити, що в ході аналізу фінансового стану підприємства можуть використовуватися найрізноманітніші прийоми, методи та моделі аналізу, їхня кількість і широта застосування залежать від конкретних цілей аналізу та визначаються його завданнями в кожному конкретному випадку. Але це не свідчить про те, що не повинно існувати єдиної методики проведення аналізу фінансового стану підприємств. Адже для забезпечення отримання повного й співставного висновку про стан досліджуваного підприємства має бути розроблена та затверджена єдина методика [2].

Загалом, фінансовий стан підприємства необхідно аналізувати з позицій короткострокової, і довгострокової перспектив, тому що критерії його оцінки можуть бути різноманітні, стан фінансів підприємства характеризується розміщенням його засобів і джерела їх формування, аналіз фінансового стану проводиться з метою встановлення, наскільки ефективно використовуються фінансові ресурси, що знаходяться в розпорядженні підприємства. Стійке фінансове положення підприємства залежить насамперед від поліпшення таких якісних показників, як – продуктивність праці,

рентабельність виробництва, фондівддача, а також виконання плану по прибутку. Раціональному розміщенню засобів підприємства сприяє правильна організація матеріально-технічного забезпечення виробництва, оперативна діяльність по прискоренню грошового обігу. Тому аналіз фінансового стану проводиться на завершальній стадії аналізу фінансово-господарської діяльності [3].

Проведене дослідження засвідчило необхідність доробки та вдосконалення методики фінансового аналізу в Україні. А також свідчить про необхідність переймання зарубіжного досвіду стосовно розробки інтегральної методики оцінки фінансового стану, але вже з урахуванням особливостей вітчизняної економіки.

Існує певна відмінність у переліку показників фінансового стану підприємства та методах розрахунку подібних показників. До переваг зарубіжних методик можна віднести їх конкретність і визначеність у кількісному складі показників та інтерпретації їх результатів, спрощеність таких методик аналізу й оцінки фінансового стану підприємств. вітчизняна методика потребує зменшення кількості показників, що аналізуються. Вітчизняні методики аналізу фінансового стану навпаки характеризуються значною відмінністю серед різних авторів у наборі показників для аналізу. При цьому необхідно віддавати перевагу розрахунку тих показників, які мають найбільшу змістовність та необхідність для аналітика. [5]

Література:

1. Демко І.І. Організаційні підходи до методики аналізу фінансових ресурсів // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. – 2014. – № 38. С. 116-123.
2. Ковалевська А.В. Критичний аналіз методів оцінки фінансового стану підприємства // Бізнесінформ. – 2012. - № 3. С. 163-169.
3. Мних Є. В. Економічний аналіз: [підручник] / Є. В. Мних. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
4. Ніколаєва С.П. Сутність, прийоми та методи аналізу фінансового стану підприємств // Наукові праці КНТУ. Економічні науки. – 2011. - № 20 С. 317-324.
5. Сучкова К.М.. Методика аналізу фінансового стану підприємств України // Управління розвитком. – 2013. - № 17. – С. 127-129.

Автори: Сологуб Наталія Валентинівна, студентка 5 курсу, економічного факультету.

Материнська Ольга Андріївна, асистент кафедри обліку та аналізу Вінницького національного аграрного університету, м. Вінниця, Україна.

Сфера наукових інтересів: аналіз фінансового стану підприємства, загальні показники фінансового стану підприємства

Зв'язок з автором: natasha_sologhub@mail.ru

УДК 005: 336.143

JEL M 21

Карина Султанова

Полесский государственный университет

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В ЦЕЛЯХ ФОРМИРОВАНИЯ ЕДИНОГО ИНФОРМАЦИОННОГО БАЗИСА УПРАВЛЕНИЯ ДЕНЕЖНЫМИ ПОТОКАМИ

В статье исследованы основные аспекты бюджетирования денежных потоков в организациях. Определены понятие, задачи, проблемы внедрения бюджетирования и его роль в осуществлении оперативного управления.

Ключевые слова: бюджетирование, денежный поток, управленческий учет.

The article explores the main aspects of budgeting cash flows in organizations. Defined the concept, objectives, problems of implementation of budgeting and its role in the implementation of operational management.

Keywords: budgeting, cash flow, management accounting.

У статті досліджено основні аспекти бюджетування грошових потоків в організаціях. Визначено поняття, завдання, проблеми впровадження бюджетування і його роль в здійсненні оперативного управління.

Ключові слова: бюджетування, грошовий потік, управлінський облік.

Необходимость бюджетирования в системе управленческого учета обусловлена тем, что информация, предоставляемая управленческим учетом, необходима менеджерам в процессе ежедневного управления деятельностью организации. Каждая организация может столкнуться с ситуацией дефицита либо избытка свободных денежных средств [8, с. 359].

В отечественной литературе существует огромное количество определений понятия бюджетирование. Обобщив главное, можно дать многостороннее, ёмкое определение понятию "бюджетирование":

1. Это основной инструмент внутрифирменного планирования, предназначенный и используемый для рационального и эффективного

рассредоточения имеющихся в ограниченном количестве ресурсов, учета затрат и осуществления контроля за выполнением планов предприятия;

2. Управленческий инструмент распределения и планирования активов, выраженных в денежных и натуральных показателях для достижения стратегических целей предприятия;

3. Специализированное программное обеспечение, предназначенное для составления годового бюджета предприятия с ежемесячной детализацией и необходимое для повышения организационной целостности и эффективности процесса управления на предприятии.

Бюджетирование и управленческий учет - неразрывно связанные процессы корпоративного управления. Поэтому, когда ставится задача автоматизации этих процессов, естественной потребностью является интегрированная система, обеспечивающая их поддержку. В качестве такого решения обычно рассматриваются так называемые КИС - корпоративные информационные системы, претендующие на обеспечение всего цикла корпоративного управления, включая планирование, учет, контроль, анализ.

По оценкам специалистов, предприятия, которые не формируют годовых бюджетов, теряют за год до 20% своих доходов. Во избежание подобных потерь, руководство фирмы должно всегда располагать достаточно достоверной информацией про текущие и будущие денежные потоки, постоянно сравнивать бюджет с фактическими данными, анализировать отклонения, усиливать благоприятные и уменьшать неблагоприятные тенденции, совершенствовать методологию планирования.

Внедрение системы бюджетирования позволяет предприятию:

- составлять реальные прогнозы финансово-хозяйственной деятельности;
- вовремя обнаруживать наиболее узкие места в управлении предприятием, используя инструменты многовариантного анализа;
- быстро подсчитать экономические последствия при возможных отклонениях от намеченного плана при помощи финансовых моделей и принять эффективное управленческое решение;
- скоординировать работу структурных подразделений и служб

на достижение поставленной цели;

- повысить управляемость компании за счет оперативного отслеживания отклонений факта от плана и своевременного принятия решений.

Ожидаемые результаты после внедрения бюджетирования:

- внедрение процедур регулярного финансового планирования и контроля над исполнением бюджета;
 - обучение специалистов финансовых служб методикам финансового планирования и анализа;
 - составление годового бюджета предприятия;
 - улучшение управляемости компании за счет наделения полномочиями, установления ответственности менеджеров компании и совершенствования организационной структуры;
 - улучшения финансовых показателей работы компании за счет совершенствования системы финансового планирования и контроля.
- [5, с. 16]

Для управленческого учета важен режим оперативности: отражение и получение информации в режиме текущего времени. Специалисты считают целесообразным движение денежных средств планировать ежедневно. Ежедневное планирование целесообразно в условиях ухудшения финансового состояния организации. Рекомендуется использовать недельную периодичность планирования бюджета денежных средств. [3, с. 320]

В научной и учебной литературе широко рассматриваются принципы и способы построения бюджета денежных средств, методика составления. Однако в настоящий момент отсутствуют показатели его оценки. Оценка бюджета денежных средств необходима для установления соответствия его показателей потребностям организации. Мною предлагается оценивать бюджет денежных средств с помощью коэффициента абсолютной ликвидности, показателей обеспеченности денежными средствами и достаточности денежных потоков. Основными источниками информации будут данные бухгалтерского учета и внутренней оперативной отчетности. Указанные показатели рекомендуется рассчитывать отдельно по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. [1, с. 320]

Причинами, снижающими качество бюджетирования, являются

отсутствие точно определенной стратегии, четкой связи между стратегией и текущими планами, отсутствие индивидуальной ответственности за полученные результаты и критериев качества работы. [9, с. 178]

По моему мнению, для повышения информационной ценности бюджета денежных средств при его построении целесообразно учитывать виды деятельности организации, ее организационную структуру и виды продукции. Особое внимание следует уделять качеству бюджетирования. Внедрение и принятие бюджета денежных средств может стать основой и критерием оценки деятельности руководителей структурных подразделений и организации в целом.

Существующая в настоящее время информационная база управления денежными потоками в Республике Беларусь не отвечает современным требованиям управления по следующим параметрам:

1) недостаточная оперативность предоставления данных в необходимом аналитическом разрезе в результате запаздывания информации генерируемой системой учета по причине отсутствия на счетах учета денежных средств необходимого для управления аналитического учета;

2) информационный вакуум на всех уровнях управления в связи с ориентацией бухгалтерского учета в большей степени на внешних, а не на внутренних пользователей;

3) дублирование информационных потоков, обусловленное децентрализацией информационной системы;

4) несопоставимость учетных и плановых данных.

Успешное выполнение любой бюджетной программы зависит от хорошо разработанной и должным образом поддерживающейся системы учета, которая должна регистрировать и представлять точные факты в необходимом для целей управления разрезе. Только в том случае, если система бухгалтерского учета дает точную информацию, руководители организации в состоянии сравнивать намеченные цели с полученными результатами производственной деятельности; "ненадежная система учета не позволяет сравнивать бюджетные наброски с действительными результатами" [7, с. 578].

Подчеркивая важность учета при принятии различных управленческих решений, надо понимать, что первичной является функция, заставляющая производить оценку, то есть функция

планирования. Речь идет о структурной интеграции вокруг конечных целей, которая осуществляется по двум направлениям: по горизонтали - между функциями управления; по вертикали — между уровнями управления.

Способ реализации данной интеграции возможен при создании информационного обеспечения путем объединения информационных потоков бухгалтерского учета и планирования в системе бюджетирования. При этом совершенствование управления заключается в уменьшении величины шага управления за счет сокращения времени получения данных, в совершенствовании функций управления за счет сокращения времени реакции управляющих воздействий, перераспределении управленческих обязанностей и в выполнении согласованных действий, направленных на эффективное достижение целей.

Бюджетирование выступает в качестве инструмента управления и представляет собой информационную систему, интегрирующую процессы планирования, учета, контроля и анализа в единую систему. Для обеспечения взаимосвязи между учетом и планированием в системе бюджетирования в целях формирования единого информационного базиса управления денежными потоками, позволяющего обеспечивать контроль и устанавливать персональную ответственность отдельных должностных лиц за достижение прогнозных показателей, целесообразно использовать вариант интегрированного бюджетирования.

Этот вариант широко рассматривается в зарубежной практике. Например, российские экономисты рассматривают интегрированное бюджетирование в качестве метода решения проблем управления.

Интегрированное бюджетирование денежных потоков основано на дополнении действующего плана счетов бухгалтерского учета управленческими транзитными счетами-экранами 53 "Денежные поступления" и 54 "Денежные выплаты", на которых фактическое поступление и выбытие денежных средств будет отображаться с выделением таких объектов аналитического учета, как "подразделение", "вид деятельности", "вид движения денежных средств". При этом важно понимать, что речь идет о создании единого плана счетов бухгалтерского финансового и управленческого учета, а разведение этих двух видов учета осуществляется через использование

программных средств и аналитику. Основным достоинством данного варианта организации бюджетирования является его простота, так как в его основе лежит уже существующая и функционирующая система.

Использование интегрированного бюджетирования требует решения вопроса об учете отклонений в единой информационной системе бухгалтерского учета и планирования, который оказывает влияние как на организационно-технические, так и на методические аспекты интеграции. Обсуждение данного вопроса встречается в работах В.Б. Ивашкевича, Н.А. Ермаковой, К.В. Щиборщ, С.А. Николаевой и ряда других исследователей. В целом все точки зрения можно свести к двум вариантам: системному и несистемному подходу.

Системный подход - основан на отражении отклонений в системном бухгалтерском учете с использованием соответствующих счетов синтетического и аналитического учета. Сущность подхода достаточно полно раскрывается в работах Н. А. Ермаковой. В рамках подхода рекомендуется ввести в План счетов новые счета управленческого учета: счет 36 "Отклонения по бюджетам затрат", счет 37 "Отклонения по бюджету продаж" и счет 38 "Отклонения по налогам с выручки".

По кредиту счета 36 "Отклонения по бюджетам затрат" учитывается общая сумма бюджетных затрат по центру ответственности, по дебету - фактические затраты. Разница между дебетовым и кредитовым оборотами определяет величину бюджетных отклонений, которые списываются на соответствующие балансовые счета прямой проводкой или методом "красного сторно".

Для учета отклонений по бюджету продаж используется счет 37 "Отклонения по бюджету продаж". По дебету счета 37 "Отклонения по бюджету продаж" учитывается выручка от продаж по бюджету, по кредиту - фактическая выручка от продаж с учетом налогов. Разница между дебетовым и кредитовым оборотами определяет величину бюджетных отклонений, которые списываются на счет 90 "Реализация" прямой проводкой или методом "красного сторно" (в плане счетов Республики Беларусь счет 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности").

Н.А. Ермакова, рассматривая данный подход, считает его наиболее предпочтительным, поскольку "сохраняется общепринятая

методология и технология учета“, ”ввод новых счетов не значительно усложняет учетный процесс“ и ”выявление отклонений системным методом позволяет оперативно и более эффективно контролировать и анализировать бюджетные показатели“ [6, с. 108].

Внесистемный подход - базируется на принципах отражения отклонений в учетных регистрах, без использования системы соответствующих синтетических и аналитических счетов. Для формирования отчета по исполнению бюджета фактические значения формируются на счетах учета, а отклонения выявляются внесистемным методом путем сравнения фактических и бюджетных данных.

Несмотря на ряд преимуществ данного подхода (не нарушает целостность системы учета и не усложняет ее) ряд авторов выделяют и недостатки: контроль возможен только внесистемным способом; процесс выборки данных из учета достаточно трудоемок; бюджетный контроль возможен только заключительный.

На мой взгляд, данные недостатки в современных условиях являются недоказательными, поскольку уровень развития вычислительных средств позволяет, используя программы-транспортеры, выгружать необходимую информацию в том формате и с той скоростью, которая необходима для управления. Для внедрения интегрированной информационной системы более предпочтителен именно второй вариант, поскольку он охватывает все объекты управления на всех стадиях их движения, включая денежные потоки, а не только категории ”доходы“ и ”расходы“, имеющие место в первом варианте.

При использовании внесистемного подхода фактические данные в необходимом разрезе будут накапливаться на управленческих транзитных счетах-экранах 53 ”Денежные поступления“ и 54 ”Денежные выплаты“. Для отражения плановых показателей денежных поступлений и выплат в разрезе структурных подразделений, видов движения денежных средств и периодов бюджетирования необходимо добавить в план счетов действующего бухгалтерского учета забалансовый счет 015 ”Бюджет денежных потоков“. Информация о планируемых в прогнозируемом периоде поступлениях и выплатах денежных средств будет отображаться методом простой записи соответственно по дебету и кредиту счета 015

”Бюджет денежных потоков“. Корректировка плановых показателей осуществляется с помощью метода дополнительной или сторнировочной бухгалтерской записи. При этом обязательно фиксируется дата изменения бюджета денежных средств.

Сравнение плановых и отчетных показателей можно проводить в специально разработанной таблице с выведением абсолютных и относительных отклонений и анализом факторов, ставших причиной выявленных отклонений. Таким образом, в основу интегрированной системы учета и планирования должен быть положен внесистемный подход к учету отклонений, который обеспечивает полный контур управления. Это обеспечит сопоставимость плановых и учетных данных и позволит формировать информационный базис, отвечающий требованиям управления денежными потоками.

Разработка стратегии и тактики производственно-хозяйственной деятельности предприятия является важнейшей задачей для любого бизнеса. В сложившихся в настоящее время условиях функционирования хозяйственные единицы недостаточно уделяют внимания важному экономическому методу управления – планированию.

По моему мнению, внедрение бюджетирования сдерживается из-за сложности в составлении бюджетов, отсутствием содержательной научно обоснованной методической базы, приемлемой для отечественных предприятий. Высшим руководящим органам, в компетенции которых является разработка и принятие такой базы, следует подумать об этом.

Обратимся для решения этой проблемы к международному опыту.

Мировая практика выявила в системе бюджетирования положительные и отрицательные стороны. Достоинства бюджетирования заключаются в том, что оно:

- оказывает положительное воздействие на мотивацию и настрой коллектива;
- позволяет координировать работу предприятия в целом;
- позволяет своевременно вносить корректирующие изменения;
- позволяет учиться на опыте составления бюджетов прошлых периодов;
- позволяет усовершенствовать процесс распределения

ресурсов;

- служит инструментом сравнения достигнутых и желаемых показателей.

К недостаткам бюджетирования относятся:

- сложность и дороговизна системы бюджетирования;
- бюджеты, не доведенные до сведения каждого сотрудника, не оказывают практически никакого влияния на мотивацию и результаты работы, а вместо этого воспринимаются исключительно как средство для оценки деятельности работников и отслеживания ошибок;

- в бюджетировании заложено противоречие между достижимостью целей и их стимулирующим эффектом: если достичь поставленных целей слишком быстро, то бюджет не имеет стимулирующего эффекта для повышения производительности, если достичь целей слишком сложно, - стимулирующий эффект пропадает, поскольку никто не верит в возможность достижения целей;

- малейшие изменения требований к системе бюджетирования в части детализации плановых и отчетных данных или организационные изменения в компаниях приводят к необходимости начинать работу по внедрению заново [4, с. 164].

Очень жаль, что бюджет, как инструмент планирования, в деятельности отечественных предприятий ещё не нашёл должной оценки и применения. Такая ситуация в сфере бюджетирования на уровне предприятий обусловлена тем, что, во-первых, нынешняя система отраслевого планирования потеряла свое значение и разрушена. Плановые расчеты на предприятиях в большинстве случаев имеют мгновенный характер. Макроэкономическая нестабильность в государстве тоже не побуждает предприятия заниматься долгосрочным и текущим планированием, что сужает сферу применения финансового планирования на предприятии.

Литература:

1. Frank J. Fabozzi, Pamela P. Peterson. Financial Management and Analysis. Ed. 2. JohnWiley&Sons, Inc. - 2003. - P. 390.
2. Александров, О.А. Методика бюджетирования в торговых организациях / О.А. Александров // Экономический анализ: теория и практика. - 2007. - № 5. - С. 21-24.
3. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика / Пер. с англ. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 416 с.
4. Бланк, И.А. Управление финансовой стабилизацией предприятия. - Киев:

Ника-Центр, Эльга, 2007. - 496 с.

5. Ветрова, Л.Н. Бюджетирование – фундамент стратегии развития организации / Л.Н. Ветрова // Все для бухгалтера. - 2008. - № 5. – С. 15-19.

6. Ермакова, Н. А. Бюджетирование в системе управленческого учета / Н.А. Ермакова. - М: Экономистъ, 2004. - 187 с.

7. Курс для высшего управленческого персонала / пер. с англ., под ред. В.И. Терещенко. - М.: Экономика, 1970. - 807 с.

8. Палий, В.Ф. Современный бухгалтерский учет. - М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2003. - 792с.

9. Управленческий учет/ Е.В. Акчурина, Л.П. Солодко, А.В. Казин. - М.: ТК Велби; Изд-во Проспект, 2004. - 480 с.

Автор: Султанова Карина Валерьевна, ассистент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Полесского государственного университета, г. Пинск, Республика Беларусь.

Сфера научных интересов: учетно-аналитическое обеспечение методов оперативного управления денежными потоками, бюджетирование денежных потоков.

Связь с автором: falanir@mail.ru

УДК:339.138:368.03
JEL G 22

Алла Тендюк,
Надія Мних
Луцький національний технічний університет

ОЦІНКА ТОВАРНОЇ ПОЛІТИКИ СТРАХОВОЇ КОМПАНІЇ

У статті розглянуто питання оцінки та формування оптимального портфелю страхових продуктів на прикладі страхової компанії. Здійснено оцінку конкурентних позицій підприємства, аналіз структури страхових продуктів та визначено напрямки оптимізації страхового портфелю.

Ключові слова: страховий продукт, види страхування, портфель страхових продуктів, товарна політика

The questions assessing and creating the optimal portfolio of insurance products by the example of the insurance company. It assesses the competitive position of the company, analysis of insurance products and determined to optimize insurance portfolio.

Keywords: insurance product, insurance, portfolio of insurance products, product policy

В статье рассмотрены вопросы оценки и формирования оптимального портфеля страховых продуктов на примере страховой компании. Осуществлена оценка конкурентных позиций предприятия, анализ структуры страховых продуктов и определены направления оптимизации страхового портфеля.

Ключевые слова: страховой продукт, виды страхования, портфель страховых продуктов, товарная политика

В умовах висококонкурентного ринкового середовища, за наявності рецесійних явищ в розвитку економіки, забезпечення досягнення ринкового успіху підприємств лежить в площині активізації інноваційної та маркетингової діяльності. Для страхового ринку проблеми забезпечення конкурентоспроможності та утримання досягнутих позицій на ринку є особливо актуальними. На сьогодні, страховий ринок України є високонцентрованим та висококонкурентним. На ринку страхування "Life" перші 3 компанії займають більше 50% ринку, а перші 10 – більше 90%. На ринку страхування "non-Life" частка перших 20 підприємств складає більше 50% [1, с. 5]. За таких умов, пошук шляхів оптимізації продуктового портфеля та забезпечення на цій основі ефективної цінової політики є пріоритетними завданнями для страхових компаній.

Оцінку товарної політики страхової компанії проведемо на прикладі ПрАТ „СК „Перша”.

ПрАТ «Страхова компанія «Перша» володіє ліцензіями на здійснення 17 видів страхування (обов'язкових та добровільних), що користуються найбільшим попитом на ринку України. У 2013 кредитний рейтинг ПрАТ «Страхова компанія «Перша», присвоєний рейтинговою агенцією «Стандарт - Рейтинг» за національною шкалою склав uaA + .. Страховик з рейтингом uaA + характеризується високою фінансовою стійкістю порівняно з іншими українськими страховиками. Рівень стійкості чутливий до впливу несприятливих комерційних, фінансових та економічних умов.

ПрАТ «Страхова компанія «Перша» пропонує більш ніж 20 видів страхових продуктів. У таблиці 1 подано деталізацію страхового портфелю ПрАТ «СК «Перша» у 2012-2013 рр.

Аналізуючи надходження премій за 2013 рік слід відмітити, що пріоритетним напрямком діяльності ПрАТ «Страхова компанія «Перша» в даному звітному періоді було обов'язкове страхування та добровільне страхування відповідальності. Станом на 31 грудня 2013 року ПрАТ «Страхова компанія «Перша» не має збиткових видів

страхування, невиконаних зобов'язань, протермінованої заборгованості страховика перед страхувальниками по страховим відшкодуванням [2].

Таблиця 1

Надходження страхових платежів по видах страхування (в тис. грн.):

Види страхування	2012 рік	2013 рік	Приріст	
			±	%
1 Обов'язкове страхування	68 446	89 061	20 615	30,1
2 Добровільне майнове страхування	17 550	19 638	2 088	11,9
3 Добровільне страхування відповідальності	52 811	52 552	-259	-0,49
4 Добровільне особисте страхування	10 940	11 029	89	0,81
Всього	149 747	172 280	22 533	15,07

* за даними [2]

Конкурентні позиції ПрАТ «СК «Перша» за видами страхових продуктів наведено у таблиці 2 .

Як свідчать дані таблиці, ПрАТ «СК «Перша» займає лідируючі позиції на ринку за такими видами страхових продуктів, як добровільне страхування цивільної відповідальності власників транспортних засобів, обсяги реалізації якого складають третє місце на ринку, та добровільне страхування медичних витрат.

Таким чином, проведений аналіз показав, що ПрАТ «СК «Перша» має власну ринкову нішу, володіє власними конкурентними перевагами та має значний потенціал для зростання та розвитку. Страховий ринок сьогодні є високонкурентним. ПрАТ «СК «Перша» вдалось зайняти значну ринкову частку на цільовому сегменті. Проте, з метою утримання наявних позицій на існуючих ринкових сегментах, та виходу на нові ринки, ПрАТ «СК «Перша» необхідна активна та ефективна інноваційна діяльність, яка базується на активізації

маркетингової діяльності, впровадженні ефективних технологій управління.

Таблиця 2

Конкурентні позиції ПрАТ «СК «Перша» за видами страхових продуктів

Вид стахування	Рейтинг	Премії, тис. грн.	Виплати, тис. грн.	Рівень виплат, %
„Каско”	31	14167,0	7485,0	52,8
ОСАГО, автоцивілка	28	23252,0	11529,0	49,6
Зелена карта	2	63578,0	11969,0	18,8
Добровільне страхування цивільної відповідальності власників транспортних засобів	3	5433,0	1043,0	19,2
Добровільне страхування майна	49	2324,0	951,0	40,9
Добровільне страхування медичних витрат	7	10704,0	3786,0	35,4

* узагальнено за даними [3] за 9 місяців 2013 року

На рис. 1-2 наведено структуру портфелю ПрАТ «СК «Перша». У структурі портфеля страхових платежів підприємства (за видами страхових продуктів) переважають обов'язкове страхування (51%) та страхування відповідальності (32%).

Показник "Страхові платежі за видами» характеризує розмір коштів, отриманих страховиком за договорами страхування і перестрахування [3, с. 29]. Економічна сутність зазначеного вище показника в розрізі - ступінь диверсифікації страхового портфеля, тобто наскільки та чи інша страхова компанія здатна надати (і надає реально) повний комплекс страхових послуг.

Аналіз зазначеного показника для ПрАТ «СК «Перша» показує, що портфель страхових продуктів підприємства оптимальним назвати не можна, оскільки, всі види страхування у страховика повинні бути присутні, причому розвиватися досить рівномірно - не менше 10% і не більше 50% [3, с. 29]. На даному етапі портфель продуктів ПрАТ «СК

«Перша» не є диверсифікованим, наявне чітке домінування двох видів страхових продуктів, які складають більше 80% обсягу страхових платежів. Така товарна політика показує високий рівень ризиковості продуктового портфеля.

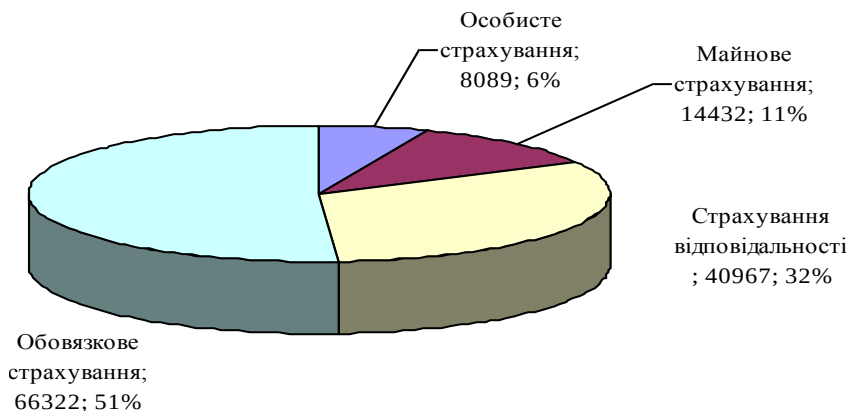


Рис. 1. Структура страхових платежів ПрАТ «СК «Перша» за видами страхування у 2013 році [3]

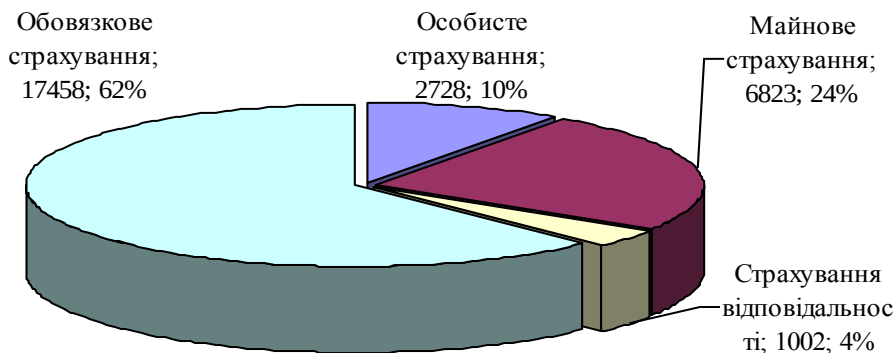


Рис. 2. Структура страхових виплат ПрАТ «СК «Перша» за видами страхування у 2013 році [3]

Ризиками ПрАТ «СК «Перша» у поточному періоді, за наявної маркетингової стратегії є наступні:

1. Ринкові ризики, пов'язані із коливанням валютних курсів, що можуть призвести до втрат страхових компаній в поточному році. Ймовірність втрат - висока.

2. Андеррайтерські ризики, пов'язані із закінченням 2014 року з операційним збитком.

3. Найбільш високими в посткризовий період залишаються операційні ризики. З великою часткою ймовірності помилки персоналу і відсутність сучасних ІТ в страхових компаніях призведуть до «непланових» прямих і непрямих втрат, розмір яких в поточному році за попередньою оцінкою складе більше 70 млн. грн. [5]

Структура портфелю страхових продуктів ПрАТ «СК «Перша» за ринковими сегментами наведена на рис. 3. Детальну структуру портфелю продукції підприємства можна дослідити за допомогою матриці БКГ. За допомогою неї можна порівняти конкурентні позиції кожного виду продукції, а також розподілити фінансові ресурси та застосувати відповідні стратегії подальшого розвитку. Результати аналізу за матрицею БКГ показані у таблиці 3.



Рис. 3. Структура портфелю ПрАТ «СК «Перша» за ринковими сегментами

«Зірками» виступають обов'язкове страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів (за додатковими договорами) "Зелена картка", темп росту ринку за

яким у 2013 році складає 29,4%. Вони є ринковими лідерами. Саме вони приносять підприємству стабільний прибуток, але потребують певних капіталовкладень для підтримки своїх позицій на ринку.

Таблиця 3

Структура «портфелю» різновидів продукції за методом БКГ

темпи зростання продаж, %	високі	«Зірки» - Зелена картка - ДСЦВВТЗ	«Загадкові діти» КАСКО - Перше КАСКО + севіс 24/7 - Перше КАСКО +ДНВ +ДЦВ - Перше Міні КАСКО
	низькі	«Дійні корови» ОСЦВВТЗ	«Собаки» - ОСПЖ; - Медичне страхування; - Майнове страхування „Садіба” - -Майнове страхування „Квартира”
		висока	низька
	частка ринку, %		

«Загадковими дітьми» для досліджуваного підприємства є страхування наземного транспорту (КАСКО), темп росту за яким складає 6,9%. Оскільки вони діють на швидкозростаючому ринку, тобто прогноуються замовлення на даний вид продукції, і можливості для збільшення ринкової частки у даного типу страхових продуктів є. Необхідним для підприємства є активізація маркетингової активності щодо організації та стимулювання збуту цього типу страхових продуктів.

«Дійними коровами» ПрАТ «СК «Перша» є обов'язкове страхування цивільної відповідальності власників транспортних засобів. Цей вид страхування показує порівняно незначні темпи приросту продаж, поряд із цим, обсяги реалізації цього виду страхових продуктів підприємством є значними.

До «Собак» належать медичне страхування, страхування від нещасних випадків на виробництві, майнове страхування „Садіба”, „Квартира”, попит на які не значний і не постійний. Вони не займають високої частки ринку, і характеризуються низькими темпами зростання. Підприємству не потрібно виводити з продуктового портфелю ці види страхування, оскільки вони диверсифікують

портфель продуктів, забезпечують його широку різноманітність, зміцнюють імідж компанії на ринку, покривають частину постійних витрат, хоча і не є високоприбутковими.

Таким чином, проведений аналіз показав, що удосконалення товарної політики страхової компанії сприятиме оптимізації її діяльності, покращенню фінансово-економічних відносин страховика та страхувальника, на основі глибокого аналізу стану зовнішнього середовища та правильного визначення місця компанії на ринку.

Література:

1. Підсумки діяльності страхових компаній за 9 місяців 2013 року [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.dfp.gov.ua /734.html>
2. . Офіційний сайт СК «Перша» [Електронний ресурс]. – Режим доступу:[http:// persha.ua/richni-zviti.html](http://persha.ua/richni-zviti.html)
3. Показатели деятельности страховых компаний Украины за 9 месяцев 2013 года / Insurance Top.- 2013.- № 4.- С. 19-55.
4. Рулінська О.В. Маркетингові стратегічні рішення в страхових компаніях / О.В. Рулінська // Вісник соціально-економічних досліджень.- № 39.- С. 157-164.
5. Оцінка ризиків страхового ринку України у 2012 році та їх порівняльна характеристика [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://insurance.uabs.edu.ua/en/biblioteka/publikatsii>

Автори: Тендюк Алла Олександрівна, к.е.н., доцент кафедри менеджменту і маркетингу Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Мних Надія Олександрівна, магістрант Луцького національного технічного університету

Сфера наукових інтересів: регіональні аспекти природокористування, екологічний менеджмент, менеджмент підприємств.

