

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ**

КАФЕДРА ОБЛІКУ І АУДИТУ

СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ

**та перспективи розвитку
обліково-контрольного
та аналітичного
забезпечення управління
підприємством**

Колективна монографія

За редакцією Л.М. Чернелевського

Київ НУХТ 2019

УДК: 658

Рецензенти:

В.О. Шевчук, доктор економічних наук, професор

В.К. Савчук, доктор економічних наук, професор

А.В. Лісовий, доктор економічних наук, професор

Сучасний стан, проблемні аспекти та перспективи розвитку обліково-контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством: Колективна монографія / За ред. проф. Л.М. Чернелевського. — К.: НУХТ, 2019. — 248 с.

ISBN 978-966-612-235-6

У монографії розкрито теоретичні, методичні та прикладні аспекти обліку, аналізу та аудиту щодо обліково-аналітичного забезпечення виробничо-господарської діяльності підприємств харчової промисловості з метою удосконалення обліково-комунікаційного інструментарію в модернізації управління діяльністю суб'єктів господарювання. Досліджено теоретико-методичні підходи до формування та оптимізації процесів обліку, аналізу і аудиту з метою їх застосування у виробничому та навчальному процесі.

*Рекомендовано Вченою радою
Національного університету харчових технологій
(протокол № 4 від 28 листопада 2019 року)*

Видано в авторській редакції

УДК 658

© Л.М. Чернелевський, О.В. Бабюк, Н.І. Беренда,
Л.М. Духновська, І.В. Євсєєва-Северина, І.В. Колос,
І.Й. Кравченко, Н.В. Кудренко, В.А. Луцюк,
О.В. Михайленко, С.М. Ніколаєнко, Г.Г. Осадча,
Т.Ю. Редзюк, А.О. Сахненко, Н.С. Скопенко,
Н.Г. Слободян, Л.М. Соломчук, О.М. Столяренко,
Ю.Л. Темчишина, Л.О. Терещенко, Н.О. Тихонова,
Н.М. Ткаченко, О.Л. Чернелевська О.С. Щербина,
2019

ISBN 978-966-612-235-6

© НУХТ, 2019

ЗМІСТ

РОЗДІЛ 1. ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ: ТЕОРЕТИЧНІ ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ

1. Тенденції підготовки фахівців вищої кваліфікації зі спеціальності «Облік і оподаткування» в НУХТ
(*Чернелевський Л.М., канд. екон. наук, професор*).....5
2. Бухгалтерський облік, план рахунків бухгалтерського обліку, зміни та їх вплив на результати діяльності підприємств, установ, організацій
(*Ткаченко Н.М., академік АЕН України, д.е.н., професор*).....8
3. Витрати: науково-методичні підходи щодо сутності даної категорії (*Кравченко І.Й., ст.викладач*).....21
4. Зміни в регулюванні аудиторської діяльності в Україні в умовах євроінтеграції (*Беренда Н.І., канд. екон. наук, доцент, Редзюк Т.Ю., ст. викладач*).....31
5. Ключові аспекти удосконалення обліково-комунікаційного інструментарію в модернізації управління витратами на оплату праці сучасного промислового підприємства
(*Темчишина Ю.Л., канд. екон. наук, доцент*).....37
6. Обліково-аналітичне забезпечення прийняття ощадливих рішень (*Колос І.В., канд.екон.наук, доцент*).....48
7. Оцінка економічного ефекту від впровадження Управлінської інформаційної системи: ERP-система
(*Терещенко Л.О., професор, канд. екон. наук., Чернелевський Л.М., професор, канд. екон. наук.*).....61
8. Подальший професійний розвиток бухгалтера, як умова забезпечення фундаментальних етичних принципів
(*Духновська Л.М., канд. екон. наук, доцент*).....74
9. Сучасні методи викладання економічних дисциплін в системі вищої освіти: український та європейський досвід (*Соломчук Л.М., канд. екон. наук, доцент*).....83
10. Формування облікового інформаційного середовища підприємства на основі застосування принципу безперервності
(*Столяренко О.М., д.е.н., доцент*).....91

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ І ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ АГРОПРОМИСЛОВОГО КОМПЛЕКСУ

11. Бюджетування - основа оптимізації руху грошових потоків на ПАТ «Миронівський хлібопродукт»
(*Осадча Г.Г.*, канд. екон. наук, доцент).....121
12. Інтеграційні об'єднання та інноваційні кластери росту у харчовій промисловості (*Чернелевська О. Л.*, д. е.н., професор, *Чернелевський Л.М.*, канд. екон. наук, професор).....135
13. Загальна характеристика основних макроекономічних показників (*Михайленко О.В.*, канд. екон. наук, доцент).....147
14. Залучення інвестицій в українські ІТ-компанії
(*Ніколаєнко С.М.*, ст. викладач, *Бабюк О.В.*, магістрант).....154.
15. Еволюційна модель формування структури асортименту підприємства (*Тихонова Н.О.*, канд. екон. наук, доцент, *Щербина О.С.*, асистент).....161
16. Оптимізація асортименту підприємств м'ясопереробної галузі на основі збалансування його структури відповідно до принципів забезпечення продовольчої безпеки
(*Сахненко А.С.*, канд. екон. наук).....176
17. Особливості формування комплексної системи ризик-менеджменту та її елементів на підприємствах (*Скопенко Н.С.*, д.е.н., професор, *Кудренко Н.В.*, канд.екон наук, доцент, *Луцюк В.А.*, магістрант).....202
18. Оцінка інвестиційної привабливості підприємств України: теорія і сучасність
(*Слободян Н.Г.*, канд. екон. наук, доцент).....220
19. Теоретико-методичні підходи до формування та оптимізації товарного асортименту підприємства (*Скопенко Н.С.*, д.е.н., професор, *Євсєєва-Северина І.В.*, канд. екон. наук., доцент).....235

РОЗДІЛ 1. ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ: ТЕОРЕТИЧНІ ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ

ТЕНДЕНЦІЇ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ ВИЩОЇ КВАЛІФІКАЦІЇ ЗІ СПЕЦІАЛЬНОСТІ «ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ» В НУХТ

Чернелевський Л.М., к.е.н., професор

Фахівців вищої кваліфікації з обліку і аудиту Університет розпочав випускати з 1996 року. Нова на той час спеціальність для технологічного вищого навчального закладу вимагала нових підходів до формування навчального плану з спеціальності з глибокою прив'язкою до специфіки функціонування усіх галузей і підгалузей харчової та переробної промисловості України і формування професорсько-викладацького персоналу кафедри.

Перший набір студентів дану спеціальність відбувся в 1992 році у кількості 25 осіб денної форми навчання.

Поступово кафедра укріплювалася, що давало змогу суттєво збільшити набір студентів на дану спеціальність.

В роки максимального набору Університет готував фахівців цієї спеціальності за денною, заочною, скороченою формами навчання та давав можливість студентам технічних і технологічних спеціальностей отримати другу вищу економічну освіту.

Поступово ринок праці з бухгалтерського обліку на підприємствах харчової та переробної промисловості наповнювався, що забезпечувало задоволення потреби цих галузей у фахівцях вищої кваліфікації з обліку і аудиту.

Після заповнення ринку потреб харчової і переробної промисловості у спеціалістах вищої кваліфікації з бухгалтерського обліку колектив кафедри відчув необхідність внесення суттєвих змін до навчальних планів з метою їх суттєвого доопрацювання.

Цими змінами кафедра доповнила перелік профільних дисциплін, а саме запланувала вивчення таких нових на той час для Університету дисциплін, як «Бухгалтерський облік в банках»,

«Бухгалтерський облік в бюджетних установах», «Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах», «Управлінський облік» тощо.

Це дало змогу нашим випускникам працевлаштовуватися в усі сфери економіки і бізнесу України.

В результаті проведеної приватизації промислових підприємств суттєво зменшилась кількість великих підприємств та були створенні умови для функціонування великої маси малих підприємств, які не в змозі утримувати багаточисельний управлінський економічний персонал.

Це в свою чергу викликало необхідність врахування зміни конкретної ролі бухгалтерського персоналу в управлінні об'єктами. Об'єктивно, на сучасному етапі рутинна технічна робота бухгалтера на підприємствах може бути перекладена на технічні засоби та сучасні інформаційні системи, а фахівець з обліку повинен бути більше націлений на аналіз результатів виробничо-господарської діяльності об'єкта, виявленню недоліків і упущень в роботі колективів та підготовку керівництву пропозицій щодо підвищення ефективності функціонування підприємства.

Саме тому кафедра уже багато років зосереджує свої зусилля на викладанні студентам сучасних інформаційних систем і технологій з бухгалтерського обліку, економічного аналізу і аудиту.

Крім пакету прикладних програм «1С-Бухгалтерія» на кафедрі студенти одержують знання і навички роботи з іншими системами, такими як «Парус», «MDOC», «Бест» тощо.

Починаючи з поточного навчального року Університет перейшов на нові плани підготовки фахівців вищої кваліфікації з усіх спеціальностей інституту економіки і управління НУХТ, до складу якого входить кафедра обліку і аудиту.

Передумовою цього переходу була ретельна робота колективу кафедри щодо вивчення міжнародного досвіду підготовки бухгалтерів вищої кваліфікації.

Оскільки кафедра при вивченні профільних облікових дисциплін з 2000 року керується міжнародними стандартами бухгалтерської звітності, то викладачі при аналізі навчальних програм підготовки бухгалтерів провідних навчальних закладів Європи, США, Канади вивчали структуру окремих навчальних

закладів, наповнення окремими профільними дисциплінами навчальних планів. Така робота дозволила кафедрі суттєво наблизити власні навчальні плани до передового міжнародного досвіду.

В нових планах підготовки бакалаврів напряму «Облік і оподаткування» вивчення профільних дисциплін передбачено з першого курсу. Так, в осінньому семестрі студенти 1 курсу вивчають дисципліну «Бухгалтерський облік в системі економічних відносин», що дає їм можливість зрозуміти місце, роль і значення бухгалтерського обліку в системі управління підприємством на сучасному етапі.

Крім блоку облікових дисциплін, які послідовно вивчаються студентами нашої спеціальності: Теорія бухгалтерського обліку, Фінансовий облік, Управлінський облік, бухгалтерський облік в інших сферах економіки і бізнесу новим планом підготовки бакалаврів суттєво підсилено блоки аналітичних, контрольних та інформаційних дисциплін, зокрема, включено нові дисципліни: «Бухгалтерський облік в корпоративному бізнесі», «Правове регулювання обліку», «Економічний аналіз в інших сферах бізнесу», «Фінанси, гроші і кредит», «Управління трудовими витратами», «Аудит і фінансовий контроль», «Фінансово-інвестиційний аналіз» тощо.

План підготовки магістрів спеціальності «Облік і оподаткування» теж зазнав суттєвих змін. Зокрема, він передбачає викладання таких нових дисциплін, як: «Обліково-аналітичне забезпечення захисту прав суб'єктів господарювання», «Обліково-аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень», «Систематизація та оптимізація бухгалтерського обліку», «Стратегічний управлінський облік» та інші.

Особливу увагу в планах підготовки бакалаврів і магістрів напряму «Облік і оподаткування» в нашому університеті приділено вивченню інформаційних систем і технологій. Так в планах бакалаврів студенти досить детально вивчають дисципліну «Інформаційні системи і технології в обліку і аналізі», одержуючи при цьому практичні навички роботи з різними пакетами прикладних програм, а в планах підготовки магістрів передбачено

вивчення студентами дисципліни «Управлінські інформаційні системи».

Враховуючи велику конкуренцію на ринку працевлаштування фахівців вищої кваліфікації з обліку і оподаткування, оскільки таких фахівців готують майже усі вищі навчальні заклади України, маємо велику надію на перехід нашого Університету на нові плани підготовки бакалаврів і магістрів спеціальності «Облік і оподаткування», підвищенні конкурентоспроможності наших випускників як в Україні, так і за її межами.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЗМІНИ ТА ЇХ ВПЛИВ НА РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ, УСТАНОВ, ОРГАНІЗАЦІЙ

Ткаченко Н.М., д.е.н., професор

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття відповідних рішень. Бухгалтерський облік розвивається і змінюється відповідно до змін потреб суспільства. Відбувається процес удосконалення ведення бухгалтерського обліку, з'являються форми організації бухгалтерського обліку: меморіально-ордерна, журнально-ордерна, спрощена, а також заходи з раціональної організації бухгалтерського обліку – оснащення сучасною електронно-обчислювальною технікою – основні програмні продукти, з'являються АСУ (автоматизована система управління); АРМ (автоматизоване робоче місце); МРБ (машинно-раціональне бюро); МРС (машинно-раціональна станція); ЕОМ (електронно-обчислювальні машини), з'являються нові системи бухгалтерського обліку; основні програмні продукти: "Галактика", 1с:Бухгалтерія проф., 6.0. Версія для Windows, БЕСТ-4-5, БЕСТ ПРО; 1с Підприємство 7\8 SALES EXPERT ACCOUNTING INFORMATION та інші.

Підсумовуючи можна зробити висновок – відбуваються досить прогресивний процес та стабільність ведення бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік є єдиною інформаційною базою для складання фінансової звітності так і податкової звітності. Основою ведення бухгалтерського обліку є План рахунків.

План рахунків бухгалтерського обліку – це систематизований перелік найменувань і кодів (номерів) рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку, що використовується для відображення діяльності підприємства, установи, організації.

Інструкцію по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. (zareestrovano в Міністерстві юстиції України № 893/486 від 21.12.1999 р.).

План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності(кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. У Плані рахунків бухгалтерського обліку за десятиковою системою наведені коди й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) й субрахунків (рахунків другого порядку). Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою – код синтетичного рахунку, третьою – код субрахунку.

Котирування документів первинного обліку, ведення регістрів бухгалтерського обліку здійснюється із застосуванням щонайменше коду класу й коду синтетичного рахунку.

Нові синтетичні рахунки мають уводитися до Плану рахунків бухгалтерського обліку й виключатися з Плану рахунків Міністерством фінансів України.

Реформування системи бухгалтерського обліку й фінансової звітності, потрібно як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам, є складовою частиною заходів, орієнтованих на ведення економічних відносин ринкового спрямування в умовах євроінтеграції.

Необхідність переходу підприємств у 2000-2001 рр. на Національні стандарти бухгалтерського обліку зумовлено рамками

реалізації стратегічного курсу України на інтеграцію зі світовим економічним простором, який передбачає адаптацію законодавства України до законодавств розвинутих країн і спрямований на розвиток відносин, впровадження різноманітних форм власності, охоплення приватизацією різних галузей. З цією метою розроблена Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. № 291.

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. № 893/4186 (із змінами, внесеними Міністерством фінансів України) : № 1012 від 09.12.2002 р., № 671 від 12.12.2003 р., № 591 від 24.09.2004 р., № 717 від 20.10.2005 р., № 1176 від 11.12.2006 р., 1213 від 19.12.2006 р., № 353 від 05.03.2008 р., №128 від 14.10.2008 р., 1125 від 25.09.2009 р., № 664 від 31.05.2011 р., № 1204 від 26.09. 2011 р., № 1591 від 09.12.2011 р., № 658 від 31.05.2012 р., № 627 від 27.06.2013 р., № 48 від 08.02.2014 р., № 573 від 18.06.2015 р., № 1019 від 12.12.2017 р.

Клас 0 Позабалансові рахунки

Код 02 Активи на відповідальному зберіганні

Код 025 Майно в довірчому управлінні	Код 025 Матеріальні цінності довірителя
---	--

Підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік витрат за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню, мають бути виділені окремі субрахунки.

Мають бути виділені окремі субрахунки, на яких ведеться облік вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства, а також облік надходження та використання платниками податку на додану

вартість коштів благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.

Підприємствами, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік доходів за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню, мають бути виділені окремі субрахунки.

Начальник управління методології бухгалтерського обліку

Вітчизняні банки України, з 1 січня 1998 р. приступили до роботи з новим Планом рахунків після великої напруженої організаційної роботи протягом всього попереднього року. Для переходу української банківської системи на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) у 1997 р. були здійснені наступні кроки:

- постановою від 14.08.97 р. № 274 затверджена Програма дій з питань реформування бухгалтерського обліку України на II півріччя 1997 р.;

- постановою від 21.07.97 р. № 237 введена Програма дій комерційних банків з питань реформування бухгалтерського обліку та звітності на II півріччя 1997 р.

Відповідно до програм дії на друге півріччя 1997 р. були затверджені наступні методики обліку фінансових інструментів:

- постановою від 21.07.97 р. № 286 були затверджені «Правила бухгалтерського обліку України обмінних операцій у іноземній валюті та банківських металів».

У таблиці 1 автором статті досліджено співставлення Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого Міністерством фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. і Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 28 грудня 2011 р. № 1557/20295 (із змінами).

За цей період розроблено та введено в дію 34 Національних положення (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджено новий План рахунків бухгалтерського обліку. Методично

бухгалтерський облік поділено на фінансовий та управлінський. Відбулися значні зміни у Плані рахунків бухгалтерського обліку:

1. Номер рахунку змінено на код;
2. Номер рахунку 02 Знос основних засобів змінено на код 13 Знос (амортизація) основних засобів;
3. До класу 0 Позабалансові рахунки включено код 09 Амортизаційні відрахування;
4. Значну кількість кодів виключено;
5. Значну кількість кодів доповнено (яких не було).

Таблиця 1

**Порівняння Плану рахунків бухгалтерського обліку,
затвердженого Міністерством фінансів України № 291 від
30.11.1999 р. і Плану рахунків, зареєстрованого у Міністерстві
юстиції України 28 грудня 2011 р. за № 1557 зі змінами**

План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено Міністерством фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. (синтетичні рахунки і субрахунки, які стосуються змін)	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 грудня 2011 р. за № 1557/20295 (синтетичні рахунки і субрахунки зі змінами)
Клас 1 Необоротні активи	
Код 10 Основні засоби Код 100 – не було	Код 10 Основні засоби Код 100 Інвестиційна нерухомість
Код 102 Капітальні витрати по поліпшенню земель	Код 102 Капітальні витрати на поліпшення земель
Код 107 Робоча і продуктивна худоба	Код 107 Тварини
Код 12 Нематеріальні активи	
Код 123 Право на знаки для товарів і послуг	Код 123 Права на комерційні позначення
Код 126 Гудвіл	Код 126 - виключено
Код 13 Знос необоротних активів	
Код 13 Знос необоротних активів	Код 13 Знос (амортизація) необоротних активів
Код 133 Знос нематеріальних активів	Код 133 Накопичена амортизація нематеріальних активів
Код 134 – не було	Код 134 Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів
Код 135 – не було	Код 135 Знос інвестиційної нерухомості
Код 15 Капітальні інвестиції	

Код 155 Формування основного стада	Код 155 Придіарня (виращування) довгострокових біологічних активів
Код 16 Довгострокова дебіторська заборгованість	Код 16 Довгострокові біологічні активи
Код 161 Заборгованість на майно, що передана у фінансову оренду	Код 161 Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю
Код 162 Довгострокові векселі одержані	Код 162 Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю
Код 163 Інша дебіторська заборгованість	Код 163 Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю
Код 164 – не було	Код 164 Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю
Код 165 – не було	Код 165 Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю
Код 166 – не було	Код 166 Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю
Код 18 Інші необоротні активи (за видами активів)	Код 18 Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи
Код 181 – не було	Код 181 Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду
Код 182 – не було	Код 182 Довгострокові векселі одержані
Код 183 не було	Код 183 Інша дебіторська заборгованість
Код 184 – не було	Код 184 Інші необоротні активи
Код 19 Негативний гудвіл (За видами об'єктів інвестування)	Код 19 Гудвіл (За видами об'єктів інвестування)
Код 191 – не було	Код 191 Гудвіл при придбанні
Код 193 – не було	Код 193 Гудвіл при приватизації (корпоратизації)
Код 21 Тварини на вирощуванні та відгодівлі	Код 21 Поточні біологічні активи
Код 211 Молодняк тварин на вирощуванні	Код 211 Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю
Код 212 Тварини на відгодівлі	Код 212 Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю
Код 213 Птиця	Код 213 Поточні біологічні активи

	тваринництва, які оцінені за первісною вартістю
Код 214 Звірі	Код 214 - виключено
Код 215 Кролі	Код 215 - виключено
Код 216 Сім'ї	Код 216 - виключено
Код 217 Доросла худоба вибракувана з основного стада	Код 217 - виключено
Код 218 Худоба прийнята від населення для реалізації	Код 218 - виключено
Код 28 Товари	
Код 285 – не було	Код 285 Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу
Клас 3 Кошти, рахунки та інші активи	
Код 30 Каса	Код 30 Готівка
Код 301 Каса в національній валюті	Код 301 Готівка в національній валюті
Код 302 Каса в іноземній валюті	Код 302 Готівка в іноземній валюті
Код 31 Рахунки в банках	
Код 315 – не було	Код 315 Спеціальні рахунки в національній валюті
Код 316 – не було	Код 316 Спеціальні рахунки в іноземній валюті
Код 33 Інші кошти	
Код 335 – не було	Код 335 Електронні гроші, номіновані в національній валюті
Код 36 Розрахунки з покупцями та замовниками	
Код 363 – не було	Код 363 Розрахунки з учасниками ПФГ
Код 364 – не було	Код 364 Розрахунки з гарантійним забезпеченням
Код 37 Розрахунки з різними дебіторами	
Код 378 – не було	Код 378 Розрахунки з державними цільовими фондами
Код 379 – не було	Код 379 Розрахунки за операціями з директивами
Клас 4 Власний капітал та забезпечення зобов'язань	
Код 40 Статутний капітал	Код 40 Зареєстрований (пайовий) капітал
Код 401 – не було	Код 401 Статутний капітал
Код 402 – не було	Код 402 Пайовий капітал
Код 403 – не було	Код 403 Інший зареєстрований капітал
Код 404 – не було	Код 404 Внески до незареєстрованого статутного капіталу
Код 41 Пайовий капітал	Код 41 Капітал у дооцінках
Код 411 За видами капіталу – не було	Код 411 Дооцінка (уцінка) основних

	засобів
Код 412 – не було	Код 412 Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів
Код 413 – не було	Код 413 Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів
Код 414 – не було	Код 414 Інший капітал у дооцінках
Код 42 Додатковий капітал	
Код 423 Дооцінка активів	Код 423 Накопичені курсові різниці
Код 424 – не було	Код 424 Безоплатно одержані необоротні активи
Код 425 – не було	Код 425 Інший додатковий капітал
Код 47 Забезпечення майбутніх витрат і платежів	
Код 475 – не було	Код 475 Забезпечення призового фонду (резерв витрат)
Код 476 – не було	Код 476 Резерв на виплату джек-поту не забезпеченого сплатою участі у лотереї
Код 477 - не було	Код 477 Забезпечення матеріального заохочення
Код 478 – не було	Код 478 Забезпечення відновлення земельних ділянок
Код 48 Цільове фінансування і цільові надходження (за об'єктами фінансування)	
Код 481 – не було	Код 481 Кошти вивільнені від оподаткування
Код 482 – не було	Код 482 Кошти з бюджету та державних цільових фондів
Код 483 – не було	Код 483 Благодійна допомога
Код 484 – не було	Код 484 Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень
Код 49 Страхові резерви	
Код 491 Резерви незароблених премій	Код 491 Технічні резерви
Код 492 Резерви залишків	Код 492 Резерви із страхування життя
Код 493 Інші страхові резерви	Код 493 Частка перестраховиків у технічних резервах
Код 494 – не було	Код 494 Частка перестраховиків у резервах із страхування життя
Код 495 – не було	Код 495 Результат зміни технічних резервів
Код 496 – не було	Код 496 Результат зміни резервів із страхування життя
Код 65 Розрахунки за страхуванням	
Код 651 За пенсійним забезпеченням	Код 651 За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування

Код 653 За страхуванням на випадок безробіття	Код 653 - виключено
Код 66 Розрахунки з оплати праці	Код 66 Розрахунки за виплатами працівникам
Код 663 – не було	Код 663 Розрахунки за іншими виплатами
Код 68 Розрахунки за іншими операціями	
Код 680 – не було	Код 680 Розрахунки пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу
Код 70 Доходи від реалізації	
Код 705 – не було	Код 705 Перестрахування
Код 710 – не було	Код 710 Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
Код 71 Інший операційний дохід	
Код 711 Дохід від реалізації іноземної валюти	Код 711 Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти
Код 715 Одержані пені, штрафи, неустойки	Код 715 Одержані штрафи, пені, неустойки
Код 718 Одержані гранти та субсидії	Код 718 Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів
Код 74 Інші доходи	
Код 740 – не було	Код 740 Дохід від зміни вартості фінансових інструментів
Код 742 Дохід від реалізації необоротних активів	Код 742 Дохід від відновлення корисності активів
Код 743 Дохід від реалізації майнових комплексів	Код 743 - вилучено
Код 746 Інші доходи від звичайної діяльності	Код 746 Інші доходи
Код 75 Надзвичайні доходи	Код 75 – вилучено
Код 751 Відшкодування збитків від надзвичайних подій	Код 751 – вилучено
Код 752 Інші надзвичайні доходи	Код 752 – вилучено
Код 79 Фінансові результати	
Код 791 Результат основної діяльності	Код 791 Результат операційної діяльності
Код 793 Результат іншої звичайної діяльності	Код 793 Результат іншої діяльності
Код 794 Результат надзвичайних подій	Код 794 – виключено
Клас 8 Витрати за елементами	

Код 82 Відрахування на соціальні заходи	
Код 821 Відрахування на пенсійне забезпечення	Код 821 Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
Код 822 Відрахування на соціальне страхування	Код 822 – виключено
Код 823 Страхування на випадок безробіття	Код 823 – виключено
Клас 9 Витрати діяльності	
Код 90 Собівартість реалізації	
Код 904 – не було	Код 904 Страхові виплати
Код 94 Інші операційні витрати	Код 94 Інші витрати операційної діяльності
Код 940 – не було	Код 940 Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
Код 942 Собівартість реалізованої іноземної валюти	Код 942 Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти
Код 948 Визнані пені, штрафи, неустойки	Код 948 Визнані штрафи, пені, неустойки
Код 95 Фінансові витрати	
Код 952 Інші фінансові витрати по об'єктах фінансування	Код 952 Інші фінансові витрати
Код 97 Інші витрати	
Код 970 – не було	Код 970 Витрати від зміни вартості фінансових інструментів
Код 972 Собівартість реалізованих необоротних активів	Код 972 Витрати від зменшення корисності активів
Код 973 Собівартість реалізованих майнових комплексів	Код 973 – виключено
Код 977 Інші витрати звичайної діяльності	Код 977 Інші витрати діяльності
Код 978 Витрати страхових сум та страхових відшкодувань	Код 978 – виключено
Код 98 Податок на прибуток	
Код 981 Податок на прибуток від звичайної діяльності	За видами витрат Код 981 - виключено
Код 982 Податки на прибуток від надзвичайних подій	Код 982 – виключено
Код 99 Надзвичайні витрати	Код 99 – виключено
Код 991 Втрати від стихійного лиха	Код 991 – виключено
Код 992 Втрати від техногенних катастроф і аварій	Код 992 – виключено
Код 993 Інші надзвичайні витрати	Код 993 виключено

За період з 09.12.2002 р. – 12.12.2017 р. внесено змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку:

- **виключено кодів – 20;**
- **доповнено новими кодами – 47;**
- **внесено ряд поправок у кодах рахунків – 40.**

З погляду автора статті. Якщо до змін у Плані рахунків знос основних засобів був окремим рахунком – його **№ 02 Знос основних засобів**, то у зв'язку із змінами цей рахунок став – **код 13 Знос (амортизація) необоротних активів.**

Суть зносу основних засобів – це втрата фізичних і моральних якостей основними засобами і цей рахунок був у Пасиві Балансу, який зменшував Статутний капітал, він був з мінусом, але в Активі Балансу, і якщо нараховано знос основних засобів то:

у 2000 р. кореспонденція рахунків була:

Дебет рах. Код № 10 Основні засоби

Кредит рах. Код № 13 Знос основних засобів.

При нарахуванні амортизації:

Дебет рах. Код № 23 Виробництво

Кредит рах. Код № 83 Амортизація.

Амортизація – це відновлення вартості основних засобів (активний рахунок).

А ось нова зміна. У Плані рахунків бухгалтерського обліку до класу **0 Позабалансові рахунки** уведено код 09 Амортизаційні відрахування, але у класі 0 на позабалансових рахунках відображаються матеріальні активи на відповідальному зберіганні, контрактні зобов'язання, але раптом до **Класу 0** законодавчо включено **Код 09 Амортизаційні відрахування.**

Виникає питання: амортизація уже не є власністю підприємства і для неї зник метод подвійного запису, тобто кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку?

У процесі експлуатації основних засобів відбувається їх старіння. Наприклад, за даними Держкомстату на початок 2004 р. ступінь зношення основних засобів становив 48% при 43,7% у 2000 р. найбільш зношені основні засоби підприємств із виробництва і розподілення електроенергії та газу – 62%, промисловості – 55,9%, будівництва – 51%, сільського господарства – 50,4%, у важкій індустрії цей показник становив –

70-80% при відсутності перспектив їх відновлення. У зв'язку з цим серйозних стимулів потребує інвестиційна діяльність і тому роль амортизаційної системи є дуже важливою – нарахування амортизації, як джерела відтворення основних засобів.

Приклад, під час серйозної економічної кризи у США у 1970-1975 рр. велику роль відіграла нова амортизаційна політика, яка ґрунтувалася на розширенні масштабів використання прискореної амортизації. Вона була введена у 1971 р. і не змінювалась аж до 1981 р.

Пропозиції автора статті:

1. Виключити із діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку:

- **код 13** Знос (амортизація) необоротних активів;
- **код 133** Накопичена амортизація;
- **код 134** Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів.

2. Відновити назву і зміст кодів:

- **код 13** Знос необоротних активів;
- **код 131** Знос основних засобів;
- **код 132** Знос інших необоротних матеріальних активів;
- **код 133** Знос нематеріальних активів.

3. Відновити: код 83 Амортизація;

- **код 831** Амортизація основних засобів;
- **код 832** Амортизація інших необоротних матеріальних активів;
- **код 833** Амортизація нематеріальних активів.

4. Із класу 0 Позабалансові рахунки **виключити** рахунок 09 Амортизаційні відрахування (цим буде підтверджено, що амортизація належить підприємству, а не знаходиться на тимчасовому зберіганні).

