

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ

КАФЕДРА ОБЛІКУ І АУДИТУ

**ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКА
ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ
ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ
В УМОВАХ ГЛОБАЛЬНОЇ
ІНФОРМАТИЗАЦІЇ**

(Колективна монографія)

*За редакцією кандидата економічних наук,
професора Л.М. Чернелевського*

Київ НУХТ 2015

УДК: 658

Рецензенти:

В.О. Шевчук, доктор економічних наук, професор

В.К. Савчук, доктор економічних наук, професор

В.О. Осмятченко, доктор економічних наук, професор

Фінансово-господарська діяльність підприємств харчової промисловості в умовах глобальної інформатизації: Колективна монографія / За ред. канд. екон. наук., проф. Л.М. Чернелевського. – К.: НУХТ, 2015. – 215 с.

ISBN 978-966-612-172-4

В монографії розкриті теоретичні, методичні та прикладні аспекти обліку, аналізу та аудиту різноманітних спрямувань виробничо-господарської діяльності підприємств агропромислового комплексу та переробної промисловості в умовах євроінтеграційних процесів. Досліджені обліково-аналітичне забезпечення та особливості формування облікової політики підприємства з урахуванням МСФЗ. Економічна концентрація як фактор зростання економіки України вивчена за умови її впливу на рівень світового споживання та кон'юнктури на вітчизняний ринок продовольства, стійкого розвитку підприємств на основі реалізації його економічного потенціалу та дослідженні стану продовольчої безпеки країни.

*Видано за рішенням вченої ради
Національного університету харчових технологій
(протокол № 12 від 10 червня 2015 року)*

Видано в авторській редакції

УДК: 658

© Л.М. Чернелевський, Ю.Л. Темчишина,
Н.М. Ткаченко, І.В. Колос,
Л.І. Прохорова, О.В. Овдій, Н.І. Беренда,
І.Й. Кравченко, Л.М. Духновська,
Т.Ю. Редзюк, О.С. Щербин, В.М. Небильцова,
Г.Г. Осадча, А. В. Лісовий, Х.М. Семенишин,
Т.А. Лісова, Г.Г. Осадча, Л.В. Момот,
Н.В. Кудренко, О.Л. Чернелевська,
Л. О. Терещенко, Г.А. Михайленко,
Н.С. Скопенко, О.В. Михайленко,
С.Ю.Скоморохова, С.М. Ніколаєнко,
І.В. Федулова, Н.Г.Слободян, 2015

ISBN 978-966-612-172-4

© НУХТ, 2015

ЗМІСТ

РОЗДІЛ 1. КОМПІЛЯЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ ТА ТЕХНОЛОГІЙ..5

1.1. Аспекти ресурсного підходу в управлінні стійкістю та прогресивним розвитком виробничого підприємства на базі сучасних інформаційних технологій (<i>Темчишина Ю.Л., к.е.н., доцент</i>).....	5
1.2. Бухгалтерський облік в умовах євроінтеграційних процесів в Україні, зміни (<i>Ткаченко Н.М., академік АЕН України, д.е.н., професор</i>).....	15
1.3. Зміцнення статусу фахівців з обліку і аудиту на сучасному етапі (<i>Чернелевський Л.М., к.е.н., професор, Колос І.В., к.е.н., доцент</i>).....	30
1.4. Консолідована фінансова звітність: практичні методологічні аспекти складання та розкриття інформації (<i>Прохорова Л.І, к.е.н., доцент</i>).....	36
1.5. Методологічні засади проблем формування сировинної бази підприємств молочної промисловості (<i>Овдій О.В., ст. викладач</i>).....	44
1.6. Обліково-аналітичне забезпечення ощадливого виробництва (<i>Колос І.В., к.е.н., доцент</i>).....	50
1.7. Основні аспекти аудиту основних засобів (<i>Беренда Н.І., к.е.н., доцент</i>).....	60
1.8. Особливості диверсифікації виробництва на підприємствах цукрової промисловості (<i>Кравченко І.Й., асистент</i>).....	68
1.9. Особливості формування облікової політики підприємства з урахуванням МСФЗ (<i>Духновська Л.М., к.е.н., доцент</i>).....	74
1.10. Оцінка виробничих запасів при надходженні на підприємствах молочної промисловості (<i>Редзюк Т.Ю., ст. викладач</i>).....	85
1.11. Переваги та проблеми електронного документообігу в Україні (<i>Щербина О.С., асистент</i>).....	90
1.12. Проблеми використання міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні в сучасних умовах глобалізації економіки (<i>Небильцова В.М., доцент</i>).....	98
1.13. Система калькуляції собівартості за змінними витратами (<i>Осадча Г.Г., к.е.н., доцент</i>).....	101
1.14. Удосконалення єдиного податку та місцевих зборів у контексті розвитку сільських територій (<i>Лісовий А. В., д.е.н., професор, Семенишин Х. М., Лісова Т. А., аспірантка</i>).....	111
1.15. Управлінський облік та стратегічний управлінський облік (<i>Чернелевський Л.М., к.е.н., професор, Осадча Г.Г., к.е.н., доцент</i>).....	121
1.16. Формування проблем франчайзингу в умовах глобалізації розвитку в Україні (<i>Момот Л.В., доцент</i>).....	128

РОЗДІЛ 2. ТЕНДЕНЦІЇ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ В УМОВАХ ГЛОБАЛЬНОЇ ІНФОРМАТИЗАЦІЇ.....139

2.1. Вплив світового споживання та кон'юнктури на вітчизняний ринок круп (<i>Кудренко Н. В., к.е.н., доцент</i>).....	139
---	-----

2.2. Економічна концентрація як фактор зростання економіки України (<i>Чернелевський Л.М., к.е.н., професор, Чернелевська О. Л., д.е.н., к. юр.н.</i>)..	146
2.3. Информационные системы и технологии в системе экономического развития отраслевых предприятий (<i>Терещенко Л. О., к.е.н., професор, Михайленко Г.А., к.е.н., доцент</i>).....	151
2.4. Методологічні основи аналізу інтеграційних процесів (<i>Скопенко Н.С., д.е.н., професор</i>).....	166
2.5. Стійкий розвиток підприємства як основа реалізації його економічного потенціалу (<i>Михайленко О.В., к.е.н, доцент, Скоморохова С.Ю., асистент</i>).....	180
2.6. Проблеми кластеризації молочної промисловості України (<i>Ніколаєнко С.М., асистент</i>).....	187
2.7. Теоретичні засади дослідження стану продовольчої безпеки країни (<i>Федулова І.В., д.е.н., професор</i>).....	194
2.8. Узагальнення методологічних засад стратегічного аналізу підприємств харчової промисловості в умовах нестабільного зовнішнього середовища (<i>Н.Г.Слободян, к.е.н., доцент</i>).....	207

РОЗДІЛ 1

КОМПІЛЯЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ ТА ТЕХНОЛОГІЙ

АСПЕКТИ РЕСУРСНОГО ПІДХОДУ В УПРАВЛІННІ СТІЙКІСТЮ ТА ПРОГРЕСИВНИМ РОЗВИТКОМ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА НА БАЗІ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

Характер і спрямованість розвитку національної економіки є предметом пильної уваги і вивчення динамічних процесів, які протікають в національному господарстві. Майбутнє національного господарства залежить від здатності виробничих підприємств до стійкого функціонування у сучасних умовах господарювання, для яких ключовою проблемою є жорстка конкуренція та глобальні тенденції ринкового простору. У зв'язку з цим виникає необхідність наукового пошуку щодо новітніх підходів до формування і оцінювання потенціальної стійкості суб'єкта господарювання, її аналізу та прогнозування можливостей його прогресивного розвитку з метою досягнення міжнародної конкурентоздатності. Тому аксіомою стає міркування, що довгостроковий розвиток сучасного підприємства представляє собою закономірний та безперервний процес кількісно-якісних змін станів функціонування підприємства в напрямку досягнення вищого рівня. Вищий рівень формується під впливом факторів внутрішнього та зовнішнього середовища і стартовий стан в його досягненні – це наявний потенціал підприємства, а результат — оптимальний рівень конкурентоспроможності суб'єкта господарської діяльності.

Особливо актуальними є наукові дослідження економічної стійкості та прогресивного розвитку підприємств харчової промисловості, які на переважну думку сучасних науковців та практичних аналітиків знаходяться в першому ешелоні щодо освоєння як європейського, так і міжнародного ринкового простору.

Прикладом результативного функціонування окремих підприємств харчової промисловості в міжнародному ринковому просторі є зокрема «Миронівський хлібопродукт» (Торгова марка «Наша Ряба», «Легко!», «Дружба народів», «Фуа гра», «Сертифікований Ангус», «Башинський», «Європродукт»); Агрохолдінг «Авангард»; компанія «Кернел Груп» (ТМ «Щедрий дар», «Стожар», «Чумак домашня», «Чумак золота», «Любонька»).

Важливо також врахувати той факт, що в рейтинг Candy Industry ТОП – 100 увійшли три українські підприємства кондитерської промисловості – лідери бізнесу України: «Roshen», «Конти» та «АВК», які зайняли в ньому 18, 31, 50 місця відповідно. Слід зауважити, що, крім названих еталонів міжнародної конкурентоздатності, в різних регіонах України функціонують підприємства, які мають реальні перспективи підвищення конкурентоспроможності вітчизняної продукції та наближення її до найкращих світових стандартів якості, щоб використати можливості величезних ринків європейських

споживачів після підписання угоди України про асоціацію з ЄС. Дослідження на основі статистичних щорічників показало, що найбільш позитивні зрушення розвитку харчової промисловості протягом останніх років спостерігаються в Полтавській, Черкаській, Київській, Кіровоградській областях, свідченням чого є зростання їх частки в загальнодержавному виробництві продовольчих товарів. Враховуючи наявний виробничий потенціал та потенціал зростання якості української продовольчої продукції, на сучасному етапі лідерству України на європейському та світовому ринках потрібен новий акцент першочергово у виробництві олійної, молочної продукції, цукру за рахунок українських компаній.

Згідно переважаючої наукової думки прогресивний розвиток сучасних підприємств харчової промисловості вимагає формування потужного ресурсного потенціалу, аналізу зовнішнього середовища, аналізу внутрішніх резервів та можливостей їхньої практичної реалізації. Серед переліку економічних ресурсів промислових підприємств (технічних, матеріальних, фінансових, трудових, нематеріальних, інформаційних) багато науковців наголошують на підвищенні ролі та місця інформаційно-інтелектуальних ресурсів в інформаційно-аналітичних технологіях підтримки управлінських рішень. Для того, щоб провідні підприємства харчової промисловості стали повноцінними гравцями на Європейському та Міжнародному ринках необхідно в сучасних наукових дослідженнях глибніше розглядати економічну категорію «стійкість підприємства», як бази прогресивного розвитку за траєкторією міжнародної конкурентоздатності. В цьому зв'язку, на наш погляд, як загально предметні, так і прикладні галузеві наукові дослідження повинні базуватись на чітко визначеній фундаменталізації. В нашому дослідженні елемент фундаменталізації полягає у відправному посилі, що ґрунтується на теорії систем, системному підході і розглядає підприємство, як відкриту соціально-економічну систему з певними підсистемними комплексними об'єктами, які вимагають управлінського впливу на формування і забезпечення ефективного використання. Гіпотетично таким комплексним об'єктом є стійкість підприємства. Домінантою в генеруванні її оптимального рівня доцільно вважати ресурсний потенціал підприємства.

Значний вклад в теоретичні основи дослідження економічної стійкості підприємства, її оцінювання, особливо в аспекті управління фінансовою стійкістю та його обліково-аналітичним забезпеченням, внесли відомі вітчизняні і закордонні вчені: І.Бланк, Ю.Брігкхем, Д.Ван Хорн, Г.Савицька, К.Безверхий [2], М.Кизим [8], В.Савчук [17], Г.Кирейцев, Л.Костирко [10], А.Шайкан, Є.Костюкова, М.Реслер, М.Іщенко, І.Манько, О.Тридід [21], Л.Лахтіонова [12] та ін.

Інтенсивного розвитку набули в останньому десятиріччі наукові пошуки щодо використання теорії систем, системного аналізу, системного підходу та сучасних інформаційних систем та технологій у рішенні проблем управління підприємствами та їх підсистемами.

Раціональні рішення в цьому напрямку подані в працях як зарубіжних, так і вітчизняних учених: А.Ляпунов [13], В. Базилевича, В. Леонтьва, Л.Мельник [14], В.Андрійчук, А.Маршала, Дж.Гелбрейта, В.Радионова [16], С.Князева [9], Ю.Лисенко [15] та ін.

Доречно відзначити, що ґрунтовні наукові дослідження в ключових предметних областях, які продукують інформацію, а саме: облік і аудит, статистика, економічний та фінансовий аналіз, економіко – математичне моделювання, створено вагомий інформаційний потенціал для удосконалення управління підприємствами, його підсистемами та потенціалом прогресивного розвитку. Однак залишаються проблемні питання щодо розроблення засобів та інструментів якісного примноження та продуктивного використання інтелектуально-інформаційного потенціалу сучасних підприємств. В цьому сенсі світова практика доводить, що потужні можливості закладені в сучасних інформаційних системах та технологіях. Вони не повністю реалізовані у вітчизняній практиці.

Розкрити новітні теоретичні аспекти управління формуванням стійкості виробничого підприємства на ресурсній парадигмі в поєднанні з можливостями їх практичної реалізації засобами інструментарію сучасних інформаційних технологій.

Поняття стійкості було запозичене економічною наукою з теорії систем, коли економічні об'єкти стали розглядатися як складні і різноманітні господарські системи [13].

В роботах з теорії систем та системного аналізу приводяться різні визначення терміну система. Так, в енциклопедичній літературі під системою розуміють сукупність взаємопов'язаних елементів, які утворюють цілісність і єдність [19, с. 14-37]. Поняття «цілісність» означає повноту або завершеність, а цілісність інформації – це забезпечення достовірності і повноти інформації [18].

На спільний погляд авторів ґрунтовних досліджень з теорії соціально-економічних систем [3, 14, 16] поняття «система» інтерпретується як цілісний комплекс взаємозалежних компонентів, що має особливу єдність із зовнішнім середовищем і представляє собою підсистему більш високого порядку. Характерними рисами соціально-економічних систем є наступні:

- комплексність проблем і необхідність їх визначення в єдності технічних, економічних, соціальних, психологічних, управлінських і інших аспектів;
- зростання кількості зв'язків між об'єктами;
- динамічність мінливих ситуацій;
- дефіцитність усіх видів ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових та інших);
- посилення ролі людського фактора в управлінні та інше.

Перераховані риси викликають неминучість застосування системного підходу, тому що тільки на його основі можна забезпечити якість управлінських рішень. Системний підхід ґрунтується на певних принципах, серед яких, на наш погляд, основоположними є цілісність та структуризація.

Цілісність дозволяє одночасно розглядати систему як єдине ціле і в той же час як підсистему для вищих рівнів. Структуризація дозволяє аналізувати елементи системи в їх взаємозв'язку. Елемент системи володіє всіма ознаками системи і вважається системним об'єктом.

В узагальненому погляді науковців системний об'єкт управління повинен володіти такими основними властивостями [3]:

- об'єкт створюється для визначеної цілі і в процесі досягнення цієї цілі функціонує і змінюється;

- системний об'єкт – керована система, для управління системним об'єктом використовується інформація про його власний стан, про стан зовнішнього середовища і моделюється поведінка об'єкта в зовнішньому середовищі. Об'єкт складається із взаємозалежних компонентів, які виконують визначені функції в його системі. Всі компоненти системного об'єкту при їх спільному функціонуванні забезпечують нову властивість, якою не володіє відокремлено кожен із компонентів.

В нашому дослідженні в якості системного об'єкта виступає ресурсна стійкість підприємства в складі тих компонентів, які її формують і забезпечують прогресивний розвиток підприємства.

Широкий аналіз фахових видань, присвячених проблемам стійкості підприємства, показав, що найбільшу увагу науковці приділяють змісту, оцінюванню та управлінському аналізу фінансової стійкості.

Науковець О.М. Тридід в своїй науковій праці фінансову стійкість підприємства розглядає як безперервний та адаптований до просторово – часових змін процес трансформації капіталу (джерел фінансування господарської діяльності) у капітальні блага (матеріальні ресурси, готову продукцію, грошові кошти) [21].

В дослідженні О.М.Кизима та Л.Л.Костирко визначено стійкість підприємства як фінансове поняття. Вони інтерпретують стійкість як можливість підприємства змінювати стан та обсяг фінансів з мінімумом ризику та втрат, з економічною винагородою [8, 10].

О.Є.Кузьмін у визначенні поняття «стійкість підприємства» аргументує, що саме фінансова стійкість підприємства характеризує ефективність операційного, інвестиційного і фінансового розвитку, містить необхідну інформацію для інвесторів, постачальників, власників, а також є базисом функціонування економічної системи за умов нестабільності економічних процесів, невизначеності, динамічності економічного середовища. Тобто її аналіз дає можливість визначити перспективні фінансові можливості підприємства [11].

Широке та глибинне розуміння категорії «стійкість» та «фінансова стійкість» наводить Л.А.Лахтіонова в своєму монографічному дослідженні. В її науковій праці фінансова стійкість суб'єкта господарювання – це такий стан фінансових ресурсів, за якого суб'єкт ринкової та змішаної економіки, вільно маневруючи грошовими коштами, здатний шляхом їх ефективного використання забезпечити безперервні процеси своєї операційної, фінансової та

інвестиційної діяльності, а також витрати на їх розширення та оновлення і появу їх нових напрямів і складових [12, с. 71].

В обґрунтуванні своєї точки зору Л.А.Лахтіонова спирається на ресурсну основу фінансової стійкості і виділяє такі ключові аргументи:

- це стан саме фінансових ресурсів, бо йдеться про ресурсну фінансову стійкість;

- суб'єкт господарювання повинен вільно маневрувати грошовими коштами за певного стану фінансових ресурсів;

- суб'єкт ринкової економіки повинен використовувати грошові кошти на забезпечення безперервної діяльності, яка згідно з міжнародними стандартами обліку та фінансової звітності і національними стандартами бухгалтерського обліку складається з процесів операційної, фінансової та інвестиційної діяльності як головних її видів, тому в сучасному трактуванні поняття фінансової стійкості необхідно орієнтуватись на всі види господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Варто зауважити, що в своїй монографії Л.А.Лахтіонова дослідила більше трьох десятків групових думок, відображених в широкому переліку навчальної літератури та наукових публікацій, щодо визначення поняття «фінансової стійкості» та його аргументації. Користуючись ресурсним підходом автором запропоновано виділяти: фінансово – ресурсну або просто фінансову стійкість та нефінансово-ресурсну (нематеріально – матеріально – трудову) стійкість, яка являє собою оптимальний склад, структуру та співвідношення трудових, матеріальних та нематеріальних ресурсів суб'єкту господарювання, що сприяє економії витрат [12].

Наше дослідження показало, що в ряді наукових праць фінансова стійкість ототожнюється з фінансовою стабільністю. Однак, якщо на основі теорії систем та системного підходу зробити допущення та аналогії з біологічними системами в тому, що сучасне виробниче підприємство – це не тільки відкрита система, але й живий організм, передумовою життєдіяльності якого є стабільність і стійкість, то поняття «стабільність» і «стійкість» ототожнювати не слід. На наш погляд, досить показово поняття «стабільність» застосовується в медичній науці та практиці. Так, в діагностиці стану здоров'я людини розрізняють такі поняття:

а) стан стабільно тяжкий;

б) стан стабільний без симптомів ускладнення тяжкості.

В цьому зв'язку допустимо логічно резюмувати, що стабільність стосовно біологічних систем – це «живучість» або «витривалість». Принципова відмінність між функціями витривалості (стабільності) і стійкості полягає в тому, що витривалість дозволяє системі вижити (уціліти), а стійкість створює умови для розвитку. Якщо модифікувати ці характеристики на підприємство, яке функціонує в динамічному середовищі з ризиками і збуреннями, то економічний стан підприємства «стабільно тяжкий» вимагає діагностики щодо ймовірності банкрутства, а стабільний стан без симптомів ускладнення має

достатню ймовірність санаційного формування необхідної стійкості та здатності до висхідного розвитку.

На наш погляд, ресурсна взаємодія стабільності, стійкості і прогресивного розвитку (економічного зростання) – це єдиний неперервний векторний ланцюг: стабільність → стійкість → зростання → стабільність →

В загальному масштабі наукових досліджень фінансова стійкість є домінантою стійкості підприємства, як і домінантою в продуктивному управлінні нею є обліково-аналітичне забезпечення на основі звітності за національними та міжнародними стандартами. Виходячи з чинної звітності та інформаційної ємності звітів (баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал) можна забезпечити такі провідні ланки аналізу стану та динаміки стійкості як: горизонтальний і вертикальний аналіз балансу; аналіз майнового стану; аналіз відносних показників ліквідності; аналіз відносних показників фінансової незалежності; аналіз структури та динаміки фінансових результатів; аналіз рентабельності; аналіз ділової активності; аналіз ринкової вартості.

Однак, на наш погляд, домінування фінансової стійкості – це необхідна умова, але недостатня для управління стійкістю підприємства як комплексним системним об'єктом. Тому повна інформаційна ресурсна характеристика (єдине інформаційне поле) об'єкту «стійкість підприємства», як стартового потенціалу динамізму і прогресивного розвитку підприємства, забезпечується включенням всіх базових ресурсів в управлінський комплекс для забезпечення їхньої синергійної взаємодії і ефективності. Узагальнення наукових пошуків ресурсного напрямку управління формуванням потенціалу ефективного функціонування та висхідного розвитку підприємств дозволяє виділити для характеристики комплексного системного об'єкту «стійкість підприємства» такий склад ресурсів: фінансові, матеріально-технічні, трудові, організаційні, інноваційні, інформаційні, інтелектуальні. Новітніми в цьому переліку є інформаційні та інтелектуальні ресурси.

Інформаційні ресурси характеризуються рівнем інформаційного забезпечення, його повнотою та достовірністю, рівнем розвитку інформаційно-комунікаційних технологій. В енциклопедичному трактуванні інформаційні ресурси – сукупність знань, ідей, відомостей тощо, які поступово нагромаджуються у процесі розвитку науки та практичної діяльності людей та використовуються в усіх сферах суспільно життя [6].

Великий вплив на успішне вирішення проблем сучасного підприємства має його інтелектуальний потенціал (інтелектуальне забезпечення) підприємства.

Науковець А.В.Антонов трактує інтелект як здатність генерувати нову інформацію, тобто інформацію, якої не було на об'єкті системи і яка може стати товаром [1].

Формування інтелектуального ресурсу на виробничому підприємстві здійснюється шляхом трансформації інтелекту управлінського персоналу підприємства в інтелектуальний капітал, що перетворюється в інтелектуальні

активи і в кінцевому рахунку створює інтелектуальну власність. Тому можна вважати, що інтелектуальні ресурси підприємства включають інтелектуальну власність, накопичені або придбані здібності, компетенції персоналу, сформовану ділову мережу, інвестиції у розвиток людського капіталу.

Здійснення ефективного управління економічною стійкістю та висхідним розвитком підприємства на базі ресурсного комплексу супроводжується її оцінюванням, аналізом та прогнозуванням з використанням великої множини різних абсолютних і відносних показників, які вимагають їх певної систематизації з метою полегшення використання та осмислення отриманих результатів, оформлення правильних аналітичних висновків і вироблення науково - обґрунтованих пропозицій. Це вимагає використання в економічній практиці сучасних інформаційних систем та інформаційних технологій.

На нинішньому етапі – етапі інформатизації суспільства в наукових дослідженнях акцентується увага науковців на доцільність впровадження в економічну практику систем підтримки прийняття управлінських рішень.

Зміст системи підтримки прийняття рішень в енциклопедичних та словникових виданнях розкрито як: система, що забезпечує можливості вивчення стану, прогнозування розвитку й оцінки можливих варіантів поведінки на основі аналізу статистичних даних, що відображають результати діяльності організації (підприємства) в подальшому часі. У таких системах застосовують сучасні технології баз даних, OLAP (інтерактивна, аналітична обробка даних), сховища даних, поглибленого аналізу і візуалізації даних [20].

В наукових дослідженнях з удосконалення систем підтримки прийняття рішень посилилась тенденція щодо обґрунтування необхідності введення в їх структуру інтелектуальної складової — бази знань, яка конструюється із застосуванням певних методів подання і пошуку знань.

Для розробки структури інтелектуальних систем підтримки рішень (ІСПР) необхідно виділити такі її компоненти [7].

1. База даних — призначена для збереження, управління, відображення і аналізу даних. В системі використовуються два типи джерел:

– зовнішні – офіційні дані вітчизняних та міжнародних інституцій, дані товарного, фондового, валютного ринків;

– внутрішні джерела (дані фінансової та нефінансової звітності, управлінського обліку), які формують основні показники діяльності конкретного суб'єкту господарювання.

2. База знань — масив інформації у формі, придатній до логічної і смислової обробки відповідними програмними засобами. Вважається, що бази знань дають змогу представити у природньому для них виді будь-які знання, з якими може зіткнутися у своїй роботі спеціаліст.

3. База моделей — система, що включає набір моделей для забезпечення запитів користувачів і рішення необхідного переліку практичних завдань.

4. Інтерфейс користувача — призначений для діалогу з особою прийняття управлінського рішення як на етапі введення інформації, так і на етапі виводу результатів.

ІСПР являється багатофункціональною і динамічною системою, яка потенційно спроможна та направлена на рішення важливих практичних задач контролю, аналізу, бюджетування, прогнозування, планування, економіко-статистичного моделювання та інше.

На наш погляд, в структурі ІСПР необхідно мати модуль з управління об'єктом «стійкість підприємства» на основі дослідженого нами та науково обґрунтованого ресурсного підходу. Використовуючи інструментарій сучасних інформаційних технологій, формально процес управління об'єктом «стійкість підприємства» можна охарактеризувати кортежем

$$\langle S_0, S_m, F, P_1, P_2, \dots, P_n \rangle.$$

Такий кортеж розглядається як процес досягнення цілі безпосередньо через використання оператора F – переходу із початкового стану S_0 в кінцевий стан S_m .

Слід зазначити, що сам оператор F пред'являє вимоги до забезпечення процесу управління всіма складовими кортежу, які являють собою системне ресурсне забезпечення стійкості підприємства. В нашому дослідженні кортеж включає фінансові, матеріально – технічні, трудові, інноваційні, інформаційні, організаційні та інтелектуальні ресурси.

Перехід об'єкту управління із стану S_0 в стан S_m не одномоментний, він розрахований на певний проміжок часу. Тому кількісні і якісні характеристики кожного виду ресурсів, отримані засобами інформаційних технологій, в інтервалах спостереження дозволять:

- ідентифікувати сформовані диспропорції між складовими комплексного ресурсного об'єкту управління;
- з'ясувати якою мірою ресурсний комплекс промислового підприємства в галузевому вимірі адекватний цілям і завданням формування стійкості та можливостей прогресивного розвитку;
- виділити пріоритети та можливості для досягнення синегійної взаємодії між всіма видами ресурсів;
- інтегрувати диференційовані кількісні та якісні показники всіх ресурсних складових в узагальнюючий показник (інтегрований) з метою моніторингу, аналізу, прогнозування та планування;
- розрахувати прогнозну (потенційну стійкість) за різними сценаріями динаміки кількісних і якісних показників, диференційованих за ресурсними складовими, та узагальнюючих інтегральних показників.

Важливо також відмітити, що фахівці з сучасних інформаційних технологій наголошують на необхідності поповнення традиційного інструментарію аналітично-прогностичних розрахунків новітнім інструментарієм, прикладом якого є: використання нелінійної динамічної статистики, дискретна логіка, фрактальний аналіз, моделювання кортежу,

теорія нечітких множин; гібридні нейрон – нечіткі системи, хмарові технології, інше.

Для удосконалення управління формуванням ресурсної стійкості та прогресивного розвитку промислового підприємства на її основі доцільно, на наш погляд, використати новітні елементи інформаційної інтелектуалізації за рахунок обробки знань і міркувань на знаннях, обробки нечіткої інформації на основі теорії нечітких множин та використання відповідних програмних продуктів (Statistica Neural Networks, Neuroshell та інші).

Широке застосування в корпоративних інформаційних системах отримали також ERP – системи (англ. Enterprise Resource Planning System – Система планування ресурсів підприємства).

Отже, використання сучасних інноваційних інформаційних технологій дозволяє отримати якісно новий рівень управління формуванням потенціалу стійкості виробничого підприємства як стартової бази для прогресивного його розвитку за траєкторією міжнародної конкурентоздатності.

Стійкість сучасного виробничого підприємства і його висхідний розвиток в досягненні міжнародної конкурентоздатності домінантно базується на ресурсному потенціалі, як у стартовому стані підприємства, так і динаміці проміжних перспективних станів. Практично важливо розглядати її як системно – об'єктну стійкість. Це дозволить шляхом застосування новітніх інформаційних технологій досягти синергійної взаємодії складових елементів об'єкту в часі і просторі.

Десятки абсолютних показників та коефіцієнтів, які є важливими в управлінні стійкістю підприємства, згідно аргументів багатьох науковців, неможливо логікою та простими аналітичними методами упорядкувати так, щоб уникнути похибок підсумкової аналітично-прогностичної оцінки, тому сучасні управлінські інформаційні системи з інтелектуальними складовими їхніх інформаційних технологій – це той новітній ресурс, який повинен формуватись як на великому корпоративному підприємстві, так і малому з певною чисельністю працюючих.

Для великих та середніх підприємств повинна формуватись сучасна інформаційна система і її інтелектуальні інформаційні технології, засновані на базі знань. Спрощена інформаційна система, що включає підсистеми забезпечення: інформаційне, правове, математичне, програмне, організаційно – технічне, необхідна і достатня для автономного управління малим підприємством або кластером малих підприємств.

Подальші дослідження будуть пов'язані з формуванням комплексного обліково-аналітичного та інтелектуального інформаційного забезпечення системного управління стійкістю підприємств харчової промисловості в умовах турбулентності ринкового середовища.

Література

1. Антонов В.М. Інтелектуальна власність і комп'ютерне авторське право / В.М.Антонов. – К.: КНТ, 2005. – 1520 с.

2. Безверхий К.В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні [Текст]: монографія /К.В.Безверхий, Т.В.Бочуля. – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 184 с.
3. Бідняк М.Н. Принципи моделювання систем, що розвиваються / М.Н.Бідняк, Д.О.Власенко // Вісник НТУ. – 2002. – №7. – С. 265-267.
4. Волокитя А. Специфіка інформаційних систем на основі технології cloud computing / А. Волокитя, В.Мухін, В.Стешин [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vcndtu/2011>
5. Гросул В.А. Соціально – економічна стійкість підприємства: теоретико – методологічні засади: монографія / В.А. Гросул. – Харків: Харківський державний університет харч. та торгівл., 2007. – 303 с.
6. Енциклопедія інтелектуальної власності / за ред. проф. П.П.Крайнева. – К.: Старт – 98, 2012. – 660 с.
7. Замула А.А. Разработка интеллектуальной системы поддержки принятия решений для управления банковской деятельностью / А.А.Замула // Искусственный интеллект. – 2013. – № 1. – С.117. – 122.
8. Кизим М.О. Оцінка і діагностика фінансової стійкості підприємства: монографія / М.О.Кизим, В.А.Забродський, В.А.Зінченко, Ю.С.Копчак. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2003. – 144 с.
9. Князев С.Н. Интеллектуализация – стержневая основа развития экономики и управления / С.Н.Князев, А.Г.Шрубенко // Проблемы управления. – 2007. – №3 (24). – С. 16 – 25.
10. Костирко, Л.А. Фінансовий механізм сталого розвитку підприємств: стратегічні орієнтири, системи забезпечення, адаптація: Монографія / Л.А.Костирко. – Луганськ: Вид-во «Ноулідж», 2012. – 474 с.
11. Кузьмін О.Є. Основи менеджменту: Підручник / О.Є. Кузьмін, О.Г.Мельник. – К.: Академвидав, 2007. – 462 с.
12. Лахтіонова Л.А. Аналіз фінансової стійкості суб'єктів підприємницької діяльності: монографія / Л.А.Лахтіонова. – К.: Знання України, 2013. – 1091 с.
13. Ляпунов А.М. Теория устойчивости / А.М. Ляпунов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://kirsoft.com.ru/freedom/KS News 339.htm](http://kirsoft.com.ru/freedom/KS%20News%20339.htm)
14. Мельник Л.Г. Теория самоорганизации экономических систем: монографія / Л.Г.Мельник. – Сумы: Университетская книга, 2012. – 439 с.
15. Нечеткие модели и нейронные сети в анализе и управлении экономическими объектами [Ю.Г.Лысенко, Е.Е.Бизянов, А.Г.Хмелев и др.]; под ред. чл.-кор. НАН Украины, д-ра экон. наук, проф. Ю.Г.Лысенко. – Донецк: Юго – Восток, 2012. – 388 с.
16. Родионов В.Г. Регулирование динамики социально-экономических систем в условиях роста нестабильности внешней и внутренней среды / В.Г.Родионов – СПб.: Нестор – История, 2012. – 432 с.
17. Савчук В.П. Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент. – К.: Издательский дом «Максимум», 2005. – 884 с.

18. Сайт Википедія. Целостность информации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// ru.wikipedia.org/wiki/ Целостность информации](http://ru.wikipedia.org/wiki/Целостность_информации). – 21.09.2014.

19. Система // Большой Российский энциклопедический словарь. – М.: БРЭ. – 2003. – С. 1437.

20. Статистичний словник / [О.Г.Осауленко, О.О.Васенко, М.В.Пугачова та ін.]; за ред. д-ра держ. упр., проф., член-кор НАН України О.Г.Осауленка; НТК статистичних досліджень. – К.: ДП «Інформ. – аналіт. агенство», 2012. – 498 с.

21. Тридід О.М. Оцінювання фінансової стійкості підприємства: монографія / О.М.Тридід. – К.: УСБ НБУ, 2010. – 143 с.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ В УКРАЇНІ, ЗМІНИ

Розвиток ринкових відносин, глобалізація спонукають переосмисленню методів економічної роботи, змісту і обсягів використовуваної економічної інформації як облікової так і звітної.

Періоди становлення розвитку господарського обліку в основному відповідають загальним економічним формаціям і поділяються на наступні періоди:

- господарський облік рабовласницького суспільства;
- господарський облік періоду феодалізму;
- господарський облік капіталістичних країн;
- соціалістичний облік;
- формування нових основ бухгалтерського обліку у незалежній Україні.

На виконання Указу Президента України від 18 липня 1996 р. № 576 «Про заходи щодо реформування інвестиційної політики в Україні» Кабінет Міністрів України затверджує Положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва (обігу) від 6 вересня 1996 р. № 1075. Визначено порядок та нарахування сум амортизаційних відрахувань за першою, другою, третьою групами основних фондів (а не засобів) із встановленням норм відсотків за роками експлуатації (від першого до сьомого). Норми амортизації основних фондів встановлені наказово, а не за методикою.

Постанова Кабінету Міністрів України від 28 грудня 1996 р. № 1568 «Про зупинення дії Постанови Кабінету Міністрів України» від 6 вересня 1996 р. № 1075 «Про затвердження положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва (обігу)». Установити, що підприємства та госпрозрахункові організації усіх форм власності нараховують у 1997 році амортизаційні відрахування та знос основних фондів за нормами, затвердженими Постановою Ради Міністрів СРСР від 22 жовтня 1990 р. № 1072 із застосуванням знижувачого коефіцієнта на рівні

IV кварталу 1996 р., визначеного пунктом 3 постанови Кабінету Міністрів України від 16 травня 1996 р. № 523.

Прийнято Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»». Верховна Рада України постановляє:

Внести зміни до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств (Відомості Верховної Ради України, 1995 р. № 4, ст. 28, № 38 с. 286; 1996 р., № 25, ст. 101 № 41, ст. 192, № 52, ст. 302).

Із набранням чинності Закону України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР і Закону України від 22.05.97 р. № 283/97-ВР «Про внесення змін та доповнень до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»» № 283/97-ВР від 01.07.97 р. з 1 жовтня сталися головні ґрунтовні зміни в методології бухгалтерського обліку, особливо в торгівлі. Таким чином, достатньо складний бухгалтерський облік у торгівлі став ще складнішим і головне принципово змінився.

До виконання завдань, визначених у щорічному Зверненні Президента України до народу, Верховної Ради України від 24 липня 1998 року, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року, № 1706 «Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів».

Реформування системи бухгалтерського обліку є складовою частиною заходів, орієнтованих на впровадження економічних відносин ринкового спрямування. Головне завдання трансформації національної системи бухгалтерського обліку полягає у прискоренні процесу її приведення у відповідність з вимогами ринкової економіки та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, наданні суб'єктам господарювання можливостей визначати межі та форми внутрішньовиробничого (управлінського) обліку.

Завданнями реформи є:

- створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів;
- забезпечення зв'язку реформування бухгалтерського обліку з основними тенденціями гармонізації стандартів на міжнародному рівні та станом економічно-правового середовища і ринкових відносин в Україні;
- надання методичної допомоги у впровадженні та використанні реформованої моделі бухгалтерського обліку.

Приведення національної системи бухгалтерського обліку до відповідності вимог ринкової економіки і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку здійснюється за наступними напрямками:

- законодавче закріплення принципів ведення бухгалтерського обліку.
- формування нормативної бази - положення (стандарти);
- методичне забезпечення (інструкції, методичні вказівки, коментарі);
- кадрове забезпечення (підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації спеціалістів бухгалтерського обліку);

- міжнародне співробітництво (вступ і активна робота в міжнародних спеціалізованих професійних організаціях).

Заходи щодо реформування і впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку будуть здійснюватися відповідно до Плану заходів по виконанню програми реформування системи бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів.

Реформування бухгалтерського обліку в Україні з перехідною економікою активно продовжується з 1 січня 2000 року на основі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. Із того часу розроблено та уведено в дію 34 Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 затверджено новий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій. Методично бухгалтерський облік поділено на фінансовий та управлінський (Податковий Вісник податкової служби № 5, 2001). Але в Україні не існує жодного Положення (стандарту) фінансового обліку. Уся законодавча база пов'язана з бухгалтерським обліком.

Відбулися значні (необґрунтовані) зміни у Плані рахунків бухгалтерського обліку:

1. «Номер» рахунку бухгалтерського обліку замінено на «Код» (Довідка. У Росії План и корреспонденция счетов. Практическое пособие. Москва, 2008 – продовжує діяти «Номер счета»). Що дала така зміна на «Код» при веденні бухгалтерського обліку? Ні-чо-го!

2. Зник рахунок, а основне його значимість «Амортизаційний фонд» (раніше № 86) та окремий рахунок «Знос основних засобів» (раніше № 02). Замінено на рах. № 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» та на «Знос основних засобів», а де амортизація основних засобів? Цими змінами ідентифіковано два різні протилежні поняття: Знос - це втрата фізичних та моральних якостей, а амортизація - це повне відновлення основних засобів. Здійснювалися амортизаційні відрахування на повне відновлення основних засобів визначені листом Міністерства фінансів УРСР і Мінекономіки УРСР № 04-5033/21-31/31 від 25.01.1991 року «Про нарахування амортизації» за відповідними нормами, що були введені в дію 22 грудня 1990 р. з подальшими змінами; з 1 січня 1991 р. введені індекси зміни норм амортизаційних відрахувань; 6 червня 1994 р. Наказом Мінфіну та Мінекономіки України № 48/59 затверджено Положення про порядок використання норм прискореної амортизації активної частини основних виробничих засобів. Річна норма амортизації на повне відновлення основних виробничих засобів мала підвищуватися не більше, ніж у 2 рази.

А ось зовсім не обґрунтована новина: Наказом Міністерства фінансів України № 671 від 12.12.2003 р. передбачено, що облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань ведеться на позабалансовому рахунку № 09 «Амортизаційні відрахування» та показники нарахованої та

використаної амортизації включені до Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5).

Ця проблема залишається досить спірною. Так що знос основних засобів (суму якого ми включаємо до собівартості продукції є відновленням основних засобів, чи амортизація, яку законодавці винесли на позабалансовий рахунок? Це питання вимагає досить суттєвого дослідження і відповідних висновків. Приклад Росії (План и корреспонденция счетов. ОМЕГА-Л. Москва, 2006: счет 02 «Амортизация основных средств» предназначен для обобщения информации от амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств» (с. 24).

Забалансовые счета:

Счет 010 «Износ основных средств» (с. 369).

Тобто, зовсім протилежні як значення цих назв рахунків, так і відображення їх у бухгалтерському обліку України.

Таким чином, у період становлення незалежної України втрачено методологічні та методичні підходи до встановлення норм амортизації основних засобів. Норми амортизації встановлюються незалежно від їх первісної вартості витрат на капітальний ремонт та строку експлуатації, а наказовим порядком з безкінечними змінами, зручними діючій владі: введені індекси змін, прискорена амортизація, підвищення річної норми амортизації до 2-х років; перерахування 10 % амортизаційних відрахувань до Державного бюджету; введення трьох пізніше чотирьох груп основних фондів (а не засобів) із наказово встановленими нормами, а не методично розрахованими; щорічна індексація груп основних фондів; введено: звичайна, бонусна, прискорена амортизація та інші, що глибоко ускладнили ведення бухгалтерського обліку в цілому. Зміни продовжуються.

Постановою Кабінету Міністрів України затверджена «Програма реформування системи бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів» від 28 жовтня 1998 р. № 1706.

Реформування системи бухгалтерського обліку є складовою частиною заходів, орієнтованих на впровадження економічних відносин ринкового напрямлення. Головним завданням трансформації національної системи бухгалтерського обліку є прискорення процесу її приведення до відповідності із вимогами ринкової економіки та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, наданні суб'єктам господарювання можливості визначати межі та форми внутрішньовиробничого (управлінського) обліку.

Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 09.12.11 р. № 1591 та 08.02.2014 р. № 48 внесено зміни:

1. Замінено План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію про його застосування, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

було	стало
Рах. № 30 «Каса» (перейменовано)	Рах. № 30 «Готівка»
Рахунок 40 «Статутний капітал» (перейменовано)	Рахунок 40 «Зареєстрований пайовий капітал», субрахунки: Субрахунок № 401 «Статутний капітал» - відображає статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств, зареєстрований в установчих документах; Субрахунок № 402 «Пайовий капітал» - призначений для пайових внесків членів споживчих товариств, колективних сільськогосподарських підприємств, житлово-комунальних кооперативів, кредитних спілок та інших підприємств; Субрахунок № 403 «Інший зареєстрований капітал», зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах; Субрахунок № 404 «Внески до незареєстрованого Статутного капіталу» - внески, які надходять для формування Статутного капіталу, серед іншого акціонерного товариства після його оголошення й до реєстрації одержаних змін до установчих документів
Рахунок 41 «Пайовий капітал(перейменовано)	Рахунок 41 Капітал у дооцінках, субрахунки: Субрах. 411 Дооцінка (уцінка) основних засобів Субрах. 412 Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів Субрах. 413 Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів Субрах. 414 Інший капітал у дооцінках
Рахунок 42 Додатковий капітал Субрах. 423 Дооцінка активів (перейменовано)	Рахунок 42 Додатковий капітал Субрах. 423 «Накопичені курсові різниці» Субрах. 426 «Фонди соціального призначення»
Рахунок 43 «Резервний капітал»	Рахунок 43 «Накопичені курсові різниці» Субрахунок 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом» Субрахунок 432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом»
Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (нерозподілені збитки)»	Рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»
Рах. 49 Страхові резерви Субрахунки 491-496 (залишаються) - -	Рах. 49 Страхові резерви Субрахунки 491-496 доповнено: Субрах 497 «Результат зміни резервів незароблених перемій» Субрах. 498 «Результат зміни резервів, збитків»
Рах. 50 Довгострокові позички (скориговано) Субрах. 506 «Інші довгострокові позички в національній валюті» (замінено)	Рах. 50 «Довгострокові податкові зобов'язання» Субрах. 506 «Інші довгострокові зобов'язання в іноземній валюті»

Рах. 65 «Розрахунки за страхуванням» (скорегований) Субрах. 653 «За страхуванням на випадок безробіття» (не існує)	Рах. 65 «Розрахунки зі страхування» Субрах. 653 Виключений Субрах. 657 «Єдиний внесок»
Рах. 67 «Розрахунки з учасниками» 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» 672 «Розрахунки за іншими виплатами» (залишаються)	Додається: Субрах. 673 «Розрахунки за коштами, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування»
Рах. 70 «Доходи від реалізації призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг» доходів від страхової діяльності, про доходи від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок наданих покупцям та про інші нарахування з доходів (змінено)	Рах. 70 «Доходи від реалізації» призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг; зокрема доходів від орендних платежів за оренду об'єктів інвестицій на їх нерухомість
Субрах.703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» (доповнено)	Субрах.703 «Дохід від реалізації робіт, послуг та від оренди об'єктів інвестиційної діяльності»
На рахунку 71 «Інший операційний дохід» ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (змінено)	На рахунку 71 «Інший операційний дохід» ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства від роялті, відсотку, отримані на залишки коштів на поточних рахунках в банках
Субрах. 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	Субрах. 710. «Дохід від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю»
Субрах. 719 «Інші доходи від операційної діяльності» (змінено)	Субрах. 719 «Дохід від роялті та відсотки отримані на залишки коштів на поточних рахунках в банках»
Рах. 73. «Інші фінансові доходи» Субрах. 732 «Відсотки одержані» (доповнено)	Рах. 73. (без змін) Субрах. 732 «Відсотки одержані за строковими депозитами»
Рах. 74 «Інші доходи» і субрахунки 741-746 виключено -	Рах. 74 «Інші доходи» виключено Міністерством фінансів України; введено субрах. 740 «Дохід від зміни вартості фінансових інструментів» (до нього кореспондуючий рахунок 970 «Витрати від зміни вартості фінансових інструментів»
Субрах 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» Субрах 742 «Дохід від відновлення корисності активів» Субрах 744 «Дохід від не операційної курсової різниці» Субрах 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	- - - -

Субрах 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» (виключено)	- (виключено)
Рах. 75 «Надзвичайні доходи» Субрах. 751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій» Субрах. 752 «Інші надзвичайні доходи» (не існує)	- Виключено! - -
Рах. 79 «Фінансові результати» призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій» 791 «Результат операційної діяльності» 792 «Результат фінансових операцій»	Рах. 79 «Фінансові результати» призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства 791 «Результати операційної діяльності» 792 «Результати фінансових операцій»
Субрах. 793 «Результати іншої звичайної діяльності» Субрах. 794 «Результати надзвичайних подій»	Субрах. 793 «Результати від іншої діяльності» -
Рахунок 85 «Інші затрати» призначено для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, а також витрат від надзвичайних подій (доповнено)	Рахунок 85 «Інші затрати» призначено для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, а також інші витрати діяльності
Клас 9 «Витрати діяльності» Рахунки класу «Витрати діяльності» застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрати на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків (замінено)	Клас 9 «Витрати діяльності» Рахунки класу «Витрати діяльності» застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємства.
На рахунку 97 «Інші витрати» ведеться облік витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг. Субрах. 977 «Інші витрати звичайної діяльності» (змінено)	На рахунку 97 «Інші витрати» ведеться облік витрат, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг. Субрах. 977 «Інші витрати діяльності»
-	Субрах. 978 «Виплати страхових сум та страхових відшкодувань»
-	Субрах. 979 «Перестраховання»
На рахунку 98 «Податок на прибуток» ведеться облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу і визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»	Рахунок 98 «Податок на прибуток» а)Залишено б)Доповнено:

<p>Субрах. 981 «Податок на прибуток надзвичайної діяльності» (виключено) Субрах. 982 «Податок на прибуток від надзвичайних подій» (виключено)</p>	<p>На цьому рахунку також ведеться облік відрахувань до державного бюджету України від доходів за державними грошовими лотереями і податку на доходи від страхової діяльності За дебетом рахунку відображаються нараховані суми податку на прибуток, відрахувань до Державного бюджету України від доходів, від проведення державних лотерей і податку на доходи від строкової діяльності, за кредитом виключення до фінансових результатів на рахунку 79 «Фінансові результати»</p>
<p>Рахунок 99 «Надзвичайні витрати» з субрахунками: 991 «Витрати від стихійного лиха» 992 «Витрати від техногенних катастроф» 993 «Інші надзвичайні витрати»</p>	<p>Зник у серпні 2013 р.</p>

2. Міністерством фінансів України також внесено зміни від 08.02.14 р.

- до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186.

- до форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»

- до Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, які володіють та (або) користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.02.06 р. № 1213.

3. Наказом Міністерства фінансів України від 08.02.14 р. № 48 внесено зміни до шести національних стандартів бухгалтерського обліку:

1. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;

2. П(С)БО 7 «Основні засоби»;

3. П(С)БО 11 «Зобов'язання»;

4. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»;

5. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність»;

6. П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

У НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» п.3 р.1 визначено, що фінансова природа доходу не викликає сумнівів. Цей дохід підприємство-вкладник одержує від використання його грошових ресурсів іншою особою. Міністерство фінансів України вирішило віднести відсотки за такими вкладками до складу операційних витрат.

У П(С)БО 7 «Основні засоби» змінили дефініцію справедливої вартості. Справедливу вартість розшифровано як суму, за якою можна подати актив або оплатити зобов'язання у звичайних умовах на певну дату. Таким чином, визначення справедливої вартості у п.4 П(С)БО 7 «Основні засоби» і у п.4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» ідентичні.

При створенні резерву відпускних до абз.2 п.14 П(С)БО 11 «Зобов'язання» внесено правку, яка уточнює, що разом із відпускними виплатами резервуванню підлягають і відповідні кошти на сплату єдиного внеску. Це пояснюється тим, що з виплатою відпускних підприємство зобов'язане перерахувати і єдиний внесок і тому єдиний внесок потрібно враховувати у сумі резерву відпускних.

Значних змін зазнав П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Найсерйозніших змін зазнав П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». Зміни торкнулися як Національного стандарту 25 так і форми Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва та Спрощеного фінансового звіту малого підприємництва (їх викладено в нових редакціях).

Змінено суб'єктний склад тих, хто може заповнювати Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (поєднує форми № 1-мс і № 2-мс).

Платники єдиного податку четвертої групи виключили зі сфери дії тієї частини П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», яка регламентує спрощену звітність суб'єктів підприємництва. Це означає, що платників малого підприємництва єдиного податку 4-ї групи позбавили подання форм звітності № 1-мс і № 2-мс.

Суб'єкти малого підприємництва, що відповідають критеріям п.154.6 ПКУ залишаються у сфері дії «спрощеного» сегмента П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», тобто, як і раніше вони подають фінансову звітність за формами № 1-мс і № 2-мс.

Після набрання чинності правками до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» (ст.55 Господарського кодексу України) складають спрощений фінансовий звіт (форми № 1-мс і № 2-мс).

Форми фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва та Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва викладено в новій редакції. Раніше готова продукція наводилася у Балансі за формою № 1-м окремо від виробничих запасів, то тепер готова продукція наводиться у складі запасів окремою статтею, тут же відображається і вартість товарів.

У Балансі дебіторська заборгованість і зобов'язання з податку на прибуток виділено в окремі статті (рядки 1136, 1621 за формою № 1-м). ці зміни спонукають гармонізації зі звітністю та вимогами п.54 М(С)БО 1 «Надання фінансової звітності».

У Балансі форма № 1-м можна відобразити з урахуванням резерву сумнівних боргів не тільки торговельну, але й іншу дебіторську заборгованість (яка є фінансовим активом).

Із П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність» виключили положення про вписування рядка фінансового результату від припиненої діяльності та переоцінки груп вибуття, які були пов'язані зі старими формами фінансової звітності. У новій фінансовій звітності такої потреби «вписування» уже немає, для цих потреб є спеціальний

рядок 2305 «Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування у формі № 2» Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (п.3.24 р. III Методичних рекомендацій щодо заповнення форми фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 28.03.13 р. № 433).

До П(С)БО 31 «Фінансові витрати» внесено уточнення у п.7 при описі розрахунку капіталізованої суми фінансових витрат виключено «витрати на початок звітного періоду».

Із п.8.2 П(С)БО 31 виключено запис (помилку) про «непогашені запозичення». Це пояснюється тим, що при розрахунку середньозважених витрат, пов'язаних із кваліфікаційним активом, віднімати потрібно всю суму запозичень (а не тільки непогашену її частину), пов'язаних зі створенням такого активу, а також тому, що такі запозичення прямо витрачені на створення кваліфікаційного активу, а фінансові витрати, відповідно до них, визначено окремо, а не через норму капіталізації (п.6 П(С)БО 31 «Фінансові витрати»).

У новому п. 15 П(С)БО 31 є положення, що дає можливість уцінити вартість кваліфікаційного активу. Його суть: «Якщо собівартість кваліфікаційного активу перевищує суми очікуваного відшкодування такого активу в частині незавершених капітальних інвестицій або чистої вартості реалізації в частині записів, то вона може бути зменшена в порядку, визначеному НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»».

У додаток 3 до НП(С)БО «Загальні вимоги до фінансової звітності» внесено нову додаткову статтю з кодом 2123 «Дохід від використаних коштів, вивільнених від оподаткування». Цією статтею, у випадку істотності відповідних сум, можна доповнювати фінансову звітність (п.4 р.11 НП(С)БО 1). Ця стаття відображатиме бухгалтерський дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування. Використання вивільнених від оподаткування коштів відобразатиметься списанням цільового фінансування на рахунки доходів у міру понесення витрат, пов'язаних з виконанням умов податкових пільг (п.17 П(С)БО 15 «Дохід»).

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку буде наступною:

Дебет субрах. № 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування»

Кредит субрах. № 718 «Дохід від безкоштовно одержаних оборотних активів»

Кредит субрах. № 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

Закон України «Про єдиний соціальний внесок» (Зміни норм)

Редакція норми Закону про ЄСВ (діє по 30.06.2014 р.)	Редакція норми Закону про ЄСВ (з 01.07.2014 р.)
Ст.8 Розмір єдиного внеску та пропорції його розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування	
15. Сума єдиного внеску (крім суми єдиного внеску що сплачується із суми грошового забезпечення батькам-вихователям дитячих будинків сімейного типу, прийомним батькам, розподіляється:	
- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття	

5,0906 відсотка	2,5843 відсотка
- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку із тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням	
5,7410 відсотка	5,2397 відсотка
- на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності	
3,6354 відсотка	3,8860 відсотка
- на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (до солідарної системи)	
85,5330 відсотка	88,2899 відсотка
18. Сума єдиного внеску, зазначеного в абзаці першому частини шостої та частини десятої цієї статті розподіляється: - на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття	
5,6306 відсотка	2,7488 відсотка
- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до солідарної системи	
94,3694 відсотка	97,2512 відсотка
Сума єдиного внеску, що сплачується із сум грошового забезпечення батькам-вихователям дитячих будинків сімейного типу, прийомним батькам спрямовуються на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (по солідарній системі, <...>	
23. Сума єдиного внеску, зазначеного в абзаці першому частини одинадцятої цієї статті розподіляється: - на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття	
4,3228 відсотка	1,4410 відсотка
- на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (до солідарної системи)	
95,6772 відсотка	98,5590 відсотка
Сума єдиного внеску, зазначеного в абзаці третьому частини одинадцятої цієї статті розподіляється: - на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття	
4,0983 відсотка	3,661 відсотка
- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням	
5,1913 відсотка	4,6449 відсотка
- на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (до солідарної системи)	
90,7104 відсотка	93,9891 відсотка
Сума єдиного внеску, зазначеного в абзаці четвертому частини одинадцятої цієї статті розподіляється:	

- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття	
4,1425 відсотка	1,3808 відсотка
- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності	
4,1701 відсотка	4,4463 відсотка
- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (до солідарної системи)	
91,6874 відсотка	94,1729 відсотка
Сума єдиного внеску, зазначеного в абзаці п'ятому частини одинадцятої цієї статті розподіляється:	
- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття	
3,9360 відсотка	1,3120 відсотка
- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням	
4,9855 відсотка	4,4607 відсотка
- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності	
3,9622 відсотка	4,2246 відсотка
- на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (до солідарної системи)	
87,1163 відсотка	90,0027 відсотка

Зміни норм допомоги при народженні дитини

було	стало
Чинна редакція норми Закону про державну допомогу сім'ям з дітьми (діє до 30.06.2014 р.)	Редакція норми Закону про державну допомогу сім'ям з дітьми з 01.07.2014 р.
3) допомога по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку	-
Стаття 12. Розмір допомоги при народженні дитини. Допомога при народженні дитини нараховується виходячи з розміру прожиткового мінімуму для дітей віком до шести років, установленого на день народження дитини. Допомога при народженні дитини надається у сумі кратній 30-ти розмірам прожиткового мінімуму на першу дитину; кратній 60-ти розмірам прожиткового	Стаття 12. Розмір допомоги при народженні дитини. Допомога при народженні. Допомога при народженні дитини призначається у розмірі 41200 гривень. Виплата допомоги здійснюється одноразово у сумі 10320 гривень, решта суми допомоги виплачується протягом наступних 36 місяців рівними частинами у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

<p>мінімуму — на другу дитину; кратній 120 розмірам прожиткового мінімуму — на третю дитину і кожну наступну дитину.</p> <p>Виплата допомоги здійснюється одноразово у 10-ти кратному розмірі прожиткового мінімуму при народженні дитини, решта суми допомоги на першу дитину виплачується протягом наступних 24-х місяців, на другу дитину — 48 місяців, на третю дитину і кожну наступну — 72 місяців рівними частинами у порядку, встановленому Кабміном України</p>	
<p>Розділ IV. Допомога по догляду за дитиною до досягнення трирічного віку</p>	<p>-</p>

У XIX столітті та на початку XX століття бухгалтерський облік стає наукою.

Народження науки: Італія.

В італійському обліку з початку XIX століття намітилися дві тенденції: перша – виводила облік з відносин, що виникають у зв'язку з рухом і зберіганням цінностей (юридичний напрямок), і друга, заснована на обліку цінностей (економічний напрямок).

Остаточно бухгалтерський облік став наукою завдяки французькій думці. До великих бухгалтерів, які дали чисто економічну інтерпретацію теорії бухгалтерського обліку, варто виділити Р.П. Коффі (1833 р.), він уважав, що бухгалтерський облік є частиною політичної економії, і його суть може бути охарактеризована у визнанні економічної, речової й суцього матеріальної природи рахівництва. Кожному виду матеріальних цінностей відповідає певний рахунок. Звідки класифікація рахунків за типами (видами) цінностей. У Франції Жан Густав Курсель-Сенель (1813-1892 рр.), один з послідовників Ж.Б. Сейя й Е. Дегранжа, створив досить цікаву концепцію бухгалтерського обліку і як прикладної економіки, що відображає господарські процеси і як методу керування ними. «Наука», писав він, - лише за допомогою досить витонченого відволікання виявляє тотожність законів, які управляють підприємством.

Таким чином, роль бухгалтерського обліку у розвитку життя суспільства є безцінною. Бухгалтерський облік вже давно не зводиться до примітивного обрахунку прибутку або витрат. На базі бухгалтерського обліку ґрунтуються такі науки, як економіка та управління. Бухгалтерський облік також тісно пов'язаний з юриспруденцією, а в галузі господарського права ці дві науки не можуть існувати одна без одної.

Отже, змінено назву рахунку № 40 «Статутний капітал» на № 40 «Зареєстрований пайовий капітал». Змінено № 40 «Статутний капітал» на № 401 «Статутний капітал».

1. На рахунку № 41 «Капітал у дооцінках» обліковують дооцінку (уцінку) необоротних активів і фінансових інструментів, які згідно з відповідними бухгалтерськими стандартами, відображають у складі власного капіталу і розкривають у звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). Залишок на рахунку № 41 «Капітал у дооцінках» буде лише кредитовим, який відобразатиме залишок дооцінки і зменшуватиметься у разі уцінки та вибуття переоцінених активів, зменшення їх кореспонденції тощо.

2. Вхідний залишок на відповідних субрахунках рахунку № 41 «Капітал у дооцінках» потрібно формувати шляхом перенесення відповідної інформації з рахунку № 42 «Додатковий капітал» субрахунку № 423 «Накопичені курсові різниці» (у минулому № 423 «Дооцінка активів»).

3. На субрахунку № 423 «Накопичені курсові різниці» відображають курсові різниці, які відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку фіксують серед власного капіталу та визнають в іншому сукупному доході.

4. Відкориговано такі форми фінансові звітності:

- Звіт про власний капітал (ф. № 4);
- Консолідований звіт про власний капітал(ф. № 4-к);
- Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва(ф. № 1-м та ф.№ 2-м);
- Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва(ф. № 1-мс та ф.№ 2-мс);
- Примітки до річної фінансової звітності(ф. № 5).

5. Удосконалено норми П(С)БО

- П(С)БО 7 «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92»;
- П(С)БО 11 «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Зобов'язання» від 31.01.2000 р. № 20;
- П(С)БО 25 «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 25.02.2000 р. № 39;
- П(С)БО 27 «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність» від 07.11.03 р. № 617;
- П(С)БО 31 «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Фінансові витрати» від 28.04.06 р. № 415;
- П(С)БО 1 «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73.

6. У багатьох розвинених країнах світу проводиться активна робота з вивчення історії бухгалтерського обліку. Це піднімає престиж професії, полегшує розуміння практичних проблем, становить нові питання, висунуті життям, прививає любов до бухгалтерського обліку. Але ті безкінечні зміни (часто методично не обґрунтовані), що відбувається в умовах інтеграційних

процесів України негативно впливають як на методику ведення бухгалтерського обліку, на результати діяльності підприємств так і на відношення як до дисципліни так і престижу спеціальності «Бухгалтерський облік».

Література

1. Постанова Кабінету Міністрів СРСР від 22 жовтня 1990 р. № 1072 із застосуванням знижуючого коефіцієнта на рівні 4 кварталу 1996 року.

2. Лист Міністерства фінансів УРСР і економіки УРСР № 04-5033/21-31/31 від 25.01.1991 р. «Про нарахування амортизації» за відповідними нормами, що були введені в дію 22 грудня 1990 р. з подальшими змінами; з 1 січня 1991 р. введені індекси зміни норм амортизаційних відрахувань; 6 червня 1994 р. Наказом Мінекономіки України № 48/59.

3. Кабінетом Міністрів України затверджено «Положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва (обігу)» від 6 вересня 1996 р. № 1075.

4. Постановою Кабінету Міністрів України «Про зупинення дії Постанови Кабінету Міністрів України від 6 вересня 1996 р. № 1075» від 28 грудня 1996 р. зупинено Положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва (обігу).

5. Указ Президента України «Про заходи щодо реформування інвестиційної політики в Україні» від 18 липня 1996 р. № 576.

6. Положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва (обігу) від 6 вересня 1996 року № 1075.

7. Постанова Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1996 р. № 1568 «Про зупинення дії Постанови Кабінету Міністрів України від 6 вересня 1996 р. № 1075»

8. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням Міжнародних стандартів» від 28 жовтня 1998 р. № 1706.

9. І.М. Павлюк професор, аудитор. Зміни в бухгалтерському обліку торговельних підприємств у зв'язку з введенням в дію Закону «Про ПДВ». Світ бухгалтерського обліку № 6 1998 р.

10. Постанова Кабінету Міністрів України «Програма реформування системи бухгалтерського обліку з використанням Міжнародних стандартів від 28 жовтня 1998 р. № 1706.

11. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.11 р. № 1591.).

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.12.11 р. № 1557/20295.

12. Наказ Міністерства фінансів України від 08.02.14 р. № 485 «Про зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і

господарських операцій суб'єктів малого підприємництва», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186.

13. Система П(С)БО: уточнюючо-коригувальна плинність (Коментар до наказу Міністерства фінансів України від 08.02.14 р. № 48) (І.Чалий). Все про бухгалтерський облік № 28 (2145) 26 березня 2014 р.

ЗМІЩЕННЯ СТАТУСУ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ І АУДИТУ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ

Успіх в кар'єрному зростанні забезпечується рівнем професійної компетентності випускника вищого навчального закладу. Підвищення якості освіти і формування конкурентоспроможного випускника є однією з найактуальніших проблем не тільки України, але й багатьох країн світу. Ринок праці вимагає професіоналів нового покоління, які відповідно до обраних галузі знань, напряму підготовки та спеціальності володіють достатньо необхідним рівнем знань, умінь та навичок для виконання посадових обов'язків і задоволення особистих потреб в отриманні професії, а також прагнуть до самоствердження, самовдосконалення та розвитку протягом професійного життя. Пріоритетним завданням для підприємств є пошук таких фахівців і забезпечення цілеспрямованого і систематичного вдосконалення професійної компетентності персоналу на постійній основі. Враховуючи виклики сьогодення, вищий навчальний заклад має забезпечити персоналізований процес підготовки майбутнього фахівця. Це вимагає від вітчизняних навчальних закладів перегляду і зміни стандартів освіти з орієнтацією на бізнес, інтелектуальний, соціальний, культурний та політичний розвиток нації й суспільства, а також імплементації сучасних технологій навчання у навчальний процес. Професійні організації фокусують свою діяльність на постійний розвиток професійної компетентності шляхом поширення національних і міжнародних сертифікаційних програм. Державні органи мають координувати процес базової освіти (набуття компетентності) і забезпечити нормативно-правову підтримку розвитку професійної компетентності. Враховуючи викладене, процес підготовки фахівців з обліку і аудиту за нинішніх умов вимагає формування широкого спектру професійних знань, умінь, навичок.