Зв'язок з автором: ten-alla@yandex.ru

УДК 322
JEL M 41

Максим Терещенко
Таврійський державний агротехнологічний університет

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

У статті досліджені основні тенденції забезпечення аналізу фінансової діяльності підприємств, визначені нові підходи до підвищення платоспроможності підприємства.

Ключові слова: фінансова діяльність, фінансовий контроль, система управління підприємством, стійка діяльність підприємства.

In the articles investigational basic tendencies of providing of analysis of financial activity of enterprises, the new going is certain near the increase of solvency enterprise.

Keywords: financial activity, financial control, control system by an enterprise, proof activity of enterprise.

В статье исследованы основные тенденции обеспечения анализа финансовой деятельности предприятий, определены новые подходы к повышению платежеспособности предприятия.

Ключевые слова: финансовая деятельность, финансовый контроль, система управления предприятием, стойкая деятельность предприятия.

За умов переходу економіки України до ринкових відносин, суттєвого розширення прав підприємств у галузі фінансово-економічної діяльності значно зростає роль своєчасного та якісного аналізу фінансового стану підприємств, оцінки їхньої ліквідності, платоспроможності і фінансової стійкості та пошуку шляхів підвищення і зміцнення фінансової стабільності.

Фінансова діяльність – це система форм і методів, які використовуються для фінансового забезпечення функціонування підприємств та досягнення ними поставлених цілей, тобто це практична фінансова робота, що забезпечує життєдіяльність підприємства, поліпшення її результатів [1].

У процесі фінансового аналізу широко застосовуються і традиційні методи економічної статистики (середніх та відносних величин, групування, графічний, індексний, елементарні методи обробки рядів динаміки), а також математико-статистичні методи (кореляційний аналіз, дисперсійний аналіз, факторний аналіз, метод

головних компонентів). Використання видів, прийомів та методів аналізу для конкретних цілей вивчення фінансового стану підприємства в сукупності становить методологію та методику аналізу. Перехід до ринкових методів господарювання вимагає здійснення належного контролю за фінансово-економічним станом суб'єктів господарювання з метою запобігання виникнення кризового стану підприємства. В економічній літературі запропоновано наступне визначення: кризовий стан підприємства – це сукупність ситуацій, які збільшують можливість появи неплатоспроможності підприємства, її розміри провокують виникнення загроз із зовнішнього і внутрішнього середовища й можуть привести до руйнування організаційного, економічного і виробничого механізму функціонування [7, с. 65].

Виділяють такі види фінансового контролю:

- Попередній – покликаний запобігати порушенням законів, нерациональному використанню бюджетних та інших коштів, перекрити шляхи іншим порушенням і крадіжкам.

- Поточний – провадиться всіма фінансовими й господарськими органами у процесі використання підприємствами коштів; здійснюється через аналіз, перевірку та обстеження їхньої діяльності.

- Наступний – виконується після надходження доходів чи проведених видатків. У процесі наступного контролю перевіряються: виконання бюджету за доходами і видатками; повнота своєчасного надходження доходів; законність проведення видатків; виявлення порушень фінансової дисципліни, перекручення звітності, зловживання. У результаті вживаються заходи щодо усунення порушень і притягнення винних до відповідальності.

Форми фінансового контролю можна згрупувати наступним чином [1]:

- Ревізія – це форма документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку й звітності, а також, у разі виявлення, спосіб документального викриття нестач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань. За наслідками ревізії складається акт.

- Перевірка – це обстеження й вивчення окремих ланок фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ.

Наслідки перевірки оформляються довідкою чи доповідною запискою.

Будь-який недолік в прорахунках та недостача засобів в одній сфері діяльності підприємства може порушити ефективність всієї системи діяльності підприємства та не тільки призвести до недоотримання прибутку, а й до збитковості діяльності організації.

Таким чином, перш за все слід зрозуміти, що являє собою фінансовий стан підприємства в усій його багатосторонності та вивчити підходи до його аналізу та оцінки. Адже саме на результатах його аналізу і буде базуватися прийняття рішень по покращенню ефективності діяльності підприємства. У своїй статті “Сутність фінансового стану підприємства” це питання розглядає Т.А. Обушак. Автор запропонував таке трактування цього поняття: фінансовий стан підприємства – це сутнісна характеристика діяльності підприємства у певний період, що визначає реальну та потенційну можливість підприємства забезпечувати достатній рівень фінансування фінансово-господарської діяльності та здатності ефективно здійснювати цю діяльність у майбутньому [6, с. 11].

Фінансовий стан підприємства є результатом всіх форм його діяльності як суб’єкта господарювання з одного боку та як результат такої діяльності справляє ключовий вплив у майбутній зміні проявів діяльності підприємства, що формує його подальший поточний стан. Найкраще фінансовий стан підприємства визначається елементами його економічної діяльності: прибутковістю (рентабельністю) роботи підприємства; оптимальністю розподілу прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства після сплати податків і обов’язкових відрахувань; наявністю власних фінансових ресурсів (основних і оборотних засобів) не нижче мінімально необхідного рівня для організації виробничого процесу і процесу реалізації продукції; раціональним розміщенням основних і оборотних засобів (власних і позикових); платоспроможністю; ліквідністю [2, с. 110].

Фінансова діяльність підприємства має бути спрямована на забезпечення систематичного надходження й ефективного використання фінансових ресурсів з метою забезпечення фінансової стійкості, дотримання розрахункової і кредитної дисципліни, досягнення раціонального співвідношення власних і залучених коштів, сталого розвитку підприємства і ефективності його функціонування. Саме тому оцінка фінансового стану є однією з найважливіших засад

діяльності підприємств, яка надає інформацію стосовно того на якій стадії розвитку і діяльності знаходиться підприємство і які кроки необхідно здійснити для його подальшого процвітання. Система управління підприємством в ринкових умовах повинна враховувати вплив інноваційних факторів, дію конкурентів, невизначеність інформації. Право приватної власності дає можливість використовувати власні підходи до розробки системи управління, яка враховує вплив державних рішень в ринкових умовах.

Як у міжнародній, так і у вітчизняній практиці для аналізу фінансового стану застосовується система абсолютних і відносних показників (абсолютне і відносне відхилення), а також пов'язаних з ними низки фінансових коефіцієнтів, які відображають цілі та інтереси різних користувачів: управлінський персонал підприємства (внутрішній аналіз) та інтереси зовнішніх користувачів – податківців, банки, інвестори, постачальники, аудитори тощо (зовнішній аналіз).

Для оцінки фінансового стану підприємства найважливішими вважаються показники:

- платоспроможності і ліквідності - характеризують фінансові можливості підприємства щодо погашення заборгованості, покриття підприємством позичкових коштів;
- прибутковості – дають можливість порівняти отриманий прибуток з вкладеним капіталом, тобто міру ефективності авансованого у виробництво і реалізацію капіталу;
- ділової активності – характеризує кругообіг засобів підприємства;
- фінансової стійкості – характеризує співвідношення власних і залучених коштів.

Фінансовий стан підприємства може бути стійким, нестійким, кризовим. Здатність підприємства своєчасно здійснювати платежі, фінансувати свою діяльність на розширеній основі свідчить про стійкий фінансовий стан. Стійкий фінансовий стан підприємства залежить від результатів виробничої, комерційної і фінансової діяльності.

Незважаючи на велику кількість напрямків спеціалізації фінансів, існує кілька базових принципів, застосованих у всіх областях фінансової діяльності. Так, наприклад, концепція підвищення цінності фірми і важливість комплексного аналізу при прийнятті фінансових

рішень – два принципи, що ніколи не будуть витиснуті новими аналітичними прийомами. Аналіз господарської діяльності будівельної організації сприяє підвищенню ефективності виробництва, поліпшенню використання основних виробничих фондів і оборотних коштів, здійсненню строгого режиму економії, підвищенню якості роботи будівельної організації.

На кожному підприємстві, незалежно від його розмірів, необхідно планувати і контролювати надходження коштів та їх використання. Таке визначення і коригування грошових потоків дозволяє підвищити платоспроможність підприємства.

Метою планування і контролю потоку коштів підприємства є:

- виявлення необхідних підприємству коштів (власних та залучених);
- визначення власних грошових коштів, у т.ч. вільних;
- порівняння фактичного потоку грошей і планового;
- залучення коштів на кращих умовах;
- оптимальне розміщення вільних грошей;
- прогнозування наслідків і прийняття дій, які б їх попереджували;
- аналіз і оптимізація структури і термінів надходжень і платежів.

Все нами вище перераховане забезпечує платоспроможність підприємства. В умовах ринкової економіки і функціонування підприємств як самостійних суб'єктів господарювання провідна роль відводиться фінансовій діяльності підприємства і фінансовим методам управління, визначенню критеріїв і показників стійкого фінансового стану. Аналіз фінансового стану полягає у вимірюванні співвідношенні витрат і результатів (доходів).

В ринковому середовищі успішно працює підприємство, що має стійкий фінансовий стан, при якому суб'єкт господарювання у своєму розпорядженні має достатньо власних і позикових коштів для фінансування поточних витрат і інвестування розвитку підприємства [4, с. 115].

Головне завдання фінансових служб підприємства – це фінансове управління і фінансове планування, що базується на розрахунках необхідних обсягів фінансових коштів, ймовірних фінансових потоків, розробці найбільш вигідних схем і джерел

фінансування. Фінансовий аналіз має містити в собі чітку картину фінансових втрат і упущених вигод, виявляти фінансові проблеми, теперішні і ті, що можуть виникнути в майбутньому [3]. Сучасні управлінці повинні знати зміст таких понять ринкової економіки, як платоспроможність, ліквідність, кредитоспроможність підприємства, поріг рентабельності, запас фінансової стійкості, ефект цінового важеля, леверидж, ступінь фінансового ризику, небезпека банкрутства та ін., а також методику розрахунку показників, що їх характеризують, та їх аналіз.

Відносні показники оцінки фінансового стану підприємства необхідно порівнювати з:

- аналогічними даними за попередній період;
- аналогічними даними інших підприємств;
- загально визнаними нормами;
- кращими зразками.

Першочергові завдання аналізу фінансового стану:

- виявлення забезпеченості підприємства фінансовими ресурсами і перевірка їх цільового використання;
- оцінка ступеня виконання планових фінансових заходів, програм, плану фінансових показників;
- визначення платоспроможності підприємства і ліквідності балансу;
- оцінка дотримання фінансової, розрахункової і кредитної дисципліни;
- оцінка ефективності використання капіталу;
- оцінка оборотності капіталу;
- оцінка ділової активності підприємства;
- своєчасне виявлення і усунення недоліків у фінансовій діяльності, пошук резервів і можливостей економного, раціонального використання фінансових ресурсів та розробка конкретних заходів щодо втілення їх у виробничий процес.

Отже, відповідно до наведеного вище можна зробити такі висновки. Оцінка фінансового стану – невід’ємна частина економічного аналізу діяльності підприємства, без якого неможливе раціональне ведення господарства будь-якого суб’єкта господарювання. Враховуючи це, фінансовий стан – одна з найважливіших сторін господарської діяльності кожного

підприємства.

Стійке фінансове становище формується в процесі всієї виробничо- господарської або комерційної діяльності підприємства. Однак партнерів та акціонерів підприємства цікавить не процес, а результат, тобто саме показники фінансового стану за звітний період, можна визначити на базі публічної офіційної звітності. Стійка діяльність підприємства залежить як від обґрунтованості стратегії розвитку, маркетингової політики, від внутрішніх можливостей ефективно використовувати всі існуючі в його розпорядженні ресурси, так і від зовнішніх умов, до числа яких відносяться податкова, кредитна, цінова політика держави та ринкова кон'юнктура.

Література:

1. Азаренкова Г.М. Фінанси підприємств: підручник / Г. М. Азаренкова [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://pidruchniki.ws/10561127/finans/finansova_diyalnist_pidpriyemstva_zmist_zavdannya_organizatsiya_finansovoyi_roboti_pidpriyemstvah
2. Барінов В. А. Антикризисное управление: учебное пособие, 2-е изд., перераб. и доп. (ГРИФ) / В.А. Барінов. – М.: ФБК-ПРЕСС. – 2005. – 488 с.
3. Вітлінський В. В. Моделювання економіки: навч. посібник / В.В. Волінський. – К.: КНЕУ. – 2003. – 408 с.
4. Венгільський О. С. Санація підприємств України / О. С. Венгільський // Міжнародний центр приватизації, інвестицій та менеджменту. – 2002. – Вип.3. – С. 113-136.
5. Кручок С. І. Оцінка фінансового стану підприємств / С.І. Кручок // Фінанси України. – 2002. – №8. – С. 40-47. 6
6. Обущак Т. А. Сутність фінансового стану підприємства / Т.А. Обущак // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 9. – С. 11-15.
7. Погорелов И. С. Анализ деятельности предприятия – должника в процессе банкротства / И. С. Погорелов // Бухгалтерия. – 2002. – №49/1 – С. 64-68.
8. Терещенко О. О. Антикризове фінансове управління на підприємстві: Монографія / О. О. Терещенко. – К.: КНЕУ, 2006. – 268 с.
9. Фінанси підприємств: Підручник / Під ред. А. М. Поддєрьогіна. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2005. – 384с.

Автор: Терещенко Максим Анатолійович, к.е.н., доцент кафедри аналізу та контролінгу Таврійського державного агротехнологічного університету, м. Мелітополь, Україна.

Сфера наукових інтересів: економічний аналіз підприємств, забезпечення аналізу фінансової діяльності підприємств

Зв'язок з автором: aik_tdatu@ukr.net

УДК 657.471.12
JEL M 41

Надія Ткаченко
ННЦ “Інститут аграрної економіки”

ВІДОБРАЖЕННЯ ОБЛІКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ВІДПОВІДНО ДО НОРМ П(С)БО 26

У статті досліджені основні проблеми обліку виплат працівникам з врахуванням відповідних національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Ключові слова: виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати.

In this article, the main problems of employee benefits accounting were researched, taking into account relevant national and international standards of accounting and financial reporting.

Keywords: terminations benefits, post-employment benefits, other longterm employee benefits.

В статье исследованы основные проблемы учета выплат работникам с учетом соответствующих национальных и международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Ключевые слова: выплаты при увольнении, выплаты после окончания трудовой деятельности, другие долгосрочные выплаты.

Глобалізація економіки, як зазначає Г.Г. Кірейцев [3], уже виставила свої вимоги щодо уніфікації методології національних систем бухгалтерського обліку та стандартизації фінансової звітності на міжнародному рівні. В Україні такі вимоги до уніфікації методології фінансового бухгалтерського обліку узаконюються, а до стандартизації фінансової звітності уже узаконено. Виникає проблема теоретичного їх осмислення, методологічно обґрунтованого вимірювання та системного відображення в бухгалтерському обліку.

Методологія і організація бухгалтерського обліку аграрних підприємств ґрунтується на єдиних методологічних засадах, які визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, (далі - П(С)БО), що створені із врахуванням змісту Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі - МСФЗ). При Міністерстві фінансів України як дорадчий орган діє

Методологічна рада з бухгалтерського обліку, основним завданням якої є методологічне забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації.

На міжнародному рівні облік та відображення у звітності виплат працівникам регулюється МСБО (IAS) 19 «Виплати працівникам» (Employee Benefits), МСБО (IFRS) 2 «Виплати дольовими інструментами» та МСБО (IAS) 26 «Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення». У національній практиці порядок обліку виплат працівникам визначає П(С)БО 26 «Виплати працівникам», що є похідним від норм П(С)БО 11 «Зобов'язання» та П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» (у частині зобов'язань щодо виплат інструментами власного капіталу підприємства). Окремі питання облікового забезпечення виплат працівникам визначаються нормами П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» та П(С)БО 16 «Витрати», у яких виплати розглядаються як складові дебіторської заборгованості та елементи витрат підприємства [8].

Національний стандарт П(С)БО № 26 «Виплати працівникам», який введено в дію з 1 січня 2004 р., визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій та не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками (тобто інформації про виплати за виконання працівником обов'язків відповідно до угоди з підприємством), та її розкриття у фінансовій звітності. Норми даного стандарту застосовуються роботодавцями - підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форми власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ) [4]. При розробці П(С)БО № 26 «Виплати працівникам» враховано зміст певних статей МСФЗ 19 «Employee Benefits», так як вітчизняний стандарт є прямим аналогом міжнародного.

Згідно національному стандарту до виплат працівникам входять поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати. М(С)БО 19 містить наступні виплати: короткострокові виплати працівникам; виплати по закінченні трудової діяльності; інші довгострокові виплати працівникам; виплати при звільненні. Тобто національний стандарт

передбачає п'ять категорій виплат, міжнародний – чотири, так як з МСФЗ 19 компенсаційні виплати інструментами власного капіталу вилучено, тому що тепер вони регулюються окремим стандартом.

До категорії **поточних виплат** можна віднести будь-які виплати персоналу (крім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які зазначено в Інструкції № 5 зі статистики заробітної плати і які працедавець планує здійснити в найближчі 12 місяців від періоду, в якому такі зобов'язання були нараховані. Інакше їх потрібно віднести до довгострокових виплат.

До цих виплат належать: заробітна плата за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом 12 місяців по закінченні періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу; виплати за невідпрацьований час (наприклад, щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час).

В бухгалтерському обліку застосовуються відповідні проводки для відображення нарахованої основної зарплати (Дт 91 (92, 93, 23) – Кт 661). В розділі IV пасиву балансу (Ф.1) у статті “Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці” (рядок 580, дані з К-ту 66 рах.) відображають заборгованість (поточні зобов'язання) по нарахованій, але не виплаченій оплаті праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо) як облікового, так і необлікового складу підприємства, а також розрахунки за неoderжану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами за мінусом податку на доходи фізичних осіб та страхових внесків, що утримані із заробітної плати) [2].

Зобов'язання за поточними виплатами не дисконтуються, їх оцінка крім випадків індексації через затримку не переглядається. Для оцінки зобов'язань за поточними виплатами не потрібно застосовувати актуарні припущення, так як у майбутньому за цими виплатами не можуть виникати аутуарні прибутки або актуарні збитки. Всі види поточних виплат, що не підлягають накопиченню, відображаються у балансі як поточні зобов'язання. У складі резервів (забезпечень) (II розділ пасиву балансу) відображаються виплати, які підлягають накопиченню [4].

Якщо витрати на оплату відпусток резервуються, то ці суми відносяться до статей забезпечень, якщо не резервуються – до статті

поточних зобов'язань безпосередньо при нарахуванні. Аналогічно і з преміями. Одна річ – преміальний резерв (забезпечення), інша – коли премія нараховується за період роботи. Операції з нарахування поточних не накопичуваних виплат нараховуються як звичайна заробітна плата – за кредитом рахунка розрахунків з персоналом з оплати праці у кореспонденції з рахунком відповідних витрат [1].

Створення резерву для оплати відпусток відображається кореспонденції рахунків Дт 23 (91, 92, 93, 94) – Кт 471, за допомогою якої відбувається щомісячне поповнення резерву оплати відпусток. Це є накопиченням, що визнається зобов'язанням шляхом створення забезпечення. Використання резерву (його частини) для оплати щорічних відпусток відображається проводкою Дт 471 – Кт 661, а нарахування внесків до відповідних соціальних фондів за рахунок резерву – Дт 471 – Кт 65 [2] (табл. 1).

Таблиця 1

Операція	Дебет	Кредит	Сума
1. Нарахування резерву на оплату чергових відпусток (нараховується щомісяця, у міру визнання витрат)	23, 90, 91	471	42000
1. Нарахування резерву на оплату чергових відпусток (нараховується щомісяця, у міру визнання витрат)	23, 90, 91	471	42000
2. Використання накопиченого резерву у міру нарахування відпускних виплат:			
а) у частині заробітної плати	471	661	30000
б) у частині страхових платежів, пов'язаних з виплатою відпускних	471	65	12000

Проведення у концепції МСФЗ

Операція (рахунок)	Дебет	Кредит
1. Нарахування резерву на оплату чергових відпусток (нараховується щомісяця, у міру визнання витрат)		
Витрати на оплату чергових відпусток	30000	

Продовження табл. 1

Виплати на соціальне та пенсійне страхування, пов'язані з оплатою чергових відпусток	12000*	
Резерв на оплату чергових відпусток		42000
2. Використання накопиченого резерву у міру нарахування відпускних виплат:		
зобов'язання за виплатами персоналу		30000
зобов'язання за соціальним страхуванням		12000
Резерв на оплату чергових відпусток	42000	
Разом оборотів	84000	84000
* Сума умовна		

Джерело: [1].

Відзначимо, що згідно з п. 17 П(С)БО 11 забезпечення має використовуватися для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких його було створено, а залишок резерву оплати відпусток (тобто залишок забезпечення) має переглядатися на кожну дату балансу та, за потреби, коригуватися (збільшуватися або зменшуватися) (п. 18 П(С)БО 11).

А от виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням у тому періоді, в якому час відсутності працівника на роботі підлягає оплаті. У Балансі (пасив, розділ IV) зазначені ненакопичувані виплати відображаються як поточні зобов'язання [2].

До виплат при звільненні відносяться ті виплати працівнику, які підлягають сплаті: за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку [5].

Зобов'язання щодо виплат при звільненні визнається тоді, коли підприємство має невідомне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні за власним бажанням згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою. При цьому такі виплати визнаються

витратами того періоду, в якому виникають зобов'язання за ними [5].

Виплати при звільненні, якщо вони нараховуються одноразово, відносяться до витрат того періоду, після якого працівник був звільнений [1].

При нарахуванні вихідної допомоги здійснюють проведення: Дт 91 (92, 93, 23) – Кт 663 «Розрахунки за іншими виплатами», що є прикладом визнання виплати при звільненні витратами звітного періоду. Суму вихідної допомоги в разі припинення трудового договору відносять до інших виплат, які не відносяться до фонду оплати праці. У зв'язку з цим, використання субрахунку 663 рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» у цьому випадку є правильним, так як облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці ведеться саме на ньому.

Як впливає з П(С)БО 26, до виплат по закінченні трудової діяльності належать виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника [5]. У випадку реалізації програми додаткового недержавного пенсійного забезпечення, облік коштів ведеться на субрахунку 472 "Додаткове пенсійне забезпечення" і створюється за рахунок власних коштів підприємства або працівника. В бухгалтерському облік це буде відображено наступним чином: виплата пенсій (здійснена пенсійним Фондом) (Д-т 472 – К-144); поповнення активів плану (Д-т 144 – К-311); після закінчення року (на звітну дату) актуарні доходи (Д-т 144 – К-733); невизнані актуарні доходи - (Д-т 144 – К-69); актуарний прибуток - (Д-т - 733 – К-792) (табл. 2).

Таблиця 2

Проведення у концепції П(С)БО

Операція	Дебет	Кредит	Сума
Протягом звітного року:			
1. Виплата пенсій (здійснена пенсійним Фондом – організацією, що підтримує пенсійний план компанії)	472	144	90000
2. Поповнення активів плану	144	311	70000
Після закінчення року (на звітну дату):			
3. Актуарні доходи	144	733	5000

Продовження табл. 2

4. Невизнані актуарні доходи	144	69	78000
5. Актуарний прибуток	733		5000

Проведення у концепції МСФЗ

Операція (рахунок)	Дебет	Кредит
Протягом звітного року:		
1. Виплата пенсій		
Зобов'язання пенсійного плану	90000	
Активи пенсійного плану		90000
2. Поповнення активів плану		
Активи пенсійного плану	70000	
Поточний рахунок у банку		70000
Після закінчення року (на звітну дату):		
3. Актуарний прибуток		
Активи (довгострокові інвестиції)	83000	
Невизнаний актуарний прибуток		78000
Актуарний прибуток		5000
Разом оборотів:	243000	243000

Джерело: [1].

Виплати інструментами власного капіталу підприємства - це виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством [5]. Інструментом власного капіталу є контракт, який підтверджує право (в даному випадку працівника) на частину в активах підприємства, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями. До зазначених виплат можна віднести виплати акціями власної емісії або емісії материнського підприємства, варіантами або опціонами на акції тощо [2]. Зобов'язання щодо виплат інструментами власного капіталу підприємства визначаються і визнаються згідно з П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» [5].

До інших виплат працівникам відносяться всі виплати, що входять до фонду оплати праці, але лише в тому разі, коли вони мають

не поточний, а довгостроковий характер (тобто, підприємство їх не здійснює протягом найближчих 12 місяців за місцем виконання працівником певної роботи). Інакше кажучи, довгострокові виплати – ті ж види виплат, що й поточні, але з іншими термінами виконання зобов'язань, які через їх довгостроковість повинні дисконтуватися.

Отже, категорії виплат працівникам в МСФЗ 19 за своїм змістом майже не мають розбіжностей з категоріями виплат в П(С)БО 26, хоча за окремими положеннями вони все ж існують. «Тому виникає необхідність більш повного роз'яснення застосування цих норм у практиці вітчизняних аграрних підприємств та у подоланні неузгодженостей основних положень П(С)БО 26 «Виплати працівникам» з IAS 19 «Employee Benefits» і розробці методичних матеріалів, які детально розкриватимуть механізм та особливості здійснення оцінок різних програм виплат працівникам» [8].

Література:

1. Грачова Р. Розрахунки з персоналом з оплати праці і не тільки / Р. Грачова // Дебет-Кредит. – 2007. - № 48. – С. 35-38, 43-46.
2. Губа Є. Деякі аспекти відображення виплат працівникам з огляду на П(С)БО 26 / Є. Губа // «Зароботная плата». – 2010. - № 9 (51). - С. 32 (www.profprensa.com/ZP.html).
3. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад / Г.Г. Кирейцев. - Житомир: ЖГТУ, 2008. – 75 с.
4. Мельник Т.Г. Облік та звітність поточних виплат працівників в сучасних умовах. / Т.Г. Мельник // Вісник КНУ ім. Т. Шевченка. – 2011. - № 130. – С. 30-34.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: [Електронний ресурс] / затв. наказом МФУ від 28.10.2003 р. № 601 (зі змінами та допов.). – Режим доступу: www.ligazakon.ua.
6. Ткаченко Н.А. Методологічні засади обліку виплат працівникам / Н.А. Ткаченко // Фінансова безпека аграрного бізнесу: Збірник тез Всеукраїнської конференції (22-23 жовтня 2014 р., м. Житомир). – Житомир.: ЖДТУ, 2014. – 144 с. - С. 72-74.
7. Юрчук Н.П. Складові методології обліку праці та її оплати в сільськогосподарських підприємствах / Н. П. Юрчук // Вісник Сумського нац. аграр. ун-ту. Серія: фінанси і кредит. – Суми, 2012. – № 1 (32). – С.179 – 185
8. Ярмолук О.Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівників підприємства [Електронний ресурс] / О.Ф. Ярмолук // Ефективна економіка. – 2014. - № 4. - Режим доступу: www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z.

Автор: Ткаченко Надія Андріївна, науковий співробітник відділу методології обліку та аудиту ННЦ «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна.

Сфера наукових інтересів: облік оплати праці.

Зв'язок з автором: tkachenko@faaf.org.ua

УДК 657
JEL M 40

Вікторія Томишинець,
Світлана Олійник
Національний університет біоресурсів
і природокористування України

ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ, СУТНІСТЬ ТА ПРИЧИНИ ВИНИКНЕННЯ

У статті дається визначення та класифікація дебіторської заборгованості відповідно до вітчизняних норм та думок зарубіжних вчених. Розкрито вплив розрахунків з дебіторами на фінансовий результат підприємств та визначення правильних прийомів для контролю за заборгованістю.

Ключові слова: дебіторська заборгованість, дебітори, класифікація.

This article gives the definition and classification of receivables in accordance with national norms and ideas of foreign scientists. Reveals the impact of accounts receivable on the financial results and determine the correct techniques to control the debt.

Keywords: accounts receivable, debtors, classification.

В статье дается определение и классификация дебиторской задолженности в соответствии с отечественными нормами и мнений зарубежных ученых. Раскрыто влияние расчетов с дебиторами на финансовый результат предприятий и определения правильных приемов для контроля за задолженностью.

Ключевые слова: дебиторская задолженность, дебиторы, классификация.

Сучасний стан економіки має негативний вплив на розвиток підприємницького сектору, економічна криза призводить до того, що організації банкрутують через неплатоспроможність, вони не можуть розрахуватись з своїми постачальниками, що призводить до виникнення такого поняття як дебіторська заборгованість.

Тобто, правильне розуміння дебіторської заборгованості, її визначення та класифікація можуть призвести до вирішення багатьох

непорозуміння, а також розуміння того, як вона впливає на фінансовий стан підприємства та методи контролю за заборгованістю.

Обліку дебіторської заборгованості присвячені праці М.Д. Білик, С.Ф. Голова, Л. Городянської, О.В. Коблянської, В.М. Костюченко, Н.М. Матициної, Л.В. Нападовської, А.П. Шаповалової та інших. Питання управління дебіторською заборгованістю висвітлені у багатьох підручниках, посібниках, монографіях провідних вітчизняних і зарубіжних авторів, серед яких варто виділити О.І. Бланка, Л.О. Лігоненко, А.А. Мазаракі, Н.М. Новикова, Г.В. Ситник тощо. Проте ця проблема потребує подальшого висвітлення.

Метою статті є розкриття ролі дебіторської заборгованості у сучасній економіці, її визначення та класифікація, виявлення проблем організації обліку та аналізу розрахунків з дебіторами.

Одним з найбільш актуальних і складних питань бухгалтерського обліку є облік дебіторсько-кредиторської заборгованості, що пов'язано з існуванням проблеми несплатежів. В процесі господарської діяльності практично у кожного підприємства виникає дебіторська заборгованість. Незалежно від виникнення дебіторської заборгованості, уникнути її появи неможливо. Кожна гривня заборгованості за конкретним рахунком, контрагентом, видом діяльності є складовою фінансового стану підприємства в цілому.

Тобто, дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Професори Гарвардського університету Зві Боді і Роберт К. Мертон визначають дебіторську заборгованість як «рахунки до отримання», зазначаючи, що це та сума, яку покупці продукції повинні виплатити корпорації (підприємству).

Стосовно сучасних вітчизняних вчених, то Дубровська Є.В. визначає дебіторську заборгованість як неоплачені юридичними та фізичними особами товари (роботи, послуги) та/або вилучені кошти з кругообігу підприємства, що мають документальне підтвердження, яке надає право на отримання боргу у вигляді грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів. Деякі українські вчені розглядають дебіторську заборгованість як кошти, вилучені у підприємства, або які на певний термін знаходяться в інших осіб. Поняття «кредит» тісно пов'язане з поняттям дебіторської заборгованості, але ототожнювати їх не слід. Товарний (комерційний) кредит варто розглядати як передумову виникнення дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги [2,

с.4-5].

Іншим ключовим поняттям, яке розкриває сутність дебіторської заборгованості є «дебітор» (від латинського *debitum* – борг, обов'язок). Згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», дебітори – це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів [2, с.3]. На виникнення дебіторської заборгованості, тобто дебіторів, впливають ряд чинників загального та локального масштабу, що можна виділити як зовнішні та внутрішні фактори. Так, до зовнішніх факторів відносять: стан розрахунків у країні; грошово-кредитна політика центрального банку; рівень інфляції; вид продукції; ринок та його насиченість.

Відповідно до вище наведених факторів до внутрішніх можна виділити: кредитна політика підприємства; діяльність фінансового менеджера, який займається управлінням дебіторської заборгованості; вид розрахунків; стан контролю за дебіторською заборгованістю[3, с.2].

Також, основою організації обліку та аналізу розрахунків з дебіторами важливе місце посідає класифікація дебіторської заборгованості. Від правильної класифікації дебіторської заборгованості, а також від правильно обраних класифікаційних ознак буде залежати не лише порядок її обліку, а й ефективності управління нею.

Дебіторська заборгованість класифікується за такими ознаками: за контрагентами; зв'язок із нормальними операційним циклом та терміном погашення; об'єкти, щодо яких виникли зобов'язання дебіторів; платоспроможність дебітора.

Отже, дебіторська заборгованість класифікують за різними ознаками, але найчастіше її класифікують за однією певною ознакою в межах плану рахунків. Це зумовлено тим, що облік в Україні чітко регламентований.

В результаті проведення дослідження можна зробити висновки про те, що існують певні проблеми при їх класифікації, зокрема:

- відсутність єдиного комплексного підходу при розробці різних типів класифікації дебіторської заборгованості;
- відсутній чіткий шлях формування та пошук ознак, які б дозволяли проводити більш чітку класифікацію;
- недостатньо вивчена і досліджена така складова зобов'язань дебіторів як довгострокова заборгованість.