5. У діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку (відповідно до змін) перестали діяти дуже важливі для всіх підприємств, організацій субрахунки і автором статті пропонується їх відновити:

- **код 99** Надзвичайні витрати;
- **код 991** Втрати від стихійного лиха;
- **код 992** Втрати від техногенних катастроф та аварій;

- код 993 Інші надзвичайні витрати.

6. Пропонується відновити рахунки:

- код 749 Дохід від реалізації майнових комплексів;

- код 75 Надзвичайні доходи;

- код 751 Відшкодування збитків від надзвичайних подій;

- код 752 Інші надзвичайні доходи.

7. Відновити (дуже важливі для сільського господарства):

код 21 Тварини на вирощуванні та відгодівлі з відповідними кодами (**код 211 – код 218** за Планом рахунків бухгалтерського обліку 2000 р.).

Зміни у Плані рахунків бухгалтерського обліку мають значний вплив на результати діяльності підприємств, установ, організацій.

Література:

1. Н.М. Ткаченко Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України, підручник, 5-те видання, доповнене і перероблене, тираж 50000, Київ “АСК” 2000.

2. Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій». Затверджено Міністерством фінансів України 30.11.1999 р. № 291. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. № 893/486.

3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України № 892/4185 від 21.12.1999р.

4. План рахунків бухгалтерського обліку. Інструкція про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку, Бібліотека бухгалтера, Київ – Алерта, 2018 р.

5. Амортизаційна політика держави як складова стратегії економічних перетворень: з досвіду США/ Облікові аспекти/, Людмила Ткаченко, Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. Біла Церква, Економіст № 4, квітень 2006 р.

6. Н.М. Ткаченко д.е.н., Н.О. Ільєнко к.е.н. Амортизаційна політика в Україні, методологія і практика. Ж. НУХТ Наукові праці, 02.03.2008 р.

ВИТРАТИ: НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ЩОДО СУТНОСТІ ДАНОЇ КАТЕГОРІЇ

Кравченко І.Й., ст.. викладач

Для успішної виробничої діяльності підприємств, внаслідок якої забезпечується довгострокове економічне зростання та підвищення конкурентоздатності продукції, важливою умовою ефективної діяльності є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво. Одним із головних об'єктів управлінського обліку є витрати підприємства, які групуються за їхнім цільовим призначенням, тобто за видами продукції, замовленнями, центрами відповідальності, процесами, стадіями виробництва, сферами діяльності, регіонами реалізації продукції тощо. І тому, наразі виникає необхідність дослідження сутності поняття «витрати» з точки зору існуючих на даний час науково-методичних підходів щодо сутності даної категорії з точки зору економічної теорії та відповідно до потреб бухгалтерського фінансового обліку, а також систематизації ознак і напрямів класифікації витрат щодо цілей фінансового та управлінського обліку.

Проведемо дослідження точки зору різних зарубіжних та вітчизняних авторів в межах кожного підходу, а також з'ясуємо спільні та відмінні риси у трактуванні поняття «витрати» та їх класифікації у фінансовому та управлінському обліках.

На сьогодні ефективність діяльності підприємства оцінюється шляхом співставлення доходу та витрат, які були понесені для його отримання. Але думки вчених щодо трактування сутності «витрат» розходяться, через що виникають суперечності у визначенні даної категорії. Складність дефініції «витрати» виникає через два підходи тлумачення її сутності: з точки зору фінансового і управлінського обліку. Саме класифікація витрат дозволяє правильно їх відобразити в фінансовому обліку та вирішити

завдання управлінського.

Тема «витрати» була і залишається досить популярною серед вітчизняних і зарубіжних вчених таких як: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, І.Д. Фаріон, Л.М. Чернелевський, А.М. Турило, М.Ф. Огійчук, Є.В. Мних, В.П. Савчук, С.А. Котляров, Т.М. Писаренко, Дон Р. Хенсен, І.А. Бланк, Девід У.Сенков та ін.. Вчені, незважаючи на значні досягнення, так і не дійшли згоди щодо визначення сутності категорії «витрати». Витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в загальноекономічному тлумаченні. Тому варто відокремити два підходи трактування поняття «витрати»:

1) бухгалтерський підхід (з точки зору потреб бухгалтерського обліку);

2) управлінський підхід (з точки зору економічної теорії).

Спробуємо систематизувати джерела за двома підходами в таблиці 1.

Таблиця 1

Методичні підходи до трактування поняття «витрати»

Автори		Визначення поняття «витрати»
Бухгалтерський підхід	П(С)БО 16 «Витрати»	Зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно визначені.
	МСФЗ	Зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або ж у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.
	ПКУ	Сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу.
	В. Б. Івашкевич	Відтік або інше використання активів або в результаті основної діяльності господарюючого суб'єкта виникнення кредиторської заборгованості.
	П.С.Смоленюк	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття (використання) активів або збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу.

	Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній	Сукупність витрат живої та уречевленої праці для здійснення поточної господарської діяльності підприємства, а за натурально-речовим складом – спожита частина матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.
Управлінський підхід	Дон Р. Хенсен, Небіл С. Еліас, Девід У.Сенков	Пожертва грошима або грошовими еквівалентами за товари (роботи, послуги), від яких очікується, що вони принесуть вигоду для організації: поточну чи майбутню.
	С.А.Котляров	Вартість ресурсів, які використовуються для виробництва продукції, отримання прибутку чи досягнення іншої мети організації.
	М.Г. Грещак, О.С. Коцюба	Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому еквіваленті для досягнення певної мети.
	А.М. Турило, Ю.Б.Кравчук, А.А.Турило	Грошове вираження абсолютної величини застосованих спожитих ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.
	І.Д. Фаріон, Т.М.Писаренко	Обсяг реально спожитих ресурсів чи коштів у процесі виробничої, фінансової, інвестиційної діяльності.
	Кривенко К.Т., Савчук В.С., Беляєв О.О	Грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції
	І.А. Бланк	Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції.

З праць науковців можна стверджувати, що поняття “витрати”, як економічна категорія – це грошові та матеріальні ресурси, які використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також показник ефективності діяльності господарюючого суб’єкта. Варто зазначити, що бухгалтерський фінансовий облік в Україні законодавчо регламентований і тому варто керуватися визначенням даним П(С)БО 16. За даного підходу, моментом відображення витрат є зменшення активів або збільшення зобов’язань. Як зазначає Л.М. Чернелевський, основним завдання фінансового обліку є відображення минулих витрат. Класифікації витрат в своїй основі містить наступний принцип: для різних цілей різні витрати, тобто ціль, з якою проводять класифікацію, визначає її методику та склад. Що ж стосується напрямів класифікації витрат в фінансовому обліку, то найважливіші з них прописані в П(С)БО 16. Це поділ витрат:

1) за економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

2) за способом перенесення вартості на продукцію: прямі та непрямі витрати. Витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості, називаються прямими. Непрямі витрати – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат, а тому потребують розподілу.

3) за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат: постійні та змінні. До постійних відносять витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється при зміні обсягу виробництва. Величина змінних витрат змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва.

4) за видами діяльності: витрати звичайної та надзвичайної діяльності [1].

Управлінський облік не є обов'язковим для підприємств нашої держави і трактування витрат за даного підходу ставить собі за мету розкриття загальноекономічного змісту категорії. Розвиток автоматизації виробничих процесів, а також нових методів управління, використання комп'ютерної техніки для управління, автоматизація облікових робіт, посилення конкуренції, сприяли зростанню ролі управлінського обліку. Необхідно взяти до уваги те, що за останні десятиріччя відбулося підвищення освітнього рівня менеджерів та зміни в технологіях, які, в свою чергу, прискорили його розвиток.

З метою підвищення загальної прибутковості підприємства його керівництво повинно володіти достовірною інформацією про обсяги витрат не тільки загалом по підприємству, але й обов'язково у розрізі окремих видів продукції та кожного структурного підрозділу. При визначенні ефективності виробництва, саме облік витрат помагає здійснювати їх контроль та забезпечує надання такої інформації, яка за кожен тиждень або місяць свідчить про ефективність діяльності підприємства та показує ділянку, на якій потрібно вжити заходів для оптимізації витрат. Управління витратами відіграє важливу роль під час управління підприємством, так як містить контроль і

регулювання, а також їх облік, який дозволить здійснювати оцінку майбутнього рівня витрат та фінансових результатів, з можливістю їх коригування у відповідності до планів підприємства чи організації. Тому слід відзначити, що питання управління витратами, через розвиток напрямів їх класифікації, залишається актуальним.

Завданнями обліку витрат є наступні: скорочення фактичних витрат із витратами, передбаченими в кошторисі; отримання в повному обсязі достовірних і точних даних про діяльність підприємства; збалансування обсягів виробництва в підрозділах, для забезпечення рівномірного потоку матеріалів тощо. Від даних обліку про витрати буде залежати результат управлінських рішень та ефективно управління ними. В результаті цього можна приймати правильні рішення під час вибору альтернатив, підвищувати прибуток та зменшувати витрати і т.д.

Значну увагу дослідженню напрямів класифікації витрат у системі управлінського обліку приділяли вчені: В. Івашкевич, В. Палій, М. Скрипник, а також відомі зарубіжні вчені-економісти: Р. Ентоні, Т. Скоун, Д. Хенсен. Вчені звертають увагу на грошовий характер витрат, при чому деякі з них (Турило А.М., Бланк І.А.) ціллю здійснення витрат вважають виробництво продукції, а от інші автори (Грещак М.Г., Коцюба О.С.) є ще лаконічнішими і стверджують необхідність витрат як спосіб досягнення певних цілей чи мети. В результаті потрібна додаткова інформація про витрати, а відповідно і більш поглиблена класифікація витрат [2,с.29]. Можна стверджувати, що на сьогодні недостатньо уваги приділено питанням систематизації ознак класифікації витрат; потребують уточнення напрями їх використання в системі управлінського обліку, під час упровадження якого необхідно мати детальну доопрацьовану класифікацію витрат у межах конкретного підприємства.

Одним із перших, хто здійснив класифікацію витрат, був В. Стоцький [3,с.22]. Він розділив їх на прямі та непрямі; основні та накладні; змінні і постійні. На думку К. Друрі, в обліку накопичується інформація в такому розрізі, як матеріальні витрати, витрати на робочу силу та накладні витрати. Водночас, Ф.Бутинець вважає, що класифікація витрат є необхідним

науковим елементом пізнання витрат підприємства [4,с.12]. Будь-яка класифікація будується за визначеними критеріями. Нараховується велика кількість угруповань витрат за різними ознаками класифікації. Класифікація витрат передбачає утворення груп витрат з однаковими характеристиками щодо встановленого об'єкта витрат, що показано в таблиці 2.

Класифікація витрат – це поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними, від якої залежить позитивний результат організації планування, обліку, контролю та управління витратами. Науковці пропонують багато різних класифікаційних ознак і щоб управляти ними

Таблиця 2

Класифікація витрат [5,с.69]

Ознака класифікації	Види витрат
За економічним змістом	Витрати предметів праці, засобів праці, самої праці
За ступенем впливу обсягу виробництва	Постійні, змінні
За центрами відповідальності та місцями виникнення	Цехові, дільничні, бригадні, службові тощо.
За періодичністю виникнення	Поточні, одноразові
За способом включення в собівартість продукції	Прямі, непрямі
За єдністю складу (однорідністю)	Одноелементні, комплексні
За кількістю випущеної продукції	Загальні (сукупні), витрати на одиницю продукції
За видами виробництва	Витрати основного виробництва, допоміжних, підсобних та обслуговуючих виробництв і господарств
За відношенням до технологічного процесу	Основні, накладні
За видами діяльності	Витрати основної діяльності (операційної), фінансової діяльності, інвестиційної діяльності
Згідно з роллю у процесі виробництва	Виробничі, невиробничі
За фазами кругообігу засобів	Постачально-заготівельні, виробничі, збутові
За ступенем готовності продукції (відношенням до кінцевого продукту)	Витрати в незавершеному виробництві, на товарний випуск
За охопленням плануванням	Планові, позапланові

За охопленням нормуванням	Нормовані, ненормовані
За доцільністю	Продуктивні, непродуктивні
Залежно від об'єкта управління	У місцях виникнення, у центрах витрат, у центрах відповідальності
Залежно від діяльності підприємства	Залежні, незалежні
За економічними елементами	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати
За калькуляційними статтями	Залежно від галузі національної економіки

необхідна потужна база даних та можливість формувати звіти. Бухгалтер повинен подавати інформацію в бухгалтерську систему так, щоб можна було формувати звіти за різними напрямками класифікації витрат.

Слід зауважити, що одні й ті ж витрати в одних випадках можуть бути прямими, а в інших – непрямими, що залежить від об'єкта калькуляції витрат. Витрати бувають фактичними і майбутніми. Перші знаходять відображення в бухгалтерському обліку, а других немає.

Зарубіжний досвід ведення управлінського обліку передбачає різні класифікації витрат залежно від цілей та напрямів обліку витрат, при якому користувачі внутрішньої інформації мають потребу. Слід зазначити, що всі види витрат не є чітко визначеними для підприємств, кожне підприємство має повну самостійність і використовує таку систему класифікації витрат, яка для нього є найзручнішою. Хоча при цьому є і суттєві недоліки, так як виникає розбіжність в науковій літературі, оскільки можна використовувати одне й те ж поняття для характеристики різних за економічним характером витрат.

В управлінському обліку більшість вітчизняних і зарубіжних вчених (Бутинець Ф.Ф, Голов С.Ф., К.Друрі) виділяють три напрями класифікації, що наведені в таблиці 3.

Вичерпані (спожиті) витрати - це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі діяльності для отримання доходу звітного періоду.

Таблиця 3

Напрями класифікації витрат в управлінському обліку

Напрями класифікації	Види витрат, що до них відносяться
Оцінка запасів та визначення фінансових результатів	Вичерпні та невичерпні(спожиті та неспожиті або вхідні і спожиті), витрати на продукцію та витрати періоду; основні та накладні; прямі та непрямі; одноелементні та комплексні та ін..
Прийняття рішень	Постійні та змінні; продуктивні та непродуктивні; релевантні та нерелевантні; маржинальні та середні, дійсні та можливі та ін.
Контроль виконання і регулювання	Контрольовані та неконтрольовані,

Невичерпані (неспожиті) витрати - це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах. Невичерпані витрати відображаються в активі балансу, а вичерпані витрати - у звіті про фінансові результати (звіті про прибуток).

Витрати на продукцію - це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати (матеріали, зарплата, амортизація верстатів тощо), пов'язані з функцією виробництва продукції.

У торговельному підприємстві витратами на продукцію є чиста вартість придбання товарів для реалізації. Витрати періоду - це витрати, що не включають у собівартість запасів і розглядають як витрати того періоду, в якому вони були здійснені.

Підприємства, що виробляють продукцію, вважають такими витратами витрати на здійснення всіх інших функцій (управління, маркетинг, дослідження, розробки тощо)[6,с.45].

Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення. Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів.

Продуктивні витрати – це витрати, що передбачені технологією та організацією виробництва. Непродуктивні витрати є не обов'язкові і виникають в результаті недоліків організації виробництва, порушення технології тощо.

Релевантні витрати – це такі витрати, які можна змінити

внаслідок прийняття управлінського рішення. Нерелевантні витрати в свою чергу не залежать від прийняття управлінського рішення.

Маржинальні витрати – це затрати на виробництво або ж на реалізацію додаткової одиниці продукції. Середні витрати – це сукупні витрати на виробництво, що поділені на загальну кількість одиниць продукції.

Дійсні витрати – це витрати, які вимагають оплати грошей чи зменшення ін. активів або збільшення зобов'язань. Можливі втрати – це вигода, що втрачається, у випадку, коли вибір одного рішення дії змушує відмовитись від альтернативного рішення [2,с.33].

Контрольовані витрати – це витрати, на які менеджер може впливати, неконтрольовані – ті, на які менеджер не може жодним чином справляти вплив.

Кожен напрям класифікації витрат забезпечує виконання завдань відповідно до вимог управлінського персоналу. Витрати для цілей калькулювання забезпечують раціональне включення саме виробничих витрат до собівартості продукції (робіт, послуг); згруповані витрати з метою прийняття управлінських рішень значно полегшують роботу керівництва та дають можливість швидше впливати на рівень витрат, усуваючи непотрібні перевитрачання. Відповідно до цілей бухгалтерського обліку найбільш важливе значення має класифікація витрат за видами діяльності та за видами витрат (елементами, статтями калькуляції), що надає необхідну і достатню інформацію і для облікових потреб (вірне відображення на рахунках), і для формування звітності.

Управлінський облік, покликаний якомога ефективніше планувати майбутню діяльність, надзвичайно різнобічний і важко виокремити з уже відібраних і наведених вище класифікацій найважливіші [7,с.74].

Для визначення сутності витрат в економічній літературі розглядають два підходи: трактування з точки зору загальної економічної теорії та бухгалтерського обліку. Бухгалтерське трактування визначає сутність витрат, як зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу. Бухгалтерські витрати прив'язані до певної дати.

Визнання витрат за економічної теорії супроводжується вибуттям ресурсів підприємства, що не залежить від дати виникнення зобов'язань. В межах обох підходів, існують різні трактування поняття, які мають деякі вагомні відмінності.

Класифікація витрат, яка наведена з точки зору фінансового та управлінського обліку, дає можливість формувати собівартість та управляти витратами. Витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному трактуванні. Під економічними витратами розуміють затрати втрачених можливостей, тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Отже, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості за найкращого з усіх можливих варіантів використання. При цьому, поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання.

З бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів. І тому, роль витрат у господарській діяльності підприємств незаперечна. Але лише чітко налагоджена система управління витратами дасть відчутні результати в фінансово-господарській діяльності підприємства. Відповідальне ставлення до вибору класифікації витрат визначить, наскільки правильно організована система управління витратами. В кінцевому результаті пряма залежність прибутку підприємства від рівня витрат, за умов пошуку резервів їх зниження, дасть можливість швидшими темпами розвиватися підприємству. На сьогодні є законодавчо закріплене визначення, відповідно бухгалтерського підходу, яке дає нам П(С)БО 16 «Витрати», саме це визначення є основним для застосування.

Література:

1. П(С)БО 16 «Витрати». – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
2. Чернелевський, Л.М. Організація обліку: управлінський аспект: навч. посіб. /Л.М. Чернелевський, Г.Г. Осадча. – К: НУХТ, 2011.– 463с.

3. Стоцкий, В. И. Основы калькуляции и экономического анализа себестоимости. / В. И. Стоцкий. – М. – Л. : Союзэкгиз, 1934. – С. 479.

4. Бутинець, Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 1(22). – С. 11–18.

5. Управлінський облік : навч. посіб. / О. Гончаренко, Т. Давидюк, А. Саюн, Н. Рогова. – К. : УБС НБУ, 2014. — 415 с.

6. Голов, С. Ф. Управлінський облік: навч. посіб. / С. Ф. Голов. — К.: Лібра, 2004. – 702 с.

7. Фаріон, І. Д. Управлінський облік : підруч. / І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко. – К: Центр учбової літератури, 2012. — 792 с.

ЗМІНИ В РЕГУЛЮВАННІ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Беренда Н.І., к.е.н, доцент

Редзюк Т.Ю., ст. викладач

Україна, яка перебуває на шляху ринкових відносин, не може побудувати високо розвинуте сучасне суспільство без економічних реформ. По перше, держава повинна приділити важливе значення створенню і функціонуванню систем захисту інтересів власників, по друге, необхідним є також захист інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання, яка надається зовнішнім користувачам. В системі захисту інтересів власників провідне місце займає аудиторська діяльність.

В економічно розвинутих країнах запроваджується власна система організації та державного регулювання аудиторської діяльності, однак її професійне регулювання та принципами ведення є тотожними у переважній більшості ринкових економік. Відмінності організації аудиторської діяльності у різних країнах проявляються у ступені державного втручання та контролю за функціонуванням суб'єктів аудиторської діяльності. Дослідження світових підходів до організації і регулювання аудиторської діяльності дозволяє виокремити дві принципові концепції регулювання аудиторської діяльності: державну і професійну. Але

сьогодні існує третя модель регламентацій цих структур аудиторської діяльності – змішаний тип моделі. Україна являється представником третього типу регулювання аудиторської діяльності.

Питання організації і регулювання аудиторської діяльності розглядалися наступними вітчизняними і зарубіжними вченими. Вагомий внесок при дослідженні цих питань зробили А. Кузьминський, Н. Дорош, Петрик О., Бутинець Ф., Голов С., Усач Б., Аренс А., Робертсон Дж. та інші. В сучасному науковому світі аудиторська діяльність здебільшого досліджувалася в економічній площині і менше уваги приділялося її державному регулюванню. Тому проблеми подальшого розвитку аудиторської діяльності в сучасних умовах євроінтеграції потребують подальшого наукового обґрунтування.

Аудит являється інструментом, який сприяє розвитку міжнародних відносин, оскільки забезпечує довіру як внутрішніх так і зовнішніх користувачів різних рівнів (міжнародного, державного, урядового та національних і міжнародних суб'єктів господарювання) до перевіреної фінансової інформації.

Одним із наближень України до євроінтеграції стало прийняття Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», відповідно до якого аудит фінансової звітності – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам. [1]

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» з 01.01.2018 року набрав чинності і був введений в дію з 01.10.2018 року. Відповідно до цього Закону запропоновано ряд змін, доповнень і зрушень, що наближають Україну до європейських стандартів.

Серед основних доповнень і змін доцільно виокремити і проаналізувати наступні.

Суттєво збільшилася кількість обмежень на одночасне надання підприємствам, що становлять суспільний інтерес, послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності та не аудиторських послуг. Найбільший інтерес представляють наступні:

консультування з питань управління, розробки і супроводження управлінських рішень;

розробка та впровадження процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, а також інформаційних технологій у фінансовій сфері;

кадрове забезпечення юридичних осіб у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів, у тому числі послуги з надання персоналу, що приймає управлінські рішення та відповідає за складання фінансової звітності;

послуги з оцінки;

послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробкою інвестиційної стратегії. [1]

На нашу думку, це суттєво підвищить незалежність та об'єктивність аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності. Збільшує незалежність та об'єктивність аудитора також заборона протягом одного року, а у разі проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, протягом двох років

обіймати керівні посади в органі управління юридичної особи, якій надавали послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності;

призначатися членом аудиторського комітету юридичної особи, якій надавали послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності, або у разі відсутності такого комітету – членом органу, що виконує відповідні функції;

призначатися (бути обраним) членом адміністративного або наглядового органу юридичної особи, якій надавали послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності. [1]

Позитивним моментом змін в законодавстві є включення розділу «Суспільний нагляд за аудиторською діяльністю», згідно з яким усі аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду. Відповідальним за здійснення суспільного

нагляду за аудиторською діяльністю є Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який забезпечує нагляд і несе відповідальність за:

- реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- впровадження міжнародних стандартів аудиту;
- контролем за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- контролем якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- застосуванням стягнень та нагляд;
- виконанням Аудиторською Палатою України делегованих повноважень. [1]

Також необхідно відзначити, що Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» передбачено фінансування Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю шляхом фінансових внесків суб'єктами аудиторської діяльності та відповідне фінансування Аудиторської Палати України.

Передбачені зміни стосовно атестації аудиторів статтею 19 "Атестація аудиторів", відповідно до якої аудитором може бути визнана фізична особа, яка:

- має вищу освіту;
- підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складання відповідних іспитів;
- пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності. [1]

Розділом VI "Особливості проведення обов'язкового аудиту та аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес" в Законі розглянуті особливості проведення обов'язкового аудиту та аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Також особливої уваги набуває розділ VII "Забезпечення якості аудиторських послуг", згідно з яким контроль якості аудиторських

послуг суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється шляхом проведення перевірки якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг.

Розділ VIII "Професійна відповідальність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності" дозволяє накладати на аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності штрафи у розмірах:

до 30 відсотків суми винагороди за договором про надання аудиторських послуг у разі укладання договору без належного забезпечення виконання вимог та обмежень статей 23,26,27 та 30 Закону;

до 10 надання відсотків суми винагороди за договором про надання аудиторських послуг у разі надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності без чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами, який проводить обов'язків аудит. [1]

Позитивним моментом Закону є укладання договору страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами та пряма заборона надавати послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності без чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами.

Ці зміни, з нашої точки зору, дозволять суттєво збільшити відповідальність аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами.

Дослідивши основні зміни, доповнення, передбачені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» можна зробити наступні висновки. Запровадження цього Закону значно підсилює адаптацію законодавства про аудиторську діяльність до європейського законодавства та спрощує процедури легітимації суб'єктів аудиторської діяльності, які надають аудиторські послуги та проводять обов'язковий аудит фінансової звітності та суттєво підвищить незалежність та об'єктивність аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності.

З нашої точки зору, для подальшого поглиблення співпраці суб'єктів аудиторської діяльності України з міжнародними та європейськими професійними організаціями бухгалтерів і аудиторів державна політика має бути ще більш орієнтованою на посилення конкурентоспроможності, організаційну та фінансову незалежність суб'єктів аудиторської діяльності, що дозволить вітчизняному ринку аудиторських послуг імплементуватися з світовими ринками та ринками ЄС. Це, в свою чергу, призведе до подальшого удосконалення аудиторських механізмів в умовах реалізації євроінтеграційної політики держави.

Література:

1. Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність". 2018.

2. Яременко В. Аудит в Україні: Чому уряд створює нерівні умови конкуренції [Електронний ресурс] / В. Яременко. — Режим доступу : <http://blog.ubr.ua/finansy/auditv-ukraini-chomu-uriad-stvorue-nerivni-umovi-konkurencii-9781#sthash.U0oxoSYa.dpuf>.

3. Кирьянова Н. Украинский аудит: европейские стремления [Электронный ресурс] / Н. Кирьянова. — Режим доступа : <http://finance.obozrevatel.com/analytics-andforecasts/89173-ukrainskij-audit-evropejskie-stremleniya.htm>.

4. Артеменко С. Реформирование аудиторского рынка Украины: экспертный опрос [Электронный ресурс] / С. Артеменко. — Режим доступа: <http://finance.obozrevatel.com/analytics-andforecasts/48126-reformirovanie-auditorskogo-ryinkaukrainyi-ekspertnyij-opros.htm>.

5. Аудит по-европейски: вызовы и перспективы [Электронный ресурс]. — Режим доступа : http://news.eizvestia.com/news_economy/full/388-audit-po-evropejski-vyzovy-i-perspektivy.

КЛЮЧОВІ АСПЕКТИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-КОМУНІКАЦІЙНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ В МОДЕРНІЗАЦІЇ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ СУЧАСНОГО ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

Темчишина Ю.Л., к.е.н., доцент

Сьогодні науковий пошук в контексті економічного розвитку держави Україна вимагає фундаментальної його інтелектуалізації в галузевому вимірі, зокрема в агропродовольчому виробництві. Так, в останні роки зовнішня торгівля продукцією переробної промисловості забезпечує значний приток валютної виручки за рахунок екстенсивного зростання сировинного експорту з низькою доданою вартістю. Експертно-пошуковий та науковий аналіз вирішення проблем розвитку вітчизняних промислових підприємств ставить на перше місце економічну категорію – «якість розвитку» в широкому діапазоні: якість управління підприємством на основі інформаційно-комунікаційних технологій, якість праці персоналу та стимулювання його знаннєво-креативного потенціалу, якість продукції з високою доданою вартістю та інше.

Не викликає заперечення, що в кінцевому підсумку від системного набору якостей економічного розвитку промислового підприємства за відповідними соціально-орієнтованими критеріями залежить загальний національний добробут держави та якість життя громадян. На наш погляд, сьогодні важливо широко і ґрунтовно розглянути проблему економічних відносин у сфері оплати праці, враховуючі якість праці персоналу та сформувати механізм стимулювання знаннєво-креативного потенціалу персоналу на кожному виробничому підприємстві. Це спонукає до створення новітнього механізму регулювання та практичної алгоритмізації оплати праці.

Така коротка логічна аргументація підтверджує узагальнену наукову думку щодо необхідності оновлення державної політики реформування оплати праці, яка б відповідала сучасним ринковим відносинам та інноваційно-продуктивному розвитку промислових підприємств як мікроекономічних систем.

Соціально-економічна орієнтація розвитку підприємств в глобальному ринковому просторі з високим рівнем конкуренції

вимагає включення в новітню політику управлінського обліку поняття «справедливості та капіталізаційної ефективності витрат на оплату праці».

Питання фундаментального обліку, зокрема обліку витрат на оплату праці, висвітлено в роботах Аткінсона Е., Амстронга М., Хорнгрена Ч., Вахрушиної М., Добровського В., Маслоу А., Гринь Є., Голова С., Брич В., Карпової Т., Ластовецького В., Партіна Г., Пушкаря М. та інших вітчизняних і зарубіжних учених-економістів. Розвиток теоретико-методичних основ контексту стратегічного управління витратами на оплату праці в останні роки належить таким вченим як Андросова О., Бредікіс Ю., Гапоненко Н., Колота А., Омельченко О., Секіріна Н., Яременко О., Цал-Цалко Ю. та інших. Проте методичні основи оптимізації та структурної модернізації витрат на оплату праці на підприємствах України на сьогодні в науковій літературі висвітлені недостатньо, що потребує подальших досліджень.

Метою дослідження є визначення інформаційно-комунікаційного забезпечення управління витратами на оплату праці в умовах ринкової турбулентності та визначення напрямів їх оптимізації за допомогою інструментів сучасної облікової політики щодо управління матеріальним стимулюванням персоналу, мотивацією персоналу та соціально-економічною обґрунтованістю оплати праці за критерієм знаннево-креативної результативності.

Не викликає сумніву, що підприємства сьогодні працюють в складній економічній ситуації, для якої характерна гіперконкуренція, високі вимоги до якості продукції та рівня професіоналізму виробничого та управлінського персоналу. Управлінський персонал кожного підприємства повинен з максимальною ймовірністю прогнозувати та програмувати обсяги витрат на формування трудового потенціалу, які включають як вартісну оцінку праці персоналу так і суми обов'язкових відрахувань на соціальні заходи. Згідно національного стандарту ПСБО 16 «Витрати» до складу елементу витрат «Витрати на оплату праці» включається заробітна плата за окладами і тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на

оплату праці. Науковець Бредікіс Ю. зазначає, що за міжнародними нормами і стандартами заробітна плата входить до складу витрат на робочу силу і є лише частиною фактичних витрат, які несе роботодавець при використанні праці найманого працівника. Окрім заробітної плати, до складу витрат на робочу силу входять також: витрати підприємства на оплату житла працівників; витрати підприємства на соціальне забезпечення працівників; витрати на професійне навчання; податки, що належать до витрат на робочу силу; інші витрати на робочу силу.