Питанням підвищення якості підготовки сучасних висококваліфікованих фахівців приділяється багато уваги як зарубіжними, так і вітчизняними вченими. Дослідженням проблеми підвищення якості випускників в Україні займалися В. Кремінь, В. Луговий, М. Степко, І. Грищенко, Л. Губерський, О. Волков, А. Зенкін та багато інших дослідників. Компетентнісний підхід в системі вищої і загальної середньої освіти є предметом наукового дослідження вітчизняних і зарубіжних вчених – В. Андрущенко, Н. Болюбаш, І. Вільш, М. Дубасенюк, М. Євтух, І. Зимня, О. Овчарук, Н. Оськіна, О. Пометун, М. Пушкар, Л.Сень, А. Хуторской, Л. Чижевська та інші науковці.

Процес глобалізації фінансових ринків спонукає до підвищення професійних вимог до сучасного фахівця з обліку і аудиту, які ускладнюються і розширюються з огляду на мінливість законодавчих і нормативних актів, постійне удосконалення МСФЗ, посилення значущості до розкриття і надання достовірної інформації користувачам. Водночас, підвищуються вимоги до соціальної відповідальності бухгалтерів і аудиторів за достовірність фінансової звітності, постійного підвищення кваліфікації та підвищення якості сертифікації, зокрема аудиторів.

Концепцію компетентнісно-орієнтованої освіти (Competence-Based-Education – CBE) розроблено в 70-х роках минулого століття у США [1, 2]. Становлення, розробка, запровадження та розвиток компетентнісного підходу до побудови освіти в Європі триває не одне десятиліття [3, 4]. Визначення поняття компетентності як наукової категорії є складною науковою проблемою, що підтверджується багаторічними дослідженнями і наявністю значної кількості науково-методичних праць. В наукових працях не існує єдиного підходу до визначення понять компетентність, професійна компетентність, тому їх трактування є постійним предметом дискусій серед вітчизняних і зарубіжних дослідників. Однак, в більшості наукових робіт і офіційних документів наголошується, що компетентність характеризує набуті особою здатності до навчання і практичного застосування набутих знань.

Так, International Board of Standards for Training, Performers and Instruction поняття компетентності визначається як спроможність кваліфіковано здійснювати діяльність, виконувати завдання або роботу. Поняття компетентності містить набір знань, навичок та відносин, що дають змогу особистості ефективно здійснювати діяльність або виконувати певні функції, спрямовані на набуття певних стандартів у галузі професії або виду діяльності [5]. Комітетом з питань освіти International Federation of Accountants [6] встановлено компетентність бухгалтера як здатність виконувати професійну роль з урахуванням реального робочого середовища. Водночас, розглядається два типи компетентності: 1 – діапазон результатів діяльності, які стосуються стандартів практики (функціональні, управлінські, міжособистісні); 2 – діапазон результатів діяльності, які стосуються стандартів поведінки (етичної і професійної поведінки, виявлення доцільного скептицизму, ефективність професійного розвитку).

Активне застосування CBE в навчальному процесі в Україні розпочалося після приєднання до Болонської декларації й орієнтації освіти на знання, уміння і навички фахівця [7, 8]. В Національному освітньому глосарії: вища освіта [9] узагальнено поняттєво-термінологічний апарат вищої освіти, який використовується міжнародною, європейською та українською фаховою спільнотами, насамперед, при реалізації Міжнародної стандартної класифікації освіти та Болонського процесу. Акцентується увага на принциповій відмінності поняття компетентності (компетентність) від компетенцій (компетенція), як наданими особі повноваженнями. Законом України «Про вищу освіту» [10] термін компетентність закріплено як динамічна комбінація знань, вмінь і

практичних навичок, способів мислення, професійних, світоглядних і громадянських якостей, морально-етичних цінностей, яка визначає здатність особи успішно здійснювати професійну та подальшу навчальну діяльність і є результатом навчання на певному рівні вищої освіти. Можна констатувати узгодження тлумачення сутності компетентності в розглянутих джерелах.

Компетентності покладено в основу кваліфікації випускника. В світі не існує єдиної комбінації професійної компетентності. Кількість і деталізація компонентного складу може змінюватися відповідно до певних функціональних завдань і кола професійних обов'язків. В проекті TUNING: Educational Structures in Europe [11] розрізняють спеціальні (фахові) і загальні компетентності. Саме в навчальних програмах важливо забезпечити поєднання і збалансованість розвитку професійної компетентності фахівця, зокрема з обліку і аудиту.

Протягом останніх років відбуваються дискусії серед науковців і практиків щодо регулювання оцінки професійного рівня фахівців з обліку і аудиту. В сучасних умовах взаємодія між суб'єктами, які приймають участь в регулюванні бухгалтерської професії в Україні, має суперечливий, конфліктний та конкурентний характер. Від плідної співпраці з орієнтацією на вдосконалення національної системи освіти до міжнародних стандартів професійної освіти буде залежати забезпечення добробуту і процвітання суспільства. Враховуючи це, формування професійної компетентності фахівця з обліку і аудиту доцільно розглядати через призму інтеграції інтересів:

— бізнес-структури як потенційного роботодавця;

— державних органів в особі Міністерства освіти і науки України, Міністерства соціальної політики України, Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України, Національного банку України, Державної казначейської служби України, Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики;

— професійних організацій бухгалтерів і аудиторів, зокрема: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) як дійсний член Міжнародної федерації бухгалтерів, Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів України (УАСБА), Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, Аудиторська палата України (АПУ), Спілка аудиторів України (САУ), Рада незалежних бухгалтерів і аудиторів (РНБА);

— вищих навчальних закладів, які проводять підготовку фахівців за напрямом / спеціальністю «Облік і аудит».

Бізнес-структури впливають на розвиток бухгалтерської професії через встановлення вимог до рівня кваліфікації бухгалтерів. Вважаємо за доцільне встановлення тісної співпраці роботодавців з вищими навчальними закладами при ідентифікації і встановленні для фахівця з обліку і аудиту:

— переліку професійної компетентності через складові: мотиваційна, навчальна, підприємницька, комунікативна, культурна, громадянська, соціальна компетентності;

- рівня освоєння професійної компетентності (базовий (граничний), продвинутий, високий);
- методів, засобів, технологій формування, прояву, підтримки, розвитку і вдосконалення професійної компетентності;
- методів оцінки професійної компетентності (формуючої оцінки, підсумкової оцінки, остаточної оцінки, безперервної оцінки);
- особистісних якостей;
- умов роботи;
- пріоритетних видів діяльності.

Роль держави в цьому процесі полягає у формуванні державних вимог до освіти з метою надання певної гарантії суспільству щодо професіоналізму та компетентності особи, яка отримає певну кваліфікацію. Так, Міністерство освіти і науки України здійснює керівництво у сфері освіти, зокрема: визначає форми (бюджетна і контрактна) і методи (відкриття кредитів, перерахування коштів з рахунка бюджету на бюджетні рахунки розпорядників коштів) фінансування і регулювання (розробка і затвердження Галузевих стандартів освіти України, формування державного замовлення) набуття професійної компетентності. Шляхом ліцензування встановлюються мінімальні нормативи забезпечення навчальних закладів матеріально-технічною, навчально-методичною та інформаційною базою, науково-педагогічними і педагогічними кадрами для надання освітніх послуг у сфері вищої освіти для підготовки фахівців відповідних освітньо-кваліфікаційних рівнів (молодший бакалавр, бакалавр, магістр). За результатами акредитації вищих навчальних закладів Міністерство освіти і науки України: підтверджує відповідність освітніх послуг державним стандартам певного освітньо-кваліфікаційного рівня в галузі знань і надає право видачі документа про освіту державного зразка; встановлює рівень акредитації навчального закладу; інформує громадськість про якість освітньої й наукової діяльності ВНЗ.

Міністерство соціальної політики України в сфері освіти: координує роботу з питань професійного навчання кадрів на виробництві; розробляє і затверджує міжгалузеві кваліфікаційні характеристики посад, включених до Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників, і погоджує галузеві кваліфікаційні характеристики; бере участь у формуванні державного замовлення на підготовку кадрів.

Міністерство фінансів України, Міністерства економіки України, Національний банк України, Державна казначейська служба України розробляють рекомендації щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Державним комітетом України з питань технічного регулювання та споживчої політики розроблено Національний класифікатор України «Класифікатор професій», який рекомендовано застосовувати під час утворення нових назв професій і посад у зв'язку з розвитком нових видів економічної діяльності й технологій. Зокрема, встановлено перелік посад фахівців з обліку і

аудиту в розрізі груп (законодавці, вищі державні службовці, керівники, менеджери (управителі); професіонали; фахівці; технічні службовці).

Професійні організації, контролюючи і захищаючи діяльність бухгалтерів, працюють над розробкою і впровадженням навчальних програм, які спрямовано на підвищення кваліфікаційного рівня фахівців і їх сертифікацію [6, 12-14]. Так, ФПБАУ [14] з 1997 р. запровадила систему сертифікації бухгалтерів. Розроблено програми з підвищення кваліфікації бухгалтерів за національними і міжнародними стандартами. Починаючи з 2002 р. запроваджено Міжнародну програму сертифікації CIPA (Certified International Professional Accountant). З 2005 р. у співпраці з Асоціацією присяжних сертифікованих бухгалтерів Великобританії (ACCA – Association of Chartered Certified Accountants) розпочато тренінги з підготовки слухачів до іспитів на отримання диплому за МСФЗ (ACCA DipIFR (Rus.) – Diploma in the International Financial Reporting). Разом з тим, професійні організації сприяють розповсюдженню знань; розробці матеріалів для навчання; поширенню і обміну передового практичного досвіду впровадження Міжнародних стандартів освіти, Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності та Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг в різних країнах світу, а також Національних стандартів бухгалтерського обліку на провідних вітчизняних підприємствах

Вищі навчальні заклади мають адаптувати зміст навчальних програм дисциплін до конкретних потреб бізнес-структур і професійних організацій (IFAC, ЕССАА, ФПБАУ, УАСБА, АПУ, САУ, РНБА) із залученням провідних фахівців певної сфери. Саме в академічному навчальному закладі здійснюється формування професійної компетентності фахівця з обліку і аудиту за елементами: базова компетентність (теоретичні знання, практичні уміння і навички); методична компетентність (здатність самостійно вирішувати проблеми, організовувати свою роботу); соціальна компетентність (здатність до ефективної взаємодії і конструктивного спілкування); особистісна компетентність (реальна самооцінка, відповідальність, культура праці, здатність до соціальної й професійної адаптації, саморозвитку, самоосвіти).

Методи, засоби і технології формування професійної компетентності визначаються ВНЗ. За навчальним планом підготовки фахівців 6.030509, 8.03050901 «Облік і аудит» доцільно встановлювати перелік професійної компетентності в межах окремої професійно-орієнтованої нормативної і варіативної дисципліни шляхом виокремлення результату вивчення кожної теми у вигляді «знати ...», «вміти ...», «здатен продемонструвати ...», «володіти навичками ...», «самостійно вирішувати ...», «здатен працювати в групі ...».

Вибір методів, засобів і технологій формування професійної компетентності в значній мірі залежить від підготовленості викладача, його професійної і викладацької майстерності. Важливе значення професорсько-викладацький склад кафедри обліку і аудиту Національного університету харчових технологій приділяє створенню цілісної системи викладання,

національного виховання, морального й духовного розвитку і соціалізації студента, при якій можливе забезпечити його особистісну орієнтацію на самовдосконалення. Водночас, забезпечується інноваційний розвиток навчального процесу, постійно удосконалюються існуючі й використовуються нові нетрадиційні форми і методи організації навчально-виховної, науково-методичної та науково-дослідної роботи, сучасні методики й технології викладання, світовий досвід. Особливістю організації навчального процесу, виховної і науково-дослідницької роботи є: органічне поєднання теоретичної і практичної підготовки; створення умов для саморозвитку і самовдосконалення через поглиблення індивідуальної роботи з викладачами й організацію командної роботи під керівництвом досвідчених фахівців; підготовка дипломної роботи як кінцевого інтегрально продукту теоретичної і практичної підготовки фахівця впродовж всього терміну навчання на бакалавріаті/магістратурі.

Освічений і кваліфікований фахівець з обліку і аудиту має протягом своєї професійної кар'єри постійно навчатися, розвиватися і вдосконалювати себе як професіонала. Обов'язковою передумовою цього є інформація, знання і практичний досвід отримані під час навчання у вищому навчальному закладі. Успішне і цілеспрямоване набуття майбутніми фахівцями знань, умінь і навичок, їх трансформація в компетентності сприяє особистісному професійному розвитку, а також є визначальною конкурентною перевагою випускника навчального закладу на ринку праці.

Саме такий підхід до організації навчального процесу надають можливість підготувати високо компетентних, професійно конкурентоспроможних фахівців з обліку і аудиту, рівень знань яких відповідає загальнодержавним і міжнародним критеріям та стандартам вищої освіти і дозволяє працювати в умовах інтеграції України в світове співтовариство.

Поєднання інтересів в ланцюжку «бізнес-структури – державні органи – професійні організації – вищі навчальні заклади» сприятиме зміцненню статусу фахівців з обліку і аудиту як на національному, так і на міжнародному рівні. Одночасно буде підвищуватися довіра у суспільства і держави до результатів праці фахівців різних рівнів бухгалтерської професії.

Література:

1. Competency Based Education and Content Standards [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.cde.state.co.us/cdeadult/download/pdf/CompetencyBasedEducation.pdf>.
2. Competency-Based Education and Training Delivery: Status, Analysis and Recommendations [Electronic resource]. – Mode of access: <http://ddp-ext.worldbank.org/EdStats/IDNdprep05.pdf>.
3. Competency-Based Learning Models: A Necessary Future [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.medbev.umontreal.ca/gtea/Competency-Based%20Learning%20Models.pdf>.

4. The European Qualifications Framework for Lifelong Learning [Electronic resource]. – Mode of access: http://ec.europa.eu/dgs/education_culture/publ/pdf/eqf/leaflet_en.pdf.
5. Website International Board of Standards for Training, Performers and Instruction [Electronic resource]. – Mode of access: <http://ibstpi.org/>.
6. Website International Federation of Accountants [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.ifac.org/>.
7. Концепція національної системи кваліфікацій [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.confedu.org/assets/files/Common/Conception_24_03_08.pdf.
8. Про затвердження Національної рамки кваліфікацій : Постанова Кабінету Міністрів України від 23.11.2011 р. № 1341 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1341-2011-%D0%BF>. – Назва з титул. екрану.
9. Національний освітній глосарій: вища освіта / авт.-уклад.: І.І. Бабин, Я.Я. Болюбаш, А.А. Гармаш й ін.; за ред. Д.В. Табачника і В. Г. Кременя. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.tempus.org.ua/uk/vyshha-osvita-ta-bolonskyj-proces/informacijno-analitychni-materialy/520-nacionalnij-osvitnij-glosarij-vishha-osvita.html>.
10. Про вищу освіту : Закон України від 01.07.2014 р. № 1556-VII [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>. – Назва з титул. екрану.
11. Website TUNING: Educational Structures in Europe – [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.unideusto.org/tuningeu/>.
12. Website Eurasian Council of Certified Accountants and Auditors [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.eccaa.org/>.
13. Сайт Аудиторської палати України [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/>.
14. Сайт Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.ufraa.org/>.

КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ: ПРАКТИЧНІ МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ СКЛАДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

В даний час, як у всьому світі, так і в Україні, зростає роль корпоративної звітності особливого виду - консолідованої фінансової звітності. До причин, що пояснюють це, відносяться: глобалізація бізнесу, розвиток транснаціональних корпорацій, процеси укрупнення компаній шляхом злиття і придбання, диверсифікація діяльності та вихід українських компаній на міжнародні фондові ринки. З розвитком ринкових відносин в Україні розвиваються і форми підприємницької діяльності. Для того щоб успішно працювати в умовах конкуренції та реалізовувати великі фінансово-промислові проекти, підприємствам уже недостатньо функціонувати у межах окремих

розрізнених господарських товариств, і тому вони прагнуть об'єднуватись у групи, покладаючи в основу галузевий, територіальний чи інший принцип.

Створення корпоративних груп суттєво впливає на економіку країни, в якій провадиться діяльність. Користувачі фінансової інформації зацікавлені в отриманні інформації про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки групи підприємств. В першу чергу це стосується акціонерів та кредиторів головного (материнського) підприємства, яких цікавлять результати господарських операцій, що здійснюються дочірніми підприємствами, які контролюються. Так як звітність кожного окремого члена групи не може містити такої інформації, виникає потреба у веденні обліку діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці, що дасть можливість узагальнити результати обліку операцій групи у консолідованій фінансовій звітності. Остання і відображає фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів групи.

Методологія обліку господарських операцій групи і підготовки консолідованої фінансової звітності, особливості форм фінансової звітності групи підприємств, порядок складання залишаються недостатньо врегульованими, так як є відносно новими і неналежним чином дослідженими. Зміни національних стандартів та перехід України на міжнародні стандарти фінансової звітності, які визначають порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації, викликали потребу у дослідженні окремих методологічних аспектів складання консолідованої фінансової звітності.

Зазначене вище обґрунтовує актуальність і мету теми дослідження та надає можливість сформулювати основні завдання щодо аналізу вітчизняної та міжнародної нормативної бази, які регулюють методологію консолідації фінансової звітності.

Консолідована фінансова звітність – фінансова звітність, що відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Вона містить: консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим чи непрямим методом), Консолідований звіт про власний капітал, примітки до консолідованої звітності.

Питанням теоретичних та економіко-правових засад консолідації фінансових звітів, методології бухгалтерського обліку групи, методичних основ консолідації фінансових звітів присвячені наукові праці зарубіжних та вітчизняних вчених таких, як Джоел Дж. Сігел, Джей К. Шим, В.М.Костюченко, Д.Д. Гордієнко, М.Р. Лучко, Г.В. Уманців, Б.Г. Федорова, М.С. Кисельова, Я.В. Голубки, Р.С. Коршикової, Г.Г.Осадчої, К.Безверхого, Т.Каменської та інших.

Можна стверджувати, що результати виконаних досліджень мають значний науковий вплив на теоретичні засади та практику консолідації фінансової звітності. Однак облікова система потребує удосконалення, а

методологічні аспекти консолідації – доповнень, уточнень та конкретизації згідно нових законодавчо-нормативних актів та потреб бухгалтерської практики .

Метою дослідження є розкриття методології консолідації фінансових звітів відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» (далі НП(С)БО 2) та основ консолідації згідно Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі МСФЗ). Враховуючи те, що згідно змін, внесених до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-ХІV (далі Закон №996- ХІV), значна кількість підприємств повинна подавати фінансову звітність і, зокрема консолідовану, за МСФЗ, тобто в Україні діють подвійні стандарти обліку, зазначені питання потребують подальшого дослідження і розробки пропозицій щодо удосконалення процесу консолідації фінансової звітності.

Перш за все, доцільним буде з'ясування основних термінів , їх значень, що використовуються у НП(С)БО 2, які є новими відносно діючого раніше П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність». П(С)БО 20 застосовувалося протягом 2000 -2012 р. Починаючи з 1 кварталу 2013 р., і в наступних звітних періодах діє НП(С)БО 2, яке визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо її складання і застосовується тими ж самими групами юридичних осіб, що і раніше.

Необхідно підкреслити, що норми даного Національного положення не поширюються на групи підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ, або групи підприємств, у яких материнське (холдингове) підприємство складає фінансову звітність за МСФЗ, а також на програми виплат після закінчення трудової діяльності, інші довгострокові програми виплат працівникам, які регулюються П(С)БО 26«Виплати працівникам».

Визначення основних термінів наведені в НП(С)БО 2 [1, п.4]. До тих, які діяли в П(С)БО 20, додані нові, зокрема:

Група – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства .

Владні повноваження – повноваження, обсяг яких надає можливість підприємству – інвестору , як правило , одноосібно управляти найбільш значущими видами діяльності, які суттєво впливають на формування фінансового результату підприємства, яке є об'єктом інвестицій, зокрема через формування уповноваженого органу управління, визначення фінансової, інвестиційної і комерційної політики, та контроль за їх реалізацією.

Неконтрольована частка – частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства). За своєю сутністю цей термін відповідає терміну частка меншості, який

застосовувався в П(С)БО 20. Розрахунок неконтрольованої частки наведений в НП(С)БО 2 [1,п.5] .

Неконтрольована частка визначається як добуток відсотка наявних голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу, чистого прибутку (збитку) та сукупного доходу дочірніх підприємств з урахуванням суми нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій (крім випадків, пов'язаних з об'єднанням (придбанням) підприємств).

Слід зазначити, що із прийняттям національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, внесені зміни в практику складання консолідованих фінансових звітів . В першу чергу, це стосується розробки спеціальних форм консолідованої фінансової звітності. У додатку 2 до Національного положення(стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73, подано форми, що мають застосовувати підприємства для складання консолідованої фінансової звітності за П(С)БО і МСФЗ [2]. Ці форми дають можливість відобразити нові показники, що виникають в процесі консолідації і, які не відображалися раніше в окремих фінансових звітах інвесторів.

Відповідно неконтрольована частка відображається у розділі 1. Власний капітал Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) у рядку 1490 форма №1-к.

У консолідованому звіті про фінансові результати зазначається чистий фінансовий результат та сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії та неконтрольованої частки. Так, чистий прибуток (збиток), що належить неконтрольованій частці, відображається у розділі 11. Сукупний дохід Консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) у рядку 2475 форми №2-к. Сукупний дохід, що належить неконтрольованій частці відображається у рядку 2485 тієї ж форми.

У консолідованому звіті про власний капітал (форма №4-к) також наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки.

Права захисту інтересів інвесторів – повноваження, обмежений обсяг яких дає підприємству-інвестору лише можливість захистити свої прав та інтереси стосовно підприємства, яке є об'єктом інвестицій, без надання можливості управляти найбільш значущими видами діяльності. У додатку до НП(С)БО 2 (п.7 р.1) наведені приклади: владних повноважень, ознак наявності владних повноважень у підприємства-інвестора, найбільш значущих видів діяльності, прав захисту інтересів інвесторів .

Для дослідження основ консолідації за МСФЗ необхідним є уточнення стандартів, які формують і регулюють методологічну основу консолідації. Так як консолідація є наслідком процесів інвестування тому потрібним буде уточнення стандартів, що містять порядок обліку інвестицій як в цілому, так і в окремих випадках.

Так, для обліку операцій об'єднання бізнесу застосовується МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», метою якого є підвищення доречності, достовірності і зіставності інформації, що подається у фінансовому звіті про об'єднання бізнесу та його результати. Стандарт встановлює принципи та вимоги стосовно того, як визнаються і оцінюються у фінансовій звітності ідентифіковані придбані активи, прийняті зобов'язання та будь-яка неконтрольована частка в об'єкті придбання; гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, або прибуток від вигідної покупки; визначає, яку інформацію слід розкривати, щоби користувачі фінансової звітності могли оцінити характер і фінансовий результат об'єднання бізнесу.

Порядок обліку фінансових інвестицій передбачений такими стандартами: МСФЗ 7 «Фінансові інструменти :розкриття інформації», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» , МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» (для підприємств, які не застосовують (застосовують) МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» до набрання ним чинності.

Порядок обліку інвестицій у дочірні компанії, асоційовані і спільні підприємства в окремій звітності інвестора визначає міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність». Він застосовується для складання і подання консолідованої фінансової звітності групи підприємств, яка контролюється материнським підприємством і не поширюється на методи обліку об'єднання бізнесу.

Для розкриття інформації щодо всіх видів участі в інших компаніях (за винятком фінансових інструментів) застосовується МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання». Використовується для річних фінансових звітів періодів, які починаються з 1 січня 2013 р. або пізніше. Дозволяється його застосування до вказаної дати.

Облік інвестицій, які забезпечують контроль діяльності дочірньої компанії, здійснюється у відповідності до МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність». Стандарт встановлює принципи подання, підготовки консолідованої фінансової звітності, коли суб'єкт господарювання контролює одного або кілька інших суб'єктів господарювання. Вимагає від материнського підприємства подавати консолідовану фінансову звітність, визначає принципи контролю і запроваджує контроль як основу для консолідації, встановлює облікові вимоги для складання звітності.

Правила обліку інвестицій у випадку спільного контролю і наявності суттєвого впливу регулюються МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства».

Порядок обліку і включення до фінансової звітності інвестора спільної діяльності висвітлений у МСФЗ 11 «Спільна діяльність».

Термін консолідована фінансова звітність для української бухгалтерської практики теоретично не є новим, так як з початку 1999 р. вступив в дію П(С)БО 20. Однак, аналіз практичного виконання положень зазначеного стандарту дає можливість так охарактеризувати сучасний стан процесу консолідації

фінансової звітності. Значна частина бухгалтерів - практиків не переймалася питаннями досконалого вивчення методології консолідації з метою дотримання діючих положень (стандартів) бухгалтерського обліку, відповідних міжнародних стандартів фінансової звітності і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Поясненням такої ситуації є те, що станом на час запровадження зазначеного стандарту практично були відсутні користувачі фінансової бухгалтерської інформації, яка б характеризувала групу, а не окрему юридичну особу. Адже основними користувачами звітної інформації були Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, податкові та статистичні органи і менеджмент компаній. А тому практика складання консолідованої фінансової звітності та дотримання загальних вимог до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності була і є недосконалою. Деякі методологічні аспекти потребують більш чіткого визначення та доопрацювання із врахуванням змін до Закон №996- XIV щодо переходу на МСФЗ та з прийняттям Н(П)СБО 2 « Консолідована фінансова звітність».

Формування консолідованої фінансової звітності групи ґрунтується на об'єднанні інформації, що міститься у звітності материнської і дочірніх компаній. Але консолідація не є простим додаванням показників статей активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат. Процес консолідації передбачає цілий ряд спеціальних розрахунків і вилучень. На кожному кроці передбачаються ті, чи інші дії щодо перетворення фінансових звітів окремих компаній в комплект консолідованої фінансової звітності, складений у відповідності до зазначених вище МСФЗ і Н(П)СБО 2. До найбільш загальних кроків підготовки консолідованої фінансової звітності слід віднести:

- виключення довгострокової фінансової інвестиції ;
- елімінування внутрішньогрупових операцій ;
- розрахунок гудвілу;
- розрахунок накопиченого капіталу;
- розрахунок неконтрольованої частки ;
- безпосереднє формування консолідованих звітів .

Методологія консолідації фінансової звітності потребує виконання різних коригувань. Наявність деяких з них пояснюється специфікою процесу консолідації. Інші коригування необхідні для уникнення подвійного обліку. Пропонується класифікувати коригування як основні та «косметичні». До основних слід віднести: розрахунок гудвілу, неконтрольованої частки та нерозподіленого прибутку групи .

До «косметичних» - виключення: балансової вартості фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частки материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства; сум внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо; сум нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Для складання консолідованої фінансової звітності доцільно користуватися робочою таблицею, форма якої подана нижче.

Таблиця 1

Робоча таблиця для складання консолідованих фінансових звітів

Стаття	Фінансові звіти компаній групи		Регулюючі записи		Неконтрольована частка	Консолідована сума
	Материнська	Дочірня	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5	6	7

Консолідована фінансова звітність готується на основі єдиної облікової політики. У консолідовану фінансову звітність повністю включається капітал материнської компанії. А капітал дочірньої компанії (та частина, яка існувала в момент придбання) входить у консолідовану звітність через вартість чистих активів, на основі яких розраховується гудвіл. Гудвіл відображається у Консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан) у розділі 1. Необоротні активи (рядок 1055,ф.№1-к).

Гудвіл (ділова репутація) не визнається в окремій фінансовій звітності компанії, виникає в момент консолідації, розраховується на дату придбання підприємства і є різницею між вартістю бізнесу в цілому і агрегованої величини його ідентифікованих чистих активів, оцінених за справедливою вартістю. Гудвіл підлягає тестуванню на знецінення. Сутність гудвілу полягає в оцінці додаткового економічного потенціалу компанії. Основою гудвілу, як правило, є інтелектуальний капітал, до якого можна віднести:

- наявність висококваліфікованого менеджменту;
- ефективний маркетинг;
- вигідне географічне розташування компанії;
- ефективний менеджмент персоналу і зокрема, організація праці і її мотивація.

Як свідчать результати дослідження, робота щодо оцінки гудвілу і його відображення в процесі консолідації має неналежний стан, потребує удосконалення. А тому особлива увага бухгалтерів повинна бути спрямована на чітке дотримання повного переліку процедур консолідації в цілому і, зокрема методології розрахунку гудвілу.

Загальні правила складання консолідованої фінансової звітності вимагають визначення та вилучення внутрішньогрупових операцій. Виключення внутрішньогрупових операцій пояснюється тим, що вони пов'язані з відносинами між членами групи, а фінансова звітність характеризує відносини компаній, що виходять за межі групи. Отже, внутрішньогрупові дебіторська і кредиторська заборгованість, капітал, доходи, витрати і грошові потоки, які є результатом операцій між підприємствами групи, виключаються в повному обсязі.

З метою уникнення подвійного врахування у консолідовану звітність включається лише накопичений прибуток, який сформувався вже після дати придбання, і тільки в тій частині, яка належить материнській компанії.

Прибутки та збитки, які виникли в результаті господарських операцій між членами групи, тобто внутрішньогрупових операцій, і визнані у вартості активів підлягають виключенню (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Н(П)СБО 2 зазначає, що консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство. Не подається консолідована фінансова звітність материнським підприємством якщо:

- воно є дочірнім підприємством іншого підприємства (повністю або частково належить іншому підприємству);
- власники неконтрольованої частки поінформовані про це і не заперечують;
- воно не є емітентом цінних паперів;
- його материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка є загальнодоступною.

В цілому умови звільнення материнської компанії від подання консолідованої фінансової звітності згідно національного стандарту бухгалтерського обліку повністю відповідають тим, які наведені у МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність».

За результатами проведеного дослідження узагальнені зміни, які внесені новим національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність», уточнений переліз МСФЗ, якими передбачений порядок обліку інвестицій та складання консолідованої фінансової звітності. Виокремлені основні показники, що характерні лише для консолідованої фінансової звітності. Удосконалені методичні підходи процедури консолідації, зокрема запропонована класифікація коригувань, які виконуються в процесі консолідації.

З метою удосконалення технології складання консолідованої фінансової звітності і забезпечення єдиного методологічного підходу в групі підприємств зроблені пропозиції з метою посилення ролі материнської компанії в процесі консолідації. Зокрема, материнська компанія повинна розробляти методологічні варіанти відображення господарських операцій, що базуються на НП(С)БО, П(С)БО, МСФЗ та інших законодавчо-нормативних документах, і своєчасно доводити до відома дочірніх компаній. У разі неможливості застосування єдиних методологічних принципів всіма бухгалтерськими службами групи, необхідно складати трансформаційну таблицю переведення операцій з умов, визначених обліковою політикою дочірньої компанії, до умов, що зазначені в обліковій політиці материнської компанії.

Література

1. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: наказ

Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р.№628 [Електронний ресурс].- Режим доступу:<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.

2. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р.№73 [Електронний ресурс].- Режим доступу:<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

3. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс].- Режим доступу:http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

4. Безверхий, К. Консолідована фінансова звітність - нове національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку/ К.Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит – 2013.-№10.-С.3-6.

5. Каменська, Т. Консолідація фінансової звітності за МСФЗ : основи/ Т.Каменська // Все про бухгалтерський облік.-2013.-№41.-С.4-7.

6. Костюченко, В.М. Консолідована фінансова звітність : міжнародний досвід та практика України : Навчально-практичний посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2008.-528 с.

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ПРОБЛЕМ ФОРМУВАННЯ СИРОВИННОЇ БАЗИ ПІДПРИЄМСТВ МОЛОЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

В процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) всі підприємства народногосподарського комплексу України незалежно від форми власності споживають технічні, матеріальні та трудові ресурси. Тобто, нормальне ведення виробництва вимагає повноцінного забезпечення підприємства різними видами сировини та матеріалів, палива, покупних виробів та напівфабрикатів; необхідними інструментами, пристосуваннями та іншими малоцінними та швидкозношуваними предметами, а також запасними частинами для ремонту обладнання; засобами праці; робітниками та фахівцями відповідної кваліфікації. При чому, сам процес виробництва передбачає взаємодію праці людей та засобів виробництва.

В окремих галузях народного господарства України в залежності від процесу виробництва при споживанні ресурсів має місце переважаюче значення одного з них. Так, в народному господарстві України вартість матеріальних ресурсів складає дві третини витрат на виробництво продукції та не менше половини її вартості, тоді як харчовій промисловості цей показник сягає більш ніж 80% в собівартості продукції. А на підприємствах молочної галузі – до 90%.

Серед безлічі факторів, що стримують розвиток підприємств молочної промисловості, найбільш значущим є недосконалість і недостатність їх сировинного забезпечення. До основних причин, що викликають сировинні проблеми молокопереробних підприємств, відноситься наступне: зниження

обсягів виробництва і поставок на промислову переробку молочної сировини; сезонна диспропорційність між потребами молокопереробних підприємств і можливостями постачальників сировини (в літні місяці спостерігається зниження попиту на молочну продукцію, при цьому обсяги виробництва молочної сировини у сільськогосподарських підприємствах в цей період збільшуються); віддаленість переробних підприємств від джерел сировини, що призводить до виникнення проблем при його транспортуванні і зберіганні.

Прагнучі перетворити абсолютну недостатність молочної сировини в відносний дефіцит даного ресурсу, сучасні молокопереробні підприємства переходять на виробництво продуктів з низьким вмістом молока, таких як сметанні продукти, сирні продукти, спреди та інші замітники традиційної молочної продукції. Однак поява нових продуктів і пов'язана з цим диверсифікація асортименту підприємств молочної промисловості не дозволяють повною мірою компенсувати брак молочної сировини.

Технологічна залежність молокопереробних підприємств від постачальників сировини обумовлює необхідність розробки управлінських рішень, спрямованих на ефективну організацію взаємодії між ними, сприяє рішенню проблеми сировинного забезпечення. У цьому зв'язку актуальним є формування системи управління сировинним забезпеченням підприємств молочної промисловості, здатної усунути зазначені вище проблеми [2, с.28].

Роботи багатьох вчених присвячені питанням сучасних прийомів, засобів і методів управління промисловими підприємствами; організації економічної взаємодії переробних підприємств з постачальниками сировини, засобів і методів управління ресурсним забезпеченням підприємств молочної промисловості, Але, до сьогодні, недостатньо вивченими залишаються методологічні аспекти управління підприємствами молочної промисловості з позиції вирішення проблеми їх сировинного забезпечення

Досягнення поставленої мети вимагає вирішення наступних завдань:

- структурування внутрішньогалузевих зв'язків у вигляді системи управління сировинним забезпеченням підприємств молочної промисловості;
- розробка інструментарію управління сировинним забезпеченням підприємств молочної промисловості;
- оцінка ризику зниження обсягів промислової переробки молочної сировини;
- розробка моделі сировинного забезпечення переробних підприємств, з виробництва та переробки молочної сировини;
- вибір сценарію виробничої діяльності молокопереробного підприємства залежно від параметрів сировинного забезпечення.

Управління сировинним забезпеченням промислових підприємств включає в себе безліч елементів і складно-підпорядковану структуру їх взаємодії.

Проведення системного аналізу дозволяє відобразити стан сировинного забезпечення, виокремивши найбільш істотні компоненти, що впливають на прийняття рішення, сформулювати несталі визначення, яке може

уточнюватися, розширюватися або звужуватися в залежності від ходу дослідження [1].

Робоче визначення системи допомагає досліднику (розробнику) почати її опис. Для того щоб правильно вибирати необхідні елементи, зв'язки, їх властивості та інші складові, що входять до прийнятого визначення системи, необхідно, щоб особи, які формують це первісне, вербальне уявлення системи, в однаковому розумінні використовували ці поняття [1].

Основними аспектами формування системи є:

- економічний аспект, тобто процес створення, розподілу і споживання цінностей;
- організаційна частина, як процес організації господарської діяльності;
- інформаційно-управлінський процес, що виявляється в особливостях реалізації управлінських рішень.

Сучасним економічним системам притаманні специфічні особливості: різноманіття форм власності; використання науково-технічних розробок, що прискорюють створення виробничої і соціальної інфраструктури; активний вплив держави на розвиток національної економіки і соціальної сфери; зміна структури виробництва і споживання (зростання ролі послуг); підвищення уваги до оточуючого середовища (обмеження використання природних ресурсів).

Підприємства харчової промисловості доцільно розглядати з позиції системного підходу, так як їм притаманні такі характеристики, як замкнутість, цілісність, цільове призначення і ієрархічність.

Промислове підприємство є основою будь-якої виробничої системи. Під промисловим (виробничим) підприємством розуміють «системний комплекс, функціональним змістом якого є виробництво в промислових обсягах певних видів продукції, спрямованих на задоволення важливих суспільних потреб» [3].

В структуру промислового підприємства зазвичай включають наступні групи елементів: основне виробництво; додаткове виробництво для забезпечення основного виробництва; елементи управління; елементи надбудови, у тому числі фінансова підсистема.

З урахуванням важливості виробництва, першорядне значення для системи грає її ресурсна, в тому числі сировинна забезпеченість, так як тільки споживання ресурсів призводить до появи продукції визначеної якості і складу. Більш того, враховуючи той факт, що застосування системного підходу не обмежується описом об'єкта дослідження, і кожне складне явище у функціонуванні підприємства, також, може бути розглянуто з позиції системного підходу, знаходяться підстави для того, щоб виділити систему управління сировинним забезпеченням переробних підприємств, що представляє собою сукупність структурних рівнів і впорядкованих елементів, комплексна взаємодія яких підпорядковується цілям рішення сировинних проблем.

Під управлінням сировинним забезпеченням молокопереробних підприємств слід розуміти складний багатоаспектний процес, в ході якого

відбувається взаємозадоволення потреб основних учасників молочної промисловості. При цьому, молочна галузь розглядається як сукупність господарюючих суб'єктів, що вступають в міжгалузеву економічну взаємодію, що займаються виробництвом молочної сировини, її переробкою, реалізацією готової молочної продукції.

Особливості функціонування молочної промисловості, що обумовили характер поведінки її учасників, проявляються в наступному:

- економічний процес відтворення в молокопродуктовому підкомплексі тісно пов'язаний з природним процесом розвитку тварин, що мають певні фізіологічні і генетичні особливості;

- висока тривалість технологічного циклу виробництва молочної сировини, викликана тривалим терміном комплектування високопродуктивного поголів'я молочної стада;

- тривалий період оборотності капіталу та окупності інвестицій;

- диспаритет (невідповідність) цін на молочну продукцію і вартість ресурсів, необхідних для їх виробництва;

- нееластичність попиту на молочну продукцію;

- відсутність пропорційності у виробництві молочної сировини і попиту на неї з боку молокопереробних підприємств;

- технологічна залежність від суміжних галузей, в тому числі комбікормової промисловості, виробництва кормів та інших галузей;

- диференціація і розподіл витрат на змінні і постійні;

- праця, її ресурсозброєність, продуктивність, приведення перемінних витрат до постійних, що зумовлює рівень технологічного забезпечення та ефективності застосовуваних технологій;

- порівняльна рівномірність отримання продукції та доходів протягом звітного року;

- забезпечення цілорічної постійної рівномірної зайнятості працівників, що не призводить до обмеження використання праці та інших ресурсів;

- технологічно обґрунтована необхідність організації транспортування, зберігання і переробки молока в стислі терміни;

- доцільність споживання значної кількості молока і молочних продуктів у свіжому вигляді, необхідність кооперації та інтеграції процесів виробництва, переробки та реалізації готової продукції;

- поголів'я корів є ресурсом порівняно високого рівня ліквідності, що створює передумови для сталого функціонування підприємства і можливості його збереження при скороченні або повній ліквідації дійного поголів'я корів;

- молочне скотарство має подвійне призначення, виходячи з характеру одержуваної продукції (молоко і приплід), а також характеру її використання (споживання і відтворення);

- ринки молочної продукції більш близькі до ринків досконалої конкуренції, ніж ринки промислового сектору економіки;

- територіальне розміщення масло- і сироробних підприємств в безпосередній близькості з джерелами сировини, близьке розташування молокозаводів до споживачів готової продукції [4].

Взаємопов'язаність функціонування суб'єктів молочної промисловості обумовлює необхідність розробки рекомендацій, які направлені на ефективну організацію взаємодії між ними, що носять системний характер.

В організаційній структурі молочної промисловості найбільшої уваги заслуговують молокопереробні підприємства і виробники молочної сировини (молока), тому що від їх результативності, а також від характеру зв'язків, що виникають між ними, залежить вирішення проблеми сировинного забезпечення як необхідної умови здійснення виробничо-господарської діяльності в масштабах всієї галузі.

Під управлінням сировинним забезпеченням підприємств молочної промисловості розуміють систему управлінських рішень і дій менеджменту переробних підприємств на постачальників сировини (сільськогосподарські підприємства, К(Ф)Г, Л (П) Г, інші організації), що призводять до виникнення економічної взаємодії, спрямованої на взаємне задоволення ресурсних потреб і рішення сировинних проблем переробних підприємств.

У відповідності з характером організаційно-економічної взаємодії між постачальниками молочної сировини та переробними підприємствами, формування системи управління сировинним забезпеченням підприємств молочної промисловості намагається досягти таких цілей:

1. Підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності.
2. Ліквідація економічних і правових перешкод, що перешкоджають руху сировинних і фінансових потоків.
3. Стимулювання постачальників сировини (інвестиції в розвиток аграрного виробництва, паритетність взаєморозрахунків).
4. Розвиток механізмів страхування сільськогосподарських і переробних підприємств.
5. Створення сприятливих умов для інтеграції учасників технологічного ланцюга.
6. Розвиток внутрішньогалузевих комунікацій.

Зміст управління сировинним забезпеченням розкривається через функції, що виконуються керівництвом (менеджментом) молокопереробних підприємств у процесі планування потреб у молочній сировині і забезпеченні її поставок на промислову переробку.

Суб'єктом системи управління сировинним забезпеченням підприємств молочної промисловості є менеджмент молокопереробних підприємств, який впливає вплив на об'єкт управління. Під об'єктом системи управління сировинним забезпеченням розуміють економічну взаємодію, яка знаходить свій вияв у таких формах: договірні відносини; внутрішньогосподарська переробка молочної сировини; агропромислова інтеграція.

При визначенні змісту управлінського впливу, управлінці переробних підприємств повинні враховувати особливості об'єкта управління, тобто форму, яка опосередковує галузеву взаємодію, з тим щоб:

- забезпечити досягнення планових показників виробництва молочної продукції, що відповідають оптимальній (економічній) завантаженості виробничих потужностей;
- організувати виробництво молочної продукції, яке спрямоване на задоволення потреб населення в продукції різного цінового діапазону і якості; розвивати довгострокові партнерські відносини молокопереробних підприємств з постачальниками сировини.

Завданнями формування системи управління сировинним забезпеченням підприємств молочної промисловості є:

- актуалізація переваг великого промислового виробництва, що дозволяє виробляти конкурентоспроможну молочну продукцію високої якості;
- створення інтегрованих господарських структур, що дозволяє організувати ефективно виробництво молочної продукції за замкнутим циклом;
- досягнення паритетних взаємовигідних економічних відносин між виробниками молочної сировини і молокопереробними підприємствами;
- задоволення потреб населення в якісних молочних продуктах.

Системний аналіз проблеми управління сировинним забезпеченням підприємств молочної промисловості дозволяє зробити певні висновки.

На сировинне забезпечення підприємств молочної промисловості впливають три групи факторів:

- інституційні (організаційно-правові форми, організаційна побудова, інтеграція, кооперація і спеціалізація виробництва сільськогосподарських і переробних підприємств);
- організаційно-економічні (молочне поголів'я, молочна продуктивність, обсяги виробництва молочної сировини в господарствах усіх категорій, технологічно значущі характеристики, відстань транспортування молочної сировини, наявність сертифікованої системи менеджменту якості);
- інфраструктурні (особливості побудови каналів товарообігу, що стимулюють постачальників, спрямованість державної підтримки підприємств підкомплексу).

Зазначені фактори впливають, як на об'єкт управління, під яким розуміється організація сировинного забезпечення, так і на суб'єкт управління, тобто на працівників підприємства, відповідальних за управління сировинним забезпеченням.

З позиції системного підходу управління сировинним забезпеченням підприємств молочної промисловості являє собою систему організаційно-економічних та управлінських відносин, що виникають між постачальниками сировини (господарствами всіх категорій, сільськогосподарськими підприємствами та особистими (підсобними) господарствами) та переробними підприємствами з приводу взаємного задоволення ресурсних потреб і вирішення організаційно-економічних проблем функціонування самої системи.

Система управління сировинним забезпеченням підприємств молочної промисловості має складну структуру, яка складається з наступних підсистем:

1. Організаційно-адміністративна.
2. Економічна.
3. Інноваційна.

Елементи, що входять до складу зазначених підсистем, являють собою комплекс різнорівневих і різноспрямованих заходів, які сприяють рішенню сировинних проблем молокопереробних підприємств.

Література:

1. Матвеев, А.І. Організація ефективного функціонування регіонального продовольчого ринку. / А. І. Матвеев. - Воронеж, 2006. - 151 с.
2. Олейников, С. В. Формування структури системи управління сировинним забезпеченням підприємств молочної промисловості Текст. / С. В. Олейников // ФЕС: «Фінанси. Економіка. Стратегія». 2013. - №1. -С. 28-31.
3. Хорев, А. І. Системно-функціональний розвиток менеджменту промислових підприємств [Текст] / А. І. Хорев, Ю. А. Саліков. - Воронеж: Витоки, 2008. - 318 с.
4. Чугай, Д. Ю. Підвищення ефективності міжгалузевих взаємодій в молочно-продуктовому підкомплексі. / Чугай Д. Ю. - Белгород, 2009. - 157 с.

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОЩАДЛИВОГО ВИРОБНИЦТВА

Інформація в сучасних умовах господарювання набуває виключно важливого значення. Успішна діяльність підприємства пов'язується з використанням як традиційних ресурсів (матеріальні, фінансові, енергетичні, людські), так і новітнього ресурсу – інформації. Інформація сприяє удосконаленню й підвищенню ефективності управління підприємством та досягненню ним раціональних результатів. З використанням інформації змінюються підходи до розуміння і здійснення управління підприємством на засадах ощадливості, ставлення і довіра до результатів функціонування з позиції зацікавлених сторін. Сучасні виклики світових тенденцій економічного розвитку і постійні зміни нормативно-правових актів щодо формування показників звітності вимагають впровадження і застосування новітніх систем і методів ведення господарської діяльності, які б забезпечили як конкурентні переваги підприємства, так і його сталий економічний розвиток.

Одним із шляхів підвищення ефективності діяльності вітчизняних підприємств є впровадження механізму ощадливого виробництва, що за твердженням науковців і практиків є філософією бізнесу ХХІ століття в усіх сферах функціонування.

Розробниками теоретичних, методологічних і прикладних аспектів концепції ощадливого виробництва є відомі науковці і практики Б. Баггалі, М. Вейдер, Дж. Вумек, М. Джордж, Д. Джонс, К. Тойдо, Дж. Лайкер, У. Левінсон,

Б. Максвелл, Т. Оно, С. Сінго, Д. Теппінг. Дослідженню питань інформаційного забезпечення управління підприємством присвячено праці вітчизняних науковців Т.І. Алачової, Л.В. Балабанової, О.С. Височана, М.П. Войнаренка, Н.Г. Георгіаді, А.Г. Загороднього, О.Є. Кузьміна, С.М. Петренко, Л.О. Сухаревої, В.Д. Шквір і зарубіжних дослідників С.А. Бороненкової, В.В. Годіна, Є.Ю. Духоніна, Д.В. Ісаєва, І.К. Корнеєва, Р.О. Фатхутдінова. Суттєвий внесок в розробку проблеми обліково-аналітичного процесу управління підприємством здійснено Ф.Ф. Бутицем, М.А. Вахрушиною, С.Ф. Головим, К. Друрі, М.Д. Коріньком, В.М. Костюченко, О.А. Лаговською, Л.В. Нападовською, М.С. Пушкарем.

Незважаючи на значну кількість робіт з питань інформації й інформаційного забезпечення управління підприємством залишається коло проблем щодо встановлення взаємозв'язків між джерелами інформації й управлінськими рішеннями, обґрунтування підходів до розробки обліково-аналітичного забезпечення, які потребують наукового дослідження і вирішення на рівні сучасного підприємства в контексті ощадливого виробництва.

Метою проведеного дослідження є обґрунтування системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством на засадах ощадливості.

Концепція ощадливого виробництва («Lean Production») – концепція менеджменту, ідеологія якої полягає у створенні більшої цінності для споживача («... очікувані якість, кількість, ціна та термін поставки ...» [1, с. 124]) меншими зусиллями з орієнтацією на постійне вдосконалення, що дозволяє цілеспрямовано зменшити непродуктивні витрати (втрати). Вивчення економічних джерел виявило поступове від 1900-х років і до сьогодення запровадження, вдосконалення існуючих та розробку нових інструментів і методів ощадливого виробництва з урахуванням особливостей менеджменту і менталітету за умов використання обмежених ресурсів. Починаючи з 80-х років ХХ століття активно використовуються ідеї концепції ощадливого виробництва. Це сприяє формуванню ощадливого мислення (Lean Thinking) з орієнтацією на проведення ретельного аналізу проблем підприємства і пошук можливостей їх усунення, що є характерним для ощадливого управління (Lean Management, Lean) [2, с. 145-149; 3, с. 6-12; 4, с. 92-144; 5, с. 29-39].

За результатами аналізу сучасних світових тенденцій розвитку бізнесу встановлено передумови виникнення і впровадження управління промисловим підприємством на засадах ощадливості. Основними передумовами визнано: поширення розуміння значущості нових наукових знань та їх трансформації в інноваційні процеси й інноваційну продукцію; розробка і постійне вдосконалення методів, прийомів, способів планування; вдосконалення і розвиток інформаційних технологій та їх прикладна адаптація у сфері виробництва, збуту й управління; розробка системи управлінської звітності підприємства. За твердженням Дж. Вумека і Д. Джонса обов'язковою умовою переходу до роботи за принципами ощадливості є перебування підприємства у кризовому стані [6, с. 316-317]. Водночас, наголошується на тому, що управління підприємством на засадах ощадливості має базуватися на

швидкості, ефективності та усуненню втрат [3, с. 8-12]. Так, Т. Оно сформовано сім видів втрат: втрати через перевиробництво, втрати часу через очікування, втрати при непотрібному транспортуванні, втрати через зайві етапи обробки, втрати через надлишкові запаси, втрати через непотрібні переміщення, втрати через випуск дефектної продукції [7, с. 54]. В подальшому доповнено перелік: втрати через проектування товарів, які не відповідають потребам споживачів; втрати через нереалізований творчий потенціал персоналу; втрати через перевантаження та втрати через нерівномірність [3, с. 255-262].

Для мінімізації виявлених втрат з подальшим їх усуненням і запобіганням в майбутній практиці Дж. Вумеком і Д. Джонсом сформульовано п'ять принципів ощадливого виробництва: визначити цінність конкретного продукту для споживача; визначити потік створення цінності для цього продукту; забезпечити безперервне (протягом всього потоку) створення цінності продукту; дозволити споживачу витягувати цінність (продукт); постійне вдосконалення всіх дій [2, с. 18]. Ощадливі перетворення в межах підприємства неможливо проводити без належним чином розробленого обліково-аналітичного забезпечення і його імплементації.

Автором визначено інформаційне забезпечення управління підприємством як сукупність даних, організація їх введення, обробка, збереження та накопичення, пошук, а також поширення в межах компетентності зацікавленим особам в зручному для них вигляді [8, с. 179]. Водночас, виокремлено і обґрунтовано чотири складові в системі інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень: інформаційні ресурси, інформаційні технології, технічні засоби та програмне забезпечення.

На законодавчому рівні Податковим кодексом України (глава 71) для виконання діяльності контролюючих органів встановлено інформаційно-аналітичне забезпечення як комплекс заходів щодо збору (від платників податків і податкових агентів; органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України; банків й інших фінансових установ; органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів), опрацювання (в інформаційних базах контролюючих органів або безпосередньо посадовими (службовими) особами за визначеними формами і методами) та використання (для забезпечення формування і реалізації державної податкової і митної політики) інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій. В ході періодичного опрацювання використовується оприлюднена податкова інформація; інформація, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом; результати податкового контролю [9].

Аналіз оприлюднених результатів науково-економічних досліджень дозволив встановити основні позиції, що враховуються при визначенні обліково-аналітичного забезпечення: (1) як процес [10-13]; (2) як система [10, 13-16]; (3) як економічний інформаційний простір [17].

Обліково-аналітичне забезпечення трактується як процес. В межах даного підходу науковці звертають увагу на те, що обліково-аналітичне забезпечення

полягає в об'єднанні облікових (збір, підготовка, реєстрація, зведення, узагальнення інформації) і аналітичних (оперативний глибокий аналіз із застосуванням певних методів і прийомів) операцій в єдиний процес. Отже, відповідно до такої позиції, основним є усвідомлення безперервності цього процесу і використання його результатів для формування рекомендацій щодо прийняття стратегічних управлінських рішень.

Обліково-аналітичне забезпечення представлено як обліково-аналітична система. Такий підхід передбачає обґрунтування обліково-аналітичної системи, в межах якої виконується збирання, опрацювання та оцінювання облікової (дані оперативного, статистичного, фінансового та управлінського обліку) й позаоблікової інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень на макро- і макрорівнях [10, 13]. Виваженою є позиція Триньки Л.Я. щодо виокремлення основних завдань обліково-аналітичної системи: планування діяльності підприємства, облік господарських операцій, контроль за використанням ресурсного потенціалу, аналіз діяльності підприємства за цільовими напрямками, формування аналітичних бюджетів [13]. С.П. Барановська визначає як ключовий елемент опрацювання даних в обліково-аналітичній системі, що орієнтовано на задоволення функціональних потреб менеджменту різних організаційних рівнів шляхом формування і використання п'яти типів інформаційної системи з відповідним програмним забезпеченням (діло-процесійна, офісно-автоматизаційна, управлінсько-інформаційна, система підтримки рішення, система підтримки виконання рішень)[10]. Л.В. Городянською сформовано концепцію створення обліково-аналітичного забезпечення, якою передбачено проектування й об'єднання в систему інформаційних моделей обліку і прогностичних моделей аналізу, що дозволяє отримати інформацію для проведення прогностованого аналізу з метою забезпечення бажаної результативності господарської діяльності підприємства [15, с. 264-266]. Необхідно відзначити, що серед авторів, які досить ґрунтовно підходять до розгляду поняття «обліково-аналітичне забезпечення», основна відмінність полягає у ступені охоплення різних елементів системи і їх інтеграції з функціями управління.

Погляд на обліково-аналітичне забезпечення як на економічний інформаційний простір є досить цікавим. Можна стверджувати, що економічного успіху підприємство досягає в результаті здійснення дій:

- формування певного масиву облікової інформації зовнішнього середовища і утвореної всередині самого підприємства;
- верифікація і встановлення цінності інформації для задоволення потреб користувачів;
- перевірка можливості використання інформації в прогностичних розрахунках;
- розробка порядку поширення і використання інформації в процесі прийняття економічних рішень;
- обґрунтування і вжиття заходів для підвищення достовірності інформації й ефективного забезпечення інформацією відповідних користувачів.

Виконання дій щодо реалізації такого економічного інформаційного простору сприяє ефективному урахуванню інтересів широкого кола зацікавлених сторін, що забезпечує здійснення підприємством діяльності на благо суспільства і зростання національного багатства.

Водночас, обліково-аналітичне забезпечення розглядається як компонент інформаційного забезпечення управління підприємством [10]; як інтегрована складова загальної цілісної моделі управління за ієрархічною підпорядкованістю структурних ланок, що виконує функцію обслуговування економічної безпеки підприємства [13].

Не зважаючи на існування відмінностей у трактуванні обліково-аналітичного забезпечення, загальною позицією залишається те, що процеси збирання інформації, методи і способи її обробки, узагальнення та аналізування, а також технології надання безпосереднім користувачам на всіх функціонально-ієрархічних рівнях управління спрямовані на прийняття раціональних управлінських рішень. В сучасних умовах господарювання доцільним має бути орієнтація на обґрунтування можливих альтернатив управлінських рішень для ухваленням ощадливих.

Деякими дослідниками [10, 12, 13, 17] встановлено, що відсутність належним чином обґрунтованого обліково-аналітичного забезпечення може призвести до негативних наслідків, зокрема, втрати ефективного економічного розвитку підприємства аж до фінансової неспроможності й банкрутства.

Для ефективного функціонування підприємства необхідно сформувати обліково-аналітичну систему як інструмент довгострокового і короткострокового розвитку. Обліково-аналітична система призначена для формування і надання інформації фінансового, управлінського та податкового обліків, корисної для обґрунтування й прийняття економічних рішень в довгостроковому і короткостроковому періодах. Дієву обліково-аналітичну систему неможливо формувати без впровадження методів, прийомів і процедур ощадливого обліку, метою якого є швидкість опрацювання даних, зменшення кількості непотрібних обробок для формування корисної інформації зацікавленому користувачу для прийняття кращого рішення [5, с. 17].

Для заощадження часу на пошук необхідних даних при обґрунтуванні альтернативних варіантів управлінських рішень необхідно визначитися з інформаційною базою – упорядкованою сукупністю документованих даних і знань, відомостей, інформації, що призначено для задоволення інформаційних потреб користувачів та може бути використана для прийняття рішення [8, с. 180]. Досить вдалий підхід до визначення складу інформаційної бази запропоновано О.А. Лаговською. Він ґрунтується на систематизації інформації за групами джерел даних: (1) планового характеру; (2) облікового характеру; (3) нормативного характеру й інших позаоблікових [18]. Забезпечення якості інформації суттєво залежить від принципів, методів та процедур, які мають бути затвердженими обліковою політикою підприємства, що є одним з основних облікових регламентів. Н.В. Бондарчук наголошує на необхідності розробки облікових регламентів [14].

Для досягнення цілей підприємства доречним є формування облікової політики підприємства також для цілей управління підприємством і оподаткування. Основними цілями облікової політики підприємства в розрізі видів обліку доцільно виділяти в частині: фінансового обліку – задоволення потреб широкого кола зацікавлених осіб в інформації про результати діяльності підприємства; управлінського обліку – надання інформації менеджерам і персоналу для обґрунтування управлінських рішень в межах компетенції; податкового обліку – забезпечення фахівців економічних служб інформацією для оптимізації податкового навантаження в межах норм чинного законодавства, а також мінімізації штрафних санкцій.

І.І. Сардачук стверджує, що пріоритетною обліковою інформацією для більшості користувачів є дані фінансової звітності підприємства, що формуються в результаті належного відображення операцій (фактів господарського життя) господарюючих суб'єктів за звітний період [17].

Метою бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності відповідно до вимог статті 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [19, стаття 3].

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) є ефективним інструментом підвищення корисності інформації. Мета фінансової звітності загального призначення – надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання для нинішніх і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів [20]. Концептуальною основою фінансової звітності встановлено вимоги до звітності за МСФЗ: (1) основоположні припущення (принцип нарахування і безперервність); (2) якісні характеристики фінансової звітності (основоположні – доречність і правдиве подання; посилюючі – зіставність, зрозумілість, своєчасність, можливість перевірки); (3) вартісне обмеження на корисну інформацію (урівноваження вигод і витрат – чи відповідають вигоди від подання у звітності певної інформації витратам, понесеним з метою надання і використання такої інформації) [20].

Податкова звітність (податкова декларація, розрахунок) відповідно до вимог Податкового кодексу України (глава 2) містить інформацію про нарахування та / або сплату податкового зобов'язання за певним податком чи збором. Для цілей управління інформація з податкової звітності дозволяє встановити рівень податкового навантаження й обґрунтувати раціональну податкову політику підприємства [9].

Статистична звітність забезпечує побудову показників, які відображають узагальнену характеристику стану і рівня розвитку економіки в цілому, окремих її видів економічної діяльності. Статистична звітність перебуває у постійному розвитку і вдосконаленні: покращується інформаційна наповненість існуючих державних статистичних спостережень, змінюється кількісний та

якісний склад звітів. Так, у 2014 році Державна служба статистики України узагальнює дані за 37 розділами. За затвердженим Загальним табелем (переліком) форм державних статистичних спостережень [21] вітчизняними підприємствами з урахуванням виду економічної діяльності і специфіки функціонування облікова інформація систематизується у 166 формах державної статистичної звітності і спеціально організованих статистичних спостережень (анкети, переписи (опитувальні) листи, інші статистичні формуляри). Для проведення державних статистичних спостережень на 2015 рік передбачено складання 153 видів форм в межах 32 розділів [22]. Крім цього, дані статистичної звітності підприємство використовує для оцінки рівня ощадливого виробництва, в тому числі, економічного аналізу показників праці й соціально-трудових відносин, дебіторської та кредиторської заборгованості, інвестицій й інвестиційних проектів, інновацій.

Управлінська звітність забезпечує отримання оперативної інформації щодо змін генерування цінності споживачам з метою своєчасного ухвалення управлінських рішень в разі негативних тенденцій. 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 [23].

Запропоновано підприємствам в системі ощадливого виробництва формувати Звіт про ефективність, передбачивши графічну інтерпретацію динаміки показників. Автором встановлено переваги такого формату, що полягають у відображенні: (1) рівня ефективності за годинами, днями, місяцями звітного (поточного) року; (2) темпу зміни значення показників ефективності ощадливого виробництва; (3) каскадування показників за рівнями (робочого місця, потоку створення цінності, підприємства в цілому); (4) довгострокових цілей на найближчі роки; (5) цільових показників за минулими роками; (6) даних порівняльного аналізу (кращі значення показників 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. Доцільним є активне застосування прийнятних методів візуалізації. Такий формат забезпечує ефективне проведення нарад, що сприяє мінімізації втрат часу для вивчення результатів і максимізації зосередження на розгляді можливих заходів щодо вирішення проблем втрат. Оскільки звіт про ефективність складається за кожним окремим показником, для прийняття обґрунтованих рішень особам, що їх приймають, необхідно розуміти всі види взаємозв'язків між показниками. А особливо, завчасно знати, який вплив на інші показники буде мати покращення одного з показників.

Статті управлінських звітів доцільно фокусувати на цінність конкретного продукту для споживача і потік створення цінності для цього продукту [24]. Запропоновано використання таких основних показників: 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 обробки документів (хвилини), процент браку за окремим видом продукції (%), витрати на виправлення браку (грн.), середня тривалість відсутності персоналу на робочому місці (дні), середня тривалість виконання одного замовлення (дні, години), непогашена дебіторська заборгованість (дні).

У випадку недостатності інформації зі звітності підприємства для прийняття раціонального ощадливого рішення, необхідно звернутися до первинної документації і реєстрів бухгалтерського обліку й оподаткування. Регістри є основою складання звітності підприємств і у вигляді відомостей, карток, книг, журналів систематизують інформацію з первинних документів. Первинні документи за чинним законодавством [19, стаття 1, стаття 9] – документи, які містять відомості про господарську операцію та підтверджують її здійснення (фіксують факти під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо, безпосередньо після її закінчення). З метою впорядкування руху і своєчасності отримання первинних документів підприємством самостійно розробляється і затверджується керівником графік документообороту.

Виваженим кроком стає розробка додаткової системи рахунків, зокрема, до рахунку 24 «Брак у виробництві» доцільно відкривати такі субрахунки: 241 «Брак у потоці створення цінності» і 242 «Брак у виробництві цінності». Так, за дебетом субрахунку 241 «Брак у потоці створення цінності» відображаються втрати в аналітичному розрізі за матеріальним й інформаційним потоками. До основних втрат в матеріальному потоці необхідно включати: витрати на зберігання і обслуговування більшого обсягу ресурсів, ніж є необхідним для забезпечення ритмічної і безперервної роботи виробництва; втрати через порушення технології; витрати на утримання надлишкових приміщень; втрати через нераціональне транспортування сировини і готової продукції; вартість води, яка витікає через нещільно закритий кран; вартість електроенергії через несвоєчасне вимкнення електроприборів; витрати на перероблення дефектних виробів і виправлення браку; вартість остаточного, не виправного браку; вартість втрат через псування та / або розкрадання сировини і виготовленої продукції. За кредитом 241 – вартість утримання з винуватців втрат через їх халатність; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісної сировини й напівфабрикатів, які спричинили брак продукції; суми відшкодувань, одержаних від перевізників за несвоєчасну доставку і належним чином забезпечення умов перевезення; вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; сума, що списується на витрати на виробництво як втрати потоку створення цінності.

Доречно формувати додаткові реєстри аналітичного обліку, зокрема, дефектну відомість в розрізі асортиментних груп продукції, передбачивши такі основні позиції як причина виникнення дефекту, втрати через виготовлення дефектної продукції, винуватець втрат, можливість і тривалість перероблення, витрати на перероблення.