Дебіторська заборгованість, як і інші активи підприємства,

відображається в балансі тільки при дотриманні загальної вимоги, яка пред'являється до активів національними стандартами, а саме:

- може бути достовірно визначена грошова оцінка цієї дебіторської заборгованості;
- у майбутньому очікується одержання від неї економічних вигод, тобто одержання грошових коштів, товарів, інших активів або зменшення зобов'язань [3, с.4].

У практиці обліку і аналізу розрізняють декілька різновидів дебіторської заборгованості. Відповідно до облікової політики підприємства нормальною вважають дебіторську заборгованість зі строком погашення до трьох місяців, а зі строком погашення понад три місяці – протермінованою. Виділяють також довгострокову і поточну дебіторську заборгованість. Поточна дебіторська заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги), щодо якої існує невпевненість у її погашенні боржником, називається сумнівним боргом, а поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість у її неповерненні, – це безнадійна дебіторська заборгованість. Дебіторська заборгованість покупців – це фактично безвідсоткова позика контрагентам. Її рівень визначається конкретним підприємством за умовами розрахунків зі своїми клієнтами[4, с. 2].

Відповідно неадекватне оцінювання фактичного стану розрахунків з дебіторами та можливостей щодо повернення дебіторської заборгованості може негативно вплинути на реальну оцінку платоспроможності й кредитоспроможності підприємства. Проблеми із дебіторською заборгованістю нерідко є причиною дефіциту грошових коштів, що змушує підприємства змінювати умови реалізації своєї продукції. Це вимагає від виробників (постачальників) вироблення гнучкої політики надання кредиту й інкасації.

Неефективність управління дебіторською заборгованістю може бути зумовлена низькою платоспроможністю або недобросовісністю покупців, інфляцією, недостатнім рівнем професіоналізму фінансового менеджера, недостатнім рівнем контролю за дебіторською заборгованістю. Функції з управління дебіторською заборгованістю, як правило, покладаються на фінансового менеджера, а на великих підприємствах для цього може створюватись окремий функціональний підрозділ, а інформаційне забезпечення формує і подає бухгалтерія.

Для забезпечення стійкого фінансового стану підприємство

повинне вибудувати ефективну систему контролю руху і своєчасного стягнення дебіторської заборгованості. Для цього підприємству необхідно не лише формувати бюджет і вести реєстр «старіння» дебіторської заборгованості, своєчасно вживати заходи щодо її інкасації, а й здійснювати систематичний аналіз (моніторинг) цього активу [5, с. 5].

Так, аналіз дебіторської заборгованості за термінами її виникнення дозволяє оцінити ефективність і збалансованість політики товарного кредит і надання знижок покупцям; визначає сфери, в яких необхідно докласти додаткових зусиль для повернення боргів; дає базу для створення резерву сумнівних боргів; дозволяє спрогнозувати поступлення коштів.

Отже, у процесі управління дебіторською заборгованістю можна виділити два напрями: управління формуванням та управління інкасацією дебіторської заборгованості.

До прийомів управління дебіторською заборгованістю належать: облік замовлень, оформлення рахунків і встановлення характеристики дебіторської заборгованості; АВС- аналіз по відношенню до дебіторів; аналіз заборгованості за видами продукції для визначення не вигідних з точки зору інкасації товарів; оцінка реальної вартості наявної дебіторської заборгованості; зменшення дебіторської заборгованості на суму безнадійних боргів; контроль за співвідношенням дебіторської і кредиторської заборгованості; визначення конкретних розмірів знижок при достроковій оплаті; оцінка можливості факторингу – продажу дебіторської заборгованості.

У процесі дослідження, ми дійшли висновку, що виникнення та час погашення дебіторської заборгованості залежить від правильного управління нею. Так, господарські рішення у цій сфері повинні опиратись на ґрунтовний й об'єктивний аналіз дебіторської заборгованості. Практикою фінансового менеджменту напрацьовано чимало методичних прийомів аналізу й управління дебіторською заборгованістю, які потребують ширшого використання в діяльності вітчизняних підприємств.

Література:

1. Кашенко О.О. Облік та контроль дебіторської заборгованості як складової системи грошових розрахунків підприємства/ О.О. Кашенко// Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка .- 2011.- №130.
2. Мельниченко С.С.Методичні підходи щодо визначення «Дебіторська заборгованість»/ Є.П Гнатенко./ Миколаївський національний університет імені

В.О. Сухомлинського. – 2013.

3. Олійник С.О. Дебіторська заборгованість: сутність та класифікація / С.О. Олійник// Національний університет біоресурсів і природокористування. – 2013.

4. Пасінович І. І. Актуальні проблеми аналізу і управління дебіторською заборгованістю підприємства/ О.М. Шевчук //Економіка. Управління. Інновації. Львівська державна фінансова академія. – 2013. - № 2 (10).

5. http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_3_2014_04_17_18/oblik_rozrakhunkiv_z_debitorami_i_kreditorami/53-1-0-902

Автор: Томишинець Вікторія Вікторівна, студентка економічного факультету, спеціальність «Облік і аудит» Національного університету біоресурсів і природокористування, м. Київ, Україна.

Сфера наукових інтересів: актуальні питання обліково-аналітичного управління дебіторською заборгованістю; фінансовий механізм підприємства.

Зв'язок з автором: vika.tomishinets@mail.ru

УДК 336.746

JEL M 00

Олеся Тоцька

Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки

НОВОЗАВІТНІ ГРОШОВІ ОДИНИЦІ У ФОКУСІ УКРАЇНСЬКОЇ ГРИВНІ

У статті на основі детального аналізу книг Нового Завіту визначається, які грошові одиниці згадані в біблійних текстах. Дається характеристика гебрейської, римських і грецьких мір вартості. Проводиться їхнє порівняння із сучасною українською гривнею. Відповідно до цього пояснюється економічний зміст деяких новозавітних текстів.

Ключові слова: Новий Завіт, грошові одиниці, міри вартості, гривня.

New Testament Monetary Items in Focus of Ukrainian Hryvnya. In the article on the basis of the detailed analysis of books of New Testament it is determined, what monetary items are mentioned in biblical texts. Description of Hebray, Roman and Greek measures of cost is given. Their comparison with the modern Ukrainian hryvnya is made. In accordance with it economic maintenance of some New Testament texts is explained.

Keywords: New Testament, monetary items, measures of cost, hryvnya.

Новозаветные денежные единицы в фокусе украинской гривни. В статье на основе детального анализа книг Нового Завета определяется, какие денежные единицы упомянуты в библейских текстах. Дается характеристика гебрейской, римских и греческих мер стоимости. Проводится их сравнение с современной украинской гривней. В соответствии с этим объясняется экономическое содержание

некоторых новозаветных текстов.

Ключевые слова: *Новый Завет, денежные единицы, меры стоимости, гривня.*

Люди, які читають Новий Завіт і відвідують Літургії, можуть зустріти в текстах Біблії та проповідях священиків згадки про грошові одиниці того часу. Але тим, хто не займається нумізматикою та вивченням історії Стародавнього Риму чи Ізраїльського царства, можливо важко до кінця зрозуміти глибинний економічний зміст цих біблійних уривків. Саме тому вважаємо за доцільне заповнити таку прогалину, провівши порівняльний аналіз новозавітних мір вартості з українською гривнею.

Про біблійні грошові одиниці йде мова в статті В. Олійника [1], посібниках з економічної історії [2] тощо. Але в цих публікаціях описуються й інші міри вартості, про які немає згадок у Святому Письмі; значний акцент робиться на їхній історії.

Метою написання статті є вияснення економічного змісту новозавітних текстів, в яких йде мова про тогочасні монети. Для її реалізації потрібно розв'язати такі завдання:

- 1) визначити, які грошові одиниці згадуються в текстах Нового Завіту;
- 2) дати їхню детальну характеристику;
- 3) провести порівняння новозавітних мір вартості з вітчизняною національною валютою – гривнею;
- 4) провести економічну інтерпретацію деяких біблійних текстів на сучасний український лад.

У дослідженні використовуватимемо додатки до Святого Письма російською мовою [3], Біблію українською мовою [4], а також Симфонію [5] – книгу, в якій слова Біблії розташовані в алфавітному порядку для швидшого пошуку потрібних цитат.

Усіх книг Нового Завіту є 27 і вони поділяються на такі п'ять частин:

- 1) Чотириєвангеліє – Євангелії від Матфея, Марка, Луки й Іоана;
- 2) книга історична – Діяння святих апостолів;
- 3) соборні послання святих апостолів – Якова, Петра (два), Іоана (три), Іуди (разом – сім);
- 4) послання святого апостола Павла – до римлян, коринф'ян (два), галатів, ефесян, филип'ян, колосян, солунян / фессалонікійців (два), Тимофія (два), Тита, Филимона, євреїв (разом – 14);

5) книга пророцька – Одкровення святого Іоана Богослова.

Події, описані в цих книгах, відносяться до I ст. н. е. У той час Ізраїль знаходився під владою Римської імперії. Тому на його території в обігу були римські та грецькі грошові одиниці. Окрім них, була у вжитку й національна срібна гебрійська валюта – срібник (шекель), яка дорівнювала чотирьом драхмам. Саме в 30 таких монет була оцінена Іудина зрада Ісуса Христа (Мф. 26:14–16).

Співвідношення *римських* грошових одиниць, про які йде мова в Новому Завіті, зобразимо на рис. 1.



Рис. 1. Римські грошові одиниці

Динарій – римська срібна монета, яка приблизно відповідала грецькій драхмі. В епоху Нового Завіту один динарій складав звичайну денну плату солдата чи працівника-поденника [3, 8]. Динарій згадується в Євангеліях усіх чотирьох євангелістів і Одкровенні святого Іоана Богослова:

1) у притчі про немилосердного боржника, який заборгував цареві 10 000 талантів, та, будучи звільнений від цього боргу, не захотів простити своєму товаришу борг у 100 динаріїв (Мф. 18:23–35);

2) у притчі про робітників у винограднику, яких господар наймав по динарію за день (Мф. 20:1–16);

3) у розповіді про те, як Ісус на запитання фарисеїв про сплату податків, наказав принести монету, якою сплачується податок, – динарій, і запитав, чиє на ньому зображення та напис (Мф. 22:15–22; Мк. 12:13–17; Лк. 20:20–26);

4) у згадці про чудо нагодування п'яти тисяч народу, коли апостоли на пропозицію Ісуса нагодувати людей, запитали чи піти купити хліба на 200 динаріїв і дати їм їсти (Мк. 6:30–44); а також апостол Филип казав, що хліба, купленого на 200 динаріїв, усім присутнім не вистачить (Ін. 6:1–15);

5) у розповіді про намащення Ісуса миром, коли одна жінка розбила алавастрову посудину мира з чистого дорогоцінного нарда та

вила Йому на голову, а дехто обурювався, що це миро можна було б продати більше як за 300 динаріїв і роздати вбогим (Мк. 14:3–9; Ін. 12:1–11);

6) у порівнянні двох боржників одного лихваря, одному з яких було прощено борг у 500 динаріїв, а іншому – в 50 (Лк. 7:41–43);

7) у притчі про милосердного самарянина, який залишив господарю заїжджого двору два динарії, щоб той подбав про пораненого чоловіка (Лк. 10:25–37);

8) в Одкровенні святого Іоана Богослова, де сказано, що він чув голос, який говорив: мірка пшениці за динаріїв і три мірки ячменю за динаріїв (Одкр. 6:6).

Асарій – римська мідна монета, яка дорівнювала чотирьом кодрантам [3, 4]. Про один асарій іде мова, як про ціну за дві малі пташки (Мф. 10:29), а про два асарії – як ціну за п'ять малих птахів (Лк. 12:6).

Кодрант – найдрібніша римська мідна монета, четвертина асарія [3, 12]. Кодрант згадується в повчанні про те, що потрібно швидко миритися зі своїм суперником, щоб не потрапити у в'язницю, з якої не вийдеш, поки не віддаси останній кодрант (Мф. 5:25–26); а також у розповіді, де описується як одна вбога вдова поклала в скарбницю все, що мала, – дві лепти, тобто кодрант (Мк. 12:41–44).

Співвідношення *грецьких* мір вартості, про які йде мова в Новому Завіті, зобразимо на рис. 2.

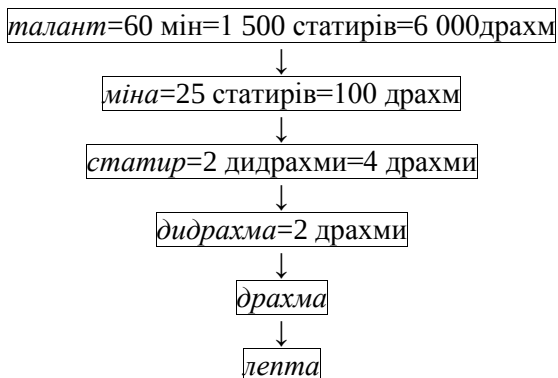


Рис. 2. Грецькі міри вартості

Талант – грецька міра вартості (приблизна ціна 26 кг срібла) [3, 27]. Він згадується:

1) у притчі про немилосердного боржника (Мф. 18:23–35);

2) у притчі про таланти (п'ять, два й один), які довірив своїм рабам господар (Мф. 25:14–30).

Про талант також йде мова в Одкровенні святого Іоана Богослова, де сказано, що град, завбільшки як талант, упав з неба на людей (Одкр. 16, 21). Але тут, на нашу думку, слово «талант» вживається або як древньоєврейська (біля 34 кг), або грецька (біля 26 кг) [3, 27] міра ваги.

Міна – грецька міра вартості (приблизна ціна 430 г срібла) [3, 15]. Про неї згадується в притчі про десять мін, які один чоловік високого роду, вирушаючи в далеку країну, дав своїм десятиєм рабам для тощо, щоб вони пустили їх у діло (Лк. 19:11–28).

Статир – грецька срібна монета, рівна чотирьом драхмам [3, 26]. Її мав знайти апостол Петро в роті риби для того, щоб заплатити податок на храм за Ісуса Христа та за себе (Мф. 17:24–27).

Дидрахма (подвійна драхма) – грецька срібна монета вартістю в дві драхми [3, 8]. У часи Ісуса Христа щорічна пожертва на храм, яка повинна була вноситись кожним юдеєм, дорівнювала саме двом драхмам (Мф. 17:24–27).

Драхма – грецька срібна монета [3, 8]. Згадується в притчі про загублену жінкою драхму (Лк. 15:8–9) та розповіді, про те, що після тих чудес, які вчинив апостол Павло в Ефесі, багато людей, які займалися чародійством, зібравши свої книги загальною вартістю 50 000 драхм, спалили їх перед усіма (Діян. 19:19).

Лепта – найдрібніша грецька мідна монета в епоху Нового Завіту [3, 14]. Згадується в розповіді про дві вдовині лепти (Мк. 12:41–44; Лк. 21:1–4).

Далі проведемо порівняння описаних вище срібних і мідних монет із українською гривнею. Для цього скористаємося офіційним курсом срібла, встановленим Національний банк України станом на 14.11.2014 р.: 2 425,91 грн за 10 тройських унцій [6]. Слід зазначити, що маса тройської унції дорівнює 31,1034768 г [7]. Тобто цей курс встановлений приблизно за 311 г срібла. Відповідно вартість 1 кг срібла становитиме близько 7 800 грн. З огляду на це сформуємо рис. 3, 4.

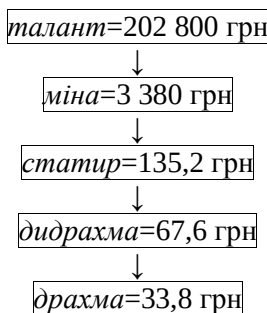


Рис. 3. Співвідношення грецьких і української грошових одиниць

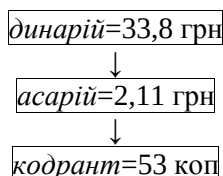


Рис. 4. Співвідношення римських і української грошових одиниць

Вивівши такі співвідношення, отримаємо сучасний економічний зміст окремих новозавітних текстів на український лад.

1. Зрада Іудою Ісуса Христа була оцінена в 4 056 грн.
2. Немилосердний боржник був винен цареві 2,028 млрд грн (!), а його товариш йому – 3 380 грн.

3. Робітники працювали у винограднику за 33,8 грн в день. Для порівняння зазначимо, що в 2014 р. мінімальна заробітна плата в Україні в погодинному розмірі становить 7,3 грн [8]. Тобто при восьмигодинному робочому дні вітчизняні робітники повинні отримувати не менше 58,4 грн за день.

4. Податки сплачувалися монетами номіналом 33,8 грн.

5. Апостоли вважали, що 6 760 грн не вистачить для нагодування п'яти тисяч людей. До прикладу, якщо прийняти, що буханка білого хліба зараз коштує 4,75 грн, то на цю суму можна було

б купити 1 423 буханки, і кожному чоловікові, якщо не враховувати жінок і дітей, дісталось б по 285 г хліба.

6. Миро, яке принесла жінка для намащення Ісуса, коштувало 10 140 грн.

7. Лихвар пробачив одному божникові 16 900 грн боргу, а іншому – 1 690 грн.

8. Милосердний самарянин залишив господарю заїжджого двору 67,6 грн. До прикладу, у Луцьку ночівля одній людині обійдеться від 60 грн у готелі (класичний чотиримісний номер) до 550 грн в butik-готелі Залескі (стандартний двомісний номер із сніданком) [9].

9. Дві малі пташки продавалися за 2,11 грн, а п'ять – за 4,22 грн.

10. Вбога вдова поклала в скарбницю 53 коп.

11. Господар довірив своїм трьом рабам 1,014 млн грн, 405,6 тис грн та 202,8 тис. грн відповідно.

12. Чоловік високого роду дав своїм десятьом рабам для ведення справи по 3 380 грн кожному. Для порівняння зазначимо, що в 2014 р. мінімальна заробітна плата в Україні в місячному розмірі становить 1 218 грн [8]. Тобто отримана ними сума приблизно складає мінімальний офіційний заробіток українця за три місяці.

13. Петро мав заплатити податок за себе та Ісуса в розмірі 135,2 грн. Цікаво, а скільки кожен із нас жертвує на храм у рік?

14. Жінка загубила, а потім знайшла 33,8 грн.

15. Спалені в Ефесі чародійські книги коштували 1,690 млн грн (!). До прикладу, в держбюджеті України на 2014 р. на випуск книжкової продукції за програмою «Українська книга» було передбачено 28,387 млн грн [8].

У результаті проведеного дослідження біблійних текстів можна зробити такі висновки:

1) у Новому Заповіті, окрім гебрейського срібника, згадуються як грецькі, так і римські грошові одиниці;

2) до римських монет відноситься срібна – динарій, а також мідні – асарій і кодрант;

3) грецькими мірами вартості, про які йде мова в Новому Заповіті, є талант, міна, статир, дидрахма, драхма та лепта.

Сподіваємось, що така економічна інтерпретація зазначених вище біблійних текстів на український лад допоможе зрозуміти нашим сучасникам їхній глибинний зміст.

Література:

1. Олійник В. Гроші Святого Письма. Про 30 срібняків, вдовину лепту, зароблені шеляги та зариті таланти / В. Олійник // Дзеркало тижня. – № 14 (643). – 14–20 квітня 2007.
2. Леоненко П. М. Економічна історія: навч. посіб. / П. М. Леоненко, П. І. Юхименко. – К.: Знання-Прес, 2004.
3. Библия. Книги священного писания Ветхого и Нового Завета. Канонические. – М.: Российское библейское общество, 1997. – 1252 с.
4. Біблія. Книги священного писання Старого та Нового Завіту. – К.: Вид-во «Преса України», 2009. – 1416 с.
5. Симфония на Ветхий и Новый Завет. – С.-Пб.: Христианское общество «Библия для всех», 1998. – 1500 с.
6. Офіційні курси банківських металів за 10 тройських унцій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua/control/uk/curmetal/detail/metal>
7. Тройська унція [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki/>
8. ЗУ «Про Державний бюджет України на 2014 рік» від 16.01.2014 № 719-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/719-18>
9. Сайт бронювань [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.booking.com/searchresults.uk.html>

Автор: Тоцька Олеся Леонтіївна, к.е.н., доцент кафедри менеджменту Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки, м. Луцьк, Україна.

Сфера наукових інтересів: математичні методи, моделі та інформаційні технології в економіці.

Зв'язок з автором: o_totska@meta.ua

УДК 004.003

JEL H 00

Марина Третьякова

УО ФПБ «Международный университет «МИТСО»

**ВЛИЯНИЕ ИНФОРМАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ НА
УПРАВЛЕНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКИМИ СИСТЕМАМИ**

В статье рассматриваются корпоративные информационные технологии как один из факторов повышения эффективности предприятий в условиях конкурентоспособности.

Ключевые слова: экономические системы, конкуренция, эффективность, качество, технологии.

The article examines the corporate information technology as one of the factors increasing the efficiency of enterprises in terms of competitiveness.

Keywords: *economic system, competition, efficiency, quality, and technology.*

У статті розглядаються корпоративні інформаційні технології як один з факторів підвищення ефективності підприємств в умовах конкурентоспроможності.

Ключові слова: *економічні системи, конкуренція, ефективність, якість, технології.*

Рассматривая отдельные предприятия постсоветского пространства (промышленные, транспортные и др.) в отдельную проблему можно выделить недостаточно структурированное управление экономическими процессами с возможностью применения и использования информационных технологий для повышения эффективности деятельности предприятия.

Автотранспортные предприятия, в особенности те, которые связаны с международными перевозками, одними из первых в новых экономических условиях почувствовали необходимость внедрения информационных технологий в управлении производственными процессами. Конкуренция на рынке транспортных услуг в связи с возникновением множества мелких частных компаний поставила транспортные компании перед необходимостью мобилизовать все внутренние резервы.

Сегодня практически невозможно обеспечить требуемое потребителями качество обслуживания и эффективность транспортных операций без применения информационных систем и программных комплексов для анализа, планирования и поддержки принятия коммерческих решений. Более того, именно благодаря развитию информационных систем и технологий, обеспечившему возможность автоматизации типовых операций в транспортных процессах, логистика стала доминирующей формой организации товародвижения на технологически высококонкурентном рынке транспортных услуг.

Одним из предложений усовершенствования экономики предприятия могут считаться корпоративные информационные технологии, грамотное применение которых является новым инструментом для решения поставленных задач предприятий в сфере экономики: сокращение издержек, увеличение оборачиваемости

продукции, уменьшение складских запасов, увеличение числа потребителей, рост чистой прибыли и рентабельности предприятий[1].

Информационными решениями таких задач является внедрение систем класса MRP – планирование потребности в материалах, ERP – управление ресурсами, SCM – системы управления цепями поставок, CRM – система управления взаимодействием с клиентами и других.

MRP-системы позволяют повысить надежность обеспечения необходимыми материалами производственного процесса и оптимизировать время поставки материалов, значительно снижая складские издержки, увеличивая оборачиваемость денежных средств.

Основными целями MRP систем являются:

- удовлетворение потребности в материалах, компонентах и продукции для планирования производства и доставки потребителям;
- поддержка низких уровней запасов;
- планирование производственных операций, расписаний доставки, закупочных операций.

Система планирования материальных потребностей рассчитывает план закупок необходимых компонентов и план производства на основании спецификации изделия, прогнозируемого спроса и технологических нюансов производства. MRP-система также может самостоятельно рассчитывать сроки исполнения и план производства.

Цикл работы MRP-системы состоит из следующих этапов:

- определение оптимального графика производства на планируемый период на основании анализа принятой программы производства;
- учёт материалов, не включённых в производственную программу, но присутствующих в заказах;
- расчёт полной потребности в каждом материале в соответствии с составом конечного продукта;
- расчёт чистой потребности в каждом материале и составление заказов на материал;
- внесение корректив в сформированные заказы с целью предотвращения несвоевременных поставок.

Производители, которые успешно внедрили систему MRP, имеют:

- уменьшенные складские запасы;

- уменьшенное время выхода на рынок новых продуктов;
- увеличение прибыльности.

ERP-системы необходимы для осуществления продаж, производства, закупок и учета при исполнении заказов клиентов в сферах производства, дистрибуции и оказания услуг.

Основными целями внедрения ERP систем являются:

- внедрение современной финансово-управленческой системы для повышения управляемости компании и, как следствие, увеличение прибыльности и ее рыночной стоимости;
- повышение управляемости и эффективности работы компании и обеспечение технологической основы для динамичного развития бизнеса при обязательном сохранении высокого качества обслуживания клиентов и четком контроле издержек;
- внедрение современной автоматизированной системы управления, охватывающей области бухгалтерского, управленческого учета и учета товарно-материальных ценностей для повышения эффективности работы предприятия, за счет анализа себестоимости и прибыльности выпускаемой продукции и услуг, оперативного планирования и внедрения процесса бюджетирования.

ERP-решение своими функциональными возможностями способно охватить практически все основные бизнес-процессы компании и вывести их на совершенно новый качественный уровень. Единственная проблема при внедрении ERP на предприятии – это степень готовности системы управления компанией (степень зрелости менеджмента) к работе с ERP. В большинстве случаев программный код ERP-систем строится по модульному принципу, т. е. модуль «Финансы», модуль «Производство», модуль «Ремонты» и т. д. Модули разных ERP-систем могут отличаться названиями и функциональными возможностями. Тем не менее, есть некоторый набор базовых функций, который можно считать типовым для всех программных продуктов класса ERP.

Поскольку корпоративная информационная система (КИС) строится по модульному принципу, то Заказчику на ранних стадиях разработки и развития корпоративной системы управления разумно закупать у Разработчика/Исполнителя не полный спектр модулей/лицензий, а только модули/лицензии под потребности «здесь и сейчас».

Для успешного внедрения ERP-системы нужно придерживаться следующих правил:

1. Точно знать цели проекта, т. к. 70% проектов терпит неудачу именно по этой причине.

2. Должны быть документально определены цели, бюджет и сроки проекта, назначен руководитель и сформирована проектная команда.

3. Проектная команда должна быть обеспечена всем необходимым для выполнения проекта (проектным офисом, компьютерами, принтерами, телефонами и т. д.).

4. Проект должен быть разбит на логически выверенные этапы и фазы работ, которые должны быть проверены на отсутствие «конфликтов» в последовательности и продолжительности работ.

Бесспорно, экономический эффект от внедрения системы есть. Эффект принято разделять на количественный, который возможно рассчитать, и качественный, который объективно очень трудно перевести в цифры и его часто называют «комфортом» от владения ERP.

На практике для определения экономического эффекта обычно делают «замер» экономических показателей до внедрения системы (карта здоровья предприятия), во время ее внедрения и после начала использования (изменения карты здоровья предприятия). Как правило, максимальный эффект от использования ERP наступает после 2 лет ее использования.

Сроки окупаемости внедрения ERP – максимальные результаты появляются примерно через 2-3 года после внедрения. Время окупаемости сильно зависит от «количества нулей» в «годовой прибыли предприятия». Чем больше нулей, тем больше и денежное выражение экономического эффекта от внедрения ERP-системы, тем быстрее она сможет окупиться.

SCM-системы предназначены для автоматизации и управления всеми этапами снабжения предприятия и для контроля всего товародвижения на предприятии и за его пределами.

SCM направлены на создание оптимальных каналов взаимодействия с дистрибьютерами и конечными потребителями. К таким каналам относится:

- изучение спроса и предложение на рынок товаров, которые

оптимально отвечают потребностям покупателей;

- быстрая обработка заказов и запросов;
- планирование поставок таким образом, чтобы товар "не залеживался" или, наоборот, не возникало неудовлетворенного спроса на товар;
- создание долгосрочных отношений с дистрибьютерами и расширение сети сбыта.

Информационные системы предназначены для автоматизации и управления всеми этапами снабжения предприятия и для контроля всего товародвижения на предприятии. Система SCM позволяет значительно лучше удовлетворить спрос на продукцию компании и значительно снизить затраты на логистику и закупки. SCM охватывает весь цикл закупки сырья, производства и распространения товара. Исследователи, как правило, выделяют шесть основных областей, на которых сосредоточено управление цепочками поставок: производство, поставки, месторасположение, запасы, транспортировка и информация.

Внедрение SCM на предприятии требует от компании ряда значительных изменений в менталитете персонала - уделение большего внимания клиентским данным, увеличение оперативности работы и т.д. Однако изменения заключаются не только в этом. Компании требуются технологические решения, которые позволят обеспечить этот переход. Основной упор делается на создание единого информационного пространства внутри компании, автоматизацию процессов и анализ получаемой информации.

С помощью современных решений компания получает возможность собирать, обрабатывать, хранить и анализировать данные о спросе, изменениях потребностей, индивидуальных потребностей покупателей. На основе этой информации менеджерам легче прогнозировать спрос, формировать индивидуальные планы закупок для различных поставщиков и организовывать поставки и логистические схемы, так чтобы сократить все физические издержки (издержки на хранение и транспортировку) и посреднические издержки (упущенная выгода и неудовлетворенный спрос).

Для поставщиков и третьих сторон SCM-решения так же предоставляют преимущества. Благодаря их использованию компанией поставщиком, дистрибуторы получают более качественный

сервис, их заявки быстро обрабатываются и они получают возможность контролировать процесс формирования заказа.

CRM – это стратегия, основанная на применении управленческих и информационных технологий, с помощью которых компании аккумулируют знания о клиентах для выстраивания взаимовыгодных отношений с ними. Подобные отношения способствуют увеличению прибыли, т. к. привлекают новых клиентов и помогают удержать старых.

Основными целями CRM-систем являются:

- организация новых мощных каналов продвижения товаров и услуг;
- эффективное распределение средства, которыми располагает предприятие;
- отслеживание возврата инвестиций;
- обеспечение достоверности, постоянное пополнение и сохранность базы данных, накопленных персоналом компании;
- улучшение сервиса обслуживания клиентов, тем самым сохраняя уже сложившиеся отношения и успешно налаживая новые[2].

Внедрение CRM-системы имеет следующие преимущества:

- «чистые» клиентские данные.

Основа всех CRM - это клиентская база и опыт взаимодействия с клиентами компании. Клиентская база формируется не менее полугодом, как правило, это связано с тем, что существующие клиентские данные беспорядочны или непригодны. История взаимоотношений обычно отсутствует и начинает формироваться с нуля;

- все данные, которые известны о клиенте с CRM-системой сложно потерять, перепутать, перемешать\$
- уменьшается вероятность ошибок в работе сотрудников фирмы/предприятия;
- прозрачность работы сотрудников для руководителя, что позволяет отследить нагрузку сотрудников и дела, которыми они занимаются;
- возможность формирования оперативных отчетов о ходе дел и возможность быстрого реагирования;
- возможность ранжирования клиентов.

Говоря о результатах применения корпоративных информационных систем следует отметить, что исход для предприятия может быть как положительным, так и отрицательным. Положительным только в том случае, если руководство готово произвести перестройку управленческих и экономических отделов (системы должны внедряться на уровне всего предприятия, руководство должно учесть немалую стоимость осуществления некоторых проектов и дополнительных затрат на реинжиниринг, готовность к затянутости сроков внедрения, сроков получения прибыли из-за недостаточного инвестирования в обучение персонала, а также в связи с недоработанностью политики занесения и поддержки актуальности данных).

Подводя итог решения существующей проблемы, следует отметить, что для современных предприятий корпоративные информационные технологии – это шаг к устойчивому развитию, получению высокой прибыли, надежности и авторитета предприятия. На сегодняшний момент корпоративные информационные системы должны быть на начальном этапе внедрены в деятельность организаций, для того чтобы объединить стратегию управления предприятием и передовые информационные технологии с целью повышения конкурентоспособности и увеличению рентабельности производства.

Литература:

1. Необходимость использования информационных технологий в транспортной логистике [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.transinfo.by/>. – Дата доступа: 01.11.2014.
2. Корпоративные информационные системы управления: учебник / под ред. Н.М. Абдикеева, О.В. Китовой. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 464 с.

Автор: Третьякова Марина Леонидовна, м.э.н., преподаватель кафедры логистики Международного университета «МИТСО», г. Минск, Республика Беларусь.

Сфера научных интересов: логистика, менеджмент, информационные технологии в логистике.

Связь с автором: Tretyakova.ml@gmail.com

УДК: 64.07

JEL M 21

Євгенія Фастовець

Таврійський державний агротехнологічний університет

ОРГАНІЗАЦІЯ ВІДДІЛУ КАДРІВ ЯК СТРУКТУРНОГО ПІДРОЗДІЛУ ПІДПРИЄМСТВА

В статті досліджено питання важливості організації відділу кадрів як структурного підрозділу на підприємстві. Відображено безпосередній взаємозв'язок відділу кадрів з іншими підрозділами та управлінською ланкою на підприємстві.

Ключові слова: *відділ кадрів, організація кадрової служби, робота з персоналом.*

The article examines the importance of the organization of the HR Department as a structural subdivision of the enterprise. Reflects the direct relationship of the HR Department with other departments and management at the enterprise.

Keywords: *human resources, organization, HR, HR.*

В статье исследованы вопросы важности организации отдела кадров как структурного подразделения на предприятии. Отражена непосредственная взаимосвязь отдела кадров с другими подразделениями и управленческим звеном на предприятии.