Однак, беззаперечним є те, що витрати на оплату праці необхідно контролювати за даними управлінського обліку та здійснювати відповідний управлінський вплив з метою підвищення їхньої результативності за критерієм оптимальної динаміки зарплатоємності реалізованої продукції та її питомої ваги в загальній сумі доданої вартості, генерованої підприємством.

Так, згідно з науково-практичним підходом Омельченка О. «управління витратами – це система цілеспрямованого впливу на склад, структуру і поведінку витрат та їх чинники на всіх етапах формування і розподілу витрат, що ґрунтується на використанні об'єктивних економічних законів і функцій менеджменту, задля підвищення ефективності діяльності підприємства на основі оптимізації рівня витрат, забезпечення його конкурентоспроможності на ринку та досягнення стратегічної мети і поточних завдань його розвитку» [10].

В контексті потенціалу стратегічного сталого розвитку виробничих підприємств України, як мікросистем ринкового простору, теоретико-гіпотетично ми вважаємо, що вже в середній перспективі персонал провідних підприємств в галузевому вимірі вважатиметься носієм людського капіталу, як власності, що створює додану вартість і матиме відповідно до цього ринкову ціну.

В останньому ж п'ятиріччі, на узагальнену думку науковців, система оплати праці на значній чисельності промислових підприємств має ознаки недосконалості, а саме: слабкий зв'язок з кінцевими результатами праці, підвищення заробітної плати не завжди пов'язані із зростанням ефективності, слабо задіяні інструменти стимулювання прибутковості праці, соціальної

справедливості та знаннево-креативної участі в проектуванні сталого інноваційного розвитку.

Подолати таку недосконалість, на наш погляд, можливо інструментами фінансового та управлінського обліку.

Методичний інструментарій обліку витрат на оплату праці на практиці включає такі ключові складові як:

- контроль з організації обліку робочого часу й виконаного обсягу робіт на підприємстві;

- перевірка організаційно-економічної обґрунтованості нарахування заробітної плати персоналу підприємства всіх функціональних підрозділів;

- перевірка роботи розрахункового відділу бухгалтерії в контексті відсутності помилок у визначенні сум нарахованої заробітної плати й утримань із неї згідно чинних правових документів.

Як вважають науковці, функціональні переваги управлінського обліку витрат на оплату праці на нинішньому етапі функціонування та розвитку промислових підприємств на засадах стійкості слід пов'язувати також із необхідністю стратегічного управління.

Стратегічне управління витратами підприємства на оплату праці працівників може сприяти оптимізації витрат підприємства та задіяти економічні резерви щодо підвищення прибутковості підприємства. Прогнозований рівень витрат на оплату праці працівників за різних причин може суттєво розбігатися з фактичним, і наявність цієї різниці потребує її компенсації за рахунок додаткових фінансів. Тому, для кожного підприємства потрібно не просто вибрати оптимальні форми та розміри тарифів на оплату праці, а й застосовувати стратегічне сценарне прогнозування витрат на оплату праці та вибрати сценарій високої ймовірності для реального плану необхідних та достатніх витрат на оплату праці.

При плануванні витрат на оплату праці використовуються різні методи, основними з яких є нормативний, прямих та прогнозних розрахунків.

Застосування методу прямих розрахунків передбачає використання планової чисельності працівників і середньої заробітної

плати на плановий період. Середня заробітна плата планується з урахуванням тенденцій до її зростання, що передбачається державою, та програмування економічних резервів самого підприємства в короткій перспективі.

Нормативний метод планування фонду заробітної плати, що також має назву метод результативної участі персоналу в доходах підприємства методично обґрунтовує та встановлює норматив витрат на оплату праці у відсотках до обсягу реалізованої продукції промисловим підприємством у бюджеті доходів та витрат.

Зазначимо також, що на переважну думку науковців оптимізація витрат на оплату праці формує суттєву мотивацію персоналу. Так, якщо заробітна плата буде виплачуватися не фіксованою ставкою, а частково у вигляді відсотка від реалізації або бонусів за трудову участь в досягненні певних результатів, це буде мотивувати працівників, сприятиме підвищенню прибутковості підприємства та зменшенню витрат на оплату праці у разі невиконання певного плану реалізації або поставлених завдань. Це, на наш погляд, є також елементом справедливості в оплаті праці.

Однак слід зауважити та застерегти, що оптимізація через мотивацію може нести негативні побічні ефекти, коли управління стимулює співробітників діяти не в повній відповідності з інтересами підприємства. В цьому випадку, зауважує науковець Омельченко С. «система управління призводить до відсутності збігу цілей. І навпаки, коли управління мотивує бажану для організації поведінку, то в цьому випадку фахівці описують цей стан як ситуацію, при якій цілі організації і цілі співробітників співпадають» [10].

Отже, наголошуємо на тому, що наукові надбання контексту новітнього підходу в управлінні витратами на оплату праці інструментами інтегрованого обліку та управлінської аналітики при забезпеченні їхньої практичної реалізації уже здатні скласти «дорожню карту» поетапного руху до нової якості в оплаті, мотивації та справедливості.

Сьогодні суттєвою проблемою для прогресивного руху національної виробничої системи за вектором досконалості та

ефективності витрат на оплату праці є недостатня життєздатність великої чисельності виробничих підприємств до ефективного поточного функціонування та розвитку в турбулентному ринковому середовищі.

Тому, на наш погляд, на нинішньому етапі важливі важелі державного регулювання оплати праці через динамічне стандартизоване управління мінімальною заробітною платою. Зауважимо, що такий механізм на сьогодні необхідний, але недостатній. Він тільки дифузно адмініструє позитивну динаміку.

Так, поняття мінімальна заробітна плата згідно чинного законодавчого забезпечення — це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може встановлюватися оплата за виконану працівником місячну норму робіт. Згідно п.5 ст.38 Бюджетного кодексу України розмір мінімальної заробітної плати визначається в Законі про Державний бюджет на відповідний рік. Наразі місячна мінімальна зарплата на 01.01.2019 року в Україні складає 4173 грн. В таблиці 1 наведено динаміку зміни мінімальної місячної та погодинної заробітної плати в Україні в період з 2010 по 2019 рр.

Таблиця 1

**Позитивна векторна динаміка зміни
мінімальної заробітної плати в Україні**

Мінімальна заробітна плата в Україні з 2010 по 2018 рр.						
Період	Мінімальна заробітна плата (грн.)					
	місячна		динаміка зміни, %	погодинна		динаміка зміни, %
з 01.01.2010 по 31.03.2010	869	+ 125	168	5,20	-	-
з 01.04.2010 по 30.06.2010	884	+15	1,7	5,29	+0.09	1,7
з 01.07.2010 по 30.09.2010	888	+4	0,5	5,32	+0.03	0,6
з 01.10.2010 по 30.11.2010	907	+19	2,1	5,43	+0.11	2,1
з 01.12.2010 по 31.12.2010	922	+15	1,7	5,52	+0.09	1,7
з 01.01.2011 по 31.03.2011	941	+19	2,1	5,66	+0.14	2,5
з 01.04.2011 по 30.09.2011	960	+19	2,0	5,77	+0.11	1,9
з 01.10.2011 по 30.11.2011	985	+25	2,6	5,92	+0.15	2,6
з 01.12.2011 по 31.12.2011	1004	+19	1,9	6,04	+0.12	2,0
з 01.01.2012 по 31.03.2012	1073	+69	6,9	6,43	+0.39	6,5
з 01.04.2012 по 30.06.2012	1094	+21	2,0	6,56	+0.13	2,0
з 01.07.2012 по 30.09.2012	1102	+8	0,7	6,61	+0.05	0,8
з 01.10.2012 по 30.11.2012	1118	+16	1,5	6,70	+0.09	1,4

з 01.12.2012 по 31.12.2012	1134	+16	1,4	6,80	+0.10	1,5
з 01.01.2013 по 30.11.2013	1147	+13	1,1	6,88	+0.08	1,2
з 01.12.2013 по 31.12.2013	1218	+71	6,2	7,30	+0.42	6,1
з 01.01.2014 по 31.12.2014	1218	0	0	7,30	+0.00	0
з 01.01.2015 по 31.08.2015	1218	0	0	7,29	-0.01	-0,1
з 01.09.2015 по 31.12.2015	1378	+160	13,1	8,29	+1.00	13,7
з 01.01.2016 по 30.04.2016	1378	0	0	8,29	0.00	0
з 01.05.2016 по 30.11.2016	1450	+72	5,2	8,69	+0.40	4,8
з 01.12.2016 по 31.12.2016	1600	+150	10,3	9,59	+0.90	10,4
з 01.01.2017 по 31.12.2017	3200	+1600	100,0	19,34	+9.75	101,7
з 01.01.2018 по 31.12.2018	3723	+523	16,3	22,41	+3.07	15,9
з 01.01.2019	4173	+450	12,1	25,13	2,72	12,1

Джерело: [7].

Статистичні дані щодо динаміки зростання мінімальної погодинної та місячної заробітної плати в Україні за останні 10 років засвідчують позитивну тенденцію. Однак динаміка курсового співвідношення гривні з долларом не підвищує купівельну спроможність працюючого населення України і не має відповідно суттєвого впливу на зростання якості життя в нашому соціумі.

Варто звернути увагу також на динамізм середньої заробітної плати. Економіко-статистична категорія «середня заробітна плата» — це макроекономічний показник, що обчислюється як середнє арифметичне значення заробітних плат певних структурованих груп працівників в мікро-, мезо- та макрорівні (наприклад, по підприємству, по галузі, по регіону, по країні в цілому).

Отже, зауважимо, що поряд з мінімальною заробітною платою позитивно домінує середня заробітна плата із значними коливаннями в міжгалузевому вимірі та «критичної маси» концентрації певних галузей в регіонах.

Узагальнена наукова думка щодо можливостей формування висхідного добробуту соціуму через механізм оплати праці як у зарубіжних країнах з традиційною високорозвиненою економікою, так і в країнах з трансформаційною економікою підтверджує наукову гіпотезу щодо провідної ролі в цьому процесі генерування в промисловому виробництві оптимальної доданої вартості галузей в широкому діапазоні від агропромислового виробництва

до машинобудівної та інших несировинних високотехнологічних галузей економіки.

Зокрема, вимагають активної позиції щодо наукових досліджень в аграрному сировинному секторі економіки та в харчовій промисловості, які нині генерують низьку додану вартість, складовою якої є заробітна плата як вартість людського капіталу. В цьому зв'язку варто наголосити на тому, що створення доданої вартості виробничим підприємством започатковується обліком вхідної вартості матеріальних затрат (сировина, матеріали та інше) – це дохід постачальника. Формування доданої вартості безпосередньо підприємством здійснюється у складі: заробітна плата (дохід працівників), відрахування на соціальне страхування та інші податки, що включаються в собівартість продукції (дохід держави), амортизація та прибуток від реалізації (дохід суб'єкта господарювання), податки та інші платежі, що сплачуються з прибутку (дохід держави).

Варто зауважити, що нині вона є необґрунтовано заниженою. Так, «при виробництві 100 тис. тон зерна сукупна додана вартість становить 92, 7 млн. грн. При виробництві молока з такої ж кількості зерна вона збільшується у 2,2 раза – до 201, 2 млн. грн., тобто розрахункові втрати від експорту сировини становлять 108,5 млн.грн.» [8, с. 13].

Дослідження показало, що в структурі зовнішньої торгівлі товарами агропромислового комплексу січень-травень 2018 та 2019 років в експорті (млн.usd) істотно переважають три групи: зернові, олія та жири, корми та відходи виробництва [11, с. 22]. Виправлення такої негативної ситуації експортної орієнтації підприємств агропродовольчого сектору переробної промисловості України вимагає модернізації виробництва на інноваційних засадах.

Узагальнена науково-практична думка, що ґрунтується на зарубіжному та вітчизняному передовому досвіді підтверджує беззаперечну аксіому: чим вища оцінка обсягу створеної доданої вартості на підприємстві, тим вища оплата праці та загального добробуту його персоналу. Сьогодні беззаперечним також є твердження, що вагома роль у пошуку резервів та впровадженні змін на підприємстві, які дозволять оптимізувати генерування

доданої вартості належить персоналу підприємства з його рівнем професійних компетенцій та креативно-знанневим потенціалом.

Отже, реальним потенціалом для активної позитивної динаміки заробітної плати і якості життя в Україні є підвищення рівня генерування доданої вартості на українських підприємствах. Сьогодні такі можливості можуть бути започатковані через механізм оновленої стратегії з управлінського обліку та використання його інформаційного наповнення в стратегічному плануванні.

На наш погляд, поступове зростання середньої заробітної плати має стати провідником до поступової дифузії наукових надбань з управлінського обліку в контексті реального забезпечення оптимального рівня економіко-соціальної досконалості та справедливості оплати праці в сучасних реаліях розвитку промислового виробництва.

Згідно з даними Держстату, найвищу середню зарплату традиційно зафіксовано в м. Києві - 11668 грн, а найнижчу - у Тернопільській області - 5865 грн. Найвищий рівень зарплат спостерігається у сфері фінансової та страхової діяльності - 15192 грн. Друге місце посідає діяльність у сфері інформації та телекомунікації - 12248 грн.

Оскільки джерелом коштів на оплату праці є дохід підприємства, заробітна плата, як елемент витрат на виробництво включається до собівартості продукції, робіт (послуг). Отже, її номінальне зростання є альтернативою збільшення прибутковості, як першочергового інтересу власника підприємства.

Однак, все більше науковців схиляють власників підприємств та його менеджменту до розуміння того, що персонал підприємства – це людський капітал і носій знаннево-креативного потенціалу. Тому в оплаті праці має домінувати відповідна справедливість, визначена за результативністю діяльності.

Висновки і подальші дослідження

1. Необхідно побудувати механізм оплати праці відповідно до нових реалій та потреб сучасної інформаційно-знанневої економіки.

2. Фокус уваги в мотивації та стимулюванні продуктивної праці персоналу змістити на генерування позитивної динаміки

доданої вартості, яка абсолютно реально забезпечить зростання доходу персоналу підприємства.

3. Для створення управлінського інформаційно-аналітичного базису пропонуємо відображати грошовий вимір обсягу доданої вартості в її структурній архітектурі на промисловому підприємстві будь-яких масштабів діяльності (малих, середніх та великих), що дозволить аналізувати динаміку продуктивності праці на підприємстві в триєдності: обсяг реалізованої продукції на одного працівника (грн./особу) – додана вартість на одного працівника (грн./особу) – прибуток операційної діяльності на одного працівника (грн./особу).

4. Для практичної реалізації інноваційного підходу в матеріальному стимулюванні продуктивно-результативної праці персоналу важливо запровадити індивідуальний (груповий) креативно-знансвий коефіцієнт трудової участі у проектуванні та практичній реалізації прогресивних змін, що супроводжуються позитивною динамікою генерування доданої вартості на підприємстві.

5. Подальші дослідження будуть зосереджені на оптимізації структури складових елементів доданої вартості в динаміці практичної реалізації прогресивних змін на підприємстві. Паралельно з цим буде зосереджено увагу на моделюванні індивідуального креативно-знансвого коефіцієнту трудової участі персоналу в прогресивних змінах, які зумовлюють зростання обсягів доданої вартості суб'єкта господарювання та участі підприємства в ланцюгу створення кінцевої вартості. Галузевий вимір дослідження – агропродовольчий сектор переробної промисловості України.

Література.

1. Андреева, Т.В. Цепочка создания стоимости продукта: формирование и оценка эффективности / Т.В.Андреева. – М.: РИОР: Инфра-М., 2013. – 170 с.

2. Армстронг, М., Стивенс, Т. Оплата труда: практическое руководство по построению оптимальной системы оплаты труда и вознаграждения персонала / Армстронг М., Стивенс Т. науч. ред. Т.В. Герасимовой – Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2007. – 512с.

3. Грозний І.С. Теорія та практика управління якістю розвитку промислових підприємств на основі когерентного підходу: монографія / І. С. Грозний; Класич. приват. ун-т. - Запоріжжя : КПУ, 2014. - 299 с.

4. Кантаєва, О.В. Шляхи удосконалення обліку оплати праці / О.В. Кантаєва, Л.С. Герасимчук // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. – 2016. – №2. – С. 186.

5. Коваленко О.В., Лисенко Г.П. Потенціал матеріально-сировинних ресурсів у виробничих ланцюгах основних галузей харчової промисловості / О. В. Коваленко, Г. П. Лисенко // Продовольчі ресурси. – 2018. – № 11. – С. 62 – 79. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/>

6. Коткова, Н.С. Від експортно-сировинного сценарію до конкурентної моделі розвитку економіки України в умовах глобальних викликів / Н. С. Коткова // Продовольчі ресурси. – 2018. – № 11. – С. 80 – 92. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/>

7. Міністерство фінансів України «Мінімальна заробітна плата».- Електронний ресурс – Режим доступу до сайту: <https://index.minfin.com.ua/ua/labour/salary/min/>

8. Могильний, О.М. Соціальна відповідальність агрохолдингів: теоретичні припущення та ринкові практики/ О.М. Могильний, О.В. Ходаківська // Ринок праці та зайнятість населення. – 2018. – №1 – С.32 – 40.

9. Нікішина, О.В. Методика аналізу валової доданої вартості в макросистемах / О. В. Нікішина // Економіка харчової промисловості. – 2017. - Т. 9, вип. 2. - С. 3-13.

10. Омельниченко, О. С. Напрями оптимізації витрат в системі управління /О. С. Омельниченко// Ефективна економіка. – 2016. – №2. – Режим доступу до сайту: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4901>

11. Структура зовнішньої торгівлі України за січень – травень 2018 та 2019 років // Огляд цін українського та світового товарних ринків. – 2019. – №8 (274) – С.22

12. Темчишина, Ю.Л. Системно-інформаційний напрям прогнозування фінансової спроможності промислового

підприємства / Ю. Л. Темчишина // Актуал. проблеми економіки. - 2018. - № 3. - С. 65-78.

13. Філіпішин, І.В. Напрями удосконалення системи мотивації та стимулювання праці на промисловому підприємстві/ І.В.Філіпішин, М.В.Зубрикiна // Вісник ДДМА. – 2015. – №2 (35) – С.204-209.

14. Цаль-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю. Статистично-облікове забезпечення оцінювання якості зайнятості персоналу на підприємстві за показником доданої вартості/ Ю.С.Цаль-Цалко, Ю.Ю.Мороз//Бізнес інформ. – 2019. - №1 (492) – с. 358 – 364.

15. Шигун, М. Глобальні принципи управлінського обліку: зміна фокусу облікової системи в умовах "vуса-світу" // Бухгалтерський облік і аудит. - 2018. - №5. - С. 13-25.

ОБЛКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИЙНЯТТЯ ОЩАДЛИВИХ РІШЕНЬ

Колос І.В., к.е.н., доцент

Інтеграція України в світове економічне середовище вимагає від вітчизняних суб'єктів господарювання розкриття достовірної і максимально прозорої інформації про результати функціонування для ухвалення виражених управлінських рішень щодо визначення: (1) напрямку розвитку взаємодії і вигідності економічної співпраці, (2) ідентифікації бізнесових проблем і можливостей їх подолання, (3) ефективного управління підприємством і його структурними підрозділами з орієнтацією на подальший економічний розвиток. Особливої актуальності набуває імплементація концепції ощадливого виробництва (Lean Production), що стає запорукою сталого економічного розвитку сучасного підприємства [1, с. 27-30]. В цьому аспекті набуває вирішального значення якісне інформаційно-аналітичне забезпечення. Це реалізується шляхом формування цілісно-впорядкованої об'єктивно обґрунтованої системи інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття ощадливих управлінських рішень за різними напрямками впливу на економічні, соціальні та екологічні складники ефективної діяльності промислового підприємства і його партнерів (постачальників і споживачів / замовників).

Дослідження теоретико-методологічних засад ощадливого виробництва в управлінні промисловим підприємством з фокусуванням на ухвалення виражених управлінських рішень за критерієм створення цінності (притаманної продукту корисності для споживача шляхом задоволення очікуваних якості, кількості, ціни, терміну поставки) здійснюють зарубіжні й вітчизняні науковці і практики. Водночас, системні напрацювання щодо теоретико-методологічних і організаційно-методичних аспектів обліково-аналітичного забезпечення прийняття ощадливих управлінських рішень практично відсутні.

Визнаючи вагомість отриманих наукових результатів, окремі теоретико-методичні і прикладні проблеми обґрунтування, прийняття та реалізації виражених управлінських рішень в контексті ощадливості потребують подальших розробок.

Мета дослідження полягає в систематизації і розвитку теоретико-методологічних положень обліково-аналітичного забезпечення прийняття ощадливих рішень.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких наукових завдань:

- на основі аналізу опублікованих праць вітчизняних фахівців встановити підходи до визначення «обліково-аналітичне забезпечення» і сформулювати авторське трактування «обліково-аналітичне забезпечення прийняття ощадливих рішень» з позиції посилення ефективності функціонування промислового підприємства на засадах ощадливості;

- обґрунтувати основні складники механізму обліково-аналітичного забезпечення прийняття виражених ощадливих управлінських рішень.

За результатами застосування когнітивного методу і методу наукового інформаційного пошуку сформовано узагальнену сукупність інтерпретації сутності обліково-аналітичного забезпечення сучасними економістами-дослідниками (табл. 1). Використання методів групування і системного аналізу дозволило виокремити основні підходи до обліково-аналітичного забезпечення управління сучасним підприємством:

- як процес, спрямований на (1) реалізацію основних функцій управління, (2) забезпечення прийняття управлінських рішень,

(3) взаємодію із зовнішніми користувачами;

– як система, зокрема (1) як цілісна система інформації й інформаційних потоків, (2) як інтегрована система обліку, аналізу, аудиту, контролю.

Таблиця 1

Інтерпретація сутності обліково-аналітичного забезпечення сучасними теоретиками і практиками (фрагментарно)

Автор, джерело	Трактування дефініції «обліково-аналітичне забезпечення»	Ключові ознаки
Бездродна Т.М. [2, с. 59]	«... процес підготовки обліково-аналітичної інформації, забезпечення її кількості та якості ... діяльність, пов'язана зі збором, реєстрацією, узагальненням, збереженням, передачею та аналітичним опрацюванням інформації ... забезпечення системи управління відповідною кількістю необхідної якісної інформації ...»	– процес; – діяльність; – забезпечення системи управління
Брохун Н.С., Новіченко Л.С. [3, с. 302]	«... система обліково-аналітичної інформації та інформаційних потоків, а також процедур збору, підготовки, реєстрації, узагальнення, збереження, передачі, аналітичної обробки та процесу оцінки ефективності функціонування цілісної інформаційної системи на підприємстві ...»	– цілісна система інформації й інформаційних потоків; – сукупність процедур
Вакун О.В. [4, с. 213]	«... сукупність різних видів обліково-аналітичної інформації, що утворюється результаті функціонування обліково-аналітичної системи підприємства, так і процес функціонування даних систем, що складається із набору відповідних обліково-аналітичних процедур ...»	– процес; – сукупність різних видів інформації; – сукупність процедур
Волощук Л.О. [5, с. 330]	«... єдність підсистем обліку, аудиту та аналізу, взаємодіючих через інформаційні потоки в процесі формування і передачі оперативної та якісної обліково-аналітичної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття управлінських рішень у	– єдність підсистем обліку, аудиту та аналізу через інформаційні потоки; – забезпечення прийняття управлінських

	системі управління підприємством, а також зовнішніми користувачами ...»	рішень; – взаємодія із зовнішніми користувачами
Вольська В.В. [6, с. 86]	«... сукупність процесу збору, підготовки, реєстрації та зведення облікової інформації підприємств залежно від законодавчо встановленої системи ведення обліку, і проведеного на основі цієї інформації глибокого аналізу із застосуванням певних методів і прийомів ... дозволяє ефективно реалізувати основні функції управління – бухгалтерський облік і звітність, контроль і регулювання, аналіз і планування, що представляють собою процес безперервних, взаємопов'язаних дій, що утворюють замкнутий цикл управління ...»	– процес; – залежність від системи обліку і аналізу; – для реалізації основних функцій управління
Герасимович І.А. [7, с. 12, 21]	«... комплекс механізмів і інструментів бухгалтерського інжинірингу, інжинірингові засади якого спрямовані на забезпечення релевантною інформацією всіх суб'єктів управління і контролю сучасного підприємства ... передбачає необхідність розширення інформаційної бази для контролю бізнес-процесів як операційної, так і фінансової діяльності підприємства ...»	– комплекс механізмів і інструментів; – забезпечення релевантною інформацією
Гоголь Т.А. [8, с. 41]	«... організація процесу збору, обробки, узагальнення і збереження облікової і аналітичної інформації, узгодження її руху між різними структурними підрозділами управлінської служби, забезпечення ефективної взаємодії з зовнішнім середовищем з метою інформаційного забезпечення системи управління та зовнішніх користувачів ...»	– процес; – узгодженість руху інформації; – забезпечення прийняття управлінських рішень; – взаємодія із зовнішніми користувачами
Єршова Н.Ю. [9, с. 897]	«... інтегрована система, що включає бухгалтерський облік (фінансовий, управлінський, стратегічний), аналіз (фінансовий, управлінський, стратегічний), аудит (зовнішній та	– інтегрована система обліку, аналізу, аудиту; – забезпечення прийняття

	внутрішній) діяльності підприємства в розрізі бізнес-процесів і центрів відповідальності з метою прийняття управлінських рішень щодо вдосконалення виробництва, зниження витрат і підвищення ефективності використання ресурсів (зокрема, основних засобів) для забезпечення довгострокового функціонування та розвитку підприємства ... як інструмент для підвищення ефективності управління підприємством ...»	управлінських рішень; – інструмент для покращення ефективності управління підприємством
Очеретько Л.М., Винник О.О. [10]	«... система інформації про витрати будівельних підприємств, яка дозволяє здійснювати облік цих витрат, проводити їх аналіз та контроль ...»	– система; – єдність підсистем обліку, аналізу
Панченко О.М., Ждан В.М. [11]	«... це система, яка поєднує в собі облік, аналіз та контроль господарської діяльності, які взаємодіють між собою та є взаємозалежними через дані щодо господарських операцій ... це система, яка через інформаційні потоки дозволяє впливати на управлінські рішення та робить їх більш ефективними ...»	– єдність підсистем обліку, аналізу та контролю через інформаційні потоки – забезпечення прийняття управлінських рішень
Приходько І.П., Павлова Г.Є., Кавалер В.В. [12, с. 14]	«... виступає цілісною інформаційною системою, що об'єднує методи та технології усіх видів обліку, аналізу та безпеки з метою прийняття управлінських рішень щодо протидії внутрішнім і зовнішнім загрозам безпечному функціонуванню підприємства та його сталому розвитку ...»	– цілісна інформаційна система; – єдність підсистем обліку, аналізу; – забезпечення прийняття управлінських рішень
Пуцентайло П.Р. [13, с. 229]	«... сукупність заходів, інструментів і методів бухгалтерського обліку і аналізу, що сприяють формуванню інформаційного ресурсу при розробці фінансових прогнозів для встановлення причинно-наслідкових зв'язків, які виникатимуть в процесі підтримки стабільної фінансово-господарської діяльності та її окремих сторін у майбутньому ... широкий	– сукупність заходів, інструментів, методів; – єдність підсистем обліку, аналізу та аудиту через інформаційні потоки

	спектр даних бухгалтерського, управлінського (виробничого), податкового обліку, внутрішньої і зовнішньої звітності підприємства, результатів її аналізу, аудиту ...»	
Тарасова Т.П. [14, с. 11-12, 21]	«... основний адміністративний бізнес-процес, який є пріоритетним серед інших, пов'язуючи їх інформаційними коридорами, комунікаційними каналами та накопиченими знаннями (інтелектом) ... складається із двох ієрархічних рівнів: системно-цільового та функціонально-технологічного ... формує інформаційне середовище не лише для банку даних, а й банку знань управління майбутніми подіями ...»	– бізнес-процес; – інформаційне середовище
Титенко Л.В. [15, с. 1410]	«... є формою організації всіх видів обліку й аналізу, поєднаних такою однією метою, як забезпечення інформацією для прийняття поточних і стратегічних рішень управлінських рішень та контроль за їх реалізацією ...»	– інтегрована система обліку, аналізу, контролю; – забезпечення прийняття управлінських рішень
Фатенок-Ткачук А. [16, с. 83]	«... інтегрована система стратегічного обліку й аналізу, що систематизує інформацію для обґрунтування бізнес-стратегії, координації напрямів стратегічного розвитку підприємства, системної оцінки ефективності реалізації оперативного-тактичних і стратегічних управлінських рішень ...»	– інтегрована система обліку й аналізу; – ефективна реалізація управлінських рішень
Штангрет А.М., Караїм М.М. [17, с. 254]	«... якісне інформаційне обслуговування суб'єктів безпеки шляхом створення динамічної системи збору своєчасних, якісних, у необхідному обсязі й актуальних даних у зовнішньому та внутрішньому середовищі, їх узагальнення, систематизація, аналіз та перевірка на достовірність, зберігання та ефективне використання для прийняття відповідних управлінських рішень ...»	– система; – забезпечення прийняття управлінських рішень; – взаємодія із зовнішніми користувачами

Джерело: розроблено автором на основі [2-17]

За результатами контент-аналізу складових елементів поняття обліково-аналітичне забезпечення і узгодженості між ними сформовано модель, де встановлено ключові складники дефініції: процес, система інформаційних потоків, управлінські рішення, мінімізація втрат, задоволення цінності. В межах виконаного дослідження з використанням інтеграційного підходу запропоновано таке авторське визначення: обліково-аналітичне забезпечення прийняття ощадливих рішень – цілісно-інтегрований процес обліку (ощадливий, стратегічний, управлінський, фінансовий), аналізу (ощадливий, виробничий, управлінський, фінансовий), контролю (внутрішній, зовнішній) через систему інформаційних потоків, що забезпечує обґрунтування, ухвалення та реалізацію виважених управлінських рішень компетентними фахівцями за ієрархічними рівнями управління в межах підприємства і в ланцюжку зацікавлених сторін «постачальник – виробник – споживач» з орієнтацією на мінімізацію втрат і задоволення цінності. Представлене трактування дозволяє виявити особливості й характеристики, які відповідають засадам ощадливості і зводяться до такого:

- процеси збирання інформації, методи і способи її оброблення, систематизації й узагальнення, накопичення та аналізування, а також технології надання безпосереднім користувачам на всіх функціонально-ієрархічних рівнях управління спрямовані на прийняття раціональних ощадливих рішень за критерієм створення цінності споживачу;

- формування інформаційних потоків має ґрунтуватися на впровадженні методів, прийомів та процедур ощадливого обліку з фокусуванням на швидкість опрацювання даних, зменшення кількості непотрібного оброблення для генерування цінності інформації зацікавленому компетентному користувачу;

- обґрунтування можливих альтернатив / проєктів управлінських рішень для ухвалення виважених ощадливих рішень орієнтовано на мінімізацію втрат з подальшою їх ліквідацією за технологічним і управлінським аспектами діяльності підприємства;

- ідентифікація й встановлення пріоритетності реалізації ощадливого рішення за напрямом впливу на економічні, соціальні

та екологічні складники ефективної діяльності промислового підприємства і його партнерів в ланцюжку «постачальник – виробник – споживач»;

– формування, верифікація та представлення упорядкованої сукупності інформації для задоволення інформаційних потреб зацікавленого компетентного користувача має здійснюватися з урахуванням часового горизонту реалізації ощадливих рішень (найближча перспектива, короткострокова перспектива, середньострокова перспектива).