Доцільним є формування класифікатору – систематизованого переліку первинних документів, реєстрів обліку й оподаткування та управлінської звітності, що відображає групування доречної, правдивої, зіставної, зрозумілої, своєчасної та перевіреної інформації про рівень забезпечення цінності в контексті ощадливого виробництва підприємства. Вдало розроблений класифікатор інформації підприємства заощадить (1) час, необхідний для підбору інформації при обґрунтуванні альтернативних варіантів ощадливих рішень, (2) кошти, які можуть бути втрачені підприємством в результаті втраченого часу на вирішення проблем. Водночас, вигоди, що будуть отримані в результаті використання класифікатора інформації, повинні перевищувати витрати на його створення, підтримування та обслуговування.

Ефективне управління промисловим підприємством передбачає формування обліково-аналітичного забезпечення з орієнтацією на ощадливе виробництво. Запропоновано модель обліково-аналітичної системи ощадливого виробництва, в якій відображено види обліку на підприємстві, взаємозв'язки між ними з урахуванням запитів широкого кола зацікавлених сторін.

Формування обліково-аналітичної системи передбачає наявність єдиної інформаційної бази, що містить дані фінансового, управлінського, податкового та статистичного обліків. Виокремлено основні цілі облікової політики підприємства в розрізі видів обліку з орієнтацією на задоволення потреб управлінського персоналу. Розроблено формат управлінського Звіту про ефективність і обґрунтовано переваги такого формату, що дозволяє інформувати про досягнуті результати із застосуванням методів візуалізації, а також акцентувати увагу на стан функціонування: нормальний або є відхилення.

Запропоновано синтетичний рахунок 24 «Брак у виробництво» деталізувати субрахунками 241 «Брак у потоці створення цінності» і 242 «Брак у виробництві цінності», що призначено для обліку і узагальнення інформації про втрати в межах матеріального й інформаційного потоків.

Таким чином, застосування на практиці розроблених теоретичних і методичних положень, прикладних рекомендацій з обліково-аналітичного забезпечення ощадливого виробництва промислового підприємства дозволить покращити ефективність його діяльності, що є вирішальним для подальшого розвитку і забезпечення довгострокового успіху.

Література:

1. 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 Паблицерз, 2011. – 125 с.

2. 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.

3. 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.

4. 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.

5. 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.

6. Вумек Дж. П. Бережливое производство: Как избавиться от потерь и добиться процветания вашей компании: пер. с англ. / Джеймс П. Вумек, Дэниел Т. Джонс. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. – 472 с.

7. Оно Т. Производственная система Тойоты. Уходя от массового производства : пер. с англ. / Тайити Оно. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Институт комплексных страт. исследований, 2008. – 208 с.

8. Колос І.В. Інформаційне забезпечення ощадливого управління підприємством / І.В. Колос // Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. Економічні науки №8.2014. – Кам'янець-Подільський: ПП «Медобори-2006», 2014. – С. 177-185.

9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : за станом на 08.11.2014 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Назва з титул. екрану.

10. Барановська С.П. Обліково-аналітичне забезпечення як невід'ємна складова управління підприємством [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12425/1/2_8-11_Vis_722_menegment.pdf.

11. Вольська В.В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/5880/1/83.pdf>.

12. Захарчук Д.О., Лаговська О.А. Роль обліково-аналітичної інформації в управлінні діяльності підприємства [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/7969/1/209.pdf>.

13. Тринька Л.Я. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення в системі економічної безпеки підприємств [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://elibrary.nubip.edu.ua/15960/1/12tly.pdf>.

14. Бондарчук Н.В. Теоретичні засади формування системи обліково-аналітичної інформації для прийняття рішень користувачами [Електронний ресурс]/Режим доступу: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/3.2/217.pdf>.

15. Городянська Л.В. Концепція обліково-аналітичного забезпечення управління відтворюваними економічними ресурсами / Л.В. Городянська // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць. – 2012. – № 20. – С. 260-267.

16. Ратушна О.П. Обліково-аналітичне забезпечення аналізу фінансових результатів [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.udau.edu.ua/assets/files/zbirniki/papers/ratushna/stattya-4.pdf>.

17. Сардачук І.І. Обліково-інформаційне забезпечення внутрішньогосподарського контролю [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/2956/1/89.pdf>.

18. Лаговська О.А. Система збалансованих показників як інструмент управління вартістю підприємства: шляхи застосування [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1321/1/26.pdf>.

19. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]/Режим доступу:<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Назва з титул. екрану.

20. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/392433/file/c.pdf>. – Назва з титул. екрану.

21. Про затвердження Загального табеля (переліку) форм державних статистичних спостережень на 2014 рік : Наказ Державної служби статистики України від 19.12.2013 р. № 403 зі змінами, внесеними наказами Держстату України від 08.01.2014 р. №1 і від 01.04.2014 р. №81 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

22. Проект Загального табеля (переліку) форм державних статистичних спостережень на 2015 рік [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

23. 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>.

24. Brian H. Maskell. Lean Accounting in Healthcare: Lean Accounting Summit 2011 [Електронний ресурс]/Режим доступу:<http://www.leanfrontiers.com/leanaccountingsummit.com/2011presentations/MaskellHealthcare.pdf>.

ОСНОВНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Основні засоби являються невід'ємною складовою виробничої, комерційної, посередницької та іншої діяльності підприємств, організацій, установ та інших суб'єктів господарювання. Як відомо, кожний суб'єкт господарювання в процесі господарської діяльності використовує основні засоби.

Основні засоби – це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють в натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального

виробництва так і в невиробничій сфері і вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним та моральним зносом.

Основні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженим наказом Мінфіну України від 27. 04. 2000 № 92, П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», затвердженим наказом Мінфіну України від 02.07.2007 № 779 та П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», затвердженим наказом Мінфіну України від 18. 10. 1999 № 242.

Відповідно до П(С)БО 7 *основні засоби* – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або поставки товарів, надання послуг, здачі 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 більше року.

Відповідно до П(С)БО 32 *інвестиційна нерухомість* – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва, постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Враховуючи важливість відповідних активів суб'єктів господарювання та з метою запобігання зловживань (помилки чи шахрайства), необхідним інструментом контролю за ефективністю використання та правильністю відображення інформації в бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності виступає аудит.

Аудит основних засобів включає наступні завдання:

- необхідно впевнитися в тому, що відповідні активи підприємства включені до складу необоротних активів і вони дійсно є в наявності;
- впевнитися в правильності розподілу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та інвестиційної нерухомості по відповідних групах;
- перевірити правильність визначення та відображення в бухгалтерському обліку і у фінансовій звітності оцінки основних засобів та інвестиційної нерухомості;
- впевнитися в правильності обліку придбання, переміщення, вибуття, ліквідації та списання основних засобів;
- перевірити відповідність здійснення операцій з основними засобами та їх відображення в бухгалтерському обліку і у фінансовій звітності законодавчо-нормативним актам;
- перевірити правильність нарахування амортизації (зносу) основних засобів і інвестиційної нерухомості;

- впевнитися в законності і правильності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності витрат на поточний і капітальний ремонт.

Джерелами інформації при дослідженні операцій з основними засобами і інвестиційною нерухомістю окрім вищеназваних (7, 32, 28) та НП(С)БО 1, що стосується фінансової звітності (ф.1, 2, 3, 4, 5) є:

- Податковий кодекс України;
- Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Мінфіну України від 11.08.94р. № 69 (зі змінами і доповненнями);
- первинні документи з обліку:
- придбання (акти прийому-передачі основних засобів, акти введення в експлуатацію, інвентарні картки);
- переміщення (накладні на внутрішнє переміщення) ;
- вибуття, ліквідації та списання (акти списання, ліквідації основних засобів, накази на реалізацію основних засобів;
- капітального і поточного ремонту (акти приймання-здачі відремонтованих реконструйованих та модернізованих об'єктів, видаткові документи на витрачання ТМЦ для здійснення ремонту);
- нарахування амортизації (зносу) (розрахункові таблиці) ;
- облікові реєстри (журнали-ордери 4, 5А та відомості аналітичного обліку до них, Головна книга);
- фінансова звітність (ф. №№ 1, 2, 3, 4, 5).

На початку проведення аудиторської перевірки необхідно проаналізувати стан бухгалтерського обліку основних засобів , форму ведення бухгалтерського обліку та способи відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Особливу увагу аудитор приділяє інвентаризації, яка повинна проводитися в установлені терміни спеціально призначеною комісією. Аудитор перевіряє своєчасність, повноту і якість проведеної інвентаризації та правильність відображення її результатів в інвентаризаційних описах та порівнювальних відомостях.

Основні засоби включають до інвентаризаційних описів за найменуваннями в відповідності до основного призначення об'єкту, проставляють інвентаризаційні номери, технічні і експлуатаційні показники. При цьому комісія повинна звернути увагу на наявність технічних паспортів та іншої технічної документації, а в разі їх відсутності скласти і належним чином оформити нові.

Інвентаризаційні описи складаються за кожним місцезнаходженням основних засобів та стосовно посадових осіб, відповідальних за їх цілісність. Основні засоби, непридатні до експлуатації і, які не підлягають оновленню, а також ті, що знаходяться в ремонті, включають до окремого інвентаризаційного опису, з'ясовують обставини та причини недоліків, надають рекомендації

відносно їх усунення, а в разі неможливості експлуатації об'єкту – відносно їх списання з балансу підприємства. Також окремі інвентаризаційні описи повинні бути на основні засоби, які придбані, але не введені в експлуатацію та на орендовані основні засоби.

Оцінка неврахованих основних засобів, виявлених фактичною перевіркою, повинна бути проведена у відповідності до вимог нормативних актів.

Виявлені при інвентаризації нестачі основних засобів повинні бути правильно відображені в бухгалтерському обліку. В разі встановлення винної особи (аудитор повинен перевірити правильність укладання угод про повну матеріальну відповідальність з цією особою) визначається правильність визначення розміру завданого підприємству збитку, наявність письмової згоди винної особи на відшкодування цього збитку та правильність відображення в обліку розрахунків по відшкодуванню виявлених збитків.

Відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою КМУ № 116 від 22. 01. 1996 р. зі змінами і доповненнями:

$$P \text{ зб.} = ((Bв.-A) * I_{\text{інф.}} + ПДВ + A_{\text{зб.}}) * 2,$$

де $P \text{ зб.}$ – розмір збитків;

$Bв.$ – балансова вартість без урахування амортизації на момент встановлення факту нестачі;

A – амортизаційні відрахування;

$I_{\text{інф.}}$ – загальний індекс інфляції;

$ПДВ$ – розмір податку на додану вартість;

$A_{\text{зб.}}$ – сума акцизного збору.

При виникненні сумнівів щодо повноти і якості проведеної інвентаризації аудитор може зробити вибіркову фактичну перевірку наявності окремих об'єктів основних засобів, приділивши особливу увагу таким, які можуть використовуватися в корисливих особистих цілях (комп'ютерна техніка, автомобілі, засоби комунікацій, меблі тощо).

З нашої точки зору, стосовно інвентаризації основних засобів суперечливим є дозвіл на проведення обов'язкової інвентаризації будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних засобів один раз на три роки, а бібліотечних фондів – один раз на п'ять років. В ринкових умовах господарювання, коли форма власності може змінюватися шляхом продажу цінних паперів, доцільно змінити терміни проведення обов'язкової інвентаризації перелічених вище об'єктів, як і інших активів - один раз на рік перед складанням річної фінансової звітності.

Аудитор повинен дослідити правильність оцінки відображення в обліку основних засобів в залежності від джерел їх надходження:

- придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс за первинною вартістю (суми, що сплачується постачальникам, підрядникам активів, реєстраційні збори, держмити, ввізне мито, суми непрямих податків в

зв'язку з придбанням (створенням) активів, витрати на установку, монтаж, налагодження);

- безоплатно отримані основні засоби – за справедливою вартістю на дату отримання;

- основні засоби, що внесені до статутного капіталу, - за погодженою із засновниками справедливою вартістю;

- основні засоби, отримані в обмін на подібний об'єкт – за залишковою вартістю переданого об'єкту (справедливою, якщо залишкова перевищує справедливу);

- основні засоби, придбані в обмін на неподібні об'єкти – за справедливою вартістю переданого об'єкту;

- об'єкти, переведені до основних засобів із оборотних активів – за собівартістю, визначеною П(С)БО 9 «Запаси» і 16 «Витрати».

При цьому аудитор повинен впевнитися, що суб'єкт господарювання справедливо вартість основних засобів визначив у відповідності до МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», згідно з яким справедлива вартість є ціною, яка була б отримана при продажу активу або сплачена при передачі зобов'язання в умовах операції, здійсненої на організованому ринку між учасниками ринку на дату оцінки.

Аудитор повинен перевірити вартість інвентарних об'єктів по кваліфікаційних групах (16) та відповідних субрахунках і зробити порівняння з залишками на синтетичних рахунках 10, 11, 15, 16 в Головній книзі та у балансі по рядках 1011, 1015, 1020, 1030, 1090.

Наступним етапом перевірки є контроль чинності та правильності відображення в бухгалтерському обліку операцій по надходженню, амортизації та вибуттю основних засобів.

При цьому необхідно пам'ятати, що усі витрати підприємства на придбання або створення основних засобів, що включаються до їх первинної вартості, характеризуються як капітальні інвестиції і відображаються по дебету рахунка 15 «Капітальні інвестиції» відповідних субрахунків.

Аудитор контролює правильність введення об'єктів в експлуатацію згідно з Актом приймання-передачі основних засобів типової форми № ОЗ-1, який складається комісією, призначеною наказом керівника підприємства. В Акті аудитор перевіряє первинну вартість об'єкта, технічну характеристику, місце експлуатації, інвентарний номер. На підставі Акту на кожний інвентарний об'єкт відкривається інвентарна картка типової форми № ОЗ-6, яка є реєстром аналітичного обліку. Інвентарні картки реєструються в спеціальних описах (ф. № ОЗ-7). За місцями використання облік основних засобів ведеться в інвентарних списках (ф. ОЗ-9). Підсумкові дані інвентарних карток заносяться в картки обліку руху основних засобів (ф. ОЗ-8), які заміняють аналітичні відомості по рахунках 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції», 16 «Довгострокові біологічні активи». Аудитор повинен зіставити загальний підсумок карток обліку руху основних

засобів з підсумком синтетичного обліку даного рахунка (Головна книга, ф. №1 Баланс).

При створенні основних засобів шляхом будівництва при підрядному способі аудитор перевіряє підрядний договір (контракт). Виконані і прийняті роботи оформлюються Актом приймання виконаних підрядних робіт (ф.№ КБ – 2в) і Довідкою про вартість виконаних робіт і витрат (ф.№ КБ – 3). В разі виникнення сумнівів щодо правильності визначення вартості виконаних робіт або їх якості аудитор повинен залучити до перевірки відповідних фахівців-експертів.

При господарському способі будівництва аудитор перевіряє кошториси на будівельно-монтажні роботи та відповідні витратні документи (на списання використаних при будівництві матеріалів, запасних частин, на нарахування заробітної плати працівникам тощо).

При безоплатному надходженню основних засобів, внеску їх до статутного капіталу та ін. аудитор перевіряє відповідні акти та прибуткові документи.

Згідно з П(С)БО 7 об'єкт основних засобів виключається з активів (списується з балансу) у випадку його вибуття в результаті продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активом.

Відповідно із Законом України “Про підприємства в Україні“ останні мають право продавати, передавати, надавати безоплатно в тимчасове використання об'єкти основних засобів іншим суб'єктам господарювання.

Аудитор повинен перевірити правильність оформлення вибуття основних засобів Актом на списання основних засобів (ф. ОЗ-3), у якому відображаються первинна вартість об'єкта, що вибуває, сума нарахованого зносу, залишкова вартість, причини вибуття об'єкта (реалізація, ліквідація, безоплатна передача тощо), витрати, пов'язані з вибуттям об'єкта, а також результат від списання об'єкта. Регістри аналітичного обліку (інвентарні картки) реалізованих основних засобів додаються до документів, якими оформлені факти вибуття таких активів. Якщо в процесі перевірки виявляються факти списання не повністю амортизованих основних засобів, аудитор зобов'язаний з'ясувати причини такого списання, наявність відповідних розпорядчих документів на списання, визначити фінансовий результат від списання, проконтролювати повноту оприбуткування цінностей, які надійшли від ліквідації (запчастини, комплектуючі, брухт) на баланс за ціною можливої реалізації.

Необхідно пам'ятати, що при списанні деяких об'єктів основних засобів до документів по списанню повинні бути додані відповідні рішення спеціальних інспекцій (ДАІ, Державної пожежної інспекції тощо).

Аудитор, перевіряючи операції по списанню основних засобів, що вибули через крадіжки, аварії, стихійні лиха, звертає увагу на законність і підстави для здійснення операцій по списанню. При цьому з'ясовується, чи були встановлені винні особи і чи прийняті заходи для відшкодування заподіяного матеріального збитку.

При безоплатній передачі основних засобів здійснюється перевірка дат, відображених в Актах на списання і фактичної передачі основних засобів та правильність відображення цих операцій в бухгалтерському обліку, перевіряється чи списана на фінансовий результат залишкова вартість основних засобів та повнота і своєчасність нарахування суми податку на додану вартість.

В процесі експлуатації основні засоби поступово втрачають частину своїх корисних властивостей, внаслідок фізичного або морального старіння. Цей процес називається зносом основних засобів. Зі зносом нерозривно пов'язаний процес амортизації – поступового перенесення вартості об'єкту, що амортизується на витрати суб'єкта господарювання.

Тому одним із найважливіших показників правильного ведення бухгалтерського обліку основних засобів є безпомилково нарахована амортизація. Аудитор повинен зосередити увагу на перевірці правильності і своєчасності нарахування амортизації (зносу).

Підприємство може використовувати будь-який із методів нарахування (прямолінійний, відсотковий, прискорений, кумулятивний, виробничий) на вибір. При цьому до різних об'єктів можуть застосовуватися різні методи нарахування амортизації. Це аудитор перевіряє в наказі про облікову політику підприємства.

Аудитор перевіряє правильність віднесення нарахованої амортизації на відповідні рахунки бухгалтерського обліку, при цьому важливо перевірити включення у відповідні витрати діяльності в залежності від місця експлуатації об'єктів основних засобів, досліджує повноту відображення нарахованих сум амортизації у регістрах бухгалтерського обліку (журналах 4, 5, 5А, Головній книзі) і у фінансовій звітності (ф. № 1 - рядки 1012, ф. № 2 – рядок 2515, ф. № 3 – рядок 3505).

Податковий облік регламентується Податковим кодексом України, згідно з яким платники податку мають право протягом звітного року віднести до витрат періоду будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів.

Бухгалтерський облік витрат на поліпшення основних засобів регламентується П(С)БО 7, згідно з яким дані витрати поділяються на дві групи:

- витрати на поліпшення, в результаті здійснення яких економічні вигоди, первинно очікувані від використання об'єкта, зростають (модернізація, добудова, реконструкція). Ці витрати збільшують первинну вартість основних засобів, обліковують на рахунку 15 “Капітальні інвестиції“ з наступним їх віднесенням на рахунок 10 “Основні засоби“;

- витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані відносяться до витрат звітного періоду і обліковуються на рахунках 23 “Виробництво“ та класу 9 “Витрати діяльності“.

Поліпшення основних засобів як і будівництво може здійснюватися підрядним способом і власними силами. Аудиторські процедури поліпшення основних засобів аналогічні процедурам при перевірці створення основних засобів шляхом будівництва.

Наступним етапом аудиту основних засобів і нематеріальних активів є їх переоцінка.

Згідно П(С)БО 7 “Основні засоби“ підприємство переоцінює об’єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. При цьому у разі переоцінки об’єкта основних засобів слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей об’єкт. Таким чином, переоцінка – це доведення залишкової вартості об’єкта до справедливої.

Перевіряючи чинність та правильність здійснення переоцінки спеціально призначеною керівництвом підприємства комісією, аудитор повинен проконтролювати інформацію про справедливу вартість основних засобів на дату переоцінки, яку можна отримати:

- з відомостей заводів-виробників;
- з прайс-листів посередників;
- з періодичних видань;
- безпосередньо на ринку;
- в агентствах нерухомості;
- у експерта-оцінювача;
- зі збірників цін (наприклад Української автомобільної корпорації);
- у міському відділі цін та дотримання комісією послідовності процедур

переоцінки:

- проведення інвентаризації групи об’єктів, що підлягають переоцінці;
- підготовка бланків акту переоцінки;
- заповнення бухгалтерією відомостей про об’єкти переоцінки;
- передача акту в оціночну комісію;
- визначення справедливої вартості оціночною комісією;
- передача акту до бухгалтерії;
- розрахунок бухгалтерією змін у вартості активів;
- здійснення бухгалтерією облікових записів з переоцінки активів на

підставі акту переоцінки.

При цьому аудитор повинен перевірити правильність визначення комісією справедливої вартості об’єктів за обраною методикою :

- справедлива вартість дорівнює добутку ринкової вартості і коефіцієнта придатності, який визначається як різниця між одиницею і відсотком фізичного зносу;

- розрахунку суми змін на основі індексу переоцінки, який показує, у скільки разів справедлива вартість окремого об’єкта зросла (скоротилася) щодо залишкової;

- переоцінена вартість визначається добутком первинної вартості та суми зносу на індекс переоцінки.

Аудитор повинен впевнитися, що сума первинної дооцінки включена підприємством до складу додаткового капіталу, а сума первинної уцінки – до складу витрат періоду, а у разі дооцінки об’єкта, який раніше був уцінений, дооцінка в межах суми попередньої уцінки, списаної на витрати, включена до

складу доходу звітнього періоду. У разі уцінки об'єкта, який раніше був дооцінений, сума уцінки в межах величини попередньої дооцінки, відображеної в складі додаткового капіталу, списана в дебет субрахунку 423 "Дооцінка активів".

Відомості про зміну первинної вартості і суми зносу аудитор повинен перевірити в регістрах аналітичного обліку – інвентарних картках.

До типових порушень по операціях з основними засобами та нематеріальними активами слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (відсутність підписів, застосування нетипових форм документів);
- списання основних засобів по актах, що не оформлені в відповідності до діючих нормативних документів;
- неправильне списання витрат на поліпшення основних засобів;
- невідображення в бухгалтерському обліку оприбуткованих матеріалів, вузлів, запасних частин після ліквідації основних засобів;
- неправильне віднесення нарахованих сум амортизації (зносу) на невідповідні рахунки бухгалтерського обліку;
- відсутність кошторисів на поточний ремонт основних засобів;
- використання основних засобів в корисливих цілях під видом тимчасового використання;
- приховування нестач основних засобів внаслідок заплутаності аналітичного обліку та неякісного проведення інвентаризації;
- неправильний розрахунок сум матеріального збитку в випадках крадіжок, псування, знищення основних засобів;
- заміна нових основних засобів застарілими, що були списані, але не ліквідовані;
- несвоєчасне списання об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, що не приносять економічної вигоди підприємству.

Таким чином, можна зробити висновки, що основні засоби є невід'ємним елементом господарської діяльності суб'єктів господарювання. Своєчасно та якісно проведений аудит основних засобів дозволяє виявити помилки та шахрайство як при експлуатації основних засобів, так і при відображенні операцій з основними засобами в бухгалтерському і податковому обліках. І, як відзначалося вище, з нашої точки зору, в ринкових умовах господарювання, коли форма власності може змінюватися шляхом продажу цінних паперів, доцільно змінити терміни проведення обов'язкової інвентаризації будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних засобів та бібліотечних фондів, як і інших активів - один раз на рік перед складанням річної фінансової звітності. Це дозволить попередити та запобігти зловживанням з основними засобами та підвищить ефективність їх експлуатації.

ОСОБЛИВОСТІ ДИВЕРСИФІКАЦІЇ ВИРОБНИЦТВА НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЦУКРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Кризовий стан, в якому знаходиться у теперішній час вітчизняна цукрова галузь, вимагає здійснення суттєвих реформ у цукровому виробництві. Раніше прибуткова галузь, останнім часом знаходиться не в найкращому становищі. Щорічні коливання посівних площ, валових зборів, виробництва цукру та цін на нього пов'язані, безпосередньо, з нестабільністю у розвитку галузі. Ускладнення економічної ситуації на ринку цукру, а саме: невідповідність між високою собівартістю та ринковими цінами на готову продукцію, відсутність постійних зовнішніх ринків збуту солодкого продукту, його не конкурентоспроможність на світовому ринку, а також скорочення виробництва, призвели до того, що значна кількість підприємств галузі недовантажені, працюють не на повну потужність і по цим причинам перетворились у збиткові.

Виробництво цукрових буряків і цукру має важливе значення для розвитку економіки України. Без кардинальних змін у діяльності цього важливого підкомплексу його відродження набуває досить проблематичного характеру. І тому всі вищезазначені проблеми висувають на перший план завдання пошуку нових альтернативних можливостей виходу галузі з кризового стану.

Одним із основних напрямків розвитку цукрової галузі є переорієнтація частини виробничих потужностей на виробництво альтернативних видів палива, здійснення диверсифікації цукробурякового виробництва шляхом структурного та технологічного поєднання його з виробництвом біопалива (біоетанолу), здійснивши монтування на цукрових заводах відповідних установок. Біоетанолом називають етанол, який вироблений із біомаси та застосовується як паливо. В складі пального біоетанол дозволяє покращити експлуатаційні характеристики сумішевого бензину, при цьому зменшується концентрація шкідливих компонентів у вихлопних газах.

У подальшому комплексна технологія виробництва цукру з переробкою відходів та проміжних продуктів на виробництво біоетанолу, дасть можливість збалансувати потреби України в цукрі, зберегти й розвинути земельні площі під вирощування буряків. Разом з тим, Україна належить до енергодефіцитних країн, через те освоєння відновлювальних джерел енергії можна розглядати ще і як важливий фактор підвищення рівня її енергетичної безпеки, оскільки майже половину своїх потреб в енергоспоживанні вона покриває за рахунок імпорту, збільшуючи щорічно дефіцит зовнішньої торгівлі. Якщо виробництво біоетанолу являється пріоритетним напрямом в світовій енергетиці, то Україна суттєво відстає в цій галузі від країн ЄС та США. За цих умов досить актуальними є наукові дослідження присвячені різним аспектам виробництва біоетанолу, в тому числі можливостей отримання цієї продукції на підприємствах цукрової галузі.

В Україні проблема виробництва біопалива привертає значну увагу науковців та практиків. Зокрема можливості виробництва біоетанолу в

харчовій промисловості розглядаються в працях М.М.Ярчука, П.Т. Саблука, М.Ю. Коденської, О.М. Шпичака, Г.М. Калетника, Л.М.Хомічака та інших.

Цукрова промисловість є однією з найстаріших та найважливіших галузей в Україні. Донедавна, по виробництву цукру з буряків, вона посідала перше місце в Європі маючи 192 цукрових заводи. Але за 20 років незалежності України залишилося 92, із них у 2013 році були задіяні лише 38. Це призвело до зменшення кількості робочих місць, збільшення відстаней перевезень цукросировини, зменшення посівних площ цукрових буряків, створення соціальної напруги в регіонах. Тому науковці галузі пропонують заходи по перепрофілюванню цукрових і разом з ними спиртових заводів для виробництва біопалива, піднімають актуальні питання енергозбереження в цукровій промисловості, аналізують закордонний досвід з виробництва біопалива. Так країни ЄС в період до 2020 року планують виробити 20% енергії з відновлюваних джерел, до 2030 року – 45%. Вже зараз Німеччина виробляє одну третину енергії з альтернативних джерел. Навіть країни третього світу активно включаються в ці процеси. Темпи нарощування виробництва енергії з альтернативних джерел зростають, у тому числі з використанням сільськогосподарських культур – цукрової тростини, кукурудзи, ріпаку, цукрового сорго, пшениці, ячменю, коренеплодів – цукрових і кормових буряків, топінамбуру, картоплі та інших. Питання доцільності виготовлення палива з енергоносіїв біологічного походження залишається дискусійним, проте тенденції, що існують на сьогодні у світі, свідчать, що з кожним роком усе більше країн демонструє у цьому свою зацікавленість.

Найбільшими виробниками біоетанолу з рослин у світі є: США – 54,3% від загального обсягу виробництва, Бразилія – 33,7%, ЄС – 5%, Китай – 2,8%, Канада – 1,8%, Таїланд, Індія, Колумбія, Австралія сумарно - 1,6%, інші – 0,8% [1, с.78-80]. В Україні виробництво біоетанолу знаходиться на початковому етапі, хоча природні умови для цього є найкращими серед усіх країн Європи. Бразилія виробляє біоетанол переважно з цукрової тростини, а США – лідер виробництва з кукурудзи. В останні роки деякі країни переходять на виробництво біопалива з цукрових буряків та напівпродуктів цукрового виробництва, першими з яких стали Франція та Німеччина. Застосування біоетанолу в цих країнах організовано практично двома способами: як добавкою до бензинів з масовою часткою до 20%, без зміни в конструкції двигунів та як спеціальне спиртове паливо, коли біоетанолу в суміші більше 80%. За першим способом застосовують біоетанол і в країнах ЄС, де згідно чинної директиви Ради Європейського Парламенту на території цих країн можна продавати бензин тільки з вмістом біоетанолу [2, с.35-36]. Економічна ефективність культур, як сировини для виробництва біоетанолу, залежить від їх урожайності та вмісту цукру чи крохмалю. Залежно від цих показників, кожна країна визначає свою культуру для виробництва біоетанолу. Технологічна оцінка сировини для виробництва біоетанолу в Україні базується на вихідних даних, представлених в таблиці 1.

Оцінка сировини для виробництва біоетанолу

Культура	Середня урожайність, т/га	Вихід біоетанолу з однієї тонни сировини, л	Необхідна посівна площа для виробництва однієї тонни біоетанолу, га
Зернові	2,7	372	1,24
Кукурудза	5,0	399	0,63
Цукровий буряк	35	88,4	0,42
Меляса бурякова	-	303	-
Картопля	18	100,4	0,66

Джерело: [2]

Україні, як традиційно буряковій державі, найбільш доцільно використовувати цукрові буряки як сировину для виробництва біопалива, які разом з картоплею при урожайності 35 та 18 т/га відповідно, забезпечують вихід біоетанолу майже 89 та 101 л відповідно, та займають найменші необхідні площі. Тим паче, що до цього зобов'язує і Закон України від 19 червня 2012 року № 4970-VI, яким рекомендовано у 2013 році довести вміст біопалива в моторних бензинах до 5% (об'ємних); у 2014-2015 роках – обов'язково на рівні 5% (об'ємних), а з 2016 року - не менше 7% (об'ємних). Так, при споживанні бензинів в Україні на рівні ~ 4,7 млн. т в рік, необхідна кількість біоетанолу в якості добавок має становити у 2013-2016 роках ~ 235 тис. т, з 2016 року ~ 329 тис. т, або, відповідно, 313 і 438 мільйонів літрів (1 л = 0,75 кг).

Загальна оцінка сировинної бази для виробництва біоетанолу на цукрових заводах свідчить на її користь, оскільки за технологічними стадіями процесу виробництва цукру з цукрового буряку відбувається утворення таких основних напівпродуктів та відходів як: дифузійний сік, сироп, утфелів та відтоків на усіх стадіях кристалізації, меляса. За даними «УкрНДІ Спиртбіопрод» на виготовлення 1 тонни біоетанолу (~ 1 333 л) необхідно витратити: дифузійного соку (цукристістю 14%) – 11,2 тонни, цукрового сиропу (цукристістю 45%) – 3,47 тонни, зеленої патоки (цукристістю 50%) - 3,13 тонни коренеплодів, меляси (цукристістю 46%) - 3,4 тонни, безпосередньо цукрових буряків – 9,77 тонни. Виробництво енергії з альтернативних джерел, за умов доступності у використанні сировинної бази, має ряд переваг[3]:

- зниження залежності від енергоносіїв, у тому числі імпортованих;
- інтеграція до стандартів ЄС в галузях енергозбереження, екології, законодавства, фіскальної політики, стандартизації та сертифікації;
- перехід на екологічну безпечну технологію виробництва і використання етанолу;
- адаптація автотранспортного парку до споживання сумішевих бензинів із збільшеною долею біопалива;
- продовження роздержавлення виробництв підакцизних товарів.

Не зважаючи на те, що Україна майже повністю забезпечена сировинною базою для виробництва біопалива, зростання його об'ємів відбувається повільними темпами. Це пов'язано із наявністю ряду проблем, що

перешкоджають щорічному збільшенню обсягів виробництва біоенергії, а також виробництво біопалива вимагає залучення значної частини інвестиційних ресурсів. Проте Верховною Радою України в липні 2014 року прийнято Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів щодо посилення контролю за обігом підакцизних товарів та уточнення окремих податкових норм». Зазначений законопроект було розроблено Міністерством аграрної політики України з метою спрощення дозвільної системи у сфері виробництва біоетанолу, оскільки для отримання права на виробництво біоетанолу суб'єкти господарювання мають отримати не тільки ліцензію на виробництво біоетанолу (у порядку, встановленому для виробників спирту етилового), але і повинні бути включеними до переліку підприємств - виробників біоетанолу, який затверджується Кабінетом Міністрів України. У зв'язку із виключенням положення Податкового кодексу України щодо затвердження Кабінетом Міністрів України переліків підприємств - виробників біоетанолу, виробляти біоетанол матимуть право підприємства будь-якої форми власності, які отримали ліцензію на його виробництво[5].

Особливістю ринку цукру в Україні є той факт, що він практично повністю обмежується незмінним внутрішнім споживанням. Ціни залежать від динаміки виробництва і на них не відображається коливання цін на світовому ринку. Відсутність значної частки експорту призвела до обвалу цін внаслідок перевиробництва у 2011-2012 роках. Збитки цукровиробників збільшились внаслідок зростання собівартості, на яку суттєво впливає значна енергомісткість цукрового виробництва, що досягає 25-30% усіх витрат. Досвід зарубіжних країн свідчить про високу ефективність організації паралельного виробництва цукру та біоетанолу. В такий спосіб відкриваються можливості для підприємств регулювати виробництво залежно від стану ринку цукру, що особливо актуально для України. Хоча біоетанол не в змозі в повній мірі замінити нафтопродукти, проте використання біопалива зменшує масштаби використання нафти та продуктів її переробки, а також сприяє збереженню навколишнього середовища. Перехід на паливо з вмістом біоетанолу в значній мірі зменшує енергозалежність країни від світової кон'юнктури та політичного тиску. У майбутньому цукрові заводи зможуть експортувати біоетанол, або ця продукція буде використовуватися для виробництва європейських палив на вітчизняних заводах. Тому необхідно розробити реальну програму стимулювання виробництва та використання біопалива, яка передбачає пільгове кредитування реконструкції цукрових та спиртових заводів для розширення виробничих потужностей. Також слід більш ефективно залучати кошти, передбачені Кіотським протоколом, в біоетанольну галузь.

Потреба в біоетанолі також може бути вирішена шляхом використання резервних потужностей спиртових заводів, які з'явилися в результаті відсутності достатнього попиту на спирт. Деякі спиртові заводи вже підготовлені до виробничої діяльності з випуску біоетанолу. Зокрема, Наумівський, Івашківський, Гайсинський, Барський спиртові заводи. Так як ресурси меляси обмежені, заводи які спеціалізувались на цьому виді сировини

не в змозі задовольнити потребу в біоетанолі. Наразі Інститут продовольчих ресурсів НААН України спільно з НАЦУ «Укрцукор» працює над концепцією єдиної державної науково-технічної політики в сфері дооснащення та реконструкції існуючих цукрових заводів для виробництва біоетанолу.

Оскільки цукрові заводи, зазвичай, розміщені в сільській місцевості, то їх розбудова та ефективне функціонування буде покращувати розвиток соціальної та побутової інфраструктури. Стабільна робота заводів сприятиме розв'язанню проблем зайнятості населення і буде покращувати економічний розвиток села. Нарощування обсягів виробництва і використання біоетанолу стимулюватиме розвиток підприємств не лише цукрової галузі, а й тісно пов'язаних з нею сільським господарством та підприємств спиртової галузі.

Отримання альтернативних видів палива з цукрових буряків та побічної продукції цукрового виробництва в Україні знаходиться на початковій стадії розвитку та потребує для впровадження здійснення значних вкладень. При виборі напрямів інвестування в цій сфері слід орієнтуватись насамперед на забезпечення оптимального поєднання вирішення продовольчих та енергетичних проблем країни. В перспективі виробництво та експорт біопалива з цукрових буряків може стати прибутковою галуззю, привабливою як для вітчизняних, так і для іноземних інвесторів. А це, в свою чергу, дасть змогу зменшити енергетичну залежність України, розв'язати проблеми агропромислового комплексу, забезпечити відродження цукробурякового виробництва, здійснити перехід галузі до інноваційної моделі розвитку.

Поєднання виробництва цукру та біоетанолу в умовах цукрового заводу дозволить реалізувати слідуєчі переваги[4]: переробляти значну кількість цукрових буряків без обмежень, пов'язаних із розміром квоти на білий цукор; в залежності від кількості наявної сировини (цукрових буряків) маніпулювати відбором дифузійного соку та відтоками, що дозволить легко змінювати вид та кількість отриманої продукції (цукру, біоетанолу та ін.); за правильної організації збільшити тривалість роботи підприємства до 180-200 діб на рік та додатково створити на кожному цукровому заводі та в цілому по галузі робочі місця. Реалізація технології поєднання виробництва, дає змогу збільшити посіви цукрового буряку, кількість робочих місць при його переробці, забезпечити конкурентну спроможність біоетанолу на ринку Європи за рахунок зменшення ціни на сировину, що можливо тільки в єдиному виробництві. Організація такого виробництва забезпечує не тільки спільне використання допоміжного устаткування та послуг, а й має ряд організаційних та економічних переваг: спільна закупівля сировини, організація виробництва та збут продукції, керівництво та управління.

Література:

1. Антонюк П.О. Перспективи розвитку біоетанольного виробництва в Україні/П.О. Антонюк./Економіка харчової промисловості.–2014.–№2(22).– С.78-82

2. Кизюн Г.О. Особливості застосування біоетанолу в Україні/ Г.О.Кизюн, О.С.Міщенко, О.М.Толстопятов. / Цукор України. – 2012.– №9 (81).– С.35-36

3. Проскурина О.В. Перспективи виробництва і застосування біопалива в Україні / О.В. Проскурина /Теоретичні та практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності.– 2011.– №1.– С.12-15

4. Інформація про підсумки роботи НАЦУ «Укрцукор» в 2013 році: [Електронний ресурс] /Режим доступу: http://www.sugarconf.com/custom//files/ua_2014_03/28-71.pdf

5. Електронний ресурс: /Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/>

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА З УРАХУВАННЯМ МСФЗ

Проблеми впливу облікової політики підприємства на формування його фінансових результатів досліджувались у працях таких відомих вітчизняних та зарубіжних вчених, як Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Ковальов В.В., Олійничук В.М., Пушкар М.С., Соколов Я.В., Сопко В.В., Шеремет А.Д., Щирба М.Т. та ін. Як зазначають Пушкар М.С., Щирба М.Т., від прийнятої облікової політики залежить не тільки фінансовий результат, а й фінансовий стан підприємства.

Повне та правдиве подання інформації про фінансовий стан підприємства у фінансовій звітності в значній мірі залежить від рівня формування та застосування облікової політики, яка б враховувала умови діяльності підприємства, організаційно-технічні особливості тощо [1, с. 178].

Після введення в дію з 19.03.2013 р. Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 [2], удосконалення документів про облікову політику підприємств є актуальною темою і для досліджень облікової політики, яка ґрунтується на національних стандартах бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно – з першого дня реєстрації до його ліквідації. І саме власник підприємства або уповноважені ним особи повинні затвердити політику ведення обліку та складання звітності відповідно до законодавства та установчих документів. На власника також покладається контроль за дотриманням співробітниками підприємства встановлених вимог щодо фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах та збереження їх протягом встановленого терміну.

На практиці ж складається ситуація, що розробку політик та систем документообігу власник, як правило, одразу покладає на їх безпосереднього виконавця – головного бухгалтера.

Відомо, що основними завданнями організації бухгалтерського обліку є:
– своєчасне, повне, достовірне, безперервне відображення всіх операцій

господарської діяльності, які були здійснені на підприємстві;

– обробка отриманої інформації за допомогою відповідних процедур, прийомів та способів;

– складання балансу і фінансової звітності на основі отриманих первинних документів, що були зведені до відповідних реєстрів бухгалтерського обліку, а також подання їх до відповідних державних органів.

Аби належним чином організувати бухгалтерський облік на підприємстві, особливу увагу треба приділити розробленню концепції облікової політики та документообігу.

Визначення терміну «облікова політика» в законодавстві України наведене у статті 1 Закону України № 996-XIV від 16.07.1999 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в пункті 3 розділу I Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [2; 3].

Згідно з параграфом 5 МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [4].

Методичний аспект облікової політики визначає варіанти відображення в бухгалтерському обліку та отримання інформації про факти господарської діяльності, виходячи з альтернативних способів (прийомів) та специфіки діяльності підприємства [1, с. 66].

Вибір облікової політики підприємством, яке складає звітність у відповідності з міжнародними стандартами, не є довільним, а обмежується положеннями стандартів та їх інтерпретацій. Так, відповідно до параграфу 7 МСБО 8, якщо МСФЗ конкретно застосовується до операції, іншої події або

умови, облікову політику чи облікові політики, застосовані до такої статті, слід визначити шляхом застосування МСФЗ. У випадку відсутності МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, щоб інформація була:

а) доречною;

б) достовірною [4].

Таким чином, облікова політика може бути як стандартизована, так і нестандартизована [5, с. 41]. Умовно організацію бухгалтерського обліку можна поділити на такі етапи (рис.1):

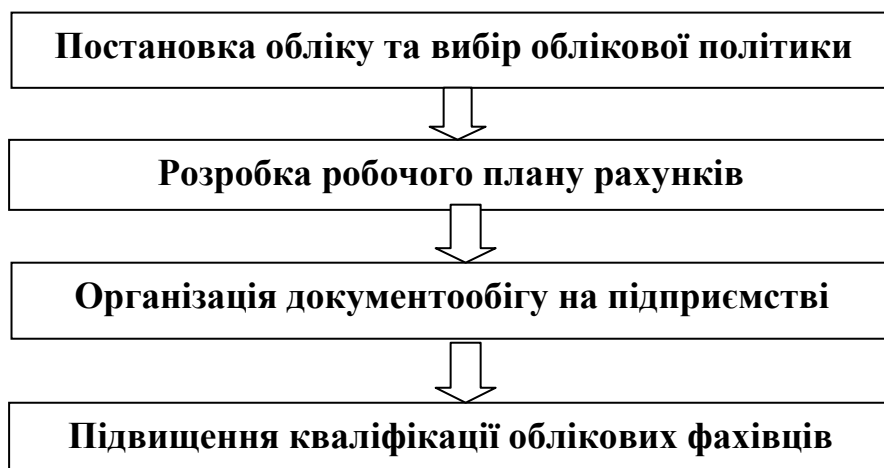


Рис.1. Порядок організації облікової роботи на підприємстві

З моменту створення підприємства його власники або уповноважений орган мають забезпечити ведення бухгалтерського обліку за встановленими в країні правилами. Такими у нас є національні П(С)БО, а з 2012 року – додатково і МСФЗ. Проте їх вимоги, якими б універсальними вони не були, не можуть врахувати особливості кожного підприємства. Тому в окремих аспектах зазначені стандарти окреслюють межі дозволеного вибору. Отже, мета положення про облікову політику на підприємстві – визначити ті аспекти обліку і звітності, щодо яких у підприємства є право вибору.

Наявність затвердженої на підприємстві облікової політики – прямий обов’язок вищого керівництва підприємства, встановлений п. 5 ст. 8 Закону N 996, а її дотримання — обов’язок головного бухгалтера та інших осіб, що відповідають за ведення господарського обліку підприємства. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. N 635 (далі – Методрекомендації), дозволяють створити нове чи вдосконалити наявне положення про облікову політику вашого підприємства просто і ефективно.

Елементи, які має містити положення про облікову політику підприємства відповідно до Методрекомендацій, наведено в *таблиці 1*.

Таблиця 1

Структура положення про облікову політику підприємства

№ з/п	Елемент	Варіанти вибору
1	Методи оцінки вибуття запасів	- Ідентифікованої собівартості кожної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); - нормативних затрат; - ціни продажу
2	Якщо обрано метод середньозваженої собівартості одиниці запасів	- За щомісячною середньозваженою; - за періодичною середньозваженою на дату кожної операції
3	Порядок обліку і розподілу	- Безпосереднє віднесення на кожен одиницю;

	транспортно-заготівельних витрат, можливість ведення окремого субрахунку їх обліку	- за окремими групами запасів на окремому субрахунку зі щомісячним пропорційним розподілом
4	Методи амортизації основних засобів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, якщо вони обліковуються за первісною вартістю	Щодо кожної з груп необоротних активів обирається один з таких дозволених методів: - прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий
5	Нематеріальні активи (НМА) з невизначеним строком корисного використання	Визначається перелік таких НМА
6	Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів	- Прямолінійний; - виробничий
7	Методи амортизації МНМА і бібліотечних фондів	- 50 % при введенні в експлуатацію та 50 % при вибутті; або - одразу 100 % при вибутті
8	Вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА	Встановлюються підприємством самостійно; при зміні вартості перерахунки за раніше придбаними активами не проводяться
9	Підходи до переоцінки необоротних активів	Визначаються підстави та періодичність
10	Застосування класу витрат з Плану рахунків бухгалтерського обліку активів	8-й та/або 9-й клас рахунків
11	Підходи до періодичності списання резерву дооцінки необоротних активів	- При вибутті основних засобів; - пропорційно до нарахованої амортизації
12	Метод обчислення резерву сумнівних боргів	- Застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості; - застосування коефіцієнта сумнівності, що розраховується: визначенням питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; з класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення; визначенням середньої питомої ваги списаної дебіторської заборгованості в сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3–5 років
13	Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів	- Виплату відпусток працівникам; - додаткове пенсійне забезпечення; - виконання гарантійних зобов'язань; - реструктуризація, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; - виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів; - забезпечення на рекультивацию порушених земель тощо
14	Порядок виплат, які	Обов'язково для державних і комунальних

	здійснюються за рахунок прибутку	підприємств
15	Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	- Вивченням виконаної роботи; - визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі; - визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням всього обсягу послуг
16	Сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента	- Господарські; - географічні збутові або збутові виробничі
17	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу	Залежно від специфіки діяльності
18	Перелік і склад статей собівартості продукції (робіт, послуг)	- Сировина та матеріали; - купівельні напівфабрикати та комплектуючі, в тому числі послуги; - паливо й енергія на технологічні цілі; - зворотні відходи (вираховуються); - основна і додаткова заробітна плата; - соціальні відрахування; - витрати на утримання та експлуатацію устаткування; - втрати від браку; - інші прямі витрати; - змінні та постійні загальновиробничі
19	Кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності	Має бути описаний щодо: - окремих операцій; - значних класів активів, зобов'язань чи капіталу; - кожної з чотирьох основних звітних форм
20	Періодичність відображення ВПА і ВПЗ	- Щоквартально; - перед складанням річної фінансової звітності
21	Класифікація пов'язаних сторін	- Підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб; - підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи
22	Дата первісного визнання необоротних активів та групи як утримуваних для продажу	дата, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються такі умови: очікується їх продаж найближчим часом замість використання за призначенням; вони готові до продажу в їх теперішньому стані; проводяться відповідні заходи з пошуку покупця; - дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу
23	Складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства	Встановлюється перелік або характеристика підрозділів, щодо яких складаються окремі баланси
24	Періодичність та об'єкти	Визначається власником (керівником), окрім

	проведення інвентаризації	обов'язкових випадків
25	Визначення одиниці аналітичного обліку запасів	- найменування; - однорідна група (вид)
26	Спосіб складання звіту про рух грошових коштів	- прямий метод; - непрямий метод
27	Підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду	Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід відносно первісно очікуваних

Облікова політика підприємства може містити й іншу інформацію, яка дозволить зробити бухгалтерський облік більш прозорим, а господарські процеси – більш контрольованими. Це повною мірою стосується створення і належної адаптації під правила ведення бухгалтерського обліку робочого плану рахунків виробничого підприємства.

Оскільки чинний в Україні План рахунків у редакції, затвердженій наказом Мінфіну України від 09.12.2011р. № 1591, не містить субрахунків, підприємства мають всі підстави доповнити їх субрахунками, які б допомагали головному бухгалтеру підготувати звітність за МСФЗ з усіма необхідними розкриттями. Тобто, робочий план рахунків конкретного підприємства повинен бути більш детальним та наближеним до специфіки його діяльності.

Перш ніж скласти свій робочий план, варто пам'ятати про кілька особливостей складання звітності за МСФЗ за чинними в Україні формами.

1. Кожна стаття дебіторської заборгованості відображається в балансі за справедливою вартістю. У розкриттях до відповідних статей Балансу наводиться історична вартість дебіторської заборгованості та сума нарахованого резерву чи дисконту (за наявності). Тому доцільно доповнити робочий план рахунків відповідними субрахунками. Це можуть бути субрахунки:

- 188 "Сума дисконту та інші коригування до справедливої вартості" для довгострокової заборгованості;

- 368 "Резерв сумнівних боргів" для торговельної дебіторської заборгованості;

- 378 "Резерв сумнівних боргів" для іншої дебіторської заборгованості.

2. Розрахунки з пов'язаними особами мають відображатись у балансі виходячи з їх суті: торгова, фінансова або інша заборгованість без використання спеціальних додаткових рядків 1145 "Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків" та 1645 "Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків". Але в розкриттях до кожної із статей необхідно виділяти сальдо розрахунків з пов'язаними особами. Тому робочий план рахунків має містити субрахунки:

- 183 "Довгострокова дебіторська заборгованість пов'язаних осіб"

- 363 "Розрахунки з покупцями – пов'язаними особами"

- 373 "Інша дебіторська заборгованість пов'язаних осіб"

- 503 "Довгострокові кредити і позики пов'язаних осіб"

633 "Розрахунки з постачальниками – пов'язаними особами"

683 "Інші поточні зобов'язання пов'язаних осіб".

3. "Необоротні активи і групи вибуття" у балансі за МСФЗ відображаються як окрема стаття оборотних активів. В Україні абсолютно протилежні вимоги щодо цієї категорії активів: з одного боку – у балансовому звіті вони виділені в окремий клас активів, додатково до необоротних та оборотних, а з іншого – у плані рахунків для них передбачений лише субрахунок 286 у рахунку 28 "Товари" у складі класу 2 "Запаси". Всі протиріччя знімуться, якщо задіяти вільний субрахунок 29, назвавши його "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу".

4. У МСФЗ забезпечення майбутніх виплат визнаються у складі зобов'язань, які, в свою чергу, поділяються на поточні і довгострокові. Тому, при заповненні розділу 2 пасивів Балансу, крім стандартних розкриттів, передбачених IAS-19 і IAS-37, необхідно поділити кожен вид забезпечень на поточну і довгострокову складові. Поточна редакція балансового звіту врахувала цю особливість. Але план рахунків залишився незмінним: забезпечення продовжують обліковуватись разом з власним капіталом – у 4-му класі рахунків, що суперечить базовим принципам формування звіту про фінансовий стан підприємства. Тому ми пропонуємо не використовувати рахунок 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів", а замість нього додати рахунки 57 для довгострокових забезпечень та 67 – для поточних. Приклади пропонованих субрахунків до них:

- 572 «Додаткове пенсійне забезпечення»
- 573 «Довгострокові забезпечення гарантійних зобов'язань»
- 574 «Довгострокові забезпечення інших витрат і платежів»
- 671 «Забезпечення виплат відпусток»
- 672 «Додаткове пенсійне забезпечення»
- 673 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»
- 674 «Забезпечення інших витрат і платежів»
- 675 «Страхові резерви».

5. У Звіті про фінансові результати (українська форма N 2) присутні статті "Інші операційні доходи" (рядок 2120) та "Інші доходи" (рядок 2240), які в міжнародній звітності заведено об'єднувати в одну - "Інші доходи". Аналогічно і з витратами (рядки 2180 та 2270). Тому ми не бачимо потреби використання одночасно рахунків 71 та 74 для обліку інших доходів і рахунків 94 та 97 для інших витрат.

6. Доходи і втрати від курсових різниць подаються згорнуто у складі інших доходів, інших витрат (залежно від того, що більше) або окремою статтею звіту. Однак ті курсові різниці, які відносяться до валютних запозичень, мають включатись до фінансових витрат з обов'язковим розкриттям у примітках. Було би зручно обліковувати курсові доходи та витрати на окремих рахунках 77 "Доходи від курсової різниці" та 97 "Втрати від курсової різниці" з поділом на субрахунки за видами діяльності (операційна, фінансова та інша) та подальшим згортанням їх результатів у розкриттях до

звітності.

7. За наявності операцій, які підпадають під визначення іншого сукупного прибутку, вимагається складання додаткового Звіту про сукупний дохід відповідно до пп. 7 та 81 IAS-1. Для накопичення інформації про такі операції можна використати вільний рахунок 78, доповнивши його субрахунками відповідно до особливостей діяльності конкретного підприємства.

8. Для підготовки приміток про основні засоби до Звіту про фінансовий стан, треба не лише деталізація первісної вартості, але й накопиченого зносу. Тому пропонуємо використати наступні субрахунки:

- 133 «Знос будинків та споруд»
- 134 «Знос машин та обладнання»
- 135 «Знос транспортних засобів»
- 136 «Знос інструментів, приладів, інвентарю»
- 139 «Знос інших основних засобів»

А знос малоцінних необоротних активів й амортизацію нематеріальних активів, класифікація яких у більшості підприємств не надто широка, можна обліковувати окремими субрахунками відповідних рахунків 11 та 12.

9. Ми не рекомендували б суттєво змінювати розшифровку рахунку 90 "Собівартість реалізації", оскільки його субрахунки повинні відповідати субрахункам з виручки від реалізації. Але деталізувати можна прямі виробничі витрати на рахунку 23 "Виробництво":

- 231 «Витрати сировини й матеріалів»
- 232 «Витрати на персонал»
- 233 «Амортизація»
- 234 «Витрати на поточні ремонти та обслуговування виробничих основних фондів»
- 235 «Витрати енергії та комунальні послуги»
- 239 «Інші витрати виробництва»

та по рахунку 91 "Загальновиробничі витрати":

- 911 «Матеріальні витрати»
- 912 «Витрати на загальновиробничий персонал»
- 913 «Амортизація виробничого обладнання»
- 914 «Витрати на поточні ремонти та обслуговування загальновиробничих основних фондів»
- 915 «Витрати енергії та комунальні послуги»
- 919 «Інші загальновиробничі витрати»

10. Рахунок 92 "Адміністративні витрати" може мати наступні субрахунки:

- 921 «Матеріальні витрати»
- 922 «Витрати на адміністративний персонал»
- 923 «Амортизація обладнання загального призначення»
- 924 «Витрати на поточні ремонти та обслуговування основних фондів загального призначення»
- 925 «Витрати енергії та комунальні послуги»

- 926 «Банківські послуги»
- 929 «Інші адміністративні витрати».

Подібним чином варто деталізувати рахунок 93 «Витрати на збут».

Таким чином, ми отримаємо більш зручний робочий план рахунків для складання звітності за МСФЗ. Але повсякденний облік має ґрунтуватись на первинних документах та відпрацьованих процесах їх обробки.

Необхідно зазначити, що організацію документообігу на підприємстві, варто розглядати, як одну з основних складових облікової політики. Тому документообіг має бути оперативним, цілеспрямованим і не передбачати зворотні операції, що заважають правильному напрямку руху документів. Має діяти принцип одноразового перебування документа в одному структурному підрозділі або в одного виконавця.

Складаючи графік, слід керуватися п. 5 та 6 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства України від 24.05.95 р. № 88. В них наголошується, що для "упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства, установи встановлюється графік документообігу, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву". Графік документообігу має забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців та може оформлятися у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, закріпленими за кожним окремим підрозділом підприємства із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Первинні документи та облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву. Бланки суворої звітності рекомендується зберігати в сейфах або металевих шафах, що забезпечують їх належне зберігання, це відповідає вимогам п. 6 названого Положення.

Існує чітка система операцій з документами (рис.2).

З метою раціональної організації діловодства на підприємствах необхідно визначити ті потоки документообігу, які найбільше впливають на здійснення основних функцій підприємства. Вивчення інформаційних потоків дає можливість визначити завантаженість структурних підрозділів прийняттям, передачею та опрацюванням первинної документальної інформації (таблиця 2).

На цьому етапі організації бухгалтерського обліку необхідно визначитися щодо способу обробки облікових даних. Варіант без використання комп'ютерів для сучасної компанії, особливо якщо вона ще має намір складати міжнародну фінансову звітність, ми навіть не розглядаємо.

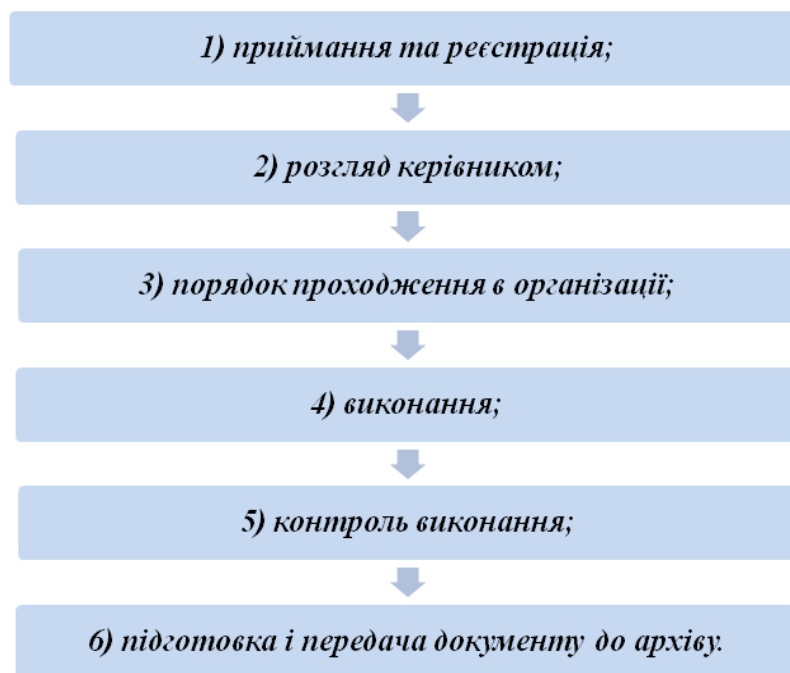


Рис. 2. Узагальнена схема документообігу

Як правило, великі підприємства використовують автоматизовані ERP-системи. Подібні системи зарубіжних виробників зазвичай орієнтовані на західні методики обліку та формування звітності згідно з МСФЗ. Проте вони тією чи іншою мірою адаптовані до ведення обліку в умовах України. В нашій країні більш поширені спеціалізовані програми національних та російських виробників на базі 1С. Наприклад конфігурація "Управління виробничим підприємством" для платформи "1С: Підприємство 8.2" включає підсистему "Облік за МСФЗ".

Таблиця 2

Приклад графіку документообігу (фрагмент)

N з/п	Вид документа	Структурний підрозділ (створення документа)	Посадові особи (підписання документа)	Підстава	Термін створення документа	Обробка та облік	Термін передачі після виконання	Зберігання (термін зберігання)
1	Акт приймання-передачі ОЗ (внутрішнє переміщення)	Комісія, що створена за наказом керівника	1. Голова комісії. 2. Керівник підприємства	Наказ керівництва	Протягом дня, з моменту підписання керівництвом	До бухгалтерії	Наступного дня після введення – до бухгалтерії	Архів бухгалтерії – 3 роки
2	Довіреність на отримання ТМЦ	Бухгалтерія	1. Керівник підрозділу. 2. Головний бухгалтер. 3. Матеріаль-	Заявка на отримання ТМЦ: – виробничим	За потребою протягом дня	До відповідальної особи бухгалтерії	Наступного дня після отримання ТМЦ	Архів бухгалтерії – 3 роки

			но відповіда- льна особа	підрозді- лом; – адмін. відділом		терії		
...
10	Накладна на відпуск продукції	Бухгалтерія	1. Начальник цеху. 2. Головний бухгалтер.	Договір. Наказ на відпуск продукції	За наявності продукції протягом дня	До бухгал- терії	Не пізніше наступного дня після від- вантаження	Архів бухгал- терії – 3 роки
...
15	Акт виконаних ремонтних робіт	Організація підрядника	Керівник структур- ного підрозділу	Договір	Згідно з умовами договору	До бухгал- терії	Наступного дня після підписання акту	Архів бухгал- терії – 3 роки
...

Законодавчі зміни, що відбулися останнім часом в реформуванні бухгалтерського обліку, є лише першими кроками до повноправного запровадження МСФЗ в Україні. Тому, навіть на тих підприємствах, де переходу на МСФЗ закон сьогодні не вимагає, бухгалтери мають бути готові до їх застосування. Для цього потрібно:

- розробити якісне Положення про облікову політику на підприємстві, у якому зазначити такі облікові норми в межах дозволеного стандартами, які максимально би враховували специфіку та тактичні цілі діяльності Вашого підприємства;

- підібрати бланк-форму фінансової звітності за МСФЗ, яка б відповідала найкращим галузевим практикам;

- доопрацювати власний робочий план рахунків таким чином, щоб без зайвих зусиль автоматизувати процес складання такої звітності;

- удосконалити документообіг, позбувшись зайвих документів та ітерацій, доповнивши натомість дійсно важливі процедури;

- оволодіти основами МСФЗ за допомогою визнаних сертифікаційних програм.

Платникам податку на прибуток наявність наказу про облікову політику є обов'язковою. Оскільки відповідно до пп. 145.1.9 ПКУ саме в ньому повинні бути визначені методи нарахування амортизації. Контролери, здійснюючи перевірки, не упустять можливості впевнитись у наявності даного документу. А за його відсутності можуть визнати нарахування амортизаційних витрат неправомірним та виключити їх із податкових витрат підприємства.

Що стосується відповідальності, то ст. 164² КУпАП передбачено штраф у розмірі від 8 до 15 НМДГ (від 56 до 255 грн.) за відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку (тобто, в т.ч. за відсутність облікової політики). За повторне порушення протягом року, у якому було піддано адміністративному стягненню, сума штрафу становитиме від 10 до 20 НМДГ (від 170 до 340 грн.). До таких санкцій вдаються органи

Держфінінспекції, перевіряючи бюджетні установи. Звичайні підприємства, які не пов'язані договірними відносинами з бюджетниками, не мають причин для хвилювання щодо даної відповідальності.

Література:

1. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. –260 с.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. – Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 [Електронний ресурс] / Сайт «Законодавство України» офіційного веб-порталу Верховної Ради України – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 8 «Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки» [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
5. Чалий І. БуХХХоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / Іван Чалий – Х.: Фактор, 2011.– 400 с.

ОЦІНКА ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПРИ НАДХОДЖЕННІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МОЛОЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Запаси є одними із найбільш вагомих об'єктів в структурі оборотних активів. Враховуючи те, що основою промисловості, зокрема молочної, є виробничі запаси, їх достовірна оцінка є одним зі способів підвищення ефективності роботи та конкурентоспроможності підприємств молочної промисловості, що забезпечується бухгалтерським обліком і контролем виробничих запасів. Він здійснюється на всіх етапах їх руху (придбання, оприбуткування, зберігання, відпуск у виробництво, використання у виробництві, споживання, реалізація тощо). В основі методології бухгалтерського обліку виробничих запасів лежить їх достовірна оцінка. Вона є одним з важливих інструментів ефективної діяльності підприємства та викликає практичний інтерес, оскільки оцінка запасів впливає як на валову балансу, так і на собівартість виготовленої продукції і, як наслідок, на визначення фінансового результату діяльності.

В процесі дослідження питання обліку запасів в періодичних виданнях, виявлено, що досить багато наукових праць присвячено даній тематиці. Науковцями та практиками доведено, що передумовою достовірного обліку виробничих запасів є оцінка їх вартості.

К.І. Посилаєвою та Ю.О. Крот здійснено обґрунтування оптимальних методів оцінки виробничих запасів при їх використанні з урахуванням особливостей сільськогосподарського виробництва [1].

Також питання оцінки виробничих запасів знайшли своє відображення у працях Титаренко Л.В., Гончарова Ю.В., І.В. Кравченко, Ф.Ф. Бутинця, Ю.А. Кузьмінського. Однак на сьогодні, методика оцінки виробничих запасів, яка б задовольняла потреби управління підприємства саме у молочній промисловості, є не досить досконалою.

Метою дослідження є аналіз уже існуючих підходів до оцінки виробничих запасів при їх надходженні на підприємства молочної промисловості з метою запропонування пропозицій стосовно методики їх вартісного вимірювання для того, щоб підвищити достовірність облікової інформації.

Молочна промисловість є однією з провідних галузей харчової промисловості, молоко та молочні продукти займають особливе місце в раціоні харчування. Вони є основними постачальниками тваринного білка, жиру, молочного цукру, без вживання яких нормальна життєдіяльність людини неможлива. Для безперервності виробничого процесу необхідна достатня кількість виробничих запасів. Системою бухгалтерського обліку надається достовірна інформація та ведеться постійний контроль за їх якістю та кількістю і це є запорукою стабільності господарської діяльності підприємства. При відображенні в бухгалтерському обліку руху виробничих запасів виникає необхідність в їх ідентифікації та достовірній оцінці, що забезпечує транспарентність інформації для потреб користувачів та якість системи їх управління.