Ключевые слова: *отдел кадров, организация кадровой службы, работа с персоналом.*

Розглядаючи вітчизняний та зарубіжний досвід в управлінні підприємством, можна сказати, що для безперервної роботи підприємства, відбору найбільш кваліфікованих кадрів, нагляду за виконанням працівниками поставлених перед ними завдань та за раціональним використанням робочого часу дуже часто підприємствами створюється відділ кадрів.

Відділ кадрів – це структурний підрозділ загальної системи управління, на який покладаються обов'язки реалізації кадрової політики підприємства.

Спеціалісти цього відділу проводять аналітичну й оперативну роботи, здійснюють виконавчі, розпорядчі, контролюючі та координаційні функції в сфері управління персоналом.

Відділ кадрів є частиною підприємства, яка покладає на себе обов'язки сформувати такий штат працівників, за якого підприємство змогло би безперервно, точно і злагоджено працювати. Для

формування такого підрозділу необхідно чітко розуміти його призначення та прямі функціональні обов'язки працівників.

Відділом кадрів виконуються такі функції:

- Підбір та розстановка кадрів виходячи з їх освіти, ділових якостей;
- Відбувається контроль за виконанням кадрами своїх прямих обов'язків;
- Проводяться заходи щодо формування стабільного та злагодженого колективу;
- Складання перспективних планів поповнення персоналу, та пошук можливих джерел його поповнення та ін..

Організаційна структура та чисельність персоналу кадрової служби залежить від специфіки та масштабів діяльності організації й визначається переліком наданих функціональних обов'язків.

Він кадрів підпорядковується безпосередньо заступнику директора з кадрів та збуту у методичному керівництві - кадровим службам. У своїй роботі відділ кадрів керується постановами уряду, рішенням місцевих органів влади і управління, відповідним нормам права, наказам міністерства та керівника.

Дослідження необхідності та значимості відділу кадрів на підприємстві знайшло своє відображення у працях Олени Загорецької, Юрія Палеа, Сафіна Р.А., Г.В. Щокіна, Й.С. Завадського, Т.І. Балановської, В.В. Юрчишина та інших.

Оскільки відділ кадрів відповідає за формування високопродуктивного та конкурентоспроможного персоналу, керівник цього відділу має досить високий статус. У зв'язку з цим діяльність начальника відділу кадрів регламентується досить широким спектром професійних прав та обов'язків, а саме він зобов'язаний:

1. Очолити забезпечення підприємства високопрофесійними, кваліфікаційними та спеціалізованими працівниками.
2. Він має керувати розробкою планів перспективного оновлення кадрів;
3. Вирішувати питання щодо наймання, звільнення та переведення працівників на інші роботи, контролювати відповідність посади, яку вони обіймають, наявному рівню освіти та кваліфікації.
4. Забезпечити розміщення молодих фахівців згідно з одержаною у вищих навчальних закладах професією та спеціалізацією.

5. Систематично вивчати ділові якості та інші індивідуальні особливості працівників підприємства для підбору кадрів на заміщення вакантних посад, контролювати створення та поповнення кадрового резерву.

6. Брати участь в організації підвищення кваліфікації працівників.

7. Організовувати своєчасне оформлення документації щодо прийому, переведення й звільнення працівників згідно з трудовим законодавством, положеннями, інструкціями й наказами керівника підприємства.

8. Вести облік особового складу підприємства, заповнювати та зберігати відповідно до вимог чинного законодавства трудові книжки працівників на підприємстві.

9. Забезпечувати підготовку документів, необхідних для призначення пенсій і соціальних виплат працівникам підприємства та їхнім сім'ям, проводити своєчасне надання їх в органи соціального забезпечення.

10. Організовувати розроблення та реалізацію заходів, спрямованих на вдосконалення управління персоналом на основі широкої автоматизації та механізації діяльності кадрової служби та ін.

Для виконання своїх безпосередніх обов'язків, керівник відділу кадрів повинен відповідати наступних професійно-кваліфікаційним вимогам (рис.1).

Організація відділу кадрів передбачає створення внутрішнього нормативного документа, яким буде регулюватися діяльність підрозділу. Таким документом є Положення про відділ кадрів. Це положення регулює основні питання організації роботи підрозділу з урахуванням специфіки діяльності підприємства та механізму управління персоналом.

На основі Положення про відділ кадрів, для чіткішого розподілу обов'язків, керівництвом підприємства розробляються Посадові інструкції працівників відділу кадрів. У них на підставі типових кваліфікаційних характеристик визначаються конкретні обов'язки та права кожного працівника, передбачається здійснення контролю за їх виконанням. Слід зазначити, що наявність якісно опрацьованих інструкцій створює важливу передумову для ефективної роботи фахівців кадрової служби у сфері управління персоналом.

Вимоги до керівника відділу кадрів

Бути: висококваліфікованим фахівцем у сфері менеджменту персоналу

Мати: повну або базову вищу освіту відповідного напрямку підготовки, післядипломну освіту в галузі управління, стаж роботи в галузі управління персоналом не менше 2 років

Знати: кадрову політику та методи кадрової роботи, перспективи розвитку підприємства, форми та системи матеріального стимулювання праці, основи громадського та трудового права, основи психології управління, організацію кадрового діловодства

Володіти: методикою підбору та відбору кадрів, методикою оцінювання персоналу, технікою публічних виступів, новітніми комп'ютерними технологіями у сфері управління персоналом

Рис.1. Професійно-кваліфікаційні вимоги до керівника відділу кадрів

Робота працівника відділу кадрів також залежить від організації його робочого місця. Робоче місце працівника відділу кадрів має бути організоване в такий спосіб, щоб розумові та фізичні зусилля спеціаліста спрямовувались на виконання його функціональних обов'язків без будь-яких перешкод. У кожного працівника відділу обов'язково мають бути персональний робочий стіл, крісло, засоби оргтехніки (комп'ютер, телефон тощо), шафи та полиці для зберігання документів.

Активна співпраця з іншими підрозділами може забезпечити реалізацію кадрової політики підприємства, узагальнення практики роботи з персоналом для внесення пропозицій щодо її вдосконалення. Також, для більш ефективного створення відділу кадрів важливим є організувати співпрацю з вищим керівництвом, профспілковим комітетом та іншими функціональними підрозділами підприємства,

оскільки питання найму, звільнення та переведення працівників на інші роботи повинно здійснюватися за наказом керівника. Тому, ми вважаємо, що доцільним також буде розміщення відділу кадрів у головному офісі підприємства, що значно полегшить співпрацю з керівництвом.

Для підвищення конкурентоспроможності кадрового потенціалу, процес організації відділу кадрів на підприємстві повинен мати постійно діючий характер, через постійні та значні зміни у законодавстві, формах і системах управління кадрами.

Оскільки служби кадрів завжди матимуть недоліки через зазначені вище проблеми, то необхідно організувати у цьому підрозділі посаду помічника керівника відділу кадрів, за яким би були закріплені обов'язки за спостереженням у змінах та тенденціях управління кадрами, складання графіків підвищення кваліфікації кадрових та інших працівників, допомагати керівнику у проведенні системної роботи з персоналом та розробляти перспективних програми соціально-економічного розвитку трудового колективу, слідкувати за тим, щоб підрозділ був повністю забезпечений кадровою документацією.

Організація відділу кадрів, також передбачає організацію в цьому підрозділі ведення кадрового діловодства. Кадрове діловодство — це діяльність, яка передбачає створення та організацію роботи з документами особового складу з питань оформлення прийняття, переведення, звільнення, обліку, атестації, навчання, підвищення кваліфікації, стажування, пенсійного забезпечення працівників.

Правильна організація кадрового діловодства має велике значення, адже саме у відділі кадрів громадяни укладають трудові договори, ознайомлюються з правилами внутрішнього трудового розпорядку, умовами праці, побуту, відпочинку, перспективами професійного зростання тощо.

Кадрове діловодство ведеться за такими напрямками:

1. Облік особового складу підприємства та його підрозділів.
2. Оформлення та ведення особових справ працівників.
3. Підготовка та передача на розгляд вищого керівництва документів з особового складу, а саме: наказів про прийом, переведення, звільнення працівників, об'яву заохочення або догани тощо.

4. Підготовка наказів та інших необхідних документів для проведення атестації персоналу.

5. Підготовка звітів та інших статистичних довідок щодо змін чисельності та структури персоналу.

6. Підготовка звітів щодо стану підготовки, перепідготовки, підвищення кваліфікації працівників.

7. Підготовка документів з кадрів для передачі їх в архів на зберігання.

8. Механізація та автоматизація документування інформації з особового складу.

Службові документи з особового складу є підставою для надання громадянам документів, що засвідчують їхню особу, посаду, фах, а також основою для одержання пільг, стипендій, пенсій та інших соціальних виплат.

Найхарактернішою рисою кадрової документації є те, що вона завжди відображає діяльність конкретних осіб, тобто є іменною.

Комплекс документів за функціями управління кадрами містить такі основні групи:

1. особисті документи працівників;
2. організаційно-розпорядча документація;
3. первинна облікова кадрова документація.

До групи особистих документів належать такі: паспорт, трудова книжка, військовий квиток, диплом, свідоцтво, атестат та інші документи, які засвідчують юридичне підтвердження особи працівника. Особистими є також документи, які видаються працівникам, наприклад, перепустка, посвідчення про відрядження, довідки, що підтверджують місце роботи, посаду, заробітну плату, рекомендаційні та атестаційні листи тощо.

Організаційно-розпорядча документація закріплює трудові правовідносини громадян з установами. До організаційних належать статuti, положення, інструкції, правила внутрішнього трудового розпорядку; до розпорядчих — накази, постанови, рішення, вказівки, розпорядження; до довідково-інформаційних — доповідні та пояснювальні записки, листи, списки, акти, протоколи, довідки, звіти.

Первинна облікова кадрова документація виконує функцію обліку працівників. Згідно з технологією реєстрації та накопичення інформації з кадрів первинну облікову кадрову документацію

поділяють на дві взаємозв'язані групи: вихідні (початкові) облікові документи (особовий листок, особова картка) та похідні облікові документи, які мають другорядний (довідково-контрольний) характер (спеціалізовані картки персонального обліку спеціалістів, списки, журнали реєстрації, книги обліку).

Облік особового складу організації забезпечується веденням особових карток працівників, штатно-посадової книги (штатного формуляра) та алфавітної книги.

На працівників, яких приймають на постійну, тимчасову роботу та роботу за сумісництвом, заповнюються особові картки.

Особова картка — це документ, у якому міститься найсуттєвіша інформація про працівника.

У разі звільнення працівника в особовій картці вказуються дата та причина звільнення, номер наказу про звільнення й робиться запис про те, що трудова книжка видана її власнику.

Штатно-посадова книга (штатний формуляр) — це основний робочий документ відділу кадрів, який відображає стан укомплектування персоналу підприємства.

Облік працівників у штатно-посадовій книзі ведеться за цехами, відділами та іншими структурними підрозділами. Усі записи в штатно-посадовій книзі повинні вестись регулярно одночасно з оформленням наказів про прийняття на роботу або призначення на посаду, переведення працівника в інший структурний підрозділ.

Алфавітна книга ведеться для полегшення оперативного розшуку особової справи та особової картки, а також для одержання довідкової інформації про працівників. Книга заводиться на всіх працівників за підрозділами чи категоріями персоналу залежно від структури підприємства та чисельності працюючих. Користуючись алфавітною книгою, можна швидко з'ясувати, де працює особа, знайти її особову картку, з'ясувати, коли звільнився чи був переведений той чи інший працівник, яка плинність кадрів у даному підрозділі.

Алфавітна книга, як правило, заводиться на підприємствах з великою кількістю персоналу.

З розвитком і ускладненням виробництва, прискоренням науково-технічного прогресу змінюються вимоги до кадрів. Підвищуються вимоги до загальноосвітньої, економічної, технічної, технологічної підготовки робітників та службовців, до рівня їхньої

кваліфікації. Виникають питання раціонального використання трудових ресурсів, оптимальної оцінки діяльності кадрів. А оскільки зазначені напрямки управлінської діяльності відносяться до області кадрової роботи, одночасно розширюються функції кадрових служб підприємств.

Тому організація кадрової служби повинна забезпечувати можливість росту професійності працівників, підвищення кваліфікації та кар'єрний ріст. Щодо підприємства, то наскільки досконало буде розроблена кадрова служба, тим ефективніше вона буде виконувати свої безпосередні обов'язки.

Література:

1. Царенко О. Формування кадрового потенціалу сучасного агропромислового виробництва // Економіка АПК. - 1999. - № 11. - С. 3-7.
2. Шпикуляк О. Г. Менеджмент і здійснення кадрової політики аграрного підприємства // Економіка АПК. - 2004. - № 12. - С. 132-136.
3. Шпикуляк О.Г. Кадровий потенціал та його формування в аграрних підприємствах/ О.Г. Шпикуляк // Економіка АПК. - 2004. - № 1. - С. 155-159.

Автор: Фастовець Євгенія Олександрівна, студентка 5 курсу кафедри обліку і аудиту Таврійського державного агротехнологічного університету, м. Мелітополь, Україна.

Сфера наукових інтересів: організація обліку роботи з персоналом; бухгалтерський облік в управлінні підприємства; організація кадрової служби підприємств; питання мотивації праці.

Зв'язок з автором: zeca1346@yandex.ua

УДК 657
JEL M 41

Роман Фик
Львівська комерційна академія

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

У статті окреслено основні тенденції у розвитку міжнародного досвіду ведення обліку у бюджетних установах.

Ключові слова: бюджетний облік, бюджетна установа, Франція, США, Німеччина.

The article outlines the main trends in the development of the international experience of accounting in public institutions.

Keywords: budget accounting, budgetary institution, France, United States, Germany.

В статье изложены основные тенденции развития международного опыта бухгалтерского учета в государственных учреждениях.

Ключевые слова: бюджетный учет, бюджетное учреждение, Франция, США, Германия.

Україна географічно знаходиться у центрі Європи і взявши курс на євроінтеграцію вона повинна пройти шляхом реформ, звісно що одне з основних місць у сфері цих реформ відіграє формування державного бюджету та його дохідної і витратної частин, від цього залежить ефективність функціонування держави. Бюджетній сфері необхідні реформи, вона повинна змінюватися у відповідності до потреб економіки і ринку. Одна з найважливіших функцій держави – це виділення грошей з державного бюджету на науку, це дуже важлива функція, адже за її допомогою розвивається прогрес, що веде до збільшення державної казни і часткове зменшення витрат, що є дуже добре для держави.

Держава та її гроші є не менш важливими для суспільства ніж приватна власність та конкуренція. Отже, узагальнюючи все сказане можемо підвести підсумок, держава є важливою частиною суспільства і від її ефективності визначається розвиток країни, а гроші є лише елементом її розвитку, краще звісно коли є профіцит державного бюджету, але більшість держав мають дефіцит державного бюджету, що є негативно.

Питаннями обліку, аналізу та контролю доходів і витрат бюджетних установ розглядалися в роботах: Є.В. Калюги, Л.М. Кіндрацької, С.О. Левицької, О.В. Юрченка, П.Й. Атамаса, П.Т. Ворончука, Р.Т. Джоги, Е.П. Дедкова, С.Я. Зубілевич, М.М. Каленського, Є.В. Калюги, Л.М. Кіндрацької, І.О. Кондратюка, В.І. Крисюка, Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, О.І. Шуляк, І.Д. Фаріона.

Основною ціллю цієї статті є аналіз міжнародного досвіду ведення обліку бюджетної сфери. На прикладі Франції, США та ФРН ми розглянемо особливості обліку цих країн, дізнаємося про дохідну і

витратну частину їхніх бюджетів та спробуємо уявити собі розвиток бюджетної сфери у найбільш розвинутих країнах Європи та США.

Розглянемо досвід виконання обліку бюджету Франції, США та Німеччини.

Основними нормативними актами, які регулюють виконання бюджету Франції є Конституційний (Органічний) закон «Про закони про державний бюджет» від 02.01.1959 р та низка підзаконних нормативно-правових актів, зокрема, Декрет Президента Франції «Про загальні положення щодо обліку державних фінансових операцій» 1962 року, зі змінами; інструкції міністерства економіки, фінансів і промисловості « Про організацію служби державних бухгалтерів», «Система Національних рахунків»

У Франції функція організації формування і виконання державного бюджету покладена на Міністерство фінансів, у структурі якого діють:

1.Управління бюджету, що відповідає за процедуру підготовки, затвердження і методологію виконання бюджету;

2. Головне управління з обліку державних фінансів державне - казначейство Франції;

3. Дирекція Казначейства – агентство «Франс-Трезор»

І Управління, і Казначейство підпорядковуються Державному секретареві у справах бюджету, який за своїм статусом є заступником Міністра фінансів. Щодо агентства «Франс-Трезор», то воно підпорядковується безпосередньо Міністрові фінансів.

Слід підкреслити, що у Франції реалізовано дворівневу модель казначейського виконання бюджету, яка визначає чіткий розподіл функцій і повноважень. Так, на підрозділи Казначейства (і в апараті, і на територіях) покладено: збір та облік податків і неоподаткованих платежів; витрачання державних коштів після встановлення контрольних заходів; облік операцій державного боргу; бухгалтерську регламентацію операцій, пов'язаних з доходами та видатками, у тому числі, підготовка змін до плану рахунків і бюджетної класифікації; ведення контрольної роботи, щодо державних установ тощо.

Агенство «Франс-Трезор» підпорядковано Міністрові фінансів, а отже його основними функціями є: ефективне управління коштами Єдиного казначейського рахунку та організація роботи з обслуговування державного боргу.

Казначейство очолює генеральний директор, якому підпорядковуються генеральні казначей регіонів.

У Франції виділяють поняття «галузевої компетенції» відповідальних працівників Казначейства, яке означає наявність окремої категорії казначей – державних бухгалтерів та їх активну роль при здійсненні видаткових операцій безпосередньо в установах, які є головними розпорядниками, молодшими розпорядниками і в деяких випадках – одержувачами коштів державного бюджету.

Вважаю за необхідне, звернути увагу на те, що принцип розмежування функцій і повноважень суб'єктів казначейської системи виконання бюджету на розпорядників кредитів і бухгалтерів у різний спосіб використовується майже у всіх країнах, де є казначейство. Щодо моделі організації казначейської системи виконання бюджетів у Франції, то для неї характерним є те, що державний бухгалтер несе як особисту, так і матеріальну відповідальність за збитки завдані державі. У Франції державним бухгалтерам, у тому числі головному бухгалтеру Казначейства надавалося виключне право здійснювати, як прибуткові, так і витратні операції за рахунками загального бюджету, тобто бюджету, що об'єднує всі доходи і видатки держави, частині державних бухгалтерів надано правом проводити операції за рахунками так званих «приєднаних бюджетів», тобто за доходами і видатками державних установ, діяльність яких направлена переважно на виробництво матеріальних благ або надання платних послуг.

Державні бухгалтери казначейської системи у відповідності до бюджетного розпису після попереднього і поточного контролю платіжних, а також підтверджуючих документів, які представлені розпорядниками і одержувачами бюджетних асигнувань, ухвалюючи позитивне рішення про оплату дебетують операційні рахунки. У разі, коли надходження доходів до бюджету відповідного рівня перевищують сукупні витрати, операція проводиться негайно. При цьому сальдо перевищення перераховується на центральний Єдиний казначейський рахунок. В іншому випадку, різниця якої бракує у той же робочий день направляється через агентство «Франс-Трезор» на підкріплення відповідного операційного рахунку.

Казначейська система виконання бюджету у Франції знаходиться в процесі глибоких інституційних перетворень. На зміну Закону 1959 р. видано новий Оригінальний закон «Про закони про

державний бюджет» від 01.08.2001 р, який введений у дію з 1 січня 2006 р. Такий довгий період часу від ухвалення до введення закону у дію пояснюється необхідністю ретельної підготовки до проведення найглибшої реформи бюджетного кошторису за увесь післявоєнний період.

Відповідно до Закону 2001 року передбачається здійснити рішення триєдиної мети:

- переорієнтувати бюджетний процес на досягнення конкретних результатів за допомогою реалізації загальнонаціональних програм;
- кардинально поліпшити ступінь транспарентності бюджету і підсилити ступінь парламентського контролю за процесом виконання;
- підвищити роль і місце бюджету в економічному житті країни.

Слід звернути увагу, що до 2006 р передбачалося розробити середньо- і довгострокову програми бюджетної стабільності; підготувати близько 30 загальнонаціональних програм, що виконуються за суто галузевим принципом; істотно скоротити права і відповідальність розпорядників бюджетних коштів щодо їх перерозподілу; запровадити ряд нових форм і методів сприяння суспільному і парламентському контролю; створити низку принципово нових бухгалтерських рахунків (зокрема рахунки запасів, пенсійні рахунки, боргові рахунки); перейти від системи використання парафіскальних і закріплених податків до стягнення загальнонаціональних регулюючих податків; здійснити перехід на нову систему бухгалтерського обліку, засновану на методі нарахування.

Досвід Франції у таких важливих питаннях, як функціонування Єдиного казначейського рахунку, управління грошовими потоками на казначейських рахунках, забезпечення ліквідності бюджетної системи тощо, може бути корисним для подальшого розвитку казначейської системи виконання бюджетів в Україні.

У США відповідно до прийнятого у 1990 р Закону про казначейів у найбільш федеральних управліннях і агентствах було затверджено посаду казначея, який наділений широким колом обов'язків – від управління бюджетним процесом до управління бухгалтерським обліком і фінансовою діяльністю.

Основним призначенням національного казначейства є сприяння оптимальному фінансовому управлінню державними ресурсами.

Казначейство забезпечує своєчасне отримання бюджетними установами необхідних ресурсів для функціонування державних служб при одночасному доведенні до мінімуму видатків на фінансування держави.

Облік по програмах ведуть галузеві департаменти. Казначейство відповідає за загальний облік, підготовку інструкцій для установ, отримання їх запитів, підготовку місячних і річних фінансових відомостей. Казначейство використовує систему подвійного запису за касовим принципом для грошово-кредитних акредитивів і зобов'язань. Системи галузевих департаментів використовують стандартний план рахунків із системою подвійного запису. (1, с 394 – с 355.)

Відповідно до Положення про федеральний бюджет касове обслуговування виконання федерального бюджету в Німеччині здійснюється федеральними касами.

Федеральні каси здійснюють контроль за наявністю одержувача бюджетних коштів відповідних бюджетних асигнувань, які затверджуються у встановленому порядку. При цьому контроль за веденням операцій з коштами федерального бюджету, у тому числі за їхнім цільовим використанням здійснюється головним розпорядником бюджетних коштів. Бюджетна установа формує в електронному вигляді розпорядження на здійснення платежу. За заповнення розпорядження за встановленою формою і за змістом несе відповідальність бюджетна установа. У касі розпорядження трансформується платіжне доручення, яке і передається в банк від імені каси. Бюджетно-одержувачі при формуванні розповсюдження використовують виключно автоматизовані системи, які мають електронний інтерфейс до автоматизованої системи бюджетного касового обліку Федерації [2, с 357].

У Німеччині створена глобальна фінансова інформаційна система «Бюджетно-касовий облік», до якої входять всі учасники бюджетного процесу – від конкретного бюджетодержувача до федеральної каси і головного розпорядника бюджетних коштів. У цій системі відображаються всі операції стосовно федерального бюджету, а це дає можливість парламенту своєчасно отримувати інформацію про хід виконання федерального бюджету [1, с.146-149].

Висновки: Франція, США та Німеччина розвинуті капіталістичні країни.

Історичний розвиток спричинив певні відмінні і подібні ознаки бюджетного обліку.

У Німеччині контролем федерального бюджету займається парламент. Парламенту надають усю необхідну інформацію про відсоток виконання федерального бюджету, його дохідної і витратної частин та можливі варіанти вирішення проблемних аспектів бюджету. Варто зазначити, що Німеччина піклується про своїх громадян, які працюють у державному секторі тому бюджетна сфера у них на високому рівні.

У США національне казначейство сприяє оптимальному управлінню державними ресурсами. В його діяльність входить: управління фінансовими активами, управління готівкою, виконання бюджету- збір надходжень, виконання бюджету- видатки, державна фінансово-інформаційна система.

Отже, можна сказати, що контроль національне казначейство США здійснює у відповідності з своїми правами та обов'язками, та Конституцією США; та сприяє суворій регламентації дохідної та витратної частини.

У Франції формування державного бюджету покладено на Міністерство фінансів. У структурі якого діють: Управління бюджету,

Головне управління з обліку державних фінансів державне - казначейство Франції, Дирекція Казначейства – агентство «Франс-Трезор».

У Франції державним бухгалтерам, у тому числі головному бухгалтеру Казначейства надавалося виключне право здійснювати, як прибуткові, так і витратні операції за рахунками загального бюджету, тобто бюджету, що об'єднує всі доходи і видатки держави. А це свідчить, що у Франції державні бухгалтери не є обмеженими у своїх діях і можуть здійснювати операції за загальним фондом бюджету у відповідності до потреб Казначейства. На даний час у Франції усі нормативно-правові акти оновлюються на зміну Закону 1959 р. видано новий Оригінальний закон «Про закони про державний бюджет» від 01.08.2001 р, який введений у дію з 1 січня 2006 р, що свідчить про те бюджетна сфера перебуває у періоді реформ, вона оновлюється, отже зазнає покращення.

Для України досвід цих країн у розвитку бюджетного обліку є

досить значним і вибравши курс європейської інтеграції Україна поступово змінюватиме власні закони та стандарти прирівнюючи їх до європейських, що добре позначиться на економіці країни. І особливе місце у цих змінах належить бюджетній сфері України її реформуванні та європейській стандартизації.

Література:

1. Юрій С.І. Казначейська система: [підручник] / С.І. Юрій, С.І. Стоян, М.Й. Мац. – К.: Центр учбової літератури, 2002. – с. 394
2. Рудешко В.В. Зарубіжний досвід ведення бухгалтерського обліку виконання бюджету / В.В. Рудешко // Часопис Київського університету права – 2010. - №4. – С. 146-149.

Автор: Фик Роман Володимирович, магістрант спеціальності "Облік і аудит" Львівської комерційної академії.

Сфера наукових інтересів: бюджетний облік державних установ, теоретичні аспекти бюджетного обліку.

Зв'язок із автором: fyk.roman@gmail.com

УДК 338.439
JEL Q 00

Андрій Харенко,
Валентин Бобко

Уманський національний університет садівництва

ОСОБЛИВОСТІ ВИРОБНИЦТВА ТА АГРОМАРКЕТИНГУ
ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ
УМАНСЬКОГО РАЙОНУ

У статті досліджені основні аспекти виробництва та реалізації зернових культур. Автор дослідив стратегію розвитку агромаркетингу в контексті ринку зерна.

Ключові слова: ефективність виробництва, зерно, реалізація, агромаркетинг.

This article explores the main aspects of the grain production and sale. The author examined the agrarian marketing development strategy in the context of the grain market.

Keywords: efficiency, grain, implementation, agrarian marketing.

В статье исследованы основные аспекты производства и реализации зерновых культур. Автор исследовал стратегию развития агромаркетинга в контексте рынка зерна.

Ключевые слова: эффективность производства, зерно, реализация, агромаркетинг.

На всіх етапах розвитку суспільства проблема збільшення виробництва зерна належала до числа злободенних та актуальних питань аграрної політики, оскільки від рівня її розв'язання багато в чому залежить, зокрема, розвиток всіх тваринницьких галузей, а в кінцевому підсумку – забезпечення продовольчої безпеки країни.

В даному контексті ключовим моментом для українського виробника є реалізація отриманої продукції та одержання фінансових результатів. При цьому необхідно не лише її реалізувати, а забезпечити своєчасний і вигідний збут. З переходом до ринкових відносин в галузях АПК, згідно прийнятої нормативно-правової бази, реалізація виробленої і переробленої продукції державою не регламентується. Державне замовлення на сільськогосподарську продукцію, включаючи і такі стратегічні культури, як зерно, цукрові буряки, соняшник, які забезпечують економічну безпеку країни та гарантування товаровиробникові збуту квотованої державою продукції за невідповідних ринкових умов, скасовано.

За умов, які мають місце у правовому полі України щодо системи збуту зерна на вільному ринку, перед товаровиробниками постало завдання створити відповідні механізми та структури в інтегрованих системах, які забезпечили б більш сприятливі ринкові позиції для вигідної реалізації продукції.

Розглядом даних питань у різний час займалися такі вчені: Г.Л. Азяев, М. І. Андрушко, Г.О. Андрусенко, Г. Ассэль, Г.Д. Болт, А.В. Войчак, А.С. Воронова, С. С. Гаркавенко, В. Г. Герасимчук, А. Глухов, О.П. Гоголя, В.І. Губенко, М.Ю. Коденська, М.Ф. Кропивко, В.П. Косіюк, Ф. Котлер, В. В. Липчук, А. Лисенко, П.М. Макаренко, Г.И. Макин, В. П. Оніщенко, Ю.А. Петренко, А. Печенкин, М.Е. Портер, А. В. Романова, М.П. Сахацький та ін.

Система агромаркетингу в зернопродуктовому підкомплексі ще не отримала належного теоретичного обґрунтування, надто мало практичних розробок щодо її проектування, організації і раціонального функціонування, внаслідок чого концепція маркетингу досить повільно проникає в господарський менеджмент керівників, спеціалістів, власників. Питання підвищення економічної ефективності агромаркетингової діяльності потребують подальшого

обґрунтування і практичного вирішення. Саме цим зумовлено вибір теми дослідження.

Об'єктом дослідження є виробнича та маркетингова діяльність сільськогосподарських підприємств Черкаської області в сфері зерна.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і прикладних аспектів виробничої та маркетингової діяльності сільськогосподарських підприємств щодо зерна, що спрямовані на підвищення її ефективності й досягнення стабільного економічного зростання.

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування й розробка рекомендацій з вдосконалення діяльності сільськогосподарських підприємств щодо зерна.

Система агромаркетингу пов'язує макро-, мезо- та мікрорівні АПК. В її основу покладена відповідність функціональних, забезпечуючих та об'єктно-функціональних підсистем агромаркетингу різним рівням управління і відображені потоки інформації між рівнями агромаркетингу.

На думку І.В. Рябчика, труднощі у визначенні економічної ефективності основних факторів, які впливають на виробництво полягають, насамперед, у встановленні найбільш правильного відношення факторів у комплексі з урахуванням економічної ефективності кожного із них [1].

Зернове господарство є важливою складовою частиною сільськогосподарської галузі як України, так і Уманського району зокрема. Проблема збільшення виробництва зернових культур є стратегічною метою розвитку АПК нашої держави, що зумовлює необхідність визначення його раціональної структури як з точки зору використання агрокліматичного потенціалу, так і щодо кон'юнктури ринку окремих видів продукції.

Науково доведено, що на ефективність виробництва продукції, а отже і підприємницької діяльності господарств у цілому значний вплив має рівень концентрації. Її вплив на зернове виробництво відображено в таблиці 1.

Отримані результати, дані таблиці 1, свідчать що із зростанням розміру підприємства збільшується площа посіву зернових, а це в свою чергу сприяє підвищенню рівня урожайності.

Таблиця 1

Виробництво зерна сільськогосподарськими підприємствами
 Черкаської області в залежності від їх розмірів у 2012 році

Показники	Групи підприємств за площею сільськогосподарських угідь, га			
	до 1500	1501 - 2000	2001 - 2500	2501 і більше
кількість підприємств у групі, од.	146	77	47	83
площа, га	622,7	933,5	1201,5	2518,2
питома вага в структурі посівних площ, %	60,0	53,7	54,1	54,3
урожайність, ц/га	39,3	43,0	44,2	48,6
виробнича собівартість 1 ц, грн.	55,77	78,60	53,00	76,51

Частка зернового клину в посівній площі господарств коливається на рівні 53%, проте у підприємств з меншою земельною площею досягає 60 %. Дане явище можна пояснити нижчою концентрацією поголів'я тварин в останніх, а отже і необхідністю виділяти менше площі під кормові культури.

Вирішальним завданням виробництва є реалізація отриманої продукції та одержання фінансових результатів. При цьому необхідно не просто реалізувати продукцію, а забезпечити своєчасний і вигідний її збут. Швидке отримання фінансових результатів, тобто перетворення товарної продукції в грошову еквівалентну форму дозволяє вдосконалювати на розширювати виробництво, розраховуватися з постачальниками та кредиторами тощо.

Основними факторами, які зумовлюють зміну прибутку по окремих видах сільськогосподарської продукції, є кількість реалізованої продукції, середня ціна реалізації та повна собівартість одиниці реалізованої продукції. Динаміку фінансових результатів від реалізації зернових культур розглянемо в таблиці 2.

Як свідчать дані таблиці 2, протягом досліджуваного періоду господарська діяльність сільськогосподарських підприємств щодо зерна була досить ефективною, про що свідчить рівень рентабельності. За останні 5 років розмір прибутку отримуваного господарствами на 1 га збірної площі зріс більш як у 5 разів (за винятком 2012 року).

Таблиця 2.