Ключовою характеристикою обліково-аналітичне забезпечення прийняття ощадливих рішень доцільно вважати цінність інформації, яка проявляється через такі характеристики:

– кількість – пов’язано з формами звітності і рівнем ключових показників;

– якість – достовірність і достатність даних забезпечується основоположними якісними характеристиками (доречність, правдиве подання) і підсилювальними якісними характеристиками (зіставність, можливість перевірки, своєчасність, зрозумілість);

– термін – дата представлення фінансово-управлінської інформації чітко встановлюється внутрішніми стандартами.

Водночас посилюється відповідальність топ-менеджменту за обґрунтування й ухвалення виражених ощадливих управлінських рішень, а також контролю за їх реалізацією щодо активізації ощадливих перетворень з орієнтацією на зменшення втрат, досягнення й утримування очікуваного результату на запланованому рівні.

Для імплементації запропонованого обліково-аналітичного забезпечення прийняття ощадливих рішень в систему управління промисловим підприємством доцільно сформувати дієвий механізм здійснення організаційної постановки. Термін «механізм» у загальному значенні розглядається як «... 2. Сукупність процесів, прийомів, методів, підходів. Здійснення певних дій задля досягнення мети. ...» [18, с. 361]. На підставі опрацювання результатів наукового пошуку вітчизняних дослідників [19, с. 55-60; 20, с. 88-92] і виконаного авторського дослідження виокремлено такі основні складники механізму обліково-аналітичного забезпечення, зокрема, для обґрунтування й

ухвалення ощадливих рішень:

- методи – сукупність способів і прийомів для оцінювання і відображення конкретних об'єктів обліку з метою обчислення аналітичних показників, необхідних для контролю за результатами реалізації ухвалених ощадливих рішень в управлінні господарською діяльністю суб'єкта підприємництва. Основні специфічні методи ощадливого обліку у їх взаємозв'язку з методами фінансового обліку, управлінського обліку та стратегічного управлінського обліку з орієнтацією на формування доречної і правдивої інформації для забезпечення потреб зацікавлених сторін щодо ухвалення виважених ощадливих управлінських рішень викладено автором в наукових працях [21, с. 43-46; 22, с. 49-51];

- важелі – спосіб дії при використанні конкретного методу обліку, аналізу, контролю;

- правове забезпечення – сукупність чинних правових актів щодо регулювання складників обліково-аналітичного забезпечення прийняття ощадливих рішень: Закони України, зокрема, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України «Про стандартизацію»; постанови Кабінету міністрів України; накази і розпорядження міністерств і відомств, зокрема Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

- нормативне забезпечення – сукупність чинних правових актів щодо регулювання й уніфікації складників обліково-аналітичного забезпечення прийняття ощадливих рішень: рекомендовані міжнародні стандарти, зокрема ISO 22400-2:2014 для полегшення вибору і запровадження найважливіших і прийнятних КРІ для оцінювання ефективності й аналізування стану готовності і рівня ощадливого управління; методичні рекомендації професійних організацій, зокрема, в сфері управлінського обліку фахівцями the Institute of Management Accounting (IMA) розроблено систему не обов'язкових до використання Statements on Management Accounting (SMA); внутрішні стандарти, зокрема, з регулювання інформаційного потоку підприємства в контексті ощадливості (1) організаційний стандарт (Положення про інформаційний потік) і (2) технологічні стандарти (Документооборот, Положення про автоматизацію інформаційного потоку, Положення про

комерційну таємницю, Класифікатор режимної інформації) з націленістю на отримання ефекту синергії при обґрунтуванні й ухваленні виважених ощадливо-раціональних управлінських рішень на безперервній основі (викладено у статті [23, с. 30-33]);

– облікова політика в межах дослідження розглядається як зведення нормативно встановлених і напрацьованих практикою принципів, методів, прийомів, способів та процедур ведення обліку з метою формування звітності суб'єкта господарювання для задоволення інформаційних потреб різних груп користувачів щодо обґрунтування ощадливих рішень. Формування облікової політики на засадах ощадливості передбачає залучення фахівців з достатнім рівнем професійної компетентності й професійного судження. Вдало розроблена облікова політика підприємства (викладено у статті [24, с. 149-157]) сприяє зменшенню часу на непотрібні (зайві) облікові операції з позиції створення цінності. Результатом стає залучення персоналу облікової служби до посилення ощадливих перетворень.

За результатами аналізування, систематизації та інтеграції досліджених підходів запропоновано трактування дефініції «обліково-аналітичне забезпечення прийняття ощадливих рішень» як цілісно-інтегрований процес обліку (ощадливий, стратегічний, управлінський, фінансовий), аналізу (ощадливий, виробничий, управлінський, фінансовий), контролю (внутрішній, зовнішній) через систему інформаційних потоків, що забезпечує обґрунтування, ухвалення та реалізацію виважених управлінських рішень компетентними фахівцями за ієрархічними рівнями управління в межах підприємства і в ланцюжку зацікавлених сторін «постачальник – виробник – споживач» з орієнтацією на мінімізацію втрат і задоволення цінності.

Посилення ефективності функціонування промислового підприємства на засадах ощадливості потребує імплементації механізму обліково-аналітичного забезпечення прийняття ощадливих рішень. Запропоновано й обґрунтовано основні складники механізму (методи, важелі, правове забезпечення, нормативне забезпечення, облікова політика) з позиції ухвалення виважених ощадливих управлінських рішень щодо ощадливих перетворень на безперервній основі. Результат реалізації

розробленого механізму проявляється у скоординованих ощадливих управлінських рішеннях і діях всього персоналу підприємства з фокусуванням на безперервні ощадливі перетворення щодо задоволення потреб кінцевого споживача у цінності готового продукту.

Література:

1. Оно Т. Производственная система Тойоты. Уходя от массового производства: пер. с англ. 3-е изд., перераб. и доп. Москва: Ин-тут комплексных страт. исследований, 2008. 208 с.

2. Безродна Т.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені В. Даля*. 2008. № 10 (128). Ч. 2. С. 58-62.

3. Брохун Н.С., Новіченко Л.С. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: теоретичне осмислення економічного змісту. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка*. 2017. Випуск 2 (50). С. 299-304.

4. Вакун О.В. Економічна сутність обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством. *Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка*. 2016. Т 21. Вип. 1. С. 210-213. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2016_21_1_48. (дата звернення: 28.10.2019).

5. Волощук Л.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства. *Праці Одеського політехнічного університету*. 2011. № 2 (36). С. 329-334. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Popu_2011_2_57.

6. Вольська В.В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 3 (24). С. 83-88.

7. Герасимович І.А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: автореф. дис. ... д-ра екон. наук спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)»; Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ. 2019. 33 с.

8. Гоголь Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу: монографія. Чернігів: Видавець Лозовий В.М. 2014. 384 с.

9. Єршова Н.Ю. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємств: стратегічний аспект. *ЕКОНОМІКА І СУСПІЛЬСТВО*. 2018. Випуск № 14. С. 894-904.

10. Очеретько Л.М., Винник О.О. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення процесу управління витратами будівельних підприємств. *Ефективна економіка*. 2018. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6729> (дата звернення: 28.10.2019). DOI: 10.32702/2307-2105-2018.12.72.

11. Панченко О.М., Ждан В.М. Модель обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. *Ефективна економіка*. 2018. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6734> (дата звернення: 28.10.2019). DOI: 10.32702/2307-2105-2018.12.77.

12. Приходько І.П., Павлова Г.Є., Кавалер В.В. Стратегічне та обліково-аналітичне забезпечення процесу управління фінансово-економічною безпекою підприємства. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Випуск 6–2 (12). С. 12-16. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2017_6\(2\)_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2017_6(2)_4). (дата звернення: 28.10.2019).

13. Пуцентейло П.Р. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства. *Інноваційна економіка*. 2015. № 3 (58). С. 228-233. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2015_3_39. (дата звернення: 28.10.2019).

14. Тарасова Т.П. Обліково-аналітичне забезпечення управління сталим розвитком підприємств торгівлі: автореф. дис. ... д-ра екон. наук спец.: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)»: Харківський державний університет харчування та торгівлі. Харків. 2017. 41 с.

15. Титенко Л.В. Логістичні принципи формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємством. *ЕКОНОМІКА І СУСПІЛЬСТВО*. 2017. Випуск № 13. С. 1408-1418.

16. Фатенок-Ткачук А. Організація обліково-аналітичного

забезпечення процесу формування стратегії розвитку підприємства. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2015. № 2. С. 82-88.

17. Штангрет А.М., Караїм М.М. Обліково-аналітичне забезпечення управління економічною безпекою підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. Випуск 4 (04). С. 252-256.

18. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / за ред. Р. Дяківа. Київ: Міжнародна економічна фундація, 2000. 703с.

19. Ковалюк О.М. Методологічні основи фінансового механізму. *Фінанси України*. 2003. № 4. С. 51-59.

20. Снігова О.Ю. Механізм державного та регіонального управління соціальною безпекою. *Стратегічні пріоритети*. 2007. № 2 (3). С. 87-92.

21. Колос І.В. Ощадливий облік в реалізації концепції ощадливого виробництва. *Удосконалення обліково-аналітичної роботи та її вплив на економічну інтеграцію країни* : кол. моногр. Київ: НУХТ, 2018. С. 37-50.

22. Kolos I.V. Systematization and development of the provisions for statement of lean synchronization accounting of cash flow from operating activities of industrial enterprises. *Technology audit and production reserves*. 2018. № 4/4 (42). P. 47-53. DOI: [10.15587/2312-8372.2018.141198](https://doi.org/10.15587/2312-8372.2018.141198).

23. Колос І.В. Стандартизація інформаційного потоку в системі ощадливого управління підприємством. *Scientific discussion (Praha, Czech Republic)*. 2018. № 24. Vol. 1. P. 30-33.

24. Колос І.В. Особливості облікової політики підприємства в контексті ощадливості. *Збірник наукових праць. Луцький національний університет. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2015. Випуск 12 (45). Ч. 1. С. 149-157.

ОЦІНКА ЕКОНОМІЧНОГО ЕФЕКТУ ВІД ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ: ERP- СИСТЕМА

*Терещенко Л.О., к. е. н., професор,
Чернелевський Л.М., к. е. н., професор*

Досягнення Україною високих результатів в економіці і соціальній сфері, завоювання місця повноправного партнера в світовій економічній системі в значній мірі залежить від того, які будуть масштаби використання сучасних інформаційних технологій у всіх аспектах людської діяльності, а також від того, яку роль будуть грати ці технології в підвищенні ефективності праці [1].

Одним із елементів управління економікою країни є — розвиток інформатизації процесів управління. Ефективного функціонування, можна досягти за умови її глибокої модернізації, одним із найважливіших складників якої є використання сучасних досягнень в сфері інформаційних технологій, що забезпечують повноту, своєчасність інформаційного відображення керованих процесів [1]

Успішне управління сучасними великими організаціями неможливе без інформаційних систем (ІС) і ІТ-технологій, складність яких обумовлюється необхідністю інтеграції даних за багатьма, зовсім різними напрямками діяльності: прогнозування, планування, облік, фінанси, логістика, персонал тощо. Але саме з інтеграцією всіх даних підприємства управління і прийняття управлінських рішень переходить на більш високий рівень конкурентоспроможного управління.

Одним з ефективних напрямків удосконалення управління підприємством є розробка и впровадження сучасних управлінських інформаційних систем і технологій.

Від масштабів і якості використання інформаційних технологій у професійній діяльності фахівців залежать рівень розвитку суспільства та його інтеграція у *світову* економічну систему.

Потреба діяти в умовах ринкової економіки обумовлює підвищені вимоги до професійних якостей фахівців, відповідальності керівників за результати й наслідки прийнятих рішень.

На будь-якій стадії свого розвитку суспільство вимагає для свого управління систематизованої, попередньо підготовленої інформації. І нині важко знайти сферу діяльності, де б не використовувалися інформаційні системи та ІТ-технології. Зростає роль інформаційних технологій у сфері управління, і передусім на рівні підприємств і організацій. Це зумовлено зростанням обсягів інформації, яка обробляється.

З огляду на сказане, основною метою створення управлінської інформаційної системи є забезпечення такого рівня управління діяльністю підприємства, що приводить до комплексного вирішення поставлених завдань це — проведення в задані терміни багатоваріантних розрахунків з фінансового, управлінського, податкового обліку, аналіз, контроль і аудит та прийняття оптимальних рішень щодо прогнозування і прийняття управлінських рішень.

Для управлінської інформаційної системи характерною є різномірність даних і джерел, де вони формуються або відображаються. Цю інформацію необхідно зібрати з необхідною кількістю показників, занести в базу даних для подальшої обробки, постійно підтримувати її в актуальному стані. При цьому необхідно забезпечити оперативність та актуальність інформації, що вкрай важливо для прийняття управлінських рішень.

Це зумовлює побудови розподіленої системи обробки даних, створення баз даних і банків даних, які містять інформацію для виконання функцій управління, необхідність організації локальних і глобальних інформаційно-обчислювальних мереж. І головним напрямком вдосконалення обробки інформації є створення автоматизованої інформаційної системи, що базується на застосуванні економіко-математичних методів, засобів обчислювальної техніки і розвиненої мережі для передавання даних. [1].

Тобто, при розробці системи враховуються характерні особливості системи управління, до яких належать:

- специфіка завдань стосовно кожного об'єкта;

- багатогранність функцій управління;
- рівні управління ІС, де виконуються завдання у взаємодії з іншими системами управління;
- розосередженість органів управління та підрозділів по території, що визначає різні умови їх діяльності;
- специфіка автоматизації процесів збору, обробки і видачі інформації посадовим особам, а також складність алгоритмів її перетворювання;
- оперативність видачі окремих видів інформації, їх достовірність та можливість передачі на відстані;
- оперативність реагування на зміни в зовнішньому середовищі.

Обов'язковим є також дотримання нормативно-правових норм та стандартів.

У процесі проектування удосконалюються як організація основної діяльності економічного об'єкта так і організація управлінських процедур [1].

Проектування управлінської інформаційної системи (УІС) потребує розробки єдиних теоретичних положень, методичних підходів по їх створенню і функціонуванню, без чого неможлива взаємодія різних економічних об'єктів, їх функціонування в складному багаторівневому комплексі.

Сформульовані академіком В. М. Глушковим науково-методичні положення і практичні рекомендації щодо проектування автоматизованих систем склалися як основні принципи створення ІС: системності, розвитку сумісності, стандартизації і уніфікації.

Виконання приведених принципів необхідно при виконанні робіт на всіх стадіях створення і функціонування УІС і ІТ-технологій, тобто на протязі усього життєвого циклу. [1]

Модель комп'ютеризованого управління залежно від рівня деталізації може описуватися кількома способами:

- загальна схема, основні поняття;
- блок-схема, модель управління, елементи та їх взаємозв'язок;
- модель автоматизованої системи.

При побудові моделей систем управління фонд понять є основою логічних конструкцій і висновків. Найбільш загальним та

широко вживаним є *поняття "управління"*, визначення якого базується на таких категоріях філософії, як:

- причина та наслідок;
- ціль та засіб;
- форма та зміст;
- структура і функція;
- суть та явище.

Тому коротке визначення поняття "управління" є проблематичним. Це цілком стосується і поняття "автоматизоване (комп'ютеризоване) управління".

Мета управління об'єктом — це реалізація функцій управління.

Реалізація — це цілеспрямований вплив, тобто єдині та часто повторювані набори операцій з переробки конкретних даних і прийняття командних рішень. Вона протікає в часі, просторі та в організаційних системах різного призначення і переважно має схожі операції, фази.

Оскільки механізм (блок) вироблення (генерації) рішень, що передає сигнали, і об'єкт управління можуть мати різну природу, то поняття деякої конкретної системи управління являє собою створюваний та накопичений на основі досягнутого рівня знань, розвитку матеріально-технічної бази, потенціал, що може забезпечити безперервне накопичення, передачу, зберігання та перетворювання даних для планування, обліку, аналізу, прогнозування.

Модель оперативного управління включає суб'єкт управління, об'єкт управління (предмет діяльності), канали прямого та зворотного зв'язку для обміну даними.

Метою створення моделі є підвищення організованості, синхронізації та рівноваги у взаємодії системи з навколишнім середовищем заради досягнення або зберігання заданого чи бажаного режиму роботи (існування) систем через вироблення і реалізацію синхронних в просторі та часі дій або протидій дезорганізуючим внутрішнім та зовнішнім процесам. [1]

Розглянемо структуру системи підтримки прийняття рішень (рис.1), а також функції складових її блоків, які визначають основні технологічні операції.

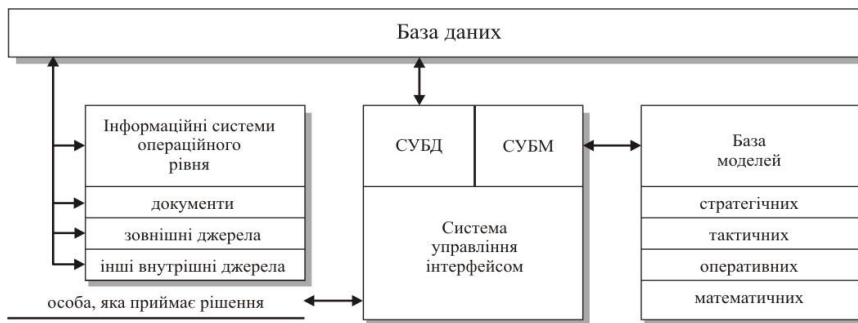


Рис. 1. Основні компоненти інформаційної технології процесу підтримки управлінських рішень

До складу системи процесу підтримки управлінських рішень входять три головні компоненти: база даних, база моделей і програмна підсистема, яка складається з системи управління базою даних (СУБД), системи управління базою моделей (СУБМ) і системи управління інтерфейсом між користувачем і інформаційною системою. [1]

Метою створення моделей є опис і оптимізація деякого об'єкта або процесу. Використання моделей забезпечує проведення аналізу в системах підтримки прийняття рішень. Моделі, базуючись на математичній інтерпретації проблеми, за допомогою певних алгоритмів сприяють знаходженню інформації, корисної для прийняття правильних рішень.

Використання моделей у складі інформаційних систем почалося із застосування статистичних методів і методів фінансового аналізу, які реалізовувалися командами звичайних алгоритмічних мов.

Пізніше були створені спеціальні мови, що дозволяють моделювати ситуації типу «що буде, якщо ?» або «як зробити, щоб?». Такі мови, створені спеціально для побудови моделей, дають можливість побудови моделей певного типу, що забезпечують знаходження рішення при динаміці змінних.

Існує безліч типів моделей і способів їх класифікації. Наприклад за метою використання моделі підрозділяються на *оптимізаційні*, пов'язані із знаходженням мінімуму або максимуму

деяких показників (наприклад, керівники часто хочуть знати, які їх дії ведуть до максимізації прибутку або мінімізації витрат), і *описові*, такі, що описують поведінку деякої системи і не призначені для цілей управління (оптимізації).

За способом оцінки моделі класифікуються на *детерміністські*, такі, що використовують оцінку змінних одним числом при конкретних значеннях початкових даних, і *стохастичні*, оцінюючи змінні декількома параметрами, оскільки початкові дані задані імовірнісними характеристиками.

Детерміністські моделі популярніші ніж стохастичні, тому що вони менш кошторисні, їх легше будувати і використовувати. До того ж часто за їх допомогою виходить цілком достатня інформація для ухвалення рішення.

Щодо області можливих додатків моделі розбираються на спеціалізовані, призначені для використання тільки однією системою, і універсальні - для використання декількома системами.

Спеціалізовані моделі дорожчі, вони звичайно застосовуються для опису унікальних систем і володіють більшою точністю. [2]

Важливим питанням від впровадження управлінської інформаційної системи є оцінка економічного ефекту.

Керівництво компанії повинно розуміти, яку вигоду принесе впровадження УІС компанії, наскільки ефективно з економічної точки зору зміниться виробничий процес під час використання системи. Найгостріше вибір УІС торкається промислових компаній з територіально розподіленою структурою .

Основною метою роботи є розробка науково обґрунтованого підходу до вибору і впровадження УІС в промислових компаніях для забезпечення ефективного управління виробничими ресурсами.

Основні проблеми під час оцінки витрат, що виникають перед керівниками УІС, викликані такими причинами як:

- відсутність точних і достовірних методик оцінки фінансових показників УІС з урахуванням вітчизняної специфіки;
- відсутність єдиного корпоративного стандарту або підходу до оцінки впливу чинника непрямих витрат на погіршення або

поліпшення економічних характеристик УІС взагалі та інформаційних активів зокрема;

➤ наявність великої кількості чинників, що впливають на чутливість аналізу.

Для того, щоб виділити основні категорії резервів поліпшення роботи компанії, які можуть бути реально використані за допомогою інформаційних систем, необхідно виділити найбільш типові чинники неефективності (тобто проблеми, властиві компанії). Ними в більшості компаній можуть бути наступні чинники:

- надмірний обсяг незавершеного виробництва;
- надмірні складські запаси;
- низький ступінь використання виробничих ресурсів;
- завищені матеріальні витрати;
- низька якість;
- низький рівень обслуговування клієнтів;
- неточності у визначенні собівартості і ціноутворення;
- недостатній рівень організації зберігання і логістики;
- проблеми обліку й управління фінансами.

Для виявлення прихованих резервів необхідно визначити стадії виробничого процесу, які не підвищують цінності кінцевого продукту. Такі процеси і операції можна розбити на дві категорії:

1) процеси і операції, технологічно і економічно обґрунтовані, але такі, що не підвищують цінності кінцевого продукту;

2) процеси і операції, пов'язані з необґрунтованими витратами ресурсів і часу (очікування, простої, зберігання зайвих запасів).

Можна виявити конкретні сфери впливу модулів інформаційних систем. Для цього модулі можна підрозділити на п'ять категорій, відповідно до їх функціональності:

1. Стратегічне планування, бюджетування, фінанси й облік;
2. Маркетинг і дистрибуція;
3. Розробка нової продукції;
4. Планування й управління виробництвом і матеріальними потоками;
5. Оперативне управління виробничими операціями.

Згідно зі статистикою, запропонованого APICS (American Production and Inventory Control Society, Американське суспільство по управлінню виробничими запасами), впровадження сучасної ERP системи може забезпечити таку віддачу:

- зменшення страхових запасів;
- зменшення складських площ;
- збільшення оборотності ТМЗ
- збільшення обсягу постачань вчасно;
- зниження кількості затримок з відвантаженням готової продукції;

- більш точний облік витрат;
- зменшення термінів закриття облікового періоду;
- збільшення оборотності засобів в розрахунках;
- зменшення витрат на адміністративно-управлінський апарат;

- усунення ручної підготовки і супроводу документів;
- скорочення незавершеного виробництва (НЗВ);
- скорочення виробничого циклу;
- скорочення циклу розробки нових продуктів;
- скорочення часу складання бюджету. [5]

Отже, збільшується ліквідність компанії за рахунок:

- зміни структури його активів;
- зменшення в частині оборотних активів дебіторської заборгованості;

- більш ефективного використання засобів компанії за рахунок збільшення загальної оборотності як всього капіталу в цілому, так і окремих його частин;

- зниження потреби компанії в оборотних коштах за рахунок підвищення ритмічності роботи;

- зменшення запасів і впровадження прогресивних методів їх планування і контролю.

Це основні елементи, що визначають прямий економічний ефект від впровадження сучасної ERP системи. [1]

Сучасний ринок програмних продуктів пропонує користувачам різноманітні прикладні програмні рішення (ППР), головною

відмінністю яких є функціональні можливості та особливості інтерфейсу.

Комплексна ERP-система – є ядром комплексу бізнес-рішень.

ERP-система має широкі функціональні можливості і є основою єдиного інформаційного простору підприємства.

Система орієнтована на автоматизацію вирішення завдань, що виникають на всіх стадіях управлінського циклу.

Корпоративна інформаційна система класу ERP, є складовою частиною комплексу бізнес-рішень корпорації.

Розробки забезпечують підприємствам і корпораціям сучасні та технологічні методи управління, підтримку та допомогу в супроводу автоматизованих систем управління.

Система ERP орієнтована на вирішення завдань повного управлінського циклу:

- прогнозування,
- планування,
- облік,
- контроль виконання,
- аналіз і регулювання.

Основним об'єктом, з яким працює УІС, є операційний документ, створюваний в господарських операціях.

Корпоративна інформаційна система класу ERP складається з різних програмних модулів, які можна підбирати індивідуально, залежно від потреб і технічних можливостей підприємства. Кожен модуль відповідає за автоматизацію конкретних профільних завдань.

ERP-система управління підприємством, що здійснює всі основні операційні та виконує завдання управління і надає менеджерам різного рівня точну і своєчасну інформацію для прийняття поточних, тактичних і стратегічних управлінських рішень.

Сучасні ERP-системи (Enterprise Resource Planning – Управління ресурсами підприємства) забезпечують виконання всіх основних функцій підприємства, незалежно від його роду діяльності або статусу.

На сьогоднішній день ERP – системи використовуються у комерційних та некомерційних структурах., як в урядових, так і в неурядових організаціях.

ERP–система – це корпоративна інформаційна система для автоматизації планування, обліку, контролю та аналізу всіх основних бізнес – процесів та вирішення бізнес завдань в масштабі підприємства.

ERP–система допомагає інтегрувати всі відділи та функції компанії в єдину систему, при цьому всі департаменти працюють з єдиною базою даних і їм простіше обмінюватися між собою різною інформацією.

ERP–система включає в себе різні функціональні модулі, наприклад, бухгалтерський і податковий облік, управління складом, транспортуваннями, кадровий облік, управління взаємовідносинами з клієнтами

Системи планування ресурсів підприємства – служать для інтеграції всіх даних і процесів організації в єдину систему. Для цього типова ERP–система застосовує багато різних апаратних і програмних компонентів. Ключовими компонентами багатьох ERP–систем є єдина база даних, яка зберігає в собі дані різноманітних системних модулів.

Системами рівня ERP – називають пакети програм, які забезпечують функціональність, яка виконується двома або більше системами.

Програмний пакет, що включає в себе одночасно і розрахунок заробітної плати і ведення обліку вважається системою класу ERP.

ERP–системи зазвичай керують виробництвом, поширенням товарів, обліком наявності товарів, виставленням рахунків, фактур та бухгалтерським обліком підприємства.

Програмне забезпечення класу ERP допомагає контролювати багато видів економічної діяльності, включаючи продажі, доставку, складання накладних, виробництво, контроль якості та управління трудовими ресурсами.

ERP–системи автоматизують завдання, які належать виконанню бізнес – процесів.

При отриманні замовлення від споживача менеджер має інформацію про відносини з замовником і його кредитний рейтинг. Коли один підрозділ закінчує працювати із замовленням, інший автоматично передається у наступний підрозділ. При цьому виключаються помилки введення інформації, втрати документів. В результаті замовлення оброблюються швидше і без помилок.

Єдина інформаційна база дозволяє врахувати взаємозв'язок деяких процесів, наприклад, графік відпусток персоналу і завантаження замовлень на поточний місяць. [3].

Призначення ERP полягає в інтеграції всіх відділів і функцій компанії в єдиний інформаційний простір завдяки комп'ютерній мережі, що зможе обслужити всі специфічні потреби окремих підрозділів.

Крім того, для ERP-систем, практично, обов'язковою є наявність можливості електронного обміну даними з іншими застосуваннями, а також моделювання ситуацій, пов'язаних з плануванням і прогнозуванням.

Типова ERP-система включає такі підсистеми:

- виробництво;
- постачання і збут;
- управління запасами;
- післяпродажне обслуговування виробленої продукції;
- кадри;
- наукові дослідження і конструкторські розробки;
- фінанси [6].

Очікувані поліпшення, що досягаються за допомогою ERP-системи, можуть бути згруповані в такі категорії, для кожної з яких характерні свої джерела окупності (табл.1).

Таблиця 1.