В.В. Сопко визначає, що, «оцінка – це спосіб вартісного визначення господарських фактів і процесів, за допомогою якого натуральні (речові і трудові) характеристики перетворюються на вартісні»[2]. Дане твердження є не досить точним, адже неможна господарські процеси подати у вартісному виразі.

Я погоджуюся з твердженням Ф.Ф. Бутинця, що «оцінка – це процес визначення грошових сум, якими повинні визнаватись і відображатись елементи фінансових звітів в балансі та звіті про фінансові результати» [3].

Оцінка виробничих запасів за вимогами П(С)БО 9 «Запаси» здійснюється при їх надходженні, вибутті та на дату балансу [4]. Дані згруповані та показані на рис.1.

Налагодженість системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю визначає достовірність оцінки, що, в свою чергу, впливає на прийняті управлінські рішення, які базуються на інформації, що вони надають.

Для того, щоб оцінити виробничі запаси, висувається ряд вимог, двома основними, за ствердженням Л.В.Титаренко, є реальність оцінки (тобто наскільки достовірною є оцінка та відповідність її в грошовому вимірнику дійсності) і єдність оцінки (використання єдиного порядку оцінки однорідних засобів на різних підприємствах).

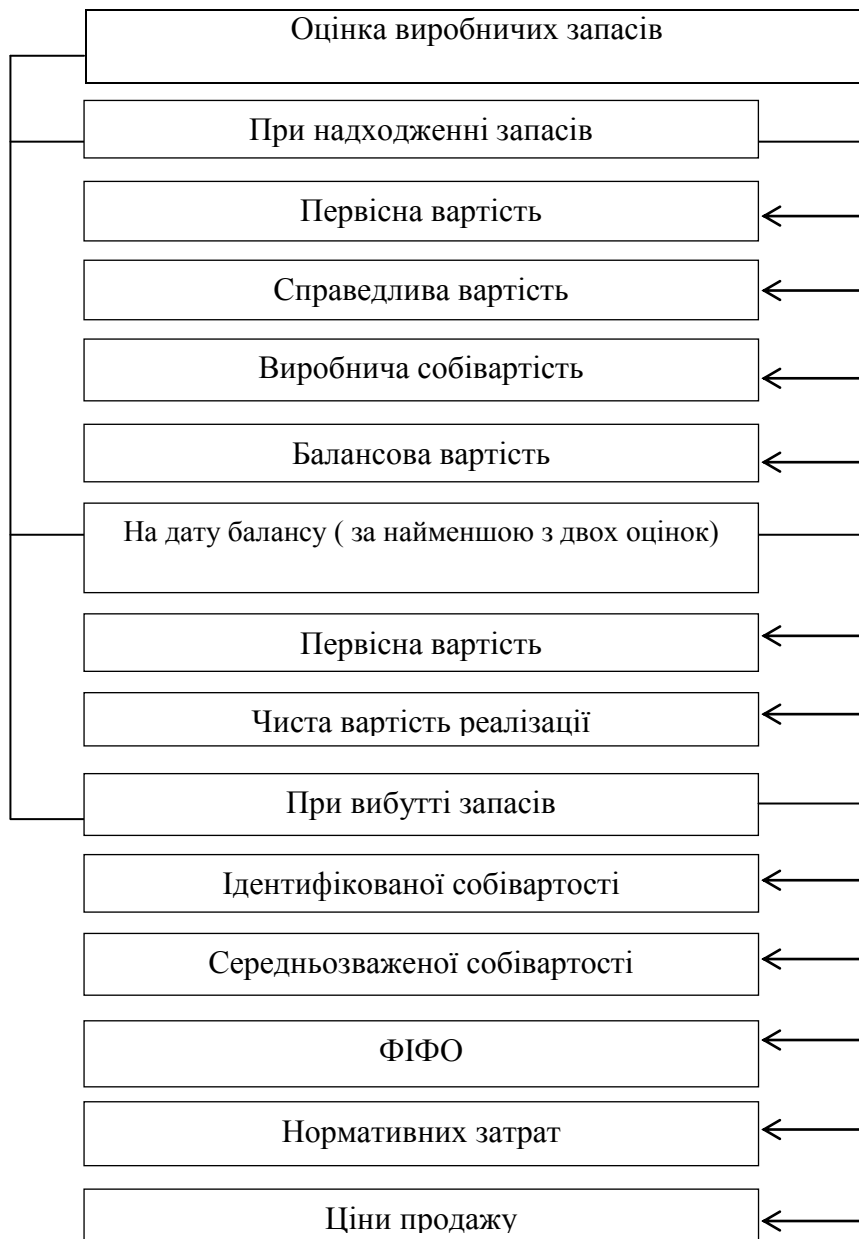


Рис.1.Оцінка виробничих запасів

Через те, що відсутній уніфікований механізм оцінки активів, важко забезпечити виконання в сучасних умовах вимоги «об'єктивності», яка б дала змогу покращити рівень оцінки запасів, зробити дані більш реалістичними та в майбутньому досягти кращого економічного ефекту.

Визначальним в оцінці виробничих запасів, які надходять на підприємства, зокрема в молочній промисловості, є джерело надходження (придбання самим підприємством, безоплатне отримання, внесок до статутного капіталу, обмін на подібні та неподібні об'єкти та ін..) Характеристика даних джерел наведена в таблиці 1.

Характеристика шляхів надходження виробничих запасів

№ п/п	Способи надходження	Методи оцінки
1	Внесок до статутного капіталу	Визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість, але також враховуються витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях
2	Придбання	<p>Виробничі запаси оцінюються за первісною вартістю, яка включає витрати:</p> <ul style="list-style-type: none"> - грошових коштів, фактично сплачених, або тих, що підлягають сплаті за умовами договорів (купівлі-продажу, постачання), за вирахуванням непрямих податків, що відшкодовуються підприємству; - пов'язані зі сплатою ввізного мита; - пов'язані зі сплатою непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству; - витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, такі як прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів; - витрати на заготівлю, транспортування запасів
3	Виготовляються власним силами підприємства	<p>Виробничі запаси оцінюються за виробничою собівартістю, яка включає:</p> <ul style="list-style-type: none"> - прямі матеріальні витрати на виробництво запасів; - прямі витрати на оплату праці; - витрати, пов'язані зі обов'язковістю нарахування єдиного соціального внеску на пряму заробітну плату, відповідно до чинного законодавства; - амортизаційні відрахування; - змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати; - інші прямі витрати
4	Безоплатне отримання	<p>Виробничі запаси оцінюються за справедливою вартістю, включаючи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - витрати на заготівлю, транспортування запасів; - витрати, які безпосередньо пов'язані з доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях
5	Придбані у результаті обміну на подібні запаси	<p>Виробничі запаси оцінюються за балансовою вартістю переданих запасів або справедливою вартістю, якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, включаючи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - витрати на заготівлю, транспортування запасів; - витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях
6	Придбані в обмін на неподібні	Виробничі запаси оцінюються за справедливою вартістю, збільшеною (зниженою) на суму грошових коштів, або їх

	запаси	еквівалентів, яка була отримана (передана) в процесі обміну, включаючи: – витрати на заготівлю, транспортування запасів; – витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях
--	--------	--

Незмінний пріоритет оцінки активів за принципом історичної (фактичної) собівартості поступово замінюють принципи визначені Міжнародними стандартами фінансової звітності Fair Presentation – “достовірного представлення інформації” і Fair Value – “справедливої вартості”.

Поняття “справедлива вартість” як один з методів оцінки виробничих запасів є термінологічно неузгодженим через застосування в категоріальному апараті бухгалтерського обліку прирівняних до неї понять «ринкова вартість» та «звичайна ціна». Як зазначає І.В. Супрунова, «ринкова ціна не є справедливою вартістю в повному розумінні цього слова, оскільки будь-який ринок недосконалий, і навіть за наявності досконалого ринку достовірною оцінкою економічної цінності неможлива, оскільки вона передбачається відносно конкретних активів, точних аналогів яким знайти неможливо» [5]. В наших дослідженнях визначаємо повну відповідність понять «справедлива вартість» і «ринкова вартість» та відокремлюємо їх від поняття «звичайна ціна», під якою ми розуміємо ціну товарів (робіт, послуг), визначену сторонами договору, якщо інше не встановлено Податковим кодексом. Якщо не доведено зворотнє, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових.

Якщо встановлюється об'єктивна оцінка виробничих запасів та визначається їх справедлива вартість, то відбувається виконання функцій бухгалтерського обліку. Але через залежність оцінки від професійного судження суб'єкта оцінки при відсутності активного ринку на певний вид виробничих запасів, неспроможність вітчизняних бухгалтерів самостійно здійснити достовірну оцінку виробничих запасів за справедливою вартістю, недостатній розвиток ринку послуг незалежної оцінки, можливість визначити справедливу вартість знижується.

Отже, при оцінці надходження виробничих запасів визначальними є історична (фактична) собівартість та справедлива вартість, що формується при їх первісному визнанні.

На основі проведеного аналізу існуючих підходів до оцінки виробничих запасів при надходженні на підприємства молочної промисловості ми визначили необхідність дотримуватися при оцінці виробничих запасів принципу «об'єктивності», оскільки, завдяки його використанню виробничі запаси будуть оцінені найбільш точно, тобто дані будуть достовірними; встановили порядок визначення вартості виробничих запасів в залежності від шляхів надходження їх на підприємство; розмежували поняття «справедлива вартість» і «звичайна ціна». Подальші наші дослідження направлені на надання методичних рекомендацій стосовно об'єктивної оцінки виробничих запасів на підприємствах молочної промисловості.

Література:

1. Посилаєва К.І. Оцінка виробничих запасів при їх використанні / К.І.Посилаєва, Ю.О. Крот // Вісник Харківського НАУ ім. В.В. Докучаєва. Серія«Економічні науки». – 2011. - № 8. – С.
2. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. Посібник / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 1998. – 448 с.
3. Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20 жовтня 1999 р. N 246 зі змінами та доповненнями
5. Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку: дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Ірина Валеріївна Супрунова. – Житомир, 2010. – 180 с.

ПЕРЕВАГИ ТА ПРОБЛЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБІГУ В УКРАЇНІ

Ведення бухгалтерського обліку в сьогоденні важко уявити собі без використання комп'ютерної техніки та бухгалтерських програмних продуктів.

Інформаційні технології займають важливе місце у веденні бізнесу, їх роль набуває більшого значення та більш широкого застосування. Якщо раніше застосування комп'ютерних технологій в бухгалтерському обліку розглядалося як фактор підвищення продуктивності праці бухгалтерів, то на сьогоднішній день в умовах глобалізації та інтеграції роль технологій виходить за межі окремого суб'єкта господарювання. Зокрема, це стосується електронного документообігу, який застосовується не тільки в межах господарського процесу кожного підприємства, а й на макрорівні.

Сучасна система господарювання, в епоху інформатизації суспільства, вимагає серйозно удосконалення, що в свою чергу позначається і на процесах ведення обліку та подання звітності підприємств. Адже глобалізація наукових, технічних і економічних процесів потребує значно більшого, до того ж оперативного обсягу інформації, що використовується для управління цими процесами.

Документообіг, який ґрунтується на використанні електронних документів, підписаних такими самими віртуальними електронними підписами, вже давно завоював визнання у високорозвинених країнах як реальна альтернатива паперовій тяганні та ефективний інструмент оперативного ведення бізнесу.

Водночас існуючі законодавчі і нормативні документи вимагають від підприємств обов'язкового ведення переважної більшості документації і подання звітності в паперовому вигляді (навіть якщо законодавством передбачено обов'язкове документування господарських операцій та подання звітності в електронному вигляді), що призводить до зайвих витрат коштів і робочого часу. Із вищезазначеного випливає єдиний висновок – потрібно

удосконалювати систему документування, документообігу, обліку та звітності відповідно до розвитку світової економіки та інформаційних технологій.

Особливого значення інформаційні технології набувають для кожного суб'єкта господарювання в Україні сьогодні, в час коли ми переходимо до електронного обміну документами, а особливо з прийняттям нових нормативних документів, які спрямовані на електронне адміністрування податків. Зокрема, було прийнято Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» 31 липня 2014 року, згідно з яким з 01 січня 2015 року запроваджується електронне адміністрування податку на додану вартість.

Позитивним наслідком запровадження електронного адміністрування стане зменшення фіскального тиску на бізнес, адже кількість перевірок по усьому ланцюгу постачань до виробника або імпортера, які наразі проводяться контролюючими органами з метою підтвердження правомірності задекларованих до відшкодування сум податку з бюджету суттєво знизиться. Отже нововведення стануть дієвим рішенням для ліквідації схем махінацій з ПДВ та контролю нарахування, сплати і відшкодування податку.

Деталізувати процес електронного адміністрування має Кабінет Міністрів України у своїй окремій постанові, а основні його положення полягають у наступному:

- з 1 січня 2015 року звітність із ПДВ має подаватися всіма платниками виключно в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису відповідальних осіб;
- усі податкові накладні складатимуться виключно в електронному вигляді та реєструватимуться в Єдиному реєстрі незалежно від розміру ПДВ. Наявність такого суцільного електронного податкового документообігу забезпечить прозорість формування податкових зобов'язань та податкового кредиту усіх суб'єктів господарювання - платників ПДВ під час здійснення ними господарських операцій з постачання (придбання) товарів чи послуг;
- облік сум ПДВ, сплачених платником під час імпорту товарів на митну територію України;
- усім платникам ПДВ на підставі інформації органів Державної фіскальної служби України буде відкрито цільові банківські рахунки зі спеціальним режимом – рахунки у системі електронного адміністрування податку;
- розрахунок суми ПДВ, на яку платник має право видати податкові накладні буде проводитися безпосередньо електронною системою, автоматично, під час кожної реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, використовуючи дані щодо наявності загальних сум ПДВ за отриманими та виданими податковими накладними, які вже були зареєстровані в Єдиному реєстрі у поточному звітному періоді, загальних сум податку, які були сплачені під час митного оформлення та загальної суми податку, яка заявлена платником до бюджетного відшкодування.

Крім того, звітуватися з податку на додану вартість з 01 січня 2015 року можливо тільки в електронному вигляді, тому платникам ПДВ необхідно завчасно потурбуватися про налаштування програмного забезпечення та отримання електронного цифрового підпису.

Діюче законодавство України дозволяє суб'єктам господарювання повністю перейти на обмін первинними документами між контрагентами в електронному вигляді.

Переваги електронного документообігу настільки очевидні, що можна перелічити лише головні з них:

1. Не треба витрачати час на доставку та підписування паперових документів до контрагента.

2. Можна не боятися, що паперові документи якимось чином втраяться, адже з електронних документів можна зробити скільки завгодно копій.

3. Електронні документи зберігаються на жорсткому диску, а не у величезній кількості шаф та стелажів, для яких треба знайти місце в офісі.

4. Перехід на електронний документообіг дає можливість зекономити на папері, друку документів, послугах пошти чи кур'єра.

На сьогоднішній день існує багато варіантів програмного забезпечення для формування та обміну документами в електронній формі. Найвідомішими напевно є «М.Е.Doc IS», «Соната», «ДПС Захист звітності», «Fin Zvit», «ОПЗ» та інші. Слід зважити всі переваги та недоліки кожного програмного продукту та обрати один з них для надійної та тривалої праці. Критеріями, за якими обирають програмне забезпечення, можуть бути авторитетність розроблювача, співвідношення витрат та вигід, ступінь універсальності, зрозумілість системи, зручний інтерфейс, надійність, сумісність програмного забезпечення, технічні параметри, рівень сервісного обслуговування, ступінь захисту інформації та контролю даних. Також в умовах складного економічного стану, що склався на сьогоднішній день, можна виділити ще один критерій вибору програмного забезпечення – це його ціна.

В умовах неминучого введення електронного адміністрування податку на додану вартість з 01 січня 2015 року, перехід на електронний документообіг як всередині підприємства, так і з контрагентами, видається також неминучим. Для більшої частини підприємств, спочатку, це торкнеться тільки податкових накладних. Але згодом, керівники та бухгалтери підприємств зрозуміють всі можливі переваги від обміну первинними документами в електронному вигляді, серед яких найбільш суттєвими перевагами є:

1. Миттєве отримання та підписання первинних документів контрагентами.

2. Низька вірогідність втрати та пошкодження документів.

3. Значна економія коштів.

4. Повна законність та відсутність проблем з контролюючими органами при перевірках.

Проте, досліджуючи норми законодавства щодо електронного адміністрування податку на додану вартість, доцільно буде окремо виділити певні проблеми, які можуть виникнути у зв'язку із впровадженням даних норм.

Відтепер податкова звітність з податку на додану вартість подається до контролюючого органу усіма платниками в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. До прийнятих змін у законодавстві подання звітності з дотриманням вимог щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб стосувалося лише великих та середніх підприємств. І хоча тенденція до переходу на електронні цифрові підписи і спостерігається, проте сама реєстрація електронного цифрового підпису не є обов'язковою при реєстрації платником ПДВ. Згідно з внесеними змінами всі платники ПДВ будуть зобов'язані проводити реєстрацію електронного цифрового підпису підзвітних осіб.

Ще одним проблемним питанням є списання коштів з рахунків платника податків. Пункт 87.1 статті 87 ПК України визначає, що джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав, отримані як позика (кредит), та з інших джерел, з урахуванням особливостей, визначених цією статтею, а також суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів. В рамках змін податкового законодавства даний пункт доповнено положенням, згідно якого джерелом самостійної сплати грошових зобов'язань з податку на додану вартість є суми коштів, що обліковуються в системі електронного адміністрування податку на додану вартість.

З даних змін випливає, що для сплати ПДВ можуть використовуватися кошти з рахунків, що не знаходяться в системі електронного адміністрування ПДВ. Тобто якщо коштів на рахунках у системі електронного адміністрування ПДВ не вистачатиме для погашення податкового зобов'язання, контролюючий орган зможе використовувати кошти з інших рахунків платника.

Для перерахування податку до бюджету центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію податкової та митної політики, надсилає банку, в якому відкриті рахунки платників в системі електронного адміністрування податку на додану вартість, реєстр платників, в якому зазначається назва платника, код ЄДРПОУ та індивідуальний податковий номер платника, звітний період та суму податку, що підлягає перерахуванню до бюджету. На підставі такого реєстру такий банк перераховує суми податку до бюджету.

Можна зробити висновки, що згідно з нормами законодавства банківська установа може перераховувати кошти платника податків до бюджету в односторонньому порядку на вимогу контролюючого органу. При цьому, якщо врахувати, що джерелами погашення ПДВ в силу пункту 87.1 статті 87 ПК України можуть виступати не лише рахунки платника в системі електронного

адміністрування ПДВ, залишається неврегульованим питання про те, чи може в такому ж режимі банківська установа на вимогу контролюючого органу списувати кошти з інших рахунків платника податків.

Також без відповіді залишається питання про те, чи можливий зворотній процес: погашення заборгованості платника з інших податків за рахунок коштів в системі електронного адміністрування ПДВ. Стаття 95 ПКУ передбачає реалізацію майна платника в режимі податкової застави і при цьому оперує поняттям «стягнення з рахунків платника у банку», тим самим не розмежовуючи рахунки платника в системі електронного адміністрування ПДВ від інших.

Згідно зі змінами база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерському обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни) за виключенням:

- товарів(послуг), ціна на які підлягають державному регулюванню;
- газу, який постачається для потреб населення.

Таке формулювання не враховує можливості зміни кон'юнктури ринку, адже передбачає, що навіть у випадку зниження рівня звичайних цін платник ПДВ повинен оподатковувати товар або послугу, що постачається, не нижче рівня цін їх придбання. Також норма даної статті не враховує можливості проведення господарських операцій між структурними одиницями консолідованого платника податку, які можуть відбуватися за нижчими цінами.

На законодавчому рівні необхідно врахувати, що подібні обмеження повинні певним чином відповідати економічній природі відносин, що регулюються. Тобто у разі встановлення обмеження стосовно рівня бази оподаткування операцій з постачання товарів і послуг, потрібно виходити з гнучкості ринкової кон'юнктури та можливості проведення операцій між пов'язаними особами.

У зв'язку з відкриттям рахунків у системі електронного адміністрування ПДВ запроваджується система автоматичного бюджетного відшкодування. При цьому сам механізм автоматичного відшкодування ПДВ законодавчо не регламентується. Законодавчо не визначено, що мається на увазі під автоматичним відшкодуванням, адже не встановлюються ні строки, ні конкретні процедури, що опосередковують перерахування суми бюджетного відшкодування на рахунки платника.

Разом з тим, підпунктом «б» пункту 200.3 статті 200 ПК України передбачена можливість зарахування від'ємного значення суми, розрахованої згідно з пунктом 200.1 статті 200 ПК України до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду, що також відбувається в автоматичному режимі.

Проблеми функціонування рахунків в системі електронного адміністрування ПДВ, розмежування сум коштів на відповідному рахунку. Згідно з пунктом 200.2 статті 200 ПК України платникам податку автоматично відкриваються рахунки в системі електронного адміністрування ПДВ. Даним підпунктом визначено, що для відкриття відповідних рахунків центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію податкової та митної політики, надсилає банку, в якому відкриваються рахунки платників в системі електронного адміністрування податку на додану вартість, реєстр платників, в якому зазначається назва платника, код ЄДРПОУ та індивідуальний податковий номер платника.

Система електронного адміністрування податку на додану вартість забезпечує автоматичний облік в розрізі платників податку:

- суми податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- суми податку, сплачені платниками при ввезенні товару на митну територію України;
- суми поповнення та залишку коштів на рахунках в системі електронного адміністрування податку на додану вартість;
- суми податку, на яку платники мають право видати податкові накладні.

Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Система електронного адміністрування ПДВ не вносить кардинальних змін до загальних принципів справляння ПДВ, затверджених Податковим кодексом України. Норми Кодексу, які визначають коло платників ПДВ, об'єкт оподаткування, принципи формування податкових зобов'язань та податкового кредиту, залишаються незмінними.

Водночас підставою для формування податкового кредиту за умови дотримання інших, установлених Кодексом, правил є лише податкові накладні, зареєстровані в ЄРПН. До податкового кредиту можна також включити суму податку, зазначену в документах, перерахованих у пункті 201.11 статті 201 розділу V Кодексу, але разом з тим з 01.01.2015 р. скасовується можливість сформуванню податкового кредиту на підставі скарги на постачальника.

Слід також відзначити, що такий розподіл сум коштів на рахунку не передбачає чіткого віднесення конкретної суми до однієї з визначених груп. Одні і ті ж кошти одночасно можуть перебувати в статусі сум податку, на яку платники мають право видати податкові накладні, а також в статусі сум поповнення та залишку коштів на рахунках в системі електронного адміністрування ПДВ. Окрім того, пункт 200.3 статті 200 ПК України, визначаючи суми, на які платник має право видати податкові накладні, оперує іншими видами сум коштів на рахунках в системі електронного адміністрування ПДВ.

Пунктом 200.5 статті 200 ПК України встановлено, що кошти з рахунку у системі електронного адміністрування ПДВ платника перераховуються до

державного бюджету або на спеціальний рахунок платника – сільськогосподарського підприємства, який обрав спеціальний режим відповідно до статті 209 ПК України.

Також встановлено, що анулювання реєстрації платника ПДВ призводить до закриття рахунків в системі електронного адміністрування ПДВ, а залишок коштів на такому рахунку перераховується до бюджету.

Такі законодавчі положення викликають ряд запитань, що пов'язані зі статусом коштів на рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ, адже лише частина із сум на відповідних рахунках підлягає перерахуванню до бюджету. Так, наприклад, суми коштів для поповнення рахунку платника в системі електронного адміністрування перераховуються до бюджету виключно в силу норм Закону, природа такого перерахування залишається незрозумілою, адже ці кошти знаходяться у власності платника і можуть перевищувати його зобов'язання з ПДВ, а тому, власне, повинні зараховуватись на поточний рахунок платника, а не до бюджету.

Потрапляючи до бюджету, дані суми втрачають статус коштів, які перебувають в системі електронного адміністрування ПДВ, а тому на них не поширюватимуться обмеження з приводу напрямків їх використання.

Для того, щоб повернути дані кошти, стаття 43 ПК України передбачає механізм подання заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань. Проте така процедура можлива лише після повного погашення податкового боргу платника податків.

Пунктом 201.10 статті 201 ПК України встановлюється правило, згідно з яким платник податку має право зареєструвати податкові накладні в Єдиному реєстрі податкових накладних, в якій загальна сума ПДВ не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 2001.3 статті 2001 ПК України.

Сума податку, на яку платник має право видати податкові накладні ($\Sigma_{\text{Накл}}$), обчислюється за такою формулою:

$$\Sigma_{\text{Накл}} = \Sigma_{\text{НаклОтр}} + \Sigma_{\text{Митн}} + \Sigma_{\text{ПопРах}} - \Sigma_{\text{НаклВид}} - \Sigma_{\text{Відшкод}} - \Sigma_{\text{Перевищ}} \quad (1),$$

де $\Sigma_{\text{НаклОтр}}$ – загальна сума податку за отриманими платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

$\Sigma_{\text{Митн}}$ – загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України;

$\Sigma_{\text{ПопРах}}$ – загальна сума поповнення рахунку в системі електронного адміністрування податку на додану вартість з власного поточного рахунку платника;

$\Sigma_{\text{НаклВид}}$ – загальна сума податку за виданими платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

$\Sigma_{\text{Відшкод}}$ – загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування;

$\Sigma_{\text{Перевищ}}$ – загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником в поданих податкових деклараціях над сумою податку,

що міститься в складених таким платником податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Така норма створює певні складнощі для платників податків, які знаходяться в несприятливих економічних умовах (наприклад, перебувають в процедурі санації) і вимушені поповнювати рахунок в системі електронного адміністрування ПДВ шляхом продажу майна.

При продажу такого майна платник ПДВ за недостатністю коштів на рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ не зможе зареєструвати податкову накладну і, як наслідок, сформував податковий кредит контрагенту у відповідності з пунктом 198.6 статті 198 ПК України.

Хоча запроваджений механізм є досить прогресивним кроком в адмініструванні ПДВ, проте, необхідно встановити ряд виключень для вищезазначених платників, які б дозволили реєструвати податкові накладні, які опосередковують операції, спрямовані на поповнення рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ, враховуючи напрямок цільового використання коштів, отриманих від таких операцій. Потрібно також вказати на можливість включення до розрахунку суми, в межах якої платник податків може реєструвати податкові накладні, сум тих податкових накладних, які опосередковують бартерні операції платника.

Починаючи з першого звітного періоду 2015 р. року (січень, I-й квартал) податкова звітність з ПДВ подається до контролюючого органу всіма платниками податку виключно в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Таким чином, для забезпечення накладання електронного цифрового підпису платникам ПДВ необхідно мати посилені сертифікати відкритих ключів, які можна отримати в Акредитованому центрі сертифікації ключів (далі — АЦСК) Інформаційно-довідкового департаменту ДФС (безоплатно) або в будь-якому з його відокремлених пунктів реєстрації користувачів або в інших АЦСК.

Звітність подається через автоматизовану систему «Єдине вікно подання електронної звітності». Відомо, що дана система, як і будь-яка інша електронна система може давати збої в роботі, що прямо впливає на можливість вчасної реєстрації платниками податків своєї податкової звітності.

Наразі законодавцем не визначено, яким чином платнику податків можна належним чином виконати обов'язок подання звітності з ПДВ у зв'язку зі збоями в роботі «Єдиного вікна подання електронної звітності». Також не визначено, чи можуть витяги з даної системи слугувати доказами в адміністративному та судовому провадженні у зв'язку з відсутністю паперової звітності з ПДВ.

Необхідно забезпечити можливість захисту прав платників ПДВ у разі неможливості належним чином виконати обов'язок подання звітності з ПДВ не з вини платника.

Література:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011 р., № 13, / № 13-14, № 15-16, № 17 /, стор. 556, ст. 112.
2. Закон України від 31.07.2014 № 1621-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» // Офіційний вісник України, 2014 р., № 63, стор. 102, стаття 1732, код акту 73421/2014.
3. Закон України від 05.04.2001 № 2346-III «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2001 р., № 29, стаття 137.

ПРОБЛЕМИ ВИКОРИСТАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

В умовах подальшої глобалізації світової економіки, та намагання приєднатися України в ЄС, необхідності подальшої оптимізації інституційних основ та економічно-правових інструментів для створення привабливих умов інвестиційного клімату для іноземного капіталу, одним із пріоритетів державної політики є реформування системи бухгалтерського обліку.

Процеси глобалізації в економічній, політичній та інших сферах суспільства не обійшли і систему бухгалтерського обліку, як частини економічної складової. Розуміючи стратегічний вектор її розвитку в жовтні 2002 року Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) та рада по стандартах фінансового обліку США (FASB) дали початок процесу приєднання загальноприйнятих принципів обліку США (GAAP US) з міжнародними стандартами фінансової звітності (IFRS), який продовжується і до теперішнього часу.

Не залишилась осторонь від глобалізаційних процесів і Україна. Реформування бухгалтерського обліку в першу чергу, її складової частини – складання фінансової звітності здійснюється за двома напрямками. Перший в 1998р., була прийнята «Програма реформування бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів» (в подальшому Програма). Міністерство фінансів України, являючись суб'єктом бухгалтерського обліку і забезпечуючи проведення державної політики в сфері бухгалтерського обліку прийняло 34 національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (в подальшому П(С)БО). В розвиток Програми з 2000р. фінансова звітність і система бухгалтерського обліку всіх суб'єктів господарювання повинна здійснюватись згідно з П(С)БО. На дату їх прийняття і введення в дію стандарти практично відповідали Програмі реформування, особливо в частині міжнародних стандартів фінансової звітності (в подальшому МСФЗ).

Розкриваючи зв'язок між ними хотілось би відмітити, що в цілому, П(С)БО базуються на міжнародних стандартах, хоч в окремих випадках мають ключові відмінності. Причиною такого є, в першу чергу - постійне вдосконалення МСФЗ, так змінюються методи оцінки і обліку окремих об'єктів, та їх відображення в фінансовій звітності. З іншої сторони в окремих МСФЗ залишилися подвійні підходи в відображенні одних і тих же операцій. Так деякі П(с)БО, наприклад П(С)БО7 «Основні засоби», П(С)БО8 «Нематеріальні активи», П(С)БО17 «Податок на прибуток», П(С)БО28 «Зменшення корисності» є такою собі «компіляцією» ключових положень міжнародних стандартів з «національними особливостями». Деякі вимоги, що відображені в декількох міжнародних стандартах, об'єднані в один національний, наприклад П(С)БО12 «Фінансові інвестиції. Крім того окремі П(С)БО наприклад П(С)БО10 «Дебіторська заборгованість», П(С)БО11 «Зобов'язання» не мають аналогів в міжнародних стандартах, які розкривають тільки їх деякі аспекти.

Не дивлячись на те, що в текстах прийнятих П(С)БО постійно вносяться зміни, а також приймаються нові з метою зближення їх з МСФЗ, відмінності залишаються. Для відображення цього в таблиці наведені деякі відмінності в обліку фінансових інвестицій (таблиця 1).

Таблиця 1

Деякі відмінності в П(С)БО і МСФЗ в обліку фінансових інвестицій

Об'єкт обліку	Метод обліку	
	Вимоги П(С)БО	Вимоги МСФЗ
Інвестиції в спільні підприємства в звітні контролюючого учасника	Метод участі в капіталі	Базовий – метод пропорційний консолідації; альтернативний – метод участі в капіталі
Інвестиції в дочірні підприємства (в звітності материнського)	Метод участі в капіталі	Собівартість або справедлива вартість
Інвестиції що класифікуються в наявності до продажу	Дана категорія відсутня	Справедлива вартість

Все ж таки з точки зору стратегічної перспективи з визначенням сфери використання суб'єктів господарювання, що зобов'язані використовувати МСФЗ при складанні консолідованої чи окремої фінансової звітності регламентуються змінами, що внесені в 2008 році в Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок». До цих суб'єктів належать публічні акціонерні товариства, що зобов'язані додатково подавати інформацію про свою діяльність на підставі міжнародних стандартів.

В зв'язку з цим такі суб'єкти часто стикаються з проблемою трансформації фінансової звітності, складеної з використанням вимог МСФЗ.

Аналіз практики підготовки фінансової звітності за вимогами МСФЗ свідчить про об'єктивну можливість її підготовки двома альтернативними методами :

- трансформація повного комплексу фінансової звітності, складеної за вимогами П(С)БО;

- відображення одних і тих же господарських операцій і інформації в двох паралельних системах обліку за вимогами національних та міжнародних стандартів.

При прийнятті рішення який з методів підготовки звітності вибрати, управлінському персоналу необхідно враховувати наявні в Україні труднощі організаційного, технічного та фінансового характеру.

Перш за все необхідно врахувати той факт, що в більшості випадків даний процес, особливо перші декілька років, буде проводитись не бухгалтерами підприємства, а аудиторськими міжнародними компаніями, а це вимагає наявності додаткових, досить суттєвих фінансових витрат для оплати послуг консультантів та професійних оцінщиків.

Крім того, на сьогоднішній день в Україні об'єктивно відсутня потрібна кількість бухгалтерських працівників і аудиторів, кваліфікація яких дозволяла б їм вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність за вимогами МСБЗ. Наявні в Україні програми сертифікації бухгалтерів за МСФЗ за якими надаються спеціалістам знання і навички трансформування фінансової звітності також вимагають суттєвих фінансових вкладень.

Ще одним суттєвим питанням, що вимагає всебічного аналізу та підходу зі сторони бухгалтерських працівників підприємства є вибір системи автоматизації та необхідного програмного забезпечення, оскільки проведення трансформації фінансової звітності за вимогами МСФЗ використовуючи дані звітності, складеної за національними стандартами вручну, займає дуже багато часу.

І останнім проблемним питанням на якому хотілось би зосередити увагу і котре потребує вирішення на законодавчому рівні є зміна підходів визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток і порядку надання в відповідні регуляторні органи фінансової звітності. Оскільки діюче законодавство не передбачає можливості визначення прибутку за даними обліку який ведеться не за вимогами П(С)БО. Це призведе до того що підприємство що будуть трансформувати або звітувати згідно вимог міжнародних стандартів, будуть змушені вести три паралельні системи звітності. Для прикладу можливості нарахування амортизації за методами передбаченими податковим законодавством, що використовують більшість підприємств України, та згідно методів записаним у П(С)БО7 «Основні засоби», що суперечить принципам закладеним в МСФЗ.

Другим компонентом даної проблеми, що вимагає законодавчого вирішення, є той факт що звітність складена за вимогами П(С)БО та надана в державні органи є основою для формування макроекономічних показників. Кореляція їх з даними звітності, що базується на іншій системі звітності з урахуванням МСФЗ не передбачена.

До позитивних моментів, що стосується інформаційного забезпечення процесу складання звітності за вимогами МСФЗ, є те що Фондом Комітету по Міжнародним стандартам бухгалтерської звітності та Міністерством фінансів України досягнуто угоди, в якій Фонд відмовився від своїх авторських прав на

тексти МСФЗ та інші публікації на території України. Завдяки цьому тексти МСФЗ та їх тлумачення (у офіційному перекладі станом на 1 січня 2009 року) розміщені на офіційному сайті Міністерства фінансів, можливо офіційно використовувати.

Підсумовуючи вищесказане, хотілось відмітити, що процес підготовки фінансової звітності за вимогами міжнародних стандартів є скоріше за все незворотнім та вимагатиме спільних зусиль як з боку підприємств так і з боку регуляторних органів.

Література:

1. Закон України «Про цінні папери та фондову біржу» від 23.02.2006р. №3480-IV.

2. Програма реформування системи бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету міністрів України від 28.10.1998р. №1706

3. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, розміщені на сайті Міністерства фінансів України

http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533

4. Міжнародні стандарти фінансової звітності, розміщені на сайті Міністерства фінансів України

http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=92408

СИСТЕМА КАЛЬКУЛЯЦІЇ СОБІВАРТОСТІ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ

Система директ-костинг започаткована як система обліку витрат і калькулювання собівартості, за якої лише змінні виробничі витрати включаються до собівартості продукції та собівартості запасів, а постійні витрати в повному обсязі відносяться на фінансовий результат діяльності. В основу системи директ-костинг покладена класифікація витрат на змінні та постійні, а також поняття маржинального доходу, що являє собою дохід одержаний підприємством після вирахування всіх змінних витрат.

Технічний прогрес, зростання частки у собівартості машинної праці, впровадження маркетингової стратегії виробництва та реалізації внесли поступові корективи щодо складу витрат у системі директ-костинг, а відповідно і еволюціонувало саме поняття системи директкостинг.

Вагомий внесок в дослідженні питань обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за змінними витратами зробили вітчизняні та зарубіжні вчені Голов С.Ф., Н.П., Нападовська Л.В., Палий В.Ф. Ткаченко Н.М., Сопко В.В., Бутинець Ф.Ф., Кларк Дж., Джонатан Харріс, К.Друрі, Ч.Т. Хорнгрен, Дж.Фостер та ряд інших.

Українським бухгалтерським законодавством передбачено ведення фінансового та управлінського обліку, зміст яких розкривається зокрема, і через

системи калькуляції за змінними витратами та системи калькуляції за повними витратами.

Метою даної роботи є поглиблення теорії досліджень щодо сутності системи калькуляції за змінними витратами, практичного застосування її моделей в умовах різних рівнів технічної озброєності виробництва і збуту продукції.

Наукове обґрунтування система директ-костинг одержала в США в роки Великої депресії, що розпочалася в 1928 році. Підприємства у наслідок кризи перевиробництва зіткнулися з проблемами збуту продукції. Раніше нереалізовані запаси готової продукції і незавершеного виробництва обліковувалися за повною собівартістю. На думку багатьох американських науковців, така оцінка призвела до того, що витрати, які класифікуються «безкорисними», штучно викривляли величину одержаного прибутку.

В 1923 році Кларк Дж. Б. обґрунтував необхідність поділу валових витрат виробництва на постійні та змінні. До постійних витрат відносяться: амортизація основного капіталу; витрати на утримання адміністративного і технічного персоналу; підтримання основних засобів у належному стані; утримання збутової частини підприємства; сума звичайного прибутку на використаний капітал.

До змінних витрат відносяться: вартість сировини і матеріалів; витрати електроенергії; витрати робочої сили; експлуатація основних засобів; інші витрати, які можуть змінюватися у процесі виробництва [1, с. 62].

Американський економіст Джонатан Харріс (Jonathan Harris), розвиваючи ідеї Дж.Б.Кларка створив вчення “директ-костинг”, відповідно якому до складу собівартості необхідно включати лише прямі витрати. Основні ідеї цієї системи були вперше опубліковані у січні 1936 р. в бюлетені Національної асоціації промислового обліку [2, с.243].

У Великобританії цей метод дістав назву «*marginal costing*» — облік маржинальних витрат, а у Франції — «*la comptabilite*» — маржинальний облік [3, с.70]. У США під час характеристики цього методу часто зустрічається термін «*variable costing*» — облік змінних витрат. У Німеччині та Австрії - облік часткових або граничних затрат (Teilkostenrechnung, Grenzkostenrechnung), облік суми покриття (Deckungsbeitragsrechnung).

Директ-костинг називають методом неповної (усіченої) собівартості. Дана система калькулювання собівартості розширює аналітичні, інформаційні можливості галузі управлінського обліку.

На сучасному етапі в економічній літературі та практичному застосуванні розглядаються декілька варіантів директ-костингу, основними з яких є:

- класичний директ-костинг – калькулювання за прямими витратами, що одночасно є змінними витратами (Французька модель та Американська модель);
- розвинутий директ-костинг – облік витрат в залежності від використання виробничих потужностей – калькулювання всіх змінних витрат

та частини постійних (прямих), що визначаються відповідно з коефіцієнтом виробничих потужностей.

Класифікацію витрат у варіантах директ-костингу наведено в таблиці 1.

К. Друрі порівнюючи систему калькулювання повних витрат з системою калькуляції собівартості за змінними витратами говорить, що альтернативну систему калькулювання, в якій на всі види продукції нараховуються лише змінні витрати, вірно називати системою калькуляції собівартості за змінними витратами, хоча інколи застосовуються і інші назви: маржинальна система калькулювання та система калькулювання прямих витрат [4, с.208-209].

Ці назви, як говорить Друрі К., не можуть бути виправданими, оскільки ні прямі витрати, ні маржинальні витрати – це не одне і те ж саме, що змінні витрати.

«...за методу калькуляції собівартості за змінними витратами зосереджують увагу на динаміці (поведінці) витрат, що приводить до повного розмежування постійних і змінних витрат. Одна із переваг методу калькулювання собівартості за змінними витратами полягає в тому, що він гармонійно поєднується з методом розрахунку маржинального прибутку та концепцією витрати-обсяг-прибуток... Метод калькуляції за змінними витратами також інколи називають методом цільового розрахунку витрат або директ-костинг»... [5, с.330].

Таблиця 1

Класифікація витрат у варіантах директ-костингу

Французька модель (класична)	Американська модель (класична)	Розвинутий директ-костинг
Змінні витрати	Змінні виробничі витрати Змінні адміністративні витрати Змінні витрати на збут	Змінні витрати
Постійні витрати	Постійні витрати	Постійні прямі витрати: <ul style="list-style-type: none"> • на виробі; • групи однорідних виробів; • підрозділу; • цеху; • збуту тощо. Постійні непрямі витрати

Калькулювання собівартості продукції за застосування простого директ-костингу базується на принципах:

- витрати класифікують на змінні та постійні;
- собівартість продукції обчислюється за змінними витратами;
- маржинальний дохід складає різницю між виручкою від реалізації та змінною собівартістю продукції;
- постійні витрати покриваються за рахунок маржинального доходу (маржі зі змінної собівартості), що дає можливість визначити результат діяльності (операційний прибуток або збиток).

При калькулюванні собівартості за змінними витратами витраченими на продукцію є лише ті виробничі витрати, що спожиті при виробництві продукції.

В собівартість продукції зазвичай включаються витрати на прямі матеріали, прямі витрати на оплату праці та змінні накладні виробничі витрати. При цьому постійні накладні виробничі витрати не включаються в собівартість продукції, а скоріше всього сприймаються як витрати періоду, що як і витрати на збут та адміністративні витрати списуються з рахунків при визначенні фінансового результату за звітний період. Цей підхід дещо змінюється при впровадженні розвинутого директ-костингу, що буде розглянуто нижче.

Відповідно, при калькулюванні собівартості за змінними витратами (простий директ-костинг) собівартість готової продукції в запасах та собівартість реалізованої продукції не включає в себе постійних накладних витрат.

Калькуляція собівартості методом повного розподілу витрат (повного поглинання) включає в себе всі витрати на виробництво продукції не залежно від того чи є ці витрати змінними або постійними. Собівартість одиниці продукції за цього методу включає: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати, а також розподілені змінні і постійні виробничі накладні витрати [6, п.11]. Згідно методології калькулювання, визначеною бухгалтерською законодавчо-нормативною базою України виробничі накладні витрати як змінні так і постійні розподіляють на кожну одиницю виробленої продукції.

Порівняльний склад витрат собівартості продукції, що класифікуються відносно обсягів виробництва за системи калькулювання за змінними витратами та системи калькулювання повної собівартості наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

**Порівняльний склад витрат собівартості продукції
за системи калькуляції собівартості за змінними витратами
та системи калькуляції повної собівартості**

Витрати	Система калькуляції собівартості за змінними витратами (класична модель)	Система калькуляції повної собівартості (виробничої)
Прямі матеріальні витрати	Змінна собівартість	Виробнича собівартість
Прямі витрати на оплату праці	Змінна собівартість	Виробнича собівартість
Інші прямі витрати	Змінна собівартість	Виробнича собівартість
Змінні виробничі накладні витрат	Змінна собівартість	Виробнича собівартість
Змінні адміністративні витрати	Змінна собівартість	Витрати періоду
Змінні витрати на збут	Змінна собівартість	Витрати періоду
Постійні виробничі накладні витрати	Витрати періоду	Виробнича собівартість
Постійні адміністративні витрати	Витрати періоду	Витрати періоду
Постійні витрати на збут	Витрати періоду	Витрати періоду

За класичної моделі (Французька модель) директ-костингу розрахунок маржинального доходу та операційного прибутку (збитку) може бути виражений формулою 1.

$$V - V_{зм} = MD - V_{пост} = П, \quad (1)$$

де V – виручка від реалізації, грн.;

$V_{зм}$ – витрати змінні, грн.;

MD – маржинальний дохід, грн.;

$V_{пост}$ – витрати постійні, грн.;

$П$ – операційний прибуток.

Виходячи з наведеної формули можемо зробити висновок, що маржинальний дохід це сума постійних витрат виробництва та операційного прибутку.

$$MD = V_{пост} + П \quad (2)$$

Американська модель директ-костингу передбачає поетапний розрахунок маржинального доходу. Спочатку змінні витрати розмежовуються на: витрати змінні виробничі та витрати змінні невиробничі (операційні), а наступними етапами розраховується виробничий маржинальний дохід та загальний маржинальний дохід. Операційний прибуток складає різницю між загальним маржинальним доходом та загальними постійними витратами.

Модель розрахунку виробничого маржинального доходу, маржинального доходу та операційного прибутку (збитку) за впровадження Американської моделі класичного директ-костингу може бути виражена формулою 3

$$V - V_{зм}^{вир} = MD_{вир} - V_{зм}^{невир} = MD - V_{пост} = П, \quad (3)$$

де $V_{зм}^{вир}$ – витрати змінні виробничі, грн.;

$MD_{вир}$ – маржинальний дохід виробничий (маржа доходу), грн.;

$V_{зм}^{невир}$ – витрати змінні невиробничі (операційні), грн.

Наведена модель може бути удосконалена шляхом поділу невиробничих змінних витрат на змінні витрати на збут ($V_{зм}^{збут}$) та змінні адміністративні витрати ($V_{зм}^{адмін}$), що дає можливість розрахунку додаткового показника – торгівельного маржинального доходу (торгівельна маржа). Дана модель розрахунку наведена в формулі 4.

$$V - V_{зм}^{вир} = MD_{вир} - V_{зм}^{збут} = MD_{торг} - V_{зм}^{адмін} = MD - V_{пост} = П, \quad (4)$$

Наведемо приклад застосування простого директ-костингу, що наведений в таблиці 3.

**Розрахунок фінансового результату за застосування
простого директ-костингу**

(тис. грн.)

№№ п/п	Показник	Обсяги реалізації продукції у натуральному вимірі			Разом
		Продукція А - 100 од	Продукція Б – 120 од	Продукція В – 200 од	
1.	Виручка від реалізації	1800	2100	3400	7300
2.	Різниця в запасах	+10	+15	+24	+49
3.	Змінні витрати виробництва (прямі)	850	920	2100	3870
4.	Змінні операційні витрати (адміністративні та витрати на збут)	125	240	260	625
5.	Змінна собівартість реалізації (ряд.2+ряд.3+ряд.4)	985	1175	2384	4544
6.	Маржинальний дохід (ряд.1-ряд.5)	815	925	1016	2756
7.	Рівень маржі зі змінної собівартості (рентабельність), % (ряд.6:ряд.1×100%)	45,28	44,05	29,88	37,75
8.	Постійні витрати (виробничі та операційні)				2200
9.	Операційний прибуток (збиток) (ряд.6- ряд.8)				556
10.	Рентабельність продукції, %				8,24

Як показує приклад, практичне впровадження директ-костингу дає можливість оцінити відшкодування змінних (прямих) витрат за окремими виробами, групами однорідних виробів, виробничих підрозділів і підприємства в цілому. Рівень маржі дозволяє оцінити потенційну прибутковість в розрізі продуктів та центрів відповідальності і одночасно прогнозувати ступінь покриття постійних витрат.

Розвинутий директ-костинг. Поступовий розвиток технічного прогресу сприяв підвищенню технічної озброєності праці. Інтенсивність виробництва, якість окремих видів продукції знаходиться в прямій залежності не лише від змінних витрат, а також від спеціального технологічного обладнання, що приймає безпосередню участь у створенні продукції. Таким чином, невід'ємними при створенні продукту є не лише змінні витрати, а і постійні витрати, що приймають безпосередню пряму участь у виробництві цього продукту.

Простий директ-костинг не цілком задовольняє інформаційні запити про цільові (необхідні, незамінні) витрати при створенні продукту в умовах високого рівня технічної озброєності виробництва, оскільки «правдива» собівартість є заниженою.

Розвинутий директ-костинг базується на принципі - правдива собівартість включає змінні та постійні прямі витрати, що здійснені при виробництві та реалізації продукту.

Ч.Т. Хорнгрен та Дж. Фостер з цього приводу пишуть, що прихильники директ-костингу, доказуючи важливість врахування поведінки витрат, говорять,

що це не лише формальна зміна фінансової звітності, а концептуальна зміна методики віднесення постійних виробничих витрат до «витрат на період» та виключенням їх зі складу витрат в запасах. Таким чином, центральним постає питання який час вибрати для віднесення постійних загальновиробничих витрат до витрат на реалізацію: період їх витрачання чи період в якому здійснюється реалізація продукції? Це питання таке вузьку, що не може слугувати підставою для виключення компонентів постійних витрат із витрат в запасах. Фокус повинен бути повернутий до прив'язки постійних загальновиробничих витрат до активів [7, ст.181].

Як бачимо дані автори є прихильниками диференційованого списання прямих накладних витрат на собівартість продукції, що по суті є схваленням на існування розвинутого директ-костингу.

Проводиться додаткова класифікації постійних витрат. на прямі та непрямі по відношенню до продукції. Наприклад прямими витратами є амортизація технологічного обладнання, а амортизація будівлі цеху є непрямими витратами тощо.

Узагальнюючи такий підхід до адресного списання постійних витрат можна стверджувати, що здебільшого прямі постійні витрати пов'язані з утриманням і експлуатацією активної частини основних засобів, які приймають безпосередню участь у технологічному створенні і реалізації продукту, а всі інші постійні витрати є непрямими.

Розвинутий директ-костинг, зберігаючи переваги простого директ-костингу, позбавився його основної вади завдяки врахуванню специфічних постійних витрат, пов'язаних з відповідними виробами або сегментами діяльності.

Сегмент - це будь-який прибутковий підрозділ всередині організації.

Внутрішньогосподарські розрахунки - розрахунки, що виникають у результаті господарських операцій між структурними підрозділами підприємства, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов'язань. [8, п.4].

Звіт сегмента може забезпечити цінну інформацію про витрати, які контролюються його менеджером. Контрольовані витрати -- це такі витрати, на рівень яких може впливати менеджер. Менеджер, що не несе відповідальності за даний тип витрат, не повинен бути підзвітним за ці витрати. Якщо неконтрольовані витрати включаються до звіту сегмента, вони мають бути відокремлені від контрольованих витрат.

Впровадження розвинутого "директ-костинг" призвело до відображення в обліку декількох видів маржі і напівмаржі, оскільки в ньому використовували пірамідальну систему обліку операційного прибутку. В основі пірамідальної системи лежить технологічний маршрут виготовлення та реалізації продукції.

Основні новації розвинутого "директ-костингу": - поява категорії специфічних прямих постійних витрат і системи напівмаржі і регулювання на цій основі обсягів виробництва та реалізації, собівартості, цін тощо.

Використання розвинутого директ-костингу в обліку витрат і калькулювання собівартості впливає не лише на величину собівартості продукції, а й на структуру звіту про прибутки і збитки.

Відмінність розвинутого "директ-костингу" від простого в тому, що модель "витрати-випуск" стала діяти не тільки в центрах відповідальності на самому підприємстві, а й за його межами, що викликало необхідність визначення фінансових результатів (маржа, напівмаржа) за сегментами діяльності, тобто в маркетинговому аспекті.

Поетапно розраховується маржинальний дохід, сегментний прибуток (маржі, напівмаржі) та операційний прибуток.

Модель розрахунку маржинального доходу, сегментного прибутку та операційного прибутку (збитку) за впровадження розвинутого директ-костингу може бути виражена формулою 5.

$$V - V_{зм} = MD - V_{пост}^{пр} = П_{сегм} - V_{пост}^{непр} = П, \quad (5)$$

де $V_{пост}^{пр}$ – витрати постійні прямі, грн.;

$V_{пост}^{непр}$ – витрати постійні непрямі, грн.

Прямі постійні витрати ($V_{пост}^{пр}$) залежно від їх складу можуть бути віднесені до технологічної, цехової виробничої собівартості, реалізованої продукції (див. таблицю 1) тощо. в залежності від структуризації постійних прямих витрат на кожному рівні (за кожним сегментом) розраховується маржа.

Приклад реалізації розвинутого директ-костингу наведений в таблиці 4.

Таблиця 4

Розрахунок фінансового результату за застосування розвинутого директ-костингу

(тис. грн.)

№№ п/п	Показник	Обсяги реалізації продукції у натуральному вимірі			Разом
		Продукція А - 100 од	Продукція Б – 120 од	Продукція В – 200 од	
1.	Виручка від реалізації	1800	2100	3400	7300
2.	Різниця в запасах	+10	+15	+24	+49
3.	Змінні витрати виробництва	850	920	2100	3870
4.	Змінні операційні витрати (адміністративні та витрати на збут)	125	240	260	625
5.	Змінна собівартість реалізації (ряд.2+ряд.3+ряд.4)	985	1175	2384	4544
6.	Маржинальний дохід (ряд.1-ряд.5)	815	925	1016	2756
7.	Прямі постійні витрати цехової собівартості	155	170	175	500
8.	Маржа (1-го рівня, за місцем виникнення) (ряд.6-ряд.7)	660	755	841	2256
9.	Прямі постійні витрати виробництва і збуту на рівні підприємства:				
	- виробництва	120	130	100	350
	- збуту	90	110	200	400
10.	Маржа (2-го рівня, за центром	450	515	541	1506

	відповідальності) (ряд.8-ряд.9)				
11.	Непрямі постійні витрати:				
	загальновиробничі				200
	адміністративні				500
	на збут				250
12.	Операційний прибуток (збиток) (ряд.10-ряд.11)				556
13.	Рентабельність продукції, %				8,24

В залежності від інформаційних запитів виділяють дві категорії сегментів діяльності:

- внутрішні (вироби, групи виробів, замовлення, центри відповідальності тощо);
- зовнішні (сектори покупців, класи клієнтів, географічні зони реалізації).

Такі категорії сегментів дозволяють структурувати витрати змінні і постійні прямі витрати, визначати маржі та напівмаржі, на підставі величини яких будуть прийматися обґрунтовані управлінські рішення про ціни на продукцію, ефективне використання виробничих потужностей, транспортних засобів, виробничих і складських будівель і споруд тощо.

Наведемо аргументи у підтримку системи калькуляції за змінними витратами:

- класифікація витрат на змінні і постійні дозволяє отримати інформацію, на підставі якої проводиться аналіз змінних та постійних витрат, досліджується їх поведінка, розраховуються показники беззбитковості виробництва тощо;

- звіти про прибутки центрів відповідальності надаються за короткі проміжки часу, а тому в управлінському обліку більш доцільно калькулювати собівартість за змінними витратами. Інформація про таку собівартість є більш контрольованою і менеджери не можуть маніпулювати величиною про собівартість запасів і прибуток, що отримується центром відповідальності, в якому зацікавлені.

- калькуляція собівартості за змінними витратами дозволяє уникнути капіталізації постійних накладних витрат в складських запасах (за застосування класичного директ-костингу). В період зменшення попиту на продукцію підприємство ризикує утримувати понаднормативні обсяги нереалізованої продукції. За системи калькулювання повної собівартості фактично понесені постійні витрати в періоді осідають в залишках нереалізованої продукції, що призводить до неточного розрахунку операційного прибутку поточного періоду та неминучої капіталізації постійних накладних витрат.

За розвинутого директ-костингу в незавершеному виробництві та готовій продукції додатково капіталізуються віднесені прямі постійні витрати, але така капіталізація є виправданою, оскільки ці витрати безпосередньо приймають участь у створенні продукту, а за умови високого рівня технічної озброєності їх питома вага є високою.

Калькулювання собівартості за змінними витратами дозволяє розробляти альтернативні управлінські рішення щодо ціноутворення, які базуються на розрахунках ступеня покриття змінних та постійних прямих витрат.

Основними вадами системи калькуляції за змінними витратами є:

1. Збільшуються обсяги планової та обліково-аналітичної роботи, виникає необхідність утримання додаткових штатних одиниць висококваліфікованого персоналу, що приводить до зростання накладних витрат.

2. Структура та зміст звітності системи калькулювання за змінними витратами потребують виконання додаткових робіт для їх трансформації у систему калькулювання за повними витратами.

Паралельне ведення системи калькуляції за змінними витратами та системи калькуляції за повними витратами дозволяє урізноманітнити обліково-аналітичну інформацію, необхідну при прийнятті обґрунтованих управлінських рішень.

Модель обліку системи калькуляції змінних витрат визначається ступенем технічної озброєності виробництва та збуту, складом змінних та постійних виробничих і операційних витрат.

Література:

1. Хоружий Л.И.- Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве /Л.И. Хоружий – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

2. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры: / Энтони Р., Рис Дж.; пер с англ. А.М.Петрачков (ред.); Е.М. Ткач и др.– 2 изд., стер.– М.: Финансы и статистика, 1998.– 558 с.

3. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) / Ролан Архипович Алборов. – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2005. – 224 с.

4. Друри К. Управленческий и производственный учет: [Учебник] / Друри К. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 1071 с.

5. Гаррисон Рей Управленческий учет. 11-е изд./ Гаррисон Рей, Норин Эрик, Брюер Питер: пер. с англ. О.В. Чумкченко.- К: Companion Group. 2011. – 1024с.

6. П(С)БО 16 «Витрати» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

7. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: / Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.; пер. с англ. под ред. Я.В.. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.: ил. – (Серия по бухгалтерському учету и аудиту).

8. П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://proaudit.com.ua/buh/standart/p-s-bo-29-f-nansova-zv-tn-st-za-segmentami.html>

УДОСКОНАЛЕННЯ ЄДИНОГО ПОДАТКУ ТА МІСЦЕВИХ ЗБОРІВ У КОНТЕКСТІ РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ

Система місцевого оподаткування, після прийняття Податкового кодексу України, запрацювала краще, динамічніше, підсилилась її фіскальна та регулююча функції. Але, як відомо, меж вдосконаленню немає. Невирішених проблем в податковій системі України залишається ще дуже багато.

З одного боку, в податковій системі України встановлений закритий перелік місцевих податків і зборів (2 податки та 2 збори), що виключає можливість зловживань з боку місцевих органів влади. З іншого боку централізовано неможливо з абсолютною точністю прорахувати податковий потенціал кожної окремо взятої громади і забезпечити тим самим виконання однієї з основних функцій податків – фіскальної, що полягає у формуванні дохідної частини бюджету відповідного рівня. Саме для цього ми пропонуємо якісно та інформаційно вдосконалити систему місцевого оподаткування. Наші пропозиції дозволять з певною незначною похибкою планувати податкові надходження будь-якої громади.

З усіх місцевих податків і зборів лише податок на майно є класичним майновим податком. Всі решта – це податки і збори з доходів:

1. У єдиного податку це чітко прописано в Податковому кодексі (об'єктом оподаткування є дохід) [1, ст. 292].

2. Базою оподаткування туристичним збором є вартість проживання в готелях, санаторно-курортних закладах і т.д., тобто фактично об'єктом оподаткування є дохід цих закладів [1, ст. 268].

3. Збір за місця для паркування транспортних засобів об'єктом оподаткування має земельну ділянку, відведену для паркування, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги, які побудовані за кошти місцевого бюджету [1, ст. 268¹]. Але хоча даний збір нараховується саме за площу земельної ділянки, він все ж не є майновим збором, тому що дана земельна ділянка не є власністю підприємця, що займається наданням послуг з паркування. А майнові податки чи збори сплачуються саме з власного майна. Підприємець отримав ділянку землі у користування для здійснення бізнесової діяльності і в даному разі збір за місця для паркування транспортних засобів фактично є ніби орендною платою місцевої ради за користування земельною ділянкою. А фактично цей підприємець сплачує місцевій раді частину свого доходу від кожного припаркованого автомобіля, але оскільки кількість автомобілів і час їх стоянки проконтролювати важко, то базою оподаткування для зручності вибрана площа паркувального майданчика, але об'єктом оподаткування фактично є дохід.

Отже з чотирьох місцевих податків і зборів три мають об'єктом оподаткування дохід. Тому ми пропонуємо замість всіх місцевих податків і зборів (крім податку на майно) ввести один спрощений до мінімуму дійсно єдиний місцевий податок на доходи.

Чому виникла така необхідність?

По-перше, існує проблема у невідповідності назви і змісту діючого зараз єдиного податку. Насправді єдиний податок є лише одним із сукупності місцевих податків і зборів, тому, об'єднавши всі місцеві податки, що мають об'єктом оподаткування дохід, ми фактично приведемо зміст єдиного місцевого податку на доходи у відповідність до його назви.

По-друге, найважливішим недоліком єдиного податку є соціальна несправедливість і деструктивність для суспільства. Наприклад, підприємець другої групи платників єдиного податку може сплачувати максимум 2923,2¹ грн податку за рік, маючи до 1,5 млн грн виручки (менше 0,2 %). Приватні підприємці першої та другої груп платників єдиного податку сплачують до бюджету в декілька разів менше ніж звичайні працівники, які платять податок на доходи фізичних осіб із заробітної плати, і в десятки разів менше ніж підприємці на звичайній системі оподаткування.

По-третє, недоліком є нечіткість меж між групами платників єдиного податку, які визначаються сумою виручки підприємців за рік.

Ця нечіткість обумовлена необов'язковістю застосування і відсутністю суворої відповідальності за незастосування касових апаратів. Через це реальна виручка може бути більшою нормативної в декілька разів, відповідно це є одним із способів приховування податків.

По-четверте, відсутнє чітке визначення бази оподаткування єдиним податком: для підприємців першої та другої груп платників цього податку базою оподаткування є мінімальна заробітна плата, а для підприємців третьої групи – виручка, а четвертої – площа землі. Це означає, що фізична особа-підприємець, маючи 10 найманих працівників і виручку 1,5 млн грн за рік, заплатить максимум 20 % мінімальної заробітної плати, тобто 2923,2 грн, а той же підприємець, взявши на роботу ще одного працівника, сплатить до бюджету 4 % виручки, тобто 60 тис. грн. Це не сприятиме розширенню виробництва, адже крім збільшення у понад 20 разів суми єдиного податку, підприємець ще матиме додаткові витрати на заробітну плату одинадцятого працівника. Аналогічно підприємець, який займається сільськогоспо-дарським бізнесом, а отже сплачує єдиний податок за ставками четвертої групи (0,45 % нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення) сплатить всього близько 100 грн за 1 га. При середній урожайності, наприклад, картоплі – 120 ц/га, виручка буде складати близько 30 тис. грн, а це означає, що єдиний податок складе лише 0,33 % від виручки.

Усунути всі перераховані вище диспропорції допоможе єдиний місцевий податок на доходи. Оскільки в місцевих бюджетах найбільшим джерелом доходів є податок на доходи фізичних осіб (який є загальнодержавним податком), то ми плануємо перевести його до місцевих податків і також додати до нашого єдиного місцевого податку на доходи. Переведення податку на доходи фізичних осіб до категорії місцевих податків пояснюється тим, що до 2015 р. увесь цей податок згідно Бюджетного кодексу України перераховувався

¹ І це ще при умові, що місцева рада встановить найвищу податкову ставку 20 % мінімальної заробітної плати (у 2015 р. – 1218 грн).

до місцевих бюджетів (25 % в обласні, 50 % в районні та 25 % в бюджети місцевого самоврядування, тобто бюджети сіл і селищ [2, ст. 65, 66]. Згідно Закону України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин», до місцевих бюджетів перераховується 75 % податку на доходи фізичних осіб (15 % в обласні та 60 % в районні бюджети), а 25 % цього податку спрямовується у Державний бюджет України [3, п. 11, 26, 28, 32].

Тобто в бюджети місцевого самоврядування від податку на доходи фізичних осіб не надходить ні копійки. Наші законотворці, декларуючи децентралізацію управління в державі та бюджетну децентралізацію, насправді пішли іншим шляхом: шляхом ще глибшої централізації влади. На нашу думку, для вирішення проблеми депресивності фактично всіх сільських поселень України, центральна влада має не лише довіряти сільським радам (делегувати їм повноваження), але й надати їм можливість «заробляти» кошти від місцевих податків та зборів. Здається дивним, що фельдшер сільського фельдшерсько-акушерського пункту, вихователь дитячого садка чи прибиральниця сільської ради будуть відраховувати 15 % (податок на доходи фізичних осіб) своєї мізерної зарплати (яка нараховується саме з доходів сільського бюджету) для утримання районних, обласних і столичних чиновників. Невже в селі немає проблем, на вирішення яких можна витрати ці, фактично зароблені в селі кошти? Все одно майже 100 % сільських бюджетів є дотаційними, то для чого ці зустрічні потоки коштів вверх-вниз, які лише ускладнюють бюджетний процес та ліквідують мотивацію до самофінансування місцевих громад? Тому ми пропонуємо податок на доходи фізичних осіб стовідсотково перераховувати у місцеві бюджети і не просто у місцеві, а саме у бюджети місцевого самоврядування, тобто, у нашому випадку, у сільські бюджети.