Ефективність збуту зерна сільськогосподарськими
 підприємствами Черкаської області

Показники	2008р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.
Реалізація, ц	868556	1462378	1194494	1074958	1712514
Повна собівартість, тис. грн.	55021,4	112692,7	113801,3	115010,7	261217,0
Виручка від реалізації, тис. грн.	61518,4	113555,4	134186,3	154052,9	271208,5
Повна собівартість 1 ц, грн.	63,35	77,06	95,27	106,99	152,53
в т.ч. витрати на збут	6,98	12,95	8,37	12,69	24,85
Ціна реалізації 1 ц, грн.	70,83	77,65	112,34	143,31	158,37
Прибуток на 1 га, грн.	168,10	21,85	574,40	1101,65	300,42
Прибуток на 1 ц, грн.	7,48	0,59	17,07	36,32	5,83
Рівень рентабельності, %	11,8	0,8	17,9	33,9	3,8
Кількість підприємств, що займалися виробництвом продукції, од. – всього	34	34	32	35	35
в т.ч. одержали збиток	12	12	2	3	10

При аналізі потрібно враховувати, що на рівень рентабельності окремих видів продукції впливають такі фактори як собівартість реалізованої продукції і прибуток.

Показник прибутку визначається як різниця між грошовою виручкою від реалізації товарної продукції і затратами на її виробництво і реалізацію.

В таблиці 3 наведено дані щодо ефективності збутової діяльності відносно зерна сільськогосподарських підприємств Черкаської області в залежності від концентрації виробництва.

Згідно із ними рівень концентрації виробництва сприяє збільшенню розміру прибутку на 1 га. Більші підприємства мають можливість застосовувати у своїй діяльності інтенсивні технології на інноваційній основі, заключаючи для цього достатню кількість матеріальних ресурсів (добрив, засобів захисту рослин, нової техніки, продуктивних сортів і гібридів рослин), які значно підвищують продуктивність ріллі. Цього, на жаль, не можуть зробити господарства

менші за розмірами.

Таблиця 3

Ефективність збуту зерна сільськогосподарськими підприємствами Черкаської області в залежності від концентрації виробництва в 2012 р.

Групи господарств за площею посіву зернових та зерно бобових, га	Показник								
	кількість підприємств у групі, од.	середня площа, га	рівень товарності, %	повна собівартість 1 ц, грн.	збутові витрати на 1 ц, грн.	ціна реалізації 1 ц, грн.	прибуток, грн.		рівень рентабельності, %
							1 ц	1 га	
до 500	129	269	96,4	96,01	9,84	103,85	7,84	228,2	8,16
501-1000	142	726	81,9	93,69	12,58	113,75	20,05	581,6	21,41
1001-1500	67	1205	85,6	98,29	10,64	124,69	26,40	860,2	26,86
1501-2000	12	1785	79,9	114,60	17,67	110,03	-4,57	-154,1	-3,99
2001-2500	15	2260	90,4	159,77	28,74	177,97	18,20	652,9	11,39
2501-3000	11	2812	81,6	97,75	13,15	118,71	20,97	789,2	21,45
3001-3500	6	3185	99,1	98,00	18,42	123,08	25,09	1036,0	25,60
3501-4000	2	3710	65,9	75,78	4,28	104,23	28,45	500,5	37,54
4501-5000	2	4833	65,4	109,86	7,90	73,54	-36,31	-1082	-33,06
5001-5500	4	5342	83,1	107,15	14,66	114,05	6,89	239,1	6,43

Оцінку економічної ефективності маркетингової діяльності сільськогосподарських підприємств Уманського району щодо зерна відображено в таблиці 4.

Дані таблиці 4 свідчать про відносно ефективну маркетингову діяльність господарств у даній галузі, яка забезпечила досить високий рівень окупності вкладених ресурсів. Проте, на наш погляд, підприємства ще не в повній мірі використовують потенціал маркетингу, як ринкової теорії управління, а отже мають можливість

значно підвищити ефективність своєї господарської діяльності за допомогою нього.

Таблиця 4

Економічна ефективність агромаркетингової діяльності
 сільськогосподарських підприємств Уманського району Черкаської
 області щодо зернових культур

Показники	2008	2009	2010	2011	2012
Пшениця					
грошовий потік, тис. грн.	5531,2	2674,4	10206,5	19976,2	26811,0
агромаркетингові витрати на 1000 грн. обсягу реалізованої продукції, грн.	97,67	184,20	76,06	73,78	116,92
коефіцієнт чистого прибутку	0,131	-0,08	0,204	0,405	0,181
коефіцієнт економічної ефективності виробництва і агромаркетингу	0,081	-0,005	0,145	0,243	0,207
Кукурудза на зерно					
грошовий потік, тис. грн.	-380,9	1069	13428,5	17873	-8090
агромаркетингові витрати на 1000 грн. обсягу реалізованої продукції, грн.	128,02	173,74	62,77	106,89	209,92
коефіцієнт чистого прибутку	-0,112	0,011	0,251	0,321	-0,106
коефіцієнт економічної ефективності виробництва і агромаркетингу	-0,060	0,007	0,220	0,203	-0,135
Ячмінь					
грошовий потік, тис. грн.	4540,6	2833,8	2045,1	9056,9	4431,9
агромаркетингові витрати на 1000 грн. обсягу реалізованої продукції, грн.	88,46	142,67	102,21	64,54	114,55
коефіцієнт чистого прибутку	0,215	0,020	-0,007	0,414	0,098
коефіцієнт економічної ефективності виробництва і агромаркетингу	0,857	0,015	-0,007	0,187	0,086

Отже, агромаркетинг в Україні знаходиться лише на початковому етапі розвитку, він має вузьку прикладну направленість і часто

розглядається як частина сфери збуту. Але вже зараз він стає рівноправною функцією підприємства поряд з виробничою, фінансовою, кадровою діяльністю.

Завдання, що потребують першочергової уваги дослідників в сфері агромаркетингу: дослідження конкретних функцій агромаркетингу; розробка рекомендацій по зміні руху інформації в структурі управління агромаркетинговими підрозділами в умовах ринкової економіки; напрацювання рекомендацій щодо створення та організації роботи служби агромаркетингу та її підрозділів; ціноутворення на підприємстві при управлінні за концепцією маркетингу; розробка питань аналізу результатів діяльності аграрних підприємств; організація агромаркетингового планування на основі прогностичних показників; практичне використання в процесі прогнозування методів математичної статистики.

Дослідження додатково підтверджує, що функціонування розвинутої системи агромаркетингу не можливо без ефективного виробництва.

Сільськогосподарські підприємства Уманського району Черкаської області мають зерно-технічний з розвинутим тваринництвом виробничий напрям. У 2008 – 2012 роках їх була прибутковою, а рівень рентабельності протягом досліджуваного періоду не опускався нижче 5,1 %.

Перспективним напрямом стратегії розвитку ринку зерна є удосконалення його інфраструктури. Воно має здійснюватися за такими головними напрямками: перший – формування оптових ринків зерна; другий – розвиток інфраструктури в сільській місцевості з метою забезпечення умов реалізації зерна безпосередніми його виробниками; третій – створення розвинутої системи кооперативів, асоціацій самими зерновиробниками для спільного зберігання і реалізації зернових більш-менш великими партіями; четверте – основна увага має приділятися розвитку біржової торгівлі зерном.

Функціонування ринку зерна неможливе без створення і злагодженого функціонування інформаційних й маркетингових установ, їхня діяльність повинна бути спрямована на інформування усіх суб'єктів ринку зерна щодо попиту, пропозицій, цін на зерно. Водночас аналітично-маркетингові центри надають зерновиробникам інформацію про досягнення науки й техніки, передового технологі-

організаційного досвіду не тільки в Україні, але й за її межами.

На сьогодні є всі підстави стверджувати, що інформаційне забезпечення зерновиробників й інших суб'єктів ринку зерна робить його більш раціональним і прозорим, що дасть можливість реалізовувати зерно на еквівалентних засадах у всьому ланцюжку його руху від виробника до споживача.

Література:

1. Рябчик І.В., Галушко В.В. Нові підходи до аналізу ефективності сільськогосподарських підприємств // Економіка АПК: Міжнародний науково-виробничий журнал. - 2004. - № 3. - с. 101-108.

Автор: Харенко Андрій Олександрович, к.е.н., доцент кафедри маркетингу Уманського національного університету садівництва, м. Умань, Україна.

Сфера наукових інтересів: маркетинг, агромаркетинг, public relations.

Зв'язок з автором: vstupudau@gmail.com

Автор: Бобко Валентин Володимирович, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Уманського національного університету садівництва, м. Умань, Україна.

Сфера наукових інтересів: ресурсний потенціал, облік в агропромисловому секторі, основні засоби.

Зв'язок з автором: bvalentyn@gmail.com

УДК 338.436. 338.51
JEL Q 00

Ирина Хомин
Тернопольский национальный экономический университет

**ПРОБЛЕМА ЦЕНОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НА АГРАРНОМ
РЫНКЕ УКРАИНЫ**

В статье рассматривается проблема ценового регулирования сбалансированного спроса и предложения на аграрном рынке Украины. Обосновываются предложения по её решению.

Ключевые слова: аграрный рынок, регулирование, спрос и предложение, сбалансированность.

The problem of price regulation of balanced supply and demand in the agricultural market of Ukraine. Statements on its decision.

Keywords: *agricultural market regulation, supply and demand, balance.*

У статті розглядається проблема цінового регулювання збалансованого попиту й пропозиції на аграрному ринку України. Обґрунтовуються пропозиції щодо її вирішення.

Ключові слова: *аграрний ринок, регулювання, попит і пропозиція, збалансованість.*

Считается, что причиной отсутствия сбалансированного спроса и предложения на аграрном рынке являются административно-командные методы ценообразования, применявшиеся в Украине в течение 30-90-х годов XX века. Однако переход к рыночным рычагам регулирования рассматриваемой проблемы не решил.

Таким образом, проблемой, которая имеет определенное научное и практическое значение, является исследование причин такого несоответствия и роли в нем ценообразования, поскольку метод формирования цен (ценообразование), как высказался известный американский теоретик и практик в этой сфере экономических взаимоотношений Дж. Гелбрейт¹, составляет сердцевину предмета [1, с. 162].

Однако, невзирая на то, что от А. Смита [7], Д. Рикардо [6], К. Маркса [2], Дж. Милля [4] и до современных учёных проблема ценообразования на товары, в том числе и продовольственные, была и остается стержневой в экономических исследованиях, приходится констатировать, вслед за Дж. Гелбрейтом: „Ни в одном другом разделе настолько не очевидны противоречия, нигде логические неувязки не вызывают такую скуку, как в теории цен ..., и ни в одном из других разделов проверка фактами не оказывается настолько плодотворной для выяснения истины” [1, с. 162].

Именно стремление осуществить „проверку фактами” причин того, что на практике возникли расхождения между теоретическими канонами относительно формирования цен в рыночной экономике и фактическими значениями их на продукцию аграрного сектора, обусловило цель данной статьи и определило ее задание как системный анализ фактографического материала, связанного с этой проблемой.

¹ Гелбрейт Дж. у 1940-1943 гг. был членом администрации Рузвельта, отвечая за вопросы цен в Бюро по контролю за ними [1, с. 15].

Теория ценообразования в индустриальном обществе основывается на современных отличиях рынка от того периода – начала XXI века, – когда А. Маршалл обосновал свой знаменитый „крест” как точку пересечения кривых, которые описывают взаимодействие предложения и спроса, в которой возникает их равновесие, то есть цена спроса равняется цене предложения [3, с. 354-355]. Ведь в отличие от упомянутого периода, в котором на рынке действовало много мелких фирм, и такое идеальное соотношение могло возникать спонтанно, потому что сила влияния каждой из них на рынок, как заметил Дж. Гелбрейт, минимальная, на типичном рынке индустриальной системы существует только горстка продавцов. То есть, рынок является олигопольным [1, с. 163].

То же самое на наш взгляд, можно утверждать относительно отечественного аграрного рынка. При этом наиболее близким к рассматриваемой теме является положение на рынке сельскохозяйственной техники, нефтепродуктов, минудобрений, средств защиты растений, где ситуация относительно цен складывается неизменно на протяжении 1991-2014 гг. в соответствии с выводом этого ученого относительно США: „Когда говорят об олигополисте, предполагается, что при установлении цен он отчасти пользуется властью, свойственной монополии, и отчасти чувствует ограничения, налагаемые конкуренцией ... Возможен, хотя и редко, тайный сговор с целью установления цены, наиболее подходящей для всех фирм отрасли” [1, с. 163]

Ситуация же на рынке сельскохозяйственной продукции продолжает оставаться такой, которой она была в странах рыночной экономики в начале XX века: ни отдельная личность, ни предприятие не имеют силы для того, чтобы осуществлять влияние на соответствующий рынок сырья для перерабатывающей промышленности (табл. 1).

Итак, на рынке аграрной продукции только в 2010 году цены увеличивались в соответствии с динамикой расходов сельскохозяйственных предприятий на приобретение материально-технических ресурсов². Если же в результате благоприятных погодных условий предложение растёт, то цены на сельскохозяйственную

² До этого такое случалось в 2003 и 2007 году.

продукцию сразу же снижаются, а иногда – как это было в 2002 и 2013 гг., – даже становятся меньшими против предыдущего года, несмотря на то, что они должны были бы увеличиваться хотя бы в соответствии с индексом инфляции.

Таблица 1

Сравнение цен на сельскохозяйственную продукцию, продовольствие и материально-технические ресурсы за 2005-2013 годы (процентов к предыдущему году)

Индексы цен производителей:	2005	2010	2011	2012	2013
сельскохозяйственной продукции	108,1	130,0	113,6	106,8	97,1
продовольствия	109,3	110,9	106,4	97,9	97,8
продукции химической промышленности	111,8	111,9	124,7	107,3	94,7
продуктов нефтепереработки	124,9	142,1	124,5	96,0	100,0
машиностроения	110,1	110,7	110,7	102,4	94,7
транспортных средств	106,4	113,3	115,8	101,9	94,9
строительно-монтажных работ	125,6	115,8	119,4	112,6	105,6

Источник: Украина в цифрах /Статистические сборники за 2005-2013 годы. – С. 41, 49, 53-57.

На рынке же материально-технических ресурсов цены не коррелируют с динамикой закупочных цен на сельскохозяйственное сырье, а почти стабильно растут: исключение составляет падение пока из-за неизвестных причин цен в 2013 году против предыдущего года на продукцию химической промышленности, машиностроения, транспортные средства, хотя неизвестно, насколько это касается именно той её части, которая потребляется аграрным сектором экономики. В результате диспаритет цен не только не сглаживается, а наоборот – увеличивается. Например, в 2000-2005 гг. диспаритет цен межотраслевого обмена сельскохозяйственной и промышленной продукции составлял 1 до 5, а теперь 1 до 7 [5, с. 8].

Именно такое несоответствие ценообразования, когда на средства производства для аграрного сектора экономики цены устанавливаются олигопольными, однако это не распространяется на сельскохозяйственные предприятия, которые формируют цены на собственную продукцию в условиях жесткой конкуренции, как раз и является причиной того, что перманентный дефицит продовольствия, сформированный в недрах административно-командного способа регулирования производства, продолжает оставаться хроническим явлением в условиях рыночных отношений. Ведь противоположное действие векторов цен производителей промышленной продукции и закупочных цен перерабатывающих предприятий предопределяет то, что основной фактор стимулирования деятельности сельскохозяйственных предприятий – прибыль, – не действует. В результате вместо наращивания объемов производства с целью максимизации прибыли сельскохозяйственные предприятия вынуждены его свертывать, поскольку расходы деятельности здесь не всегда покрываются доходами, или же рентабельность является слишком мизерной, чтобы можно было обеспечить вложение более-менее существенной массы капитала в их развитие (табл. 2).

Таблица 2

Финансовые результаты и уровень рентабельности
 сельскохозяйственных предприятий за 2010-2013 гг.

Показатели	2010	2011	2012	2013
Прибыль, млн. грн.	17253,6	25267,0	26728,4	15806,0
Уровень рентабельности, %	17,5	19,3	16,3	8,8
В т. ч. убыточные, млн. грн.	4841,3	4915,3	6841,7	10811,9
В общем количестве хозяйств, %	30,4	16,5	21,4	19,8

Источник: Сельское хозяйство Украины в 2013 г. – К.: Госкомстат Украины, 2014. – С. 52.

Прежде всего следует обратить внимание на нестабильность финансовых показателей. Например, масса прибыли сельскохозяйственных предприятий в 2013 году была меньшей, чем даже в 2010 году. При этом пятая часть хозяйств является хронически

убыточной, а уровень рентабельности прибыльных намного ниже оптимального, который должен был бы составлять 30-35 процентов. В результате никак не можем выйти хотя бы на невысокий уровень производства сельскохозяйственной продукции, достигнутый в 1990 году. А особенно это ощутимо относительно продукции животноводства, производство которой составляет к уровню 1990 года 56,1 %, и то благодаря его наращиванию в хозяйствах населения³, поскольку в сельскохозяйственных предприятиях этот показатель составляет всего 41, 2 процента. Таким образом, можно утверждать, что существующий диспаритет в ценообразовании отражается на производстве отрицательно безотносительно к тому, кто его осуществляет, хотя в целом личные подсобные хозяйства населения продолжают производить почти половину валовой продукции сельского хозяйства, в том числе 56,5 % продукции животноводства. что с позиций ценового фактора⁴ выглядит будто бы нелогичным.

В то же время нужно иметь ввиду, что основной целью производства в личных подсобных домохозяйствах населения является обеспечение продуктами питания членов собственной семьи. Только избыток произведенной здесь продукции становится товарным. Именно в этом заключается основное отличие в отношении к произведенной продукции на сельскохозяйственных предприятиях и в личных подсобных домохозяйствах населения, косвенно влияющие на уровень цен: на первых основной целью является производство товарной продукции. Во вторых первостепенным является обеспечение собственных потребностей в продуктах питания, а

³ Однако здесь апогей пройден ещё в 2005 году и на смену наращиванию объемов животноводческой продукции в хозяйствах населения всё сильнее проявляется тенденция стагнации.

⁴ Цены на продукцию этих хозяйств, как правило, ниже чем на идентичную, произведенную в сельскохозяйственных предприятиях. Особенно существенный разрыв закупочных цен на молоко: крестьяне вынуждены продавать его, как правило, посредникам, поскольку прямые связи с молокоперерабатывающими предприятиями не действуют. В итоге цены на такую продукцию для них являются низшими на 40-50 % против тех, которые выплачиваются сельскохозяйственным предприятиям. Такая же ситуация при реализации крупного рогатого скота, свиней.

товарная продукция здесь рассматривается как источник побочных неосновных доходов.

Конечно, что так не может длиться бесконечно долго, поскольку демографические процессы на селе и урбанизация неминуемо приведут к уменьшению производства сельскохозяйственной продукции в личных подсобных домохозяйствах населения.

Следовательно, не существует никакой дилеммы относительно последующего развития аграрного производства, как это иногда провозглашается на основе динамики объемов валовой продукции за категориями хозяйств, а вывод должен быть однозначным: вместе со всевозможной поддержкой личных подсобных хозяйств, прорыв на рынке продовольствия и достижение на нём сбалансированности спроса и предложения возможен при условии существенного наращивания производства продукции на сельскохозяйственных предприятиях. Ведь несмотря на то, что личные подсобные хозяйства населения после 1990 г. стремительно нарастили производство продукции, особенно животноводческой, в целом производство почти всех видов продукции сельского хозяйства является меньшим, чем в 90-ые годы XX века (табл. 3).

Таблица 3

Производство основных видов сельскохозяйственной продукции в
Украине за 1990-2013 годы

(тыс. т)

Показатели	Годы						
	1990	2000	2005	2010	2011	2012	2013
Зерновые культуры	51009	24459	38016	39270,9	56746,8	46216,2	63051,3
Сахарная свекла	44264	13199	15468	13749,2	18740,5	18438,9	10789,4
Подсолнеч.	2571	3457	4706	6771,5	8670,5	8387,1	11050,5
Картофель	16732	19838	19462	18704,8	24247,7	23250,2	22258,6
Овощи	6666	5821	7295	8122,4	9832,9	10016,7	9872,6
Мясо	4858	1663	1597	2059,0	2143,8	2209,6	2389,4
Молоко	24500	12658	13714	11248,5	11086,0	11377,6	11488,2
Яйца, млн. шт.	16287	8809	13046	17052	18690	19110	19615

Источник: 1. Украина в цифрах в 2013 году/ Статистический сборник – К., 2014. – С. 88,125.

В первую очередь пока еще недостигаемыми являются показатели 1990 г. производства молока и мяса, где несоответствие цен и себестоимости является наибольшим. Ведь, например, производство подсолнечника превысило рубеж 1990 г. и его объёмы дальше растут, что подтверждает тезис о главной роли в стимулировании ценового фактора, ведь за этим видом продукции (как и рапсом) окупаемость расходов сельскохозяйственных предприятий на протяжении 2000-2013 гг. была наивысшей.

Кроме того и производство продукции растениеводства нестабильно, оно в большей мере зависит от погодных условий, чем от расходов производства, что не позволяет даже относительно зерновых культур говорить о достижении превышения уровня 1990 года, поскольку валовые сборы даже в 2010 и 2012 годах были низшими.

Относительно же картофеля и овощей, то видимое противоречие с этим тезисом (уровень рентабельности их производства обычно не превышает 5 процентов, лишь в крайне неурожайные для этих культур годы он несколько больше) объясняется тем, что их производство сосредоточено почти исключительно в личных подсобных хозяйствах населения (картофеля – более 98 процентов, овощей – около 90 процентов). Поэтому изъяны ценообразования здесь пока еще не оказывают слишком большого негативного влияния на объёмы производства этих видов сельскохозяйственной продукции, как это произошло относительно других, где удельный вес личных домохозяйств населения является решающим.

Из сказанного логично вытекают следующие выводы. В первую очередь должны быть устранены имеющиеся перекосы в формировании цен межотраслевого обмена, поскольку „проверка фактами” убеждает, что именно так называемые „ножницы цен” на промышленные товары и сельскохозяйственное сырьё, особенно когда они становятся чрезмерными, как это наблюдается в настоящий момент, приводят к сокращению производства в первую очередь наиболее материалоемкой продукции, то есть, животноводческой. В свою очередь, это по принципу бумеранга ударяет по эффективности растениеводства, где вместо органических удобрений приходится во все большей мере закупать значительно более дорогие – в пересчете на эквивалент, – минеральные удобрения. А из-за несоответствия цен необходимых средств накопить не удастся, поэтому внесение в почву

минеральных удобрений недостаточное, поскольку приобрести их в необходимом количестве нельзя.

Нельзя решить эту проблему увеличением кредитования, потому что процентные ставки банков, даже с учётом компенсаций, которые предоставляются сельскохозяйственным предприятиям из бюджета, все же несопоставимы с экономической эффективностью минеральных удобрений. В результате никак не удаётся выбраться из магического круга низкой урожайности сельскохозяйственных культур, а как следствие – хронической необеспеченности поголовья животных кормами, которая является производной от первой причины, затем недостаточного уровня кормления животных и их низкой продуктивности, основного препятствия на пути решения проблемы сначала достижения уровня производства, который был в 90-х годах XX века, а далее его наращивания с целью обеспечения действительного спроса населения Украины на продовольствие.

Решить же рассматриваемую проблему можно, на наш взгляд, только при условии кардинального изменения подходов к ценообразованию, потому что никакими косметическими мерами в виде налоговых льгот, отдельных бюджетных программ, которые к тому же не всем товаропроизводителям доступны, а тем более административных ограничений наподобие запрещения экспорта зерна, импорта мяса и тому подобное, как свидетельствует „проверка фактами”, то есть, системных показателей формирования цен на продовольственном рынке, этого сделать нельзя.

Литература:

1. Гэлбрейт Джон Кеннет. Новое индустриальное общество. Избранное /Дж. К. Гэлбрейт. – М.: Эксмо, 2008. – 1200 с.
2. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. (Пер. И.И. Скворцова-Степанова). Т. I. Кн. I. Процесс производства капитала. – М.: Политиздат, 1978. – 907 с. – С. 113-140.
3. Маршалл А. Основы экономической науки /А. Маршалл; [предисл. Дж. М. Кейнса; пер. с англ. В. И. Бомкина, В. Т. Рысина, Г. И. Столпера]. – М.: Эксмо, 2008. – 832 с.
4. Милль Дж. С. Основы политической экономии с некоторыми приложениями к социальной философии /Дж. С. Милль; [пер. с англ.; биограф. очерк. М. И. Туган-Барановского]. – М.: Эксмо, 2007. – 1040с.
5. Проблемы обеспечения доходности агропромышленного производства в Украине в постиндустриальный период. – К.: ННЦ „ИАЭ” УААН, 2008. – 100 с.
6. Риккардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Избранное /Д. Риккардо; [пер. с англ.; предисл. П. Н. Клюкина]. – М.: Эксмо, 2007. –

960 с.

7. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов /А. Смит; [пер. с англ.; предисл. В. С. Афанасьева]. – М.: Эксмо, 2007. – 960 с.

Автор: Хомин Ирина Петровна, канд. эконом. наук, ст. препод. к-ры финансов Тернопольского национального экономического университета.

Сфера научных интересов: проблемы финансового регулирования в аграрном секторе экономики Украины.

Связь с автором: xomunka@rambler.ru

УДК 657
JEL M 41

Ирина Хуторненко
Ставропольский государственный аграрный университет

УЧЕТ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

В статье рассмотрена экономическая сущность косвенных расходов, порядок их учета и распределения. Приводятся примеры статей затрат и существующие в учетной практике методики распределения косвенных расходов.

Ключевые слова: затраты, статья, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, калькулирование, себестоимость.

The article discusses the economic essence of indirect costs, the order of accounting and distribution. The examples of cost items and current practice in accounting methods of allocation of indirect costs.

Keywords: costs, article, overhead costs, general expenses, calculation of cost price.

У статті розглянута економічна сутність непрямих витрат, порядок їх обліку та розподілу. Наводяться приклади статей витрат і існуючі в обліковій практиці методики розподілу непрямих витрат.

Ключові слова: витрати, стаття, загальновиробничі витрати, загальногосподарські витрати, калькулювання, собівартість.

Каждая организация, занимаясь тем или иным видом деятельности, имея ту или иную отраслевую принадлежность, обладает собственным набором издержек, отличающим ее от другого предприятия. Однако для принятия оптимальных управленческих и финансовых решений необходимо знать свои затраты и, в первую

очередь, разбираться в информации о произведенных расходах. Анализ издержек помогает выяснить их эффективность, установить, не будут ли они чрезмерными, проверить качественные показатели работы, правильно установить цены, регулировать и контролировать расходы, планировать уровень прибыли и рентабельности производства.

Как известно, во всех организациях, в том числе и сельскохозяйственных, довольно высокими являются так называемые косвенные (накладные) расходы. Известно, что накладные расходы в структуре производственных затрат занимают значительный удельный вес – от 11-12 % и выше. Это расходы, которые связаны с управлением и обслуживанием производства в целом всего предприятия или отдельных его структурных подразделений. Без расходов такого типа обойтись не может ни одно предприятие, однако стремиться к их сокращению необходимо. Для предприятий все более важным становится не столько задача точного и полного определения себестоимости, сколько предотвращение неоправданных затрат, которых можно было бы избежать.

Кроме того, учет, и тем более распределение косвенных расходов осуществляется в целях решения одной из основных задач в учетной практике сельскохозяйственной организации – формирование полной производственной себестоимости единицы продукции, работ, услуг. Тем более, это актуально, если учетной политикой организации определено формирование полной производственной себестоимости единицы продукции, работ, услуг. Решив эту задачу, организация сможет определить, какую производственная себестоимость будет иметь тот или иной вид продукции.

Расходы по организации производства и управлению представляют собой экономически неоднородную группу затрат. В ее состав входят, с одной стороны, расходы по управлению, с другой стороны – расходы по организации производства и его обслуживанию. В сельскохозяйственных организациях в зависимости от уровня управления косвенные расходы подразделяются на общепроизводственные и общехозяйственные. Такое деление зависит от множества видов деятельности организации, а также сложившейся цеховой структуры управления. Так, традиционно в сельскохозяйственных организациях общепроизводственные расходы

подразделяются на общепроизводственные расходы растениеводства, общепроизводственные расходы животноводства и общепроизводственные расходы промышленности, в то время как общехозяйственные расходы такого сопоставления не имеют в силу сложившихся особенностей.

Расходы на управление и обслуживание производства учитывают на счете 25 «Общепроизводственные расходы» по единой методике. По дебету счета в течение отчетного периода учитывают все расходы на управление и обслуживание производства, группируя их по статьям расхода. По кредиту счетов после окончания калькуляционного периода производится списание расходов при их распределении и отнесения на счета основного производства.

К общепроизводственным расходам относят затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды аппарата управления отраслей и подразделений, амортизационные отчисления, основных средств отраслевого назначения, затраты на мероприятия по охране труда и технике безопасности, расходы на транспортное обслуживание работ и другие расходы, связанные с обслуживанием отраслей основного производства (арендная плата за основные средства общепроизводственного назначения, расходы по содержанию машин и оборудования). Учет бригадных, цеховых расходов производстве должен осуществляться отдельно с целью включения в себестоимость той продукции, с производством которой они связаны.

Общепроизводственные расходы исходя из принятой учетной политики в конце отчетного периода (в нормативном, плановом или фактическом размере) относят на счета по учету затрат на производство по принадлежности и включают в себестоимость продукции (работ, услуг).

Общепроизводственные расходы возникают в производственных подразделениях. Назначение, характеристика и функционирования роль этих расходов связаны непосредственно с производством (т. е. местами возникновения затрат).

Как отмечалось ранее, общепроизводственные расходы группируются по статьям, перечень которых устанавливается самой организацией в соответствии с нормативными документами. Проведенные исследования позволили судить о том, что в сельскохозяйственных организациях традиционно выстроена

следующая номенклатура статей общепроизводственных расходов.

1. Оплата труда работников, занятых управлением и обслуживанием производств. По этой статье учитывают заработную плату инженерно-технического персонала цехов, в соответствии с номенклатурой должностей, а также рабочих занятых обслуживанием оборудования (накладчики, электрики и т. д.) и других работников структурных подразделений (вахтеров, уборщиц, диспетчеров и т. д.). Одновременно с начислением заработной платы производят отчисления на социальные нужды, по социальному страхованию работников от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

2. Материальные расходы. По этой статье отражают стоимость смазочных и прочих вспомогательных материалов, необходимых для работы и ухода за оборудованием, а также прочие расходы материального характера.

3. Работы и услуги. По этой статье учитывают стоимость электроэнергии пара, воды и т. д. использованных на приведение в действие машин и механизмов и другого оборудования, полученных от сторонних организаций. Также по данной статье может отражаться стоимость услуг собственных вспомогательных производств, отнесенных на общепроизводственные нужды.

4. Ремонт основных средств. По этой статье учитывают затраты на все виды ремонтов. Если ремонт производится по месту эксплуатации оборудования, то учитывают сумму начисленной заработной платы с отчислениями, расход материалов и т. д.

5. Амортизация основных средств. По этой статье учитывают суммы амортизации основных средств общепроизводственного назначения, и приспособлений, используемых в производстве:

6. Прочие общепроизводственные расходы. По данной статье отражаются расходы, не вошедшие в вышеназванные статьи. Это такие расходы как начисленные налоги, страховые платежи и т. д.

Общехозяйственные расходы представляют собой затраты по руководству и управлению в целом по организации. Для учета общехозяйственных расходов в Плане счетов бухгалтерского учета организаций предусмотрен главный счет 26 «Общехозяйственные расходы». Этот счет по отношению к балансу является активным, а по содержанию – собирательно-распределительным. По дебетовой

стороне счета учитываются расходы, а по кредитовой стороне – их списание при распределении. Административно-управленческие расходы следует вести по следующим статьям затрат.

1. Оплата труда работников, занятых управлением организации. По этой статье учитывают заработную плату администрации, руководителей высшего звена организации, а также отчислений на социальное страхование работников, по социальному страхованию работников от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

2. Материальные расходы. По этой статье отражают стоимость материалов, необходимых для ремонта помещений офиса, канцелярские расходы, а также прочие расходы материального характера.

3. Работы и услуги. По этой статье учитывают стоимость электроэнергии пара, воды и т. д. использованных на приведение в действие механизмов и машин и другого оборудования, полученных от сторонних организаций, стоимость услуг собственных вспомогательных производств, работ и услуг непромышленного характера.

4. Ремонт основных средств. По этой статье учитывают затраты на все виды ремонтов основных средств общехозяйственного назначения.

5. Амортизация основных средств. По этой статье учитывают суммы амортизации основных средств общехозяйственного назначения.

6. Командировочные расходы и прочие служебные разъезды. По данной статье отражают расходы на командировки и служебные разъезды работников организации.

7. Прочие общехозяйственные расходы. По данной статье отражаются расходы, не вошедшие в вышеназванные статьи (налоги, страховые платежи и т. д.).