Очікувані поліпшення, що досягаються за допомогою ERP-системи

Категорії поліпшень	Джерела окупності
<i>Незавершене виробництво і тривалість виробничого циклу</i>	Зниження вкладень в активи, зниження витрат на переміщення матеріалів, скорочення термінів виробництва, зниження запасів напівфабрикатів власного виробництва

<i>Складські запаси</i>	Зниження вкладень в активи, зниження витрат на переміщення матеріалів, підвищення рівня обслуговування
<i>Використання виробничих ресурсів</i>	Зниження втрат робочого часу, мінімізація переналагоджень, підвищення коефіцієнта готовності устаткування
<i>Зниження матеріальних витрат</i>	Партнерські відносини з постачальниками, своєчасність вхідних поставок, можливість використання невеликих партій, зниження частки бракованих матеріалів
<i>Підвищення якості продукції</i>	Зменшення браку, зниження порушень графіків виробництва, зменшення кількості переналагоджень, запобігання зниженню обсягу продажу
<i>Підвищення якості обслуговування</i>	Зниження термінів поставок, забезпечення відповідності між запасами готової продукції та клієнтським попитом, своєчасність поставок, інтенсифікація спілкування з клієнтами
<i>Управління витратами</i>	Оперативність і точність розрахунку собівартості, можливість оперативного аналізу витрат, можливість аналізу причин відхилень від плану, визначення найбільш рентабельних видів продукції
<i>Організація, зберігання і переміщення матеріалів</i>	Підвищення ефективності при одночасному зниженні трудомісткості, підвищення якості обслуговування, більш точний і оперативний контроль
<i>Облік і управління фінансами</i>	Доступність точної і своєчасної фінансової інформації, оптимізація фінансових взаємин з постачальниками і споживачами

Важливим питанням стає оцінка економічного ефекту від впровадження управлінських інформаційних систем (УІС).

Впровадження управлінських інформаційних систем, повинно стати основою інформаційного простору, а також гнучким інструментом управління бізнесом в складних, постійно змінюючих умов.

Управлінські інформаційні системи дозволять:

- підвищувати ступінь обґрунтованості прийнятих рішень за рахунок оперативного збору, передачі й обробки інформації;
- забезпечувати своєчасність прийняття рішень по управлінню організацією в умовах ринкової економіки;
- домагатися росту ефективності управління за рахунок своєчасного представлення необхідної інформації керівникам усіх рівнів управління з єдиного інформаційного фонду;

- погоджувати рішення, прийняті на різних рівнях управління та у різних структурних підрозділах;

- за рахунок інформованості управлінського персоналу про поточний стан економічного об'єкта забезпечувати ріст продуктивності праці, скорочення невикористаних витрат тощо.

Управлінські ІС забезпечують багатоваріантність розрахунків, створюють умови для раціоналізації управлінських рішень за рахунок ведення роботи в реальному часі, організації комплексного обліку і економічного аналізу, підвищення достовірності і оперативності одержаної і використовуваної в управлінні інформації [1].

Із вище викладеного: *управлінська інформаційна система* (УІС) – це множина різних елементів та зв'язків між ними, що складають систему в цілому, передбачає декомпозицію системи на складові згідно з цілями її функціонування. являються допоміжним засобом для управління економічним об'єктом, і оскільки управління носить цільовий характер, то управлінська ІС покликана забезпечити підтримку прийняття рішень.

Інформаційні технології є найбільш важливою складовою процесу використання інформаційних ресурсів в управлінні, а сам розвиток сучасних інформаційних систем і технологій надає будь-якому учаснику одержувати нові можливості, пов'язані зі зберіганням і передачею інформації, що виникає в процесі підготовки й проведення діяльності, а сама успішна реалізація процесу впровадження управлінських інформаційних систем визначає ефективний розвиток в сфері управління.

Література:

1. Терещенко Л.О. Управлінські інформаційні системи / Терещенко Л.О., Гужко С. В, Шайкан А. В.// Підручник —К.: КНЕУ, 2008. -488 с.

2. Терещенко Л.О. Інформаційні системи і технології в обліку. / Л.О.Терещенко, І.І Матієнко-Зубенко // Підручник —К.: КНЕУ, 2008. - 563 с.

3. ERP – система планування та управління ресурсами підприємства [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://dss-bi.com.ua/System/erp>.

4. Впровадження ERP систем [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/1513.pd>

5. Эффект от внедрения ERP в промышленности. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://www.mctlab.ru>.

6. ERP-система (планування ресурсів підприємства) [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: [система_planuvannya_resursiv_pidpriyemstva](#)

ПОДАЛЬШИЙ ПРОФЕСІЙНИЙ РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРА, ЯК УМОВА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФУНДАМЕНТАЛЬНИХ ЕТИЧНИХ ПРИНЦИПІВ

Духновська Л.М., к.е.н., доцент

Сучасний бухгалтер здійснює широку діяльність, яка включає планування і прийняття управлінських рішень, ведення обліку та формування різних видів звітності, контроль здійснення платежів, повідомлення керівництва щодо порушень, аналіз діяльності підприємства. Щоб отримати гідну роботу в галузі бухгалтерського обліку недостатньо отримати відповідну вищу освіту та мати значний досвід роботи. Сучасний бухгалтер має постійно удосконалювати навички бухгалтерської професії, підвищувати свій кваліфікаційний рівень, дотримуватися етичних та професійних принципів, постійно підвищувати професійну кваліфікацію, володіти сучасними програмними продуктами.

Вітчизняна економіка вимагає підвищення якості інформації. Завдання бухгалтерської служби полягає у формуванні повної, якісної, правдивої інформації щодо фінансових результатів підприємства, його фінансового стану, а правильне використання даних дозволить зробити оптимальні управлінські та фінансові рішення. Професійні бухгалтери здатні відповідати новим вимогам, що ґрунтуються на знаннях нормативно-законодавчої бази, бухгалтерського обліку та програмного забезпечення до нього, податкового права тощо. Головний бухгалтер несе юридичну і моральну відповідальність за господарські операції, що здійснюються на підприємстві. У разі, якщо облік будуть вести невідповідальні та непрофесійні особи, він може виступати

засобом шахрайства, маніпуляцій з сумами податків і фальсифікацій.

Для набуття бухгалтерських знань професійним бухгалтерам потрібні навички, що нададуть їм можливості відігравати роль консультантів, фінансових аналітиків, фахівців, які спроможні вести переговори. Професійна етика, відповідність кваліфікації, неупередженість є невід'ємною складовою професійного бухгалтера.

Сучасний бухгалтер також створює бізнес-процеси і ставить розробникам завдання відповідно до облікової політики підприємства, управляє інформаційними технологіями. Відбувається переплетення знань з галузей обліку, права, фінансів, податків, інформаційних технологій, які професійний бухгалтер прагне засвоїти якомога краще. Насамперед, ІТ-рішення дають бухгалтеру нові інструменти для ефективного та швидкого виконання завдань.

Усі підприємства України ведуть облік за допомогою спеціальних інтегрованих інформаційних систем в обліку і оподаткуванні, а вміння працювати з електронним документообігом — одна зі стандартних вимог.

Питання розвитку професійної підготовки бухгалтера є досить актуальним на сьогоднішній день. Вимоги до обліку та звітності, процедури контролю їх якості, компетентність, суспільний нагляд та дія інших загальноприйнятих принципів регламентуються на законодавчому міжнародному і національному рівнях. Для України такими нормами є нормативні акти Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) та Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Впровадження системи національної сертифікації бухгалтерів, чітко адаптованої до міжнародних вимог в сфері бухгалтерського обліку, є обов'язковою умовою забезпечення належної підготовки бухгалтерів з отриманням вищої освіти, подальшим удосконаленням та підтвердженням рівня професійних знань, удосконаленням рівня знань та навичок на безперервній основі. Слово "сертифікація" походить від латинського "certus" ("впевнений").

В основу національної програми професійної сертифікації бухгалтерів покладено наступні три рівні:

1) базовий рівень – початковий рівень, що ґрунтується на засвоєнні професійних дисциплін фахової підготовки освітньо-кваліфікаційного рівня магістр;

2) загальний рівень – формується на професійній підготовці, що визнається на рівні об'єднання професійних організацій;

3) спеціальний рівень – найвищий рівень сертифікації з визначенням відповідної спеціалізації, який надається Аудиторською палатою України та державними регуляторами.

Роботодавцям необхідна впевненість, що бухгалтер має високий рівень сучасних знань і практичних умінь та зможе допомогти керівництву компанії збільшити прибутки, мінімізувати податки, оптимізувати процес передачі інформації в цілому по підприємству. Саме таку впевненість ринку дають професійні об'єднання, які на основі незалежних іспитів сертифікують своїх членів, підтверджують їх здатність якісно виконувати складні завдання, гарантують, що фахівець постійно підвищує свій професійний рівень.

Участь всіх учасників сертифікаційного процесу при проведенні діагностики професійних знань забезпечить не лише об'єктивність оцінювання, а й можливість визначення пріоритетів в покращенні якості підготовки бухгалтерів на всіх освітніх рівнях.

Проведення навчання зі сертифікаційних дисциплін здійснюється на основі завчасно розроблених галузеві стандартів вищої та професійної освіти, включати в себе: освітньо-професійні програми підготовки, освітньо-кваліфікаційні характеристики та засоби діагностики якості освіти фахівців різних рівнів сертифікації.

Базовий рівень мають можливість одержати фізичні особи, що отримали вищу економічну (спеціаліст чи магістр), документ про здобуття якої є чинним в Україні, досвід практичної діяльності 1 рік в економічній сфері, пройшли навчання за програмою підготовки для базового рівня та успішно склали всі сертифікаційні та професійні дисципліни. Складання сертифікаційних дисциплін проводиться за згодою кандидата на

отримання сертифікату на основі письмової заяви з урахуванням вимог акредитації Міністерством фінансів України на базі вищих фахових навчальних закладів з включенням всіх учасників сертифікаційного процесу до екзаменаційних комісій.

Другим рівнем сертифікації є загальний рівень, на якому видається сертифікат професійного бухгалтера. Право на отримання даного сертифікату мають фізичні особи з вищою освітою та мають кваліфікацію сертифікованого бухгалтера базового рівня, досвід практичної діяльності 3 роки в економічній сфері, а також після навчання за програмою підготовки для професійного рівня і склали успішно всі сертифікаційні та професійні дисципліни спеціальні екзаменаційні комісії.

Право на отримання сертифіката професійного бухгалтера України також можуть мати фахівці в сфері бухгалтерського обліку, що мають науковий ступінь кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит, сертифікати Міжнародних професійних організацій (ACCA, ACCA (DipIFR), CAP, CIPA, IFA, IFA(DipIFR), CIMA, CMA, IFA), які мають вищу економічну освіту та які додатково склали іспити з сертифікаційних дисциплін професійного рівня.

На професійному рівні передбачається можливість зарахування сертифікаційних дисциплін на основі диплому доктора економічних наук за спеціальністю – бухгалтерський облік.

Професійний рівень (спеціальний) передбачає проведення сертифікації аудиторів, як найвищого професійного рівня у сфері обліку та аудиту.

Процес сертифікації аудиторів має галуzeвий підхід та прозорі умови сертифікації. Умови отримання сертифікату відповідного рівня визначаються Аудиторською Палатою України та державними регуляторами. Проведення навчання, приймання кваліфікаційних іспитів на отримання такого сертифікату, забезпечення удосконалення професійних знань здійснюється АПУ, організаціями, які уповноважені АПУ та державними регуляторами.

В 1996 р. в Україні була створена за підтримки Агентства з міжнародного розвитку США (USAID) Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ).

Детально розглянемо переваги та недоліки програм сертифікації професійних бухгалтерів в Україні. Західний підхід до розвитку професії бухгалтера здійснюється за програмою CAP-CIPA.

Програма CIPA – це російськомовна програма міжнародної сертифікації професійних бухгалтерів. Назва програми походить від назви сертифікату CIPA – Certified International Professional Accountant (Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер). Іспити рівня CAP проводяться тричі на рік, екзамени рівня CIPA – двічі.

Програма передбачає два рівня сертифікації:

Перший рівень - CAP "Сертифікований бухгалтер-практик". Основним критерієм для отримання кваліфікації CAP є успішне складання трьох іспитів з фінансового обліку, управлінського обліку; податків та право.

Другий рівень CIPA "Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер". Для отримання даного сертифікату необхідно скласти успішно вісім іспитів за наступними дисциплінами:

- Фінансовий облік – 1.
- Фінансовий облік – 2.
- Управлінський облік – 1.
- Управлінський облік – 2.
- Податки.
- Право.
- Фінансовий менеджмент.
- Аудит.

Для отримання сертифікатів CAP та/або CIPA в Україні, необхідно:

- мати освіту та досвід роботи на посадах, які вимагають знання бухгалтерського обліку, відповідно до критеріїв для отримання сертифікатів: для CAP - підтверджений досвід роботи на посадах, які вимагають знання бухгалтерського обліку, не менше 1 року; для CIPA - підтверджений досвід роботи на посадах, які вимагають знання бухгалтерського обліку, не менше 3 років при наявності вищої професійної освіти;

- успішно скласти відповідні іспити;

- отримати рекомендацію професійної організації члена ЄРСБА, для чого необхідно стати членом однієї з професійних організацій, що є членом ЄРСБА;

- мати свідоцтво про проходження курсів з інформаційних технологій.

Основними недоліками даної сертифікації є: несвоєчасне оновлення щодо змін в МСФЗ; висока вартість програми; відсутність фінансування для просування даного проекту в професійних колах; незацікавленість державних інституцій в отриманні сертифікатів обліковцями державного сектору; відсутність розмежування і порівняння обліку за національними та міжнародними стандартами, що обмежує навички бухгалтера.

АССА (Асоціація сертифікованих присяжних бухгалтерів) – найбільша і найшвидше зростаюча у світі міжнародна професійна асоціація, що завоювала міцну репутацію у професійних колах за 100 років свого існування, її диплом визнаний у всіх країнах. Кваліфікація АССА у сфері фінансів, бухгалтерського обліку, аудиту, корпоративного і податкового права є однією із найавторитетніших у світі. Бухгалтера і аудитори, економісти і менеджери, фінансисти і ревізори можуть скласти 13 іспитів, пройти модуль Професійної етики та отримати всесвітньо визнаний Диплому АССА DipIFR. Для цього потрібен лише досвід роботи три роки, бажання навчатися та успішно скласти кваліфікаційний іспит.

Програма САРА – перший і єдиний в Україні освітній продукт, що має як професійне, так і поглиблене галузеве спрямування. Її поява та запровадження означають певний інституціональний механізм до запровадження в Україні підходів до розвитку професії бухгалтера за міжнародними стандартами [1].

Програма включає шість спеціалізованих курсів: звітність підприємств; облік сільськогосподарської діяльності; організація обліку відносин власності; облік державної підтримки агропромислового виробництва; облікова політика підприємств АПВ; оподаткування підприємств АПВ (спеціальні режими). Програма орієнтована саме на сегмент бухгалтерів аграрного сектору економіки України. Вона враховує специфічні особливості

обліку сільського господарства, що не враховуються в інших програмах»[1].

Після опанування кожного курсу, учасники проходять тестування, результати яких дійсні протягом двох років. За успішного проходження всіх курсів та здачі іспиту учасники програми САРА отримують сертифікат про присвоєння кваліфікації – сертифікований професійний бухгалтер АПВ (Certified Agricultural Professional Accountant)[1].

Система сертифікації бухгалтерів забезпечує високопрофесійну підготовку бухгалтера, а й надає можливість перейти на наступну сходинку службової кар'єри для отримання краще оплачуваної та перспективнішої посади.

Для розвитку професії бухгалтера розроблені Міжнародними стандартами освіти професійних бухгалтерів, які перераховують мінімальні кваліфікаційні вимоги до освітніх і професійних знань, практичного досвіду і системи безперервного підвищення кваліфікації. Міжнародні освітні стандарти включають в себе такі нормативні документи:

- МСО (IES) 1 "Початкові вимоги до програми професійного бухгалтерського освіти";

- МСО (IES) 2 "Зміст програм освіти професійних бухгалтерів";

- МСО (IES) 3 "Професійні навички";

- МСО (IES) 4 "Професійна етика, цінності і професійне ставлення";

- МСО (IES) 5 "Вимоги до практичного досвіду";

- МСО (IES) 6 "Оцінка професійних здібностей і компетенцій";

- МСО (IES) 7 "Продовження професійного розвитку";

- МСО (IES) 8 "Вимоги до компетентності фахівців з аудиту".

Дослідження бухгалтерського обліку з позиції практичної діяльності, науки та освіти зумовлює необхідність у зосередженні уваги на сучасних вимогах до бухгалтерської професії. Сьогодні бухгалтери вже перестають бути фіксаторами здійснених подій, а стають активними учасниками системи менеджменту підприємства, приймаючи на себе додаткові функції аналітика, прогнозіста, контролера тощо. Все частіше роботодавці звертають увагу на вміння бухгалтера здійснювати кадровий облік, проводити необхідні аналітичні дослідження та виконувати

контрольні функції. Залежно від направленості бізнесу до додаткових професійних вимог бухгалтера можуть бути заявлені знання міжнародних стандартів обліку та звітності, митного законодавства, володіння іноземними мовами (з урахуванням специфіки діяльності підприємства) та інші [3].

Автоматизація системи бухгалтерського обліку дозволяє істотно полегшити працю бухгалтера, позбавити його від рутинної роботи, підвищує оперативність та точність облікової інформації, дозволяє більше приділяти уваги проведенню економічного і фінансового аналізу роботи підприємства та пошуку резервів щодо підвищення ефективності цієї роботи. Розвиток хмарних сервісів спричинив появу комп'ютерних програм та сервісів. Наприклад: Microsoft Office 365 - платний хмарний інтернет-сервіс і програмне забезпечення корпорації Microsoft, який розповсюджується за схемою "програмне забезпечення + послуги" (англ. SaaS – software as a services). Хмарний формат означає, що дані зберігаються в центрі обробки даних, а не на комп'ютері.

Розвиток інформаційних технологій вимагає відповідність знань від працівників бухгалтерії, а саме, вміння управляти інформаційними потоками організації з метою контролю і оцінки ефективності її діяльності, а також вміння готувати і використовувати вихідну інформацію для проектів автоматизації інформаційної системи в бізнес-структурах. Сьогодні мобільні сервіси, хмарні обчислення в цілому змінюють підходи до ведення бізнесу. Серед українських програмних продуктів найбільш відомі розробки компаній IT-Enterprise, BSI, «Універсал», ИСПРО и Megapolis та інші. Серед програмних продуктів для малого і середнього бізнесу це: «Дебет Плюс», «Акцент», 200 «АБ-офіс», М.Е.Дос, «ЕЛФІ», «Інфополіс», Тгіа и іFin тощо.

Компанія IT-Enterprise, розробник програмних продуктів «MASTER Бухгалтерія», «MASTER:Зарплата і Кадри», «MASTER:Комплексний облік для бюджетних установ», «MASTER:Документообіг. Комплексне рішення», регулярно проводять online-навчання для користувачів у форматі щотижневих вебінарів, під час яких вони демонструють

функціональні можливості та послідовність роботи в програмних продуктах.

Хмарні SAAS-рішення забезпечують користувачам Інтернету доступ до комп'ютерних ресурсів сервера і використання його програмного забезпечення в онлайн-режимі.

Однією із альтернатив використання українського програмного продукту, який дещо подібний на програму 1С – програма, IT-Enterprise. Програма IT-Enterprise має ряд наступних переваг: високий рівень надійності та доступності сервісів, широкість використання. Проте, підприємства не поспішають переходити на вітчизняний продукт. Причинами цього виступає: значні витрати часу та грошей на вивчення нової програми, недовіра щодо надійності програмного забезпечення.

На внутрішньому ринку програмного забезпечення пропонується значна кількість бухгалтерських програм, але, на мою думку, найбільш ефективним буде використання системи управління підприємством «ДЕБЕТ Плюс», бо вона є самодостатньою для ведення бізнесу, безкоштовною та розробленою в Україні, тому максимально пристосованою для роботи студентами економічних спеціальностей в умовах дистанційної освіти.

Такі програмні продукти як SAP, Oracle – ERP системи не є альтернативою, адже дуже дорогі. Ані SAP, ані інші аналогічні продукти в базовій версії не мають податкових модулів, таким чином інвестиція на їх розробку дорожчає. Оплата праці бухгалтерів, які вміють працювати з ERP-системами, значно зростає.

Отже, розвиток професії бухгалтера неможливий без піднесення професійного руху у формі створення громадських професійних організацій. Володіння фаховими навичками, здатність до самоосвіти, знання чинного законодавства залишаються незмінними обов'язковими вимогами до бухгалтера. Інформатизація суспільства додає такі нові вимоги, як вміння постійно підтримувати професійний рівень знань, всебічна комунікативна компетентність, при цьому вміння володіти інформаційними технологіями стають невід'ємною частиною кожного обліковця.

Професія бухгалтера, крім професійних якостей, вимагає особистісних якостей: організованості, самоосвіта, старанність, здатності до постійного розвитку, відповідальності, уважності, аналітичний склад розуму тощо. Бажання постійно навчатися дозволить оперативно реагувати, уникати помилок і фінансових втрат організації. Розв'язання вищезазначених проблем можливе за умови активної участі державних інституцій. Інформатизація суспільства вимагає від професійного бухгалтера вільне володіння інформаційними технологіями.

Література.

1. Жук В.М. Інституціональні засади розвитку професії бухгалтера/ В.М. Жук// Облік і фінанси АПК. – 2010.-№2. – С. 122-127.
2. Лучик С.Д. Інформаційні технології обліку в Україні: сучасний стан використання і розвитку / С.Д. Лучик // Інфраструктура ринку. – 2018. - №21. – Режим доступу: <http://www.market-infr.od.ua/uk/21-2018>.
3. Головай Н. М., Волинець В. І., Гордополова Н. В. Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку та їх вплив на розвиток бухгалтерської професії в Україні. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 17. С. 806- 809. URL: <http://global-national.in.ua/archive/17-2017/163.pdf>

СУЧАСНІ МЕТОДИ ВИКЛАДАННЯ ЕКОНОМІЧНИХ ДИСЦИПЛІН В СИСТЕМІ ВИЩОЇ ОСВІТИ: УКРАЇНСЬКИЙ ТА ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД

Соломчук Л.М., к.е.н., доцент

Інноваційна спрямованість системи вищої освіти, що реалізується через підвищення рівня комп'ютеризації навчальних закладів, активізацію науково-дослідної діяльності, утворення інноваційних структур у вищих навчальних закладах є одним з стратегічних пріоритетів України. Традиційна для минулого освіта як система, спрямована на пасивне отримання та відтворення знань відстає на сьогоднішній день від реальних вимог ринку праці. Вимога переходу до інноваційної освіти зумовлена викликами сьогодення, особливо в контексті інтеграції вітчизняної

освітньої галузі до європейського та світового освітнього простору.

Для вищої школи визначальними факторами мають бути формування у студентів системного підходу до аналізу ситуацій, розвитку стратегічного мислення, вироблення навичок до соціальної мобільності, прагнення до самонавчання, самовиховання та самовдосконалення впродовж усього активного трудового життя. А це можна досягнути, перш за все, за рахунок трансформації підготовки викладачів вищих навчальних закладів, переозброєння їх новими підходами до професійної діяльності [2].

Для підвищення високої якості та інтенсивності освітнього процесу у вищій школі, сприятиме поєднання новітніх інноваційних методик із класичними, традиційними, продумане поєднання різних методів щодо кожної дисципліни та кожного заняття в залежності від їх мети та специфіки.

В українських університетах, як правило використовується **класична модель лекції**, що спрямована на передачу наукових знань, вона у більшості – інформативна, на ній подається та пояснюється готова інформація, яку студентові потрібно запам'ятати.

У практиці викладання необхідно використовувати не лише класичну модель лекцій. Для кращого сприйняття матеріалу, розвитку у студентів власного мислення, самостійної роботи та аналізу, лектор повинен використовувати наступні види лекцій: інформаційну, проблемну, лекцію-візуалізацію, лекція удвох, лекцію із заздалегідь запланованими помилками та лекцію – прес-конференцію.

Інформаційна лекція це спосіб передачі готових знань студентам через монологічну форму спілкування.

Перспективи підвищення якості підготовки фахівців пов'язуються, зокрема, із упровадженням **лекцій проблемного характеру**, на яких процес пізнання наближається до пошукової, самостійної дослідницької діяльності студентів. Вперше даний метод був використаний на початку 19 століття в Канадському медичному університеті. На теперішній час його використовують В США, Канаді, Великій Британії, Німеччині, Австралії.

За допомогою даного методу забезпечується досягнення трьох основних цілей: засвоєння студентами теоретичних знань; розвиток мислення; формування пізнавального інтересу до змісту навчального предмета та професійної мотивації майбутнього фахівця.

Основним завданням лектора полягає не у наданні повного обсягу інформації, а у залученні студентів до усвідомлення об'єктивних протиріч розвитку наукового знання та способів їх розв'язання. Це формує мислення студентів, породжує їхню пізнавальну активність [2]. На відміну від інформаційної лекції, де матеріал вноситься викладачем із самого початку як відомий, такий, що підлягає лише запам'ятовуванню, на проблемній лекції нове знання вводиться як невідоме, тобто викладач виступає т'ютером (гідом) і направляє студента «шукати треба там». На базі цього студент заповнює інформаційні прогалини самостійно. На проблемній лекції рух відбувається від оберненого, тобто від проблеми до теорії.

Серед переваг даного методу можна виділити наступні: стимулює студентів до самостійної роботи, вчить мислити, вибирати нестандартні рішення проблеми (нетривіальне мислення), надає студенту зрозуміти практичні аспекти своєї майбутньої професії.

На жаль даний метод не використовується в Україні. Це супроводжується рядом факторів таких як – великі групи студентів, що навчаються (метод застосовується в групах до 6-8 чоловік), не здатність до самостійного мислення, необхідно змінити всю систему освіти починаючи з дитячих садочків, повна перепідготовка викладачів до викладання матеріалу в будь-якій галузі та інші.

Різновидом проблемної лекції є проведення **лекції-дискусії**, яка може починатися завдяки питанням студентів, які вони ставлять протягом занять. Дискусія може займати як усю лекцію, так і бути лише її складовою. Чим вище ступінь діалогічності лекції, тим більше вона наближається до проблемної й тим вище її орієнтувальний, навчальний і виховний ефекти.

Такий метод викладання широко використовується в англійській та американській вищих школах. Основним завданням

лектора є надати додаткову інформацію з питання, що розглядається, виявити нові судження та умовиводи, накреслити шляхи вирішення проблеми на основі висловлених думок [1]. В ході такої лекції, лектор не надає повний матеріал, а узагальнює позиції по відповідній темі, враховує аргументи студентів, висловлює також і власну думку з обраної теми, ставить основні запитання та спів ставляє основні висновки із поставленою проблемою.

Дискусійний метод навчання використовується в європейських вузах на практичних заняттях в групах до 10 чоловік. Такий підхід допомагає краще зрозуміти суть проблеми, так як кожен вислів окремого студента супроводжується думками інших студентів та відкориговується викладачем. При цьому кожен учасник може висловлювати свою думку, нові припущення, висловлюватись критично, приймати або не приймати позицію іншого опонента (підтверджуючи фактами з життя). В кінці такої лекції-дискусії здійснюється загальне коригування всіх висловлених думок і виробляється групове рішення. Якщо, на протязі заняття не достатньо інформації, до викладач направляє студентів на самостійне доопрацювання матеріалу і на наступному занятті продовжують обговорення поставленої теми.

На практиці доцільно використовувати вид лекції контекстного типу – **лекція-візуалізація** – є результатом пошуку нових можливостей реалізації відомого в дидактиці принципу наочності. Такі лекції використовують вищі навчальні заклади Лондону та Оксфорду. Однією з найбільших переваг даного виду лекцій є її здатність перетворювати усну та письмову інформацію у візуальну форму.

Метод візуалізації сприяє формуванню професійного мислення за рахунок систематизації, концентрації та виділення найбільш значущих, істотних елементів змісту навчання. Чим більше проблемність візуальної інформації, тим вище ступінь розумової активності студентів [2].

У лекції-візуалізації важливі певна візуальна логіка та ритм подачі матеріалу. Для цього можна використати комплекс технічних засобів навчання, малюнок, у тому числі з використанням гротескних форм, а також колір, графічний дизайн,

сполучення словесної та наочної інформації. В Краківському економічному університеті це найбільш розповсюджений метод викладання. На сайті по кожній дисципліні розташовані «модулі», які містять в собі матеріал різного ступеня складності та мають різну підготовку і здібності. Кожен такий модуль містить навчальні посібники, робочі-зошити, методичні вказівки, поради до вивчення курсу, рекомендації щодо практичних та лабораторних робіт, дидактичних ігор та запитань-тестів для самопідготовки та перевірки власних знань, що побудовані на ідеї алгоритмізації навчання.

Зміст навчального матеріалу в живому діалогічному спілкуванні двох викладачів між собою здійснюється в ще одному новому типі лекції – **лекції вдвох (редуційовані лекції)**. На таких лекціях відбувається моделювання реальних ситуацій та обговорення теоретичних питань із різних позицій двома фахівцями, наприклад представниками двох наукових шкіл, теоретиком і практиком або прихильником і супротивником того чи іншого технічного рішення тощо. Такий вид лекцій дуже розповсюджений у навчальних закладах Болгарії, Англії та США). На редуційованих лекціях потрібно прагнути до того, щоб діалог викладачів між собою демонстрував культуру спільного пошуку вирішення проблемної ситуації, яка розігрується. При цьому необхідно залучати до спілкування студентів, які починають задавати питання, висловлювати свої пропозиції, формулюють своє ставлення до обговорюваного змісту, демонструють той або інший емоційний відгук на те, що відбувається.

У процесі лекції вдвох здійснюється актуалізація наявних у студентів знань, які необхідні для розуміння навчальної проблеми та участі в спільній роботі, створюється проблемна ситуація або ряд таких ситуацій, висувуються гіпотези з їхнього вирішення, обґрунтовується кінцевий варіант спільного рішення. За допомогою редуційованої лекції слухачі починають активно включатися у процес мислення та породження нової думки або теорії. Наявність двох джерел персоніфікованої інформації змушує їх порівнювати різні точки зору, робити вибір, приєднуватися до тієї або іншої з них або виробляти свою [2].

Необхідність розвитку у студентів умінь оперативно аналізувати професійні ситуації, виступати в ролі експертів, опонентів, рецензентів, вирізняти неправильну або неточну інформацію призвела до розробки **лекції із заздалегідь запланованими помилками**. Такий метод використовується вишами Німеччини, Польщі, Болгарії та Румунії. Тут викладачем, чітко задається контекст професійної діяльності – предметний і соціальний. Суть лекції полягає в тому, що в її зміст закладається певна кількість помилок змістового, методичного або поведінкового характеру. Закладають, як правило, найбільш типові помилки, які роблять студенти. Усі помилки повинні бути ретельно «замасковані», так щоб їх не легко було помітити студентам. Завдання студентів полягає в тому, щоб знайти ці замасковані помилки і назвати їх наприкінці лекції. На розбір помилок відводиться 10-15 хвилин. У ході цього розбору подаються правильні відповіді на питання – викладачем, слухачами або спільно. Лекція із запланованими помилками виконує не тільки стимулюючу, але й контрольну функції. Викладач може оцінити рівень попередньої підготовки з предмета, а слухач – перевірити ступінь своєї орієнтації в матеріалі.