В якості єдиного місцевого податку на доходи ми пропонуємо ввести податок з купівлі, який обчислюється у відсотках від вартості продукції, що купується. Фактично податок з купівлі буде податком на витрати, хоча в нашому випадку він замінить собою чотири діючих зараз податки і збори з доходів. Ніякої колізії немає: адже джерелом будь-яких витрат є доходи. В ідеалі доходи і витрати суспільства в цілому, та кожного його члена зокрема, мають бути однакові, але в умовах тотальної дефіцитності державного, місцевих та навіть сімейних бюджетів, податок на витрати завжди принесе більше коштів до бюджету, ніж податок на доходи.

Якби цей податок сплачували підприємства-продавці, то його можна було б назвати податком з продажу, але ми принципово обстоюємо позицію, що не лише платником податку з купівлі, але й податковим агентом має бути саме покупець. Кожен покупець буде мати банківську картку і розраховуватиметься за товар безготівково через касові термінали. В цей момент автоматично буде нарахований податок з купівлі і в режимі реального часу, через мережу Інтернет, він буде перерахований до Державного казначейства України на рахунок відповідного місцевого бюджету.

Податок з купівлі замінить податок на доходи фізичних осіб, єдиний податок, збір за місяця для паркування транспортних засобів та туристичний збір: відповідно адміністрування такого податку стане значно простішим. Розглянемо якою ж повинна бути ставка податку з купівлі, щоб доходи місцевих бюджетів не зменшились (табл. 1).

Таблиця 1

Розрахунок ставки податку з купівлі

Показники	2010	2011	2012	2013
ВВП (у фактичних цінах), млрд грн	1 082,6	1 302,1	1 411,2	1 454,9
Випуск товарів та послуг, млрд грн	2 466,4	2 965,7	3 150,7	3 189,6
Імпорт товарів і послуг, млрд грн	580,9	788,9	834,0	805,7
Експорт товарів і послуг, млрд грн	549,4	708,0	719,5	681,9
Куплено товарів і послуг в Україні, млрд грн	2 497,9	3 046,6	3 265,2	3 313,4
Місцеві податки та збори, млрд грн	0,8	2,5	5,5	7,3
Частка місцевих податків та зборів від вартості купленої продукції, %	0,03	0,08	0,17	0,22
Податок на доходи фізичних осіб, млрд грн	51,0	60,2	68,1	72,2
Частка податку на доходи фізичних осіб від вартості купленої продукції, %	2,04	1,98	2,08	2,18
Розрахункова ставка податку на купівлю, %	2,07	2,06	2,25	2,40

Розраховано автором за даними: [4; 5; 6; 7; 8; 9; 10; 11; 12].

Для визначення загальної суми надходжень до бюджету від податку з купівлі необхідно визначити обсяг куплених в Україні товарів, адже наш податок визначатиметься як відсоток від ціни товару. Обсяг куплених в нашій країні товарів – це сума цін всієї виробленої в Україні продукції (обсяг товарів і послуг), скоригована на суму імпорту та експорту товарів (звичайно експорт потрібно віднімати, а імпорт додавати).

Аналізуючи табл. 1, бачимо, що частка податку на доходи фізичних осіб та місцевих податків і зборів у загальному обсязі куплених товарів і послуг є майже сталою величиною, з незначною тенденцією до збільшення. Обчислення доводять, що для повної заміни податку на доходи фізичних осіб та всіх місцевих податків і зборів ставка податку на купівлю має дорівнювати 2,4 %.

Але зважаючи на високий рівень розвитку тіньової економіки в Україні (Ф. Шнайдер оцінює її у 54,9 %, а журнал „Economics” – у 55,1 % від обсягу ВВП), ми допускаємо що ставка податку з купівлі має бути нижчою за 2,4 %, враховуючи плановане скорочення тіньової економіки [13, с. 3; 14].

Приховування реальних обсягів податку на доходи фізичних осіб (через тіньові схеми зменшення обсягів виробництва) є однією із основних складових тіньової економіки. Так С. Тігіпко заявив, що „... в Україні 145 мільярдів гривень виплачуються у вигляді тіньової зарплати. У разі повної детінізації зарплат до держбюджету можна буде додатково перерахувати близько 28 млрд грн” [15].

Тому відміна податку на доходи фізичних осіб хоч і не ліквідує тіньову економіку повністю, то точно дуже відчутно зменшить її обсяги. Навіть якщо валовий внутрішній продукт України, завдяки нашим пропозиціям, приросте

всього на 25 з 55 % тіньової економіки, то обсяг куплених в країні товарів і послуг зросте до 3987 млрд грн (згідно табл. 1: $3189,6 \times 1,25$). Отже ставка податку з купівлі повинна бути на рівні не менше 2 % ($((72,2+7,3)/3987 \times 100 = 1,994)$). Крім того, розширення бази оподаткування повинно здійснюватися не тільки за рахунок зменшення обсягів тіньової економіки, але й через стрімке збільшення кількості нових підприємств, що з'являться на ринку, завдяки інвестиційному буму, що стане наслідком відміни податку на доходи фізичних осіб.

Податок з купівлі надзвичайно простий для розуміння платниками податків та адміністрування податківцями, а тому дозволить суттєво зменшити штат працівників територіальних органів Державної фіскальної служби України та бухгалтерій більшості підприємств, організацій та установ. Відповідно це суттєво зменшить витрати на адміністрування податків як самої держави так і приватних підприємств.

Розглянемо основні переваги відмови від місцевих податків і зборів та податку на доходи фізичних осіб і введення податку з купівлі зі ставкою 2 % від ціни товару. Подібний податок вже пропонувався нами у спільній статті з Кирпою С. В. Тоді ми пропонували замінити два прямі загальнодержавні податки (податок на прибуток підприємств та податок на доходи фізичних осіб) на непрямий податок з купівлі. Аргументи щодо такої заміни були наступними [16, с. 88-89]:

1. Ідеальні умови для розвитку підприємництва та інвестиційного буму.
2. Істотна детінізація економіки, оскільки немає сенсу приховувати ті податки, яких не існує.
3. Руйнування всіх схем мінімізації та ухилення від оподаткування і створення надійних умов по їх запобіганню.
4. Можлива диференціація податкових ставок для окремих галузей та підприємств, а також видів товарів і послуг.
5. Податок безпосередньо спрямовується до бюджету через електронну платіжну систему за фактом купівлі товару або оплати робіт і послуг.
6. Така реформа послужить економічним важелем для формування справді громадянського суспільства, що зміцнить демократичні основи держави.
7. Суттєво скоротиться час і, відповідно, невиробничий персонал, необхідний для адміністрування податків, що дасть значну економію в загальнодержавному масштабі.
8. Запропонована система абсолютно соціально справедлива. Чим багатша людина – тим дорожчі покупки вона робить, тим більша сума податку; чим бідніша – тим менш цінні товари вона купує, менша сума податку.
9. Податок на купівлю з часом може перетворитися на моноподаткову модель оподаткування.

В цілому погоджуючись з такою аргументацією для введення в дію податку з купівлі, маємо відзначити, що на нашу думку досить категорично звучить третій аргумент (про руйнування всіх схем мінімізації та ухилення від

оподаткування). Звичайно всіх схем мінімізації та ухилення від оподаткування позбутися не вдасться, особливо зважаючи на те, що в даному дослідженні ми займаємось лише частиною податкової системи України, а саме місцевим оподаткуванням.

Крім того, ми хочемо додати ще три дуже важливих аргументи:

1. Суттєво спрощується податкова система України, адже замість чотирьох прямих податків і зборів (податку на доходи фізичних осіб, єдиного податку, збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору) – вводиться один непрямий податок з купівлі.

2. Зникне, притаманний податку на доходи фізичних осіб, несправедливий розподіл його між різними місцевими бюджетами. Раніше він збирався за місцем роботи і від цього програвали сільські жителі, що працювали в містах, тому що, віддавши свою працю і частину доходу у формі податку в місті – соціальні послуги такі працівники хотіли отримувати за місцем проживання, тобто в селі. Наші пропозиції дозволяють з використанням сучасних інформаційних технологій відстежувати і перераховувати сплачений податок з купівлі у відповідний бюджет за місцем проживання покупця.

3. Зменшиться податкове навантаження для всіх фізичних осіб та для більшості підприємств. Для фізичних осіб новий непрямий податок з купівлі зі ставкою 2 % повністю компенсується обіцяним зменшенням ставки діючого зараз непрямого податку на додану вартість з 20 до 17 % (це було передбачено положеннями Податкового кодексу України, що діяли до 2015 р., зараз це зменшення тимчасово відкладається у зв'язку економічною кризою та військовими діями на Сході України, але сподіваємось в майбутньому законотворці ще повернуться до ідеї зменшення ставок ПДВ). А крім того, повністю зникає податок на доходи фізичних осіб зі ставкою 15 (17) %. Для малих підприємств та підприємців – фізичних осіб, які маючи виручки більше 1,5 млн грн за рік, сплачували єдиний податок у відсотках від виручки, після введення податку з купівлі, податкове навантаження зменшиться в декілька разів (табл. 2). Тому що 2 % податку з купівлі буде нараховуватись не на всю виручку, а лише на куплені для бізнесу сировину, матеріали, напівфабрикати. Як правило, на матеріальні витрати приходиться близько 50 % виручки, решта 50 % – це заробітна плата найманих працівників та прибуток підприємця. Прибуток підприємця згодом також буде оподаткований податком з купівлі, але це буде вже пізніше, коли він захоче витратити свій прибуток на споживчі витрати своєї сім'ї або в наступних циклах виробництва. Тому в табл. 2 ми це не враховуємо (для співставності показників), адже підприємець, який зараз сплачує єдиний податок за діючою системою оподаткування, після отримання прибутку також, витрачаючи його, сплачує певні непрямі податки (ПДВ, акцизи).

**Порівняння сум діючого єдиного податку
та пропонуваного податку з купівлі**

За діючої системи оподаткування				Проект надходжень від податку з купівлі, грн ²
№ групи платника єдиного податку	Виручка за рік, грн	Податкова ставка, %	Сума податку, грн	
1	300 000	до 10 % мінімальної заробітної плати	1 462 ³	3 000
2	1 500 000	до 20 % мінімальної заробітної плати	2 923 ⁴	15 000
3	10 000 000	4 % від виручки	400 000	100 000

**Джерело: розраховано автором*

Фізичні особи – підприємці першої та другої груп платників єдиного податку натомість отримають збільшення податкового навантаження (якщо для першої групи незначно, то для другої – у понад 3 рази). Це і не дивно, зважаючи на те, що на даний момент ця група підприємців сплачує єдиного податку на суму, що дорівнює всього близько 0,3 % виручки. Наші пропозиції збільшать податкове навантаження для цієї групи всього до близько 1 % виручки.

Розглянемо ще деякі теоретичні суперечності чи дискусійні моменти пов'язані з податком з купівлі.

Податок з купівлі, на перший погляд, мало чим відрізняється від податку з продажу, тому, по аналогії з останнім, часто відноситься до непрямих податків. Хоча, взагалі у вітчизняній законотворчій правовій практиці питання віднесення тих чи інших податків до непрямих є дискусійним. Наприклад, Закон України „Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту” вказує, що непрямі податки – це податки на продаж, з обігу, на додану вартість, на продаж цінних паперів, на перекази коштів за кордон, на дарування і спадкування, на передачу власності, на матеріально-технічні запаси та обладнання, на монопольне право та привілеї, а також акцизи, гербові збори, прикордонні збори та всі інші податки (збори), за винятком прямих податків і податків з імпорту [17].

Податок з імпорту в цьому законі не відноситься до непрямих, бо даний закон поділяє всі податки не на дві групи (як звичайно), а на три: прямі, непрямі та податки з імпорту.

А за угодою про принципи справляння непрямих податків під час експорту та імпорту товарів (робіт, послуг) між державами-учасницями

² нараховується не на виручку, а на матеріальні витрати виробництва (в даному прикладі умовно прийнято, що матеріальні витрати дорівнюють 50 % виручки)

³ При максимальній податковій ставці 10 % мінімальної заробітної плати.

⁴ При максимальній податковій ставці 20 % мінімальної заробітної плати.

Співдружності Незалежних Держав, непрямі податки – це лише податок на додану вартість та акциз (акцизний податок або акцизний збір) [18].

Тобто необхідно відзначити, що подібні юридичні визначення є дещо обмеженими з економічної точки зору. Тому згадаємо економічне визначення: непрямі податки вилучаються до бюджету побічно, шляхом включення в ціну продукції, товарів, купуючи які споживачі оплачують і непрямі податки [19, с. 113]. Тобто, незважаючи на те, що сплачують до бюджету непрямі податки підприємства, кінцевими їх платниками є споживачі. Отже підприємства, магазини є лише збирачами непрямих податків. Саме через цю „замаскованість” даний вид податків і називається непрямыми податками. Але коли мова йде про податок з купівлі, то в наш інформаційний час, непотрібен посередник між споживачем і бюджетом, який акумулюватиме за якийсь час суми податків і потім вноситиме їх, наприклад, раз у місяць до бюджету. Купуючи якийсь товар, споживач в момент сплати ціни товару на касі магазину, фактично в режимі реально часу перераховує податок на купівлю до відповідного бюджету.

Отже, якщо податок на купівлю сплачує до бюджету безпосередньо споживач, причому з власних доходів, то тоді даний податок набуває властивостей прямого податку. Втім потрібно відзначити, що і податок на додану вартість і акцизний податок, при відповідному інформаційному забезпеченні їх миттєвої сплати до бюджету, також можуть набувати рис прямих податків.

На перший погляд, може здатися, що пропонований нами, податок з купівлі суперечить гарантованим державою правам на приватне життя та таємницю вкладів. Адже держава зможе слідкувати не лише за доходами та витратами кожної особи, але й за її переміщеннями в просторі (за фактами здійснення покупок). Дійсно стаття 32 Конституції України вказує, що ніхто не може зазнавати втручання в його особисте і сімейне життя, не допускається збирання, зберігання, використання та поширення конфіденційної інформації про особу без її згоди [20, ст. 32].

Так само Кримінальний кодекс України зобов'язує певні категорії осіб зберігати в таємниці відомості про громадян, які стали їм відомі у зв'язку із здійсненням професійної чи службової діяльності, а також визначає певні види відомостей, які не підлягають розголошенню. Так, не підлягають розголошенню відомості, що стосуються грошових вкладів та прибутків від підприємницької діяльності. Незаконне збирання, зберігання, використання, знищення, поширення конфіденційної інформації про особу або незаконна зміна такої інформації караються штрафом від п'ятисот до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправними роботами на строк до двох років, або арештом на строк до шести місяців, або обмеженням волі на строк до трьох років [21, ст. 182].

Але з практичного життя ми знаємо, що наприклад, інформація щодо рахунків і вкладів громадян відкривається судам, органам прокуратури, служби безпеки, внутрішніх справ. Тобто така інформація є закритою для звичайних

громадян, але не є проблемою для державних контролюючих органів чи органів державної влади. Дійсно в Конституції України є примітка щодо можливості втручання в особисте життя у випадках, визначених законом, і лише в інтересах національної безпеки, економічного добробуту та прав людини [20, ст. 32].

Тому наші пропозиції в цьому аспекті не суперечать вітчизняному законодавству. Крім того вже й зараз багато платежів фізичних осіб здійснюється у безготівковій формі, тобто, при бажанні відповідних компетентних органів, інформація про них є доступною. Але в даному разі одним з аргументів може бути те, що громадян сам вибрав подібну форму розрахунків, отже свідомо готовий до розголошення особистої інформації. Та в наших пропозиціях також немає абсолютного примушування до здійснення саме безготівкових розрахунків при придбанні, наприклад, товарів повсякденного вжитку. Адже споживач може зняти готівку з банкомату, при цьому автоматично сплативши податок з купівлі, так ніби він придбав готівкові гроші, які потім може вільно (а головне анонімно) обміняти на якийсь товар.

Література:

1. Податковий кодекс України : закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

2. Бюджетний кодекс України : закон України від 08 липн. 2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

3. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин : закон України від 28.12.2014 № 79-VIII [Електронний ресурс]/Верховна Рада України.–Режим доступу:

4. <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/79-19>

5. Валовий внутрішній продукт у 2010 році [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2010/vvp/vvp_kv/vvp_kv_u/vvp_kv2010_u.htm

6. Валовий внутрішній продукт у 2011 році [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2011/vvp/vvp_kv/vvp_kv_u/vvp_kv2011_u.htm

7. Валовий внутрішній продукт у 2012 році [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/vvp/vvp_kv/vvp_kv_u/vvpf_kv2012_u.htm

8. Валовий внутрішній продукт у 2013 році [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/vvp/vvp_kv/vvp_kv_u/vvpf_kv2013_u.htm

9. Випуск товарів та послуг за видами економічної діяльності [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Національного банку України. – Режим доступу : http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=57896
10. Звіт про виконання Державного, Зведеного та місцевих бюджетів України за 2010 р. [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147453>
11. Звіт про виконання Державного, Зведеного та місцевих бюджетів України за 2011 р. [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>
12. Звіт про виконання Державного, Зведеного та місцевих бюджетів України за 2012 р. [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>
13. Звіт про виконання Державного, Зведеного та місцевих бюджетів України за 2013 р. [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу : http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666&&documentList_stind=21
14. Schneider F. Shadow Economies all over the World / F. Schneider, A. Buehn, C. Montenegro. – 2010. – Access mode : http://lsfiwi.wiso.uni-potsdam.de/projekte/schattenwirtschaft/Working%20Group%207/03%20Buehn_Schneider_Shadow_Economies_potsdam2010.pdf
15. Огреба С. В. Удосконалення статистичної оцінки обсягів тіньової економіки як пріоритетний напрям розвитку системи національних рахунків / С. В. Огреба // Міжнародний Нобелівський економічний форум “Світова економіка XXI століття: цикли та кризи”, 18–21 травня 2011 р. Дніпропетровськ. – Режим доступу: <http://www.duerp.edu/section/science/kuzkonk/konk-works/uk.html>
16. Тігіпко: в Україні 145 млрд гривень платять у конвертах [Електронний ресурс] / Інформаційний сайт Finance.ua. 10.03.2012. – Режим доступу : <http://news.finance.ua/ua/~1/0/all/2012/03/10/272252>
17. Лісовий А. В. Удосконалення системи оподаткування в Україні / А. В. Лісовий, С. В. Кирпа // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – 2012. – № 1. – С. 86–91.
18. Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту : закон України від 22 груд. 1998 р. № 331-XIV [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/331-14>
19. Угода про принципи справляння непрямих податків під час експорту та імпорту товарів (робіт, послуг) між державами-учасницями Співдружності Незалежних Держав [ратифіковано із застереженнями Законом України № 1690-III від 20 квіт. 2000 р.] [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/997_178

20. Шевчук Д. А. Ценообразование / Д. А. Шевчук. – М. : ГроссМедиа, РОСБУХ, 2008. – 240 с.

21. Конституція України : закон України від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

22. Кримінальний кодекс України : закон України від 05 квіт. 2001 р. № 2341-III [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/>

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТА СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Загальноприйнятою інформаційною системою, що забезпечує потреби менеджерів при розробці та прийнятті управлінських рішень є система управлінського обліку. Інформація управлінського обліку відображає всі організаційні особливості роботи підприємства, розкриває його економічні, технічні, технологічні можливості, внутрішньогосподарські відносини тощо.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» він трактується як внутрішньогосподарський (управлінський) облік, що являє собою систему оброблення та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [1].

Розвиток ринкових відносин привів до ускладнення структур бізнесу, подальшого поглиблення процесів децентралізації управління, розробки стратегій розвитку бізнесу на поточну та довгострокову перспективу. В 80-ті роки минулого століття з'являються публікації на користь розмежування даних управлінського обліку на задоволення інформаційних потреб при прийнятті оперативних та стратегічних управлінських рішень [2, с. 23].

Виокремлення із системи управлінського обліку напрямку розвитку стратегічного управлінського обліку пов'язано із розвитком стратегічного менеджменту.

Управлінський облік являє інформаційну систему підтримки управління організацією. В цілому управлінський облік можна розглядати як інструмент підтримки менеджменту організації, а стратегічний управлінський облік – як інструмент підтримки стратегічного менеджменту. На малюнку наведено взаємозв'язок бухгалтерського обліку з системою менеджменту організації.

Система бухгалтерського обліку повинна бути побудована так, щоб забезпечувати менеджмент фінансовою та нефінансовою інформацією як про внутрішні господарські процеси, так і про зовнішнє середовище підприємства. Такий підхід задовольняє умовам ухвалення оперативних та стратегічних управлінських рішень, при цьому самі умови можуть змінюватися у міру коригування стратегії в залежності від змін зовнішнього середовища.

Дослідження в галузі управлінського обліку проводились багатьма

вітчизняними та зарубіжними науковцями, серед яких: С. Голов, М. Гуцайлюк, К. Друрі, М. Пушкар, Я. Соколов, К. Уорд, М. Чумаченко, М. Вахрушина, Т. Карпова, Р. Каплан, Т. Джонс та інші.

За минулі два десятиліття українськими науковцями проведена титанічна робота по створенню наукової та науково-методичної бази з управлінського обліку. Захищені ряд докторських, кандидатських дисертацій, опубліковані монографії, наукові статті. Більшість вищих навчальних закладів України, що ведуть підготовку фахівців економічного напрямку мають власні видання навчальних посібників та підручників з управлінського обліку, в яких розкривається зміст програмного матеріалу.

Для вітчизняної науки управлінський облік є новим напрямком, а тому йому притаманні «хвороби росту»: не остаточно визначена термінологія, нескоординована робота науковців і практиків, суперечливий зміст програмного матеріалу, що пропонується до вивчення управлінського та стратегічного управлінського обліку тощо.

Метою даного дослідження є поглиблення розкриття сутності і змісту управлінського обліку та стратегічного управлінського обліку.

Управлінський облік, який традиційно був спрямований лише на внутрішньогосподарське управління, в сучасних умовах все більшою мірою передбачає аналіз діяльності з урахуванням довгострокових цілей, використовує методи отримання інформації про вирішальні чинники успіху: якість, інновації, час тощо, що має надзвичайно важливе значення для оптимізації стратегії розвитку підприємства. Отже, стратегічне управління в умовах глобалізації економіки репрезентує новий етап розвитку управлінського обліку, що отримав назву - стратегічний управлінський облік.

У 1990 році проф. Кузьмінський А.Н. говорив на користь «прогнозного» обліку з застосуванням ЕОМ [3, с.7].

Пушкар М.С. говорить, що управлінський облік є підсистемою обліку, яка пов'язана з деталізацією витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції в такому розрізі, який задовольняє систему управління. Дані управлінського обліку використовуються для прогнозування собівартості продукції, пошуку шляхів зниження витрат і ціни продукції [4, с.6].

В подальшому у своїй монографії «Креативний облік» Пушкар М.С. зазначає, що стратегічний облік формує свої власні інформаційні ресурси прогнозного характеру. Інформаційні ресурси стратегічного обліку мають зв'язок з традиційним обліком, але ним не обмежуються. Зокрема, для стратегічного управління необхідні дані не лише про діяльність підприємства (внутрішнє середовище), а й про зовнішнє середовище, яке має надзвичайно важливе значення для передбачення траєкторії розвитку підприємства» [5, с. 282–283].

Досліджуючи сутність управлінського обліку Голов С.Ф. говорить, що інформація, яку надає управлінський облік, зорієнтована на задоволення потреб як стратегічного, так і поточного управління, на оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності підрозділів та окремих

менеджерів. Тобто управлінський облік є складовою процесу управління; він надає інформацію, важливу для: визначення стратегії та планування майбутніх операцій організації; контролювання її поточної діяльності; оптимізації використання ресурсів; оцінки ефективності діяльності; зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень. Кінцевою метою управлінського обліку є допомога керівництву у досягненні стратегічної мети підприємства [6, с.7].

Досліджуючи управлінські системи Ігор Ансофф розглядає організацію, як систему яку можливо поділити на дві підсистеми: «матеріально забезпечуючу систему» та «управлінську систему». Перша займається створенням доданої вартості як такої, тобто одержанням із наявних ресурсів певних товарів та послуг. Завданням другої підсистеми є виконання планування, управління та контролю за діяльністю організації. В середині «управляючої системи прийнято виділяти два блоки: стратегічне та оперативне (нестратегічне) управління [7, с.57].

Щодо уточнення сутності управлінського обліку можемо сказати, що управлінський облік окремої одиниці бізнесу - це інтегрована система збору, оброблення, підготовки і економічної інтерпретації ретроспективної та прогнозної інформації (економічної, технічної, технологічної, організаційної тощо) з метою надання системі менеджменту альтернативних варіантів оперативних, поточних і стратегічних управлінських рішень.

При підготовці фахівців економічного напрямку вивчаються, зокрема, дисципліни: управлінський облік та стратегічний управлінський облік, зміст яких розкривається через програмний матеріал, що пропонується до вивчення. на рівні молодшого спеціаліста та бакалавра вивчається дисципліна управлінський облік, а при підготовці спеціаліста, магістра – стратегічний управлінський облік.

Як показують проведені дослідження навчальних програм з дисципліни управлінський облік більшість з них включають до вивчення наступні теми:

- мета, зміст і організація управлінського обліку;
- склад витрат виробництва та їх класифікація;
- поведінка та функція витрат;
- системи і методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг);
- облік і калькулювання за повними витратами;
- облік і калькулювання за змінними витратами;
- облік і калькулювання за нормативними витратами;
- аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку;
- аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень;
- бюджетування і контроль витрат, доходів і фінансових результатів діяльності підприємства;
- облік, контроль і звітність за центрами відповідальності;
- основи стратегічного управлінського обліку [8,9,10,11].

Однією з важливих частин професії бухгалтера є бухгалтерська сертифікація, що в багатьох розвинених країнах світу обов'язкова для практикуючих бухгалтерів. Слово "сертифікація" походить від латинського "certus" ("впевнений"). На основі незалежних і строгих іспитів професійні об'єднання сертифікують своїх членів, підтверджують їх здатність якісно виконувати складні завдання, гарантують, що фахівець постійно підвищує свій професійний рівень.

Програма сертифікації CIPA (Certified International Professional Accountant: Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер) має кваліфікаційні рівні: CAP (Certified Accounting Practitioner: Сертифікований бухгалтер практик, вимовляється "кеп"). CAP здатний вести систему бухгалтерського обліку на підприємстві та складати всі основні звіти, включаючи податкові декларації. CIPA (Certified International Professional Accountant: Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер, вимовляється "сипа"). CIPA здатний застосовувати професійне судження до питань фінансового управління та брати участь у прийнятті управлінських рішень.

Володарі сертифікатів CAP/CIPA отримують право додавати назву сертифіката до свого підпису, що відповідає міжнародній практиці.

Національна сертифікація бухгалтерів України (НСБУ) пропонується Українською Асоціацією Сертифікованих Бухгалтерів та Аудиторів (УАСБА) на основі міжнародної сертифікації CIPA. Національна сертифікація бухгалтерів України органічно вписується в програму CIPA, охоплюючи вивчення як національних, так і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Національна сертифікація бухгалтерів України (НСБУ) – це загальнонаціональна програма з фінансового обліку, яка сприяє розвитку і вдосконаленню знань і навичок формування і використання облікової інформації для найкращого задоволення потреб управління бізнесом. Її завданням є розвиток і вдосконалення знань з фінансового обліку, виходячи з діючих П(с)БО та існуючої облікової практики в Україні. Володарі сертифіката за НСБУ отримують право додавати назву сертифіката «Сертифікований спеціаліст з бухгалтерського обліку» (ССБУ) до свого підпису, що відповідає міжнародній практиці [12].

Кваліфікаційний іспит «Управлінський облік - 1» є елементом міжнародної програми сертифікації CIPA (рівень сертифікації CAP "Сертифікований бухгалтер-практик") та елементом Національної сертифікації бухгалтерів України (НСБУ). Курс спрямований на отримання знань у сфері визначення інформації для прийняття різноманітних управлінських рішень, складання звітів для топ-менеджменту і розуміння цих звітів. Програма курсу включає вивчення наступних тем:

- вступ до управлінського обліку;
- аналіз беззбитковості (CVP-аналіз);
- система позамовного калькулювання витрат;

- система попроцесного калькулювання витрат;
- нормативні та понаднормативні втрати;
- облік продукції комплексного (спільного) виробництва;
- системи калькулювання повних і змінних витрат;
- бюджетування діяльності компанії;
- контроль і оцінка результатів діяльності (використання гнучких бюджетів);
- прийняття рішень щодо довгострокових капіталовкладень;
- прийняття рішень щодо ціноутворення [13].

Управлінський облік – 2 є елементом міжнародної сертифікації CIPA (рівень сертифікації CIPA) Даний курс спрямований на формування поглиблених знань і навиків в сфері підготовки та використання внутрішньої економічної інформації з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень [14].

Програма курсу включає вивчення наступних тем:

- вивчення поведінки витрат;
- спеціальні управлінські рішення (аналіз релевантної інформації з метою прийняття управлінських рішень, метод лінійного програмування);
- розподіл накладних витрат (традиційні методи розподілу накладних витрат, облік витрат за видами діяльності – ABC);
- управління товарно-матеріальними запасами (інструменти управління товарно-матеріальними запасами та модель економічно-обґрунтованого розміру замовлення, система «точно в строк»);
- стратегічні перспективи та ціноутворення (ланцюжок цінностей і витрати на якість, ціноутворення та розрахунок цільових витрат, збалансована система показників);
- особливості використання CVP аналізу та прийняття рішень в умовах невизначеності (CVP аналіз в умовах багато продуктового виробництва, CVP аналіз на довготермінову перспективу та в умовах невизначеності, CVP аналіз і закон нормального розподілу);
- прийняття рішень по довготерміновим капітальним вкладенням Частина -1 (визначення потреби в інвестиціях та фінансування діяльності компанії, критерії ефективності інвестиційних проектів та методи їх оцінки);
- прийняття рішень по довготерміновим капітальним вкладенням Частина -2 (раціонування капіталу, оподаткування і інвестиційні рішення, вплив інфляції на оцінку капіталовкладень, традиційний метод і метод власного капіталу при оцінці інвестиційних проектів);
- трансфертне ціноутворення (сутність трансфертного ціноутворення, методи трансфертного ціноутворення, економічна теорія трансфертного ціноутворення, міжнародні аспекти трансфертного ціноутворення);
- гнучкі бюджети та аналіз відхилень (основи аналізу відхилень, аналіз відхилень по асортименту та за елементами витрат, аналіз відхилень і альтернативні витрати використання ресурсів);

- фінансові показники і оцінка діяльності (показники рентабельності діяльності компанії, залишковий дохід і економічна додана вартість – EVA).

Дослідження змісту окремих перекладних видань з управлінського обліку Апчерч Алана, Друрі К. показали що ними в межах єдиної системи управлінського обліку розглядається система стратегічного управлінського обліку [15,с.6-10; 16, с.5-14].

Ми підтримуємо такий підхід, що система стратегічного управлінського обліку знаходиться в єдиній системі управлінського обліку.

В цілому можна зробити підсумок, що зміст Управлінський облік – 1 відповідає змісту навчальних програм при підготовці бакалаврів, а Управлінський облік – 2 відповідає змісту навчальних програм при підготовці магістрів. В той же час є багато дублювань. Чи доцільні ці дублювання? Який ступінь дублювань є корисним? Яка глибина розкриття того чи іншого питання на різних рівнях підготовки фахівців? На ці та інші питання мають давати відповіді науковці та практики в галузі управлінського обліку.

Вважаємо, що частково можна знайти відповідь через розкриття сутності управлінського обліку та порівняння сфери їх впливу при прийнятті стратегічних, поточних та оперативних управлінських рішень управлінського (оперативного) та стратегічного управлінського обліку. Порівняльна характеристика стратегічного управлінського обліку управлінського (оперативного) обліку наведена в таблиці.

Таблиця

Порівняльна характеристика стратегічного управлінського обліку управлінського (оперативного) обліку

Критерії порівняння	Стратегічний управлінський облік	Управлінський (оперативний) облік
Мета	Спрямований на підтримку стратегічно орієнтованих рішень, тісно пов'язаний з ринково орієнтованою зовнішньою інформацією, яка має як фінансовий, так і нефінансовий характер, спрямований на дослідження трендів, тенденцій або суттєвих змін об'єкту управління, оперує ретроспективними та прогнозними даними довгострокового характеру.	Забезпечення прибутковості центрів відповідальності та ліквідності підприємства
Рівень управління	Стратегічний	Поточний і оперативний
Орієнтація	Зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства в довгостроковій перспективі	Економічна ефективність і рентабельність діяльності підприємства та зв'язок з зовнішнім середовищем в взаємозв'язку з стратегією розвитку підприємства
Завдання	- участь у розробці і реалізації стратегічних цілей підприємства; - стратегічне планування; - розробка альтернативних стратегій розвитку підприємства з урахуванням	- управління в процесі планування і розробки бюджетів (поточне і оперативне планування, дослідження відхилень);

	зовнішніх і внутрішніх чинників; - формування системи показників діяльності для досягнення стратегічних цілей; - обґрунтування впровадження та аналіз інвестиційних проектів (реальні і фінансові інвестиції) тощо.	- визначення усієї сукупності підконтрольних показників відповідно до встановлених поточних цілей; - створення системи обліково-аналітичного забезпечення прийняття поточних управлінських рішень тощо.
--	---	--

Досліджуючи зміст управлінського обліку можна сказати, що система управлінського обліку є власне одним із елементів менеджменту у широкому розумінні цього поняття.

В результаті проведених досліджень пропонуємо власне бачення щодо сутності управлінського обліку: управлінський облік окремої одиниці бізнесу - це інтегрована система збору, оброблення, підготовки і економічної інтерпретації ретроспективної та прогнозної інформації (економічної, технічної, технологічної, організаційної тощо) з метою надання системі менеджменту альтернативних варіантів оперативних, поточних і стратегічних управлінських рішень. При цьому управлінський облік в широкому розумінні цього поняття необхідно розглядати як один із елементів системи менеджменту.

Одночасно розглядаємо систему стратегічного управлінського обліку знаходиться в єдиній системі управлінського обліку.

Поділ управлінського обліку на управлінський (оперативний) облік та стратегічний управлінський облік - це організаційні питання, а відповідно і їх зміст при розробці теоретичних курсів до вивчення має враховувати кваліфікаційний рівень підготовки фахівців. В практичній діяльності суб'єктів бізнесу зміст і організація управлінського обліку має відповідати запитам менеджменту при розробці та прийнятті оперативних, поточних та стратегічних управлінських рішень.

Література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс];.- Режим доступу <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Николаева О.Е. Стратегический управленческий учет: науч.-практ.изд./О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.
3. Кузьминский А.Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник / А.Н. Кузьминский. – К.: Вища школа, 1990. – 311 с.
4. Пушкар М.С. Управлінський облік: навч. посібн. / М.С. Пушкар. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Тернопіль, 1997. – 160с.
5. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): моногр. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.
6. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручн. – 2-ге вид. – К.: Лібра, 2004. – 704 с.

7. Ансофф И. Стратегическое управление [Текст] / И. Ансофф ; пер. с англ. – М. : Экономика, 1989. – 358 с.
8. [Електронний ресурс];.-Режим доступу
<http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5440/1/>
9. [Електронний ресурс];.- Режим доступу
<http://eprints.kname.edu.ua/20953/1/>
10. [Електронний ресурс];.- Режим доступу
http://sites.znu.edu.ua/bank/public_files/2013/09/38/8849_1379496398_np_uu_14.pdf
11. [Електронний ресурс];.- Режим доступу
<http://lnu.edu.ua/faculty/ekonom/accounting/publish/Metodych/UO.pdf>
12. [Електронний ресурс];.- Режим доступу
<http://capcira.ua/ua/certification>
13. [Електронний ресурс];.- Режим доступу
<http://www.osvita.com.ua/ua/courses/2555/>
14. [Електронний ресурс];.- Режим доступу
<http://www.lcon.com.ua/kursy/distancionnoe-ochnoe-obrazovanie/sertifikaciya-capcira/format-obucheniya/upravlencheskij-uchet-2-distantionno>
15. Апчерч Алан Управленческий учет: принципы и практика / Пер. с англ. — М.: "Финансы и статистика", 2002. - с.951.
16. Друри К. Управленческий и производственный учет: [Учебник] / Друри К. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 1071 с.

ФОРМУВАННЯ ПРОБЛЕМ ФРАНЧАЙЗИНГУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ

Слово "франчайзинг" походить від французького *franchir*, що означає "звільняти" і пов'язано з дарування королівської короною єпископам прав і свобод в 1559 році.

Франчайзинг виник ще в Середньовіччі, коли британські королі надавали баронам право збирати податки з певних територій в обмін на різні послуги, а вільним людям за окрему плату дозволялося продавати свої товари на ринках і ярмарках міста.

Місця, відведені для цієї торгівлі, називалися франшизи.

В економіці України виникли та розвиваються такі явища здійснення підприємницької діяльності, які успішно практикуються і використовуються в Європейському Союзі, як франчайзинг (комерційна концесія).

Необхідність франчайзингу в Україні зумовлена втратою ринків збуту багатьма вітчизняними підприємствами в умовах загострення конкуренції на внутрішніх та зовнішніх ринках, відсутністю достатніх фінансових можливостей для запровадження нових технологій у виробництво, не конкурентоспроможністю порівняно з іноземними фірмами.

Франчайзинг є однією з найкращих бізнес-моделей у світі, яка надає можливість успішно розвивати малий та середній бізнес (МСБ).

Термін “Франчайзинг” - слово англійського походження “ Franchising” - переклад якого означає “ право, привілеї.”

Сторона, що надає за договором фрайчайзингу та має комплекс виключних прав (франшизу) називається франчайзер – переклад з англійської мови “Franchisor”. а сторона, що отримує франшизу - франчайзі- “ Franchisisee”.

Франчайзер (франшизіар) - це компанія, що видає ліцензію або передає в право користування свій товарний знак, ноу-хау й операційні системи.

Франчайзер створює успішний продукт чи послуги, наприклад, особливий стиль роботи ресторану швидкого харчування. Франчайзер досліджує, і розвиває бізнес, витрачає гроші на просування бізнесу, створює гарну репутацію і пізнаваний імідж (так званий “бренднейм”). Після того, як компанія довела працездатність своєї бізнес концепції й успішну відтворюваність цього бізнесу, вона може почати пропонувати підприємцям, що хочуть повторити подібний успіх, купити її франшизу

Франчайзі (франшизіат) - це людина або компанія, що купує у франчайзера можливість навчання і отримання допомоги при створенні бізнесу і виплачує сервісну плату (роялті) за використання товарного знаку, ноу-хау і системи ведення робіт франчайзера. Франчайзі сам оплачує витрати на створення бізнесу. Дуже часто франчайзер надає дуже вигідні знижки на важливі постачання (матеріали, видаткові кошти). Ці знижки завжди дають можливість франчайзі купувати продукти у франчайзера по більш вигідній ціні й у такий спосіб це коштує дешевше, ніж розвивати бізнес без франчайзера.

Франчайзі робить первісний внесок за допомогу по створенню і відкриттю бізнесу. Франчайзі приймає на себе обов'язок виплачувати щомісячні внески за право користування торговим знаком і бізнес системою, за підтримку, навчання і консалтинг, що надаються франчайзером.

Франшиза - це повна бізнес-система, яку франчайзер продає франчайзі.

Для подібної системи служить франчайзінговий пакет, що зазвичай включає посібники по веденню робіт і інші важливі матеріали, що належать франчайзеру.

Вивченням теорії франчайзинга займаються такі іноземні вчені: Дельтей Ж., Котлер Ф., Ламбен Ж., Мендельсон М., Шейн С., а також вітчизняні: Ковальчук Н. О., Широбокова Н. М., Шкромада В. В., Кошелеві Є. Г., Ляшенко В. І. та ін.

У роботах цих авторів аналізується закордонний досвід застосування франчайзингу, надаються рекомендації з побудови франчайзінгової мережі країн СНД, в яких франчайзинг розглядається вже як інтегрована форма розвитку бізнесу, аналізуються такі питання, як бухгалтерський облік, оподаткування, юридичні питання діяльності в рамках системи франчайзингу

Аналіз економічної літератури свідчить про те, що багато аспектів франчайзингу поки що залишаються недостатньо вивченими. Незважаючи на

кількість публікацій з цієї тематики питання взаємодії франчайзингу з підприємствами малого та середнього бізнесу в Україні залишається відкритим.

Глобалізація досить часто стимулює зростання, створюючи умови для розширення обраного сегмента в рамках розробленої стратегії. В період входження України до Європейського Союзу об'єкти інтелектуальної власності стають предметом купівлі-продажу.

У сучасному вигляді франчайзинг виник саме у США - країні з найбільш розвинутою економікою, в якій ринкові відносини існували і розвивалися у чистому вигляді, з мінімальними обмеженнями і мінімальним втручанням у них держави.

Основою створення франчайзингу стали процеси ускладнення й удосконалення форм і методів збуту внаслідок загострення конкуренції, насамперед — у сфері збуту товарів і послуг. Спочатку найбільше поширення франчайзинг, як особливий метод збуту товарів, отримав у трьох галузях промисловості США: автомобілебудуванні, виробництві прохолодних напоїв і аптечному бізнесі. Пізніше — у ресторанах їжі швидкого приготування.

В світовій практиці існують різноманітні форми франчайзингу. Вибір франчайзингу залежить від:

- виду господарської діяльності; стабільності франчайзера і його місця на ринку товарів і послуг;
- особливостей ринку місцевого франчайзі.

Виділяють три основних види франчайзингу - товарний франчайзинг, виробничий і діловий.

Товарний франчайзинг іноді називають «франчайзинг продукту (торгового імені)». Це франчайзинг у сфері торгівлі на продаж готового товару. У товарному франчайзингу франчайзером зазвичай є виробник, що продає продукт чи напівфабрикат дилеру-франчайзі. Останній здійснює передпродажне і післяпродажне обслуговування покупців продукції франчайзера і відмовляється від продажу товарів конкурентів. Це правило є істотним змістом взаємин партнерів - франчайзера і франчайзі-дилера. Цей вид діяльності, спрямований на придбання у ведучої компанії права на продаж товарів з її торговою маркою. У цьому випадку франчайзі купує у франчайзера товари і після цього перепродає їх від імені франчайзера. В окремих випадках ведуча компанія має відношення і до оплати гарантійних послуг, відшкодуванню витрат на спільну рекламу. Як правило, для товарного франчайзингу характерна вузька спеціалізація франчайзі на реалізації одного виду товарів і послуг.

Виробничий франчайзинг. Цей вид франчайзингу найбільш широко представлений у виробництві безалкогольних напоїв. Кожен з місцевих чи регіональних розливальних і пакувальних заводів є франчайзі від основної компанії. Coca Cola, Pepsi, і інші продають концентрати та інші продукти, необхідні для виробництва місцевим розливальним компаніям, що потім змішують концентрати з іншими складовими продуктами і розливають у пляшки чи банки для розповсюдження по місцевих дилерах.

Діловий франчайзинг, який ще носить назву «франчайзинг бізнес-формату». При цьому франчайзер продає ліцензію приватним особам чи іншим компаніям на право відкриття магазинів, кіосків, або цілих груп магазинів для продажу покупцям набору продуктів і послуг під ім'ям франчайзера.

В МСБО 38 «Нематеріальні активи» чітко визначено, що франшиза відноситься до нематеріальних активів. Згідно П(С)БО 8, до складу нематеріальних активів відносяться ті активи, для яких характерними є наступними ознаки:

- немонетарність активу;
- відсутність матеріальної форми;
- може бути ідентифікованим;
- утримується підприємством з метою використання більше одного року.

Франчайзинговий пакет володіє характерними основними ознаками франшизи, тому підприємство в своєму обліку має відображати його як нематеріальний актив.

Бізнес-формат франчайзинг - це договір франшизи, відповідно до якого франчайзер не лише надає франчайзі весь комплекс виключних прав, тобто ділиться з ним власними методами, способами, мистецтвом ведення комерційної діяльності, а й безпосередньо здійснює підготовку всебічної програми діяльності для франчайзі, допомагає йому в плануванні поточних операцій, в устаткуванні операційних площ, у створенні транспортної і складської інфраструктури, в оформленні його юридичного статусу. Іноді франчайзер цілком бере на себе будівництво й устаткування торгової чи сервісної одиниці і вручає її франчайзі "під ключ".

Особливістю франшиз бізнес -формату є довгострокові ділові взаємовідносини, що включають не тільки товари, послуги і товарні знаки, а й сам бізнес-формат у цілому — стратегію і план збуту, Інструкції з експлуатації та стандарти, контроль якості і безперервні двосторонні зв'язки. Водночас від франчайзі потрібно, щоб споживач був сповіщений про те, що він обслуговується незалежним підприємством, і знав, кому адресувати свої претензії, а також оплачував постійні внески, робив внески в рекламні послуги.

Залежно від виконуваних функцій франшизи ділового формату поділяються на три типи: 1) франшизи на переробку (виробництво); 2) франшизи на послуги (сервіс); 3) франшизи на оптову торгівлю (розподіл).

1. Франшиза на переробку(виробництво).

Франчайзер постачає виробнику основні інгредієнти, що включаються до складу продукції і забезпечує його технічною інформацією. Він надає франчайзі повноваження на виробництво та продаж товарів з товарним знаком франчайзера. У деяких випадках франчайзі також надається ліцензія на використання таємної комерційної інформації або запатентованої технології, що належить франчайзеру. При цьому франчайзі може також отримати інформацію про ринки збуту, умови обслуговування товару. Такі франшизи, як правило, використовуються у ресторанах і на підприємствах швидкого обслуговування, таких як McDonald's.

2. Франшиза на послуги.

Франчайзер розробляє систему певних послуг, які за умовами договору франчайзі має надавати своїм споживачам. Прикладом такої франшизи може бути франшиза на послуги з техобслуговування і ремонту автомобілів або з обслуговування за кредитними картками.

3. Франшиза на оптову торгівлю.

Франчайзер (або хто-небудь інший від його імені) виробляє товари з товарним знаком франчайзера споживачам на своїх географічних територіях.

Наприклад, за такою франшизою може продаватися автомобільне паливо, косметика або побутова електроніка. Прикладами таких підприємств є Coca-Cola, Ford, Kodak, Benetton, Pepsi Cola та ін.

Між франчайзером та франчайзі обов'язково повинен бути заключний франчайзинговий договір.

Франчайзинговий договір укладається на певний період, як правило, 3-5 років. Визначення терміну встановлює часовий період дії договору, протягом якого сторони зобов'язані виконувати узгоджені ними обов'язки і користуватися правами, наданими договором, включаючи право франчайзера контролювати якість виконання франчайзі всіх умов договору, а також вимагати від нього слідування встановленим стандартам. Після його закінчення можливе відновлення/подовження дії договору.

Франчайзинговий договір, франшизна угода, або франшиза визначає правові і ділові відносини між суб'єктами франчайзингу, за якими франчайзер, який має розроблену систему ведення певного виду діяльності, дозволяє франчайзі використовувати цю систему відповідно до вимог франчайзера в обмін на винагороду (компенсацію).

Франчайзинговий договір стосується системи, яку франчайзер дозволяє використовувати чи ліцензує франчайзі та може носити назву франшизної системи.

Франшизна система, або франшиза — це пакет прав, що охоплює права інтелектуальної власності на один або кілька товарних знаків, фірмових найменувань, промислових зразків і зразків, що охороняються авторським правом, а також технологію, ноу-хау і комерційну таємницю, якими будуть користуватися для продажу товарів або надання послуг користувачам.

Поряд з основними видами франчайзингу можна відмітити також наступні його види: корпоративний та конверсійний.

Корпоративний франчайзинг - сучасна форма організації франшизного бізнесу, при якій франшизопотримувач оперує не окремим підприємством, а мережею франшизних підприємств із використанням найманих менеджерів.

Конверсійний франчайзинг - спосіб розширення франшизної мережі, при якому діюче самостійне підприємство переходить на роботу за договором франчайзингу і приєднується до системи франшизних підприємств, що працюють під контролем одного франшизопотримувача.

В світовій практиці існує багато варіантів класичного франчайзингу, три з яких є самими найпоширенішими. Це: регіональний франчайзинг; субфранчайзинг; франчайзинг, що розвивається.

Обираючи регіональний франчайзинг, франчайзер вирішує охопити своєю діяльністю якийсь географічний район, а саме, область, район або інший населений пункт: місто, селищн.. Усвідомлюючи, що він не має таких коштів чи колективу, щоб розвиватися так швидко, як хотілося б, він спирається на підтримку головного франчайзі. У свою чергу, головний франчайзі має право не тільки підбирати нових франчайзі у своєму географічному районі, але і забезпечувати їхнє початкове навчання, та інші послуги, що звичайно робить сам франчайзер. Головний франчайзі однак включений у поділ платежів і внесків у рекламний фонд. Він користується всіма благами, що звичайно дає франчайзинг, для цього він теж сплачує ліцензійні внески, а, також внески на рекламу безпосередньо франчайзеру. Контракт між франчайзером і головним франчайзі встановлює, що очікується від кожної сторони і який визначений період франчайзі буде виконувати цю специфічну роль. У відповідь на початкову сплату франчайзеру внесків за діяльність на винятковій території ринку головний франчайзі у майбутньому одержує від франчайзера роялті, розмір яких залежить від частки в загальному обсязі реалізації тих нових франчайзі, яких він залучив до цієї франчайзінгової системи. На відміну від інших методів цей метод вигідний для обох сторін, тому що головний франчайзі повинен одержувати підтримку протягом усього часу співробітництва, а це вигідно і франчайзеру.

У субфранчайзингу субфранчайзер також освоює якусь певну територію і забезпечує початкове навчання, вибір приміщення і т.д. Різниця тільки в тім, що франчайзі працює прямо із субфранчайзером на довгостроковій основі і має дуже обмежений контакт із франчайзером. Він платить роялті і рекламні внески субфранчайзеру, він в свою чергу, частину цих грошей платить франчайзеру. Субфранчайзер, таким чином, стає франчайзером на своїй території і франчайзі залежить від його довгострокової підтримки. Те, що субфранчайзер може мати обмежені кошти, управлінські і маркетингові здібності, відіб'ється на франчайзі. Отже, потенційний франчайзі повинний дуже ретельно вибирати субфранчайзінгові відносини, тому що він залежить від ділової і життєвої хватки як франчайзера, так і субфранчайзера.

В угоді по розвитку території франчайзер передає ексклюзивні права на розвиток якогось географічного району групі інвесторів. Інвестори, у свою чергу, або розвивають свої власні франчайзи, якими вони володіють на цій території, або підбирають франчайзі. В останньому випадку становище інвестора як власника обмежено. У відповідь на право розвитку ексклюзивної території особа, що володіє цим правом, платить франчайзеру внески і зобов'язаний відкрити визначену кількість точок в обговорений період часу.

Власники відкритих франчайзі платять роялті і рекламні внески безпосередньо франчайзеру. Особа, що володіє ексклюзивними правами, не має

частки в цих внесках, його частка є тільки в рентабельності індивідуальних франчайзов, що він відкрив.

У договорі на роздрібну торгівлю одна сторона, яка виробляє і (або) розподіляє товари, передає їх іншій стороні за ціною, що містить прибуток виробника, а інша сторона перепродує ці товари за більш високою ціною, забезпечуючи собі прибуток. У цьому договорі виробник і торговці (оптові або роздрібні) зазвичай не залежні один від одного. Виробник не контролює спосіб продажу товарів кінцевому споживачу. На відміну від подібних взаємовідносин за звичайної франшизної угоди франчайзер роз'яснює кожному франчайзі правила використання своєї системи і замість того одержує дохід як частину прибутку франчайзі (наприклад, відсоткове відрахування від продажів). Крім того, франчайзер може одержувати дохід від продажу товарів франчайзі, якщо останній стає його постійним "клієнтом" за франшизною угодою на одержання деяких товарів, необхідних для функціонування франшизи.

Згідно зі стандартною ліцензійною угодою одна особа (ліцензіар), яка має право забороняти третім особам комерційне використання або застосування результатів інтелектуальної творчості (наприклад, винаходів, промислових зразків) або відмітних позначень (наприклад, знаків і фірмових найменувань), погоджується за винагороду не користуватися цим правом щодо іншої особи (ліцензіата) і, можливо, висуває умову контролю за таким комерційним використанням або застосуванням.

У разі укладення ліцензійних угод на знаки або інші відмітні позначення ліцензіар може мати право на контроль за ліцензіатом у процесі торгівлі товарами і надання послуг установленої якості або певних зумовлених характеристик, що відповідають престижу його товарного знака. Це дає ліцензіару можливість запобігти падінню престижу свого товарного знака внаслідок погіршення якості товарів або послуг, вироблених або наданих ліцензіатом.

Українському законодавству невідомий термін франчайзинг.

Основними нормативно-правовими актами є Цивільний кодекс України, який прийнятий № 435-IV від 16.01.2003 року (зі змінами та доповненнями) [1] та Господарський кодекс України, затверджений № 436-IV від 16.01.2003 року (зі змінами та доповненнями) [2].

Однак, ні у Цивільному кодексі України чи Господарському кодексі України тексту про терміни франчайзингу не застосовуються.

Українське законодавство оперує терміном «комерційна концесія».

Основним нормативно-правовим актом є Цивільний кодекс України, № 435-IV від 16.01.2003 року (зі змінами та доповненнями), який в главі 75 дає визначення «розпорядження правами інтелектуальної власності» та в главі 76 визначається поняття терміну «комерційна концесія».

Хоча за своєю економічною сутністю деякі ключі поняття в Цивільному Кодексі України мають тотожний зміст, наприклад, «за договором комерційної концесії одна сторона (правоволоділець) зобов'язується надати другій стороні (користувачеві) за плату право користування відповідно до її вимог комплексом

належних цій стороні прав з метою виготовлення та (або) продажу певного виду товару та (або) надання послуг”.

Слід враховувати також положення Господарського кодексу України, в якому в главі 16 використовується поняття “Використання в господарській діяльності прав інтелектуальної власності” та у главі 36 є визначення поняття «використання у підприємницькій діяльності прав інших суб’єктів управління (комерційна концесія)» .

Об’єктами прав інтелектуальної власності у сфері господарювання визнаються:

- винаходи та корисні моделі;
- промислові зразки;
- сорти рослин та породи тварин;
- торговельні марки (знаки для товарів і послуг);
- комерційне (фірмове) найменування;
- географічне зазначення;
- комерційна таємниця;
- комп’ютерні програми;
- інші об’єкти, передбачені законом.

Беручи до уваги пріоритети України щодо інтеграції в Європейський Союз Всеукраїнська громадська організація Федерація розвитку франчайзингу, гостинності та інфраструктури створена членами Комітету з питань франчайзингу при Європейській бізнес асоціації (2006-2008 р.р.), а саме групою компаній та експертів, які мають значний досвід у сфері розвитку франчайзингу в Україні .

Головною метою діяльності Федерації є налагодження відносин співпраці міжнародного бізнесу з представниками влади в Україні, підприємцями та підприємствами в Україні, а саме створення сприятливих умов ведення бізнесу в галузі франчайзингу, гостинності та інфраструктури та залучення прямих іноземних інвестицій в українську економіку.

Починаючи з 2006 року членами Федерація Розвитку Франчайзингу України проводиться щорічно більше 10 форумів, круглих столів та конференцій в різних містах України. Свій юридичний статус Федерація здобула лише 26.03.2010. [3].

Федерація Розвитку Франчайзингу України – це провідна організація в галузі франчайзингу, гостинності та інфраструктури в Україні. Предметом її діяльності є досягнення таких цілей: підвищення освіченості у відношенні поняття франчайзинг серед членів ФРФУ та в урядових колах; розвиток регуляторної бази. Членами ФРФУ є фахівці в сфері юриспруденції, банківської справи, консалтингу, франчайзингу.

Міністерство юстиції України наказом від 29 вересня 2014 року N 1601/5 затвердило Порядок державної реєстрації договорів комерційної концесії (субконцесії) [4]. ("Порядок"), який було опубліковано 21 жовтня 2014 року. Порядок набере чинності через шість місяців з дня його офіційного опублікування, тобто з 21 квітня 2015 року.

Порядок визначає процедуру державної реєстрації договорів комерційної концесії (субконцесії), договорів про внесення змін до цих договорів та договорів про їх розірвання, а також внесення відповідних записів, що стосуються таких державних реєстрацій, до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців ("Єдиний державний реєстр"), в тому числі записів щодо скасування/визнання недійсними вказаних реєстрацій чи договорів на підставі судових рішень. Прийняття вказаного Порядку усуває правову невизначеність щодо дійсності договорів комерційної концесії (субконцесії), яка існувала дотепер через відсутність механізму реєстрації таких договорів.

Товариство з обмеженою відповідальністю "Франчайз-Груп" [5] наводить дані про кількість та якість франчайзерів в Україні в таблиці 1.

Таблиця 1

Дані про кількісні та якісні показники щодо франчайзингу в Україні

Назва об'єктів	2008р	2011р	2014 р
Кількість франчайзерів	240	480	567
Кількість франчайзингових об'єктів	14700	26985	31750
Кількість міжнародних франшиз та світових брендів в Україні	38	128	187
Зростання попиту на франчайзинг,%	100	230	380

В Україні франчайзинг найбільш поширений серед малого і середнього бізнесу. Проте, деякі представники великого бізнесу також почали практикувати цей вид партнерства, коли деяка кількість процесів виконується не власними працівниками, а партнерами-франчайзі.

В 2014 році споживач є дуже вимогливим, тому підприємству-виробнику треба бути унікальним, оригінальним, привабливим. Аналіз показує, що успіх будуть мати ті компанії, які зможуть просто, чітко і ясно донести до відома потенційних споживачів інформацію про їхню продукцію. Важливу роль відіграє позитивна асоціація про бренд, якість, доступність, стабільність і надійність.

Кількість франчайзерів починаючи з 2008 по 2014 рік збільшилося на 327, кількість франчайзингових об'єктів зростає в 2 рази, а кількість міжнародних франшиз та світових брендів в Україні збільшилась майже в 5 разів.

Так, такі бренди як "Masanuso" (франчайзер Іспанія), "Montana" (франчайзер Німеччина), "Шоколадниця "кофейня" (франчайзер Росія) та українські представники великого бізнесу як ПАТ "Миронівський Хлібопродукт" – агропромислова компанія, яка займається повним циклом виробництва від вирощування зернових культур до виготовлення страв швидкого приготування з курятини (має такі знані в Україні торгові марки, як "Наша ряба", "Легко" та ін.). Відповідальність за реалізацію цих торгових марок покладена на партнерів-франчайзі.

Франчайзери, які є безпосередніми виробниками або оптовими постачальниками, надають партнеру-франчайзі право збуту готової продукції та

товарів під своєю торговою маркою, таким чином створюючи нові робочі місця та збільшуючи мережу роздрібної торгівлі.

Важливим моментом є те, що не тільки компанія зацікавлена в споживачеві, а навпаки — споживач в компанії.

Підсумовуючи, варто зазначити, що франчайзинг в Україні є перспективним напрямком економічної діяльності та в найближчі роки слід очікувати зростання цього сегменту.

Загалом, система франчайзингу має ряд переваг, які дозволяють більш ефективно організувати бізнес з меншими витратами, що підвищить конкурентоспроможність вітчизняних підприємств.

З проведеного аналізу стану ринку франчайзингу і його розвитку в Україні, очевидно, що це є потужний і потенційно можливий інструмент розвитку стратегії підприємства. Щодо розширення ринку франчайзингу, то його ніша ще не заповнена, тому існують перспективи і можливості її розширення.

Франчайзинг - економічний інструмент, і для його впровадження необхідні відповідні економічні передумови, які в Україні не сформувалися або взагалі, або частково:

- нестабільність розвитку економіки України. Франчайзингові схеми вимагають стабільності та передбачуваності економіки;
- відсутність у більшості підприємців - потенційних франчайзі - необхідного стартового капіталу для входження до франчайзингової системи;
- складність отримання кредитів для створення стартового капіталу.

Франчайзинг можна визначити як систему контрактних відносин, згідно з якими одна сторона – франчайзер на певних умовах надає іншій стороні – франчайзі право на використання свого ім'я (торгівель-ної марки, знака обслуговування, товарного знака, технології ведення бізнесу та ін.) при збереженні повної юридичної й економічної самостійності франчайзі.

Франчайзинг має перелік переваг, які дозволяють знизити операційні витрати та підвищити ефективність виробничої діяльності, що особливо важливо для України в сучасних умовах. Однак, незважаючи на таку значну кількість переваг, ринок франчайзингу має ряд проблем, що потребують вирішення.

До таких проблем варто віднести наступні:

1. Необізнаність українських підприємців щодо основних принципів ведення бізнесу за умов франчайзингу.
2. Невідповідність правового регулювання франчайзингу змісту та стану розвитку комерційних відносин. Вимоги до реєстрації договорів комерційної концесії, які на сьогоднішній день регулюють відносини партнерів за системою франчайзингу.
3. Незахищеність франчайзі (особливо українських франчайзі у франчайзингових договорах з іноземними франчайзерами).
4. Відсутність детальної інформації про франчайзинг як метод ведення бізнесу.

5. Відсутність практики апробації бізнесу

Література:

1. Цивільний кодекс України, який прийнятий № 435-IV від 16.01.2003 року.
2. Господарський кодекс України, затверджений № 436-IV від 16.01.2003 року.
3. Міністерство Юстиції України. Наказ від 26.03.2010 № 632/5 «Про реєстрацію об'єднання громадян».
4. Міністерство юстиції України наказом від 29 вересня 2014 року N 1601/5 затвердило Порядок державної реєстрації договорів комерційної концесії (субконцесії).
5. Сайт Асоціації франчайзингу (України) [Електронний ресурс] - Режим доступу: [http:// www.franchisegroup.com](http://www.franchisegroup.com). Назва з екрану

РОЗДІЛ 2

ТЕНДЕНЦІЇ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ В УМОВАХ ГЛОБАЛЬНОЇ ІНФОРМАТИЗАЦІЇ

ВПЛИВ СВІТОВОГО СПОЖИВАННЯ ТА КОН'ЮНКТУРИ НА ВІТЧИЗНЯНИЙ РИНОК КРУП

На сучасний розвиток та ефективність функціонування вітчизняного ринку круп впливає кон'юнктура світового ринку. Нестача продовольства відчувається у багатьох країнах. Основною причиною недоїдання бідних верств населення є низькі доходи. Ефективне та рентабельне виробництво круп вітчизняними підприємствами неможливе без розширення експортних можливостей. Тому світове виробництво та споживання круп, а також кон'юнктура на ринку потребують проведення додаткових наукових досліджень. В умовах розширення світових процесів інтеграції та нарощування експортного потенціалу вітчизняними підприємствами, важливого значення набуває вивчення споживчих переваг населення країн, враховуючи культурні та релігійні особливості.

Вивченням вітчизняного ринку круп та дослідженням його експортного потенціалу займалися провідні науковці, зокрема О. Левченко, Л. Дейнеко, Л. Мармуль, Б. Пасхавера, С. Цибульський, П. Саблук та ін.

Враховуючи сучасні інтеграційні процеси на міжнародному ринку капіталів, розвиток сучасного вітчизняного ринку круп, потенційні експортні можливості української переробної промисловості, сучасний стан та тенденції світового ринку потребують подальших наукових досліджень. Крупи та супутня продукція є основою продовольчої безпеки населення для більшості країн світу. Вітчизняні підприємства, в умовах обмеженості ресурсів, повинні виробляти продукцію високої якості з мінімальними втратами сировини, яка б відповідала міжнародним стандартам. Однак, функціонування світового ринку круп, культура та традиції споживання інших країн потребують проведення подальших наукових досліджень.

Розглянемо детальніше споживання круп в Україні та потенційні експортні можливості вітчизняної круп'яної галузі. Так, згідно результатів проведених досліджень компанією Research & Branding Group в 2012 році майже половина українців (49,6%) купували крупи і макаронні вироби 1-2 рази на місяць. Дані досліджень також свідчать, що найчастіше купують для споживання фасовані вироби люди з середнім рівнем доходу — 1 раз на тиждень (21,6%) та 1-2 рази на тиждень (27,9%), а також великі сім'ї, жителі містечок південно-східних областей України тоді, як жителі центральних областей споживають крупи 1-2 рази на місяць [3].

Виробництво круп в Україні має значний експортний потенціал. Однак, вітчизняна круп'яна галузь як і всі галузі агропромислового комплексу, має ряд проблем. Зокрема, брак оборотних коштів, підприємства галузі потребують проведення повної модернізації та реконструкції обладнання, впровадження

сучасних досягнень науки і техніки, розширення обсягів виробництва, збільшення асортименту та підвищення якості продукції відповідно до вимог міжнародних стандартів.

Розглянемо детальніше вітчизняне виробництво, імпорт та експорт круп протягом 2005-2012 рр. в таблиці 1.

Таблиця 1

Ємність українського ринку круп протягом 2005-2012 рр., тис. т

Показник	Роки								Абсолютний приріст у 2012 року до 2005 року, %
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
Виробництво	342	322	318	363	397	340	356	364	+22
Імпорт	1,6	6,2	24,0	17,0	3,1	9,4	16,8	14,9	+13,3
Експорт	48,4	46,2	60,8	75,4	83,2	74,2	85,9	75,9	+27,5

**Складено автором за даними Державної служби статистики України та Державної митної служби України [1,5]*

Як бачимо з таблиці ємність українського круп'яного ринку у 2012 р. у порівнянні з 2005 р. має тенденцію до зростання, зокрема як за рахунок збільшення обсягів виробництва на 22 тис. т, так і зростання імпорту на 13,3 тис. т. Ступінь відкритості ринку круп у 2012 р. склала 4,91 % проти 0,53% у 2005 р. При цьому темп приросту імпорту значно перевищує темп приросту експорту.