Общехозяйственные и общепроизводственные расходы могут распределяться после завершения калькуляционного периода. Часть общехозяйственных расходов может быть списана (кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы») на:

- законченное и незаконченное строительство (дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»);

- затраты основного производства (дебет счета 20 «Основное производство»);

- затраты вспомогательных производств при выполнении работ на сторону (дебет счета 23 «Вспомогательные производства»);

- затраты обслуживающих производств и хозяйств при выполнении работ на сторону (дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства») и на другие счета.

В организациях общепроизводственные расходы распределяются в конце отчетного года и включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в организации, и формируются по статье «Расходы по обслуживанию производства и управления». Общепроизводственные расходы распределяются на аналитические счета этой отрасли пропорционально сумме всех затрат (без затрат по организации производства и управлению производством), за исключением стоимости затрат прошлого труда.

В организациях общепроизводственные расходы распределяются между объектами учета ежегодно одним из следующих способов:

- 1) прямым способом (при узкой направленности);
- 2) пропорционально основной заработной плате производственных рабочих;
- 3) пропорционально сумме прямых затрат;
- 4) пропорционально плановому объему выпуска продукции по плановым расходам, т. е. в сметно-нормативном порядке (применяется в плодоовощных перерабатывающих организациях при сезонном производстве);
- 5) другими способами.

Общехозяйственные расходы распределяются в конце отчетного года и включаются в себестоимость продукции, а также в себестоимость той части продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, которая выполняется на сторону или для нужд капитального строительства организации.

Общехозяйственные расходы относят на капитальное строительство, выполняемое хозяйственным способом, при условии, если строительство в организации не имеет своего хозяйственного аппарата и административно-хозяйственное обслуживание строительства выполняется основным штатом и средствами данной

организации.

Общехозяйственные расходы не относятся на затраты вспомогательных производств, на обслуживание производства, на общепроизводственные расходы и расходы будущих периодов. Общехозяйственные расходы также не относятся на аналитические счета по учету нераспределенной амортизации, ремонта основных средств, так как эти счета уже закрыты.

Общехозяйственные расходы распределяются между различными отраслями производства и объектами учета затрат в них в конце отчетного года пропорционально общей сумме затрат (без затрат по организации и управлению производством), за исключением стоимости затрат прошлого труда.

Общехозяйственные расходы распределяются между объектами учета ежегодно одним из следующих способов:

- 1) пропорционально основной заработной плате производственных рабочих;
- 2) пропорционально сумме прямых затрат;
- 3) по сметно-нормативному методу.

В зависимости от принятой организацией учетной политики общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться на виды продукции, работ и услуг (в дебет счета 90 «Продажи») в порядке, реализуемом соответствующими нормативными документами, что имеется в данной организации.

Последовательность отнесения общепроизводственных расходов на тот или иной вид продукции зависит от выбранной базы распределения. В свою очередь, выбор базы распределения определяется спецификой технологического цикла предприятия, степенью «схожести» по натурально-вещественному составу статей общепроизводственных расходов и соответствующих статей прямых затрат. Во главу угла здесь ставится принцип максимально возможного соответствия динамики выбранной базы распределения и данной статьи общепроизводственных расходов.

Это вполне объяснимо, так как целью распределения общепроизводственных расходов по видам продукции является получение достоверных данных о полной себестоимости выпуска и реализации отдельных видов продукции для управленческих целей, достоверной картины о рентабельности отдельных производственных

линий, степени оптимальности структуры выпуска и продаж и др. Так, если большая часть продукции предприятия является трудоемкой, в качестве базы распределения могут быть избраны количество человеко-часов по производству отдельных видов продукции (натуральный показатель) либо прямые расходы на оплату труда (стоимостной показатель). Для материало- и капиталоемкой продукции в качестве баз распределения могут применяться машино-часы (натуральный показатель), величина прямых материальных затрат (стоимостной показатель), и др. В этой связи очевидно, что никакой принципиальной разницы между двумя вариантами распределения общепроизводственных расходов нет.

Частное от деления величины общепроизводственных расходов на величину выбранной базы распределения представляет собой коэффициент (ставку) распределения. В том случае, когда в качестве базы распределения выбран натуральный показатель, распределение общепроизводственных расходов производится непосредственно по видам продукции с аккумуляцией общепроизводственных расходов в себестоимости отдельного вида продукции как обособленной статьи затрат – «общепроизводственные расходы».

В том же случае, когда в качестве базы распределения выбирается стоимостной показатель какой-либо статьи прямых затрат, сначала производится расчет полной величины базы распределения (как совокупных прямых затрат по данной статье по всем видам продукции), затем определяется ставка распределения и на этой основе производится отнесение общепроизводственных расходов на себестоимость того или иного вида продукции, что характерно для сельскохозяйственной организации.

Так, накладные расходы отождествляются нередко с косвенными расходами, поскольку они связаны опосредованно с производством всей производимой в организации продукции, и вследствие этого не могут быть сразу отнесены непосредственно на ту или иную продукцию. В силу этого отмеченные расходы в сельскохозяйственных организациях имеют следующие особенности, отличающие их от других расходов организации:

1) носят самостоятельный характер и в результате этого не могут быть в момент формирования отнесены на затраты определенного вида продукции, работы, услуги;

2) учитываются по определенной номенклатуре статей затрат, определенной в организации, а также могут формироваться по элементам расходов, поскольку носят комплексный характер;

3) могут иметь принадлежность к определенному цеху производства внутри сельскохозяйственной организации, например, к растениеводству, животноводству, промышленным производствам;

4) подлежат распределению по истечении отчетного года согласно выбранной в организации методике, что обусловлено длительным циклом производства продукции сельскохозяйственных организаций.

Таким образом, распределение общепроизводственных расходов в конце периода по видам продукции в соответствии с выбранной базой распределения для целей достоверного исчисления полной себестоимости отдельных производственных линий является основой любой системы учета общепроизводственных расходов, составляет ее сущность.

Литература:

1. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие / М. А. Вахрушина. ВЗФЭИ. – М.: АО «Финстатинформ», 2009. – 359 с.
2. Тунин, С.А. Классификация затрат в системе управленческого учета сельскохозяйственных организаций / С. А. Тунин // Достижение науки и техники АПК. – 2010. – № 9. – С. 14–16.
3. Тунин, С.А. Управление затратами сельскохозяйственных организаций: монография / С. А. Тунин. – LAP LAMBERT Academic Publishing GmbH & Co. KG Heinrich-Böcking-Str. 6-8, 66121 Saarbrücken, Germany. – 2013. – 91 с.

Автор: Хуторненко Ирина Михайловна, магистрант кафедры «Бухгалтерский управленческий учет» ФГБОУ ВПО Ставропольский государственный аграрный университет, г. Ставрополь, Россия.

Сфера научных интересов: формирование затрат и исчисление себестоимости в аграрной сфере.

Связь с автором: stunin@yandex.ru

УДК 657
JEL M 41

Одарка Чабанюк,
Наталія Чиковська
Львівська комерційна академія

ОСНОВНІ ЗАСОБИ В БЮДЖЕТНІЙ УСТАНОВІ: ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

У статті розглянуто питання визначення поняття основних засобів в бюджетних установах, а також порівняння цього визначення з національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Ключові слова: основні засоби, бюджетна установа, строк корисного використання.

In the article the question of determination of concept of the fixed assets is considered in budgetary establishments, and also comparing of this determination to the national and international standards of record-keeping.

Keywords: the fixed assets, budgetary establishment, term of the useful use.

В статье рассмотрены вопросы определения основных средств в бюджетных учреждениях, а также сравнение этого определения соответственно с национальными та международными стандартами бухгалтерского учета.

Ключевые слова: основные средства, бюджетное учреждение, срок полезного использования.

Виконання державою своїх функцій у сучасному суспільстві, зокрема, стосовно її громадян - це функції охорони здоров'я, освіти, науки, культури, безпеки та охорони правопорядку, здійснюється через мережу бюджетних установ, які сама створює та фінансує. Для здійснення основних функцій та виконання завдань бюджетними установами використовуються основні засоби.

Основні засоби як основа матеріально-технічної бази потребують такої організації їх обліку, яка б сприяла підвищенню об'єктивності інформації для аналізу ефективності їх використання.

В умовах переходу обліку до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку доцільним стає питання удосконалення нормативно-правової бази, визначення основних відмінностей щодо трактування понять в тих чи інших нормативних документах. Проте

визначення одних і тих же понять в різних нормативних джерелах проявляють недоліки, що інколи призводить до протиріч.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням визначення поняття “основні засоби” в бюджетному обліку займались багато вітчизняних науковців, зокрема: Атамас П.Й., Грабенко Л.О., Медведенко С.П., Панкевич Л.В., Палій В.Ф. Слід зазначити, що розкриття теми визначення та обліку основних засобів в бюджетних установах потребує подальшого наукового дослідження.

Діяльність бюджетних установ та організацій відбувається у сфері надання послуг соціально-культурного, наукового та іншого характеру. Однією з важливих передумов надання цих послуг є забезпеченість бюджетних установ основними засобами. Бухгалтерський облік необоротних активів повинен забезпечити правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в регістрах бухгалтерського обліку надходження, переміщення, вибуття всіх необоротних активів, які належать установі, у тому числі і здані в оренду.

Для бюджетних установ основним нормативним документом, що забезпечує методологічні засад визначення поняття та обліку не лише основних засобів, але і всіх необоротних активів загалом, є Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [4].

Згідно з Положенням основні засоби – це матеріальні активи, які утримуються установою для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг, для досягнення поставленої мети, та/або задоволення потреб установи, або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року. Потрібно також звернути увагу на те, що згідно з Положенням установи зараховують до складу інших основних засобів сценічно-постановочні засоби, бібліотечні фонди, музейні цінності вартістю понад 5000 гривень за одиницю.

Відповідно до НП(С)БО в державному секторі 121 “Основні засоби” [2] основні засоби - матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі або здавання в оренду іншим особам і

використовуються, за очікуванням, більше одного року.

Визначення поняття основних засобів трактується Податковим кодексом України [3]. Згідно із п.14 ПКУ, основні засоби – це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації). яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік). Отже, як бачимо, у податковому законодавстві чітко прописана нижня межа вартості основних засобів.

В Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” наведено наступне визначення: основні засоби – це матеріальні об'єкти, що їх:

- утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей;

- використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Вартісних обмежень щодо визначення об'єкта необоротних активів до складу основних засобів в МСБО 16 “Основні засоби” немає.

Порівнюючи визначення поняття основних засобів у різних нормативних джерелах слід звернути увагу також на визначення строків корисного використання об'єктів основних засобів.

Строк корисного використання – це очікуваний період у часі, протягом якого активи будуть використовуватися установою або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг).

Так, Податковий кодекс України встановлює мінімальні строки корисного використання об'єктів основних засобів, що інколи можуть бути меншими для деяких груп основних засобів.

Проте у Положенні, а саме в Додатку “Норми зносу на необоротні активи бюджетних установ” до Положення чітко встановлено строк корисного використання для кожної групи основних засобів. Строк корисного використання (експлуатації) - очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися установою або з їх використанням будуть виконуватися основні функції та завдання бюджетних установ. Строк корисної (очікуваної) експлуатації основних засобів установи встановлюється міністерством за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) установою самостійно в момент придбання активу. У межах одного головного розпорядника бюджетних коштів на однотипні основні засоби встановлюється єдиний строк їх корисної експлуатації.

На нашу думку, здійснення деталізації строків корисного використання для кожної групи необоротних активів є правильним, оскільки враховано фізичні можливості кожного об'єкта, що дозволить максимально використати об'єкт основних засобів в процесі господарювання бюджетної установи.

Таким чином, для встановлення ефективної системи обліку основних засобів в бюджетних установах необхідним є удосконалення обліку, перегляд нормативно-правової бази, особливо в період переходу до міжнародних стандартів.

Література:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби”: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014
2. НП(С)БО в державному секторі 121 “Основні засоби”: Затверджене Наказом МФУ від 12.10.2010 р. № 1202.: [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
3. Податковий кодекс України від 02.12. 2010 р. № 2755-V I: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України № 611 від 26.06.2013 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>

Автор: Чабанюк Одарка Михайлівна, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії, м. Львів, Україна

Сфера наукових інтересів: теорія бухгалтерського обліку, бухгалтерський облік, звітність та оподаткування

Зв'язок з автором: odarka2010@meta.ua

Автор: Чиковська Наталія Михайлівна, магістр спеціальності 8.03050901 “Облік і аудит”

Сфера наукових інтересів: бухгалтерський облік у бюджетних установах

Зв'язок з автором: Natysja21@i.ua

УДК 657.28

JEL M 41

Тетяна Чеховська

Таврійський державний агротехнологічний університет

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ

В статті досліджено проблеми організації обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками. Уточнено значимість обліку та запропоновано напрями удосконалення організації обліку даних розрахунків.

Ключові слова: організація обліку, розрахунки з постачальниками та підрядниками, кредиторська заборгованість.

The paper investigates the problem of accounting for payments to suppliers and contractors. Specifies the importance of accounting and Directions improvement of accounting data calculations.

Key words: organization of accounting, payments to suppliers and contractors, accounts payable.

В статье исследованы проблемы организации учета расчетов с поставщиками и подрядчиками. Уточнена значимость учета и предложены направления совершенствования организации учета данных расчетов.

Ключевые слова: организация учета, расчеты с поставщиками и подрядчиками, кредиторская задолженность.

Ринкові умови господарювання вимагають приведення в дію факторів, які здійснюють безпосередній вплив на ефективність управління. Для забезпечення ефективної діяльності підприємства, дуже важливим є управління розмірами кредиторської заборгованості. Особливе місце в кредиторській заборгованості займають численні розрахунки з постачальниками і підрядниками. Кредиторська заборгованість розуміє під собою можливість підприємства тимчасово користуватись запозиченими ресурсами, але з іншого боку також

зменшує показники платоспроможності і ліквідності. Окрім цього наявність простроченої заборгованості може призвести до погіршення іміджу підприємства. При правильному управлінні кредиторською заборгованістю можна усунути негативні наслідки її наявності. Це можливе за умови правильно організованої системи обліку кредиторської заборгованості. Саме це й обумовило актуальність обраної теми статті.

Тема обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками розглядалась такими провідними вітчизняними науковцями з бухгалтерського обліку, як Ф.Ф. Бутинець, Г.В. Власюк, Н.Г. Горицька, О.В. Лишиленко, М.Д. Біляк та інші.

Методологічні вимоги до формування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про зобов'язання, а також принципи відображення зобов'язань у фінансовій звітності визначає П(С)БО 11 «Зобов'язання». Відповідно до нього, заборгованість перед постачальниками за товари, роботи, послуги належить до поточних зобов'язань.

Постачальники - це юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей (сировини, матеріалів, палива, запасних частин, МШП), що надають послуги (подачу електроенергії, газу, води, пари тощо), виконують роботи (поточний і капітальний ремонт основних засобів тощо).

Підрядники - спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво.

Удосконаленню обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками приділяли увагу багато вчених. Так, на думку О.В. Лишиленка, з метою покращення системи управлінського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками доцільно провести деякі зміни, а саме:

- по-перше, ефективніше проводити аналіз складу і структури кредиторської заборгованості за постачальниками, а також щодо термінів утворення заборгованості або термінів її можливого погашення, що дозволить своєчасно виявляти прострочену заборгованість і вживати заходів щодо її стягнення;

- по-друге, контролювати оборотність кредиторської заборгованості, а також стан розрахунків щодо простроченої

заборгованості, так як в умовах інфляції будь-яка відстрочка платежу призводить до того, що підприємство реально отримує лише частину вартості поставленої продукції, тому необхідно розширити систему авансових платежів;

- по-третє, на високому рівні організувати роботу з договорами, щоб в картці клієнта відрізнити працює він під реалізацію або за системою передоплати;

- по-четверте – здійснювати контроль кредиторської заборгованості та розмірів заборгованості окремих кредиторів, строків погашення боргів за графіком сплати.

На нашу думку, такі зміни дозволять посилити контроль за розрахунками з кредиторами та дозволить достовірніше відображати цю інформацію в обліку.

Г.В. Власюк також приділив увагу управлінському обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками і запропонував для полегшення ведення обліку кредиторської заборгованості за конкретними договорами, ввести в План рахунків додатковий позабалансовий рахунок 10 «Кредиторська заборгованість». І зазначив такі субрахунки:

- 101 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, термін сплати якої ще не настав з вітчизняними постачальниками»;

- 102 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, термін сплати якої ще не настав з іноземними постачальниками»;

- 103 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, прострочена з вітчизняними постачальниками»;

- 104 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, прострочена з іноземними постачальниками».

Науковець зазначає, що саме за допомогою цих субрахунків полегшується робота бухгалтерів і не потрібно аналізувати кожний договір та вибирати кредиторську заборгованість на 631 субрахунок. Тому, що цей аналіз буде накопичуватись на позабалансових субрахунках – конкретно за кожним договором.

Ці позабалансові рахунки допомагають стежити за кредиторською заборгованістю, контролювати терміни її сплати, показують всю картину щодо заборгованості за кожним договором, що дає змогу більш ефективно планувати розрахунки з постачальниками та підрядниками. Але на нашу думку кодування рахунків повинно

бути таким: 0101, 0102, 0103, 0104 щоб уникнути плутанини з субрахунками рахунку 10 «Основні засоби».

М. Д. Біляк для вдосконалення ведення обліку з постачальниками та підрядниками запропонував ввести документ – «Реєстр документів до сплати», де вказані розрахунки постачальників та терміни їх сплати, кінцеве сальдо за кожним рахунком.

Зведений «Реєстр документів до сплати» показує реєстр рахунків за кожним постачальником і підрядником та має інформацію про те, за що платить підприємство, які строки оплати та відображає залишок за кожним рахунком на кінець дня і має накопичувальну інформацію на кінець місяця. Цей документ дає змогу контролювати кредиторську заборгованість за конкретним рахунком від постачальника та підрядника. Ми вважаємо, що впровадження такого документу на практиці дозволить запобігти прострочення заборгованості та вчасно погашати її.

Найефективнішим методом контролю фактичного стану зобов'язань є інвентаризація.

Відповідно до пп. 11.11. «Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 № 69, інвентаризація розрахунків здійснюється таким чином:

- всім дебіторам підприємства-кредитори повинні передати виписки про їх заборгованість, які пред'являються інвентаризаційній комісії для підтвердження реальності заборгованості. Підприємства-дебітори зобов'язані протягом десяти днів з дня отримання виписок підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення;

- на суми заборгованості постачальників з невідфактурованих поставок після їх перевірки бухгалтерія повинна зажадати від постачальників розрахунково-платіжні документи. Постачальники зобов'язані подати покупцям такі документи або повідомити причини щодо їх неподання чи про відсутність такої заборгованості;

- на рахунках обліку розрахунків з покупцями і замовниками, постачальниками і підрядчиками, іншими дебіторами і кредиторами повинні залишатися виключно погоджені суми.

В окремих випадках, коли до кінця звітного періоду розбіжності не усунені або залишились не з'ясованими, розрахунки з дебіторами і

кредиторами відображаються кожною стороною у своєму балансі в сумах, що впливають із записів у бухгалтерському обліку і визнаються нею правильними.

- суми за розрахунками з установами банків, фінансовими і податковими органами повинні бути погоджені з ними. Залишення в обліку неурегульованих сум за цими розрахунками не допускається;

- до акта інвентаризації розрахунків додається довідка про дебіторську і кредиторську заборгованість, щодо якої термін позовної давності минув, із зазначенням осіб, винних у минуванні терміну позовної давності дебіторської заборгованості, а також назви і адреси дебіторів або кредиторів, суми, причини, дати і підстави виникнення заборгованості.

У Наказі про облікову політику обов'язково повинні вказуватись терміни проведення інвентаризації розрахунків. Законодавчо такі терміни не встановлені, але було б доцільно наступне:

- для підприємств з невеликою кількістю контрагентів проводити таку інвентаризацію щомісяця;

- для підприємств з великою кількістю контрагентів необхідно ранжирувати їх за величиною заборгованості та проводити для кожної групи окремо інвентаризацію; для контрагентів з великою сумою заборгованості – частіше (за рішенням топ-менеджменту раз на місяць), з меншою сумою боргу – раз в квартал.

Вважаємо також за необхідне для всіх підприємств встановити обов'язкове складання Акту звірки заборгованості. В договорі купівлі – продажу доцільно було б заздалегідь вказувати необхідність проведення звірки заборгованостей з встановленням строків, відповідальних осіб, порядку проведення, строків надання звіту, з обов'язковим встановленням штрафів за недотримання цих вимог. Такий підхід викликаний тим, що підприємства згідно законодавства не зобов'язані складати такі акти. Також вважаємо необхідним складати такі Акти звірки заборгованості при звільненні працівника, відповідального за розрахунки.

Чинними законодавчо-нормативними актами затверджено дві форми документів для оформлення інвентаризації розрахунків – Акт звіряння розрахунків і Акт інвентаризації розрахунків. Однак ці документи не забезпечують необхідної деталізованості інформації. Тому ми пропонуємо при проведенні інвентаризації складати такий

документ, як Інвентаризаційний опис, структура якого наведена у табл. 1:

Таблиця 1

Структура інвентаризаційного опису

№	Найменування постачальника	Підстава	Предмет заборгованості	Дата виникнення	Дата погашення	Сума заборгованості, грн.				Розбіжності
						Згідно з актом звірки		Фактично по обліку		
						строкова	прострокова	строкова	прострокова	

Такий опис доцільно складати не лише для розрахунків з постачальниками, але і для всіх дебіторів та кредиторів підприємства. Цей документ також можна використовувати при аналізі дебіторської та кредиторської заборгованості. Такий аналіз часто вимагають банки при прийнятті рішення про видачу кредиту. Таким чином, використання інвентаризаційного опису також дозволить уникнути подвійної роботи.

Отже, облік розрахунків з постачальниками та підрядниками не є досконалим, і його дослідженню потрібно приділити більшу увагу. Тому що підприємства постійно ведуть розрахунки з постачальниками за придбані в них основні засоби, сировину, матеріали й інші товарно-матеріальні цінності і послуги.

Впровадження ефективної системи організації обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками дасть можливість підприємству вчасно погашати заборгованість за розрахунками, а також достовірніше відображати інформацію в бухгалтерському обліку. У такому випадку залучені кошти будуть виступати для підприємства додатковим та відносно дешевим джерелом його фінансування.

Література:

1. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і допов. / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, Л. Г. Панченко та ін.; За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – К.: Вища освіта, 2003. – 800 с.: іл.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку

активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. Міністром України від 30.11.99 р. № 291. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

3. Маркус О. В., Романюк І. О. Напрями удосконалення управлінського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками як інструмента контролю платоспроможності підприємства // Ефективна економіка. – 2014. – №5. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3024>

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. Міністерством фінансів України від 07.02.2013 № 73. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13?test=XX7MfyrCSgky76FIZi8497wwHdlxssFggkRbI1c>

5. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 592 с.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: затв. Міністерством фінансів України від 31.01.2000р. №20. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00/print1154500791191400>

Автор: Чеховська Тетяна Костянтинівна, студентка 5 курсу кафедри обліку і аудиту Таврійського державного агротехнологічного університету, м. Мелітополь, Україна.

Сфера наукових інтересів: облік розрахунків з постачальниками та підрядниками; бухгалтерський облік кредиторської заборгованості; організація обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Зв'язок з автором: chtk-1993@mail.ru

УДК 621
JEL L 00

Екатерина Чиж,
Татьяна Манцорова
Белорусский национальный технический университет

ИННОВАЦИОННЫЕ РЕШЕНИЯ В ЭНЕРГЕТИКЕ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

В статье исследованы возможные инновационные решения текущих проблем в энергетике Республики Беларусь. Авторы рассматривают возможный сценарий использования различных организационных и технических решений для повышения качества и надежности работы энергосистемы.

Ключевые слова: *энергосбережение, инновационная деятельность, вторичные энергоресурсы, АСКУЭ, снижение издержек.*

The article explores the possible innovative solutions to current problems in the energy sector of the Republic of Belarus. The authors examine the possible scenario of using various organizational and technical solutions to improve the quality and reliability of the power system.

Keywords: *energy saving, innovation, waste energy, AMR, reducing costs.*

У статті досліджені можливі інноваційні рішення поточних проблем в енергетиці Республіки Білорусь. Автори розглядають можливий сценарій використання різних організаційних і технічних рішень для підвищення якості та надійності роботи енергосистеми.

Ключові слова: *енергозбереження, інноваційна діяльність, вторинні енергоресурси, АСКОВ, зниження витрат.*

В составе энергетической системы, обеспечивающей потребности всей экономики в электрической и тепловой энергии, функционируют следующие большие системы:

- электроэнергетическая система (электроэнергетика), в состав которой в качестве подсистемы входит теплоснабжающая система (теплоэнергетика);

- система нефте- и газоснабжения;
- система угольной промышленности;
- ядерная энергетика;
- нетрадиционная энергетика.

В настоящее время энергия играет решающую роль в развитии человеческого общества.

Любой технологический процесс требует определенного расхода топлива, электрической и тепловой энергии. В результате химических реакций, механических воздействий горючие газы, теплоносители, газы и жидкости с избыточным давлением выделяют тепло. Эти энергетические ресурсы, как правило, используются не в полном объеме или не используются вовсе. Неиспользуемые в данном технологическом процессе или установке энергетические отходы получили название вторичных энергетических ресурсов (ВЭР).

Долгое время использованию вторичных энергоресурсов не уделялось достаточного внимания, не была в полной мере раскрыта их сущность, отсутствовали методики расчетов ВЭР.

Использование вторичных энергетических ресурсов не

ограничивается лишь энергетическим эффектом – это и охрана окружающей среды, в том числе воздушного бассейна, уменьшение количества выбросов вредных веществ. Некоторые из этих выбросов могут давать дополнительную продукцию, например, сернистый ангидрид, выбрасываемый с отходящими газами, можно улавливать и направлять на выпуск серной кислоты.

Роль энергосбережения весьма существенна и соизмерима со значением других традиционных источников энергии в покрытии энергетических потребностей человечества. К тому же энергосбережение позволяет избежать разработки новых угольных месторождений, бурения нефтяных скважин, ввода новых теплоэнергетических, атомных установок и т.п., способствует совершенствованию промышленных технологий. Все это приводит к меньшему загрязнению окружающей среды. В этом смысле энергосбережение и называют самостоятельным экологически чистым источником энергии.

Инновационная деятельность на предприятиях преследует разные цели и обусловлена различными внешними и внутренними факторами технического, финансово-экономического, политического, ресурсного и рыночного характера. Так, инновационная деятельность может быть ответной реакцией на требования рынка, ограниченный доступ к передовым технологическим решениям, ресурсные ограничения, изменения в налоговой и финансово-кредитной политике.

Одной из основных задач энергосбережения в нашей стране является снижение энергоемкости валового внутреннего продукта. По разным оценкам, в начале 90-х годов прошлого века этот показатель в Беларуси был в 2–3 раза выше по сравнению с развитыми странами. К настоящему времени соотношение уменьшилось примерно до 1,5–2 раз. К 2010 году энергоемкость ВВП планируется снизить не менее чем на 31 процент по сравнению с 2005-м, к 2020-му — на 60. К 2012 году необходимо увеличить до 25 процентов долю использования местных видов топлива для производства электроэнергии и тепла. Эти задачи определены в Директиве Президента Республики Беларусь от 14 июня 2007 года № 3 «Экономия и бережливость – главные факторы экономической безопасности государства».

Важный стимул для развития энергосберегающих технологий –

высокая стоимость энергоносителей на мировом рынке. Так, основной вид топлива для предприятий ГПО «Белэнерго» – природный газ, поставляемый из России. Причем цена на него, как известно, постоянно увеличивается. Доля природного газа в топливном балансе ГПО «Белэнерго» достигла 93-95 процентов, а в котельно-печном потреблении всей республики – 75 процентов.

Источником проблем, связанных с энергетической безопасностью, также является высокий уровень износа энергетических установок. В настоящее время он составляет порядка 60 процентов. На пределе физического состояния оказалось более 30 процентов электрических и тепловых сетей. Темпы обновления основных средств в энергетике отстают от темпов старения ранее созданных мощностей. Значительная часть основного оборудования отработала положенный срок эксплуатации.

Следует отметить, что в нашей стране коэффициент полезного действия (далее – КПД) на конденсационных электростанциях в неотапливаемый период составляет не более 40 процентов при полной загрузке энергоблоков. При неполной загрузке КПД будет еще ниже. Для его повышения практикуется применение парогазового цикла, то есть использование на станциях парогазовых установок. За счет этого коэффициент полезного действия можно увеличить до 75–80 процентов.

В целях повышения экономической эффективности работы Белорусской энергетической системы и финансового оздоровления энергоснабжающих организаций ежегодно разрабатывается и утверждается план мероприятий по снижению издержек и повышению эффективности использования материальных и финансовых ресурсов энергоснабжающими организациями, включающий:

- снижение в сопоставимых условиях себестоимости произведенной продукции, работ, услуг по основному виду деятельности, в том числе:
- снижение удельных расходов топлива на отпуск тепловой и электрической энергии;
- увеличение доли выработки электрической энергии по теплофикационному циклу за счет передачи тепловых нагрузок на энергоисточники ГПО «Белэнерго»;
- снижение технологического расхода электрической и тепловой

энергии на транспортировку в электрических и тепловых сетях;

- увеличение использования местных видов топлива;
- разработку и внедрение системы управленческого учета;
- внедрение системы АСКУЭ для учета тепло и электроэнергии;
- разработку методики по возможному учету рисков в деятельности энергетических предприятий в условиях реформирования отрасли.

В целях повышения эффективности работы тепловых электростанций в последние годы стали применяться турбодетандерные установки. В них используется потенциальная энергия газа с высоким давлением (примерно 1,2 МПа), поступающего из магистрального газопровода.

В 2014 году на Лукомльской ГРЭС была сдана в эксплуатацию ПГУ. Сегодня установленная мощность ПГУ составляет 427 МВт. Выработка электроэнергии – около 2,5 млрд кВт*ч. Расход электроэнергии на собственные нужды блока – 2,6 %. Число часов использования установленной электрической мощности – 6000 ч/год. Удельный расход топлива на отпуск электроэнергии 220 г у.т./кВт*ч. КПД ПГУ по отпуску электрической энергии – 57,02%. Сегодня КПД парогазового цикла достаточно высокий и составляет – 57,02% (блоки по 300 МВт ЛГРЭС имеют кпд парового цикла 39,1-40,0%).

С целью снижения зависимости от поставок импортных энергоносителей и введены или вводятся в эксплуатацию энергоустановки, работающие на местных видах топлива (дрова, торф, лигнин). Одновременно планируется увеличение добычи и использования в энергетике торфа. В течение десятилетий, в отдельные периоды развития экономики, он вообще был основным видом топлива в производстве тепловой и электрической энергии.

Со временем ожидается внедрение в энергетiku высокоэкономичных дизельных и газотурбинных установок средней и малой мощности, высокоинтенсивных теплогенераторов для электро- и теплоснабжения отдельных домов и малых предприятий. Мировым лидером в области использования древесного топлива и биомассы является Финляндия. Установленная мощность ТЭЦ, работающих в скандинавской стране на этих видах топлива, составляет более 2000 МВт (это мощность нашей будущей АЭС).

Возможные инновационные решения помогут снизить

потребление природного газа в топливном балансе нашей энергосистемы до 49–57 процентов в 2020 году. Но решить проблемы энергетической безопасности и зависимости страны от поставок газа только за счет внедрения энергосберегающих технологий не представляется возможным. Поэтому принято решение о строительстве в Беларуси атомной электрической станции мощностью 2000 МВт, первый блок которой будет введен в эксплуатацию в 2016 году.

В вопросах экономии электроэнергии сегодня уже не обойтись без автоматизированных систем контроля и учета электроэнергии (АСКУЭ). АСКУЭ — это инструменты, позволяющие любому современному предприятию не только получить развернутую картину энергопотребления, но и добиться рационального расхода каждого из энергоносителей — электроэнергии, горячей воды, пара и газа. Причем сделать это с учетом всех индивидуальных особенностей производства.

В настоящее время на многих жилых объектах республики установлена инновационная система учета электроэнергии. Ее внедрение полностью отвечает принципам программы энергосбережения, принятой Правительством Беларуси. С учетом растущих тарифов на электрическую энергию, жилищно-коммунальные организации нуждаются в объективной и достоверной информации об объемах потребляемых населением и предприятиями энергоресурсов. Система позволяет вести учет потребления электроэнергии непосредственно и на рабочем месте.

Система АСКУЭ обеспечивает:

- анализ и обработку информации на уровне жилых кварталов и отдельностоящих жилых домов и сооружений в автоматическом режиме;
- снижение убытков, которые несут организации в силу балансовой несогласованности в распределенных системах учета;
- вскрытие фактов хищений электроэнергии, случаев мошенничества;
- формирование многоуровневой системы контроля с немедленным оповещением диспетчерских и иных специализированных служб о возникновении какого-либо рода нештатных ситуаций.