Ще один тип лекції, що необхідно використовувати в навчанні, це **лекція прес-конференція**. Назвавши тему лекції, викладач просить слухачів студентів письмово задати питання з даної теми. Кожен студент протягом 2-3 хвилин формулює найбільш цікаве для нього питання, записує його та передає викладачеві. Потім лектор протягом 3-5 хвилин сортує питання за важливістю їх змісту і починає читати лекцію. Виклад матеріалу будується не як відповідь на кожне задане питання, а у вигляді зв'язного розкриття теми, у процесі якого формулюються відповідні відповіді. По завершенню лекції проводиться підсумкове оцінювання питань як відображення знань та інтересів студентів. Досвід участі в лекціях прес-конференціях дозволяє викладачеві та студентам відпрацьовувати вміння задавати питання й відповідати на них, варіювати форми спілкування, виходити з важких комунікативних ситуацій, виховувати в собі якості полеміста, формувати навички доказу та спростування, урахування позиції людини, яка задала питання. Лекцію такого типу доцільно проводити, як правило, по

закінченні всього курсу з метою обговорення перспектив застосування теоретичних знань на практиці як засобу вирішення завдань засвоєння матеріалу наступних навчальних дисциплін, засобу регуляції майбутньої професійної діяльності.

В багатьох ВНЗ Європи, а також у деяких університетах України використовується **дистанційна освіта**, що заснована на використанні персональних комп'ютерів, електронних підручників і засобів телекомунікацій, які становлять якісно нову технологію навчання. Характерними рисами дистанційної освіти є: гнучкість і модульність; економічна ефективність; координаційна роль викладача; спеціалізований контроль якості освіти; використання спеціалізованих технологій і засобів навчання.

В Оксфордському університеті діє Служба особливих потреб для студентів з інвалідністю, яка підтримує їх у процесі навчання. Студентів з вадами зору і дислексією університет забезпечує аудіозаписами лекцій. Комп'ютерна служба університету впровадила екранне читання, збільшення текстів, вивчення програмного забезпечення. Для студентів, яким потрібні записувачі і начитувачі, існує штат працівників, з якого вони можуть обирати собі тьютора [3].

Модель дистанційного навчання США характеризується формуванням віртуальних університетів, що використовують передові інформаційні, комп'ютерні та мережні технології [3]. Фінансування такого навчання у США здійснюється за рахунок комерційних структур, які мають ціль щодо підвищення рівня кваліфікації власних співробітників, а в Європі за рахунок урядів відповідної країни. Дистанційне навчання пропонується в США не лише державними але й приватними вищими навчальними закладами.

Лідерами серед дистанційного навчання є Японія, Китай, США, Канада, Німеччина та Австралія. Перевагами такого виду навчання є те, що освіту можуть отримати навіть люди з певними вадами здоров'я, не залежно від матеріального положення та місця проживання.

Дистанційна освіта університетів України спрямована на самонавчання, коли викладач виступає в ролі наставника декількох студентів, які навчаються самостійно, але одержують періодичні

консультації за допомогою Інтернет-комунікацій. Навчальні матеріали для дистанційного курсу розробляються спеціально, відповідно до особливостей їх змістового та візуального подання у віртуальному навчальному середовищі. Навчальний матеріал для викладання через Інтернет компонується невеликими блоками з використанням безлічі виносів і коментарів, що прискорює та полегшує його прочитання й засвоєння. Дистанційне навчання, являючи собою сукупність інформаційних технологій, які забезпечують доставку студентам основного обсягу матеріалу, інтерактивну взаємодію студентів і викладачів у процесі навчання, надає студентам можливості самостійної роботи із засвоєння матеріалу, а також оцінку їхніх знань, умінь і навичок у процесі навчання. На жаль, дистанційне навчання українських вузів не направлене на отримання освіти людей з вадами.

Навчальна діяльність дуже специфічна, й у першу чергу тому, що організовується не суб'єктом діяльності, не тим, кого навчають, а іншою людиною; у вищій школі – викладачем. Кінцевою метою навчання є формування способу дій, що забезпечують здійснення фахівцем майбутньої професійної діяльності. Механізмом здійснення навчальної діяльності є вирішення завдань, а не опрацювання навчального матеріалу, і якщо студент не реалізовує основні цілі навчання, не вирішує поставлені завдання, то це означає, що його навчальна діяльність не організована. У подальшому, це позначиться на якості та результатах його професійної діяльності.

Використання активних технологій і методів навчання в підготовці фахівців вищих навчальних закладів дозволяє успішно розвивати професійні та загальнокультурні компетенції, стимулювати і активізувати пізнавальну активність студентів, домагатися високого ступеня самостійності, розвиває компетенцію та спроможність студентів до конкуренції. Тому основою педагогічної діяльності є правильний вибір технології вивчення.

Вирішальну роль в оволодінні викладачами вітчизняних вишів інноваційними технологіями та методами може відіграти їх стажування у провідних вищих навчальних закладах за кордоном, а також участь у процесі академічної мобільності. Необхідна зміна застарілих стереотипів щодо викладацької діяльності, що має бути

стимулом не тільки до ґрунтового вивчення іноземної мови, а й до використання індивідуальних, дослідницьких, проектних, практичних методів педагогічної взаємодії. Такі підходи оптимально можуть бути реалізованими в рамках педагогічної діяльності або стажування за міжнародними програмами, які є складовими процесу інтернаціоналізації вищої освіти України.

Література:

1. Приходько Д.П., Зоркін Р.Ю. Сучасний зарубіжний досвід активізації навчального процесу у вищій школі. / Матеріали науково-практичної конференції ХНУ ПС ім. І. Кожедуба. – Харків. – 30.06.2017 р. – с. 125-131
2. Методика викладання у вищій школі : навчальний посібник / О. В. Малихін, І. Г. Павленко, О. О. Лаврентьєва, Г. І. Матукова. – Сімферополь : Дайфі, 2011. – 270 с.
3. Таланчук, П.М. Супровід навчання студентів з особливими потребами в інтегрованому освітньому середовищі : навчально-методичний посібник / П.М. Таланчук, К.О. Кольченко, Г.Ф. Нікуліна – К. : Соцінформ, 2004. – 128 с
4. Стефаненко, П.В. Теоретичні і методичні засади дистанційного навчання у вищій школі : автореф. дис. ... д-ра пед. наук : 13.00.04 / П.В. Стефаненко ; [Інститут педагогіки і психології професійної освіти АПН України]. – К., 2002. – 37 с.

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОГО ІНФОРМАЦІЙНОГО СЕРЕДОВИЩА ПІДПРИЄМСТВА НА ОСНОВІ ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ

Столяренко О.М., д-р.е.н., доцент

Тенденції розвитку України, зокрема економічної сфери, показують, що один із найважливіших напрямів удосконалення засобів забезпечення бізнесу полягає у створенні єдиного економічного інформаційного середовища, адекватного ринковим механізмам, яке розкриває перед суб'єктами ринку широкі можливості для вибору оптимальних стратегічних та тактичних рішень за всіма напрямками діяльності.

Складовим елементом економічного інформаційного середовища є дані, що надаються системою бухгалтерського обліку та звітності.

Професор Я.В. Соколов відмічає: “бухгалтерський облік – це не лише засіб реєстрації фактів господарського життя у звітності, а матеріал для читання та прийняття рішень. Саме бухгалтерський облік надає значну частину інформації, без якої не можуть працювати економіст і фінансист” [4].

В наш час межі облікової інформації в економічному та єдиному інформаційному середовищі розширюються у зв'язку із зростанням значення інформації у всіх сферах людської діяльності, в тому числі й господарської; створення більш досконалих засобів інформаційного забезпечення; збільшенням швидкості поширення теоретичних та практичних знань в галузі інформаційних технологій; збільшенням інвестицій в розвиток інформаційного забезпечення всіх сфер діяльності, в тому числі й економічної. Концепція облікового інформаційного середовища передбачає створення умов для забезпечення обліковими даними інформаційних потреб всіх користувачів економічної ситуації, яка постійно змінюється, до основних із яких слід віднести повноту, зрозумілість, прозорість звітності та гарантований доступ до неї всіх заінтересованих користувачів.

Гармонізація бухгалтерського обліку на міжнародному рівні створила передумови створення єдиного світового облікового інформаційного середовища. Цьому сприяло широке поширення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту.

Інформація бухгалтерської звітності повинна забезпечити всім користувачам звітності не лише повноту, достовірність і прозорість даних, але і високу інформаційну цінність звітних показників, що враховують інформаційні очікування користувачів, перед усім, потенційних інвесторів, для прийняття ними економічних (в тому числі й інвестиційних) рішень. Користувач розглядає дані, що наводяться у звітності, як інформаційно цінні у тому випадку, якщо звітним показникам притаманні наступні характеристики:

- дозволяють користувачу реалізувати максимально повно його цивільні права;

- володіють властивостями функціональності, тобто придатні, як мінімум, для цілей здійснення контролю, планування та прийняття рішень;

– відіграють комунікативну роль між учасниками ринкових відносин, коли інформація звітності використовується як сполучна ланка в економічній поведінці користувачів.

Бухгалтерська звітність суб'єкта господарювання є інформаційним образом, що є результатом облікової інтерпретації фактів його фінансово-господарської діяльності. Інформаційний образ не відповідає реальним фактам, так як не всі реальні факти знаходять відображення в бухгалтерському обліку. Я.В. Соколов [4] зазначав: "...із загального об'єму фактів господарського життя підприємства в бухгалтерському обліку відображаються лише їх частина, яка суттєво знижує реальність його даних і зменшує наші можливості за адекватною оцінкою фінансового стану суб'єкта господарювання". До фактів, які не відображаються в бухгалтерському обліку, Я.В. Соколов відносив:

– факти юридичного трактування (факти укладання та розірвання договорів);

– факти економічного трактування (факти зміни кон'юнктури ринку).

Якщо у пояснювальній записці до фінансової звітності не розкривати інформацію про ті з них, які можуть здійснити суттєвий вплив на фінансовий стан підприємства, то юридично вона може бути визнана достовірною, так як базується на положеннях нормативних актів, але за сутністю не відображає реального стану бізнесу. Крім того, інформаційні факти як результат бухгалтерської інтерпретації реальних фактів господарського життя, що відображаються в бухгалтерському обліку, можна кваліфікувати лише як відносно реальні внаслідок можливості застосування різних методів облікової інтерпретації. Методи облікової інтерпретації фактів господарської діяльності є предметом професійного судження і розкриваються в обліковій політиці підприємства. При цьому облікова політика встановлює залежність між обраним способом ведення бухгалтерського обліку фактів господарського життя та інформаційним відображенням фінансового стану у фінансовій звітності.

Варіантність методологічних прийомів, що передбачена системою нормативного регулювання бухгалтерського обліку,

створює можливість моделювання інформаційного відображення фінансового стану підприємства у звітності.

Дослідження теоретичних поглядів на процеси формування облікової системи підприємства дозволило виявити види інформаційного середовища (економічне, облікове та інтерпретоване облікове інформаційне середовище), характерні особливості облікових процесів дотримання принципу безперервності, що дозволить створити оптимальні умови для забезпечення прибутковості підприємства.

Використання сучасних комп'ютерних технологій дозволяє отримати найбільш повні та точні дані про економічне інформаційне середовище підприємства. Спочатку формується облікове інформаційне середовище, основною метою створення якого є відображення з максимально високим ступенем достовірності фінансової складової економічного інформаційного середовища підприємства. Воно виражається в сукупності первинних даних бухгалтерського обліку, які перетворюються у форму, придатну для цілей аналізу й управління діяльністю підприємства. Мова йде про створення інтерпретованого облікового інформаційного середовища, що містить економічну інформацію в узагальненому вигляді, тобто у формі реєстрів бухгалтерського обліку і звітів. Аналіз показав, що сучасна методологія бухгалтерського обліку, припускаючи багатоваріантність у виборі способів ведення обліку, призводить до того, що одне й теж саме середовище може бути інтерпретоване по-різному. Тому обліковому середовищу буде відповідати багато елементів (інтерпретацій), що складають інтерпретоване облікове інформаційне середовище.

Перед бухгалтерською службою виникає проблема вибору найкращого варіанту інтерпретації, який би найбільш достовірно відображав реальний фінансовий стан підприємства і був би максимально інформативним для користувачів інформації.

Проведені дослідження показали, що на формування інтерпретованого інформаційного простору здійснюють істотний вплив наступні основні фактори:

– система державного регулювання бухгалтерського обліку, що встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку і регламентує правила складання та надання звітності;

– зміст облікової політики, що встановлює специфічний порядок обробки облікової інформації на підприємстві, виходячи з місії і завдань бухгалтерського обліку на підприємстві;

– вимоги до поточного змісту внутрішньої і зовнішньої звітності, що встановлюються керівництвом підприємства, виходячи зі своїх конкретних інформаційних потреб і передбачуваних потреб заінтересованих користувачів;

– застосування звітного періоду для складання фінансової звітності;

– факти господарського життя, що носять невизначений характер і відносяться до поточного звітного періоду;

– умовні факти господарського життя, які можуть відбутися в майбутньому;

– одночасне використання різних видів оцінок для об'єктів бухгалтерського обліку;

– відсутність методології бухгалтерського обліку ресурсів, які набувають істотного значення в умовах нової інформаційної економіки (наприклад, діловий і творчий потенціал трудового колективу, інформаційні ресурси тощо);

– можливість різного трактування бухгалтером економічного змісту тієї чи іншої господарської операції в результаті застосування професійного судження, що залежить від його рівня професійної підготовки;

– помилки (навмисні і ненавмисні), допущені бухгалтерами, тощо.

Правила, що виражаються і відстоюються бухгалтерами, тобто їх погляди на методологію бухгалтерського обліку, що визначаються цілями й інтересами користувачів бухгалтерської інформації, називають принципами бухгалтерського обліку.

Принципи бухгалтерського обліку були сформульовані в науковій літературі в період між 1972 р. і 1985 р., тобто трохи пізніше, ніж була описана концепція парадигми в науковому

дослідженні, і майже одночасно із введенням поняття парадигми у бухгалтерський облік.

Парадигма - одна з ключових категорій сучасної науки. Поняття було введено в 1962 р. Т.С. Куном. Він писав: “Парадигма - це те, що об’єднує членів наукового співтовариства, і, навпаки, наукове співтовариство складається з людей, що визнають парадигму” [1, С. 226]. Парадигма за Т.С. Куном - це наукові досягнення, що мають дві характеристики: 1) їх поява досить безпрецедентна і 2) в той же час вони досить відкриті, щоб нові покоління вчених могли в їх межах знайти для себе невирішені проблеми. Т.С. Кун розвинув концепцію парадигми на основі вивчення історії науки. Цю концепцію відрізняє революційний підхід: наука розвивається в ході революцій, одна парадигма змінює іншу.

У бухгалтерський облік поняття парадигми ввів М.К. Уеллс. Спираючись на праці Т.С. Куна, він розглядав розвиток бухгалтерського обліку як революційний процес. Кожна парадигма народжується в полум’ї революцій, і тим самим відбувається заміна застарілої парадигми на нову [6, С. 471-482]. Уеллс М.К. виділяв наступні облікові парадигми (рис. 1).

Ознакою класифікації парадигм бухгалтерського обліку за М.К. Уеллсом виступає не об’єкт бухгалтерського обліку, а суб’єкт, тобто бухгалтер. Іншими словами, бухгалтерський облік на кожному з етапів свого розвитку такий, яким його бачить і веде бухгалтер.

Представлені за М.К. Уеллсом сім парадигм можуть реально співіснувати в часі і просторі без серйозних революційних потрясінь. Це пов’язано з тим, що зміна поглядів, традицій і перехід від однієї бухгалтерської парадигми до іншої відбувається не тому, що нова парадигма завжди краща, прогресивніша за стару. Нова облікова парадигма породжується як господарською діяльністю і її особливостями, так і соціально-психологічними проявами особистості бухгалтерів. При цьому пошук відповідей на проблему, породжену практикою, і незадоволення традиційними рішеннями зазвичай змушує бухгалтера шукати відповіді у своїх попередників. А якщо ці відповіді виявляються не актуальними, тоді виникає необхідність у прийнятті кардинально нового рішення.

Антропологічна

бухгалтерський облік носить традиційний характер, коли практика бухгалтерів визначає теорію. Увесь бухгалтерський облік є записами “на пам’ять”, факти господарського життя фіксуються такими, якими вони представляються, і це не пов’язано з цілями управління

Кон’юнктурна

вимоги ринкової економіки формують теорію бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік будується з точки зору того, що вигідно робити, а що не вигідно – призводить до необхідності оцінювати факти господарського життя

Ситуаційна

бухгалтерському обліку окрім реєстрації фактів господарського життя, що вже відбулися, притаманна функція прогнозування. Виникає необхідність передбачати події, бухгалтер фіксує намічені факти, в бухгалтерський облік вводиться план (кошторис)

Процесуальна

метою бухгалтерського обліку стає вивчення господарських процесів для прийняття управлінських рішень. Ускладнюється технологія, і стає важко тримати в голові необхідну інформацію, з’являються управлінські реєстри, і зароджується управлінський облік

Ідеалізована

уся теорія бухгалтерського обліку зводиться до вивчення і визначення фінансових результатів. Концепція фінансових результатів у бухгалтерському обліку, ґрунтується на штучних прийомах, звідси й назва парадигми – ідеалізована

Інформаційна

мета бухгалтерського обліку полягає в оцінці інформації про факти господарського життя. Відбувається розрив усередині об’єкту бухгалтерського обліку: бухгалтер враховує не самі факти, а інформацію про них, представлену в документах

Біхевіористична

вивчення за даними бухгалтерського обліку поведінки осіб, що задіяні у господарській діяльності підприємства та приймають управлінські рішення. Кожен обліковий документ, що містить велику кількість показників, розглядається як стимул, що викликає у бухгалтера ту чи іншу реакцію. Обробляючи ці дані, бухгалтер формує якісно новий інформаційний потік

Рис. 1. Облікові парадигми за М.К. Уеллсом*

* Джерело: узагальнено на основі [6]

Розвиток бухгалтерського обліку важко представити як послідовно накопичувальний процес, властивий, швидше, біологічній еволюції. Іншими словами, жодну природну історію не можна вбудувати в логічно сформовані конструкції, оскільки усі логічні побудови, спрямовані на відображення реальних

історичних процесів, умовні. Наявність таких логічних побудов призводить до інтерпретації історії на основі теоретичних і методологічних передумов. Тому парадигма для бухгалтерського обліку є певним ідеальним типом, у межах якого набір умов характеризується як сукупність найбільш поширених поглядів бухгалтерів, що приймаються за правила і стандарти облікової теорії і практики. Способи ведення бухгалтерського обліку у різних країнах можуть відрізнятися. Категорія парадигми дозволяє абстрагуватися від внутрішніх відмінностей і по-новому представити процес розвитку бухгалтерського обліку.

Підхід до виділення М.К. Уеллсом семи бухгалтерських парадигм не можна вважати вдалим. Всі його парадигми сформовані за різними ознаками і є парадигмами лише подвійної бухгалтерії. Підхід М.К. Уеллса носить суб'єктивний характер і не поєднує психологію бухгалтера з методологією бухгалтерського обліку.

На думку Я.В. Соколова, у вітчизняній літературі був висвітлений інший підхід до виділення бухгалтерських парадигм [5, С. 64], у якому виділяються три парадигми: уніграфічна, диграфічна і камеральна. Виділення таких парадигм проводиться за як об'єктами, так і за методами бухгалтерського обліку.

Уніграфічна парадигма ґрунтується на ідеї добросовісного відтворення в бухгалтерському обліку фактів господарського життя щодо їх безпосереднього сприйняття. Визначальною відмінністю застосування уніграфічної парадигми в бухгалтерському обліку є відображення фактів господарського життя в тих одиницях, в яких вони вимірюються (предмети або речі - в натуральних одиницях, кошти - в грошових).

Диграфічна парадигма впливає з уніграфічної, тобто в систему рахунків уніграфізму вводяться рахунки власників і результативні рахунки. Це дозволяє без проведення інвентаризації визначати фінансові результати з облікових записів. Основною ознакою диграфічної парадигми стає подвійний запис.

Камеральна парадигма існує паралельно з уніграфічною і диграфічною. Перша основна відмінність камеральної парадигми від двох попередніх полягає в тому, що у бухгалтерському обліку фіксується тільки стан і зміна грошових коштів, тобто акцент робиться на бухгалтерському обліку операцій з грошовими коштами.

Друга відмінність полягає в тому, що в бухгалтерський облік вводиться кошторис, тобто план намічених до отримання і виплати грошових коштів.

З точки зору методології бухгалтерського обліку камеральна парадигма представляє так званий бюджетний облік. Тоді як уніграфічна і диграфічна парадигми - це комерційний або патрімональний бухгалтерський облік. Камеральна бухгалтерія ставить за мету бухгалтерський облік доходів і витрат, патрімональна - облік майна і результатів його використання. Поки грошові кошти обліковувалися як один з видів майна, поділяти камеральну і патрімональну бухгалтерії було неможливим. Ставши обліковим вимірником, грошові кошти розмежували камеральну і патрімональну бухгалтерії, сформувавши дві парадигми - камеральну і уніграфічну (просту патрімональну). В той час коли до складу останньої були введені рахунки власних засобів, зародилася диграфічна парадигма (подвійна патрімональна бухгалтерія).

Використання поняття облікової парадигми, що є сукупністю одних і тих же правил і стандартів облікової теорії і практики, дозволяє розглядати історію бухгалтерського обліку не просто як архів фактів, розташованих у хронологічному порядку. Залучення поняття облікової парадигми дає можливість побачити історію обліку як розвиток бухгалтерської науки і практики, в процесі якого були і свої досягнення, і свої труднощі.

Приймаючи за облікову парадигму ту або іншу загальноприйнятую сукупність облікових правил і стандартів, слід пам'ятати, що ні та, ні інша облікова парадигма фактично ніколи не можуть пояснити усі факти, що можуть зустрітися на її шляху.

Аналізуючи наведені парадигми, констатуємо, що принаймні дві з них носять занадто загальний характер, і їх слід диференціювати. Так, уніграфічна парадигма, як буде показано, насправді має бути представлена натуральною і монетарною бухгалтерією, а диграфічна - статичною і динамічною парадигмами.

У процесі дослідження виділено і розглянуто п'ять облікових парадигм, які на окремому етапі розвитку займали домінуюче положення і визначали характерні ознаки бухгалтерського обліку: проста натуральна бухгалтерія; камеральна бухгалтерія;

проста монетарна бухгалтерія; подвійна статична бухгалтерія; подвійна динамічна бухгалтерія.

Еволюція, співіснування і основні характеристики вищенаведених парадигм бухгалтерського обліку наведені в таблиці 1.

*Таблиця 1 **

Основні парадигми бухгалтерського обліку

Парадигма	Основне завдання	Методологічні характеристики
1. Проста натуральна бухгалтерія	Контроль за збереженістю цінностей і забезпечення швидкого отримання інформації	Інвентарний облік, натуральний вимірник
2. Камеральна бухгалтерія	Фіксація доходів і витрат, контроль за виконанням кошторису доходів і витрат	Касовий метод, кошторис, доходи – грошові надходження, витрати – грошові виплати
3. Проста монетарна бухгалтерія	Облік майна, його стану і руху натуральних цінностей	Простий запис, касовий метод
4. Подвійна статична бухгалтерія	Оцінка майна і ліквідності	Подвійний запис, оцінка за ринковою вартістю
5. Подвійна динамічна бухгалтерія	Оцінка ефективності діяльності, фінансового результату	Подвійний запис, оцінка за собівартістю

** Джерело: власна розробка автора на основі [1, 5, 6]*

Перша парадигма (проста натуральна бухгалтерія) формує перші елементи бухгалтерського обліку: інвентарні рахунки і реєстрація облікових об'єктів у натуральних вимірниках. Облік дебіторської і кредиторської заборгованості на цьому етапі представляє певні труднощі, оскільки монети ще не винайдені. Проте і з їх появою гроші ще довгий час залишалися самостійним об'єктом обліку, як будь-який інший вид майна. На сьогодні залишається відкритим питання щодо того, який обліковий прийом був першим. Техніка бухгалтерського обліку у рамках простої натуральної бухгалтерії в наші дні використовується статистикою і полягає в простому підрахунку предметів і явищ.

Друга парадигма (камеральна бухгалтерія) сформувалася з появою грошей, коли прибутково-видаткові записи за інвентарними рахунками були перенесені на касовий облік. Прибутково-видаткові книги стародавньоримських банків стали універсальними регістрами і застосовувалися не лише у банках, але і в торгівлі, і у домашньому господарстві. Облік прибутково-видаткових операцій з грошима в масштабах державного господарства сприяв розвитку бюджетного обліку з його специфічними елементами: звітним періодом і кошторисом. Друга парадигма стоїть у витоків формування звітності про доходи і витрати, що в сучасному вигляді представляє Звіт про фінансові результати.

Третя парадигма (проста монетарна бухгалтерія) є паралельним (з камеральним обліком) розвитком простої натуральної парадигми в умовах становлення грошово-розрахункових відносин і єдиного грошового облікового вимірника. На відміну від бюджетного обліку з його цільовою спрямованістю на облік касових операцій, проста монетарна бухгалтерія розвивалася в цілях комерційної діяльності, де предметом обліку виступає майно і результати його використання. У простій монетарній бухгалтерії діє принцип простого запису, проте усі рахунки, зрештою, ведуться в грошовому вимірнику. У цій парадигмі виникають бухгалтерські поняття: дебет і кредит. Тут же поширюються кореспонденції між прибутково-видатковими інвентарними рахунками і персоніфікованими рахунками розрахунків, які в середні віки модифікуються в чітку систему рахунків і подвійного запису. Третя парадигма стоїть у витоків появи бухгалтерського балансу, який став можливий після введення в систему інвентарних і розрахункових рахунків власних засобів. Це означало зародження четвертої парадигми (подвійна статична бухгалтерія).

Ідея, яка лежить в основі подвійної статичної бухгалтерії, полягає в тому, що активи комерсанта мають бути достатніми для покриття його боргів і відшкодування кредитів. У цій парадигмі формується поняття бухгалтерського балансу, як звітності про стан справ комерсанта на конкретний момент часу. Згідно з римською юридичною традицією результати своєї діяльності комерсант може визначити тільки після повного закриття підприємства. В умовах продовження функціонування підприємства підведення підсумків

його діяльності відображали за допомогою “фіктивної періодичної ліквідації” [3, С. 46]. Тобто, на певний період часу діяльність підприємства як би призупинялася, активи оцінювалися за ціною їх можливої реалізації. Їх сума порівнювалася з величиною кредиторської заборгованості, щоб потім отриману різницю (власні засоби або чисті активи) порівняти з власними засобами попереднього періоду для визначення результату роботи комерсанта за поточний період. Як пише Ж. Рішар, “завдяки цій фікції підприємство виявляється ліквідованим, попри те, що воно продовжує жити” [3, С. 46]. “З того часу, - вказує Т.Н. Малькова, - долі бухгалтерії і юриспруденції так тісно переплелися, що одне без іншого уявити собі просто неможливо” [2, С. 247]. Головною метою бухгалтерського обліку в цій парадигмі виступає облік майна.

П’ята парадигма (подвійна динамічна бухгалтерія) чітко відрізняється від подвійної статичної бухгалтерії. Як вказує Ж. Рішар, “філософія, яка надихає купців, відрізняється від філософії юристів” [3, С. 60]. Основна мета бухгалтерського обліку з точки зору комерсантів полягає у визначенні ефективності їх комерційної діяльності. Це, у свою чергу, впливає з головної мети капіталістичного підприємства - збільшення прибутку, а не передбачення банкрутства. В основу техніки подвійної динамічної парадигми покладений прийом перманентної інвентаризації, тобто оцінки за собівартістю. На відміну від прийому штучної (фіктивної) ліквідації подвійної статичної бухгалтерії, прийом перманентної інвентаризації дозволяє вимірювати прибуток шляхом порівняння доходів за певний період з витратами, пов’язаними з отриманням цих доходів. Акцент на визначення прибутку шляхом порівняння доходів і витрат за певний період виводить на перший план у подвійній динамічній бухгалтерії звітність про доходи і витрати. При цьому під доходами і витратами розуміються не грошові надходження і виплати (як у камеральній парадигмі), а факти господарського життя, що призводять до зміни вкладеного в підприємство капіталу. З часом це правило визначення доходів і витрат дістало назву принципу нарахування у бухгалтерському обліку, на відміну від касового принципу камеральної бухгалтерії. Головною метою

бухгалтерського обліку в динамічній парадигмі стає визначення фінансових результатів.

За результатами дослідження п'яти парадигм бухгалтерського обліку сформовано такі принципові висновки: 1) на кожному етапі розвитку бухгалтерський облік у рамках тієї чи іншої парадигми представляє одне і те ж - господарське життя свого об'єкту, але це відбувається по-різному і не завжди виходить якнайкраще; 2) виділення парадигм у бухгалтерському обліку показує, що немає і не може бути єдиної бухгалтерської методології. Кожна концептуальна побудова, будь-який методологічний підхід, будь-яка теоретична категорія залежить від мети того, хто організовує бухгалтерське спостереження. В наші дні правила камеральної, подвійної статичної або подвійної динамічної бухгалтерії часто поєднуються у не фахівців в єдине поняття "бухгалтерський облік". У тому випадку, якби ці поняття розрізняли, то неминуче прийшли б до висновку, який ще в XVII ст. сформулював Жак Саварі (1675 р.), що лише множинність балансів дозволяє поєднати протиріччя в поглядах на фактори багатства і методи економічного та фінансового аналізу [3, С. 68].