Вітчизняне виробництво круп є перспективним та має значний експортний потенціал, однак значні обсяги круп на вітчизняний ринок імпортуються. Так, основним видом круп, який постачається в Україну є рис (понад 90%). Українські споживачі надають перевагу довгозерновому, середньозерновому та круглому видам рису. На світовому ринку має особливу цінність довгозерновий рис, основними постачальниками якого на український ринок є В'єтнам, Таїланд, Китай, Бразилія, Уругвай та Пакистан. На вітчизняний ринок середньозерновий та круглий види рису імпортуються, в основному, з Китаю.

Як уже зазначалось, вітчизняне круп'яне виробництво має значні експортні можливості. Відповідно до даних інформаційно-аналітичного порталу Inpress.ua в 2014 році зростає експорт українських круп до країн близького зарубіжжя, зокрема, Білорусії (38%), Лівії (29%), Молдови (8%), Росії (8%), а також США (4%). Так, у квітні 2014 року експорт круп склав 21,6 тис. тон (що перевищує значення попереднього місяця на 16%).

На сьогоднішній день, світове виробництво налічує понад 1000 сортів рису із двох основних підвидів *Oryza sativa japonica* та *Oryza sativa indica*.

Рис є основою харчування для багатьох країн. Так, 50% населення країн світу споживають рис щодня. Рис вирощується в країнах, які мають велику чисельність та густоту населення. Так, на світовому ринку перше місце по вирощуванню рису належить Китаю та Індії, але основним експортером є

Таїланд. Рис є недорогим і дієтичним злаком. В таблиці 2 розглянемо детальніше країни, які є лідерами по вирощуванню рису за даними FAOSTAT.

Таблиця 2

Країни - лідери світового вирощування рису, тонн

№ п/п	Країна	Вирощування
1	Китай	202 667 270
2	Індія	155 700 000
3	Індонезія	65 740 900
4	Бангладеш	50 627 000
5	В'єтнам	42 331 500
6	М'янма	32 800 000
7	Таїланд	34 588 900
8	Філіппіни	16 684 100
9	Бразилія	13 477 800
10	Камбоджа	8 779 000

*Складено автором відповідно до джерела [4]

З таблиці видно, що основним виробником та постачальником рису на світовий ринок є Китай обсяги вирощування якої становлять 202 667 270 тонн. В десятку країн, які є світовими лідерами по виробництву рису не ввійшла Бірма, яка була основним постачальником рису на світовий ринок в 60-ті роки ХХ століття. Світове вирощування рису орієнтоване на споживання та площі посіву, Так, 70% світового виробництва круп розміщене біля зон споживання [4].

Розглянемо детальніше особливості світового споживання рису населенням країн світу в таблиці 3.

Таблиця 3

Країни, в яких найбільші обсяги споживання рису

№ п/п	Країна	Споживання рису на жителя, кг/рік
1	Бірма	196,8
2	В'єтнам	169,0
3	Лаос	168,8
4	Бангладеш	160,4
5	Камбоджа	149,0
6	Індонезія	141,1
7	Східний Тімор	112,5
8	Філіппіни	110,6
9	Таїланд	104,4
10	Мадагаскар	98,4

*Складено автором відповідно до джерела [4]

Обсяги споживання рису залежать також від економічного розвитку країни, рівня життя, національних традицій, релігійних віросповідань. Рис є основою споживання в країнах з низьким рівнем життя. Як свідчать дані таблиці, на Філіппінах, які є одним з основних постачальників рису на світовий

ринок, внутрішнє споживання становить 110,6 кг/рік. Рис також є основним видом продукції споживання для населення Бірми – майже 196,8 кг/рік, а от в європейських країнах споживання рису становить всього лише в середньому біля 2 кг/рік на особу.

Досліджуючи обсяги світового споживання рису, слід відмітити той факт, що населення багатьох країн сучасного світу голодує. Недоїдання та голодування населення країн, що розвиваються є основною проблемою сучасного суспільства. Так, голодує (фізичний брак їжі) населення Ефіопії, Судану та південної Сахари. Основними причинами недоїдання є природні, політичні катаклізми, громадянські війни та нерівномірний розподіл продовольства серед населення країн, які розвиваються. Голодує також населення Азії (57%), Африки (27%), Латинської Америки (11%) та Близького Сходу (5%).

Основна частка голодуючого населення країн, що розвиваються проживають у Бангладеш, Бутані, Індії, Мальдівах, Непалі, Пакистані, Шрі-Ланці, Ефіопії, Нігерії, Заїрі, Кенії, Уганді та Мозамбіку. Проте, більшість країн, в яких населення голодує є центрами туристичного бізнесу з розвинутою інфраструктурою для туристів.

В країнах, які розвиваються проживає майже 4/5 населення світу та виробляється приблизно 1/3 всього продовольства. Питома вага продовольчих продуктів країн, які розвиваються у світовому експорті становить близько 32 %, а в імпорті — приблизно 26 %. Незначний рівень споживання продовольства в країнах, що розвиваються, зумовлений передусім низьким рівнем економічного розвитку в цілому і доходів на душу населення, а також активне зростанням чисельності, яке більш ніж утричі перевищує темпи розвинутих країн.

Не менш важливою сільськогосподарською культурою, що вирощується та споживається є гречка, яка по вмісту корисних речовин не поступається рису. Гречка, як просо та рис, належить до одних з основних, а також найважливіших круп'яних культур і являється єдиною незлаковою рослиною у групі зернових культур. Крупа, борошно та кулінарні продукти, вироблені з гречки мають високі споживчі, смакові та дієтичні якості.

Гречана лапша, яка виготовляється із гречки є одним з основних продуктів харчування в Китаї та Південно-східній Азії.

На світовому ринку існує два основні види гречки – звичайна і татарська. Татарська гречка дрібніша та має товсту оболонку, в основному вирощується в країнах Східної Азії, Китаї, Індії та Японії.

Світове споживання гречки характеризується досить консервативними традиціями. Так, гречану крупу, а також продукцію з нею споживають у країнах, де її виробляють, або країнах, де існують традиції її споживання населенням або хоча б переважною частиною. Протягом останніх років зростають обсяги споживання гречки в основному за рахунок азіатських країн, де населення починає задумуватись та піклуватися про стан здоров'я шляхом правильного харчування.

Досліджуючи світове виробництво та споживання гречки можемо відмітити, що ринок є неоднорідний і сегментованим, характеризується незначними обсягами виробництва, торгівлі та споживання. Слід відзначити, що Україна (9 %) займає третє місце у світовому вирощуванні та виробництві гречки після Китаю (39 %) і Росії (22 %) [5].

Основними експортерами гречки на світовому ринку (89%) є Китай та США. Серед імпортерів слід відмітити Японію (47%), Францію (9%) і Італію (6%), тоді як на частка інших країн на ринку не перевищує 38%.

Як уже зазначалось, Україна є одним з основних виробників гречки на світовому ринку та посідає 3 місце. Основне виробництво гречки сконцентроване в Харківській (10,93%), Хмельницькій (10,79%), Сумській (10,47%), Вінницькій (9,76%) та Київській (9,7%) областях [6].

В Україні практично весь урожай гречки перероблюється на харчі. Перспективним є напрям використання гречки у непродовольчих цілях, зокрема, виробництво ліків, ортопедичних меблів. Найбільші переробні підприємства розташовані у близькості до сільськогосподарських угідь та зон вирощування. Вітчизняний ринок гречки характеризується високою концентрацією виробництва. Понад 90% усього виробництва гречки сконцентроване на 15 підприємствах, річний випуск яких коливається в межах 5–25 тис. т. При цьому приблизно 40% гречаної крупи виробляється на Білоцерківському комбінаті хлібопродуктів, Хмельницькому і Сквирському КХП [7].

Досліджуючи вітчизняне виробництво гречки можемо відмітити, що середня її врожайність протягом останніх років сягає 7–10 ц/га. Ефективність виробництва сільськогосподарськими підприємствами гречки досить низька, якщо, наприклад, порівнювати з іншими культурами. Так, з тієї самої площі посіву сільськогосподарські підприємства збирають близько 25–60 центнерів пшениці та 30–60 центнерів кукурудзи, що свідчить про їх значну економічну вигоду. Вирощування гречки є достатньо затратним через невисоку продуктивність культури. Відповідно до даних проведених досліджень, консалтингової компанії «АПК-Інформ», собівартість виробництва гречки становить у межах 2500–2600 грн., тоді як відпускна ціна у 2012 році становила 4000 грн. за тону, тобто сільськогосподарські підприємства заробляють приблизно 800–1000 грн. на тонні, це ще не враховуючи заробітки численних посередників та транспортні послуги. Показник рентабельності переробників становить у середньому 15% [7].

Протягом останніх років, як уже зазначалось, на світовому ринку лідером по експорту гречки є Китай, який поставляє порівняно дешеву продукцію на ринки Росії і Кавказу. Росія експортує гречку на ринки Молдови та Білорусії, а Польща – до країн Європейського союзу. Українській гречці важко конкурувати на європейському ринку з Польщею, оскільки необхідно заплатити мито у розмірі 130 євро, що значно здорожує вартість вітчизняної продукції. А для того, щоб українська гречка була конкурентоздатною на європейському ринку необхідно щоб її собівартість не перевищувала 2000 грн. за тону тому

виникає для сільськогосподарських підприємств проблема перевиробництва (близько 30%). Тому гречка, яка вирощується на українських полях має значний експортний потенціал, але потребує підтримки держави, залучення додаткових інвестиційних ресурсів та пошуку нових ринків збуту. Крім того, болючим залишається питання впровадження міжнародних стандартів управління процесами виробництва та якості, зокрема ISO. Оскільки, сертифікація за міжнародними стандартами потребує значних капіталовкладень, яких вітчизняні підприємства не мають.

Не зважаючи на зазначені проблеми, найбільші підприємства, які займаються вирощуванням та переробкою гречки розширюють та нарощують обсяги виробництва. На вітчизняному ринку активно розвивається та розширюється виробництво продукції для діабетиків та дітей, зокрема сумішей. Так, одне з найбільших підприємств України, Сквирський КХП експортує 90% гречаної муки, яку використовують для виробництва дитячого харчування такі відомі на українському ринку та за її межами компанії – Nestle, Heinz, Нутриція.

Відомі серед вітчизняних споживачів українські виробники гречаної крупи, які випускають свою продукцію під торговими марками: «Хуторок», «Натко», «Такі справи», «Жменька», «Август», «Сквирянка», «Сгура-сгура», «Хіт продукт», «№1», «Фуршет» та ін. В Україні одним із основних виробників за обсягом гречки є підприємство, яке випускає продукцію під торгівельною маркою «Хуторок». Відома також серед споживачів борошномельно-круп'яна продукція ТОВ «ЕКОР ТЗ». Так, гречана крупа «ЕКОР» продається у торговельних мережах України, а також екпортується у Росію, країни Євросоюзу і США.

Продукція ПП «ГАЛЕКС-АГРО» є лідером серед компаній-експортерів органічної продукції в Україні, яка успішно експортується до Швейцарії, Німеччини, Угорщини, Нідерландів, Італії та Великої Британії.

Протягом останніх років на український ринок активно імпортується продукція російських виробників (близько 10%), яка є порівняно з цінами на вітчизняну гречку значно дешевшою. Тому будь-яке подорожчання гречки в Україні спричинене не лише внутрішніми коливаннями, але й заповненням ринку імпортною продукцією. Проте, як уже зазначалось, на українському ринку характерним є перевиробництво гречки (близько 30%), що свідчить про значний експортний потенціал досліджуваної галузі.

Досліджуючи тенденції вітчизняного ринку вівсяних круп та пластівців можемо відмітити позитивні тенденції до нарощування обсягів їх експорту. Так, у 2012 р. показник експорту оброблених зернових культур та їх зародків, в тому числі і вівсяних пластівців, досягнув до 40,32 тис. т. Основними експортерами зазначеної продукції є: Болгарія (33,9% у 2012 р.), Молдова (10,9 %) та Німеччина (10 %) [4]. У структурі експорту круп'яної продукції частка оброблених культур складає 53,1 %, у структурі імпорту – 91,5 %. Слід відзначити, що темпи зростання імпорту круп'яної продукції в цілому та обробленого зерна зокрема, значно перевищують темпи зростання експорту

аналогічних товарних груп, що є негативною тенденцією. У географічній структурі імпорту оброблених зернових культур та їх зародків на вітчизняний ринок 87,3 % займає Росія, 6,7 % – Німеччина, 5,1% – Болгарія [4].

Отже, враховуючи світові тенденції розвитку кон'юнктури на ринку круп та потенційні експортні можливості вітчизняного виробництва, можемо відмітити їх перспективи до нарощування. Дослідження доводять, що в найближчі роки зберігатиметься тенденція до зростання чисельності населення країн світу та потреби у збільшенні обсягів виробництва продовольчих продуктів. Проте, крім абсолютного зростання чисельності населення, обсяг продовольчих потреб визначається також і демографічними чинниками: статевовіковою структурою, збільшенням мешканців міст, зменшенням сільського та ін. Так, якщо в Європі, за прогнозами експертів, продовольчі потреби в крупах та супутній продукції скоротяться, то у країнах, що розвиваються, вони різко зростатимуть, а в цілому у світі для підтримання нормальної якості життя населення, що зростає, обсяги виробництва продовольства за 50 років мають зрости не менш ніж на 75 %.

Україна є важливим постачальником сільськогосподарської сировини на світовий ринок продовольства, проте нажаль не готової продукції з неї та сучасних технологій її обробки. Так, Україна за обсягом експорту зернових посідає третє-четверте місце, виробляючи майже 50 мільйонів тон зерна

Обсяги вирощування зернових культур та гречки дозволяють вітчизняним підприємствам нарощувати виробництво та експортувати крупи до інших країн. Нагадаємо, що українськими сільськогосподарськими підприємствами вирощується 9% світового виробництва гречки. Однак, є проблеми з високими митними зборами (130 євро до країн Європи), стандартизацією та сертифікацією продукції, впровадження сучасних технологій у виробничі процеси, брак ресурсів та ін. Отож надіємось на подальше ефективний розвиток вітчизняної круп'яної галузі.

Література:

1. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
2. Украина: рынок муки и круп. Исследование информационной компании «ПроАгро». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.proagro.com.ua/news/proagro/>.
3. Обзор рынка круп в Украине [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rb.com.ua/rus/marketing/tendency/8652/>.
4. Рисовая цивилизация. Сорты риса. Страны производители риса. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mistervalenok.ru/pitanie-v-pattaye/risovaya-tsvilizatsiya-risoedene-yuva.html>.
5. Офіційний сайт Державної митної служби України. Розділ «Митна статистика» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.customs.gov.ua/dmsu/control/cstat/>.
6. АПК Информ: Мировое производство гречихи [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.apk->

inform.com/ru/exclusive/topic/1012951#.VPcKTHysVbE.

7. Гречані горизонти. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.syaivo.com/uploads/files/agrogroshi_14_all_rec.pdf.

ЕКОНОМІЧНА КОНЦЕНТРАЦІЯ ЯК ФАКТОР ЗРОСТАННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

Будь-яке досконале правове регулювання є дієвим лише тоді, коли існує загальна потреба в застосуванні цього правового масиву. Так, сьогодні в Україні існує правова система захисту конкуренції, однак, на жаль ця правова система нівелюється іншою потребою, а саме потребою в монополізації економіки. Сьогодні потреба в монополізації економіки в Україні стала державною політикою і саме створення монопольних ніш є пріоритетом і для влади і для олігархів. Отже, відсутність проконкурентної свідомості і у державної влади і у бізнесу в Україні є значною загрозою для конкурентоздатності країни в цілому.

Демонополізація деяких ринків стримується в результаті адміністративного ресурсу, який перешкоджає розвитку конкуренції на товарних ринках.

Так, з метою забезпечення інтересів держави та населення у процесі реформування системи закупівель і використання зерна державних ресурсів, створення сприятливих умов для інвестування елеваторної, борошномельно-круп'яної і комбікормової промисловості Кабінет Міністрів України утворив Державну акціонерну компанію "Хліб України" у формі відкритого акціонерного товариства і передав їй всі державні елеватори та комбінати хлібопродуктів. Компанія є правонаступником прав і обов'язків Головного управління по хлібопродуктах та Головного управління комбікормової промисловості Міністерства сільського господарства і продовольства.

З метою здійснення структурної перебудови медичної та мікробіологічної промисловості Кабінет Міністрів України утворив Державну акціонерну компанію "Укрмедпром". Статутний фонд Компанії створено шляхом передачі майна державних підприємств фармакологічної та медичної промисловості.

З метою реалізації Державної програми "Золото України", залучення внутрішніх і зовнішніх інвестицій у розвиток гірничодобувної підгалузі та суміжних виробництв Кабінет Міністрів України створив Державну акціонерну компанію "Українські поліметали".

З метою здійснення структурної перебудови гірничорудної промисловості, підвищення рівня керованості підприємствами та організаціями, що належать до її сфери, Кабінет Міністрів України створив Державну акціонерну компанію "Укррудпром".

З метою забезпечення економічних інтересів держави в процесі корпоратизації та приватизації державних підприємств нафтогазового комплексу та задоволення потреб споживачів у паливно-енергетичних ресурсах

створено Національну акціонерну холдингову компанію "Укрнафтогаз" на базі підприємств і організацій нафтогазового комплексу.

Крім того, за рішенням уряду було створено 24 холдингові компанії, серед яких Акціонерна судноплавна холдингова компанія "Сі Трайдемент", Акціонерна холдингова компанія "Укрнафтопродукт", Відкрите акціонерне товариство "Лізингова компанія "Украгроماشінвест", Державна акціонерна компанія "Ліки України", Державна акціонерна компанія "Україна туристична", Державна акціонерна компанія "Українське видавничо-поліграфічне об'єднання", Державна акціонерна компанія "Укрресурси", Державна акціонерна холдингова компанія "Артем", Державна акціонерна холдингова компанія "Дніпровський машинобудівний завод", Державна акціонерна холдингова компанія "Енергобуд", Державна акціонерна холдингова компанія "Каскад", Державна акціонерна холдингова компанія "Київський радіозавод", Державна акціонерна холдингова компанія "Титан", Державна акціонерна холдингова компанія "Топаз", Державна акціонерна холдингова компанія "Укргеолремаш", Державна акціонерна холдингова компанія "Чорноморський суднобудівний завод", Закрите акціонерне товариство "Кредитно-гарантійна установа", Національна акціонерна компанія "Надра України", Національна акціонерна компанія "Украгролізинг", Українська державна акціонерна холдингова компанія "Укрпапірпром", Холдингова компанія "Краян", Холдингова компанія "Реле і автоматика", Холдингова компанія "Укркомунмаш", Холдингова компанія "Укрпромавтошинаремонт".

Дотепер в законодавстві чітко не визначено статус нових великих структур монополістичного типу, не налагоджено антимонопольний контроль за їхньою діяльністю, що також негативно позначається на розвитку конкурентних відносин і попередженню обмежувальної практики суб'єктів господарювання, на що слушно було зазначено представником України на міжнародній конференції у Брюсселі [6].

Створення холдингових компаній було спрямоване на збереження і утримання влади директорів, а також на збереження колишніх монопольних структур. Опитування спеціалістів-експертів показало, що якщо всі наявні великі холдингові компанії прийняти за 100 %, то 46 % залишилися від радянських часів, 11% - створені шляхом злиття існуючих підприємств, і лише 17 % - вирости з дрібних підприємств завдяки умілому веденню справ[5, с.16].

Процес перерозподілу впливу в агропромисловому секторі набирає обертів. З 2010 року Міністерство аграрної політики та продовольства сприяло багатьом суперечливим нововведенням у галузі. Завдяки введенням експортних квот на зернові у 2011 році відбулась монополізація ринку експорту зерна, а чиновники вже знову думають про створення вертикально-інтегрованої корпорації з безмірними можливостями.

В розподілі квот на експорт зерна нікому не відоме ТОВ «Хліб Інвестбуд» отримувало майже 80%, а інші компанії - зернотрейдери були практично усунуті з ринку. Тобто віддалені від влади потужні зернотрейдери, які сумлінно

виконали всі умови постанови Кабміну №938 від 4 жовтня 2010 року їх не одержали [1].

Чим мотивувало аграрне відомство вибір «Хліб Інвестбуду» у ролі державного оператора з експорту зерна? Чи міг «Хліб Інвесбуд» у новорічні свята, із 31 грудня по 6 січня 2011 року, оббігати всі зерносховища, і підтвердити задекларовані обсяги зерна, чого не змогли зробити навіть трейдери, які мають власні елеватори? Отже, як видно завдяки державній підтримці з'явилась монопольна позиція на до цього конкурентному ринку експорту зернових.

ТОВ «Хліб Інвестбуд» продавав у 2011 році пшеницю і кукурудзу виключно Victoria Alliance із Alteron Limited, а вони у свою чергу продавали куплене виключно Restex Alliance. І лише остання виходила із товаром на зерноторговельні компанії, які доставляють збіжжя до країн-імпортерів. Відтак, діяльність «Хліб Інвестбуду», лише на різниці внутрішніх цін на пшеницю та кукурудзу на час укладання контрактів у 2011 році завдала прямих збитків на 24,5 млн. дол.

У результаті проходження фуражної кукурудзи через «шлюзи» офшорних компаній її ціна із 235 дол. за тонну зросла до світової — 305. Мінус 70 дол. на тоні! Помножимо на півмільйона експортованих тон 35 млн. дол. осіло в офшорах. Так само і по пшениці. Різниця між ціною «Хліб Інвестбуду» і кінцевою Restex Alliance становила 95 дол. на тоні. Враховуючи обсяг експортного контракту, ще на 21 млн. дол. збагатіла трійка офшорних фірм. Тобто «Хліб Інвестбуд» допоміг їм сумарно піднятися на 56 млн. дол. При цьому ТОВ з оборотом за 2011 рік 1,4 млрд. грн., сплатило всього-на-всього 700 тис. грн. податку на прибуток.

На сайті Генпрокуратури з'явилося повідомлення, що відомство порушило кримінальну справу стосовно чиновників Аграрного фонду.[2] Їх, зокрема, підозрюють у завданні державі збитків на суму 340 мільйонів гривень. Прес-служба Генпрокуратури зазначає, що в березні 2011 року Аграрний фонд уклав договір на закупівлю зерна на 1,5 мільярда гривень з ТОВ «Хліб Інвестбуд». Попри те, що законодавством операції за поставками зерна звільнялися від сплати ПДВ, цьому підприємству було перераховано в порядку повернення ПДВ 280 мільйонів гривень. Крім цього, як зазначають в Генпрокуратурі, наприкінці 2011 року Аграрний фонд уклав із зазначеним суб'єктом підприємницької діяльності ще одну угоду на придбання зерна - за цінами, які були значно вищими за ринкові. В результаті цієї оборудки держава втратила ще 52 мільйони гривень.

Це все — такса за становлення і просування за кордон державного експортера-монополіста.

Коли аграрний міністр у 2011 році переконував представників ЄБРР у тому, що держава контролює ТОВ «Хліб Інвестбуд» і має у статутному фонді 61% це не відповідало дійсності. Ще у серпні 2010 року без процедури приватизації приватна компанія «Каласар» придбала у «Хліб Інвестбуді» частку у 51% без усіляких конкурсних приватизаційних процедур. У «Каласарі»

— два рівноправні власники: Олександр Козирев та кіпрський офшор Genetechma Finance Limited.

Який сенс державі опускатися до рівня рядового міноритарія, якщо на сьогодні вона — повноправний власник таких інституцій, як Аграрний фонд, державне підприємство «Державна продовольчо-зернова корпорація України», що мають повне право здійснювати експортно-імпорتنі операції. Та й, власне, фінансово сильні підрозділи ДАК «Хліб України», з яких зліпили Державну продовольчо-зернову корпорацію, також могли експортувати те ж зерно. Тобто сьогодні потенційно конкурентна зернова галузь України повністю окутана не прозорими схемами державницьких монопольних ніш.

Про це свідчить документ - інформаційний меморандум Державної продовольчо-зернової корпорації – ДПЗКУ.[3] Планувалося, що корпорація стане основним постачальником збіжжя для Аграрного фонду. Це підприємство стало правонаступником ДАК "Хліб України", яку уряд вирішив ліквідувати, та передати ДПЗКУ 36 елеваторів, комбінатів хлібопродуктів і хлібних баз, у тому числі Одеський і Миколаївський портові елеватори.

У презентації ДПЗКУ також сказано, що її експортний потенціал за три роки може зрости з 2,8 мільйона тон зерна до 10,5 мільйона тон. Відповідно, валовий дохід збільшиться з 620 мільйонів доларів до 2,4 мільярда доларів, за рахунок своїх об'єктів перевалки ДПЗКУ може експортувати до 6,3 мільйона тон зерна, а ще 4 мільйона тон передбачається вивозити через "партнерські" зернові термінали. Крім того, держструктура обіцяє, що зможе консолідувати 1 мільйон гектарів землі. За оцінками експертів, зараз вона має 10 тисяч гектарів землі. Утім, важко зрозуміти, як корпорація збирається купувати рілля, враховуючи, що завершити земельну реформу влада планує не раніше 2012 року. Набагато простіше скористатися резервом. Мінагропрод має близько 0,5 мільйона гектарів землі, які знаходяться у користуванні підвідомчих міністерству установ. Ще стільки ж має Національна академія аграрних наук, яку очолює заступник Мінагропроду.

Окрім збільшення земельного фонду і експортних можливостей, чиновники також обіцяють державні гарантії з боку Аграрного фонду та субсидювання спільних проектів. Одним з найбільших таких проектів ДПЗКУ називає створення аграрного машинного парку, на що протягом чотирьох років корпорація виділить 1,3 мільярда доларів, при цьому 10-20% цих коштів має забезпечити держава а під інші будуть отримані державні гарантії.

Державний монополізм - це гірший варіант. Сьогоднішня політика ручного керування та адміністративного втручання - це причина ситуації і з гречкою, і з цукром та багатьох інших аграрних криз в Україні.

Таким чином, виникає необхідність доопрацювання законодавства, що регулює діяльність великих монополістичних структур, з метою досягнення реальної демонополізації економіки, а не створення видимості цього процесу.

Крім державних монополій, які побудовані завдяки адміністративному державному ресурсу за принципом монопольних ніш, в останні роки, на жаль, в Україні швидкими темпами будується олігархічно-монополістичний капіталізм,

який завдяки своїй близькості до влади створює монополні вертикально інтегровані структури, які забирають майбутнє у цілого пласту конкурентоздатної української економіки та в цілому призводять до втрати Україною конкурентоздатності.

Термін - олігархічна монополізація, який означає концентрацію певних галузей економіки в руках кількох наближених до влади олігархів можна цілком застосувати до сьогоденної України. Олігархів завжди поділяли на перший рівень, другий рівень та більш дрібних. На першому рівні перебувають персони, які контролюють найбільші бізнеси не лише в Україні, а і за кордоном. Це Рінат Ахметов, Ігор Коломойський, Дмитро Фірташ та Віктор Пінчук. Другий рівень – це менш впливові бізнесмени, які встигли захопити під свій контроль багато другорядних підприємств або контролюють одне велике.

Олігархи усіх рівнів сповідують єдину модель побудови бізнесу. Вона полягає в створенні монополії, після чого ринку пропонуються принципово інші не вигідні умови з якими враховуючи відсутність альтернативи всі змушені погоджуватись.

Державницько-адміністративний монополізм та олігархічно-монополістичний капіталізм, що базуються на принципі монополних ніш на сьогодні є реальною загрозою для конкурентоздатності України. Найбільшим негативом цієї моделі розвитку країни є скорочення стрімкими темпами конкурентних переваг для більшості галузей країни, а отже і для країни в цілому. На початку 90-х років, коли Україна здобула незалежність її конкурентоздатність та величезний потенціал ні у кого не викликали сумнівів. Однак за 20 років цей конкурентний потенціал втрачався стрімкими темпами та як наслідок протягом 2006-2010 років, включно Україна мала негативний торговий баланс. Як окремо по рокам, так і загальний за п'ять років. Експорт за цей час становив 295 млрд. 220 млн. доларів США. В структурі експорту переважали: метал 28%, послуги 14%, харчові продукти та зернові - 12%, механічне обладнання - 7%, хімічна продукція - 5%. [4]

Імпорт протягом 2006-2010 років перевищив експорт і становив 323,19 млрд. долл. США. В структурі імпорту переважали: газ природний, нафта сира та продукти її переробки - 26% механічне обладнання - 13% , транспортні засоби - 9% , послуги нерезидентів - 7% .

Отже сальдо торгового балансу України за 2006-2010 р.р. включно було негативним і склало мінус 27,97 млрд. доларів США. Покриття дефіциту відбулось за рахунок прямих іноземних інвестицій, міжнародних трансфертів і резервів НБУ.

Якщо втрата конкурентоздатності української економіки буде відбуватись такими темпами, то Україна з гравця на міжнародних ринках, перетвориться на ринок збуту для іноземних товарів та країну монополних ніш.

Література:

1. Про встановлення обсягів квот на окремі види сільськогосподарської продукції, експорт якої підлягає ліцензуванню до 31 грудня 2010 р., і затвердження Порядку видачі ліцензії на експорт окремих видів

сільськогосподарської продукції та розподілу квот, постанова КМУ від 04.10.2010 №938;

2. Генпрокуратура виявила "зернові" махінації на 300 мільйонів, Українська правда, 4.04.2012

3. ДПЗКУ допоможе українським виробникам отримати світову ціну за вирощений врожай, сайт Державної продовольчо-зернової корпорації, 15.07.2011

4. Дефицит текущего счета и торгового баланса по итогам 2011 г. составит более 9 млрд долл., - эксперт, <http://finmonitor.com.ua/news/4441-deficit-tekuschego-scheta-i-torgovogo-balansa-po-itogam-2011-g-sostavit-bolee-9-mlrd-doll-ekspert.html>

5. Колотшов В.І. Ще раз про адміністративні бар'єри // Підприємець. К., 1999. № 1-2.

6. Холдінги – стан на кінець 90-х//Доповідь України на міжнародній конференції у Брюсселі.1999.

ИНФОРМАЦИОННЫЕ СИСТЕМЫ И ТЕХНОЛОГИИ В СИСТЕМЕ ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ ОТРАСЛЕВЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В истории человечества каждое столетие принято именовать в соответствии с наиболее значимым технологическим прорывом, который имел место в это время. Прошедшее столетие называют Индустриальным веком, а век настоящий претендует стать Информационным. Доказывать, что современный бизнес неотделим от информационных технологий (IT- технологий) и INTERNET уже не надо [3].

Достижение высоких результатов в экономике и социальной сфере, завоевание места полноправного партнера в мировой экономической системе в значительной мере зависит от того, которые будут масштабы использования современных информационных технологий, а также от того, какую роль будут играть эти технологии в сфере управления. Изменения условий производственной деятельности, потребность адекватного приспособления к производственной деятельности системы управления содействуют не только усовершенствованию его организации, а и нуждаются в перераспределении функций управления по уровню ответственности и формами их взаимодействия.

В информационном процессе, которым есть управленческая деятельность, информация выступает как один из важнейших ресурсов, охватывает все стороны жизни общества — от материального производства к социальной сфере.

Понятие "информация" происходит от латинского слова «informatio», что означает изложение, сообщение, объяснение факта, явления, события. В теории информационных систем "информация" рассматривается с точки зрения технологии ее преобразования, то есть как совокупность сведений, которые являются объектом передачи, хранения и обработки.

Информацию, как продукт производства и использования, отличает прежде всего предметная область. Каждый вид информации имеет свои технологии обработки, содержательную ценность, формы представления и отображение, требования к достоверности, оперативности отображения фактов, явлений, процессов.

Основной составляющей управленческой информации служит экономическая информация, которую можно фиксировать, передавать, обрабатывать, сохранять и использовать в процессе планирования, учета, контроля и регулирования, анализа и прогнозирования и принятия управленческих решений на всех уровнях отраслевого и регионального управления. С помощью экономической информации можно проследить взаимосвязи между звеньями, направления его развития и принятие управленческих решений. Другими словами, экономическая информация — это данные, которые используются в управлении объектом.

Экономическая информация насчитывает много разновидностей, как это изображено на рис. 1.

Согласно выполняемым функциям управления выделяют такие виды информации:

➤ *Прогнозная* — связанная с функцией прогнозирования, отображает вероятное утверждение о будущем состоянии хозяйственных процессов. (Например, прогнозируемый размер прибыли).

➤ *Планово-договорная* — связанная с функцией планирования и описывает хозяйственные процессы, которые должны состояться в заданном временном периоде. (Например, объем выпуска конкретного наименования продукции, количество материалов конкретного наименования по договору).

➤ *Учетная* — связанная с функциями оперативного, бухгалтерского, статистического учета и отображает хозяйственные процессы, которые уже осуществились, а также фактическое состояние.

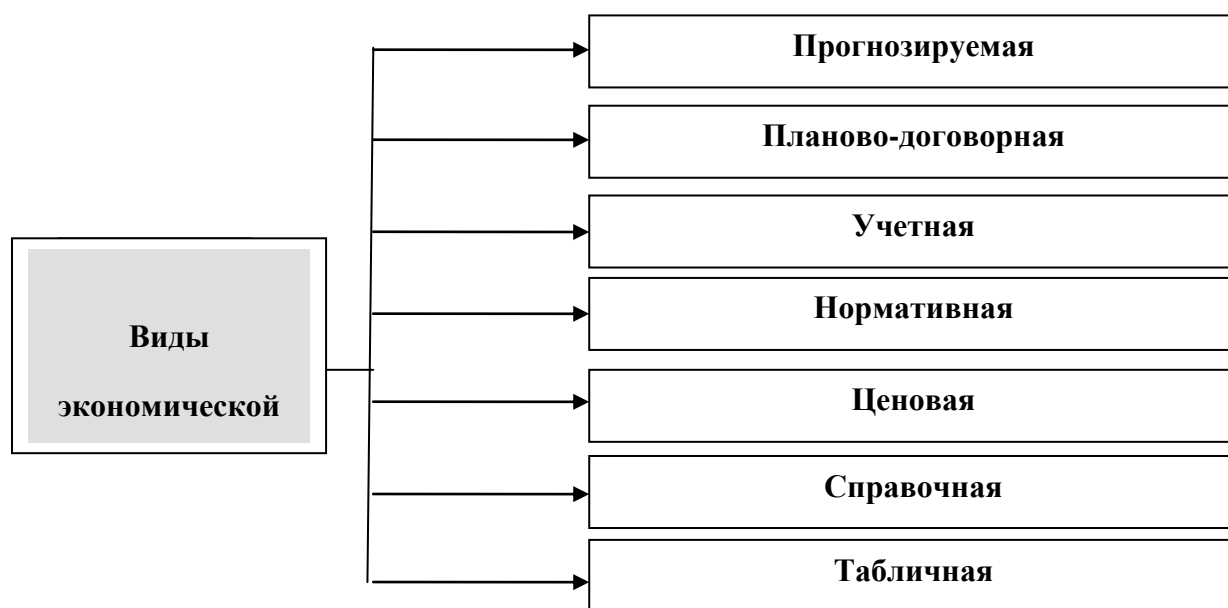


Рис. 1. Виды экономической информации

➤ *Нормативная* — связанная с функцией подготовки производства. Она регламентирует затраты материальных и трудовых ресурсов, уровень запасов и заделов. (Например, нормы затраты материала на изделие).

➤ *Ценовая* — охватывает цены, тарифы, расценки (цены могут быть плановые, фактические, договорные, прејскурантные, отпускные, оптовые, розничные).

➤ *Справочная* — предназначенная для детализации процессов, расшифровки и дополнения сведениями. (Например, наименование и адрес предприятия).

➤ *Табличная* — содержит коэффициентные величины. (Например, размер налога из налогооблагаемой суммы заработка).

В информационном процессе, которым есть управленческая деятельность, информация выступает как один из самых важных ресурсов. Информация охватывает все стороны жизни от материального производства к социальной сфере. С помощью анализа информационных потоков можно:

➤ определить наиболее значащие для принятия управленческих решений данные;

➤ разработать перспективную архитектуру информационной системы;

➤ определить минимальный объем информации, без которого эффективное управление невозможно.

Создавая информационные системы, используют кибернетический или системный подход, который дает возможность рассматривать процесс управления объектом как информационный.

По мнению одного из руководящих специалистов в области системного анализа — академика РАН Мойсеева М.М.: «...ныне изучено довольно много разных типов систем, но построить теорию, которая была бы достаточно общей, пока что не представляется возможным. Поэтому особое значение приобретает выделение классов реальных систем, для изучения которых можно использовать общие подходы».

Общие подходы рассматриваются в таких областях научных знаний как общая теория систем, теория моделирования систем, системный анализ, исследование операций, теория управления технических решений и прочие. Огромное внесение в создание и развитие этих областей знаний внесли такие ученые как: Г.Вагнер, А.Кофман, Д.Климанд, В.Кинг, Д.Диксон, Е.Квейд, М.П.Бусленко, Д.М.Гвишиани, В.М.Садовський, М. Г.Моисеев, А.І.Уемов, В.В.Дружинин, М.Месарович, Дж. Нейман, Л. фон Берталанфи и др.

Системный (комплексный) подход относительно создания информационной системы — это комплексное изучение экономического объекта как одного целого с представлением его частей как целенаправленных систем, изучение этих систем и взаимоотношений между ними.

Признаки системности:

➤ принцип внешней целостности — обособленность или относительная обособленность системы в окружающей среде;

➤ принцип внутренней целостности — свойства системы зависят от свойств ее элементов и взаимосвязей между ними, нарушение этих взаимосвязей может привести к тому, что система не сможет выполнять свои функции;

➤ принцип иерархии — в системе можно выделить разные подсистемы, или подчиненность этой системы более высшему уровню.

При системном подходе экономический объект рассматривается как совокупность взаимосвязанных элементов одной сложной динамической системы, которая находится в состоянии постоянных изменений под влиянием многих внутренних и внешних факторов, связанных процессами преобразования входной информации в другую исходную информацию.

При создании управленческой информационной системы (УИС) или любой другой системы необходимо опираться на определенные принципы, общие требования, правила и нормы, которые нужно соблюдать при построении системы.

Системный подход включает следующие принципы: конечной цели, единства, взаимосвязи, модульного построения, иерархии, развития, децентрализации, учета неопределенности и случайности в системе.

Характерными признаками системного подхода есть:

- одновременный охват проектирования большого количества задач;
- типизация и стандартизация решений;
- ключевая роль баз данных (БД);
- локальное внедрение;
- увеличение функциональных задач.

Из выше сказанного следует что согласно нормативным документам во время проектирования необходимо руководствоваться принципами системности, развития, совместимости, стандартизации и эффективности.

При создании системы всегда существуют индивидуальные требования к ее проектированию.

При разработке системы учитываются также характерные особенности системы управления, к которым принадлежат:

- специфика решений относительно каждого объекта задач;
- многогранность выполняемых функций;
- многостепенность системы, где на каждом уровне выполняются задачи во взаимодействии с другими системами управления;
- разсосредоточенность органов управления и подразделений по территории, что определяет разные условия их деятельности;
- специфика автоматизации процессов сбора, обработки и выдачи информации должностным лицам, а также сложность алгоритмов ее преобразования;
- оперативность выдачи отдельных видов информации, их достоверность и возможность передачи на расстоянии;
- оперативность реагирования на изменения во внешней среде.

Обязательным есть также соблюдения нормативно-правовых норм и

стандартов.

Надо отметить, что проектирование УИС нуждается в разработки единых теоретических положений, методических подходов по ним созданию и функционированию, без чего невозможное взаимодействие разных экономических объектов, их функционирование в сложном многоуровневом комплексе.

Сформулированные академиком В. Г. Глушковым научно-методические положения и практические рекомендации относительно проектирования автоматизированных систем сложились как основные принципы создания информационных систем (ИС): системности, развития, совместимости, стандартизации и унификации.

Выполнение приведенных принципов необходимо при выполнении работ на всех стадиях и этапах создания и функционирования ИС и информационных технологий (ИТ), то есть на протяжении всего жизненного цикла.

Чтобы разобраться в работе УИС, необходимо понять суть проблем, которые она решает, а также организационные процессы, в которые она включена.

Следует заметить, что даже относительно небольшие компании являются сложными системами, поскольку владеют непростой иерархической структурой с многочисленными взаимосвязями между объектом управления и системой управления.

Сам процесс управления характеризуется многофункциональностью, которая оказывается в особенностях реализации основных функций управления, где каждой функции присущи работы, которые объединены определенным содержанием и играют определенную роль в управленческой деятельности. Общая сумма всех функций и есть процесс управления.

В зависимости от целей управления, возможно выделить функции по степени обобщения, а именно: прогнозирование, планирование, контроль, учет, анализ и регулирования (Рис.2).

В контексте с изложенным выше, анализ существующей системы, потоков информации и задач, решаемых структурными подразделениями органов управления, дали возможность сделать вывод о целесообразности создания трех уровней управленческой информационной системы, которые наиболее эффективно будут обеспечивать сбор, накопление, обработку, анализ и использования информации в управленческой деятельности, а также принятие управленческих решений трех категорий: это — стратегических, тактических и оперативных.

Сам результат анализа информационных потоков и функций управления в компании является основой построения функциональной модели.

Эти модели строятся для каждого уровня управления.

ФУНКЦИИ УПРАВЛЕНИЯ И ФУНКЦИОНАЛЬНЫЕ ПОДСИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ

Прогнозирование	Управление маркетингом и продажами	Управление производством	Управление закупками	Управление материальными ресурсами	Управление финансами	Управление человеческими ресурсами	Управление разработкой продукции	Управление сервисным обслуживанием	Управление основными фондами
Планирование									
Учет									
Контроль									
Анализ и регулирование									

Рис.2. Функции управления и функциональные подсистемы управления

Относительно технологии моделирования информационных систем. Даже относительно небольшие компании являются сложными системами, поскольку владеют непростой иерархической структурой с многочисленными взаимосвязями между объектом управления и системой, которая управляет. В свою очередь, участники процесса управления, конечно, ставят перед собой свои цели, которые могут не совпадать с целью системы в целом. Компания, как система, в условиях изменения среды сохраняет свойство целостности и владеет такой характеристикой как эмерджентность, поскольку потеря целостности вызывает за собой разрушение системы.

В экономических системах управление строится на основе экономико-организационных моделей, так как система, которая управляет, должна иметь представления об образе объекта. И поскольку модель в некоторой форме отображает процессы, которые реально протекают, и возникает проблема ее адекватности.

Модель всегда отличается деталями от самого объекта, но обязательно имеет с ним что-то общее. Сравнительно простыми есть функциональные модели, которые описывают зависимость выхода от входа, более сложными — структурные модели, которые включают и функциональный, и структурный аспекты.

Модели, как и системы, могут быть вероятностными и детерминированными. УИС обычно является детерминированной моделью системы управления, отображая процессы, которые происходят, через призму своих технологий. Большое количество и разнообразие экономических систем порождают большое разнообразие УИС. Отображая систему управления, УИС

таким образом вбирают у себя особенности структуры управления, схемы декомпозиции управленческих целей, наглядных технологий.

Информационное моделирование предметной области — это часть реального мира (в нашем случае — часть экономической системы), которая представляется, отображается и используется в УИС.

Предметная область, которая отображается с помощью разных форм конечной информации, называется информационной моделью.

Модель — это объект, который в определенных задачах может заменять оригинал.

Этапы информационного моделирования во время создания экономической информационной системы (1):

$$\{ПО\} \rightarrow \{\text{описательная КМ}\} \rightarrow \{ЛМ, ММ\} \rightarrow \{АМ, П\}, \quad (1)$$

где ПО - предметная область;

КМ - концептуальная модель;

ЛМ - логическая модель;

ММ - математическая модель;

АМ - алгоритмическая модель;

П - программа.

Концептуальная Модель (КМ) — это модель, которая отображает знание специалиста в определенной области о ее объектах и их взаимосвязи, а также ее процессы и результаты деятельности. На этом этапе могут быть использованные: тексты, таблицы, графики, графы, блок-схемы.

Логическая модель (ЛМ) — ПО с помощью инструментария анализа и проектирование УИС.

Математическая модель (ММ) — это записанные с помощью математического аппарата зависимости между параметрами (показателями) моделированных процессов.

Модели для представления знаний в УИС:

- продукционная модель — позволяет за счет правил получить факты, которые на момент записи правил были неизвестные;
- сетевая модель — в ней воспроизводятся объекты, отношения между ними, события, взаимосвязи, процессы с помощью аппаратно-математических сетей;
- ситуативная модель основана на базах знаний (2)

$$БЗ = \langle БС, БР \rangle \quad (2)$$

где БЗ - база знаний,

БС - база ситуаций,

БР - база решений.

База ситуаций непосредственно связана с базой решений $БС \Leftrightarrow БР$ - каждой ситуации отвечает свое решение.

Ситуация - некоторое структурированное описание состояния системы управления, внешней среды, преимуществ субъекта.

Обобщенная схема вывода ситуативной модели:

- присвоение значений текущей ситуации;

- распознавание текущей ситуации и поиск в базе знаний ситуации-примера, наиболее похожего с текущей;
- выбор решения, связанного с найденным примером.

В процессе решения задачи последовательно иницируются (в зависимости от условий) те или другие классы иерархической структуры. При этом определяются все необходимые атрибуты ситуации. Итак, имеем пример, методы которого или содержат ссылку на решение, или сами являются этим решением.

В условиях реформирования области ключевым фактором успешного развития становится эффективное управление изменениями (Change Management).

В экономических системах управления строится на основе экономико-организационных моделей. Модели, как и системы, могут быть вероятностными и детерминированными.

Вероятностные модели — модели, которые описывают процесс развития экономической системы, на которую влияют случайные факторы.

Детерминированные модели (deterministk models) — используют для описания процессов, которые не содержат существенной случайности.

Управленческая информационная система (УИС) обычно является детерминированной моделью системы управления, которая отображает процессы, которые происходят через призму своих технологий.

Рассмотрим вопрос относительно современных технологических средств автоматизации функций управления деятельностью предприятий.

Сегодня на рынке информационных технологий представлен широкий спектр инструментальных средств, предназначенных для быстрой реализации компонентов архитектуры ИС. Использование таких инструментов позволяет не разрабатывать аналитические приложения с нуля, а использовать готовые современные технологии и поэтому сократить время и затраты на их создание.

Во время реализации проекта внедрения ИС в компании могут быть использованы программные решения как разных компаний-производителей — смешанные решения, так и одного производителя — платформенно-базирующиеся решения. И в первом и во втором случаях имеют место определенные преимущества и недостатки. И поэтому выбор инструментов для архитектуры системы, несмотря на их многообразие, задача — не из простых.

На рынке не существует одного производителя, который может предложить наилучшие решения всех необходимых для построения программных компонент. Поэтому общее использование наиболее пригодных решений от разных производителей позволяет повысить функциональную мощность УИС. Критериями оценки инструментов могут выступать как их техническая и стоимостная характеристики, так и скорость внедрения, а также уместность использования в каждом конкретном случае.

Однако использование продуктов от разных производителей приводит к значительному осложнению архитектуры системы через разнородность

инструментальных решений. Это осложнение обусловлено необходимостью интегрирования, не связанных друг с другом, инструментальных решений. Кроме того, администрирование системы окажется непростой задачей, с точки зрения на несогласованность данных и метаданных, управляющих отдельными, не связанными друг с другом, модулями платформ от разных производителей.

Учитывая упомянутые нами задачи корпоративной информационно-аналитической системы — объединение, сохранение и анализ информации, во избежание процесса трудоемкой интеграции отдельных продуктов для смешанного решения, следует выделить группы программных продуктов, способные реализовать архитектуру УИС большими блоками.

Такой группой для смешанного решения могут выступать инструменты делового анализа и СУБД.

Прежде всего следует отметить, что управленческие информационные системы должны включать в себя набор интегрированных друг с другом инструментов. Тесная интеграция программных компонентов в единую пакетную платформу достигается за счет того, что инструменты объединены общими модулями описания метаданных, размежевание прав доступа, а также за счет Web-Портала — единого входа интернет-пользователей в среду для работы с корпоративной информацией.

В последнее время в повестку дня особенно остро встал вопрос эффективности использования имеющихся информационных систем, обеспечение и решение их с помощью задач бизнеса настоящего. Сделать это можно лишь путем внедрения на базе имеющейся IT-инфраструктуры современных интегрирующих приложений бизнеса.

Тенденцию, что наметилась, относительно устранения приоритетов от инфраструктуры до бизнес-систем «высокого» уровня, можно проследить, анализируя «словарь», которым пользуются специалисты в области IT-технологий. В последнее время все чаще стали говорить о создании единого информационного пространства компании, интеграцию данных и приложений, внедрение ситуативно-аналитических центров. Среди специализированных подходов и технологий хранения, доступа, анализа и обработки информации «горячими» темами стали корпоративные порталы, системы Workflow, CRM, технологии Business Intelligence.

Следует отметить, что современные технологические средства автоматизации функций управления характеризуются следующими особенностями:

- *Масштабность и балансирование загрузки.* С увеличением количества пользователей приложение должен меняться без осложнений. Масштабирование — это процесс добавления аппаратных средств и распределения программных средств (РПС) для обработки возрастающего количества пользователей.

- *Межплатформенность.* Вызов функциональных компонент осуществляется с помощью унифицированного механизма XML RPC (Remote

Procedure Call – удаленный вызов процедур) сверх TCP/IP и является сравнительно новой технологией распределенного сетевого взаимодействия.

- *Унификация механизма взаимодействия модулей системы.* Взаимодействие модулей системы осуществляется с помощью объявления и стандартизации интерфейсов, служб и сервисов, построенных на технологии компонентов COM+ (Component Object Model).

- *Поддержка компонентного ПО с контролем версий компонент.* Компонентный подход позволяет представить систему как совокупность объектов со слабыми связями и унифицированным доступом к своим методам и, подобно к мозаике, наращивать функциональность в меру разработки и объявления объектов в системе.

- *Универсальный доступ к данным.* Универсальный доступ к данным (Universal Data Access - UDA) – это обозначения для технологии, воплощенной в OLEDB. OLEDB – это спецификация, которая определяет функциональные возможности объектов доступа к данным и обеспечивает независимость доступа к этим данным от конкретной реализации СУБД.

- *Универсальный интерфейс пользователя.* Система предоставляет возможность работы по двум универсальными типами клиентов: «тонкий», для которого довольно лишь наличие Web-Браузера, и «продвинутый», что устанавливается на рабочих местах, для которых важный, как правило, графический анализ данных и быстрое введение информации.

- *Стандартизация механизма обработки и протоколирования внештатных ситуаций.* Единый стандартный механизм реакции на внештатные ситуации в системе, которая предоставляет возможность классификации ситуаций и принятие решений на основании данной информации.

- *Встроенная система безопасности.* Основная задача – санкционированное предоставления информации. Каждая компонента в системе работает в контексте безопасности, которая устанавливается и контролируется администратором.

- *Штатная подсистема администрирования и мониторинга.* Основная задача подсистемы администрирования – дать в руки квалифицированного пользователя удобный механизм оптимизации системы времени выполнения.

- *Развитая система генерации, предназначенного для пользователя интерфейса.* Предложен механизм формирования и генерации, предназначенного для пользователя интерфейса, под конкретное рабочее место.

- *Независимость от языковой реализации.* Компонентная объектная модель (COM) лежит в основе взаимодействия модулей системы и позволяет реализовать программные компоненты на любом языке программирования, при условии выполнения соглашений COM [7].

Успешное применение перечисленных технологических средств для решения задач бизнеса требует нового подхода к ним внедрение как от заказчика, так и от IT-компания. Это означает, что IT-компания, которая специализируется на создании прикладных систем, должна владеть знаниями и

ресурсами, которые позволяют эффективно использовать богатый арсенал современных технологий для создания прикладных систем бизнеса предприятий или целой отрасли.

Среди основных задач универсального интегратора программного обеспечения можно выделить такие как:

- анализ потребностей бизнеса клиента и анализ информационных систем, которые уже есть в клиента;
- выбор оптимальной стратегии создания прикладных систем бизнеса;
- определение базовых технологий и программных продуктов;
- внедрение специализированных приложений и разработка нового ПО;
- интеграция данных и приложений.

Только такой сфокусированный подход способен обеспечить заказчику достижения желательной отдачи от инвестиций в информационные технологии.

Целесообразно выделить следующие этапы реорганизации информационной системы управления предприятием:

➤ исследование существующей организации производства на предприятии (так называемый обратный реинжиниринг) на основе анализа имеющихся информационных потоков;

Реинжиниринг (reengineering) – комплексная процедура, которая предусматривает разработку новых деловых процессов на предприятии путем радикального перепроектировки (реинжиниринга) существующих процессов, по обыкновению на основе интенсивного использования в новых процессах управленческих информационных систем.

Родоначальником термина "*реинжиниринг*" был Майкл Хаммер, интеллектуальный лидер реинжиниринга, один из 25 самых влиятельных людей Америки.

По его определению, реинжиниринг — это фундаментальное переосмысление и радикальное перепроектирование бизнес-процессов с целью достижения существенного улучшения качества функционирования.

Зарубежные исследователи М. Робсон и Ф. Уллах которые также занимались вопросом "реинжиниринга" в 1997 г. также подтвердили это определение. Главная черта *реинжиниринга* в отличие от других технологий улучшения производства — создание абсолютно новых и более эффективных процессов производства, без учета того, что было раньше.

Относительно продолжения этапов реорганизации информационной системы управления предприятием это:

- создание функциональных моделей «как есть» для подразделов, которые обеспечивают информационную поддержку компании;
- разработка целей и стратегии развития информационной системы менеджмента предприятия с учетом ее развития;
- создание функциональных моделей «как будет» для основных бизнес-процессов предприятия;
- построение модели информационной инфраструктуры предприятия;
- построение модели новой организационной структуры;

- создание имитационных процессных моделей производства и на их основе построение моделей управления потоками работ;
- создание системы документооборота на основе моделей потоков данных и управление качеством;
- реорганизация производства и информационной системы управления.

Приходим к выводу, что самый надежный способ который улучшит учет, анализ, контроль и понятно — управление, есть внедрения современных управленческих информационных систем (*MIS — management information system*).

На рынке концепций управления, которые достаточно успешно используются на предприятиях разного типа и размера и обеспечивают эффективное управление, возникла необходимость в таком подходе к классификации управленческих информационных систем, который не только позволил бы осуществить позиционирование систем, но и дал бы любому предприятию возможность четче формировать список стратегических и операционных задач управления, определяя критерии, которые позволяют оптимально добиться решения этих задач.

Замечу, что распределение управленческих информационных систем в рамках одного класса на виды может быть основанный соответственно, к видам бизнеса, типам производства, типам изготовления продукции.

Рассмотрим создание УИС на основе следующих концепций:

- MRP (Materials Resource Planning - планирование материальных ресурсов);
- MRPII (Manufacturing Resource Planning - планирование производственных ресурсов);
- ERP (Enterprise Resource Planning - планирование ресурсов компании):
 - Интегрированная система ERP -класса: SAP R/3
 - Интегрированная система ERP -класса: BAAN IV
 - Интегрированная система ERP -класса: Oracle E-Business Suite
 - Интегрированная система ERP -класса: IFS Applications
 - Интегрированная система ERP -класса: Microsoft Business Solutions-Navision
- CSRP (Customer Synchronized Resource Planning - планирование ресурсов компании, синхронизированное с потребителем)

Не существует специальных стандартов, которые регламентируют функции корпоративных IC, но как правило, такие системы ориентируются на широко распространенные методологии MRP, MRPII и ERP управление бизнесом, которые фактически являются стандартами.

Первым шагом в данном направлении постоянная разработка концепции MRP (Materials Resource Planning – планирование материальных ресурсов), что рассматривает планирование материалов для производства.

В ходе разработки концепции MRP было отмечено, что существует два типа материалов: из зависимым и с независимым спросом.

Основная цель концепции MRP состояла в минимизации затрат, связанных со складскими запасами (в частности и на разных участках производства).

Однако в концепции MRP есть серьезный недостаток. Во время расчетов в рамках этой концепции потребности в материалах не учитываются - ни имеющиеся производственные мощности, ни их загрузка, ни стоимость рабочей силы.

Этот недостаток был исправлен в концепции MRP II (Manufacturing Resource Planning - планирование производственных ресурсов).

MRP II позволяла учитывать и планировать все производственные ресурсы компании - сырье, материалы, оборудования, персонал и прочее.

На рис. 3 видно, что MRP II охватывает все основные логистические функции управления компанией.



Рис.3. Система MRP II

По мере развития концепции MRP II в нее постепенно добавлялись возможности учета остальных затрат компании.

Так появилась концепция ERP (Enterprise Resource Planning — планирование ресурсов компании), называемая иногда также планированием ресурсов в масштабе компании (Enterprise-wide Resource Planning) (Рис.4).

В основе ERP лежит принцип создания единой базы данных (репозитария), что содержит всю деловую информацию, накопленную организацией в процессе ведения бизнеса, в частности финансовую информацию, данные, связанные с производством, управлением персоналом, и любые другие данн.

Стандарт ERP позволил объединить все ресурсы компании и повысить эффективность управления ими. Сейчас практически все современные западные системы управления производством базируются на концепции ERP и отвечают ее рекомендациям.



Рис. 4. Система ERP - планирование ресурсов компании

Отныне на рынке можно выделить несколько крупных интегрированных систем ERP-класса: SAP R/3, BAAN IV, Oracle E-Business Suite, IFS Applications, Microsoft Business Solutions-Navision.

Последней появилась концепция стандарта CSRP (Customer Synchronized Resource Planning), что регламентирует взаимодействие с клиентом, субподрядчиком, выходя из рамок внутренней во внешнюю деятельность компании (Рис.5).

Данный стандарт систем управления компаниями CSRP охватывает взаимодействие с клиентами, оформление нарядов/заказов и технических заданий, поддержку заказчика на местах.

Таким образом, если стандарты MRP, MRPII и ERP ориентированные на внутреннюю организацию компании, то этот стандарт CSRP включает полный

цикл — от проектирования будущего изделия, с учетом требований заказчика, к гарантийному и сервисному обслуживанию после продажи.[18]

Сейчас на мировом рынке близко 500 систем, соответствующих стандартам MRP II и ERP.

Опыт зарубежных компаний показывает, что этап выбора системы управления компаниями есть одним из самых важных, и руководство компаний должно быть крайне заинтересованно в выборе правильного решения.

Кроме этих базовых классов можно выделить еще один класс — узкоспециализированных систем управления. Примером могут служить системы:

MES-система (Manufacturing Execution System) управление производственными процессами) — специализированное прикладное программное обеспечение, предназначенное для решения задач синхронизации, координации, анализа и оптимизации выпуска продукции в рамках любого предприятия. MES - системы относятся к классу систем управления на уровне цеха.

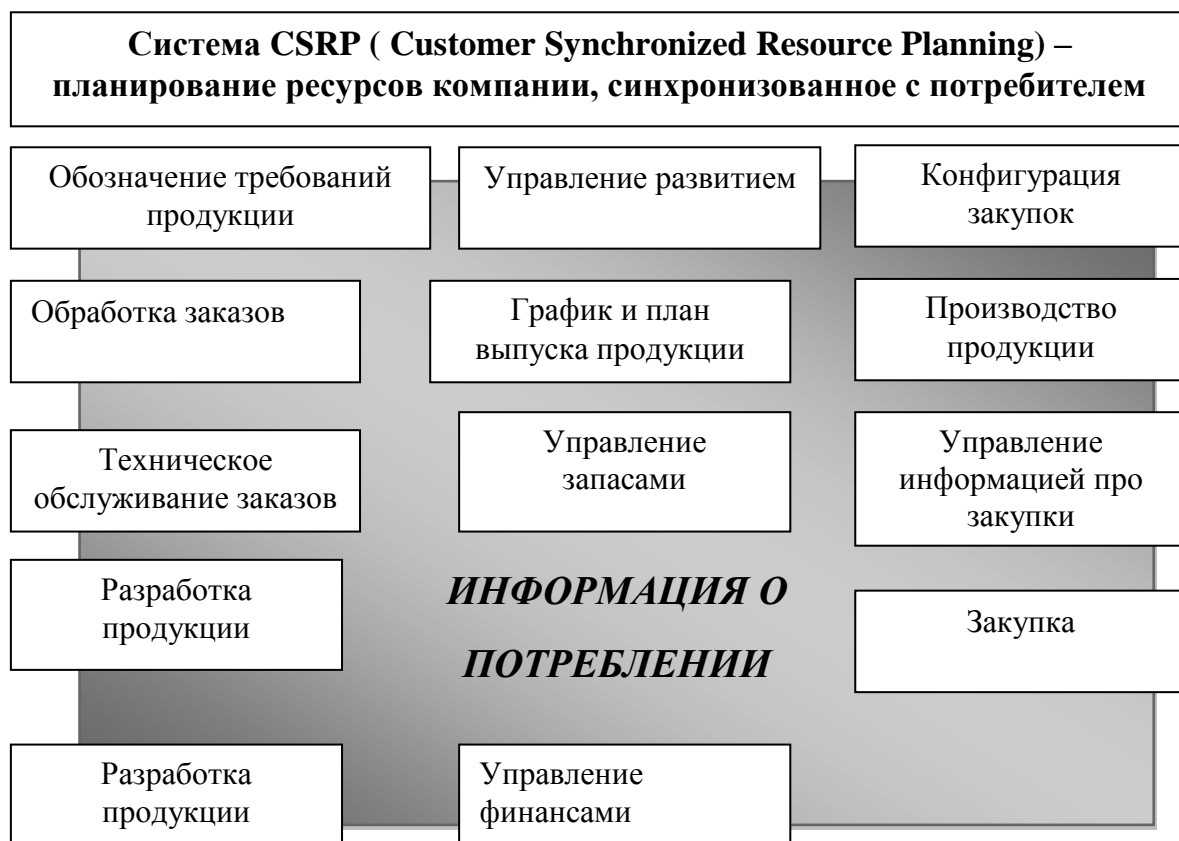


Рис.5. Система CSRP - планування ресурсів компанії, синхронізоване зі споживачем

EAM-система (Enterprise Asset Management) — систематическая и скоординированная деятельность организации, нацеленная на оптимальное управление физическими активами и режимами их работы, рисками и

расходами на протяжении всего жизненного цикла для достижения и выполнения стратегических планов предприятия.

Подбивая итоги становится очевидным, что эффективного функционирования, можно достичь при условии внедрения в управленческую деятельность исследовательского подхода, глубокой модернизации, одним из самых важных составных частей которой есть использования современных достижений в сфере информационных технологий, которые обеспечивают полноту, своевременность информационного отображения управляемых процессов, возможность их моделирование, анализа, прогнозирование на всех уровнях иерархической структуры, а постоянно возрастающая сложность и динамичность производственных, экономических и социально-экономических систем, большие размеры этих систем, сложность их связей и взаимосвязей, колоссальные объемы вычислительных работ при планировании, прогнозировании и принятии управленческих решений — такие основания для широкого внедрения управленческих информационных систем и технологий в практике учетно-аналитического обеспечения управления предприятием.

Литература:

1. Вітлінський В.В., Великоіваненко Г.І. Моделювання економіки: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч.дисц. —.: КНЕУ, 2005. — 306 с.

2. Гайфуллин Б., Обухов И. Современные системы управления предприятием.- <http://www.interface.ru>

3. Зелинский С.Э. Автоматизация управления предприятием. —Учебное пособие. —К.: Кондор, 2004. —с.518.

4. Лысенко Ю.Г., Егоров П.В., Овечко Г.С.,Тимохин В.Н. Экономическая кибернетика: Учеб. пособие. — 2-е узд. / Под ред. д-ра экон. наук, проф. Ю.Г.Лысенко. Донецкий нац. ун-т. — Донецк: ООО "Юго-Восток ЛТД", 2004.

6.Терещенко Л.О. Управлінські інформаційні системи: /Л.О.Терещенко, С. В. Гужко, А. В. Шайкан// підручник з грифом МОН України (лист № 1.4/18-Г-1631 від 05.10.07) — К.: КНЕУ 2008. — 485с.

7. Цыбулькин Я. Современные подходы к интеграции программных систем. – <http://www.cio.org.ua>.

8. ERP системы. Современное планирование и управление ресурсами предприятия. Выбор, внедрение, эксплуатация / Дэниел О’Лири. — М.: ООО «Вершина», 2004.—272с.

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ АНАЛІЗУ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Сучасний розвиток світового господарства супроводжується поширенням процесів глобалізації та вимагає переходу України до високорозвиненої соціально орієнтованої ринкової економіки інтенсивного типу, має супроводжуватись радикальними змінами в стратегії управління та планування діяльності підприємств, потребує активного використання методів

стратегічного менеджменту з метою забезпечення довгострокового перебування підприємства на ринках, підвищення ефективності господарювання та повного використання власного потенціалу.

Саме тому консолідація власності, тривалі процеси концентрації акціонерного капіталу, об'єднання підприємств та реорганізація існуючих бізнес-груп, міжгалузева експансія стають найпоширенішими тенденціями сучасного розвитку національної економіки.

Таким чином, формування глобальної системи світового господарства та зміни зовнішнього середовища функціонування обумовлюють актуальність дослідження проблем реорганізації, інтеграції, злиття/поглинання бізнесу.

Ці процеси характеризуються складністю внутрішніх механізмів, управління якими не можливо без врахування організаційних, юридичних, податкових та інших аспектів.