В условиях перехода на рыночные отношения с определенными государствами экономическая безопасность Республики Беларусь во многом зависит от эффективного расходования энергетических ресурсов, и прежде всего электроэнергии.

Энергетика является базовой отраслью промышленности Республики Беларусь, поэтому от ее развития, оснащенности современным высокотехнологичным оборудованием, стабильности показателей качества тепловой и электрической энергии зависит функционирование всего реального сектора национальной экономики и объектов социальной инфраструктуры.

Литература:

1. Рубашный, В.С. Инновационный менеджмент и интеллектуальная собственность: курс лекций / В.С. Рубашный. – ФУАинформ, 2007. – 368 с.
2. Русак, Е.С. Экономика предприятия: учеб.-методическое пособие / Е.С. Русак, Е.И. Сапелкина. – Минск: Акад. упр. при Президенте Республики Беларусь, 2007. – 322 с.
3. Антонова, Н.Б. Инновационная политика государства: учеб. пособие / Н.Б. Антонова [и др.]; под общ. ред. В.К. Матюшевского. – Мн.: Акад. упр. при Президенте Республики Беларусь, 2004. – 187 с.
4. Куличенков, В.П., Силук, С.М. Задачи энергосбережения в Республике Беларусь / В.П. Куличенко, С.М. Силук // Промышленная безопасность. - № 10 (123). – С. 44-46.

Авторы: Чиж Екатерина Павловна, студентка 5-го курса специальности «Экономика и организация производства (энергетика)», Белорусского национального технического университета, г. Минск, Республика Беларусь.

Манцорова Татьяна Феликсовна, к.э.н., доцент, заведующая кафедрой «Экономика и организация энергетики», Белорусского национального технического университета, г. Минск, Республика Беларусь.

Сфера научных интересов: возобновляемые источники энергии, реформирование организационных структур управления, управленческий учет, АСКУЭ.

Связь с автором: mantf@mail.ru; kotyal@yandex.ru

УДК 338.43:633/.635

JEL Q 00

Александр Шкляров,
Александр Бевзелюк

УО «Белорусский, государственный аграрный технический
университет»

СОБЛЮДЕНИЕ ТЕХНОЛОГИЙ В РАСТЕНИЕВОДСТВЕ – ОСНОВНОЙ РЕЗЕРВ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ АПК

В статье приводятся результаты многолетних исследований по вопросам соблюдения технологий возделывания сельскохозяйственных культур. Дана оценка нарушению технологий как субъективному фактору в механизме хозяйствования. Соблюдение технологий в растениеводстве рассматривается как основной резерв повышения эффективности отрасли.

Ключевые слова: агроприем, прибавка урожая, растениеводство, резерв, сельское хозяйство, субъективные факторы, технология, формы собственности, экономический эффект.

The article provides the results of long-term studies on keeping up with technologies in crop production. Violation of technologies as the subjective factor of management mechanism has been assessed. Keeping up with technologies is considered as the main reserve for raising efficiency of the branch.

Key words: agricultural method, yield increase, crop production, reserve, agriculture, subjective factors, technology, forms of ownership, economic effect.

У статті наводяться результати багаторічних досліджень з питань дотримання технологій обробітку сільськогосподарських культур. Дано оцінку порушення технологій як суб'єктивному чиннику в механізмі господарювання. Дотримання технологій у рослинництві розглядається як основний резерв підвищення ефективності галузі.

Ключові слова: агроприйом, прибавка врожаю, рослинництво, резерв, сільське господарство, суб'єктивні чинники, технологія, форми власності, економічний ефект.

Технологія – комплекс заходів, направлених на максимальну результативність з мінімальними затратами.

Технології розробляються з урахуванням агробіологічних особливостей культур, агрокліматических і ґрунтових умов. Розробка технологій – це творчий процес, що вимагає певних навичок і знань. Можливо з впевненістю сказати, що практично для всіх сільськогосподарських культур, вирощуваних на планеті, існують технології, але вони в тій чи іншій ступені

корректируются с учетом изменяющихся условий (внедрение новых сортов, гибридов, средств защиты растений, удобрений, техники). Подобная корректировка существующих приемов возделывания способствует созданию более прогрессивных технологий [1].

Прогрессивные технологии возделывания сельскохозяйственных культур (наряду с новыми формами хозяйствования) – одно из наиболее эффективных средств повышения продуктивности сельскохозяйственного производства.

Установлено, что одна из основных причин низкой эффективности отрасли растениеводства - это нарушение либо несоблюдение технологий возделывания культур. Этот негативный фактор приводит к снижению эффективности на 30–50 % [1, 2].

Внесение фосфорных удобрений в рядки одновременно с посевом семян зерновых культур - технологический прием, обеспечивающий прибавку урожая. Наблюдения, проведенные в КСУП «Междуречье» Гомельского района, Гомельской области, показали, что урожайность зерновых без припосевного внесения удобрений была на уровне 20,0 ц/га, а на участках с внесением удобрений – 23,0 ц/га.

Припосевное внесение удобрений не требует значительных затрат (35 \$ на 1 га), стоимость прибавки урожая от соблюдения данного агроприема была на уровне 178 \$ на 1 га.

Работы без учета агробиологических особенностей культур и в неподходящие сроки могут быть расценены, как нарушение технологии. Наряду с прогрессивностью параллельного метода (за один прием выполняется несколько операций) именно он более уязвим (по сравнению с последовательным) с позиций соблюдения научно обоснованной технологии возделывания культуры.

Наблюдения проведенные в КСУП «Междуречье» Гомельского района, Гомельской области, показали, что замена традиционной предпосевной обработки почвы (после многолетних трав), под озимые зерновые чизелеванием привело к сильной засоренности посевов и снижению урожайности. Кроме того увеличились затраты на химическую борьбу с сорняками более чем в 2 раза, уборку, сушку и очистку зерна – в 2,5 раза, 30 % посевов были запаханы по причине сильной засоренности сорняками.

Показать возможные потери в растениеводстве при нарушении

общепринятых технологий возделывания сельскохозяйственных культур. Рассмотреть их соблюдение как один из резервов повышения эффективности отрасли.

К сожалению, несоблюдение технологий возделывания основных сельскохозяйственных культур в современном сельском хозяйстве не такая уж и редкость. Подобного рода утверждение не относится к высокоразвитым странам с частной собственностью на землю, как основному средству производства в сельском хозяйстве. В большей степени это проблема советской и постсоветской систем хозяйствования, хотя и для них характерны исключения. Фактор несоблюдения технологий на 90 % характеризуется субъективностью. Устранение которого элементарно, с одной стороны, и весьма сложно, с другой. Элементарность соблюдения технологий заключается в простом и последовательном выполнении операций под руководством специалиста. Сложность связана с социально экономическими условиями в обществе. Когда зачастую преобладает принцип «как платят так и работаю».

Ошибочно считать, что если раздать землю в частную собственность, ситуация улучшится. Безусловно она изменится, но не в лучшую сторону. Не внесут и существенный вклад и крестьянские фермерские хозяйства, поскольку сегодня они не составляют конкуренцию общественному сектору, находясь на пути становления.

И тем не менее, для хозяйств любой формы собственности соблюдение технологий в растениеводстве - это один из важнейших факторов повышения эффективности отрасли при минимуме затрат.

В процессе производства продукции растениеводства присутствует ряд составляющих: почвенное плодородие, климатические условия, сорт, технология (рис.1). Почвенное плодородие и климатические условия как факторы достаточно трудно поддаются регулированию. И тем не менее, человек может в процессе трудовой деятельности воздействовать на их изменение в целях повышения эффективности производственной деятельности в растениеводстве.

Сорт, как предмет труда и технология, как средство производства – основные составляющие технологического процесса, относящиеся к регулируемым и оказывающим наибольшее влияние на результативность.



Рис.1. Система «растение – среда» в производстве продукции растениеводства

В структуре производства товарной продукции сорту принадлежит одно из основных мест. По некоторым данным за счет потенциала сорта возможно получить до 20 % урожая [1, 2]. Научно обоснованный подбор соответствующих технологических операций с учетом почвенно-климатических условий территории позволяют максимально использовать потенциал сорта (гибрида). Чем выше степень освоения биологического потенциала сорта, тем ниже затраты и выше эффективность производства продукции растениеводства (табл.1).

Высокая степень освоения биологического потенциала сорта обеспечивает получение урожайности озимого тритикале до 6 т/га в то время как при низком ее показателе урожайность находится на уровне 2,5 т/га. С увеличением степени освоения биологического потенциала значительно снижаются затраты на производство.

Затраты труда в варианте с высокой степенью освоения биологического потенциала сорта (гибрида) были на уровне 3,3 чел.-час./т, а с низкой 5,7 чел.-час./т, что в 1,7 раза ниже.

Таблица 1

Эффективность использования биологического потенциала сорта
(гибрида)

Показатели	Степень освоения потенциала сорта (гибрида) %			
	Низкая (менее 40)	Средняя (40-50)	Хорошая (60-65)	Высокая (80-85)
Урожайность озимого тритикале, т/га	2, 5	3,0–3,7	3,8–4,9	6,0
Затраты труда, чел.-час./т	5,7	5,5	4,4	3,3
Затраты энергии, МДж/т	12750	12600	11000	9000

Такая же зависимость наблюдалась при расчете затрат энергии. При высокой степени освоения биологического потенциала сорта (гибрида) затраты энергии были на уровне 9000 МДж/т, а при низкой – 12750 МДж/т, что в 1,4 раза выше чем в предыдущем варианте (табл.1).

От средств механизации, используемых в технологии, существенно зависит результативность. На постсоветском пространстве сельское хозяйство регионов претерпело ряд реформ. Сегодня условия выполнения механизированных работ и использования техники в сельскохозяйственном производстве существенно отличаются от дореформенных.

Прежде всего, значительно сократилась техническая оснащенность производителей сельскохозяйственных товаров всех форм собственности.

Снижение числа базовых технических средств (тракторов, зерно- и кормоуборочных комбайнов) произошло в среднем более чем в 2,0–2,5 раза, а их производство за последние 5–7 лет – в десятки раз.

Уменьшилась покупательная способность субъектов хозяйствования на селе в приобретении технических средств.

Основная причина – диспаритет цен на сельскохозяйственную продукцию и технику, машинотракторный парк находится на грани полной выработки технического ресурса. Нагрузка на практически изношенные тракторы и комбайны возросла почти в 2 раза даже при условии заметного сокращения обрабатываемых площадей.

В настоящее время растениеводство сталкивается с весьма сложными проблемами. Старые технологии уже не в полной мере отвечают требованиям времени, а новые не всегда являются научно обоснованными [3].

Научное обоснование технологий требует:

- оптимизации производственных процессов в растениеводстве применительно к конкретным условиям;
- создания производственных процессов качественно нового уровня на базе важнейших достижений фундаментальных наук;
- моделирование производственных процессов с последующим их проектированием и внедрением в производство.
- учета современных экономических, социальных, экологических и других проблем.

По сути дела, научно обоснованные технологии предусматривают решение задач с несколькими неизвестными. На первом этапе следует определить допустимое количество решений. На втором - разработать эскизный проект производственного процесса. Это может выступить гарантом соблюдения технологии [3].

Основными критериями оценки соблюдения технологии выступают: эксплуатационные затраты, производительность труда, расход топлива, затраты труда, урожайность, прибыль, уровень рентабельности и др.

Нарушение научно обоснованных технологий выращивания культур связано с низкой эффективностью производственных процессов в растениеводстве. Причиной является несоответствие их технико-технологических параметров почвенно-климатическим условиям. При этом около 65 % потерь приходится на биологические потери продукции, которые возникают при нарушении агротехнических сроков. Сроки полевых работ нарушаются, а фактическая продолжительность использования техники превышают агротехнические в 3 и более раз. Все это делает растениеводство весьма затратным и нерентабельным.

Естественные биологические потери можно выразить формулой:

$$Пб = УЦК$$

где Пб – потери биологические, У – урожайность ц/га, Ц – цена продукции, руб. за ц, К – коэффициент потерь за сутки, t – календарная продолжительность работ (сутки).

Коэффициент потерь может быть представлен как частное от деления биологически возможной урожайности на фактическую.

Многолетние исследования многих ученых Республики Беларусь показывают, что в отдельные годы биологическая урожайность превышает фактическую в 1,5 и более раз.

- Сегодня методы возделывания сельскохозяйственных культур не обладают разнообразием воздействий на производственные процессы, а критерии их оценки не отражают реальных результатов. В этой связи потенциальные возможности производства не реализуются.

- Критерием оптимизации производственных процессов в растениеводстве является соблюдение научно обоснованных технологий.

- Экономико-математическое моделирование производственных процессов в растениеводстве должно лежать в основе разработки технологий.

Литература:

1. Теория и практика биологизации земледелия (на примере Орловской области). Рекомендации, под ред. Е.С. Строева. – Орел: Издательство ОрелГАУ, 2005. – 44с.
2. Чайка Т. А. Выращивание органической продукции растениеводства на базе УНПЦ НГАУ [Текст] / Т. А. Чайка // Молодой ученый. – 2011. – №7. Т.2. – С. 158–161.
3. Экономико-математические методы и модели: Учебное пособие [Текст] / С.И. Макаров, М.В. Мищенко и др.; под ред. С.И. Макарова. – М.: КНОРУС, 2008. – 232 с.

Автор: Шкляр Александр Петрович, доцент кафедры экономики и организации предприятий АПК Белорусского аграрного технического университета. г. Минск, Беларусь.

Бевзелюк Александр Антонович, доцент кафедры экономики и организации предприятий АПК Белорусского аграрного технического университета. г. Минск, Беларусь.

Сфера научных интересов: технологии, организация и экономическая эффективность производства овощных и лекарственных культур.

Связь с автором: shklyarov05@rambler.ru

УДК 657
JEL M 41

Iryna Szczyrba
Narodowy Uniwersytet Ekonomiczny w Tarnopolu

PROCEDURY ANALITYCZNE JAKO INSTRUMENT GENEROWANIA DOWODÓW AUDYTORSKICH O WYSOKIM POZIOMIE WIARYGODNOŚCI

W artykule opisano zastosowanie procedur analitycznych w procesie audytu, a także zbadano ich treść ekonomiczną.

Słowa kluczowe: procedury analityczne, audyt, stadia audytu.

В статье раскрыто механизм применения аналитических процедур, а также была исследована их экономическая сущность.

Ключевые слова: аналитические процедуры, аудит, стадия аудита.

The article deals with the application of analytical procedures in auditing, in particular, it's investigated the economic content of the analytical procedures.

Keywords: analytical procedures, auditing, stages of the audit.

Praktyka audytu i literatura ekonomiczna wskazuje na obiektywną potrzebę stosowania procedur analitycznych w procesie audytu. Procedury analityczne są rodzajem procedur, które biegły rewident używa do generowania dowodów audytorskich o wysokim poziomie wiarygodności. Doświadczenia międzynarodowe świadczą, że udział procedur analitycznych ma tendencję wzrostową. W szczególności, zdaniem audytorów, procedury analityczne pomagają zidentyfikować 27,1% błędów a przewidywania i dyskusje - 18,5%, zaś w połączeniu tych procedur - 45,6% [3, s. 122]. Ponadto znaczenie procedur analitycznych polega na tym, że są mniej pracochłonne i bardziej efektywne w porównaniu do innych procedur audytu, zorientowanych na dokumenty pierwotne i zapisy księgowy.

Celem artykułu jest ocena stosowania procedur analitycznych podczas audytu. Dlatego, aby osiągnąć wyznaczone cele określono podstawowe zadania:

- ujawnić istotę ekonomiczną procedur analitycznych;
- określić etapy ich wykorzystywania podczas audytu.
- zdefiniować szczegóły stosowania procedur analitycznych na

wszystkich etapach audytu.

Tematowi zastosowania procedur analitycznych w trakcie audytu poświęcili swoje pracy: A. Arens, S. Byczkova, F. Defliz, H.Dzhennik, P. Dodż, N. Dorosz, J. Lobbek, S. Pankova, K. Redczenko, G. Robertson, B. Skobara i innych.

Procedury analityczne- to ocena informacji finansowej, dokonywana przez analizę możliwych powiązań między danymi finansowymi a niefinansowymi. Procedury analityczne obejmują też badanie odchyleń oraz zależności, które są sprzeczne z istotną informacją albo znaczą co odbiegają od kwot prognozowanych[1, s.436, 440].

Zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Audytu procedury analityczne przewidywają porównanie informacji finansowej podmiotu gospodarczego z:

- porównywalną informacją poprzednich okresów czasu;
- oczekiwanymi wynikami działalności podmiotu gospodarczego (np. budżetami czy prognozami biegłego rewidenta);
- analityczną informacją gałęzi.

Dodatkowo, procedury analityczne zawierają również analizę zależności pomiędzy:

- elementami informacji finansowej, które, jak się oczekuje, będą odpowiadać prognozom opartym na doświadczeniach podmiotu gospodarczego;
- informacją finansową oraz odpowiednią informacją niefinansową, np. koszt pracy i liczba pracowników [1, s. 438] oraz

Brytyjski ekonomista R. Dodż do procedur analitycznych, które uważa za "kontrolę analityczną", odnosi następujące procedury:

- analizę współzależności różnych danych finansowych;
- porównywanie danych faktycznych z prognozami innych rodzajów analiz;
- porównywanie ostatnich danych sprawozdawczych z podobnymi danymi poprzednich okresów, wskaźnikami podobnych przedsiębiorstw lub z średnimi wskaźnikami gałęzi;
- badania wpływu nieprzewidzianych czynników;
- zestawienia oceny wyników analizy z otrzymaną informacją od innych [2, s.125].

Dlatego, procedury analityczne powinny zawierać:

- analizę współzależności powiązanych wskaźników finansowych lub

wskaźników finansowych i niefinansowych

- analizę uzgodnionych form sprawozdania finansowego i ksiąg rachunkowych;
- porównanie wskaźników okresu teraźniejszego oraz poprzedniego;
- porównanie danych rzeczywistych z danymi biznes planu;
- porównanie danych rzeczywistych z prognozami bieglego rewidenta;
- obliczenie względnych współczynników okresu sprawozdawczego i porównywanie ich z wartościami normatywnymi;
- porównanie danych rzeczywistych z prognozami innych rodzajów analiz;
- analiza wpływu czynników nieprzewidywalnych;
- porównanie wskaźników przedsiębiorstwa według wskaźników spokrewnionych przedsiębiorstw gałęzi lub wskaźników średnich w gałęzi;
- porównanie pozostałości na kontach okresu sprawozdawczego z odpowiednimi pozostałościami poprzednich okresów;
- badanie nietypowych odchyleń oraz ich przyczyn;
- analizę zmian wskaźników sprawozdawczości finansowej oraz względnych współczynników w okresie sprawozdawczym;
- ocenę wyników analizy zgodnie z informacją uzyskaną przez inne osoby.

Międzynarodowy Standard Audytu 520 "Procedury analityczne" wskazuje, że procedury analityczne są traktowane:

- jako procedury oceny ryzyka w celu uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia;
- jako procedury audytorskie dotyczące istoty sprawy, gdy ich stosowanie może być bardziej skuteczne i efektywne niż testy szczegółowe, w celu zmniejszenia ryzyka istotnego zniekształcenia [1, s. 442].

Głównym celem procedur analitycznych jest ujawnienie obecności lub braku nietypowych lub nieprawidłowych faktów i wyników działalności gospodarczej odzwierciedlonych w sprawozdaniach finansowych i księgach rachunkowych, które określają obszary potencjalnego ryzyka i wymagają szczególnej uwagi audytora. Ponadto, analityczne procedury stosowane do:

- poznania działalności gospodarczej przedsiębiorstwa;
- ujawnienia błędów i faktów przeinaczeń w sprawozdawczości oraz księgach rachunkowych;
- zmniejszenie liczby i zakresu procedur kontroli w trakcie audytu;

- oceny stanu finansowego przedsiębiorstwa, jego spółek córek oraz oddziałów i perspektyw nieprzerwanej działalności w przyszłości;
- określenia poziomu aktywności gospodarczej.

Procedury analityczne muszą być stosowane w każdym rodzaju audytu.

Przy wykonywaniu procedur analitycznych podczas audytu biegły rewidenci mogą stosować różne metody: czytanie sprawozdania, ksiąg rachunkowych i dokumentów pierwotnych; porównanie; ugrupowanie; analiza bilansowa; analiza współczynnikowa; analiza czynnikowa; analiza prospektywna; analizy regresyjna; itd. Liczba, treść i zakres stosowanych procedur analitycznych w procesie audytu zależy od następujących czynników:

- cel stosowania procedur analitycznych;
- rodzaj działalności przedsiębiorstwa oraz specyfika funkcjonowania;
- obecność informacji finansowej i niefinansowej, jej dostępność i adekwatność;
- struktura i treść sprawozdania (finansowego, wewnętrznego i statystycznego) o działalności gospodarczej podmiotu gospodarczego, jego spółek córek oraz oddziałów;
- orzeczenie biegłego rewidenta i in.

Istotną kwestią, która jest podnoszona w Międzynarodowych Standardach Audytu jest to, że procedury analityczne mogą być przeprowadzane na różnych etapach audytu. Zgodnie z pkt 2 Międzynarodowego Standardu Audytu 520 "Procedury analityczne", audytor powinien stosować procedury analityczne jako procedury oceny ryzyka w celu uzyskania wiedzy na temat podmiotu gospodarczego i jego środowiska przy ogólnym sprawdzaniu wyników audytu. Procedury analityczne mogą być również stosowane jako procedury audytorskie dotyczące samej istoty sprawy [1, s. 438-439].

Zatem procedury analityczne mogą być stosowane na wszystkich etapach audytu.

Jednak najbardziej rozpowszechnione są stały na etapie wstępnym i zakończenia audytu.

Poziom zaufania, jaki biegły rewident wynosi na podstawie zastosowanych procedur analitycznych zależy od następujących czynników:

- istotności rozpatrywanej pozycji (artykułu);

- innych procedur audytorskich skierowanych na ten obiekt;
- dokładności przewidywań oczekiwanych wyników stosowania procedur analitycznych;
- wielkości odchyień wskaźników wykorzystywanych w ciągu stosowania procedur analitycznych;
- wykorzystanie informacji niefinansowej podczas stosowania procedur analitycznych ;
- oceny ryzyka właściwego i ryzyko kontroli wewnętrznej.

W związku z powyższym, zastosowanie procedur analitycznych w trakcie audytu pozwala zwiększyć efektywność i jakość audytu, zmniejszyć pracochłonność procedur audytorskich, zebrać więcej informacji o przedsiębiorstwie i jego oddziałach oraz ujawnić poziom wpływu czynników na odchylenie danych faktycznych procesu produkcyjnego od parametrów ustalonych.

Literatura:

1. Handbook of International Quality Control, Auditing, Revue, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Edition 2010, Part 1, P. 955
2. Додж Р. Краткоуководство по стандартам и нормам аудита: [пер. с англ; предисловие С.А. Стукова] / Р. Додж– М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. – 240 с.
3. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон. [перев. с англ.]. – М.: KPMG, Аудиторская фирма “Контакт”, 1993. – 496 с.

Автор: Щирба Ірина Маркіянівна, к.е.н., старший викладач кафедри аудиту, ревізії та аналізу Тернопільського національного економічного університету, м. Тернопіль, Україна.

Сфера наукових інтересів: аудит, механізм застосування аналітичних процедур.

Зв'язок з автором: iryskya@ukr.net

УДК 336.64
JEL M 41

Андрій Янчев
Одеський національний економічний університет

ОЦІНКА ДІЛОВОЇ АКТИВНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА НА ПРИКЛАДІ ПАТ «ЗАПОРІЖСТАЛЬ»

В статті проаналізована ділова активність підприємства. Розглянуто практичне застосування «золотого правила економіки» на прикладі промислового підприємства.

Ключові слова: фінансові результати, ефективність діяльності, золоте правило економіки.

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

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

В статье проанализирована деловая активность предприятия. Рассмотрены практическое применение «золотого правила экономики» на примере промышленного предприятия.

Ключевые слова: финансовые результаты, эффективность деятельности, золотое правило экономики.

Стійкий фінансовий стан підприємства в ринкових умовах значною мірою обумовлюється його діловою активністю. Аналіз ділової активності посідає вагоме місце у фінансово-економічному аналізі підприємства. За допомогою цього аналізу можна оцінити результативність фінансово-господарської діяльності підприємства та визначити перспективи його розвитку. Актуальність даної теми обумовлена тим, що від об'єктивності, точності оцінки та оптимізації ділової активності підприємства залежить якість управлінських рішень, що дають змогу активно реагувати та впливати на ринкову ситуацію, що постійно змінюється. Виконання «Золотого правила економіки» в частині співвідношення темпів зростання обсягів продаж та прибутку, дає загальну оцінку динаміки розвитку досліджуваних підприємств.

Значну увагу аналізу ділової активності підприємства за допомогою «Золотого правила економіки» приділяли такі науковці:

Аннаєв Б.С., Білолипецький В.Г., Більцан А.О., Виноградов А.Г., Галасюк В.В., Коник В.В., Надтока Т.Б., Порхун Є.І., Федорова Є.В., Фещур Р.В., Чернова А.Г., Шишковський С.В., Яворська Н.Р та інші.

Методологія оцінювання ділової активності підприємства залишається недостатньо розробленою, оскільки кожен з авторів пропонує різні методики розрахунку її показників, які в основному характеризують тільки окремі аспекти ефективності окремого суб'єкта господарювання. А на сьогоднішній час надзвичайно важливим є універсальність аналізу.

Метою даної статті є визначення практичного застосування «Золотого правила економіки» на прикладі ПАТ «Запоріжсталь» та розкриття переваг та недоліків цієї методики.

Одним з найбільш розповсюджених індикаторів розвитку підприємства є співвідношення темпів приросту деяких фінансових показників його діяльності. Динамічне зростання валюти балансу, виручки від реалізації та фінансових результатів відображають позитивну тенденцію розвитку компанії. Розвиток підприємства полягає не тільки в зростанні вартості активів, але й в зростанні ефективності використання власних та позикових фінансових ресурсів. Рентабельність діяльності визначають шляхом співвідношення прибутку та обсягу реалізації (наданих послуг). Цей показник використовують при оцінці результатів господарської діяльності. Він показує розмір прибутку, що припадає на 1 грн. чистого доходу, (виконаних робіт, наданих послуг). Основним недоліком коефіцієнту є те, що він не відображає економічної ефективності використання ресурсів підприємства. Показники абсолютної суми прибутку і його рівня до обсягу реалізації можуть бути високими навіть при недостатньо ефективному використанні основних засобів, оборотних активів [1, с.25]. Важливі висновки може надати порівняння таких показників за нерівністю, що у світовій практиці отримало назву «Золоте правило економіки». Класична формула «Золотого правила економіки» має вигляд:

$$T_{\text{ФР}} (\text{ВП, ФРОД, ЧП}) > T_{\text{ВР}} > T_{\text{ВБ}} > 0 (> 100\%),$$

де $T_{\text{ФР}} (\text{ВП, ФРОД, ЧП})$ – темп приросту фінансового результату (валового прибутку, фінансового результату основної діяльності, чистого прибутку);

$T_{ВР}$ – темп приросту виручки від реалізації;

$T_{ВБ}$ – темп приросту валюти балансу.

Ця залежність означає:

- $T_{ВБ} > 0$ – економічний потенціал підприємства зростає, тому що збільшення валюти балансу свідчить про розширення обсягів господарської діяльності підприємства. Однак, необхідно враховувати вплив переоцінки основних коштів, інфляційних процесів та їх вплив на стан запасів, подовження строків розрахунків з дебіторами й кредиторами.

- $T_{ВР} > T_{ВБ}$ – у порівнянні з ростом економічного потенціалу виручка від реалізації зростає випередженими темпами, тобто збільшується ефективність використання ресурсів (зростає дохід від кожної гривні вкладеної у вартість майна підприємства). Дане співвідношення показує доцільність збільшення вартості майна у звітному періоді для забезпечення випередженого росту обсягів продажу.

- $T_{ФР} (ВП, ФРОД, ЧП) > T_{ВР}$ – у порівнянні з ростом виручки фінансовий результат зростає випередженими темпами, що як правило свідчить про зниження питомої собівартості й накладних видатків. Залежно від аналізованого фінансового результату (валовий прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності, чистий прибуток) виконання нерівності свідчить про зниження питомої собівартості продукції або підвищення ціни реалізації, зниження питомих накладних видатків, зниження питомих сукупних видатків.

- $T_{ФР} (ВП, ФРОД, ЧП) > T_{ВБ}$ – у порівнянні з ростом вартості майна й вкладеного капіталу отримані фінансові результати зростають випередженими темпами, що свідчить про підвищення ефективності використання капіталу за рахунок збільшення обсягів продажу (якщо також виконується нерівність $T_{ВР} > T_{ВБ}$), зниження питомої собівартості, питомих накладних видатків і повної собівартості, зниження питомих сукупних витрат діяльності (залежно від використовуваного при порівнянні виду фінансового результату: валовий прибуток, прибуток від операційної діяльності, чистий прибуток) [2, с. 149].

Виконання «Золотого правила економіки» характеризує, що підприємство стабільно розвивається та має позитивну динаміку ефективності діяльності й використання капіталу. Випередження темпів приросту виручки від реалізації та фінансових результатів у порівнянні з темпом приросту валюти балансу свідчить про підвищення ефективності використання коштів на підприємстві у порівнянні з попереднім періодом. Порівняння з різними фінансовими результатами може давати різні нерівності, наприклад, виконання «Золотого правила» при порівнянні з валовим прибутком і його порушення при порівнянні із прибутком від операційної діяльності. У такому випадку можна говорити про зниження питомої собівартості продукції або підвищенні цін, але збільшенні питомих накладних видатків або збитках від іншої операційної діяльності. Якщо подібна розбіжність відбувається при порівнянні із прибутком від операційної діяльності й чистим прибутком, причини потрібно шукати в результатах інвестиційної й фінансової діяльності, а також в оподаткуванні прибутку. Якщо темпи приросту валового прибутку більші ніж темпи приросту валюти балансу, а темпи приросту витрат від реалізації менші, можна зробити висновок, що підвищення ефективності використання коштів відбулося переважно за рахунок підвищення цін на продукцію. Відставання темпів приросту фінансових результатів від приросту витрат від реалізації й валюти балансу характеризує погіршення використання коштів підприємства й відповідно зниження ефективності його діяльності. Ці висновки підтверджуються розрахунком питомих показників – невиконання умов «Золотого правила» буде відображатися зниженням відповідних питомих показників.

Варто відзначити, що «Золоте правило економіки» має багато варіантів розрахунку. Так, для акціонерних товариств «Золоте правило економіки» можна відобразити у формулі:

$$T_{\text{АКЦ}} > T_{\text{ЧП}} > T_{\text{ПДО}} > T_{\text{ВР}} > T_{\text{ПЕРС}} > 1 (> 100\%),$$

де $T_{\text{АКЦ}}$ – темп приросту курсових цін акцій;

$T_{\text{ЧП}}$ – темп приросту чистого прибутку;

$T_{\text{ПДО}}$ – темп приросту прибутку до оподаткування;

$T_{\text{ВР}}$ – темп приросту виручки від реалізації;

$T_{\text{ПЕРС}}$ – темп приросту чисельності персоналу.

Ця залежність означає:

- $T_{\text{АКЦ}} > T_{\text{ЧП}}$ – випереджене зростання курсових цін акцій підприємства над іншими показниками характеризує позитивну динаміку розвитку підприємства та його можливість залучати фінансові ресурси на фондовому ринку.

- $T_{\text{ЧП}} > T_{\text{ПДО}}$ – чистий прибуток зростає випередженими темпами над зростанням прибутку до оподаткування. Це зумовлено тим, що чистий прибуток повністю залишається у розпорядженні підприємства.

- $T_{\text{ПДО}} > T_{\text{ВР}}$ – зростання прибутку до оподаткування випереджає зростання виручки від реалізації, що свідчить про зменшення собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг.

- $T_{\text{ВР}} > T_{\text{ПЕРС}}$ – зростання виручки від реалізації відбувається випередженими темпами над зростанням чисельності персоналу підприємства. Це зумовлено зростанням продуктивності праці [3].

Федорова Є. В. вважає, що високі темпи приросту та підвищення ефективності господарювання можуть бути забезпечені, якщо показники господарчої діяльності у підприємства будуть зростати в наступній послідовності:

$T_{\text{ВП}} > T_{\text{ВР}} > T_{\text{ВК}} > T_{\text{АК}}$, де

$T_{\text{ВП}}$ – темп приросту валового прибутку;

$T_{\text{ВР}}$ – темп приросту виручки від реалізації;

$T_{\text{ВК}}$ – темп приросту власного капіталу;

$T_{\text{АК}}$ – темп приросту активів [4, с. 249].

Білолипецький В. Г. надає загальну формулу ефективності діяльності підприємства, узагальнюючи її з визначенням вартості фірми та стверджує, що «Загальна формула ефективності» має наступний вигляд»:

$T_{\text{ДР}} > T_{\text{РО}} > T_{\text{ВБ}} > T_{\text{ЧАК}}$,

де $T_{\text{ДР}}$ – темп приросту доходу від реалізації;

T_{PO} – темп приросту вартості річного обороту;

T_{BB} – темп приросту валюти балансу;

$T_{ЧАК}$ – темп приросту чистих активів підприємства (різниця між активами та зобов'язаннями компанії) [5, с. 312].