Виділення двох останніх парадигм дозволяє розкрити дуалізм бухгалтерського балансу, який виражається в тому, що бухгалтерський баланс вирішує два завдання: оцінка майна й оцінка фінансового результату. Завдання балансу впливають з двох головних цілей, які задаються основними користувачами: кредиторами та власниками. У обох сторін різні інтереси щодо балансу. Кредиторам він повинен надати інформацію про платоспроможність підприємства (це сфера статичної парадигми). Власникам - інформацію про ефективність роботи підприємства (це сфера динамічної парадигми). Звідси можна говорити про відмінності між аналізом фінансового стану і аналізом фінансової діяльності. У рамках подвійної статичної парадигми доцільно говорити про аналіз фінансового стану підприємства, оскільки бухгалтерський баланс містить "справедливу" оцінку активів, тоді як у рамках подвійної динамічної парадигми, навпаки, можна говорити про аналіз фінансової діяльності на основі "справедливої" оцінки фінансового результату.

Бухгалтерська парадигма формується як надбудова, основою якої виступають цілі того підприємства, в якому працює бухгалтер. Ці цілі, у свою чергу, залежать від адміністративно-територіального устрою і форм виробництва, наприклад, від форми власності. Таким чином цілі користувачів опосередковано, через парадигму, формують принципи роботи бухгалтера. Тобто бухгалтерська парадигма - це перший ступінь, в концентрованому виді що виражає ті досягнення, які має в розпорядженні бухгалтерський облік для задоволення інтересів користувачів в інформації.

Сучасні принципи почали формуватися разом із зародженням бухгалтерського обліку і, так чи інакше, несуть на собі відображення всіх його трансформацій. Беручи до уваги ту ситуацію, що всі облікові парадигми могли існувати у часі і тому дожили до наших днів, стає зрозумілим, чому сучасні принципи бухгалтерського обліку у більшості неоднозначні і до цього часу по різному інтерпретуються різними авторами. Офіційний перелік облікових принципів, що застосовується в нашій країні, не може бути однозначно співвіднесений з будь-якою однією парадигмою бухгалтерського обліку. Проте в основі кожної парадигми бухгалтерського обліку лежать початкові ідеї, які можна назвати догмами, що приймаються за базові і безперечні положення. Розглянуто відображення та інтерпретацію облікових принципів у світлі цих догм, які вважаються незмінними при усіх обставинах у кожній парадигмі. За допомогою такої інтерпретації дійшли до висновку про те, які облікові парадигми і наскільки глибоко наклали своє відображення на сучасну систему облікових принципів, і визначимо найважливіші догми сучасних бухгалтерів.

Досліджено п'ять облікових парадигм (проста натуральна бухгалтерія; камеральна бухгалтерія; проста монетарна бухгалтерія; подвійна статична бухгалтерія; подвійна динамічна бухгалтерія) та визначено взаємозв'язок цілей і інтересів користувачів, які опосередковано, через парадигму, формують принципи роботи бухгалтера.

Облікові парадигми, що досліджувалися, дозволили виявити їх вплив та внесок у сучасну систему принципів бухгалтерського обліку. Вивчивши трактування десяти принципів бухгалтерського

обліку, передбачених чинним законодавством, в рамках бухгалтерських парадигм, виявлено, що найбільший вплив на сучасну облікову практику мають дві парадигми подвійної бухгалтерії, тобто статична та динамічна. В сучасних умовах господарювання найбільший пріоритет надається подвійній динамічній парадигмі. Це підтверджується такими важливими обліковими принципами, як принцип автономності, принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, і принцип безперервності діяльності підприємства.

Економічний зміст категорії “безперервність діяльності” слід розрізняти для підприємства і для зовнішніх користувачів його звітності. Для інвесторів і кредиторів та інших зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації досягнення підприємством безперервності діяльності означає забезпечення економічної безпеки їх інвестицій та вкладених коштів, а також забезпечення встановлених на законодавчому рівні обов’язкових виплат на користь держави впродовж найближчого майбутнього, під яким розуміємо термін, як мінімум, один звітний рік. Для підприємства безперервність діяльності забезпечується шляхом збереження майна власника, а також залучення інвестицій, позикового капіталу шляхом організації оптимальних умов для досягнення мети, заради якої створювалося підприємство.

В результаті проведеного дослідження ми дійшли висновку, що під принципом безперервності діяльності підприємства слід розуміти основний принцип ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової (бухгалтерської) звітності, відповідно до якого передбачається, що підприємство продовжуватиме здійснювати свою фінансово-господарську діяльність у найближчому майбутньому, воно не має наміру або потреби в ліквідації, припиненні або істотному скороченні фінансово-господарської діяльності або зверненні за захистом від кредиторів; при цьому оцінка активів і зобов’язань здійснюється на основі того, що підприємство зможе виконати свої зобов’язання і реалізувати активи під час своєї діяльності у встановленому порядку.

Безперервність діяльності суб’єкта господарювання передбачає його ефективне функціонування у найближчому майбутньому. Це

можливо лише при знаходженні підприємства в умовах економічної безпеки, коли відсутні загрози, які можуть призвести його до добровільної або примусової ліквідації. Отже, для досягнення безперервності діяльності підприємство повинно вживати усі залежні від нього заходи для забезпечення безпечних умов ведення бізнесу. Проблеми, пов'язані з досягненням безперервності діяльності, характерні для розвиненої ринкової економіки і для українських підприємств є відносно новими. Результатом незадовільної роботи в цьому напрямку може стати втрата інвесторів, позикодавців та інших кредиторів, провідної клієнтури і постачальників, скорочення обсягу продаж, невиправдане збільшення витрат, зростання неоплаченої вчасно дебіторської заборгованості, “проїдання” власних обігових коштів тощо. Зрештою, таке підприємство очікує головна небезпека - банкрутство і ліквідація. Саме тому для будь-якого підприємства питання досягнення безперервності діяльності, а, отже, і забезпечення його економічної безпеки, набули першочергового значення.

Оскільки ефективність управління підприємством багато в чому залежить від якості бухгалтерської інформації, то її керівництво повинно брати активну участь у вирішенні питань раціональної організації бухгалтерської інформаційної системи на підприємстві. Сьогодні на багатьох підприємствах керівництво фактично ігнорує вирішення цих питань, що зумовлено недооцінкою менеджментом ролі бухгалтерського обліку в процесах розробки та ухвалення рішень із забезпечення безперервності діяльності.

Особливістю сучасної організації облікової роботи є наявність розривів у часовому просторі між моментом ухвалення рішень щодо вибору методів обліку і закріплення їх в обліковій політиці, моментом формування і представлення бухгалтерської звітності зацікавленим зовнішнім користувачам, а також моментом ухвалення рішень цими користувачами. Як наслідок у відносинах між підприємством і користувачами виникає невизначеність, яка призводить до виникнення специфічних ризиків у бухгалтерському ризику. Необхідність обліку впливу цих ризиків на досягнення безперервності діяльності економічних суб'єктів вже визнана у міжнародній обліковій практиці. Проте конкретний

механізм з реалізації процедур управління бухгалтерськими ризиками сьогодні вивчений на недостатньому рівні і тому практично не використовується.

Нові реалії бухгалтерської професії призвели до зміни змісту роботи бухгалтера. Свобода у виборі способів ведення бухгалтерського обліку, що з'явилася на підприємстві, допускає широке використання професійного судження бухгалтера у процесі формування фінансової звітності. Потреба використання професійного судження впливає з необхідності забезпечення вимог достовірності і корисності бухгалтерської інформації. Обґрунтованість професійного судження багато в чому визначається особовими якостями бухгалтера, а саме, рівнем його професійної освіти, характерними рисами його особи, вмінням приймати рішення в умовах невизначеності тощо. Визначальне значення для забезпечення достовірності звітності стало дотримання бухгалтером норм етики. Поширеними порушеннями цих норм стали маніпуляція зі звітністю і шахрайство. Закономірним результатом цих дій є порушення безперервності діяльності самого порушника економічної безпеки, його інвесторів і партнерів.

Доведено, що порушення принципу безперервності можливе на кожній із стадій життєвого циклу підприємства, тому і на кожній з цих стадій можливе банкрутство юридичної особи (рис. 2).

Важливим моментом є те, щоб на першій підстадії життєвого циклу у підприємства була достатня кількість ресурсів для переходу до другої підстадії. Більшість новостворених підприємств у нашій країні завершують своє існування саме на цій стадії через відсутність або просто недостатнє інвестування.

Одна з типових проблем, з якими зустрічаються новостворені підприємства – це небажання фінансуючих підприємств кредитувати нове підприємство, що не має позитивної та стабільної кредитної репутації, притому, що відсоток банкрутства нових підприємств особливо високий. На цьому етапі підприємство тільки починає виробничу діяльність, і вона поки ще не приносить прибутку. Таким чином, як вже зазначалося вище, основною характеристикою цього етапу розвитку підприємства є неприбуткова, збиткова діяльність суб'єкта господарювання.

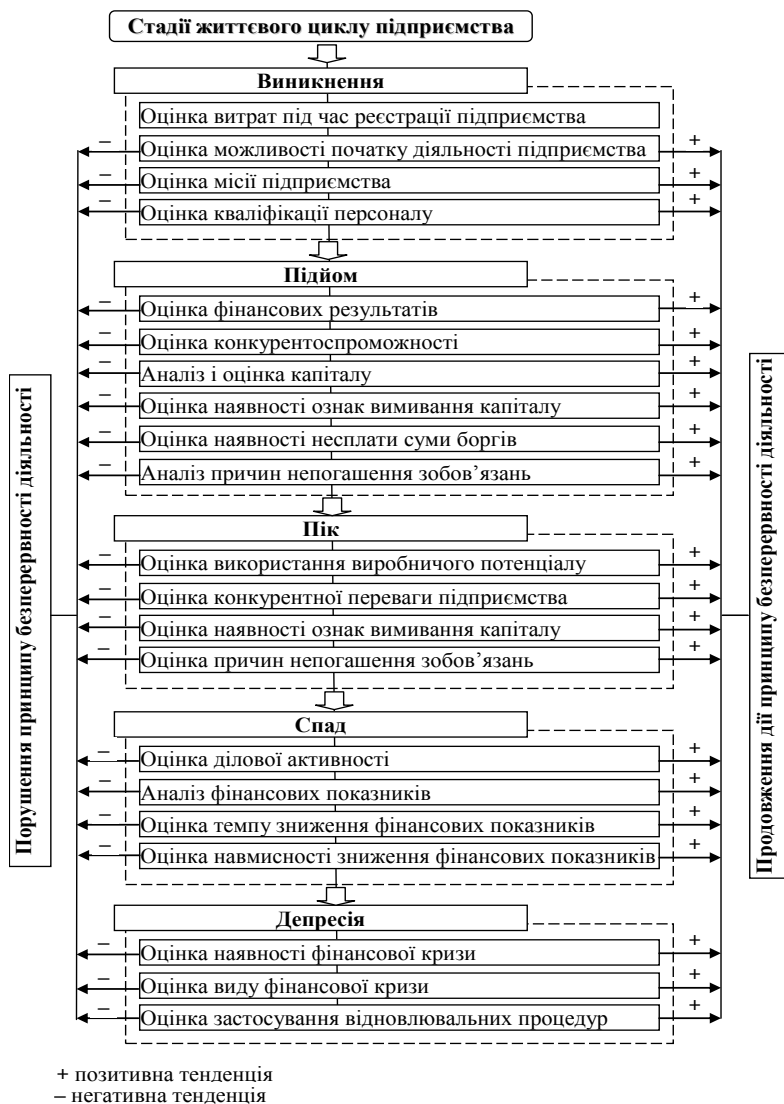


Рис. 2. Дія принципу безперервності відповідно до стадій життєвого циклу підприємства

На стадії Виникнення (рис. 3) підприємства в умовах ринкової економіки через переважання збиткової діяльності збільшується ризик підприємства увійти до кризової ситуації, яка з часом може призвести до порушення принципу безперервності.

У разі успішного переходу підприємства з першої підстадії в другу, як правило, кризова ситуація на цій підстадії виникає через неправильно обрану місію підприємства, витіснення на ринку конкурентом, низькі підприємницькі здібності власників підприємства, велику частку позикового капіталу, низьку кваліфікацію тощо.

Підприємство, яке тільки почало свою основну діяльність може опинитися в такому стані, коли воно ще не отримує кредит від постачальників, але вимушено реалізовувати продукцію, виконувати роботи, надавати послуги в кредит своїм клієнтам з метою залучення більшої кількості замовлень, що призводить до додаткових ускладнень з оборотним капіталом.

Керівники новостворених підприємств часто недосвідчені у бізнесі і не мають досвіду роботи на ринку. Для виживання і розвитку бізнесу упродовж усього циклу роботи підприємства життєво важливою є своєчасна і професійна консультаційна зовнішня підтримка.

Якщо діяльність підприємства почала приносити доходи, які спочатку дорівнюють витратам, то можна говорити, що підприємство знаходиться в точці беззбитковості. На цій стадії життєвого циклу підприємство ще не заробило позитивну ділову репутацію, і тому не може встояти на ринку, внаслідок чого починає працювати в умовах порушення принципу безперервності. При банкрутстві неплатоспроможного підприємства у нього серед усього майна більшою мірою залишаються тільки необоротні активи, або ж можливий варіант купівлі конкурентом “невдалого підприємства” з усіма його активами, в цьому ж випадку власник підприємства банкрута отримує певну суму, за яку зможе почати нову успішнішу діяльність.

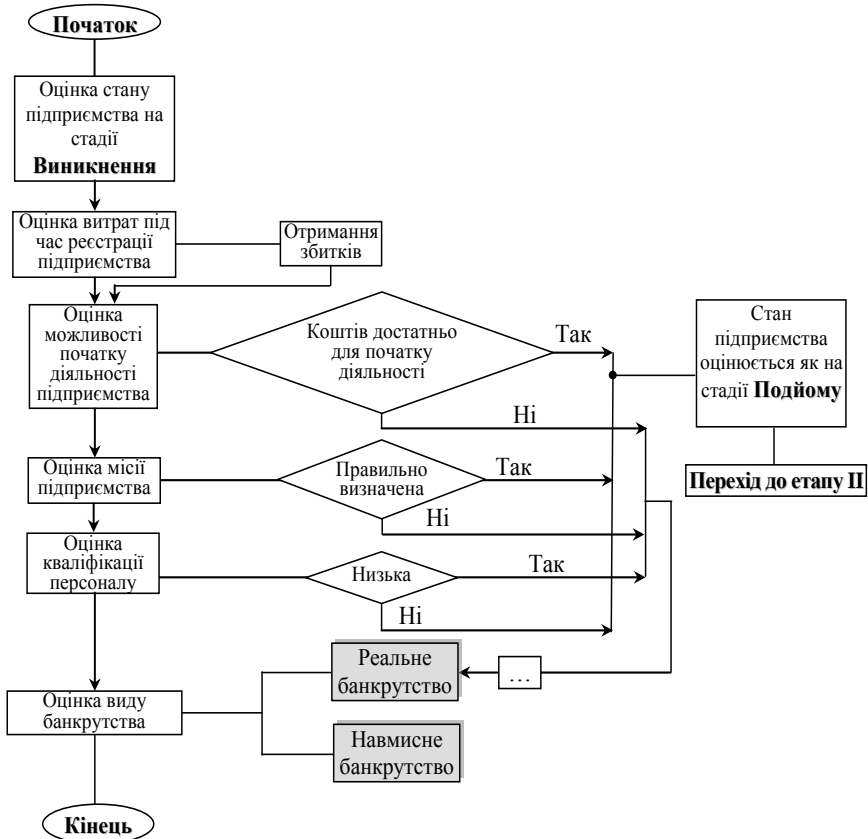


Рис. 3. Алгоритм оцінки стану підприємства і ймовірності його банкрутства на I етапі - стадії Виникнення

Якщо з часом підприємство отримує позитивний фінансовий результат, то воно входить в стадію Підйому (рис. 4), що означає початок беззбиткової діяльності, тобто вартість усіх використаних раніше ресурсів і доходів підприємства однакові.

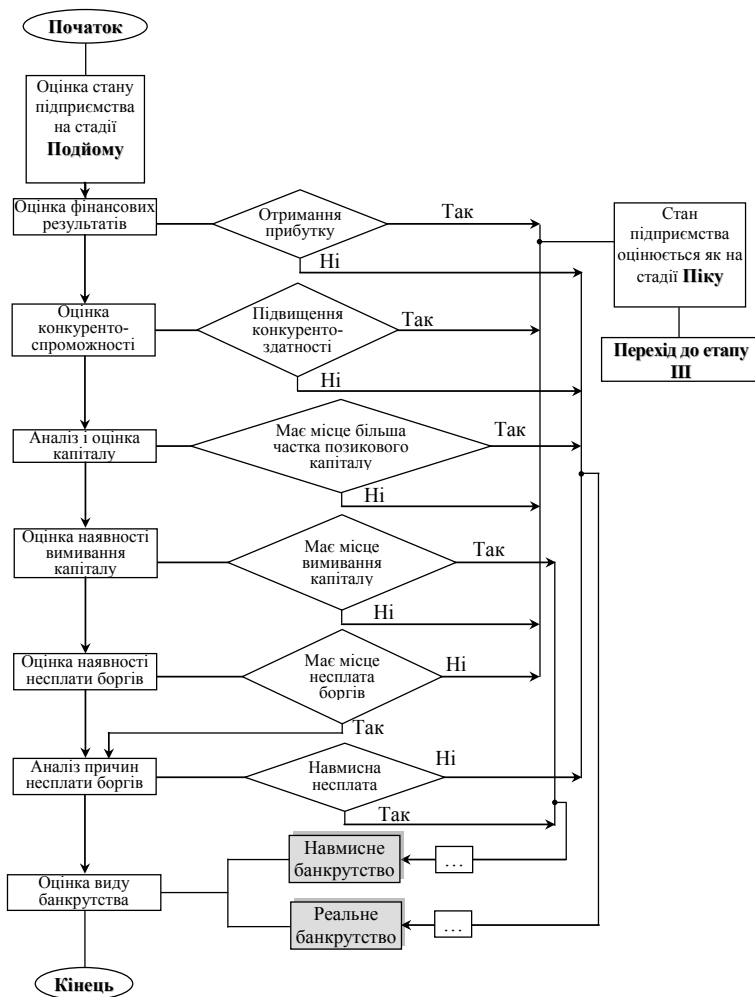


Рис. 4. Алгоритм оцінки стану підприємства і ймовірності його банкрутства на II етапі - стадії Підйому

На цій стадії підприємство ще не приносить прибутку, але вже і не отримує збитків. Починається формування стратегічного потенціалу фірми. Цей етап розвитку підприємства співпадає з етапом зародження конкурентоспроможності на кривій життєвого циклу

підприємства і характеризується досить інтенсивним зростанням активності підприємства, відсутністю або малою кількістю конкурентів.

Як правило, на цих етапах керівництво підприємства нарощує виробничий потенціал підприємства, збільшує обсяг виробництва і, як наслідок, обсяг реалізації. Обмеження зростання на цьому етапі визначається лише обмеженням ресурсів, як правило, матеріальних. На етапі прискорення зростання підприємство має великий резерв, більший потенціал зростання, звідси – розвиток підприємства досить швидкими темпами, і як наслідок, швидке зростання обсягу прибутку, що отримується підприємством на цьому етапі.

Тому суб'єкт господарювання шукатиме нові ринки збуту для старої продукції, або її удосконалюватиме і виходитиме на нові ринки з метою подальшого збільшення обсягу прибутку.

Для розширення і подальшого розвитку підприємству знадобляться нові необоротні активи, для придбання яких доведеться залучати додаткові фінансові ресурси. Нові кредити створюватимуть додаткове навантаження на підприємство, і у разі сповільненого або невдалого розширення підприємство матиме цілий ряд нових проблем. Суб'єкт господарювання може спробувати вийти на міжнародні ринки, для цього йому знадобиться можливість отримання цілого сектору фінансових послуг і сприяння, включаючи зменшення кредитного ризику, пошук партнерів і покриття витрат, пов'язаних з проведенням міжнародних торгових операцій.

Збільшення випуску продукції породжує залучення додаткового основного капіталу, особливо якщо підприємство вимушене брати довгостроковий кредит для того, щоб витримати конкуренцію на різних ринках. Слід зазначити, що підприємство не повинне розширюватися занадто швидко, щоб уникнути надвиробництва.

За відносно короткий період часу доходи підприємства різко зростають. Але з часом, темпи розвитку і збільшення сповільнюються, темпи зростання прибутку падають, хоча, як вже відзначалося, зростання прибутку спостерігається. Підприємство підходить до піку своєї життєдіяльності та до піку своєї активності.

Але, в цій ситуації, також можливе порушення принципу безперервності підприємства, наприклад, за наявності великої частки позикового капіталу серед усього капіталу, який використовується в його діяльності. В результаті цього керівництво підприємства може не забезпечити своєчасної виплати боргів, стає неплатоспроможним і в результаті чого може збанкрутувати. У цьому випадку це буде реальне банкрутство, в результаті якого власнику підприємства дістанеться тільки сума, що залишилася після сплати усіх боргів через реалізацію усього майна. Як показує практика, у такому випадку капіталу власника недостатньо для відкриття нової справи, тому виникає необхідність шукати нових партнерів.

На практиці зустрічаються випадки, коли підприємство на стадії Підйому нормально функціонує і ніщо не свідчить про порушення принципу безперервності. Але в нашій державі зустрічаються такі види банкрутства як навмисне, тобто це свідоме некомпетентне фінансове управління зі створенням або ж збільшенням керівником або власником підприємства його неплатоспроможності, нанесення ними економічного збитку в особистих інтересах або в інтересах інших осіб. Створювати навмисне банкрутство, на наш погляд, “доцільно” у разі несплати боргів перед бюджетом і різними кредиторами, перед цим вчинивши вимивання капіталу. В результаті реального банкрутства в цьому випадку погасилися б усі борги і тільки сума, що залишилася, у вигляді дивідендів була б розподілена між засновниками підприємства, а якщо ж не повідомляти про плани навмисного банкрутства інших засновників, то можна присвоїти велику суму капіталу. Операції щодо переказу грошових коштів (наприклад, на приватне підприємство) може провести і керівник (що не є власником) з головним бухгалтером, не повідомивши про це власників. Тому, стадії Підйому в умовах порушення принципу безперервності властиві як реальне так і навмисне банкрутства.

Якщо на стадії Підйому підприємство не припиняє свою діяльність, то воно переходить на наступний етап свого розвитку – стадію Піку (рис. 5).

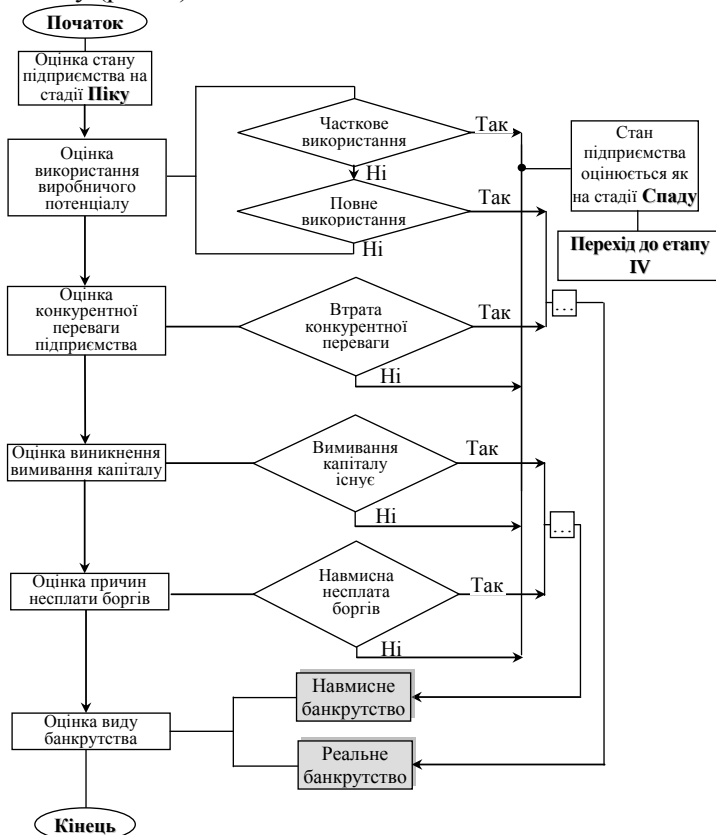


Рис.5. Алгоритм оцінки стану підприємства і ймовірності його банкрутства на III етапі - стадії Піку

Піку життєвого циклу підприємства властиві його стабільний стан і стабільний прибуток. Підприємство, що знаходиться на стадії Піку, може здійснювати оновлення основних засобів, а також проведення нових досліджень і розробок, тобто витрати типові для стадій становлення і розширення, приділяючи основну увагу максимізації віддачі від активів і зниженню ризиків. Фінансові потреби носитимуть

більш індивідуальний і специфічний характер. Перегляд фінансової структури підприємства може призвести до реструктуризації активів, можливо, до обміну боргів на участь в капіталі. Такий вибір може виявитися нелегким, особливо якщо означатиме зміну власності підприємства. Здавалося б, що на цій стадії порушення принципу безперервності просто неможливе. У разі високої частки неліквідного оборотного капіталу, старіння основного капіталу, його фізичний знос і техніко-економічне старіння призводять до зниження продуктивності праці і порівняно з іншими підприємствами втрати конкурентної переваги, і в результаті цього – банкрутства.

У разі стабільної діяльності підприємства можливе найбільш часте використання навмисного банкрутства (операції як і на попередній стадії). Оскільки підприємство має торгову марку, налагоджені зв'язки з контрагентами, стабільну систему управління, - підприємство досягло найвищої точки свого розвитку, має високий потенціал і за Законами економічної теорії після Піку завжди настає Спад, то в цьому випадку доцільно вчинити “вимивання капіталу”, а потім продаж підприємства, мотивуючи це його банкрутством, і в результаті у вигравші будуть власники підприємства, яке продається (вони зберігають вимитий капітал і отримують дохід від продажу підприємства), а підприємство-покупець (раніше конкурент) отримує цілий бізнес разом з його активами, торговою маркою і боргом перед контрагентами. Воно може або зміцнити свої позиції на ринку, або розглянути шляхи подальшого розширення за допомогою виробництва нової продукції або виходу на нові ринки.

Якщо ж суб'єкт господарювання досяг Піку у своїй діяльності і має наміри її продовжувати, то врешті-решт настане стадія Спаду (рис. 6).

Ця стадія настає, головним чином, за рахунок агресивної політики підприємств, що змагаються, а також за рахунок старіння ресурсів підприємства, що з часом посилюється. Це відноситься як до матеріальних, так і до кадрових, інформаційних, організаційних ресурсів. Зовнішні чинники знову набувають великого значення.

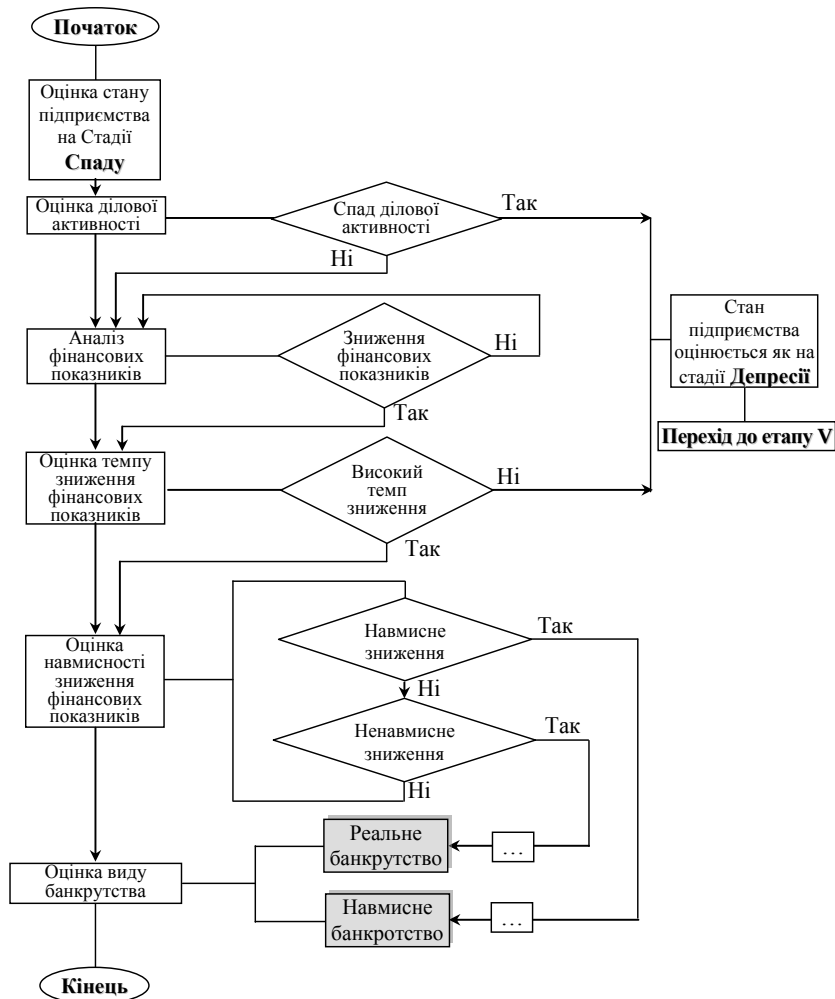


Рис.6. Алгоритм оцінки стану підприємства і ймовірності його банкрутства на IV етапі - стадії Спаду

На цьому етапі погіршуються практично всі фінансові показники діяльності підприємства, порушується структура балансу. Таким чином, стадія спаду характеризується негативним фінансовим станом суб'єкта господарювання,

різким зниженням об'єму отриманого прибутку, спадом ділової активності підприємства. Суб'єкт господарювання втрачає покупців, а негативні внутрішні чинники можуть призвести до прискореного його банкрутства. Різке зниження сукупного попиту негативно впливає на всі види діяльності: скорочуються обсяги виробництва, збільшуються витрати на одиницю продукції, зменшується загальна сума прибутку і в результаті цього, якщо не вжито диверсифікацію товарів, робіт, послуг, то підприємство може збанкрутувати. На цій стадії керівництво підприємства може його привести до фіктивного банкрутства з метою відстрочення виконання своїх зобов'язань або ж для зниження суми заборгованості, а також для укриття незаконного використання грошових коштів і “вимивання капіталу”.

Якщо ж підприємству не вдасться вийти зі стадії Спаду, то настає наступний етап життєвого циклу підприємства – Депресія (рис. 7).