Інтеграція, злиття та поглинання як процеси глобалізації економіки, мають певний інтерес для багатьох вчених та економістів-практиків, серед яких слід виділити: Дж. К. Ван Хорна, Р. Брейлі, Г. Бакера та Дж. Хелмінка, П. Гохана, Т. Гранді, Д. Депамфиліса, Д. Хардинга та С. Роулита, М. Хендона, В. В. Ковальова, А. Д. Шеремета, Д. А. Ендовицького, Ю. Є. Сасина, С. І. Крилова, Ю. С. Валєєвої, Н. В. Фролової та інших [1-10; 12]. У роботах цих науковців представлені різноманітні методики аналізу ефективності діяльності компаній, які можуть бути використані в якості одного із інструментів для обґрунтування рішень щодо доцільності інтеграції, стратегічних напрямів розвитку бізнесу на основі даних про рівень інвестиційної спроможності компанії-інтегратора та ступінь інвестиційної привабливості компанії-мети.

Різні автори акцентують увагу на різноманітних аспектах економічного аналізу інтеграції, процесів злиття та поглинань.

Г. Бакер та Дж. Хелмінк звертають увагу на аналіз доцільності об'єднання компаній, оцінку внутрішніх ресурсів, аналіз сумісності компаній, що мають наміри об'єднуватися [1].

П. Гохан виділяє зовнішній фінансовий аналіз (отримання інформації про фінансовий стан компанії-мети) та інвестиційний аналіз (об'єктивна оцінка доцільності здійснення інвестицій шляхом придбання компанії-мети) [4].

Т. Гранді доводить потребу у оцінці альтернативних стратегій росту за п'ятьма ключовими критеріями: стратегічна та фінансова привабливість, складність реалізації, невизначеність та ризик, прийнятність для зацікавлених сторін [5].

Д. Депамфиліс обґрунтовує необхідність зовнішнього аналізу (виявлення основних можливостей зростання та загроз з боку конкурентів) та внутрішнього аналізу (визначення сильних та слабких сторін компанії-інтегратора) [6].

Д. Хардинг та С. Роулит розглядають питання інвестиційного обґрунтування операції інтеграції, комплексної оцінки компанії-мішені з використанням методу «Чотирьох ключів» (клієнти, конкуренти, витрати, потужності) та оцінки ефективності інтеграції компаній на основі обраних індикаторів раннього попередження [12].

Таким чином, існує цілий ряд методичних підходів до дослідження ефективності інтеграції компаній. Але, необхідно зазначити, що у запропонованих методиках недостатня увага приділяється системному підходу щодо формування концепції економічного аналізу інтеграційних процесів, аналітичному обґрунтуванню їх доцільності та ефективності. Але, при формуванні концепції економічного аналізу інтеграційної взаємодії, процесів злиття та поглинань, більшість авторів застосовуються стандартні підходи до аналізу інтеграційних процесів (наприклад, окремо взяті методики інвестиційного аналізу). На нашу думку, такий підхід не дозволяє врахувати багатоаспектність та складність інтеграційних процесів, наявність системи обмежень у вигляді мети, характеру, напряму інтеграції, міри доступності інформації, тобто чинників, які визначають специфіку та зміст економічного аналізу.

Враховуючи динамізм інтеграційних процесів, питання розробки методичного забезпечення проведення та аналітичного супроводу процесу інтеграції стають усе більш актуальними.

Серед сучасних науковців не існує єдиної думки щодо дефініції «інтеграція». Узагальнюючи погляди сучасних вчених-економістів [1-10; 12-13], ми прийшли до висновку, що інтеграція – це цілеспрямований процес формування стійких виробничих і економічних зв'язків між суб'єктами господарювання як на основі спільної власності (у випадку жорсткої інтеграції), так і на основі договору про спільну діяльність (м'яка інтеграція), що призводить до створення нової системи, яка утворюється на базі об'єднання ряду підсистем, що взаємодіють між собою при виробництві та просуванні продукції до кінцевого споживача. При цьому відбувається об'єднання деяких загальних функцій, вирішуються загальні завдання, розробляється стратегія та спільні програми розвитку, що у результаті призводить до повного або часткового організаційного злиття. Прогресивна інтеграція веде до утворення якісно нової цілісної системи, яка дозволяє набути конкурентних переваг, зміцнити ринкову позицію та/або збільшити ринкову владу учасників інтеграційної взаємодії. Економічна сутність інтеграції дозволяє обґрунтувати основну мету інтеграції – зростання капіталізованої вартості об'єднаної компанії, що забезпечує конкурентні переваги в рамках процесів глобалізації.

Розробка стратегічних планів компаній, обґрунтування доцільності інтеграційної стратегії, формування концепції витрат, управління прибутком, кадрової, інвестиційної та інноваційної політик організації повинна базуватися на даних економічного аналізу та методичних розробках, що являють собою «систематизовану сукупність аналітичних процедур та мають за мету отримання висновків й рекомендацій економічного характеру по відношенню до певного об'єкта» [8, с. 22].

Таким чином, наукова організація комплексного економічного аналізу в контексті цілей, задач та особливостей інтеграційних процесів має важливе значення та визначає доцільність й ефективність інтеграції.

Наша думка збігається з Д. Ендовицьким та В. Соболевою [7], які обґрунтовують, що особливості проведення комплексного економічного аналізу інтеграції обумовлюється складністю внутрішніх механізмів інтеграційних процесів, а саме:

- комплексний характер інтеграції, що вимагає охоплення усіх значущих сторін діяльності об'єкту, що вивчається, усебічного аналізу їх причинних залежностей в економіці управління підприємством, аналізу усіх значущих чинників підприємства, які описують комплекс внутрішніх протиріч, позитивних і негативних сторін кожного явища, процесу;
- багатоетапність інтеграції: наявність передінтеграційного, інтеграційного, постінтеграційного та дезінтеграційного етапів, кожному із яких відповідає свій набір цілей, що визначають специфіку завдань аналізу;
- складна економічна природа інтеграційних угод, що вимагає багатоаспектності аналізу;
- наявність декількох суб'єктів угоди, інтереси яких можуть бути різними, що породжує відмінність в стратегіях поведінки та необхідність вираховування цього при розробці аналітичних процедур;
- різноманітний характер об'єднання, дружній або ворожий, що впливає на інформаційну базу обґрунтування управлінських рішень;
- об'єднання різних організаційних структур, виробничих, кадрових потенціалів, що вимагає первинного виявлення їх особливостей, оцінки доцільності об'єднання для обох сторін, розробки систем оперативної діагностики ефективності діяльності об'єднаної компанії, а також систем показників перспективної оцінки.

Виділені особливості інтеграційних процесів визначають специфіку їх аналізу:

- наявність як мінімум трьох об'єктів аналізу: компанія-інтегратор, компанія-мета та об'єднана компанія (інтегрована структура);
- виділення відособлених блоків аналізу: передінтеграційний, інтеграційний, постінтеграційний та дезінтеграційний, цілі та завдання аналізу по кожному блоку принципово розрізняються;
- комплексний характер аналізу, що обґрунтовує необхідність поєднання різних видів аналізу: за джерелами інформації – фінансового, внутрігосподарського або управлінського; за категоріями користувачів та об'єктами – зовнішнього та внутрішнього; за часовою ознакою – ретроспективного, оперативного, перспективного (див. рис. 1).

Виходячи з виділених особливостей інтеграції та специфіки економічного аналізу інтеграційних процесів метою комплексного економічного аналізу є обґрунтування доцільності, визначення ефективності та оцінка ризикованості інтеграційної взаємодії.

Визначена мета економічного аналізу інтеграції реалізується через вирішення наступних завдань:

- визначення об'єктивної потреби, доцільності, можливості, ризикованості, результативності інтеграційного процесу – для компанії-інтегратора;
- обґрунтування інвестиційної привабливості – відносно компанії-мети;
- збір та опрацювання аналітичної інформації для формування стратегії інтеграції, своєчасного виявлення чинників, здатних спричинити відхилення від розробленої стратегії;
- оцінка фінансової та операційної синергії, отриманої в результаті інтеграції компаній, або визначення причин її відсутності, – для інтегрованої компанії;

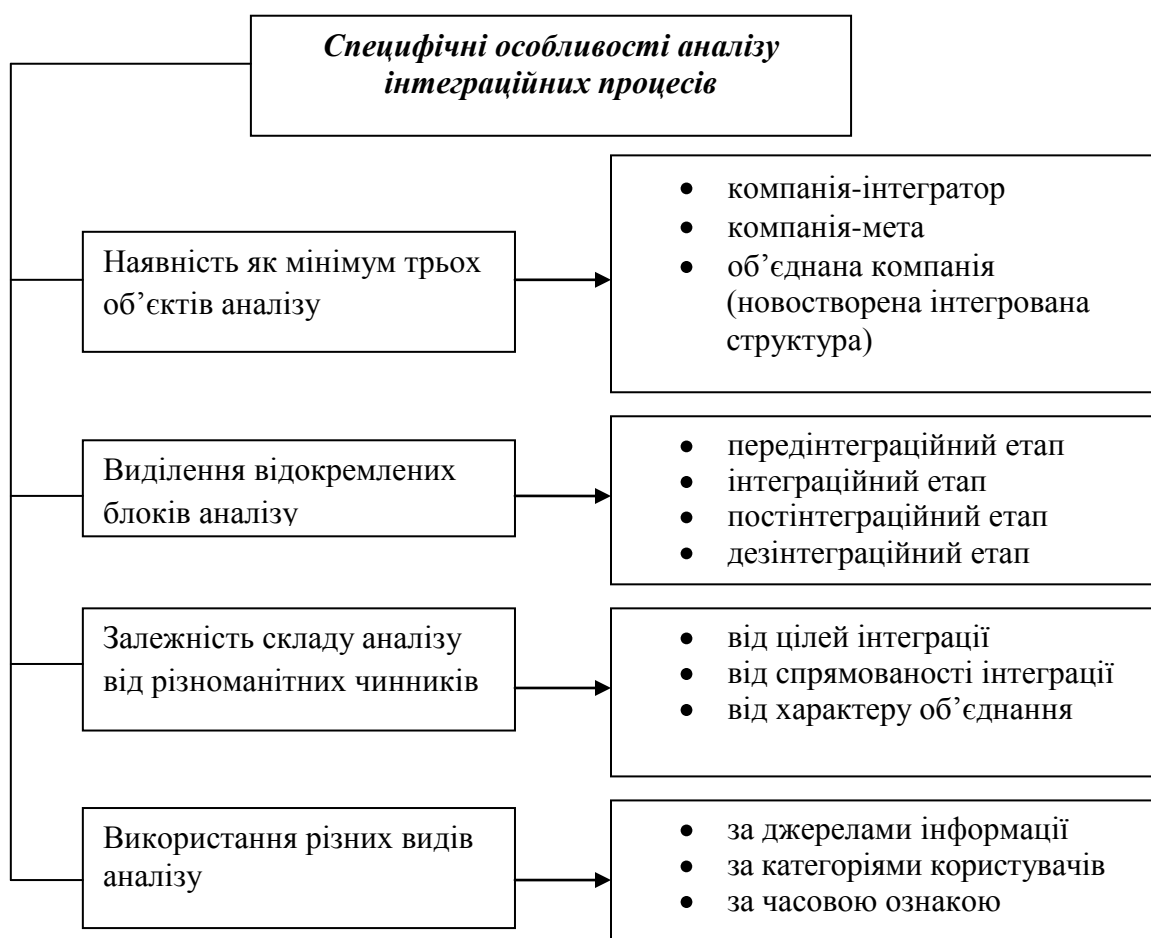


Рис. 1. Особливості аналізу інтеграційних процесів

Джерело: побудовано автором на основі [7]

- виявлення причин та наслідків розукрупнення (ліквідації) інтегрованої структури.

Врахування особливостей інтеграційних процесів при проведенні економічного аналізу дозволяють об'єднати та узгодити інтереси як компанії-мети, так і компанії-інтегратора (див. табл. 1).

Узгодження цілей економічного аналізу при здійсненні інтеграційної взаємодії

Цілі компанії-інтегратора	Цілі новоутворених інтеграційних структур	Цілі компанії-мети
Визначення об'єктивної потреби, доцільності, можливості, ризикованості інтеграційного процесу. Визначення результативності інтеграційного процесу. Своєчасне виявлення чинників, які можуть сприяти відхиленню від обраної інтеграційної стратегії	Оцінка фінансової та операційної синергії, отриманої в результаті інтеграції компанії. Визначення причин відсутності синергії. Виявлення причин і наслідків розукрупнення (ліквідації) інтегрованої компанії. Своєчасне виявлення чинників, які можуть викликати відхилення від обраної стратегії розвитку	Обґрунтування інвестиційної привабливості (при добровільному об'єднанні). Розробка стратегії захисту від ворожого поглинання Виявлення чинників, які можуть сприяти відхиленню від обраної стратегії

Джерело: складено автором на основі [4; 7]

На основі аналізу поглядів різних авторів [4, с. 567-601; 7, с. 99], нами зроблено висновок, що при досліджуванні інтеграційних процесів, в першу чергу, особлива увага повинна приділятися зовнішньому фінансовому та інвестиційному аналізу. Метою проведення зовнішнього фінансового аналізу є отримання інформації про фінансовий стан компанії-мети, а інвестиційного – об'єктивна оцінка доцільності здійснення інвестицій у вигляді придбання компанії-мети.

Зовнішній фінансовий аналіз, внутрішньогосподарський аналіз бізнес-процесів та внутрішній фінансовий аналіз дозволяють визначити інвестиційну привабливість сторін – учасниць інтеграційних процесів, інвестиційний аналіз дозволяє обґрунтувати рішення про доцільність інтеграційної взаємодії, оцінити інвестиційні та інтеграційні ризики. Аналіз в системі фінансового менеджменту потрібний для обґрунтування стратегічних та фінансових планів інтеграції, а також для розробки критеріїв системи ефективного управління інтегрованою компанією. Об'єднання цих блоків аналізу створює комплексний аналіз інтеграції.

В той же час, в процесі аналізу інтеграційних процесів необхідно досліджувати зміни поведінки власника та стратегій управління на різних етапах життєвого циклу компаній, що спричинюється впливом різноманітних чинників зовнішнього та внутрішнього середовища.

Сутність аналізу інтеграційних процесів необхідно конкретизувати з урахуванням етапів інтеграції бізнесу (передінтеграційний етап, етап інтеграції, постінтеграційний та дезінтеграційний етапи), для кожного з яких характерні специфічні цілі, завдання та зміст аналізу [7] (див. табл. 2).

Взаємозалежність етапів життєвого циклу інтеграції бізнесу та цілей аналізу

Основні етапи життєвого циклу інтеграції	Стадії інтеграційних процесів	Цілі аналізу інтеграційних процесів	Особливості етапів
Передінтеграційний етап	Стадія аналізу можливості, доцільності інтеграційної взаємодії, витрат та очікуваних результатів від інтеграції	<ul style="list-style-type: none"> • визначення можливості та спрямованості інтеграційної взаємодії; • оцінка результатів фінансово-господарської діяльності інтегратора та компанії-мети; • загальні висновки про інвестиційну привабливість компанії-мети 	<ul style="list-style-type: none"> • проведення комплексного економічного аналізу зовнішнього середовища; • обґрунтування доцільності інтеграції; • вибір компанії-мети інтеграції; • комплексний аналіз компанії-мети; • розробки стратегії інтеграції
Етап інтеграції	Стадія здійснення інтеграційних витрат та юридичного оформлення інтеграційної угоди	<ul style="list-style-type: none"> • проведення операційного аналізу для моніторингу змін бізнесу учасників інтеграції; • визначення основних ризикованих факторів; • визначення можливих варіантів інтеграції та вибір оптимальних обґрунтованих управлінських рішень з мінімізації ризику та максимізації цільових показників заходів 	<ul style="list-style-type: none"> • планування та реалізація організаційних заходів, що обумовлені інтеграцією бізнесу
Постінтеграційний етап	Стадія становлення та функціонування інтегрованої структури. Внутрішньофірмова інтеграція	<ul style="list-style-type: none"> • конкретизація джерел синергетичного ефекту від інтеграції; • аналіз рівня та доцільності витрат на внутрішньогосподарську інтеграцію; • моніторинг витрат та прогноз ефекту їх впливу на рівень синергії 	<ul style="list-style-type: none"> • визначення ефекту синергії; • проведення комплексного економічного аналізу новоствореної інтегрованої структури
Дезінтеграційний етап	Стадія стійкого зниження величини грошового потоку та виходу із бізнесу – припинення діяльності	<ul style="list-style-type: none"> • вивчення причин та наслідків розподілу бізнесу та припинення діяльності; • розробка рекомендацій з покращання кількісних та якісних результатів 	<ul style="list-style-type: none"> • проведення комплексного економічного аналізу зовнішнього середовища; • розробка стратегії дезінтеграції

	інтегрованої структури та/або зміна її структури		
--	--	--	--

Джерело: удосконалено на основі [4; 7]

Передінтеграційний етап включає стадію аналізу можливості, доцільності інтеграційної взаємодії, витрат та очікуваних результатів від інтеграції. Зміст аналізу залежить від цілей, виду, форми та напрямку інтеграції, від характеру угоди. На цьому етапі необхідно [4; 7]:

По-перше, здійснити обґрунтування доцільності інтеграції для компанії-інтегратора на основі аналізу конкурентного оточення, оцінки міри консолідації та можливості зростання в галузі, зовнішнього фінансово-інвестиційного аналізу, внутрішньогосподарського фінансового аналізу бізнес-процесів, оцінки фінансового стану компанії, прогнозу оцінки ризиків.

По-друге, обґрунтування вибору компанії-мети, що вимагає: ретельного фінансового аналізу, аналізу інвестиційної привабливості компанії-мети та аналізу чинників, що впливають на ефективність інвестицій, оцінки ризику фінансових операцій.

По-третє, при обґрунтуванні рішення на основі узагальнення даних зовнішнього та внутрішнього фінансово-інвестиційного аналізу об'єднаних компаній, внутрішньогосподарського аналізу їх бізнес-процесів зробити висновок щодо привабливості інтегрованої компанії та доцільності проведення інтеграції.

По-четверте, розробити інтеграційну стратегію, шляхом аналітичного обґрунтування стратегічного та фінансового планів інтеграції.

При розробленні інтеграційної стратегії та обґрунтуванні доцільності інтеграції важливою є об'єктивна оцінка доцільності здійснення інвестицій у вигляді придбання компанії-мети, що вимагає аналізу її інвестиційної привабливості та об'єктивної оцінки її вартості.

Значна кількість методик щодо визначення вартості бізнесу (пакетів акцій) може бути згрупована в три підходи: порівняльний, прибутковий та витратний, усередині яких можуть бути різні варіанти та методи розрахунків. Варто відмітити, що останнім часом разом з традиційними підходами у вітчизняній теорії та практиці оцінки вартості компаній починає активно застосовуватися метод опціонів. Порівняльна характеристика основних методів визначення вартості компаній наведено у табл. 3.

Таблиця 3

Основні підходи та методи визначення вартості компаній (бізнесу)

Найменування та характеристика методу	Основні переваги та недоліки
Витратний підхід	незамінний при оцінці компаній, що не котируються на фондовому ринку, найчастіше зареєстрованих у формі ТОВ, ЗАТ, які, як правило, мають непрозорі фінансові потоки. Застосування витратного підходу з іншими підходами, і передусім прибутковим, дозволяє приймати ефективні інвестиційні та інтеграційні рішення. Витратний підхід (оцінка на основі аналізу активів) найбільш застосовний для підприємств спеціального призначення, матеріаломістких і фондомістких виробництв.

<p>Оцінка вартості чистих активів (Net Asset Value)</p> <p>У основі підходу – оцінка вартості чистих активів. Суть підходу полягає в тому, що ринкова вартість підприємства (відповідно до його акціонерного капіталу) визначається тим, наскільки велика майнова цінність його активів.</p> <p>Поняття "чисті активи" вводиться в ст. 14 ЗУ "Про акціонерні товариства", П(С)БО №19 та П(С)БО №2.</p> <p>З економічної точки зору чисті активи втілюють в себе вартість майна товариства, вільного від боргових зобов'язань. Чисті активи розраховуються, як активи підприємства, за винятком зобов'язань. Показник чистих активів відображає вартість майна, яка залишиться після виконання усіх перейнятих на себе зобов'язань. Вартість чистих активів акціонерного товариства розраховується на основі даних балансу згідно «Методичних рекомендацій щодо визначення вартості чистих активів акціонерних товариств» (рішення ДКЦБФР №485 від 17.11.2004 р.)</p>	<p>Оперує точними ретроспективними даними бухгалтерської звітності для оцінки вартісних показників діяльності (вартості чистих активів). Активи та зобов'язання оцінюються за правилами, встановленими системою П(С)БО.</p> <p>Не є повноцінною оцінкою вартості компаній, оскільки ретроспективні дані про витрати не дозволяють точно прогнозувати майбутні прибутки. Величина чистих активів не відображає кон'юнктури ринку та не характеризує майбутній прибуток. Бухгалтерська звітність не відображає усієї цінності компанії (зокрема, вартісну оцінку ділової репутації). Традиційний баланс завжди відображає положення підприємства у минулому. Дає уявлення тільки про ресурсний потенціал підприємства, тобто представляє статичну оцінку. При плануванні інтеграції може дати невірну оцінку, оскільки підприємство, що має великий обсяг чистих активів, може бути оцінене вище, але приносити істотно менший прибуток і навіть бути збитковим.</p> <p>Потребує уточнення та коригування через невідповідність вітчизняної бухгалтерської звітності міжнародним стандартам.</p>
<p>Метод заміщення</p> <p>Показник оцінки - чиста вартість заміщення активу. Оцінка активів відбувається за альтернативною вартістю - величиною, яка дорівнює вартості заміни активів на відкритому ринку для суб'єкта господарювання</p>	<p>Не відображає здатності активів приносити прибуток. Заміна конкретних видів активів на окремому ринку ускладнена. Можуть виникнути труднощі навіть при заміні основних засобів, оскільки доводиться робити вибір між оцінкою нових або вживаних засобів з тим же терміном служби та оцінкою вартості заміни технологічно еквівалентними активами. Сума окремих активів підприємства, як правило, не дорівнює вартості підприємства в цілому. Висока трудомісткість у зв'язку з необхідністю залучення додаткових даних про ринкову вартість активів.</p>
<p>Метод нульового (фіктивного ліквідаційного) балансу (Liquidation Value)</p> <p>Використовується при складанні нульового балансу. Показник оцінки вартості господарюючого суб'єкта - нульова вартість, що характеризує величину залишку грошових коштів після фіктивної ліквідації підприємства, тобто ту частину власності в грошовому вираженні, яка залишиться після фіктивної ліквідації, що припускає продаж активів за ринковими цінами і виплату боргів</p>	<p>Не потребує складних розрахунків. Необхідність фактичної інформації про ринкові ціни. Не відображає прибуток, який може отримати підприємство в майбутньому. Не показує термін окупності (поглинання або інвестицій). Не пов'язаний з результатами роботи підприємства - поточними та очікуваними</p>

<p>Порівняльний (ринковий) підхід. Порівняльний підхід, на відміну від витратного, базується на ринковій інформації і враховує поточні дії потенційних продавців і покупців. Цей підхід передбачає використання інформації по аналогічних компаніях, для яких є достовірні відомості про вартість пакетів їх акцій і/або частки. Така інформація може використовуватися як орієнтири при оцінці компаній як відкритого, так і закритого типів. У рамках цього підходу можуть застосовуватися наступні методи.</p>	
<p>Порівняльний метод (метод коефіцієнтів) Метод галузевих коефіцієнтів заснований на спеціальних формулах та цінових показниках, використовуваних в окремих галузях виробництва. Формули та цінові показники виводяться емпіричним шляхом на основі даних про продажі підприємств.</p>	<p>Використовується для орієнтовних оцінок підприємств при проведенні експрес-оцінок. Потребує достовірної детальної фактичної інформації по групі підприємств. Не відображає повністю вартість суб'єктів господарювання, що беруть участь в інтеграції, оскільки практично не можливо знайти повністю ідентичні компанії навіть однієї галузі.</p>
<p>Метод ринку капіталу Базується на цінах, реально виплачених за акції схожих компаній на фондових ринках. Дані про порівнювані підприємства при використанні відповідних коригувань можуть послужити орієнтирами для визначення вартості оцінюваного підприємства.</p>	<p>Перевага цього методу полягає у використанні, як правило, фактичної інформації, а не прогнозних даних, яким властива невизначеність. Для реалізації цього методу потрібна достовірна детальна фінансова та ринкова інформація по групі порівнюваних підприємств. Вибір порівнюваних підприємств здійснюється виходячи з аналізу схожих підприємств по галузі, продукції, диверсифікації продукції (послуг), життєвому циклу, географії, розмірах, стратегії діяльності, фінансових характеристиках (рентабельності, темпам зростання тощо). Метод визначає рівень вартості неконтрольного пакету акцій. Не відображає повністю вартість суб'єктів господарювання, що беруть участь в інтеграції, оскільки практично не можна знайти повністю ідентичні компанії. Нерозвиненість вітчизняного фондового ринку та брак достовірної інформації ускладнює застосування даного методу.</p>
<p>Метод угод (продажів) є різновидом методу ринку капіталу. Оперує даними про схожі угоди. Він заснований на цінах придбання контрольних пакетів акцій схожих підприємств або цін придбання аналогічних підприємств. Ціна акцій приймається за результатами угод на світових фондових ринках.</p>	<p>Цей метод може застосовуватися при визначенні вартості контрольного пакету акцій, що дозволяє повністю управляти підприємством. Брак достовірної інформації та відсутність повністю ідентичних угод інтеграції або об'єднань (злиття / поглинань) ускладнює застосування даного методу.</p>
<p>Порівняльний підхід заснований на застосуванні показників ринкової вартості компаній-аналогів. Оперує даними про схожі компанії.</p>	<p>Порівняльний підхід (на основі оцінних мультиплікаторів) особливо ефективний у разі існування активного ринку порівнянних об'єктів власності. Точність оцінки залежить від якості зібраних даних, оскільки використання цього підходу базується на основі достовірної інформації про недавні продажі порівнянних об'єктів. Дієвість такого</p>

	<p>підходу знижується, якщо угод було мало, а моменти їх здійснення і оцінки розділяє тривалий період, якщо ринок знаходиться в аномальному стані, оскільки швидкі зміни на ринку призводять до спотворення показників. Нерозвиненість вітчизняного фондового ринку та брак достовірної інформації ускладнює застосування даного методу.</p>
<p>Прибутковий підхід. Він є процедурою оцінки вартості, виходячи з принципу безпосереднього зв'язку вартості бізнесу підприємства з поточною вартістю його майбутніх прибутків, які виникнуть в результаті використання власності і/або можливого подальшого її продажу. У рамках прибуткового підходу існують такі методи, як метод дисконтованих грошових потоків, метод капіталізації потоків, метод доданого економічного прибутку, метод Едвардса-Белла-Ольсона (Модель ЕВО) та інші. Найбільш застосований є метод дисконтування грошових потоків</p>	
<p>Прибутковий метод (метод дисконтування грошових потоків) Починається з підготовки прогнозу руху грошових коштів та розрахунку грошових надходжень, що залишаються у розпорядженні інвесторів (акціонерів, кредиторів). Прогнозовані майбутні грошові потоки приводяться до дати оцінки шляхом дисконтування з урахуванням прибутковості капіталу та ризику. Таким чином обчислюється чиста приведена вартість (NPV). Передбачається, що, чим вища чиста приведена вартість, тим більш привабливе підприємство для інвестицій або інтеграції (поглинання). Вартість компанії визначається як сума дисконтованих операційних грошових потоків за мінусом вартості її боргу.</p>	<p>Є можливість застосування різних підходів до оцінки вартості компанії з урахуванням ризику. Значна доля невизначеності, оскільки метод будується на прогнозних даних про грошові потоки. Основні перешкоди для вітчизняної практики: відсутність у більшості підприємств стабільної дивідендної історії, на підставі якої можна було б прогнозувати розмір грошових виплат акціонерам; завищеність бухгалтерської звітності. Нездатність методу адекватно розглядати активи, що не генерують стабільні грошові потоки, проте представляють цінність як результат потенційного підвищення вартості підприємства (наприклад, нематеріальні активи). Метод не дає рекомендацій по діях в тих або інших умовах в майбутньому та не враховує можливості зміни плану дій, якщо зовнішні умови зміняться.</p>
<p>В економічній літературі виділяють три різновиди методу дисконтованих грошових потоків залежно від того, який показник лежить в основі дисконтування:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) прогноз майбутніх дивідендів; 2) прогноз операційних грошових потоків. Дисконтування здійснюється за ставкою середньозваженої вартості капіталу, яка враховує вартість залучення компанією усіх видів фінансування; 3) прогноз вільних грошових потоків (вільні грошові потоки вважаються потенційними виплатами акціонерам; вартість компанії знаходиться як сума вільних грошових потоків, дисконтованих за ставкою вартості акціонерного капіталу компанії). 	<p>Метод заснований на припущенні, що протягом усього терміну прогнозування керівництво механічно діятиме відповідно до розробленого на дату оцінки прогнозу руху грошових коштів. Рідко враховується управлінська гнучкість керівництва, його здатність вносити зміни до планів при отриманні нової інформації.</p>

<p>Метод опціонів. Розглядає інтегровану структуру або інвестиційний проект як систему опціонів. Інвестиції у такому разі розглядаються як купівля опціону, що надає право участі в результатах розвитку інтегрованої структури. Він заснований на уявленні про те, що акціонерний капітал компанії може бути представлений і оцінений як колл-опціон (<i>під терміном «колл-опціон» мається на увазі опціон на купівлю, тобто це контракт, що укладений між двома особами, покупцем і продавцем, відповідно до якого покупець придбає право купити певну кількість активів (наприклад, акцій) певної компанії у продавця опціону за визначеною заздалегідь ціною в будь-який час (до певної дати включно) на активи компанії при її ліквідації (і виплаті зобов'язань), що створює еквівалент виконання опціону. Ідея застосування методу опціонів заснована на існуючій вірогідності зростання вартості активів відносно вартості зобов'язань в період до моменту погашення зобов'язань (можливості, що обумовлені змінами ринкової кон'юнктури, технологічними новаціями та управлінськими рішеннями) та недопущенні перевищення вартості зобов'язань над вартістю активів. Останнє витікає з принципу обмеженої відповідальності, який захищає акціонерів-утримувачів звичайних акцій публічних (відкритих) компаній у разі, якщо вартість фірми виявиться менше, ніж вартість непогашеного боргу; інвестори не можуть втратити більше свого розміру їх інвестицій у фірму.</i></p>	<p>Застосування методу опціонів у багатьох випадках дає відповідь на питання, чому не вигідні, на перший погляд, інвестиції можуть виявитися насправді прибутковими: цей метод дозволяє враховувати майбутні можливості, що обумовлені сьгоднішніми інвестиціями.</p> <p>Базується на принципах дисконтування, але враховує гнучкість управлінських рішень. Переваги полягають в тому, що результатом оцінки є адаптивний план управління.</p> <p>Цей підхід доцільно застосовувати у випадках, коли:</p> <p>компанії мають велику вірогідність банкрутства; компанії мають обмежену кількість непогашених боргових випусків; дисперсія вартості активів може бути отримана з прийнятною точністю.</p> <p>Метод має деякі обмеження, тому що один з вхідних параметрів - вартість активів підприємства може перебільшувати вартість власного капіталу. Недоліками також є висока трудомісткість і складність, що визначають відповідні вимоги до кваліфікації виконавців.</p>
--	---

Джерело: узагальнено автором на основі [1-13].

Етап інтеграції складається із стадій здійснення інтеграційних витрат та юридичного оформлення угоди. Особливістю інтеграційного етапу є те, що він пов'язаний з плануванням (план інтеграції повинен постійно коригуватися з урахуванням даних моніторингу змін у бізнесі учасників інтеграції) та реалізацією організаційних заходів, що обумовлені безпосередньо інтеграцією бізнесу. На цьому етапі можна виділити наступні основні об'єкти аналізу [7]:

- умови об'єднання (об'єднання «бізнес-профілів», де необхідно визначити оптимальну комбінацію виробничих та фінансових потенціалів компаній – учасниць інтеграції; обґрунтувати організаційну структуру, що забезпечує оптимальну систему управління);

- витрати на інтеграцію (аналіз рівня та доцільності витрат на інтеграцію; моніторинг зовнішніх, що супроводжують угоду, та внутрішніх витрат, прогноз їх впливу на рівень синергії).

Постінтеграційний етап включає стадію становлення та функціонування інтегрованої компанії. На цьому етапі можливі період позитивного синергетичного ефекту від здійснення угоди та період стабільного розвитку з нульовим синергетичним ефектом. На постінтеграційному етапі оцінюється ефект синергії (конкретизація та аналіз джерел синергетичного ефекту), провести комплексний аналіз нової інтегрованої структури.

Дезінтеграційний етап охоплює стадію стійкого зниження величини грошового потоку та виходу із бізнесу. На цьому етапі потрібний аналіз причин і наслідків розподілу бізнесу та припинення діяльності інтегрованої структури та/або зміни її структури.

Таким чином, проведення комплексного інтеграційного аналізу повинне охоплювати і розкривати інтереси учасників інтеграційних процесів на усіх рівнях: прогнозний аналіз інтеграційних процесів – на передінтеграційному етапі; оперативний аналіз інтеграційних витрат та поточних змін в бізнес-середовищі – на інтеграційному етапі; ретроспективний аналіз результатів інтеграції – постінтеграційному етапі; аналіз причин, наслідків розподілу бізнесу та припинення діяльності – на дезінтеграційному етапі. Крім того, комплексний економічний аналіз інтеграційних процесів дозволяє своєчасно виявляти деструктивні чинники, що дає можливість планувати ефективно об'єднання компаній та запобігти розбалансованості економічної системи.

Особливості різних етапів інтеграції та обумовлені ними цілі й завдання економічного аналізу процесів інтеграції, а також обґрунтована потреба в системному комплексному підході до їх аналізу дозволили зробити висновок, що інтеграційний аналіз являє собою чотирьохрівневу систему аналітичних процедур, що дозволяють дати ретроспективну, оперативну та прогнозну оцінку фінансово-господарської, інвестиційної, інтеграційної діяльності компаній – об'єктів аналізу, відповідно до заданої цільової функції на кожному етапі інтеграції, у рамках обґрунтування рішень стратегічного, оперативного та тактичного характеру.

Отже, розширення інтеграційних процесів, зростання кількості угод M&A, формування та розвиток інтегрованих об'єднань, зміна їх структури обумовлює потребу в розробці методик та методичних прийомів економічного аналізу інтеграції, які необхідні для обґрунтування доцільності та ефективності інтеграції для різних підприємств, перспектив розвитку інтеграційних процесів, вибору форми об'єднання та взаємовідносин між суб'єктами господарювання.

Врахування цілей, особливостей економічного аналізу інтеграційних процесів дозволить розробити та застосувати найбільш оптимальні методики аналізу, які відобразатимуть взаємозалежність етапів життєвого циклу інтеграції бізнесу та цілей і особливостей аналізу, дозволять врахувати фактори зовнішнього та внутрішнього середовища і, в першу чергу, галузеві особливості суб'єктів господарювання.

Література:

1. Баккер Г. Как успешно объединить две компании [Текст] / Ганс Баккер, Джерен Хелминк; [пер. с англ. Т.И. Митасова; науч. ред. Г.А. Ясницкий, А.Г. Ясницкая]. – Минск: Гревцов Паблишер, 2008. – 288 с.
2. Богатая И. Н. Стратегический учет собственности предприятия / И. Н. Богатая. – М.: Феникс, 2001. – 320 с.
3. Галпин Т. Дж. Полное руководство по слияниям и поглощениям компаний : Методы и процедуры интеграции на всех уровнях орг. иерархии. / Тимоти Дж. Галпин, Марк Хэндон; [Пер. с англ. и ред. Э.В. Кондуковой] – М.; СПб.; К.: Вильямс, 2005. – 237 с. – Библиогр.: с. 235-237.
4. Гохан Патрик А. Слияния, поглощения и реструктуризация компаний [Текст] / Патрик А. Гохан; [Пер. з англ.]. – 3-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. – 741 с.
5. Гранди Т. Слияния и поглощения. Как предотвратить разрушение корпоративной стоимости, приобретая новый бизнес [Текст] / Тони Гранди; [пер. с англ.]. – М. : Эксмо, 2008. – 240 с.
6. Депамлис Дональд. Слияния, поглощения и другие способы реструктуризация компаний. Процесс, инструментарий, примеры из практики, ответы на вопросы [Текст] / Дональд Депамлис ; [Пер. з англ.]. – 3-е изд. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2007. – 960 с.: ил.
7. Ендовицкий Д.А. Экономический анализ слияний/поглощений компаний: [научное издание] / Д.А. Ендовицкий, В.Е. Соболева. – М. : КНОРУС, 2010. – 446 с.
8. Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2001– 559 с.: ил.
9. Козырь Ю. Применение теории опционов для оценки компаний / Ю. Козырь // Рынок ценных бумаг. – 2000. – № 12-14.
10. Коупленд Т. Стоимость компаний: оценка и управление / Т. Коупленд, Т. Колер, Дж. Мурин – М.: Олимп-Бизнес, 2002. – 565 с.
11. Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку. Офіційний сайт. Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.nssmc.gov.ua/law/ra>
12. Хардинг Д. Искусство слияний и поглощений: Четыре ключевых решения, от которых зависит успех сделки [Текст] / Дэвид Хардинг, Сэм Роувит; [пер. с англ. Петкевич А.Г.]. – Минск: Гревцов Паблишер, 2007. – 256 с.
13. Reilly F. K. Investment Analysis and Portfolio Management: 6 ed / Reilly F. K., Brown K. C. – The Dryden Press, 2000. – P. 446.

СТІЙКИЙ РОЗВИТОК ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОСНОВА РЕАЛІЗАЦІЇ ЙОГО ЕКОНОМІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ

Нові умови та розширення масштабів господарювання, розвиток міжнародної та регіональної спеціалізації та кооперації праці сприяють підвищенню ступеня обґрунтованості управлінських та економічних рішень на різних рівнях господарювання: від підприємства до регіону та економіки країни в цілому. Це диктує жорсткі умови конкуренції, функціонування в яких можливо лише на основі своєчасної реалізації програм розвитку, що дозволить достатньо швидко, й з мінімально необхідними витратами, реагувати на потреби ринку та зміни зовнішнього і внутрішнього середовища

Теоретичні та прикладні аспекти розвитку суб'єкту господарювання і підвищення, в зв'язку із цим, рівня його конкурентоспроможності цікавили багатьох науковців. Проблеми розвитку розглянуті в роботах В.С. Пономаренка, М.О. Кизима, В.М. Гаєця, Дж. Кларка, Й.А. Шумпетера та багатьох інших. Проблеми забезпечення конкурентоспроможності підприємства висвітлювались також у працях зарубіжних і вітчизняних вчених, таких як І.Ансофф, О.А.Горбашко, А.П.Градов, Ф.Котлер, М.М.Мельникова, М.Портер, та ін.

При цьому існує певна кількість невирішених питань. В першу чергу це стосується методів і процесів управління підприємством, відсутності цільової орієнтації на вирішення певних проблем, недостатності уваги щодо створення та обґрунтування цілісної системи управління розвитком підприємства, не врахування галузевих особливостей при створенні методичних розробок та не відповідність їх потребам практики тощо.

Розвиток підприємства в динамічному ринковому середовищі в першу чергу здійснюється за умови якісних і структурних змін.

Особливості економічного розвитку суб'єкта господарювання обумовлюються, в першу чергу, впливом зовнішнього середовища, через нестабільність та непередбачуваність розвитку економічної, політичної, соціальної та інших сфер. При цьому вплив чинників зовнішнього середовища може мати позитивну або негативну спрямованість.

Зовнішнє середовище – це сукупність всіх об'єктів, зміна властивостей яких впливає на вибір пріоритетних напрямів розвитку підприємства і визначає механізм їх реалізації [4]. Дослідження впливу зовнішнього середовища доцільно розкривати через вивчення його структури та характеристики кожного його елемента. Вважається, що до складу зовнішнього середовища входить економічне, ринкове, політичне, соціальне, зовнішні технологічне та конкурентне середовище (рис. 1).

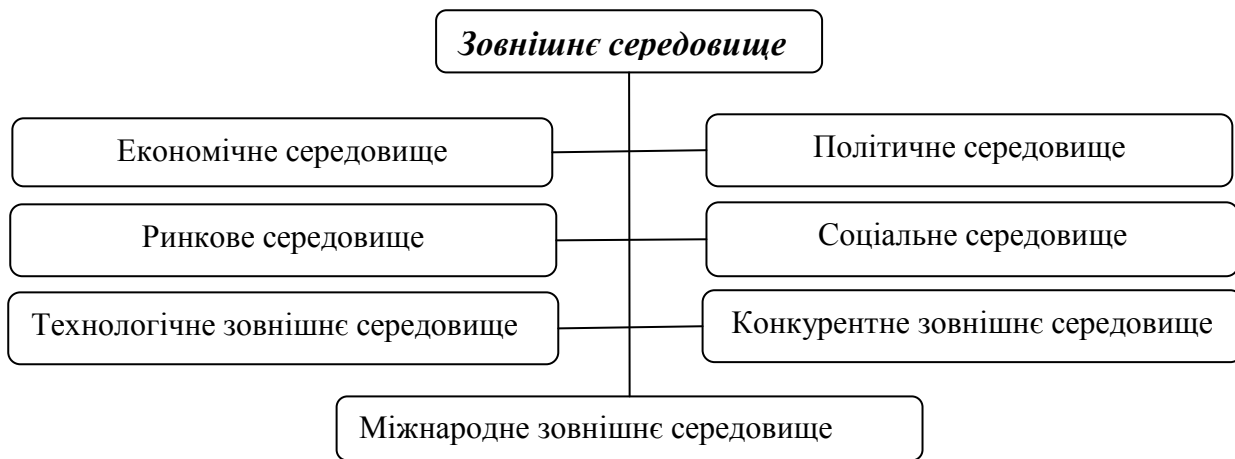


Рис. 1. Структура зовнішнього середовища

Тому доцільно прогнозувати вплив максимального числа факторів, які сприяють та протидіють процесу розвитку. Оцінюючи конкурентний статус суб'єктів господарювання доцільно визначити оптимальний механізм оцінки як кожного його елементу, так і визначити їх вагомість, а також визначити характер впливу зовнішнього середовища в рамках конкретного часового періоду.

Всі чинники, що впливають на процес розвитку підприємства доцільно поділити на економічні, організаційні, соціальні та техніко-економічні. Економічні фактори впливають на одержання економічної ефективності від змін, впроваджених у процесі розвитку, організаційні – дозволяють визначити особливості створення організаційної структури управління об'єктом, її гнучкість і надійність. Соціальні чинники спрямовані на визначення можливості прояву соціальної та творчої активності, духовного та культурного росту, як управляючого персоналу, так і працівників, якими управляють. Техніко-технологічні фактори встановлюють застосування нових засобів і предметів праці, у т.ч. спеціальних машин і механізмів, виробничих та управлінських технологій [1,4].

Процес розвитку підприємства, являє собою сукупність кількісних, якісних й структурних змін у просторі та часі, які здійснюються при реалізації взаємопов'язаних інноваційних процесів та процесів функціонування в рамках виділених структурно-функціональної та виробничо-економічної підсистем підприємства, потребують спеціального механізму управління і призводять до підвищення рівнів потенціалу й конкурентоспроможності підприємства.

Визначення напрямків розвитку обумовлене потребами та вимогами основних споживачів, кон'юнктурою ринку, демонополізацією виробництва, конкуренцією підприємств. Однак вирішення цих питань не знижує вимог до внутрішньої організації виробництва. Тому, чим жорсткіші вимоги зовнішнього середовища, тим важливіші задачі внутрішнього вдосконалення. Все це дозволяє визначити поєднання внутрішніх складових, через розвиток та реалізацію потенціалу підприємства, із зовнішніми, через його конкурентоспроможність. Тобто ефективне управління розвитком сприятиме

збільшенню рівня потенціалу та підвищенню конкурентоспроможності підприємства.

Необхідність безперервного (стійкого) соціально-економічного розвитку суб'єкту господарювання зумовлена тісним перетином економічних, соціальних, гуманітарних інтересів, що проявляється в процесі функціонування підприємства та визначає його сучасну специфіку. Сталий розвиток передбачає задоволення проблем сьогодення без загроз задоволенню потреб в майбутньому.

Стійкий розвиток проявляється через наявність оперативної реакції на зміни кон'юнктури товарних ринків, можливість формування власних ринкових ніш, можливість набувати постійних клієнтів, активізації маркетингової діяльності, посилення інноваційної та інвестиційної активності, ефективного використання трудового потенціалу, впровадження та дотримання екологічних критеріїв в господарську діяльність тощо.

Перешкодами стійкого розвитку є:

- слабе конкурентне середовище;
- скорочення монопольного стану вітчизняних виробників на внутрішньому ринку;
- відсутність регульованого впливу попиту та пропозицій [2].

Сучасний стан економіки країни вимагає посилення ролі менеджменту, який базується на використанні доступної інформації про певні можливості суб'єкту господарювання тобто потенціалу.

Розробка та прийняття управлінських рішень, що спрямовані на забезпечення ефективної роботи, проводиться при дослідженні об'єктивної інформації про стан виробничо-фінансової діяльності господарюючого суб'єкта. Це служить підґрунтям для планування його розвитку, розробці основних напрямків по ефективному використанню наявного потенціалу.

Потенціал означає «приховані можливості», які в процесі виробничо-господарської діяльності перетворюються в реальність під впливом цілого ряду чинників. Але, це поняття дуже часто прирівнюють до наявних можливостей, наявних сил, запасів, засобів у будь-якому відношенні або їх сукупності, що можуть бути використані для досягнення певної мети.

Потенціал підприємства є інтегрованою системою багатьох потенціалів. Її можна представити як багаторівневу структурну модель, яка складається з об'єктивних та суб'єктивних складових, які тісно взаємопов'язані між собою [2, 3, 5].

Економічний потенціал підприємства є одним із основних елементів підґрунтя, на якому базується потенціал галузі та національного господарства в цілому.

Економічний потенціал - це «...сукупна спроможність країни, її галузей, підприємств, господарств здійснювати виробничо-господарську діяльність, випускати продукцію, товари, оказувати послуги, задовольняти попит населення, суспільні потреби, забезпечувати розвиток виробництва та споживання» [1, 7]. Узагальнюючи наробки вітчизняних та зарубіжних

науковців, можна визначити, що економічний потенціал є інтегральним показником, який характеризує розвиток продуктивних сил. Економічний потенціал поєднує в собі природні, виробничі, науково-технічні, соціальні, політичні та культурні можливості суспільства. Величина економічного потенціалу визначається його розмірами, ступенем удосконалення та структурною комбінацією продуктивних сил.

Але не існує чіткого визначення структури економічного потенціалу та характеристики його складових. Найчастіше економічний потенціал визначається «...наявністю природних ресурсів, засобів виробництва, трудовим та науково-технічним потенціалами, накопиченим національним багатством»[2, 5]. Тому більш глибокого підходу потребує оцінка стратегії ресурсозабезпеченості суб'єкту господарювання.

Але доцільно до ресурсної складової економічного потенціалу, поряд із природними, трудовими, матеріально-технічними ресурсами, включити фінансові, інформаційні ресурси та нематеріальні активи.

Дослідження виробничо-господарської діяльності суб'єкту господарювання, реалізації його економічного (і в першу чергу, виробничого, як основної складової) потенціалу обумовлює визначення та оцінку їх економічної стійкості.

Економічна стійкість залежить від конкурентоспроможності як підприємства в цілому, так і продукції, фінансової стійкості та економічної ефективності. Кожен із цих напрямків характеризується системою показників, що відображені в таблиці 1.

Таблиця 1

Показники економічної стійкості суб'єкта господарювання

№	Група показників	Показники
1	Конкурентоспроможність продукції (якість продукції)	Поточні та перспективні конкурентні переваги продукції по сукупності показників (експлуатаційних, патентно-правових, інноваційних, естетичних, екологічних, економічних тощо)
2	Конкурентоспроможність технологічних ланцюгів	Тактичні та стратегічні переваги технологій, що гарантують конкурентні переваги продукції
3	Фінансова стійкість	Оцінюється по величині вартості майна, рівню коефіцієнтів ліквідності, зіставності позикових та власних коштів, динаміки та тенденцій росту майна, прибутку тощо.
4	Ефективність виробничої та комерційної діяльності	Оцінюється по динаміці витрат виробництва, показників рентабельності, ефективності капітальних вкладень, оборотності капіталу, ділової активності підприємства, витратомісткості виробництва, продуктивності праці, екологічній безпеці тощо

На рівень цих показників впливає інноваційність, гнучкість виробництва, диверсифікація виробництва та продукції, динамічний організаційний розвиток підприємства [5].

При дослідженні економічної стійкості господарюючого суб'єкта існує ряд питань, що потребують додаткового ретельного дослідження. В першу чергу це стосується застосування економічної стійкості в практичній діяльності підприємства, недосконалості теоретико-методологічних розробок щодо її оцінки, невизначеності первісної мети тощо. Нестійкості підприємств як наслідок їх неготовності до мінливих умов господарювання що посилюються процесами формування самого ринкового середовища.

Таким чином, потенціал підприємства, його оптимальна структура мають провідну, системо утворюючу роль в стійкому розвитку суб'єкта господарювання, характеризуючи при цьому його реальні можливості використовувати наявні ресурси для досягнення певної мети. Визначення необхідних параметрів економічного потенціалу із урахуванням їх вагомості та відповідності фактичному стану обумовлюють параметри розвитку.

Цілі стратегічного розвитку підприємства в рамках організаційного механізму, дозволяють виділити декілька взаємопов'язаних блоків [6]. До них відносяться :

- визначення проблеми нарощування економічного потенціалу або зберігання/підвищення конкурентоспроможності на конкретному етапі життєвого циклу підприємства;

- пріоритетність розвитку елементів економічного потенціалу у відповідності з етапами життєвого циклу та характером зовнішнього впливу;

- найбільш прийнятне значення економічного потенціалу, що відповідає стратегічним цілям підприємства;

- визначення ступеня впливу часткових критеріїв елементів економічного потенціалу із наступним спрямуванням корекції.

При цьому визначаються основні задачі, що визначають стратегію розвитку економічного потенціалу:

- оцінка впливу факторів зовнішнього середовища;

- своєчасне виявлення, класифікація та формування заходів, що знижують ризик досягнення стратегічних цілей.

Вибір того чи іншого напрямку розвитку потенціалу, що виражається в активній, пасивній або компенсаційній моделі розвитку, залежить від ступеня негативності макро- та мезорівня підприємства.

Активна модель розвитку передбачає формування такої спрямованості механізму, що забезпечує наступний вплив на елементи зовнішнього середовища. При пасивній моделі розвитку враховуються лише реагування на зовнішні впливи. Компенсаційна модель передбачає максимальне зниження вірогідних втрат від негативного впливу за рахунок досягнутого рівня розвитку потенціалу. Для опису потенціалу використовуються функціональні або економіко-математичні моделі. При цьому множинність опису системи ускладнюється неможливістю пізнання всіх параметрів і властивостей потенціалу, як сукупності окремих аспектів. Кількість показників, що враховуються в процесі моделювання, (факторів) залежить від цілей опису, складності об'єкту, якості наявної інформації та багатьох інших факторів [1, 6].

Процес розвитку підприємства обумовлюють формуванням системи управління економічного потенціалу відповідно притаманним внутрішнім закономірностям господарської діяльності. Формування системи управління економічним потенціалом сприятиме аналізу поточного стану господарюючого суб'єкта, моделюванню розвитку його економічного потенціалу, визначенню найкращих способів використання економічного потенціалу тощо [7].

Необхідно також визначити критерії, що дозволяють як активізувати, так і пригальмувати розвиток економічного потенціалу підприємства.

Характер розвитку економічного потенціалу залежить від впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища. При цьому економічний потенціал розглядається з точки зору чотирьох категорій:

- функціонування;
- стратегічний;
- проблемний;
- синергетичний.

При цьому враховуються характерні риси розвитку потенціалу як економічної системи: комплексність проблем і необхідність їхнього вивчення в єдності технічних, економічних, соціальних, психологічних, управлінських та інших аспектів, ускладнення розв'язуваних проблем і об'єктів, зростання кількості зв'язків між ними, динамічність ситуацій, що змінюються, дефіцитність ресурсів, підвищення рівня стандартизації й автоматизації елементів виробничих і управлінських процесів, управлінського фактору, посилення ролі глобалізація конкуренції, виробництва, кооперації тощо,

Фактори, що негативно впливають на процес розвитку економічного потенціалу та його елементів:

- нестача власних грошових коштів на здійснення програм розвитку;
- відсутність державних інвестиційних програм підтримки галузі (як матеріального (дотації, пільгове фінансування, надання пільг по оподаткуванню тощо), так і нематеріального (інформаційного, адміністративного, консультативного тощо) характеру);
- низька платоспроможність та попит покупців;
- низький платоспроможний попит на нові продукти;
- жорстка конкуренція на внутрішньому ринку з іноземними виробниками;
- висока вартість нововведень;
- нетривалий виробничий цикл та відповідні терміни окупності;
- високий економічний ризик в умовах зовнішньої невизначеності;
- невисока інноваційна активність;
- недостатність інформації про новітні розробки;
- недостатність інформації про ринки збуту;
- жорстка конкуренція на ринку збуту з іноземними виробниками;
- боротьба за вітчизняний ринок збуту із іноземними конкурентами (тобто вивчення спротиву);
- відсутність інформаційно-інноваційної кооперації;

- незатребуваність на ринку нової продукції;
- дослідження податкового тиску;
- дослідження ресурсо-цінової нестабільності;
- відсутність або недостатність внутрішньогалузевої кооперації та співробітництво із науковими організаціями;
- нестабільність цін на споживані ресурси;
- недосконалість податкового законодавства тощо.

Дослідження існуючих показників визначає модель стратегічного розвитку, що характеризується можливістю органічного розвитку при різноманітній реакції на зовнішні прояви (впливи).

Підвищення конкурентного статусу або зберігання довгострокової конкурентоспроможності підприємства є результатом реалізації плану стратегічного розвитку економічного потенціалу.

Однієї із суттєвих особливостей формування стратегії розвитку економічного потенціалу є прогнозування рівня розвитку його елементів. Пріоритети учасників формування та реалізації програми розвитку та використання економічного потенціалу залежить від виду стратегії. Ці стратегії можуть бути розподілені на державні програми розвитку виробничо-інноваційного потенціалу підприємства та власні програми модернізації виробничого потенціалу підприємства.

Отже, управління розвитком потенціалу суб'єкта господарювання сприятиме підвищенню його здатності до навчання і розвитку (саморозвитку), сприйняття та використання нових технологічних ідей, наукових наробок тощо. Це дозволить визначити та використати основні джерела розвитку. Такими джерелами можуть бути зростання інвестиційно-інноваційної активності, конкуренція, різноманіття форм та методів формування та реалізації. Параметри та структура джерел, що притаманні певному суб'єкту господарювання, необхідно враховувати при формування та реалізації своїх можливостей.

Література:

1. Бачевський Б.Є., Заблодська І.В., Решетняк О.О. Потенціал і розвиток підприємства: Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 400 с.
2. Добикіна О.К., Рижиков В.С. Касьянюк С.В., Кокотко М.Є. Потенціал підприємства: формування та оцінка: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 208с.
3. Іванов В.Б., Кохась О.М., Хмелевський С.М. Потенціал підприємства: Науково-метод. посіб. – К.: Кондор, 2009. – 300с.
4. Конкурентоспроможність і сталий розвиток у глобальній перспективі: зб. наук. праць за матеріалами міжнародної наукової конф., 24 червня 2005 р. / НАНУ, ІСЕМВ [та ін.]. – К.: ІСЕМВ, 2001. – 203с. 90
5. Краснокутская Н.С. Потенціал підприємства: формування та оцінка. Навч. Посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 352 с.
6. Саєнко М. Г. Стратегія підприємства: Підручник. – Тернопіль: «Економічна думка». – 2006. – 390 с.

7. Хомяков В.І., Белінська В.М., Федоренко О.В. Потенціал і розвиток підприємства. – К. : Кондор. 2012. – 432с.

ПРОБЛЕМИ КЛАСТЕРИЗАЦІЇ МОЛОЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ УКРАЇНИ

Молочна промисловість, яка відноситься до традиційних галузей України, на сьогоднішній день знаходиться в загрозливому стані. Так на думку генерального директора ПАТ „Юрія“ Олега Кашко, порядку 50 % виробників цільномолочної продукції можуть припинити свою діяльність через загострення конкуренції на ринку сировини, враховуючи, що підприємства в середньому працюють на 80% своїх виробничих потужностей.

Боротьба розгортається не лише за кращу сировину чи кращого її постачальника, а, взагалі, за необхідну кількість сировини для роботи підприємства. Питання якості сировини відходить на другий план, в той час як сировина має значні зауваження до умов, в яких відбувається утримання дійного стада, збір молока та транспортування його до виробника.

Основною сировиною для молочної промисловості і в Україні, і в світі є молоко корів. Тобто залежність від сировинної бази є специфікою молочної промисловості. В той же час сировина даної галузі не передбачає наявності її резервів на тривалий період, в зв'язку із обмеженим терміном його зберігання, переробки.

Дослідження забезпеченості молокопереробних підприємств сировинними ресурсами передбачає вивчення поголів'я стада, удоїв корів по всім категоріям господарств тощо.

Особливої уваги заслуговує аналіз поголів'я корів та виробництва молока за категоріями господарств. Ситуація з поголів'ям ВРХ та корів в межах України набуває загрозливих масштабів. Так, за період з 1991 по 2014 поголів'я корів в молочної промисловості скоротилося на 5869,4 тис голів (або на майже на 70%). Крім того відбувся перерозподіл між структурою утримання корів між сільськогосподарськими підприємствами та господарствами населення. Аналіз структури господарств, які утримують корів дозволив зробити наступний висновок. В 1991 році 73,9% корів утримувалося на сільськогосподарських підприємствах, і відповідно лише 23,1% в господарствах населення. Станом на 1 січня 2014 року ситуація кардинально змінилася. Так в господарствах населення утримується 77,46% та в сільськогосподарських підприємствах 22,54 %, в тому числі 7,96 % в фермерських господарствах. Таке співвідношення є результатом, того, що зменшення кількості корів в сільськогосподарських підприємствах відбувається більш високими темпами (на 5626,2 тис. голів), ніж в господарствах населення (зменшення склало 243,2 тис голів) [1].

Дослідження стану сировинного забезпечення молочної промисловості передбачає вивчення удоїв корів по всім категоріям господарств.

Середньорічний удій від однієї корови по всім категоріям господарств за 2013 рік складає 4446 кілограмів, що на 1583 кілограми більше в порівнянні із 1990 роком. По сільськогосподарським підприємствам середньорічний надій складає 4827 кг, а по господарствам населення – 4343 кг. На рис. 1 узагальнені тенденції взаємозалежності поголів'я корів, виробництва молока та середньорічних удоїв за категоріями господарств за 2013 рік. [1].

Що стосується кількості виробленого молока, то структура розподілу між сільськогосподарськими підприємствами та господарствами населення зіставна з поголів'ям корів. За даними 2013 року було вироблено 11488,2 тис.т молока, з них 77,52 % (8905,7 тис. т.) припадає на господарства населення та 22,48 % (2582,5 тис. т) на сільськогосподарські підприємства. Але в 1991 році на сільськогосподарські підприємства припадало 76,03 % (18634,1 тис. т) та 23,97 % (5874,2 тис. т) на господарства населення. Загалом протягом періоду виробництво молока скоротилося на 46,8 % (на 13020,1 тис. т) [1].

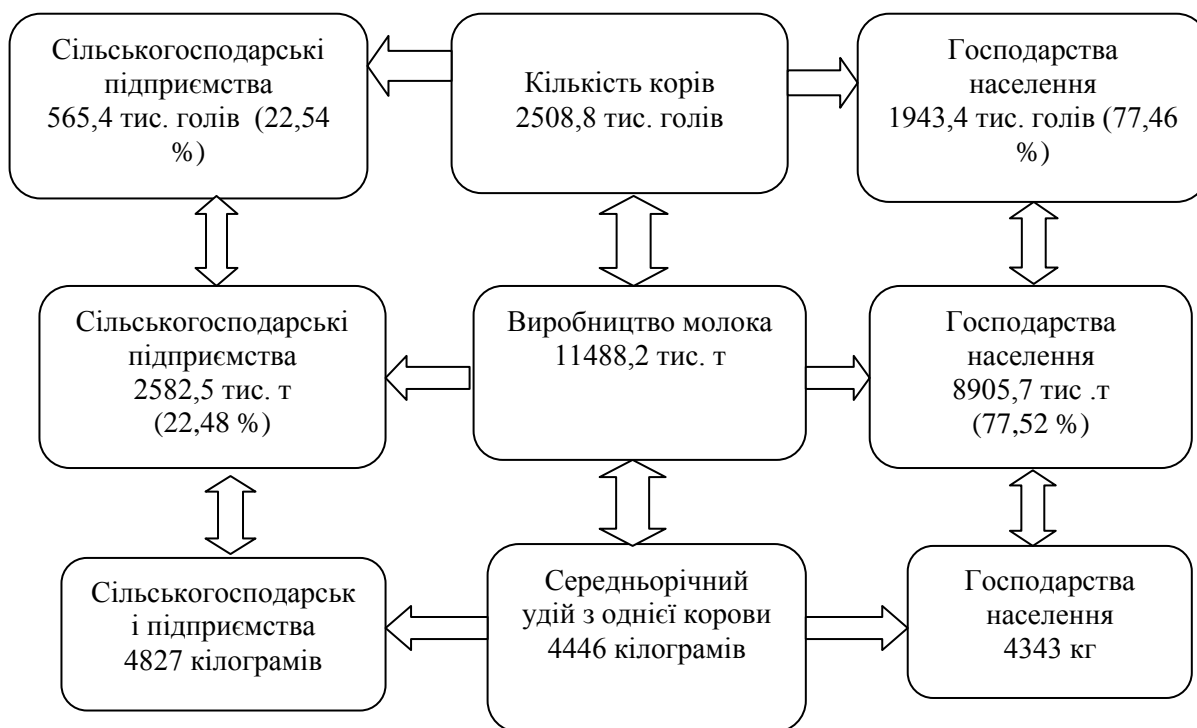


Рис. 1. Взаємозалежність поголів'я корів, виробництвом молока та середньорічним удоєм молока за 2013 рік
розроблено автором на основі [1]

Слід відзначити, що за роки незалежності України, незважаючи на скорочення поголів'я корів, відбулося зростання удоїв молока на одну корову. Так в 1990 році, середньорічний удій на одну корову у всіх категоріях господарств складає 2863 кг молока, а в 2013 році на 1583 кг більше. В Київській, Полтавській, Харківській та Черкаській областях середньорічний удій перевищує 5000 кг молока.

Але при застосуванні на підприємствах нових технологій, певних молочних видів корів можна досягти зростання удою молока. Прикладом можуть стати підприємства лідери по кількості удоїв (табл. 1).

Таблиця 1

Найефективніші виробники сировини для молокопереробних підприємств

Підприємство	Середньорічний надій на 1 фуражну корову
Вінницька	
ВАТ Племзавод «Літинський» (Рошен)	7400
ТОВ «Устя»	6627
ПП «Радівське»	6539
Дніпропетровська	
АТЗТ «Агро-Союз»	8340 (*9772)
Житомирська	
СФГ «ім. Мічуріна»	7106
ТОВ «Долинівське»	7010
Запорізька	
ВАТ «Племзавод «Степной»	7187(*7781)
Київська	
ТОВ «Українська молочна компанія»	9001(*10020)
ДП «Чайка» (філія «Дударків»)	7813
ТДВ «Терезине»	7384
ДП «Чайка» (філія «Лісне»)	6928
Полтавська	
ТОВ «Агрофірма «Маяк»	7344(*7901)
СТОВ «Агрофірма «Оржицька»	7300
СТОВ «Салинці» (Кернел)	7000
ПСП «Лазірки» (Кернел)	6500
Миколаївська	
СТОВ «Промінь»	8400 (*9270)
Харківська	
ПСП «Родіна»	7781
СТОВ «Мрія» (Кернел)	7700
СТОВ «Мрія»	6906 (*8232)
ФГ «Альфа»	6900 (*7950)
Херсонська	
ТОВ «Торговий дім «Долінское»	7124 (*8162,1)
ПП «Агрофірма «Промінь»	6413
СТОВ «Маяк»	8020
Чернігівська	
ПСП «Пісківське»	6694
ДП «Чайка» (філія «Чемер»)	8526

*Середньорічний надій на 1 дійну корову

** розроблено автором на основі [4]

Аналізуючи географію найбільш продуктивних виробників молочної сировини, слід зазначити, що їх найбільша кількість припадає на Полтавську,

Вінницьку, Київську області. В цих регіонах удій на 1 фуражну корову набагато вищі за середні по країні.