Далі розглянемо практичне застосування класичного «Золотого правила економіки» на прикладі ПАТ «Запоріжсталь» [6] та проаналізуємо як воно виконувалось протягом заданого періоду. ПАТ «Запоріжсталь» займає одне із провідних місць у металургійній галузі України і входить до складу найбільшої гірничо-металургійної компанії – Групи Метінвест. «Запоріжсталь» чітко тримає курс на модернізацію устаткування, а також створення й поліпшення безпечних умов праці для співробітників.

Таблиця 1

Показники динаміки валюти балансу та фінансових результатів підприємства ПАТ «Запоріжсталь» за 2012 – 2013 роки

Показники	2012 рік, тис. грн.	2013 рік, тис. грн.	Темп приросту, %
Валюта балансу на кінець року	14890832	15459283	3,817
Чистий дохід від реалізації	15771682	13669587	–13,328
Валовий прибуток	627286	1302226	107,597
Прибуток операційної діяльності	–669277	243558	—
Чистий прибуток	–1521689	–49146	—

Результати розрахунків свідчать про невиконання «Золотого правила» на підприємстві. Валюта балансу збільшилася на 3,817%, чистий дохід від реалізації зменшився на 13,328%, валовий прибуток збільшився на 107,597%. Згідно з отриманими даними $T_{BB} > 0$, що може свідчити про незначне розширення економічного потенціалу підприємства. $T_{BP} < T_{BB}$ свідчить, що одночасно зі зростанням валюти балансу виручка від реалізації має від'ємний приріст, тобто зменшується дохід від коштів вкладених у майно підприємства. $T_{BP} > T_{BP}$ може означати зниження питомої собівартості. Варто

відзначити про отримання прибутку операційної діяльності 243558 тис. грн. у 2013 році в порівнянні зі збитком 669277 тис. грн. у 2012 році. Також відбулося суттєве зменшення чистого збитку з 1521689 тис. грн. у 2012 році до 49146 тис. грн. у 2013 році. Отримання від'ємного чистого фінансового результату, може бути спричинено результатами інвестиційної й фінансової діяльності, оподаткуванням прибутку. Так як темпи приросту валового прибутку більші ніж темпи приросту валюти балансу, а темпи приросту витрат від реалізації менші, можна зробити висновок, що підвищення ефективності використання коштів відбулося переважно за рахунок підвищення цін на продукцію. Слід зазначити, що «Золоте правило економіки» варто застосовувати лише за позитивної динаміки фінансових показників підприємства, що можливо лише за стійких економічних умов. Використання цієї методики для оцінювання розвитку підприємства в нестабільних економічних умовах є малоприматним [7, с. 226].

Отже, не дивлячись на збитковість даного підприємства та невиконання «Золотого правила економіки» за проаналізований період спостерігається тенденція до покращення ділової активності компанії. Для встановлення більш детальної інформації та причин нинішньої ситуації щодо ділової активності підприємства потрібен подальший поглиблений аналіз його фінансової звітності. Можна зробити висновок, що «Золоте правило економіки» можна застосовувати в якості загальної та попередньої оцінки ділової активності підприємства. Виконання цієї нерівності є бажаним для більшості підприємств, проте може порушуватися при впровадженні нових перспективних напрямків застосування капіталу, реконструкції та модернізації виробництва, впровадженні продуктивних нововведень, що досить часто є характерним в роботі підприємства. Такі особливості необхідно враховувати при розрахунках. У зв'язку з вищевикладеними обмеженнями застосування «Золотого правила економіки» необхідні подальші дослідження у сфері розроблення універсальних індикаторів розвитку підприємств.

Література:

1. Гайдаєнко О.М., Глібо Т.О. Порівняння методик визначення ефективності використання фінансових ресурсів підприємства// О.М. Гайдаєнко, Т.О. Глібо//матеріали ІХ междунар. научно-практич. конф., (Республіка Болгарія, Софія, 17-25 февр.2013г.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/471>

2. Ананєв Б. С. Аналіз розвитку виробничого підприємства на прикладі ТОВ «С-інжиніринг»//Матеріали Шостої Всеукраїнської науково- практичної Інтернет-конференції «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України». К.: ОНПУ, 2012.

3. Чернова А.Г. Аналіз діяльності фірми у відповідності «Золотому правилу економіки». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://science-bsea.narod.ru/2011/ekonom_2011_1/chernova_analiz.htm

4. Федорова Е. В. Методика экономического анализа деятельности организации//Вестник университета управления. М.:ГУУ, 2009 с. 248 – 252с.

5. Белоліпецький В.Г.Закономерности и факторы развития российского хозяйства: лекции для аспирантов. М.: ТЕИС, 2012. – 405 с.

6. Фінансова звітність ПАТ «Запоріжсталь». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://smida.gov.ua/>

7. Фещур Р.В., Шишковський С. В., Яворська Н. Р. Методи оцінювання розвитку підприємств у нестійких економічних умовах//Вісник Національного університету Львівська політехніка. К.: НУЛП.- 2012. – 232 с.

Автор: Янчев Андрій Миколайович, студент 42 гр. фінансово-економічного факультета Одеського національного економічного університету, м. Одеса, Україна

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

Зв'язок з автором: andrej23112@rambler.ru

УДК 658.114.45+338.246.87

JEL M 13

Олег Яцюк

Івано-Франківський національний технічний
університет нафти і газу

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНОЇ СТРУКТУРИ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ, ЩО ПЕРЕБУВАЮТЬ В КРИЗОВОМУ СТАНІ

У статті досліджено особливості побудови організаційної структури вітчизняних публічних акціонерних товариств. Автором розроблено рекомендації щодо вдосконалення організаційної структури акціонерних товариств, що перебувають в кризовому стані

Ключові слова: публічне акціонерне товариство, організаційна структура, кризовий стан, санація.

This article explores the features of the organizational structure of Ukrainian public companies. The author has developed the recommendations for organizational structure improving of joint stock companies that are in crisis.

Keywords: public joint stock company, organization structure, crisis, sanitation.

В статье исследованы особенности построения организационной структуры отечественных публичных акционерных обществ. Автором разработаны рекомендации по совершенствованию организационной структуры акционерных обществ, находящихся в кризисном состоянии

Ключевые слова: публичное акционерное общество, организационная структура, кризисное состояние, санация.

Акціонерна форма власності є найдешевшою з точки зору залучення фінансових ресурсів, але з точки зору управління вона потребує значних коштів. Оскільки залучення коштів через фондовий ринок переважною більшістю вітчизняних публічних акціонерних товариств не здійснюється (наприклад, практично жодне машинобудівне підприємство Івано-Франківської області, яке функціонує в формі публічного акціонерного товариства (ПАТ), не провело повторної емісії акцій, а перша емісія пройшла без залучення реальних інвестицій), усі переваги акціонерної форми втрачаються автоматично [1]. Натомість витрати на управління є суттєвою статтею витрат на кожному підприємстві. Більш того, часто через ігнорування акціонерами загальних зборів важливі рішення або не приймаються, або відкладаються на пізніші терміни.

Структура управління публічного акціонерного товариства є трьохступенева — Загальні збори, виконавчий орган і Наглядова рада. Вищим органом управління ПАТ є Загальні збори акціонерів [2]. Всі питання, які належать до їх компетенції, можна розділити на дві групи: обов'язкові (внесення змін до статуту, припинення діяльності акціонерного товариства (АТ), затвердження порядку розподілу прибутку тощо) і ті, які можуть вирішувати інші органи управління товариства. Для ефективного управління на кожному підприємстві необхідно грамотно розподілити повноваження між гілками управління. Наприклад, обрання та відкликання членів виконавчого органу, затвердження внутрішніх документів проводиться Наглядовою радою, а виконавчому органу, як правило, делегуються питання обсягу, джерел формування й використання фондів АТ, визначення умов оплати праці та інше. На підприємствах намагаються якнайбільше питань вирішити на Загальних зборах, а це потребує, як

правило, значних затрат часу та коштів. Делегування окремих питань Загальними зборами на розгляд іншим органам управління (звичайно, в рамках діючого законодавства) дасть значну фінансову економію.

Нині на підприємствах існує нерозуміння того, наскільки важливим є існування Наглядової ради в структурі управління АТ. В той же час, Наглядова рада є своєрідними “міні-загальними” зборами акціонерів і покликана не тільки представляти інтереси усіх груп акціонерів, але й контролювати та регулювати діяльність правління. Виключна компетенція Наглядової ради повинна бути передбачена в статуті кожного АТ, адже Наглядова рада має надавати рекомендації Загальним зборам з приводу прийняття певних рішень [2].

Пересічним акціонерам доволі складно розібратися як в питаннях управління, так і в своїх правах, тому вони здебільшого не можуть впливати на діяльність правління та контролювати її. При цьому більшість акціонерів ПАТ, створених у процесі приватизації, перебувають у трудових відносинах з цими товариствами і цілком залежить від виконавчих органів. У такій ситуації гостро постає питання захисту прав акціонерів, особливо дрібних власників акцій. Цим може успішно займатися Наглядова рада.

Правління ПАТ займається керівництвом поточної діяльності товариства. Законодавство передбачає існування трьох органів, які контролюють цю діяльність: Наглядова рада, Загальні збори і Ревізійна комісія. Тобто правління є безпосередньо підпорядковане Наглядовій раді і підзвітне Загальним зборам акціонерів. З врахуванням цього внутрішні документи АТ мають передбачати структуру звітності і обсяги компетенції правління.

Ревізійна комісія є постійно діючим органом АТ. І хоча законодавство відносить її до органів управління, але на практиці комісія не виконує жодних керівних функцій і є контролюючим органом. Мета діяльності Ревізійної комісії — контроль за фінансово-господарською діяльністю правління. Для цього комісія проводить перевірку і надає їх результати вищому керівному органу АТ — Загальним зборам акціонерів. До складу Ревізійної комісії можуть входити і фізичні і юридичні особи. На кожному підприємстві бажано було б з метою одержання рядовими акціонерами повної та правдивої інформації про діяльність керівництва забезпечити максимальну незалежність Ревізійної комісії. Зробити це можна, скажімо,

залучаючи в комісію незалежного експерта.

Спільними цілями усіх органів управління акціонерного товариства є отримання прибутку, збільшення ринкової вартості АТ, підвищення конкурентоспроможності продукції, зростання ефективності виробництва та залучення інвестицій. Усього цього можна досягти лише за умови ефективного управління товариством.

Питання вдосконалення організаційної структури акціонерних товариств, що перебувають в кризових ситуаціях розглянемо на прикладі машинобудівних підприємств Івано-Франківської області. Про те, що на таких підприємствах управління не є достатньо ефективним та існує необхідність вдосконалення їх організаційної структури, свідчать загалом незадовільні фінансові показники (наприклад, на ПАТ „Металопласт”, ПАТ „Карпатнафтомаш”, ПАТ “Галицький механічний завод”, ПАТ “Промприлад”, ПАТ “Пресмаш”), а також перебування ряду підприємств в процедурі санації. Так, станом на початок другого півріччя 2014 року ПАТ “Коломиясільмаш” перебуває в процедурі санації, на ПАТ “Автолившмаш”, ДП ВО “Карпати”, ПАТ “Індуктор” процедура санації завершена, проте підприємства не відновили докризові обсяги виробництва та перебувають під загрозою повторного ініціювання справи про банкрутство. Ряд підприємств, серед яких акціонерні товариства “Агромаш-ІФ” та “Івіта”, було ліквідовано [3, с. 124-126]. Вказані факти доводять актуальність дослідження існуючих проблем та пошуку шляхів вдосконалення організаційної структури акціонерних товариств, що перебувають в кризових ситуаціях.

В аналізованих акціонерних товариствах, які з’явилися в процесі приватизації за майнові сертифікати, створювався колегіальний виконавчий орган — правління. Однак практика свідчить, що для АТ з такими об’ємами виробництва, як у вказаних вище, доцільно виконавчий орган створювати одноосібний, скажімо в особі директора підприємства. Законодавство передбачає створення тільки одного виконавчого органу: в АТ не можуть одночасно існувати директор і правління на чолі з головою правління. З цієї причини статутом АТ повинна бути передбачена така структура органів правління, яка найбільше підходить кожному конкретному товариству.

Оскільки структура управління усіх розгляданих підприємств є дуже подібною, доцільно розглядати їх не кожен окремо, а усі разом.

Так як розглядані підприємства створювались і проектувались як крупні за величиною підприємства машинобудування, то очевидно і структура управління такими підприємствами є більш складною в порівнянні з тією, яка потрібна невеликій фірмі, де всі функції менеджменту концентруються в руках одного-двох членів організації. Але враховуючи те, що на даний час обсяги виробництва продукції на підприємствах знизилось до невеликих обсягів, організаційна структура явно втратила свою ефективність, стала неадаптованою до нових умов діяльності підприємства. Тому на сучасному етапі як один з шляхів досягнення поставлених цілей підприємства повинні проводитись заходи з удосконалення управлінської структури у відповідності з вимогами і тенденціями в зміні виробництва.

В основу структури управління розглядайними підприємствами покладено лінійно-функціональний принцип організації. Склад підрозділів апарату управління формувався поступово, проводились локальні організаційні перетворення, як правило, без взаємозв'язку з вимогами раціональної організації управління підприємством в цілому. Організаційна структура тривалий час не піддавалась принциповим змінам, але умови діяльності, які склалися в даний час, призводять до необхідності цілеспрямованих організаційних перебудов. Склад факторів, які визначають зміни в організації управління на підприємстві, залежать як від вимог зовнішнього середовища, і перш за все від підвищення ролі інтенсивних факторів в розвитку виробництва (в т.ч. необхідність забезпечення зв'язку науки з виробництвом), так і від умов господарювання.

Головна задача управління полягає в забезпеченні систематичного підвищення ефективності виробництва і якості робіт шляхом вдосконалення планового керівництва, впровадження досягнень науково-технічного прогресу у виробництво, вмілого використання економічних стимулів.

На підприємствах у функції апарату управління входять такі основні функції: загальне управління основним виробництвом; конструкторська підготовка виробництва; технологічна підготовка виробництва; стандартизація і нормалізація; удосконалення організації виробництва й управління; організація праці і заробітної плати; контроль якості продукції; оперативне управління основним виробництвом; техніко-економічне планування; бухгалтерський облік

і фінансова діяльність; матеріально-технічне постачання, кооперація і збут продукції; комплектування і підготовка кадрів; охорона праці і техніка безпеки; загальне діловодство і господарське обслуговування. Реалізацією цих функцій займається апарат управління, до якого відносяться працівники, зайняті збором, систематизацією, обробкою і передачею інформації, а також працівники, зайняті виробленням управлінських рішень, їх прийняттям і контролем за реалізацією.

На чолі кожного підприємств стоїть генеральний директор – він здійснює функцію загального керівництва всією діяльністю підприємства. Задача керівника – забезпечити роботу підприємства в відповідності з вимогами ринкової ситуації, досягнути невинного покращення економічних показників роботи підприємства, безумовного збереження власності і дотримання норм вітчизняного законодавства. Генеральний директор реалізує принцип єдиноначальства в управлінні підприємством. Він організовує управління підприємством і несе всю повноту відповідальності за його виробничо-господарську діяльність, за підвищення ефективності виробництва, якість роботи, підвищення прибутків і рентабельності. Генеральний директор діє від імені підприємства, розпоряджається його майном і засобами, забезпечує проведення на підприємстві єдиної технічної і економічної політики.

В сучасних умовах генеральний директор повинен також здійснювати стратегічне управління підприємства. За висловом відомого менеджера Пітера Друкера, керівник повинен брати на себе відповідальність за майбутнє своєї компанії. Він повинен бути готовий цілеспрямовано вирішувати цю задачу, що відрізняє велику компанію від просто компетентної і справжнього керівника від оберігача цінностей компанії, який тільки виконує обов'язки керівника [4, с. 7].

В реальності ж на машинобудівних підприємствах Івано-Франківської області директор більшу частину свого часу приділяє оперативному управлінню. В нього просто не вистачає часу на стратегічне, так як в його безпосередньому підпорядкуванні знаходяться дуже багато осіб: заступник з виробництва, заступник з економіки та маркетингу (віце-президент), заступник з охорони праці та екології, головний інженер, головний юрист, головний бухгалтер, голова відділу кадрів, голова центру сертифікації, випробування і якості, а також людина, що займається загальним керівництвом

дочірніх підприємств, структур соціальної та невиробничої сфери (як правило, це перший заступник директора).

В той же час в кожного підприємства є тільки три основних блоки: виробництво, маркетинг та фінанси. В західних компаніях, як правило, безпосередньо директору підзвітні тільки три особи: заступник з виробництва, заступник з маркетингу та заступник з фінансів. І на розгляданих підприємствах було б доцільно реорганізувати структуру в цьому напрямі. Тому бажано ввести посаду менеджера з фінансових та інвестиційних питань при одночасному виведенні з підпорядкування директору деяких осіб.

Наступний рівень лінійного підпорядкування на підприємствах – начальники цехів, які являються керівниками в своїх цехах, здійснюючи технічне і господарське керівництво в відповідності з основними затвердженими показниками виробничо-господарської діяльності. Їх головні обов'язки: організація праці, керівництво підготовкою виробництва, підбір і розстановка кадрів, організація виконання планових завдань, сприяння робітничому винахідництву, а також всім видам навчання і підвищення кваліфікації працівників. Дана ланка управлінської структури загалом відповідає вимогам сучасного менеджменту і суттєвої реорганізації не потребує. В той же час, необхідно забезпечити наявність серед даних керівників якнайбільше людей активних, ініціативних, які б розуміли і приймали вимоги ринкової економіки.

Найнижчим рівнем лінійного управління, головною фігурою виробництва є майстер цеху. Він здійснює технічне керівництво – інструктаж робітників, планує їх діяльність, розподіляє роботу в часі і встановлює послідовність виконання окремих завдань, організовує працю, слідкує за забезпеченням робочих місць всім необхідним і т. д.

Для підготовки управлінських рішень під керівництвом генерального директора підприємства та його безпосередніх заступників – головного інженера, заступника з виробництва, заступника з економіки є функціональний апарат, який налічує цілий ряд спеціалізованих відділів і служб: планово-економічний відділ, відділ оплати праці та заробітної плати, відділ збуту, бюро маркетингу, відділ матеріально-технічного постачання, виробничо-диспетчерський відділ, відділ автоматизованих систем управління, відділ технічного контролю, конструкторсько-технологічний відділ,

відділ кадрів. В підпорядкуванні першого заступника директора, як і в підпорядкуванні генерального директора, перебувають керівники досить різнорідних підрозділів: дочірніх підприємств, баз відпочинку, торгових комплексів, спортивних комплексів, зеленого господарства, канцелярії, виробничо-конструкторського бюро, медпункту тощо. Було б доцільно об'єднати їх в два-три однорідні підрозділи і передати в управління особі, яка в свою чергу підпорядковувалась би першому заступнику директора (заступнику з виробництва).

Оскільки кількість реально працюючих на підприємстві людей є невисокою, немає необхідності в відділі кадрів в такій формі, в якій він існував і продовжує існувати. Замість заступника директора з кадрових питань потрібно ввести посаду менеджера з кадрових питань і в його підпорядкуванні залишити за потреби декілька працівників.

Структуру необхідно оптимізувати в напрямку скорочень функцій, використання нових управлінських технологій. Виходячи з виконуваних функцій і рівня ієрархії управління на кожному підприємстві розроблено положення про підрозділи і посадові інструкції. Положення про служби та посадові інструкції являються важливими елементами системи управління, які регламентують права, обов'язки, правила взаємодії органів управління. Однак в даний час ці документи не відповідають вимогам ринку. В них подані рекомендації щодо вирішення виробничих задач. Оскільки, як правило, положення розроблялись власними службами підприємства, то вони розроблені з позиції виробника, інтереси споживача майже не враховуються. Положення про відділи і посадові інструкції повинні розроблятися менеджерами вищестоящої (по відношенню до об'єкта розробки) ланки, узгоджуватися зі споживачами продукції даного підрозділу, службою менеджменту, суміжними по горизонталі відділами і затверджуватися першим керівником.

Структура управління розгляданих машинобудівних підприємств характеризується наявністю трьох рівнів управління. Перший, найвищий рівень, як було зазначено вище – це генеральний директор. Другий рівень – головний інженер, заступники і помічники генерального директора, а також деякі функціональні підрозділи. Третій рівень – усі інші функціональні підрозділи, які безпосередньо підпорядковані керівникам другого рівня. За рахунок наявності відносно невеликої кількості управлінських рівнів структура

підприємства має плоску форму, тобто кожному керівнику підпорядкована значна кількість підлеглих підрозділів, що обумовлює розростання структури в ширину, а не в глибину. Це має свої переваги і недоліки. Перевагами є те, що при такій організації кількість управлінського персоналу є не надто великою, невелика кількість рівнів сприяє швидкій і ефективній передачі інформації між рівнями управління з мінімальними спотвореннями. Основним недоліком є той факт, що керівники управляють одночасно великою кількістю підлеглих осіб і органів, тобто виконують значний обсяг робіт, що впливає на загальну ефективність управління.

Оцінюючи структуру управління підприємствами загалом, робимо висновок, що вона не відповідає вимогам ринкової економіки та потребує реформування. Основною рекомендацією є скорочення кількості підлеглих в генерального директора та його безпосередніх підлеглих для надання керівникам вищої ланки менеджерів більше часу на проведення стратегічного планування. Така реформа призведе до збільшення рівнів управління, тому необхідно подбати, щоб швидкість та якість переходу управлінської інформації з рівня на рівень залишилась високою.

Література:

1. Шелехов К. В. Переваги первинного публічного розміщення акцій (IPO) як інвестиційного інструменту залучення капіталу виробничим підприємством [Електронний ресурс] / К. В. Шелехов, А. О. Тарасенко // Ефективна економіка. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?operation=1&iid=1019>
2. Закон України “Про акціонерні товариства” // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2008, № 50–51. – Ст. 384.
3. Друкер П. Эффективное управление. Экономические задачи и оптимальные решения / Пер. с англ. М. Котельниковой. – М.: ФАИР-Пресс, 1998. – 288с.
4. Яцюк О. С. Характеристика трансформаційних процесів суб’єктів господарювання та виявлення джерел фінансування санації на основі аналізу справ про банкрутство машинобудівних підприємств Івано-Франківської області / О. С. Яцюк // Регіональна бізнес-економіка та управління. – 2010. – №4 (28). – С. 123-130.

Автор: Яцюк Олег Степанович, асистент кафедри теорії економіки та управління Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу, м. Івано-Франківськ, Україна.

Сфера наукових інтересів: банкрутство та санація підприємств, фінансове забезпечення діяльності підприємств, управління в кризових ситуаціях.

Зв’язок з автором: oleg_st_ya@mail.ru

ДЛЯ НОТАТОК

Редакційна колегія



Садовська І.Б., к.е.н., професор, завідувач
кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Sadovska I., Ph.D., Professor, Head of
Department of Accounting and Auditing of the
Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Бабіч І.І., к.е.н., доцент кафедри обліку і
аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Babich I., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Аверіна О.І., д.е.н., професор, завідувач
кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і
аудиту Мордовського державного
університету ім. Н.П. Огарьова
(Саранськ, Республіка Мордовія)

Averina O., PhD, Professor, Head of
Department of Accounting, Analysis and Audit
Mordovia State University of N. Ogarev
(Saransk, Republic of Mordovia)



Бессонова О.А., д.е.н., професор,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку,
аналізу і аудиту Південно-Західного
державного університету
(Курськ, Російська Федерація)

Bessonova O., Doctor of Economics,
Professor, Head of Accounting, Analysis and
Audit Southwestern State University
(Kursk, Russia)



Вегера С.Г., д.е.н., доцент,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку і
аудиту Полоцького державного
університету
(Новополоцьк, Республіка Білорусь)

Vegera S., PhD, Associate Professor, Head of
accounting and accounting audit Polotsk State
University (Novopolotsk, Belarus)



Голян В.А., д.е.н., професор, академік
Інженерної академії України
(Київ, Україна)

Golian V., Doctor of Economics, Professor,
Academician of Engineering Academy of
Ukraine (Kyiv, Ukraine)



Голячук Н.В., к.е.н., доцент кафедри обліку
і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Holyachuk N., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Димитров С.С., д-р, професор, завідувач
кафедри бухгалтерії і аналізу Університету
національного і світового господарства
(Софія, Болгарія)

Stoyan Dimitrov, Dr, Professor, Head of
accounting and analysis of the University of
National and World Economy (Sofia, Bulgaria)



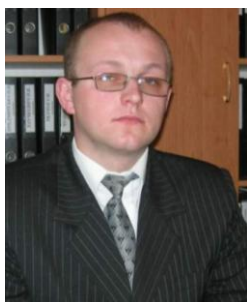
Жураковська І.В., к.е.н., доцент кафедри
обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Zhurakovska I., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Гжегож Зайонц, д-р, директор Інституту
міжнародних відносин
Державна Східноєвропейська Вища школа
(Хелм, Польща)

Grzegorz Zaiontz, Dr, Director, Eastern
European State High School (Chelm, Poland)



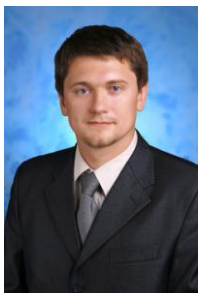
Зеленко С.В., к.е.н., доцент кафедри обліку
і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Zelenko S., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Дорота Казмерчак-Пец, д-р, Вища Школа
Нижньосілезька (Вроцлав, Польща);

Dorota Kazmerchak-Pec, Dr, High School
Lower (Wroclaw, Poland)



Легенчук С.Ф., д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету (Житомир, Україна)

Legenchuk S., Doctor of Economics, Professor, Head of Department of Accounting and Auditing Zhytomyr State Technological University (Zhytomyr, Ukraine)



Левицька С.О., д.е.н., професор, проректор Національного університету водного господарства та природокористування (Рівне, Україна)

Levytska S., Doctor of Economics, professor, rector of the National University of Water Management and Nature (Rivne, Ukraine)



Макарова В.І., д.е.н., доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту Волзького університету імені В.Н. Татіщева (Тольятті, Російська Федерація)

Makarova V., PhD, Associate Professor, Head of Accounting, analysis and audit of the Volga University of V. Tatishchev (Togliatti, Russia)



Малік М.Й., д.е.н., професор кафедри страхування та ризик-менеджменту економічного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка (Київ, Україна)

Malik M., Ph.D., professor of insurance and risk management Economics Faculty of Kyiv National Taras Shevchenko University (Kyiv, Ukraine)



Мальцевич Н.В., к.е.н., доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту Поліського державного університету (Пінськ, Республіка Білорусь)

Maltsevich N., Ph.D., associate professor, head of accounting and accounting, analysis and audit Poleskiy State University (Pinsk, Belarus)



Моксєв В.В., д.т.н., с.н.с., завідувач кафедри інформаційних систем Південно-Уральського державного університету (Челябінськ, Російська Федерація)

Mokeev V., Ph.D., Senior Research Fellow, Head of Information Systems of South Ural State University (Chelyabinsk, Russia)



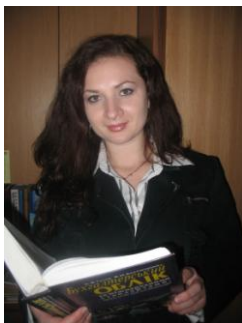
Морозова Н.І., д.е.н., доцент, завідувач кафедри економіки Волгоградської філії Російського державного торгово-економічного університету (Волгоград, Російська Федерація)

Morozova N., PhD, Associate Professor, Head, Department of Economics Volgograd Branch of Russian State Trade and Economic University (Volgograd, Russia)



Московчук А.Т., к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ (Луцьк, Україна)

Moskovchuk A., Ph.D., Associate Professor of accounting and auditing of the Lutsk NTU (Lutsk, Ukraine)



Нагірська К.Є., к.е.н., старший викладач
кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Nagirska K., PhD, Senior Lecturer of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Нужна О.А., к.е.н., доцент кафедри обліку і
аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Nuzhna O., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Петрова О.О., к.е.н., доцент, завідувач
кафедри бухгалтерського обліку і
інформаційних систем в економіці
Гірничо-Алтайського державного
університету (Горно-Алтайськ, Алтай)

Petrova O., Ph.D., associate Professor, Head
of Department of Accounting and Information
Systems in Economics Gorno-Altai State
University (Gorno-Altai, Altai)



Писаренко Т.М., к.е.н., доцент кафедри
обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Pysarenko T., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Правдюк Н.Л., д.е.н., професор завідувач
кафедри організації обліку та звітності
Вінницького національного аграрного
університету (Вінниця, Україна)

Pravdiuk N., Doctor of Economics, Professor
Head of the Department of Accounting and
Reporting Vinnytsia National Agrarian
University (Vinnytsia, Ukraine)



Савош Л.В., к.е.н., доцент кафедри обліку і
аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Savosh L., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Семенишена Н.В., к.е.н., доцент кафедри
обліку і аудиту Подільського державного
аграрно-технічного університету
(Кам'янець-Подільський, Україна)

Semenyshena N., Ph.D., assistant professor of
accounting and auditing Podolsky State
Agricultural and Technical University
(Kamenetz-Podolsk, Ukraine)



Сєкачова В.М., к.е.н., доцент, завідувач
кафедри бухгалтерського обліку і аналізу
господарської діяльності
Кемеровський державний університет
(Кемерово, Російська Федерація)

Syekachova V., Ph.D., associate Professor,
Head of accounting and business analysis
Kemerovo State University
(Kemerovo, Russia)



Сидоренко Р.В., к.е.н., доцент кафедри
обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Sydorenko R., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Сушко Т.І., к.е.н., доцент,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку,
аналізу і аудиту Могильовського
державного університету продовольства
(Могильов, Республіка Білорусь)

Sushko T., Ph.D., Associate Professor, Head
of Accounting, Analysis and Audit Mogilev
State University of Food (Minsk, Belarus)



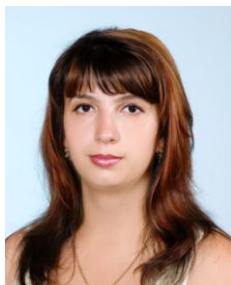
Талах Т.А., к.е.н., доцент кафедри обліку і
аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Talah T., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Ткачук І.М., к.е.н., доцент кафедри обліку і
аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Tkachuk I., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Тлучкевич Н.В., к.е.н., доцент кафедри
обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Tluchkevich N., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Хенрік Федевіч, д-р, Вища Школа
Господарча (Перемишль, Республіка
Польща)

Henrik Fedevic, Dr, Graduate School of
Household (Przemysl, Poland)



Чудовець В.В., к.е.н., доцент кафедри
обліку і аудиту Луцького НТУ
(Луцьк, Україна)

Chudovets V., Ph.D., Associate Professor of
accounting and auditing of the Lutsk NTU
(Lutsk, Ukraine)



Шаріпов Довудшо Гаюрович, к.е.н.,
доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту
Інституту підприємництва та сервісу
(Душанбе, Республіка Таджикистан)

Sharipov Dovudsho, Ph.D., Associate
Professor Department of Accounting, Analysis
and Auditing of the Institute of
Entrepreneurship and Service
(Dushanbe, Republic of Tajikistan)



Шестакова І.М., к.е.н., доцент, завідувач
кафедри бухгалтерського обліку і фінансів
Сибірський державний технологічний
університет
(Красноярськ, Російська Федерація)

Shestakova I., Ph.D., associate Professor,
Head of Department of Accounting and
Finance Siberian State Technological
University (Krasnoyarsk, Russia)



Шешукова Т.Г., д.е.н., професор, завідувач
кафедри обліку, аудиту і економічного
аналізу Пермського державного
національного дослідницького університету
(Пермь, Росія)

Sheshukova T., PhD, Professor, Head of
Department of Accounting, Auditing and
economic analysis of the Perm State National
Research University (Perm, Russia)

ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки
ACCOUNTING, ECONOMICS, MANAGEMENT: scientific notes

Міжнародний збірник наукових праць
International collection of scientific papers

Випуск 1 (5). Частина 2
Issue 1 (5). Part 2

Відповідальний редактор:
к.е.н., доцент Бабіч І.І.

Contributing editor:
Ph.D., Professor, I. Babich

Адреса редакції:
ТзОВ «Актив-Інформ»
вул. Володимирська, 35 / 4, с. Забороль,
Луцький район, Волинська обл., 45623
*Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової
інформації Серія КВ № 20767-10567 Р від 22.05.2014 р.*

Видавець:
РВВ Луцького НТУ
вул. Львівська, 75, м. Луцьк, 43024
тел. +38 066 759 72 53

Підписано до друку 05.12.2014 р. Формат 60х90 / 16.
Папір офсетний. Умовн. друк. арк. 30,4
Тираж 300. Замовлення № 350.