Аналіз виробництва молока за видами господарств дозволив визначити, що при існуючому співвідношенні виробництва між сільськогосподарськими підприємствами та господарствами населення, сільськогосподарські підприємства не покривають потреб молочної промисловості. За даними експертів (директори з якості сировини) підприємства закупають сировину у населення, але це супроводжується рядом проблем. Основною проблемою є вимоги до якості сировини, навіть не до самої первинної якості молока, а до умов первинного зберігання (охолодження) та транспортування. Експерти покладають надії на розширення співпраці з господарствами населення. Так ПрАТ «Вімм-Біль-Дан-Україна» в середньому переробляє 20% молока закупленого у населення, «Данон-Дніпро» – 30 %, ОАО «Шосткінський міський молкомбінат» порядку 40%, БМК лише 10%, ЗАО «ЮРІЯ» – 8 %.[4].

На сьогоднішній день слід відзначити дві нагальні проблеми галузі:

- набрання чинності Закону України про «Про безпечність і якість харчових продуктів»;
- для підприємств, які займаються експортом продукції молочної промисловості необхідність отримати сертифікат НАССР.

Не є таємницею, що якісні характеристики продукції підприємств харчової промисловості не дозволяють їх конкурувати на зовнішньому ринку, в той же час не має високих стандартів до імпоротної продукції. Особливо гостро цю проблему відчувають на собі підприємства молочної промисловості. В розвинутих країнах до продуктів харчування застосовується система НАССР, що являє собою систему аналізу ризиків, небезпечних чинників і контролю критичних точок. Система НАССР є науково обґрунтованою, що дозволяє гарантувати виробництво безпечної продукції шляхом ідентифікації й контролю небезпечних чинників протягом всього ланцюга виробництва[5].

Діючі нормативні акти України, які регламентують вимоги до якості харчових продуктів (ДСТУ 4161-2003 «Система управління безпечністю харчових продуктів, Вимоги» та ДСТУ ISO 22000:2007 «Системи управління безпечністю харчових продуктів») не співпадають з міжнародними вимогами до якості харчових продуктів. Однак, український уряд, взяв курс на гармонізацію українських вимог до безпеки харчових продуктів із вимогами Європейського союзу. Таке рішення було задекларовано в законопроекті № 4179 від 23.07.2014 року. Закон передбачає:

- створення єдиного контролюючого органу в сфері безпеки харчових продуктів;
- скасування дозвільних документів і процедур, які відсутні в ЄС;
- впровадження європейських принципів регулювання ГМО, зокрема в частині реєстрації ГМО-джерел, а не продуктів, вироблених з них [3].

Отримання сертифікату, досить непроста процедура. Повноваження для перевірки потенційних експортерів молока та молочних продуктів до країн здійснюється Держветфітослужбою. Проводиться перевірка документації та

безпосереднього огляду виробництва. Дана перевірка планується відповідно до законодавчих актів Європейського союзу. Слід зазначити, що 40% законів ЄС стосуються агропромислового сектору та сектору харчової промисловості. В таблиці 2 розглядаються нормативні акти, які регламентують вимоги до якості харчових продуктів[3].

Таблиця 2

Нормативні документи, на підставі яких складено зазначений перелік питань для перевірки

№	Нормативний документ	Характеристика
1	Директива ЄС 98/83	Директива (ЄС) про якість води, призначеної для споживання людиною від 03.11.1998 № 98/83
2	Регламент ЄС 178/2002	Регламент (ЄС) щодо встановлення загальних принципів і вимог харчового законодавства, створених Європейською Владою Безпеки харчових продуктів і встановлюючи принципи з питань нешкідливості харчових продуктів від 21.01.2002 № 178/2002
3	Регламент ЄС 852/2004	Регламент (ЄС) щодо гігієни харчової продукції від 29.04.2004 № 852/2004
4	Регламент ЄС 853/2004	Регламент (ЄС) про встановлення спеціальних гігієнічних правил до харчових продуктів тваринного походження від 29.04.2004 № 853/2004
5	Регламент ЄС 2073/2005	Регламент (ЄС) щодо мікробіологічних показників харчових продуктів від 15.11.2005 № 2073/2005
6	Наказ № 590	Наказ Міністерство аграрної політики та продовольства України «Про затвердження Вимог щодо розробки, впровадження та застосування постійно діючих процедур, заснованих на принципах Системи управління безпечністю харчових продуктів (НАССР)» від 01.10.2012 №590
7	Директива 98/58/ЕС	Директива Ради 98/58/ЄС від 20 липня 1998 року стосовно захисту тварин, що утримуються для сільськогосподарський потреб
8	Регламент ЄС 1760/2000	Регламент (ЄС), яким встановлюється система ідентифікації та реєстрації ВРХ та маркування яловичини та продуктів з яловичини від 17.07.2000 № 1760/2000
9	CAC/RCP 57-2004	CAC/RCP 57-2004. Кодекс Аліментаріус. Кодекс гігієнічної практики для молока та молочних продуктів

Слід зазначити, що вимоги висувають до якості води, гігієни, умови утримання тварин и тд. На основі нормативних актів, які застосовуються до продуктів харчування в країнах ЄС, розроблено ряд питань, дотримавшись яких підприємство може отримати відповідний сертифікат.

В Україні Держветфітослужба має проводити дані перевірки на підприємствах виробників сировини та молокопереробних підприємствах. В таблиці 3 зібрано основні аспекти перевірки [3].

Порівняльна характеристика питань щодо перевірки господарств з утримання ВРХ та молокопереробних підприємств

<i>Аспекти при перевірці господарств з утримання ВРХ</i>	<i>Аспекти при перевірці молокопереробних підприємств</i>
<ul style="list-style-type: none"> - Загальна інформація (зокрема служба ветеринарної медицини); - Документація (ідентифікація сировини, від яких постачальників надходить, до поставки готової продукції) - Вимоги до господарства; - Утримання тварин, стійла; - Годування тварин та корм; - Вимоги до приміщень для доїння корів; - Гігієна персона; - Вимоги до приміщень зберігання молока; - Зберігання та транспортування . 	<ul style="list-style-type: none"> - Загальна інформація (зокрема служба ветеринарної медицини); - Документація (ідентифікація сировини, від яких постачальників надходить, до поставки готової продукції); - Територія та будівлі підприємства; - Водопостачання та каналізація ; - Освітлення; - Вентиляція, кондиціонування повітря, контроль параметрів та їх реєстрація; - Обладнання, інвентар, використання хімічних сполук; - Особиста гігієна; - Поводження з відходами; - Боротьба зі шкідниками; - Зберігання та транспортування сировини та готової продукції; - Вимоги до молока коров'ячого (сировина, теплова обробка, виробництво); - Маркування та пакування; - Запровадження системи самоконтролю за принципами НАССР, яка є обов'язковою умовою для експорту продукції до країн ЄС(перевірка проводиться як документально, так і по факту на виробництві).

Розглянувши ці питання, зрозуміло, що пройти таку перевірку непросто. Це обумовлене різними інтересами з боку Держветфітослужби та підприємств, що мають проходити дану перевірку. Підприємства, особливо невеликі або ті, які працюють на місцевому рівні, самостійно не зможуть підготуватися до даної перевірки, і навіть підготувати документальну частину. Враховуючі ринок послуг, виникнуть підприємства, які за певну винагороду можуть надати дані послуги. Не слід відхиляти можливість зростання корупції при проходженні перевірки. Першою компанією в Україні, яка запровадила в процес виробництва систему НАССР стала компанія «Кока-Кола». Так на 23 підприємствах молочної промисловості є сертифікат НАССР, і 11 з них, розташовані в Харківській області.[3]

Друга нагальна проблема, що притаманна молочної галузі – це вступ в силу з 1 січня 2015 року закону України «Про безпечність і якість харчових продуктів». Закон був розроблений ще в 2010 році, але до сьогодні він ще не запрацював. Цей закон є вимогою Світової організації торгівлі.

Даний нормативний акт передбачає, що селяни позбавляються права реалізувати свою продукцію напряму до споживача. Споживачами являються, як покупці на ринку так і молокопереробні підприємства.

За новими правилами – забій свійських тварин можна буде проводити лише у спеціальних санітарних пунктах, а молочну продукцію здавати в обслуговуючі кооперативи. Експерти аграрного ринку зазначають, що такі зміни треба впроваджувати поступово. Самі ж селяни побоюються втратити чи не єдиний спосіб заробітку.

Взагалі ця ідея є позитивною, але, враховуючи реалії нашого життя, дана ініціатива може спричинити ряд проблем:

- зниження ціни на продукцію для селян та, в той же час, зростання ціни для підприємств виробників;
- виникнення комерційних пунктів заготівлі молока може викликати певну корупцію та здорожчання молока.

У Клубі аграрного бізнесу наголошують – створення кооперативів може спричинити появу перекупників. Та й сама робота обслуговуючих кооперативів не налагоджена. До того ж, відсутнє необхідне обладнання. Тож говорити про дотримання нових норм – зарано[4].

Відразу виникає питання:

- чи зможуть заготівельні пункти забезпечити належну якість транспортування сировини;
- кому вони будуть підконтрольні;
- заготівельні пункти будуть державними чи комерційними;
- чи буде регламентуватися ціна на закупівлю, та на реалізацію.

Аліна Жарко, експерт ринків продукції тваринництва, відзначила, що «...якщо закон буде прийнятий через рік, то це буде шок для селян. тому що з'являться багато комерційних структур, які будуть скуповувати у селян молоко і м'ясо за безцінь і тому люди почнуть переставати тримати худобу. І це буде дуже невеликий вплив на продовольчу безпеку країни» [2].

На наш погляд альтернативою подібної схеми заготівлі та реалізації сировини, контролю за її якістю може стати утворення кластерів, коли об'єднуються безпосередньо виробники сировини та підприємства молокопереробної промисловості, коли контролюючі органи будуть відкриті до співпраці з підприємствами для досягнення спільної мети, а не лише на перевірку та виявлення недоліків, з метою накладання штрафів або невидання ліцензій, дозволів і тд. Формування та розвиток кластерів в молочній промисловості, може зайняти гідне місце, як спосіб подолання та вирішення цих проблем. Підприємства, які стануть учасниками кластеру зможуть спростити, процедуру перевірки, скориставшись досвідом підприємств, які вже пройшли даний шлях. Окрім того може бути застосована «міграція кадрів» для допомоги в підготовці документальної сторони забезпечення якості процесу виробництва, проводити спільні навчання.

Література:

1. Статистичний збірник «Тваринництво», 2013 [Електронний ресурс] : за даними Державної служби статистики України. - Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
2. Селянам можуть заборонити продавати власну продукцію [Електронний ресурс] // інформаційний телеканал України «5 канал» : офіційний веб-портал. - Режим доступу: <http://www.5.ua/ukrayina/selianam-mozhut-zaboronyty-prodavaty-vlasnu-produktsiiu-4795.html#>
3. Державна ветеринарна та фітосанітарна служба, 2014 [Електронний ресурс] : - Режим доступу: <http://vet.gov.ua/taxonomy/term/43>
4. Інформаційно-аналітичний портал про молоко і молочне скотарство [Електронний ресурс]: офіційний веб-портал. - Режим доступу: <http://www.milkua.info/uk/top/6/>
5. НАССР [Електронний ресурс] // Матеріал з Вікіпедії — вільної енциклопедії: офіційний веб-портал. – Режим <http://uk.wikipedia.org/wiki/НАССР>

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ СТАНУ ПРОДОВОЛЬЧОЇ БЕЗПЕКИ КРАЇНИ

Нині немає жодної держави, яка б не переймалася питаннями продовольчої безпеки. Стан здоров'я населення, якість і тривалість його життя визначається повноцінним харчуванням членів суспільства. Від харчування залежить ступінь стійкості людей до захворювань, стан поведінкової агресивності, рівень продуктивності праці. Порушення структури збалансованості харчування призводить до зниження репродуктивної функції чоловіків і жінок, і, як наслідок, до зниження народжуваності, деформації демографічного складу суспільства, зростання захворюваності.

Забезпечення продовольчої безпеки значною мірою залежить від потенціалу агропромислового сектора, який суттєво впливає на зростання національного доходу і формує 17-18% валового внутрішнього продукту. Використання аграрного потенціалу країни полягає у виробництві необхідних обсягів сільськогосподарської сировини та продовольства і характеризується відповідними показниками ефективності сільського господарства і харчової промисловості. Однак кожна країна має свої завдання у покращанні продовольчого забезпечення свого населення залежно від досягнутого рівня у вирішенні цієї проблеми.

Продовольча безпека має на увазі, що держава повинна гарантувати виробництво достатньої кількості продовольства для задоволення зростаючих потреб населення. При цьому без перешкод і при відносно стабільних цінах повинна здійснюватися зовнішня торгівля для доповнення потреби населення специфічними продуктами, які не виробляються всередині країни, за рахунок імпорту. Передбачається також і функціонування певної системи забезпечення

необхідних резервів з метою елімінації несподіваних спадів виробництва або різких підвищень цін. Важливого значення набувають фізіологічні та платоспроможні межі попиту на продукти харчування на внутрішньому ринку, що характеризується показниками існуючої структури споживання і його фізіологічними нормами. Соціальний аспект охоплює питання платоспроможного доступу населення до продовольства, соціального захисту малозабезпечених категорій населення, посилення адресності соціальної політики, досягнення селом рівних з містом умов отримання реальних грошових доходів та соціального обслуговування, однакових умов соціального забезпечення для всіх груп населення незалежно від виду трудової діяльності та місця проживання тощо.

Про актуальність проблеми становлення, забезпечення та подальшого розвитку продовольчої безпеки свідчать численні теоретичні дослідження та узагальнення наукових дослідників, серед яких О.М. Азарян, А.І. Алтухов, П.П. Борщевський, В.І. Власов, О. Гайчук, З.І. Ільїна, С.М. Кваша, Б.Й. Пасхавера, М.В. Петровича, П.Т. Саблук та інші. Але, як свідчить аналіз наукових робіт, питання аналізу, оцінки і обґрунтування напрямів розвитку продовольчої безпеки й досі залишаються ще не повністю вирішеними.

Мета статті – теоретичні положення дослідження стану продовольчої безпеки країни за принципами її формування і обґрунтування напрямів її розвитку.

Згідно з Законом України «Про продовольчу безпеку України» визначають такі основні принципи формування продовольчої безпеки [1]:

- забезпечення інтересів України у системі міжнародної продовольчої безпеки в умовах глобалізації та регіональної економічної інтеграції;
- продовольча незалежність держави;
- економічна обґрунтованість загальнодержавних потреб, пов'язаних із забезпеченням України продовольством, достатність і стабільність запасів продовольства;
- своєчасність та адекватність заходів щодо формування продовольчої безпеки реальним і потенційним, внутрішнім і зовнішнім загрозам;
- фізична та економічна доступність якісних і безпечних харчових продуктів для всіх категорій населення в кількості, необхідній для забезпечення активного і здорового життя.

Розглянуті принципи існують на макро- та мезорівні. Існують різні погляди сучасних українських та іноземних науковців на виокремлення тих чи інших принципів забезпечення продовольчої безпеки країни. На рис.1 представимо систематизацію принципів забезпечення продовольчої безпеки.

Самозабезпечення. Кожна держава повинна забезпечувати населення базуючись на власному виробництві основних продуктів харчування. Продовольче самозабезпечення передбачає задоволення основної частини потреб у продуктах харчування за рахунок вітчизняного виробництва, яке зумовлює незалежність держави від зовнішніх постачальників в задоволенні

потреб населення. Центром системи самозабезпечення країни є агропромисловий комплекс країни, з її підсистемами: збуту і розподілу;

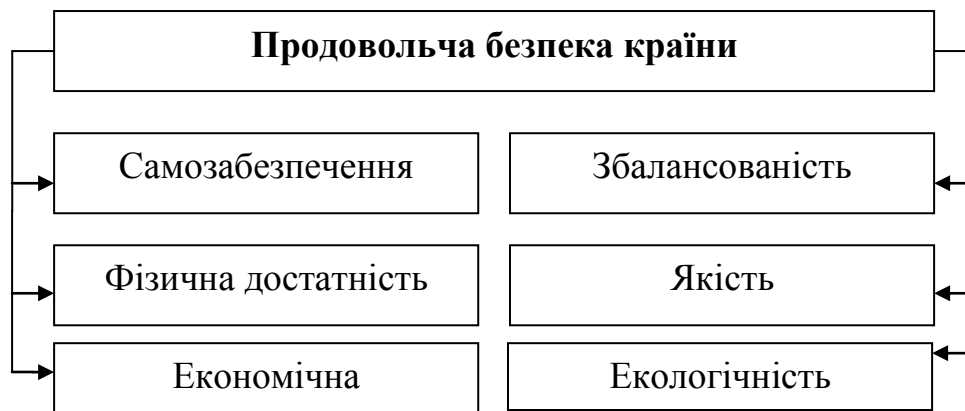


Рис. 1. Основні принципи забезпечення продовольчої безпеки країни [складено згідно з 2; 3; 4; 5].

резервів та споживання продовольства: менеджменту; кадрового, інформаційно-консультативного забезпечення; фінансового забезпечення; матеріально-технічного забезпечення; наукового забезпечення.

Даний принцип передбачає відсутність залежності від імпорту продовольчих товарів. Для запобігання ситуації залежності держава може нарощувати свій економічний потенціал і підвищувати ефективність агропромислового виробництва.

Особливість є те, що водночас на вітчизняному ринку мають бути представлені й імпорتنі товари, адже споживач має право вибору, а вітчизняний товар стане конкурентоспроможним лише в тому випадку, коли виділятиметься якістю та сучасністю асортименту. Вважаємо за доцільне наголосити на тому, що якщо при наявності на ринку вибору з вітчизняних та імпортних продовольчих товарів, населення все ж таки надає перевагу вітчизняному виробнику, то це свідчить про високий рівень самозабезпечення країни продовольством.

Фізична достатність. Тобто можливість населення купувати на ринку чи виробляти в особистому господарстві життєво необхідні продовольчі товари в кількості та асортименті, що необхідний для задоволення людських фізіологічних потреб. Під життєво необхідними продовольчими товарами розуміють такі, без яких населення існувати не може, зокрема, які:

- компенсують витрати енергії організму людини в процесі її життєдіяльності;
- сприяють природному відтворенню і активному довголіттю населення;
- дають можливість забезпечити фізіологічно гармонійний розвиток дітей;
- сприяють профілактиці й лікуванню різних захворювань.

Фізична достатність продовольства передбачає безперервне його надходження у місця споживання в обсягах, що відповідають платоспроможному попиту та фізіологічним нормам

Економічна доступність. Доступ до продовольчих ресурсів всіх верств населення за рахунок наявного платоспроможного попиту. Визначальним фактором економічної доступності продовольства є рівень економічного та соціального розвитку суспільства країни. Від нього залежить можливість різних верств населення споживати у необхідному обсязі та асортименті продукти харчування, закупаючи їх за ринковими цінами, виробляючи у власних підсобних господарствах тощо. В Україні відбувається постійне поглиблення диференціації доходів населення, так як різниця між крайніми групами з найнижчими та найвищими рівнями доходів досить істотна.

Підвищення економічної доступності продовольства має ґрунтуватися, насамперед, на зростанні доходів населення, передусім найбільш вразливих його верств та обґрунтованих роздрібних цінах на продовольчі товари, а також потужній програмі їх бюджетної адресної підтримки.

Якість. Тобто забезпечення такої сукупності властивостей продукції, яку обумовлюють її придатність, задовольнити певні потреби відповідно до призначення. Реалізується через досягнення повноцінного рівня харчування населення за рахунок споживання високоякісних продуктів харчування. Не дивно, що англійському терміну „food safety” - нешкідливість харчових продуктів, відповідає вітчизняне поняття якості і безпеки харчових продуктів. Якість, як економічна категорія є сьогодні одним із основних чинників конкурентоспроможності продукції аграрної сфери, а проблема її підвищення є комплексною, бо включає наукову, технічну, соціальну та економічну сторони.

В даний час не можливе виробництво якісної продукції без використання високоякісної сільськогосподарської сировини, інноваційних технологій та сучасного обладнання та висококваліфікованих кадрів.

Збалансованість. Збалансоване харчування ґрунтується на тому, що їжа складається з різних харчових речовин: жирів, білків, вуглеводів, вітамінів, жирних кислот, мінеральних солей, мікроелементів тощо. Особливе значення мають незамінні речовини, які в організмі людини не утворюються, а потрапляють у нього з продуктами харчування. До таких речовин належать незамінні амінокислоти (яких налічується близько 10) та жирні кислоти (лінолева, ліноленова, арахідова). До групи незамінних речовин відносять також вітаміни, мінеральні елементи, які підтримують і збалансовують молекулярний склад різних тканин організму людини, компенсуючи їх втрати в процесі життєдіяльності. На основі теорії збалансованого харчування розроблено добові норми вживання окремих речовин.

Людство часто не дотримується збалансованого високоякісного харчування і віддає перевагу рафінованій та легкій їжі, збідненій на вітаміни. Для малозабезпечених верств населення характерний одноманітний харчовий раціон, тому окремо слід згадати про вітаміни. Всі вітаміни, крім вітаміну D,

можна одержати при збалансованому харчуванні із звичайних харчових продуктів.

Таким чином, принцип збалансованості передбачає споживання високоякісних продуктів харчування в достатній для ведення активного й здорового життя кількості, з відповідним вмістом макро-, та мікроелементів для раціонального харчування.

Оскільки продовольча безпека вимірюється рівнем калорійності добового раціону харчування населення, то принцип збалансованості також включає в себе калорійність продуктів харчування. Калорійність показує енергетичну цінність харчових продуктів або раціонів харчування: кількість тепла, що його виділяють харчові чи кормові речовини, коли вони окислюються в організмі людини або тварини. Енергія, яку отримала людина витрачається на фізіологічні функції організму. Енергетичним еквівалентом продуктів харчування є кількість енергії, що виділяється при розщепленні 1 г будь-якої речовини. Безпека харчування та калорійність являються основою забезпечення нормально харчування населення.

Екологічність. Ми вважаємо за доцільне ввести ще одну складову в систему принципів продовольчої безпеки країни. Згідно з принципом екологічності все повинно бути підпорядковано принципу мінімального навантаження на екологію і максимальної «природності» як самого продукту, так і виробництва харчових продуктів. Сировина має вирощуватися без застосування пестицидів і хімічних добрив, з мінімальною механічною обробкою. При виробництві повинні бути виключені шкідливі викиди. Також екологічність передбачає те, що споживання електро- і теплоенергії зводиться до мінімуму за рахунок заходів з енергозбереження та використання енергозберігаючих технологій. Особливістю вважається переважне споживання заводом енергії води і вітру. Виробництво у відповідності з принципом екологічності на даний момент потребує великого інвестування. Зараз це ніша невеликих фермерських господарств і середніх за розмірами заводів. Але ніша постійно розширюється, оскільки споживачі готові переплачувати за натуральний продукт без хімії і за ідею збереження природи в первозданному вигляді. Хоча в сучасній Україні це переважно захоплення для заможних людей та дань моді, але щороку собівартість виробництва екологічної продукції знижується і вони стають доступними все більшій кількості споживачів.

На основі розглянутих принципів формується група індикаторів, що характеризують певний ступінь забезпечення продовольчої безпеки країни. Для аналізу і оцінки продовольчої безпеки країни і її регіонів необхідно мати чітку систему показників, проте існують різні методики визначення цих показників.

Узагальнюючи існуючі точки зору на індикатори аналізу і оцінки продовольчої безпеки країни [6; 7; 8; 9] розглянемо первісні абсолютні показники і інструменти їх державного регулювання стосовно основних принципів забезпечення продовольчої безпеки, що показані на рис.1 (табл.1).

Первісні абсолютні показники продовольчої безпеки і інструменти їх державного регулювання

	Основні принципи забезпечення продовольчої безпеки					
	Самозабезпеченість	Фізична достатність	Економічна доступність	Якість	Екологічність	Збалансованість
Інструменти державного регулювання	Політика зовнішньої торгівлі держави. Умови роботи в СОТ. Митна політика.	Інструменти державної політики стимулювання розвитку промисловості і сільського господарства. Державна підтримка сільського господарства.	Соціальна політика держави. Державна підтримка слабозабезпечених верств населення.	Соціальна відповідальність підприємств. Міжнародні стандарти сертифікації продукції і підприємств. Політика держави в напряму забезпечення стандартів якості харчової продукції.	Соціальна відповідальність підприємств. Державна підтримка виробників екологічної продукції. Впровадження екологічних стандартів виробництва продукції.	Методика ФАО формування балансів на основні продукти харчування.
Абсолютні первісні показники продовольчої безпеки	Загальні обсяги експорту та імпорту основних продуктів харчування їх структура. Загальні обсяги зовнішньої торгівлі.	Виробництво різних видів харчової продукції, її структура. Виробництво продукції в розрізі регіонів. Інвестиції в основний капітал. Витрати державної підтримки агропромислового комплексу усього. Чисельність населення України, в тому числі в розрізі регіонів. Рівень запасів зерна, які	Ціни на продукцію (середні ціни реалізації продукції підприємствами, роздрібні ціни на продукти), в т.ч. територіальна доступність продуктів (рівень цін у різних регіонах). Середньомісячний рівень доходів населення, грн./особу. Частка сільського населення з доходами нижче прожиткового	Добова енергетична цінність споживання усього і основних видів продукції, у тому числі: білка, жиру, вітамінів (А,Б,С, інші), мікро- та мікроелементи (рослинного та тваринного походження), розраховується в розрахунку на одну особу в ккал.	Питома вага органічної, функціональної продукції в загальному обсязі виробництва продукції. Питома вага сертифікованої за міжнародними стандартами харчової продукції в загальному обсязі її виробництва.	Баланс виробництва і споживання основних видів харчової продукції.

		формують у вигляді державних продовольчих ресурсів у натуральному виразі.	рівня, % до загальної чисельності сільського населення.			
--	--	---	---	--	--	--

Сьогодні порушений один із фундаментальних принципів збалансованого розвитку економічної системи, який полягає у тому, що матеріальною основою підвищення рівня заробітної плати повинно бути зростання рівня продуктивності суспільної праці. Для подолання макроекономічних диспропорцій темп зростання продуктивності праці повинен випереджати темп підвищення заробітної плати.

Аналіз вітчизняного та іноземного досвіду переконливо свідчить про те, що формування конкурентних ринків і подолання монополістичних тенденцій в економіці є можливим лише в результаті цілеспрямованої діяльності інститутів державного управління. Динаміка цін є таким результируючим показником стану господарства, в якому знаходять відображення всі без винятку економічні процеси. Саме тому система цін є найважливішим об'єктом державного регулювання [10].

Розглядаючи саму систему регулювання цін (причому це регулювання стосується переважно фермерських та оптових цін, а іноді й роздрібних), слід мати на увазі кілька цілей такого регулювання: стабілізація цін з їхнім коливанням у відносно вузькому коридорі; підтримка фермерських цін, що дає змогу товарним виробникам вести розширене відтворення; за допомогою політики цін певною мірою регулювати обсяги та структуру відтворення [10].

Схема державного регулювання цін практично в усіх країнах з розвинутою ринковою економікою приблизно однакова — це встановлення верхніх і нижніх меж коливання цін та індикативної або умовної ціни, яку держава намагається підтримувати. При цьому застосовується скупка або продаж продукції нешвидкого псування в цілях товарної інтервенції та підтримки бажаного рівня цін.

Максимальна закупівельна ціна застосовується саме для припинення зростання індексу цін виробників сільськогосподарської продукції над загальним індексом цін за відповідний період цінового регулювання [10].

Цінове регулювання не орієнтоване лише на внутрішньодержавні цілі. Його механізм активно задіяний і в зовнішньоторговельній сфері й стосується насамперед захисту внутрішніх ринків та вітчизняного виробництва. Існуюча викривлена система формування доходів населення України та її регіонів є наслідком «тінізації» виплати заробітної плати та низького рівня продуктивності праці, що обумовлює невисокі абсолютні показники оплати праці.

Окрім основних абсолютних показників аналізу і оцінки продовольчої безпеки важливими є також похідні індикатори, які найкраще відображують

картину продовольчого забезпечення, яка спостерігається в країні. Це у більшості відносні показники, які показують співвідношення між окремими складовими продовольчої безпеки (табл. 2).

Таблиця 2

Система показників, що відображують стан продовольчої безпеки в країні відповідно до принципів її забезпечення

Самозабезпеченість	Фізична достатність	Економічна доступність
<p>Імпортозалежність основних харчових продуктів, яка визначається як частка імпорту у загальній ємності продукції харчування.</p> <p>Мита на харчову продукцію, за якою існує невідповідність споживання в розрахунку на одну особу фактичних даних із раціональними нормами харчування (дієтичними), розрахованими МОЗ України.</p> <p>Питома вага експорту основних видів продукції сільського господарства (сировини) та харчової промисловості.</p>	<p>Динаміка виробництва різних видів харчової продукції, їх структура.</p> <p>Темпи виробництва.</p> <p>Виробництво продукції в розрізі регіонів.</p> <p>Інвестиції в основний капітал, % до загального обсягу виробництва продукції сільського господарства і харчової промисловості.</p> <p>Витрати державної підтримки агропромислового комплексу усього і в т. ч. у % до загального обсягу виробництва продукції сільського господарства.</p> <p>Ємність внутрішнього ринку окремих видів харчової продукції в Україні розраховується шляхом множення середнього річного споживання на одну особу на кількість осіб населення.</p> <p>Диференціація обсягів споживання основних видів продукції в Україні, у тому числі в розрізі регіонів, розраховується в <i>середньому на місяць на особу, кг</i>.</p> <p>Порівняння показників споживання в розрахунку на одну особу фактичних даних із раціональними нормами харчування (дієтичними), розрахованими МОЗ України.</p> <p>Рівень запасів зерна, які формують у вигляді державних продовольчих ресурсів (обсяг у натуральному виразі, коефіцієнт співвідношення обсягів запасів на кінець МР до загального внутрішнього споживання).</p>	<p>Ціни на продукцію (середні ціни реалізації продукції підприємствами, роздрібні ціни на продукти), в т.ч. територіальна доступність продуктів (рівень цін у різних регіонах).</p> <p>Індекс співвідношення цін на сільськогосподарську і промислову продукцію (диспаритет цін).</p> <p>Середньомісячний рівень доходів населення, грн./особу.</p> <p>Частка сільського населення з доходами нижче прожиткового рівня, % до загальної чисельності сільського населення.</p> <p>Загальна вартість фактичного споживання.</p> <p>Розрахунок вартості та структури витрат на харчові продукти за фактичним рівнем харчування, за рік, грн.</p> <p>Частка витрат домогосподарств на споживання продукції у загальних витратах.</p> <p>Диференціація обсягів продовольчого споживання за децильними (10%-ми) групами – співвідношення вищого і нижчого квінтилів.</p> <p>Соціальний прожитковий мінімум (верхній поріг бідності).</p> <p>Фізіологічний прожитковий мінімум (нижній поріг бідності).</p> <p>Співвідношення між середньою зарплатою та рівнем інфляції.</p>

	<p>Урожайність сільськогосподарських культур, продуктивність худоби і птиці. Стан матеріально-технічної бази АПК (парк основних видів техніки, знос основних фондів переробної промисловості, інвестицій в АПК). Показники фондо-, механо-, енергоозброєності сільськогосподарських і переробних підприємств. Питома вага сільського господарства у валовому регіональному продукті. Наявність і стан природних ресурсів сільськогосподарського призначення (площі сільгоспугідь, внесення добрив, ерозійні процеси). Фінансовий стан підприємств АПК.</p>	<p>Співвідношення мінімальної і середньої зарплати. Співвідношення середньої пенсії та зарплати Чисельність населення, що знаходиться за межею бідності. Середня тривалість життя. Рівень захворюваності населення, пов'язаний з недостатнім або неповноцінним харчуванням тощо. Еластичність попиту на продукти харчування по ціні і рівню заробітної плати; Питома вага населення із рівнем доходу нижче прожиткового рівня.</p>
Якість	Екологічність	Збалансованість
<p>Добова енергетична цінність споживання усього і основних видів продукції, у тому числі: білка, жиру, вітамінів (А, Б, С, інші), мікро- та мікроелементи (рослинного та тваринного походження) розраховується в розрахунку на одну особу в ккал. Енергетична цінність і вартість харчових продуктів (енергетична цінність 1 кг продукту, ккал*; середньорічна споживча ціна 1 кг продукту, грн; вартість 1 тис. ккал, грн.). Рівень „зручності” продовольства (частка в споживанні сучасних продуктів, які знижують втрати й економлять час роботи в домашньому господарстві). Обсяги виявленої продовольчої продукції, що не відповідає вимогам якості. Відношення кількості</p>	<p>Питома вага органічної, функціональної продукції в загальному обсязі виробництва продукції. Ступінь натуральності та доброякісності продуктів. Питома вага сертифікованої за міжнародними стандартами харчової продукції в загальному обсязі її виробництва. Вміст шкідливих речовин у проінспектованій продукції.</p>	<p>Баланс виробництва і споживання основних видів харчової продукції. Рівень самозабезпеченості окремими продуктами харчування, які входять до споживчого кошику. Питома вага власного виробництва продукції в загальному фонді споживання.</p>

продукції, забракованої органами контролю, до загальної кількості проінспектованої продукції.		
---	--	--

Відповідно до методики Продовольчою та сільськогосподарська організацією ООН (FAO) основними індикаторами продовольчої безпеки є споживання продукції в розрахунку на одну особу за рік (добу), порівняння фактичного споживання з нормативним (визначеним як забезпечення біологічних потреб людини), споживання енергії продукції, у тому числі жиру, білку, вітамінів, а також ряд інших індикаторів, які ми розглянемо більш детально.

Так за методикою, що пропонується FAO, для полегшення інтерпретації, виділяють три групи показників [11]. Перша група включає показники, що являються детермінантами продовольчої небезпеки, тобто показують структурні умови, за яких погіршиться стан продовольчої безпеки, якщо не будуть прийняті адекватні міри, в тому числі екстреної допомоги. У другу групу входять показники, спрямовані на уникнення результату від продовольчої небезпеки, які можуть бути спричинені через недостатнє споживання харчових продуктів або антропометричні невдачі. Третю групу складають показники, що забезпечують інформацію про уразливість продовольчої небезпеки.

Також за оцінками FAO і Всесвітньої організації охорони здоров'я (ВООЗ), середня норма харчування для однієї людини має становити 2300-2400 ккал на добу. Цей показник відрізняється залежно від статі, віку, професії людини, а також природно-кліматичних умов. У випадку, коли цей показник стає нижчим 1800 ккал, тоді проявляється чітко виражене недоїдання, а коли цей показник проходить межу 1000 ккал на добу – очевидний голод (фізичний брак їжі). Причинами голоду є природні, політичні катаклізми, війни, фінансова криза, скорочення споживання через нерівномірний розподіл продовольства.

За даними FAO харчування має бути повноцінним і у структурі харчового раціону норма вмісту білку має бути не меншою, ніж 100 г на добу. Харчування, при якому бракує не тільки калорій, а й білків, насамперед тваринного походження, а також жирів, вітамінів, мікроелементів, називається неповноцінним. Воно обумовлене постійним недоїданням та одноманітністю раціону (у споживанні домінує один вид продукту).

Фактичний середній показник калорійності харчового раціону у світі становить 2700 ккал на добу, в економічно розвинутих країнах – в середньому на душу населення становить – 3400 ккал, а споживання білків – близько 100 грамів на добу. Важливо відмітити, що у розвинутих країнах є соціальні групи зі стійким низьким рівнем споживання, які потребують постійної допомоги з боку держави [11,12].

В Україні індикатори продовольчої безпеки визначені Постановою Кабінету Міністрів України від 05.12.2007р. №1379 "Деякі питання продовольчої безпеки", із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ № 1041

(1041-2011-п) від 12.10.2011, (було затверджено Методику визначення основних індикаторів продовольчої безпеки) та Законом України "Про продовольчу безпеку України", прийнятого Верховною Радою України від 22 грудня 2011 року [13; 14; 15].

Законом України "Про продовольчу безпеку України" дається визначення індикаторів та критеріїв продовольчої безпеки [1].

Так, індикатори продовольчої безпеки це кількісна та якісна характеристика стану, динаміки і перспектив фізичної та економічної доступності харчових продуктів для всіх соціальних і демографічних груп населення, рівня та структури їх споживання, якості та безпеки продовольства, стійкості та ступеня незалежності внутрішнього продовольчого ринку, рівня розвитку аграрного сектору та пов'язаних з ним галузей економіки, а також ефективності використання аграрного природно-ресурсного потенціалу.

Критерії продовольчої безпеки – це граничне значення індикатора, за якого продовольча ситуація в країні вважається небезпечною. Граничні значення індикаторів характеризують граничні межі, нижче (вище) яких певна економічна (соціальна чи екологічна) система виходить зі стану рівноваги, втрачає баланс та переходить у небезпечну для подальшого функціонування і розвитку зону. Ігнорування такими межами може спричинити руйнівні тенденції розвитку економічної, соціальної й екологічної сфери, що негативно позначиться на рівні життя населення.

Цим законом (стаття 11) для оцінки стану продовольчої безпеки визначено 8 індикаторів продовольчої безпеки. Оцінка стану продовольчої безпеки здійснюється на основі наступної системи індикаторів:

Рівень споживання населенням харчових продуктів визначається як сукупний показник фактичного споживання окремих видів харчових продуктів в розрахунку на душу населення, а також добова калорійність харчового раціону, враховуючи його збалансованість за вмістом білків, жирів, вуглеводів, вітамінів, макро- та мікроелементів. Розрізняється рівень споживання населенням харчових продуктів в домогосподарствах з дітьми в залежності від кількості дітей у їхньому складі; споживання харчових продуктів в домогосподарствах за рівнем сукупних витрат на одну особу.

Економічна доступність харчових продуктів визначається як вартість набору харчових продуктів відповідно до раціональних норм їхнього споживання у відношенні до рівня середньомісячної номінальної і реальної заробітної плати, із урахуванням розподілу населення за рівнем сукупних витрат на одну особу, частки сукупних і грошових витрат на продукти харчування в загальній структурі витрат населення; індексу споживчих цін на продовольчі товари, в т.ч. у розрізі окремих видів товарів, а також корелюючись на обсяги адресної продовольчої допомоги населенню та рівень монополізації продовольчого ринку.

Фізична доступність харчових продуктів визначається як структура джерел реалізації продовольчих товарів на ринку, наявність мережі роздрібною торгівлі у розрахунку на 10 тис. осіб, чисельність торгових місць на

продовольчих ринках у розрахунку на 10 тис. осіб, чисельність підприємств малого бізнесу у сфері торгової діяльності на відповідній території, стан розвитку оптової торгівлі продовольчими товарами, наявність основних видів продовольчих товарів у роздрібній торговій мережі та на ринках на відповідній території та асортимент продовольчих товарів у роздрібній торговій мережі на відповідній території.

Стійкість продовольчого ринку визначається рівнем роздрібних і закупівельних цін на сільськогосподарську продукцію з урахуванням нормативної рентабельності її виробництва та рівень залучення місцевих виробничих та переробних потужностей для насичення локальних ринків продукцією власного виробництва, що вимірюється у відсотках продажу окремих видів продовольчих товарів місцевого виробництва в загальному обсязі їх реалізації);

Ступінь незалежності продовольчого ринку визначається як частка імпортованих харчових продуктів у загальній структурі їх реалізації, окремо визначаючи рівень самозабезпеченості продовольчими товарами, обсяг державних запасів продовольства та баланс зовнішньої торгівлі продовольчими товарами

Якість і безпечність харчової продукції визначається як частка харчової продукції, виявлена як невідповідна діючим вимогам щодо якості та безпечності також окремо розраховується обсяг окремих видів харчових продуктів та сільськогосподарської сировини, що виробляється за міжнародними стандартами якості в загальному обсязі їх виробництва; обсяги виробництва та реалізації на вітчизняному ринку органічної харчової продукції.

Рівень розвитку агропродовольчої сфери вимірюється за допомогою оцінки обсягів виробництва окремих видів сільськогосподарської продукції і продовольчих товарів, урожайності основних видів сільськогосподарських культур, продуктивності худоби і птиці, частки господарств населення у виробництві окремих видів сільськогосподарської продукції, рентабельності виробництва основних видів сільськогосподарської продукції і продовольчих товарів, фінансових результатів діяльності сільськогосподарських і переробних підприємств а також обсягів інвестицій в агропродовольчу сферу, у т.ч. іноземних; рівень державної підтримки аграрних товаровиробників).

Природно-ресурсний потенціал і ефективність його використання визначається за показниками родючості земель сільськогосподарського призначення, у тому числі в розрізі окремих територій, частки деградованих земель у загальній їх структурі та рівнем розораності земель.

Постановою Кабінету Міністрів України від 05.12.2007р. №1379 "Деякі питання продовольчої безпеки" затверджено Методику визначення основних індикаторів продовольчої безпеки, відповідно до якої були визначені основні індикатори продовольчої безпеки [15].

При оцінці рівня забезпечення продовольчої безпеки в країні слід проводити розрахунки цих індикаторів, брати до уваги показники соціально

економічного характеру, а також макроекономічні показники розвитку країни в цілому і окремих її регіонів.

Цікавим є не тільки вибір індикаторів для оцінки стану продовольчої безпеки країни, але й взаємопов'язана система їх планування і прогнозування. Оскільки найбільш важливим є не сама оцінка, а побудова балансу показників за допомогою якого можна забезпечити продовольчу безпеку країни.

Література:

1. Закон України Про продовольчу безпеку України [Електронний ресурс: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/JF6GI01A.html]

2. Гойчук О.І. Продовольча безпека: монографія / Гойчук О.І. – Житомир: Полісся, 2004. – 348 с.

3. Одінцов М. Моделювання факторів формування продовольчої безпеки //

4. Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" [Електронна адреса: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=113>]

5. Мельник Л. М. Деякі аспекти продовольчої безпеки / Л. М. Мельник. - К. : Оріяни, 2005. - 12 с.

6. Березін О. В. Проблеми формування продовольчого ринку України : моногр. / О. В. Березін. - К. : Вища школа, 2002. - 211 с.

7. Резникова О. Продовольственная безопасность в условиях мировой глобализации экономики. – Монография: ИТ «АРИАЛ», 2001. – 328 с.

8. Продовольча безпека країни: стан та перспективи зміцнення / керівник авт. кол. проф. Р.І.Тринько. – Львів: ЛьвДУВС, 2011. – 304 с.

9. Пушак Я. Механізм управління системою продовольчої безпеки регіону: теорія, методологія, практика: Монографія. – Херсон: Айлант, 2012. – 324 с.

10. Манзій І. Б. Продовольча безпека: структура, принципи, реальність загроз / І. Б. Манзій // Вісник Сумського нац. аграрного ун-ту. — Суми : СНАУ, 2008. — Вип. 8/1 (31). — С. 27–31. — (Серія : Економіка та менеджмент).

11. Щегович О.С. Використання зарубіжного досвіду державного регулювання економіки АПК в Україні // Економіка АПК. – 2009. - №1. – С.140-146.

12. ФАО [Електронний ресурс - http://www.fao.org/index_en.htm]

13. ВООЗ [Електронний ресурс - <http://www.who.int/en/>]

14. БЮЛЕТЕНЬ Інституту Розвитку Аграрних Ринків Випуск № 67 (28 квітня 2012 р.). – С.45-51.

15. Методика визначення основних індикаторів продовольчої безпеки. Затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 5 грудня 2007 р. № 1379. / Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс - <http://zakon1.rada.gov.ua.>]

УЗАГАЛЬНЕННЯ МЕТОДОЛОГІЧНИХ ЗАСАД СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ В УМОВАХ НЕСТАБІЛЬНОГО ЗОВНІШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА

Входження України до європейського економічного простору обумовлює необхідність опанування нових для вітчизняних підприємств моделей та методів аналізу, необхідних для прийняття виважених, доцільних та адекватних сучасній ситуації управлінських рішень.

Досвід показує, що застосовувані до теперішнього часу у вітчизняній практиці методичні підходи до аналізу діяльності зосереджуються на дослідженні внутрішніх факторів, що обмежують або сприяють росту підприємства на ринку, і значно менше уваги приділяється вивченню різних зовнішніх чинників впливу на конкурентне становище підприємства. Сучасний стан зовнішнього економічного середовища характеризується значним динамізмом та високою невизначеністю, що вимагає дієвих методів оцінки впливу різних факторів на діяльність підприємства в процесі розробки стратегії його розвитку. Сьогодні є недостатнім формувати управлінські рішення, виходячи лише з результатів аналізу фінансово-економічного стану, ефективності, продуктивності роботи конкретного підприємства та його структурних підрозділів.

Проблематика стратегічного аналізу та управління докладно досліджена в багатьох роботах науковців, таких як І. Ансофф, П. Друкер, М. Кастельс, Ф.Котлер, М. Портер, А. Стрікленд, А. Томпсон, А.Чандлер, а також Л.Абалкін, В.Василенко, О.Віханський, І. Герчікова, І.Ігнатєва, М.Мартиненко, Б. Соловйов, Т. Ткаченко, Р. Фатхутдінов, З. Шершньова та ін.. У роботах деяких дослідників (Востряков О.В., Гребешкова О.М., К.Редченко, О. Сагайдак, О.Сумець, Ю.Ципкін) розпочато досить успішні дослідження взаємозв'язків і взаємозалежностей між стратегічним аналізом, управлінням і менеджментом, однак методика стратегічного аналізу з урахуванням галузевих особливостей в умовах нестабільного зовнішнього середовища представлена недостатньо докладно і тому має потребу в подальшій науковій розробці. Дослідження за роботами різних авторів еволюції системи управління взагалі та економічного аналізу зокрема свідчить, що саме концепція стратегічного аналізу та управління відповідає вимогам функціонування підприємств в сучасних умовах.

Не можна не погодитись з думкою науковців П.Дженстер, Д. Хассі , які серед п'яти визначальних факторів стратегічного успіху підприємства в першу чергу виділяють аналіз, без чого неможливо сформулювати ефективну стратегію [2,с.32] Оптимальна стратегія підприємства може бути лише результатом правильного використання обґрунтованої методології вибору стратегії та точного аналізу всього, що з нею пов'язано [3, с.221] . На нашу думку, стратегічний аналіз – це комплексне дослідження позитивних і негативних факторів зовнішнього і внутрішнього середовищ, які можуть вплинути на

конкурентне становище підприємства у довгостроковій перспективі, а також шляхів досягнення стратегічних цілей підприємства [6, с.380]

Для вирішення проблем, що стоять перед вітчизняними виробничими структурами, необхідною є розробка підходу до формування стратегій з урахуванням особливостей розвитку економіки України. Умови діяльності сучасних українських підприємств характеризуються підвищенням нестабільності соціально-політичного та економічного середовища, розривом зв'язків між територіями, галузями та підприємствами, ускладненням та скороченням експортно-імпортних відносин внаслідок військових дій. В сучасних світових умовах невизначеність зростає, як і внутрішні обмеження - фінансові, ресурсні, людські. Україна можливо є лідером за цими невизначеностями та обмеженнями, - настільки непрогнозованою та нестабільною є ситуація в нашій країні.

Негативний вплив макросередовища на діяльність підприємств харчової промисловості в поточному періоді спричинений військовими діями на території України, девальвацією гривні, руйнуванням господарських та партнерських зв'язків, зменшенням експорту до Росії. За підсумками 9 місяців 2014р. у порівнянні з аналогічним періодом минулого року вироблено: ковбасних виробів – 96,9%; хліба та хлібобулочних виробів – 93,6%, борошна – 96,5%; цукрових кондвиробів – 88,4%; печива – 78,4%; шоколад та какао продукти – 72,9%, напої безалкогольні - 92,0%; пиво солодове – 88,3%; сири жирні – 76,1%; м'ясо ВРХ свіже та охолоджене - 89,6%; м'ясо ВРХ заморожене – 70,6%. Поряд з цим, позитивна динаміка виробництва спостерігається за такими видами продуктів: цукор – 296,3%, молоко рідке – 114,5%; масло вершкове – 129,2%; олія соняшникова нерафінована – 143,5%; м'ясо птиці свіже чи охолоджене – 104,4%; м'ясо птиці заморожене – 121,5%; м'ясо свинини свіже чи охолоджене -110,6%; м'ясо свинини заморожене – 122,9%. За 9 місяців 2014 року виробництво харчових продуктів, напоїв та тютюнових виробів в загальному підсумку зросло на 2% до відповідного періоду 2013 року, за вересень 2014р.– 113% до вересня 2013р. та 120,9% до серпня 2013р.[5]

Умови невизначеності при прийнятті рішень характеризуються відсутністю достатньої кількості інформації для доцільної організації дій. Саме в таких умовах для того, щоб підприємство не тільки виживало, а й займало конкурентні позиції на ринку, керівники змушені ретельно обирати стратегію підприємства та підбирати шляхи її реалізації. Отже, невизначеність має значний вплив на ефективність та перспективний розвиток підприємства. Невизначеність є головним фактором вибору стратегії організації. Недооцінка факторів невизначеності може призвести до вибору стратегії, що не дасть змогу підприємству захиститися від ймовірних загроз та використати можливості, що з'являються в ситуації невизначеності.

В сучасних умовах багато організацій практикують неактуальні вже на сьогодні концепції, методи, підходи розробки та реалізації стратегії. Наприклад, класична піраміда стратегічного планування вважається сьогодні застарілою багатьма експертами. Середовище настільки непередбачуване, а

ризика невірних прогнозів настільки високі, що фактором успіху стає внесення своєчасних та швидких змін у стратегії. Тому класична піраміда планування, намаганням все спрогнозувати та спланувати, в умовах, які дедалі більше не прогнозовані, є невірним підходом. Та й сам процес розробки стратегії на багатьох підприємствах взагалі не формалізований. Вітчизняними вченими підтверджено необхідність розробки стратегій підприємствами в нашій країні за умов невизначеності. В інших країнах це питання теж є актуальним: багато відомих вчених сьогодні говорять про гнучкі підходи, які виходять за рамки жорстких прогнозів та сценаріїв, а натомість дозволяють швидко реагувати на нові зміни та можливості, дають змогу швидше генерувати нові ідеї, і все це шляхом розробки та впровадження гнучких стратегій розвитку підприємства [3].

Високий ступінь динамічності зовнішнього середовища, в якому функціонують і розвиваються суб'єкти господарювання, істотно знижує визначеність і досяжність цілей розвитку підприємства; ускладнення та збільшення рівня непередбачуваності потребує постійного розвитку системи управління. Стратегічне управління, яке є невід'ємною складовою реалізації стратегії, включає стратегічний аналіз, розробку стратегії, її реалізацію та стратегічний контроль. Перспективним напрямком в управлінні, заснованому на використанні змістовної інформації про ситуації, що виникають на об'єктах управління, відображають динаміку їх функціонування, є ситуаційне управління. Ситуаційне управління враховує вплив невизначеності на прийняття рішень, називаючи такі рішення обмежено раціональними і забезпечує стратегічне управління альтернативними рішеннями проблемних ситуацій, у результаті чого відбуваються структурні зміни та адаптація підприємства. З впровадженням ідеології і практики стратегічного управління в поєднанні з етапами ситуаційного управління стає можливим зниження інформаційної невизначеності. В результаті чого відпрацьовуються обґрунтовані управлінські рішення та забезпечується стабільна та успішна діяльність у нестабільних умовах.

Значну роль відіграє сценарний підхід, який акцентує увагу на потребі застосування специфічних прийомів та методів управління з урахуванням ситуації конкретного підприємства в конкретний період часу. Основним призначенням сценарного планування є розробка структурованих та логічних варіантів майбутньої ситуації, що дозволяє мінімізувати жорсткість стратегічного плану та забезпечує його адаптивність до умов, що склались. Сценарно-ситуативний підхід як метод системного аналізу, дає можливість оцінювати та прогнозувати об'єкт дослідження в динаміці. Сценарне планування є комплексом взаємопов'язаних дій, які дозволяють визначити можливі негативні зміни, а також фактори «невизначеності майбутнього», враховувати об'єктивні зовнішні і внутрішні фактори, що формують ці зміни, зосередитись на їх вивченні. Як бачимо, завдяки впровадженню цих заходів з'являється змога передбачити можливі ризики діяльності підприємства та коригувати обрану стратегію відповідно до ситуаційних потреб. Відомі вчені

А.А.Томпсон і Д.Ж.Стрікленд вважають, що стратегію краще за все розглядати як комбінацію із запланованих дій і швидких рішень з адаптації до нових досягнень промисловості та нової диспозиції на чолі конкурентної боротьби.

Звичайно, окрім сценарного підходу при розробці та реалізації стратегії підприємства можуть застосовуватися такі відомі підходи, як метод Дельфи, метод аналізу ієрархій, цикл стратегічних змін, аналіз трендів тощо. Але кожен з цих підходів розрахований на конкретні умови його застосування, відповідну систему обмежень, комплекс чинників та динаміку змін і спрямований на подолання конкретної невизначеності, а тому має обмеження як стосовно своїх можливостей до адаптації, так і умов свого ефективного застосування.

Автор школи планування І. Ансофф сформулював парадигму стратегічного успіху. І. Ансофф виділяє таку групу рішень при формуванні стратегії: внутрішнє оцінювання; оцінювання зовнішніх можливостей; формулювання цілей і вибір завдань; рішення про портфельну стратегію; конкурентна стратегія; створення альтернативних проєктів, їх відбір та реалізація [1, с.43]. Під час аналізу стратегічних альтернатив і вибору стратегії відбувається розробка та формування альтернативних варіантів розвитку (стратегічні альтернативи), моделювання й оцінювання можливостей реалізації стратегії за цими напрямками, вибір найдосконалішої стратегічної альтернативи (основна, оптимальна стратегія, головна альтернатива) для її реалізації. Ще одним напрямком розробки та реалізації стратегії в умовах невизначеності є розробка та впровадження методології керованого хаосу-порядку. Під хаосом розуміється порядок, в якому превалюють невизначеності. При цьому необхідно мати на увазі, що хаос має місце лише для однієї сторони конфлікту, інша сторона формує цей хаос і керує ним. Застосування цього методу вимагає серйозних матеріальних та інтелектуальних ресурсів і нетрадиційних підходів до вирішення.

При проведенні стратегічного аналізу обов'язково потрібно враховувати особливості середовища, в якому функціонує підприємство, і зважати на рівень невизначеності, з якою доведеться зіткнутися під час дослідження. Для підприємств, що стикаються з умовами невизначеності доцільно розробляти декілька сценаріїв для найбільш ймовірних варіантів розвитку подій у майбутньому. Стратегічні цілі повинні переглядатись на постійній основі-наприклад, не рідше одного разу на півроку.

При визначенні стратегії розвитку підприємства важливо розуміти сучасні умови функціонування, які визначаються специфікою галузі (тип товару, споживача, законодавче регулювання діяльності, умови вступу в галузь, прибутковість діяльності та ін.) та концентрацією конкуренції в ній. Технологія аналізу галузі та конкуренції в ній охоплює аналіз зовнішнього середовища та частково внутрішнього середовища (табл.1).

При аналізі специфіки галузі, як правило, аналізують її стан та привабливість для нових учасників - чим привабливіша галузь, тим жорсткіша буде в ній конкуренція. При цьому необхідно проаналізувати наступні чинники.

• *Ємність, прибутковість та динаміка розвитку галузі* є ключовими характеристиками, на які реагують потенційні учасники. Невеликі ринки не приваблюють крупних/ нових конкурентів. Висока прибутковість сприяє появі на ринку нових підприємств, низька – скороченню.

Таблиця 1

Об'єкти аналізу галузі та конкуренції

Об'єкт аналізу	Підсистема, що аналізується		Специфіка галузі	
	Зовнішнє середовище			Внутрішнє середовище
	дальнє	ближнє		
Характеристика галузі			X	
Конкурентні сили, ступінь їх впливу		X		
Ключові фактори успіху в конкурентній боротьбі			X	
Сили, що призводять до змін в структурі конкурентних сил галузі	X			

Якщо за результатами аналізу робиться висновок про привабливість галузі, то частіше за все підприємства обирають агресивну стратегію розвитку, яка передбачає нарощення обсягів продажу, здійснення інвестицій у розширення виробничих можливостей та оновлення обладнання. Така стратегія обумовлена необхідністю укріплення конкурентних позицій підприємства на ринку. Якщо за результатами аналізу галузь визнається непривабливою, то підприємства при розробці стратегії виявляють обережність в інвестуванні.

• *Специфіка товарів, можливості оновлення технологій виробництва.* Специфіка товарів полягає в стандартизації та швидкості оновлення асортименту, що, в свою чергу, напряму пов'язано з рівнем витрат в НДР та вимогами до якості та швидкості їх створення та впровадження. Чим швидше оновлюється товар, тим більший ризик того, що конкуренти можуть вирватися вперед.

Додатковим ризиком втрати конкурентної позиції для підприємства може бути швидкість оновлення технологій виробництва та реалізації продукції, що в першу чергу, обумовлюється зниженням ефективності інвестицій за рахунок швидкого морального зносу техніко-технологічної бази підприємства.

• *Можливість появи нових учасників ринку,* що залежить (окрім зазначеного вище) від бар'єрів вступу до галузі (в першу чергу, за вимогами до первісного капіталу). Високі бар'єри захищають позиції тих підприємств, що вже діють на ринку. Для тих підприємств, що давно існують в галузі, їй аналіз потрібен в динаміці. Тобто важливою є інформація щодо змін в умовах роботи та змін в складі конкурентів.

Конкурентний аналіз зовнішнього середовища виконується за трьома основними параметрами: структурний аналіз конкурентного оточення, визначення конкурентних позицій (аналіз стратегічних груп) та аналіз структури стратегічної групи.

Структурний аналіз конкурентного оточення виконується за методикою, запропонованою М. Портером, відповідно до якої виокремлюється п'ять сил, які визначають рівень конкуренції і, відповідно, рівень привабливості здійснення діяльності в певній галузі. Аналіз п'яти сил М. Портера включає в себе три сили «горизонтальної» конкуренції: загроза появи продуктів-замінників, загроза появи «нових гравців», рівень конкурентної боротьби та дві сили «вертикальної» конкуренції: ринкова влада постачальників та ринкова влада споживачів. У процесі структурного аналізу виконується оцінка вірогідності появи кожної з сил та її вплив на роботу підприємства.

Наступним кроком в процесі дослідження структури конкуренції є вивчення положення на ринку підприємств, що конкурують. Основним інструментом порівняння конкурентних позицій підприємств є побудова карти стратегічних груп. Цей інструмент пов'язує аналіз галузі в цілому та оцінку положення кожного з учасників. Стратегічна група складається з підприємств, що мають однакові стилі конкурентної активності та однакові позиції на ринку. Аналіз стратегічних груп допомагає поглибити розуміння сутності конкурентної боротьби, а також визначити, чи пов'язані відмінності в прибутковості окремих стратегічних груп з сильною або слабкою ринковою позицією кожної з них. Відмінності у прибутковості можуть бути обумовленими неоднаковим ступенем тиску з боку постачальників або споживачів.

Успішне функціонування підприємства та його розвиток багато в чому залежить від наявності (створення) певних умов роботи, що позитивно відрізняють підприємство від його конкурентів. Такі специфічні риси підприємства, що дозволяють йому бути більш успішним, отримали назву ключових факторів успіху (КФУ) підприємства в конкурентній боротьбі.

Ключові фактори успіху (конкурентні переваги) в галузях промисловості відрізняються та можуть з часом змінюватися під впливом змін загальної ситуації в галузі. Конкурентні переваги підприємства можуть бути класифіковані за наступними ознаками (табл.2)

Таблиця 2

Класифікація конкурентних переваг підприємств

Класифікаційна ознака	Види конкурентних переваг
За ступенем стійкості	<ul style="list-style-type: none"> • нестійкі (низькостійкі) є доступними для інших підприємств (легко отримати та відповідно легко втратити). • середньостійкі можуть утримуватися підприємством протягом більш тривалого часу (наприклад, репутація підприємства, канали збуту та ін.). • стійкі характеризують унікальні можливості підприємства, що є важкими для повторення конкурентами (як правило, відносяться відкриття, нові технології та ін.).
За строком використання	<ul style="list-style-type: none"> • реальні визначають поточну конкурентну позицію підприємства. • потенційні служать основою майбутньої конкурентної позиції.
За сферою конкуренції	<ul style="list-style-type: none"> • локальні досягаються в межах регіону, в якому працює підприємство. • національні обумовлені перевагами країни, в якій розташоване підприємство.

- глобальні - пов'язані з підприємницької діяльністю на світовому ринку.

Найбільш важливим для підприємства є володіння довгостроковими та стійкими конкурентними перевагами. Стійкість конкурентної переваги обумовлюється трьома факторами: джерелом переваги, кількістю джерел переваг, можливостями підприємства знаходити нові джерела переваг. Тривалість конкурентної переваги визначається здатністю підприємства зберегти та забезпечити її захист від можливого відтворення конкурентами.

Формування та підтримання конкурентної переваги охоплює весь механізм діяльності підприємства, пов'язаний зі створенням, виробництвом та реалізацією продукції. Основними принципами формування та підтримання конкурентної переваги є :

- прагнення менеджменту підприємства до покращень, нововведень та змін в усіх аспектах господарської діяльності підприємства;
- удосконалення та збільшення кількості джерел конкурентних переваг, що сприяють збереженню конкурентного становища підприємства;
- застосування системного підходу до створення конкурентної переваги.

Види ключових факторів успіху (конкурентних переваг) підприємства наведені у табл.3.

Таблиця 3

Характеристика видів ключових факторів успіху

Види КФУ	КФУ
Науково-технологічні	швидкість створення нових продуктів та впровадження їх у виробництво; володіння ноу-хау, патентами, авторськими правами; ступінь володіння наявними технологіями та ін.
Виробничі	низька собівартість продукції; якість продукції.
Маркетингові	широка представленість в точках роздрібної торгівлі; наявність власних точок роздрібної торгівлі; низькі витрати по реалізації; гарантійне обслуговування; швидка доставка; різні форми реалізації продукції та ін.
Інші	вигідне місце розташування підприємства, що призводить до зниження витрат на транспортування; доступ до кваліфікованого персоналу; рівень інформаційних систем; досвід в області менеджменту; добрий імідж підприємства та ін.

Таким чином, аналіз факторів успіху підприємства дозволяє виявити внутрішні особливості роботи підприємства, тобто є свого роду аналізом внутрішнього середовища, проте визначення внутрішніх особливостей та їх

значущості для підприємства можливо лише в процесі проведення аналізу галузі.

Стратегічний аналіз необхідно проводити в двох площинах: виявлення внутрішнього потенціалу підприємства у веденні конкурентної боротьби та дослідження зовнішніх чинників макросередовища та галузі, які можуть обмежувати або посилювати конкурентні заходи підприємства. В умовах змінного макросередовища за політичною, інституційною та економіко-соціальною компонентою підприємствам слід звернути увагу на прогресивні методологічні прийоми аналізу, формування та контролю стратегії, а саме стратегічних альтернатив, сценарно-ситуаційний та керованого хаос-порядку. За таких умов, стратегічний аналіз стає дієвим інструментом, що дозволяє поєднувати результати оцінки зовнішнього та внутрішнього середовищ і розробляти ефективну модель перспективного розвитку підприємства в динамічних умовах.

Література:

1. Ансофф, И. Стратегическое управление. –/ Ансофф И. - М.: Экономика, 2010. - 215 с.
2. Дженстер, П. Анализ сильных и слабых сторон компании: определение стратегических возможностей. – / Дженстер П., Хасси Д. Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2003. – 368с.
3. Хэмел, Г. Стратегическая гибкость. – / Хэмел Г., Прахалад К., Томас Г., О’Нил Д.– СПб.: Питер, 2005. – 384с.
4. Чернелевський, Л.М. Аналіз діяльності підприємств та банківських установ: економічний, фінансово-інвестиційний, стратегічний. – /Чернелевський Л.М., Слободян Н.Г., Михайленко О.В. — Київ: ХайТекПрес, 2009. – 640с.
5. Експресс-выпуск. Підсумки роботи промисловості України за січень–вересень 2014 року - <http://ukrstat.org/uk/express>

Наукове видання

Чернелевський Леонід Миколайович
Темчишина Юлія Леонідівна
Ткаченко Надія Марківна
Колос Ірина Василівна
Прохорова Любов Іванівна
Овдій Олена Василівна
Беренда Надія Іванівна
Кравченко Ірина Йосипівна
Духновська Людмила Миколаївна
Редзюк Тетяна Юріївна
Щербина Ольга Сергіївна
Небильцова Валентина Михайлівна
Осадча Ганна Григорівна
Лісовий Андрій Васильович
Осадча Ганна Григорівна
Момот Людмила Володимирівна
Кудренко Наталія Володимирівна
Чернелевська Олена Леонідівна
Терещенко Лариса Олександрівна
Михайленко Геннадій Анатолійович
Скопенко Наталія Степанівна
Михайленко Ольга Валеріївна
Скоморохова Світлана Юріївна
Ніколаєнко Світлана Миколаївна
Федулова Ірина Валентинівна
Слободян Наталія Геннадіївна
Семенишин Х.М.
Лісова Т.А.

ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ В УМОВАХ ГЛОБАЛЬНОЇ ІНФОРМАТИЗАЦІЇ

(колективна монографія)

Видано в авторській редакції

Підп. до друку 02.07.2015 р. Формат. 60×84/16. Папір офсетний.
Гарнітура Times New Roman. Ум. друк. 12,55. Обл.-вид. арк. 12,8.
Наклад 100 прим. Вид. № 07/15. Зам. № 13-15.

РВЦ НУХТ. 01033 Київ-33, вул. Володимирська, 68

www.book.nuht.edu.ua

Свідоцтво про реєстрацію серія ДК № 1786 від 18.05.04 р.