На цій стадії більшість підприємств ліквідовуються, тому як інші процедури банкрутства неплатоспроможного суб'єкта господарювання (санация, реорганізація) тут недоречні. Але, на цій стадії найчастіше зустрічаються випадки прихованого банкрутства, тобто свідомого приховування фінансової кризи на підприємстві і його неплатоспроможності. Приховуючи показники фінансової кризи керівництво може залучити додаткові кошти інвесторів, кредитних установ, або ж продати “підприємство на межі”.

Як результат приховування фінансового стану підприємства, який призводить до навмисного банкрутства, виступають грошові кошти, отримані від різних інвесторів і правильно організоване “вимивання капіталу”, внаслідок чого постраждалими залишаються всі учасники господарювання крім ініціаторів навмисного банкрутства.

Теоретичні знання життєвих циклів підприємств і можливих умов порушення принципу безперервності на них, однією із передумов яких є банкрутство, можна успішно застосовувати на практиці, виходячи принаймні з двох позицій.

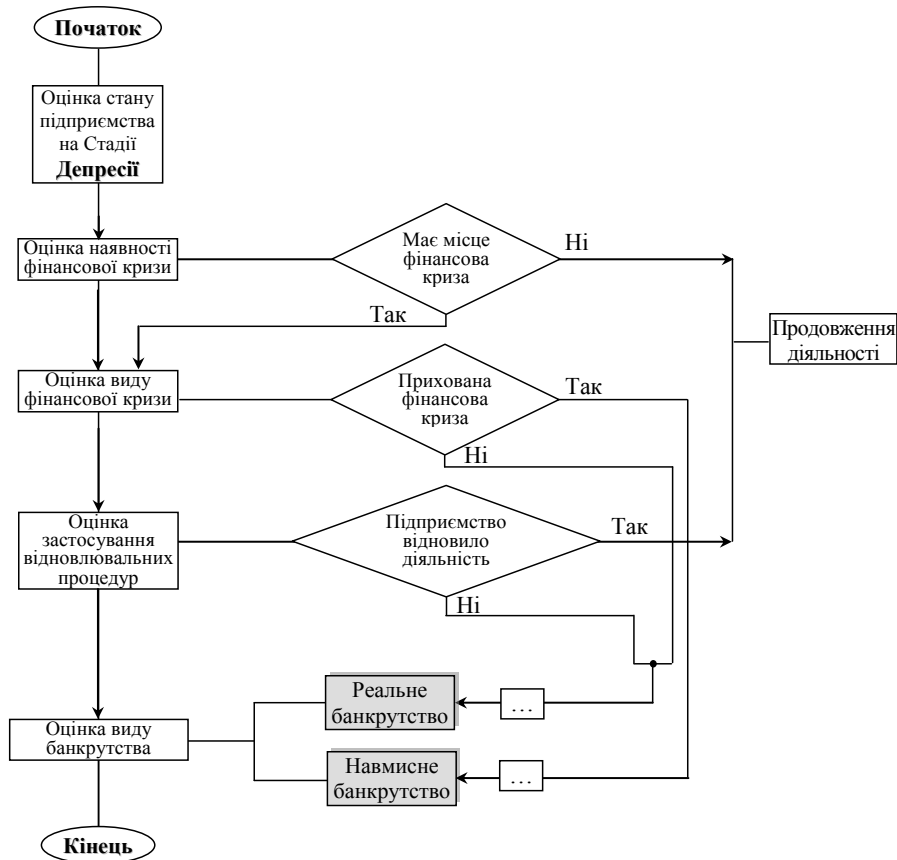


Рис. 7. Алгоритм оцінки стану підприємства і ймовірності його банкрутства на V етапі - стадії Депресії

По-перше, вони дають можливість з високим ступенем ймовірності передбачати подальший хід циклу. Знаючи те, що після зростання настає спад, можна спрогнозувати момент виникнення останнього, тобто уникнути надвиробництва в період підйому і завчасно підготуватися до банкрутства. В результаті можна вплинути на скорочення періоду кризи.

По-друге, можна підготувати і своєчасно зробити необхідні

профілактичні заходи. Для цього слід керуватися адекватною реальністю класифікації криз і факторів, що їх зумовили, вивченням досвіду подолання подібних ситуацій, системами заходів і механізмів, що забезпечують вихід підприємства зі стану неплатоспроможності, думкою кваліфікованих фахівців з цих питань.

Обліковий простір підприємства має складну структуру. Відображення економічної інформації про стан підприємства, її рух та сприйняття зацікавленими зовнішніми користувачами здійснюється трансформація облікової інформації у відповідності до правил ведення бухгалтерського обліку та особливостей її трактування користувачами. Доцільно розрізнати наступні види інформаційного простору: економічний, обліковий та інтерпретований обліковий інформаційний простір. Наявність визначених просторів пояснюється тим, що сучасна методологія бухгалтерського обліку припускає можливість використання підприємством різних способів бухгалтерського обліку. Окрім цього, зовнішні користувачі звітності самостійно обирають варіант трактування звітності підприємства. Результатом цього є виникнення невизначеності в бухгалтерському обліку, оскільки кожна із сторін не може бути впевнена у тому, що наведений варіант, з однієї сторони, адекватно відображає фінансовий стан і результати діяльності підприємства, а з іншої – що фінансова інформація, сприйнята користувачами, є адекватною очікуванням підприємства. Ця невизначеність негативно впливає на безперервність діяльності і повинна бути врахована під час організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Література:

1. Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т.Кун; Сост. В.Ю.Кузнецов. М.: ООО «Издательство АСТ», 2001. – ?? с.
2. Международный бухгалтерский учет. GAAP и IAS. Справочник бухгалтера от А до Я / Сост. Матвеева В.М. М.: Издательство «Дело и Сервис», 1998.
3. Рогозина С.Н. Возникновение двойной бухгалтерии. // Бухгалтерский учет. -1991. № 6.

4. Соколов Я.В. Достоверный и добросовестный взгляд на бухгалтерскую информацию [Текст] / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов // Бухгалтерский учет. - 2007. - № 5. – С. 52-56.
5. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. – С. 31-41.
6. Wells M.C. A Revolution in Accounting // The Accounting Review. 1976. - July.1

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ І ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ АГРОПРОМИСЛОВОГО КОМПЛЕКСУ

БЮДЖЕТУВАННЯ - ОСНОВА ОПТИМІЗАЦІЇ РУХУ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ НА ПАТ «МИРОНІВСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ»

Осадча Г.Г., к. е. н., доцент

Грошові потоки – сукупність розподілених у часі надходжень і виплат грошових коштів підприємства, що генеруються його господарською діяльністю. Процес управління потоками грошових надходжень являє собою постійний моніторинг впливу різноманітних об'єктивних і суб'єктивних чинників [1].

Ефективність управління підприємством визначається в значній мірі ефективністю управління грошовими коштами господарюючих суб'єктів

Проблеми управління грошовими коштами знайшли широке відображення у вітчизняній та зарубіжній економічній літературі, стандартах бухгалтерського обліку та у законодавчих актах.

Збалансованість потоків надходжень та виплат грошових коштів забезпечує стан фінансової рівноваги, гарантуючи умови ефективного господарювання.

Під фінансовим плануванням розуміють процес формалізації цілей підприємства в кількісному та грошовому вираженні, декомпозиції їх на процес регулярної діяльності підприємства, відображеної в довгострокових програмах й оперативних (короткострокових) планах або бюджетах [2].

Бюджет – це короткостроковий фінансовий план діяльності фірми, що складається на рік (виробничий цикл, в останній час у вітчизняній та зарубіжній практиці на два роки) із розбивкою за кварталами (або місяцями) та за центрами фінансової відповідальності.

Мета бюджетування грошових коштів полягає у визначенні їх необхідного обсягу і періодів, коли у підприємства очікується нестача або надлишок грошових коштів порівняно з їх оптимальним залишком, щоб, з одного боку, уникнути кризових

явищ, а з іншого – продуктивне використати наявних фінансових ресурсів.

Результативність фінансового планування на підприємстві визначають наступні основні умови:

- забезпечення достатньої точності прогнозу вихідних показників плану;
- формування декількох альтернативних варіантів бюджету. На сьогодні не існує повністю формалізованих моделей розрахунку оптимального варіанта бюджету. Рішення приймається після вивчення декількох альтернатив на основі професійного досвіду й інтуїції менеджерів;
- контроль над втіленням в життя фінансового плану [3].

За своєю суттю бюджетування в управлінській практиці виступає складовою методу «управління за відхиленнями», тобто є періодичною процедурою ухвалення рішень на підставі аналізу причин відхилень фактичних показників від планових.

Для правильної оцінки зазначеного практичного аспекту важливим є визначення джерел інформації про показники, що порівнюються. До таких джерел належать дані фінансової звітності і показники виконання фінансового плану за минулий період; договори, що укладаються із споживачами продукції та постачальниками матеріально-технічних ресурсів; прогнозні розрахунки обсягу реалізації продукції або плани збуту продукції, які складені на основі замовлень, попиту, рівня цін і інших умов ринкового середовища; економічні нормативи, затверджені законодавством (ставки оподаткування, норми амортизаційних відрахувань, облікова ставка банківських кредитів, мінімальна заробітна плата тощо); затверджена облікова політика підприємства [4].

Найбільш поширеним та повноцінним, з огляду наукового обґрунтування, є загальний бюджет. Він являє собою скоординований по всіх підрозділах або функціях план роботи для організації в цілому. Загальний бюджет складається з двох основних бюджетів – операційного і фінансового [5].

Операційний бюджет – це сукупність бюджетів витрат і доходів, які забезпечують складання бюджету прибутку. До нього належать такі бюджети: бюджет продажів; бюджет виробництва;

бюджет прямих матеріальних затрат; бюджет прямих витрат на оплату праці; бюджет виробничих накладних затрат; бюджет комерційних витрат; бюджет управлінських витрат тощо.

Фінансовий бюджет – сукупність бюджетів, які відображають заплановані кошти і фінансовий стан підприємства. Фінансовий бюджет складається із: бюджету доходів та витрат; бюджету капітальних вкладень; бюджету руху грошових коштів; бюджетного балансу.

Складання бюджету починається саме з операційного бюджету, в якому діяльність підприємства відображається через систему спеціальних техніко-економічних показників, що характеризують окремі напрями та стадії операційної діяльності, що наведено на малюнку.

Практичний досвід свідчить про те, що існує три основні підходи до складання бюджетів, які можуть застосовуватися на етапах їх планування, узгодження і затвердження. Це підходи «build-up (знизу-вверх)», «break-down (зверху-вниз)», а також ітеративний підхід [6].

За методом «break-down» робота по складанню бюджетів починається «зверху», тобто керівництво підприємства визначає цілі й завдання, зокрема планові показники по прибутку. Потім ці показники все більш деталізуються по мірі просування на більш низькі рівні. Вищі рівні в такий спосіб формують планове завдання для більш низьких рівнів.

За методом «build-up» роблять навпаки. Наприклад, розрахунок показників реалізації починають окремі збутові підрозділи, а вже потім керівник відділу реалізації підприємства зводить ці показники у єдиний бюджет (план) реалізації, який у подальшому може увійти складовою частиною в загальний бюджет (план) підприємства.

Методи «break-down» та «build-up» – це дві протилежні тенденції.

Найбільш прийнятна ітераційна процедура бюджетування, за якої, як правило, спочатку зверху спускаються цільові фінансові показники, потім формується за напрямом «знизу-вверх» вся система бюджетів підприємства аж до основних завершальних бюджетів, далі аналізується їх відповідність цільовим показникам

(обіговість, рентабельність, ліквідність, платоспроможність, фінансова стійкість тощо). Якщо планові значення відповідають цільовим показникам, бюджет подається керівництву на затвердження, після чого він з проекту стає директивним і розсилається керівникам підрозділів підприємства для виконання і контролю. Якщо ж за наслідками аналізу виявляється розбіжність одержаних цільових показників з бажаними, то керівництво підприємства дає завдання на підготовку наступної версії бюджетів. Такі ітерації повторюються, доки не обирається одна прийнятна версія, яка і затверджується [7].

Робота зі складання генерального (загального) бюджету проводиться в декілька етапів.

На першому етапі визначається блок операційних бюджетів і встановлюється черговість їхньої розробки, що залежить від ключових факторів, що обмежують комерційну діяльність підприємства.

На другому етапі на основі операційних бюджетів розробляються фінансові бюджети: бюджет доходів і витрат, бюджет грошових потоків і бюджетний баланс.

Складання фінансового бюджету дає змогу підприємству:

- вести облік руху грошових коштів у розрізі центрів фінансової відповідальності, а не тільки по підприємству в цілому;
- оперативно контролювати грошові потоки в розрахунковому періоді;
- використовувати інформацію про рух грошових коштів для управління активами і пасивами;
- аналізувати вплив прибутку на фінансову стійкість і платоспроможність підприємства (при використанні непрямого методу для розрахунку грошових потоків);
- вживати оперативні заходи по усуненню недоліків у фінансово-господарській діяльності.

Бюджет доходів і витрат є основою для розрахунку величини очікуваного прибутку, а також обсягів продажу продукції, що забезпечують беззбитковість виробництва.

У бюджеті грошових потоків висвітлюють передбачувані надходження й виплати коштів у планованому періоді. Бюджет

руху грошових коштів – це план руху коштів на поточних, валютних рахунках та у касі підприємства, що відбиває всі прогнозовані надходження і витрати коштів у результаті звичайної діяльності. Він свідчить про передбачувані умовами договорів надходження передоплати за продукцію, що поставляється, затримку надходжень за відвантажену раніше продукцію – дебіторську заборгованість. Бюджет руху грошових коштів відображає потребу у зовнішньому фінансуванні (обсяг кредитів, інвестицій), а також забезпечує більш точне його визначення. Його призначення полягає у забезпеченні збалансованості надходжень коштів (відповідних плану доходів) і їхнього використання (відповідно до плану витрат) за бюджетними періодами. Бюджет руху грошових коштів є складовою загального бюджету підприємства й тому тісно взаємозалежний з бюджетом виробництва, бюджетом продажів, кредитним планом, інвестиційним планом та ін. Взаємозв'язок загального бюджету з бюджетом грошових потоків наведений у таблиці 1 [8].

Таблиця 1

Взаємозв'язок генерального бюджету із бюджетом грошових коштів

Елементи бюджету грошових потоків	Джерела інформації
Надходження грошових засобів	
Виручка від реалізації	Бюджет продажів (за готівку)
Погашення дебіторської заборгованості покупцями	Бюджет продажів (в кредит)
Доходи від продажів інших активів	Прогнозний звіт про фінансові результати (Бюджет доходів і витрат)
Отримані кредити	Кредитні договори
Вибуття грошових засобів	
Придбання основних засобів	Бюджет купівлі
Виплата заробітної плати	Бюджет трудових витрат
Загальновиробничі витрати	Бюджет загальновиробничих витрат
Комерційні витрати	Бюджет комерційних витрат
Адміністративні витрати	Бюджет адміністративних витрат
Капітальні витрати	Бюджет капітальних витрат
Сплата податків, зборів й обов'язкових платежів до бюджету	Прогнозований звіт про фінансові результати (бюджет доходів і витрат)
Плата відсотків за кредит	Прогнозний звіт про фінансові результати (бюджет доходів і витрат)
Повернення кредитів	Кредитні договори

Бюджетний баланс є заключним документом фінансового плану, у якому представлені всі зміни в активах і пасивах у результаті запланованих заходів.

На основі отриманих у результаті перспективного планування бюджету доходів і витрат, бюджету грошових потоків і бюджетного балансу оцінюється фінансове становище підприємства на кінець планового періоду.

На третьому етапі здійснюється прийняття бюджету (у тому випадку, коли його оцінка задовольняє керівництво підприємства) або аналіз і коригування генерального бюджету у випадку незадовільної його оцінки. Як правило, перший варіант генерального бюджету не буває остаточним, оскільки, бюджетний курс, прийнятий підприємством, може виявитися нездійсненим з різних причин (через недолік сировини й матеріалів, відсутність належного фінансування, попиту на продукцію й ін.). Розробка загального бюджету починається в цьому випадку заново. Після коректування плану дій підприємства в цілому і його окремих структурних підрозділів вносяться зміни, і знову аналізується вплив окремих бюджетів на майбутній фінансовий стан підприємства.

Зупинимось більш детально на порядку складання бюджету грошових потоків, оскільки кожна стадія циклу руху грошових коштів є одним з факторів утворення кінцевих фінансових результатів діяльності підприємства.

Так, мета формування бюджету грошових коштів ПАТ «Миронівський хлібопродукт» полягає у забезпеченні синхронності грошових надходжень і видатків у планованому періоді. Досягнення цієї мети можливо лише на основі науково-обґрунтованого підходу до побудови плану й контролю виконання планових показників, а також оперативного аналізу даних про рух грошових коштів і їхніх еквівалентів.

При розробці бюджет руху грошових коштів важливо дотримуватися «касового» принципу, тобто зосереджувати увагу на моменті фактичних надходжень або платежів коштів, а не на моменті, коли виникає право одержати (або зобов'язання заплатити) кошти. Складність у плануванні бюджет руху грошових коштів в тому, що іноді дуже важко вгадати обсяг і час

фактичного надходження грошей. Це пояснюється тим, що дебіторська заборгованість покупців і замовників може бути погашена невчасно, а в окремих випадках навіть визнана безнадійним боргом. Невдала інкасація може зменшити загальні надходження коштів від продажу. Варто також враховувати, що не завжди борги можуть погашатися грішми, тому іноді варто передбачити негрошову форму погашення такої заборгованості.

Планування грошових потоків дає можливість розподілити виплати відповідно до очікуваних надходжень, визначити терміни, коли потрібно вдатися до зовнішнього фінансування, а також дозволяє акумулювати кошти перед великим платежем. На основі даних бюджету грошових коштів керівництво підприємства може встановити періоди, коли в підприємства очікувано з'являться вільні кошти, які можуть бути спрямовані на здійснення інвестицій у необоротні й інші активи.

Починаючи розробку бюджету грошових коштів необхідно, насамперед, встановити періодичність складання нового планового документу. Потрібно враховувати те, що чим більш віддаленим є період, на який складається бюджет грошових коштів, тим менш точним стає прогнозування, тому видатки на його підготовку доцільні тільки в тому випадку, якщо він складений на найближче майбутнє.

Через особливу важливість бюджету грошових коштів для функціонування всього підприємства його потрібно аналізувати й коригувати набагато частіше, ніж інші бюджети.

Бюджет грошових коштів також може бути побудований за балансовим принципом. Сутність балансового принципу полягає в тому, що залишок і надходження грошових коштів відображається в лівій частині бюджету, а вибуття у правій його частині.

Першим етапом складання бюджету грошових коштів є встановлення планового залишку коштів на початок і кінець планованого періоду, тому що вони представляють початкову й кінцеву позицію формату бюджету грошових коштів й необхідні для оцінки реальних платіжних можливостей підприємства.

При цьому кінцеве сальдо попереднього періоду завжди є вступним сальдо для наступного періоду, тому величина початкового залишку коштів відома до кінця поточного періоду.

У бюджетуванні грошових потоків існує два підходи у визначенні цільового значення кінцевого сальдо коштів

1) встановлення діапазону кінцевого залишку для конкретного періоду часу. Виходячи із цілей керівництва підприємства в галузі управління грошовими потоками, установлюється максимальна й мінімальна величина залишку коштів;

2) вибір мінімального значення кінцевого залишку коштів. При перевищенні заданої величини кінцевого сальдо кошти можуть бути вигідно розміщені. При цьому варто враховувати той факт, що в умовах інфляції інвестування коштів у будь-які операції виправдано лише в тому випадку, коли прибутковість вкладень перевищує темпи інфляції [9].

Після встановлення значення кінцевого залишку варто приступати до планування грошових потоків за основною діяльністю. Починати потрібно з аналізу даних за минулі періоди, класифікуючи їх відповідно до особливостей умов руху грошових коштів. Потім варто встановити можливі зовнішні й внутрішні джерела надходження коштів і складові їхньої частини в бюджетному періоді.

Вважаємо, що для визначення ймовірних обсягів грошових надходжень у певний період і здійснення контролю над інкасацією необхідно:

1. Скласти графік майбутніх надходжень від продажів на короткостроковий період як додаток до бюджету продажів. Зробити це на перспективу можливо лише на основі аналізу укладених договорів на майбутній період. Більшою перевагою в плануванні грошових потоків буде наявність на підприємстві довгострокових договорів (контрактів) з покупцями сільськогосподарської продукції, що дозволить із великою часткою ймовірності прогнозувати надходження коштів;

2. Оцінити сформовані за минулі періоди тенденції збуту продукції й надходження від її продажу, а також встановити, який відсоток у загальній сумі виручки від продажу становила реалізація за готівку, передоплата за продукцію, продаж у борг або безнадійну заборгованість;

3. Врахувати поточні зрушення в платіжній практиці боржників і вчасно відобразити їх у своїх прогнозах.

Після того, як будуть встановлені можливі джерела й складові грошових надходжень, необхідно визначити обсяги й напрямки використання коштів.

Виплати коштів більш передбачувані ніж надходження, тому що управлінський персонал заздалегідь планує обсяги виробництва, а отже, і видатки, пов'язані з ним. Керівництву ПАТ «Миронівський хлібопродукт» варто враховувати так само той факт, що основна частина платежів постачальникам і підрядникам, як правило, припадає на початок виробничого процесу (наприклад, посівні роботи), а надходження від продажу продукції здійснюється на його кінець (наприклад, період збору урожаю).

Розробка графіка платежів на підприємстві дозволить більш точно визначити момент виникнення потреби в коштах для погашення зобов'язань.

Для його складання необхідна інформація про черговість майбутніх виплат, тобто, які платежі повинні бути погашені у тому періоді, в якому вони нараховуються (наприклад, орендна плата), за якими зобов'язаннями варто розрахуватися у наступному періоді (наприклад, заробітна плата з відрахуваннями на соціальні потреби), а які потрібно виплатити авансом (наприклад, передоплати).

При розробці графіка платежів слід пам'ятати, що деякі витрати не впливають на грошовий потік (наприклад, амортизація, видатки майбутніх періодів), і тому не повинні прийматися в розрахунок. Зовнішні й внутрішні фактори роботи підприємства можуть змінюватись, тому в процесі бюджетування грошових потоків необхідно оперативне відслідковування цих змін.

Платіжний календар може плануватись на місяць, декаду, п'ятиденку шляхом уточнення й конкретизації річних планових показників. У процесі його складання приймається до уваги необхідність забезпечення синхронності надходження й витрат коштів; дотримання пріоритетності платежів; встановлення моменту виникнення дефіциту грошових ресурсів і розробка заходів щодо його подолання; визначення обсягів тимчасово вільних коштів (з урахуванням цільового залишку) і шляхи їхнього вигідного розміщення.

Одним із найбільш ефективних методів управління грошовими потоками є розробка динамічних бюджетів грошових потоків, які складаються шляхом перегляду щорічних бюджетів, передбачаючи додавання нового кварталу після закінчення кожного кварталу. Таким чином, процес планування в цьому випадку носить безперервний характер, і на підприємстві завжди є затверджений бюджет на 12 місяців. Однак, необхідно враховувати й той факт, що розробка бюджетів, взаємозалежних із бюджетом грошових коштів, також повинна здійснюватися на динамічній основі. Після закінчення планового періоду складаються звіти про виконання бюджету грошових потоків за минулий період. Джерелом одержання фактичної інформації можуть служити дані аналітичного обліку, отримані з реєстрів бухгалтерського обліку.

При складанні бюджету руху грошових коштів здійснюється групування грошових потоків, що формуються на підприємстві, за трьома сферами його діяльності:

- 1) грошові потоки від операційної (виробничої) діяльності;
- 2) грошові потоки від інвестиційної діяльності;
- 3) грошові потоки від фінансової діяльності.

Грошові кошти від операційної діяльності використовуються на закупівлю й формування товарно-матеріальних запасів, виробництво, реалізацію готової продукції, виплату заробітної плати й сплату податків, штрафів тощо.

В інвестиційній сфері зосереджені грошові потоки від придбання й продажу основних засобів, нематеріальних активів, цінних паперів й інших довгострокових фінансових вкладень, надходження й сплати відсотків за позиками тощо. Оскільки підприємства звичайно прагнуть до розширення й модернізації виробничих основних засобів, інвестиційна діяльність, як свідчить практика за останні роки на ПАТ «Миронівський хлібопродукт», частіше приводить до відтоку грошових коштів.

Джерелами грошових коштів від фінансової діяльності виступають надходження від емісії акцій, кредити отримані, позитивні курсові різниці. Використаються грошові кошти на повернення заборгованості кредиторам, виплату дивідендів тощо. Фінансова діяльність на підприємстві здійснюється з метою

збільшення його грошових коштів і служить для фінансового забезпечення виробничо-господарської діяльності.

Всі три розглянуті нами види діяльності формують єдину суму грошових ресурсів підприємства, нормальне функціонування якого неможливе без постійного переливу грошових потоків з однієї сфери в іншу. Саме існування трьох видів діяльності підприємства спрямоване на забезпечення його працездатності. Навіть прибуткова виробничо-господарська діяльність не завжди може приносити достатню суму грошей для придбання необоротних активів (нерухомості або устаткування) і поповнення оборотних коштів.

При розрахунку бюджету руху грошових коштів важливо визначити час фактичних надходжень і виплат грошей, а не час виконання господарських операцій.

Графік руху грошових коштів розробляється на основі балансового методу з використанням формули:

$$КЗГК = ПЗГК + НГК - В, \quad \text{де:}$$

КЗГК – кінцевий залишок грошових коштів у балансі;

ПЗГК – початковий залишок грошових коштів;

НГК – надходження грошових коштів;

В – видатки (відтік) грошових коштів.

У таблиці 2 розроблено і представлено бюджет грошових потоків для філіалу «Миронівська птахофабрика переробний комплекс» на 2019 рік.

У графіку руху коштів простежуються взаємозв'язки між основною, інвестиційною та фінансовою діяльністю. Надходження грошових коштів від покупців – це основне джерело припливу грошових коштів, хоча й не єдине. Відтік грошових коштів можна згрупувати за наступними напрямками: оплата рахунків постачальників; видатки на оплату праці основних працівників; виробничі, адміністративні, збутові накладні витрати; фінансування капітальних вкладень у тій частині, що приходить на поточний період; податок на прибуток, виплата відсотків і дивідендів.

Таблиця 2

**Бюджет грошових потоків філіалу «Миронівська
птахофабрика переробний комплекс» на 2019 рік (млн. грн.)**

Показник	Квартал				Разом за рік
	1	2	3	4	
Залишок на початку періоду	50 500	23 347	61 690	87100	-х
Надходження:					
від реалізації продукції	100 210	161 221	151 550	205 011	617 992
від іншої реалізації	2 300	1 568	2 456	1 456	7 780
від оприбуткування лишків	112	116	104	215	547
від надання орендних послуг	563	250	222	354	1 389
Разом	103 185	163 155	154 332	207 036	627 708
Платежі:					
Аутсорсинг	3 100	5 210	4 000	4 122	16 432
Ветеринарні аналізи та лабораторні дослідження	225	321	305	343	1 194
Виплата дивідендів	1 200	1 310	1 225	1 600	5 335
Господарчі потреби	1 097	1 543	1 025	1 723	5 388
Електроенергія	295	304	322	337	1 258
Імпортні запчастини	8 621	8 998	9 795	9 936	37 350
Матеріали для поточного ремонту	2 010	2 785	2 215	1 997	9 007
Нарахування на ФОП	16 419	14 327	15 007	15 303	61 057
Оплата праці	74 632	65 123	68 216	69 563	277 534
Охорона праці	186	193	190	198	767
Послуги сторонніх компаній	3 206	3 658	4 025	4 685	15 574
Поточний ремонт ОЗ	8 256	9 412	10 756	10 069	36 493
Сервісне обслуговування обладнання	3 856	3 969	3 998	4 210	16 033
Сплата відсотків за позиками	293	256	299	325	1173
Спецодяг	963	989	1 102	1 307	4 361
Таможне оформлення і сертифікація	5 223	5 562	5 684	5 988	22 457
Оренда транспортних засобів	756	852	758	885	3 151
Разом	130 338	124 812	128 922	132 591	516 663
Залишок на кінець періоду	23 347	61 690	87100	161545	х-

Аналізуючи таблицю 2, виявлено, що кон'юнктура ринку, особливості ведення господарської діяльності у тваринництві, коливання попиту опосередковані впливом сезонності виробництва й продажів м'ясопродуктів. Істотні коливання характерні для 4-го кварталу, насамперед, у грудні місяці за яким

слідують різкий провал у січні (у період різдвяних канікул споживається куплене наприкінці грудня) і в лютому-березні на які припадає час Великого посту.

Ватро зауважити, що залишки коштів на початок третього кварталу і очікувані надходження коштів протягом періоду будуть недостатні для покриття витрат, тому необхідно починати пошук додаткових джерел коштів на відповідний бюджетний період (взяти кредит у банку) або знайти іншу форму залучення зовнішніх фінансових джерел, здійснити залік для зниження дебіторської чи кредиторської заборгованості).

При впровадженні бюджетування на підприємстві варто враховувати, що видатки, пов'язані із цим процесом, повинні бути зіставлені з економічним ефектом від його застосування. Щоб знизити витрати на розробку можливих варіантів бюджету грошових коштів варто скористатися комп'ютерною технікою, що дозволяє створювати складні електронні таблиці, за допомогою яких можна швидко відслідковувати зміни й вносити поправки у подальші дії.

Так, у своїй діяльності ПАТ «Миронівський хлібопродукт» використовує програмний продукт – SAP, що складається із набору прикладних модулів, які підтримують різноманітні бізнес-процеси підприємства та інтегровані між собою в масштабі реального часу.

Рішення SAP Business Planning and Consolidation пропонує наступні рішення функціональні можливості у сфері планування та бюджетування:

- бізнес-планування і бюджетування – автоматизація процесу стратегічного планування і бюджетування відповідно до методики планування, визначеної підприємством; розвинена підтримка підходів «зверху вниз» та «знизу вгору»;
- прогнозування – створення обґрунтованих планів та бюджетів, широке використання накопичених даних для планування;
- прогнозний аналіз – автоматичні повідомлення про потенційний ріст ринків, можливість налаштування ключових індикаторів;

- аналітика і звітність – швидкий оперативний доступ до актуальних операційних і фінансових звітів, аналітики, багатовимірний аналіз даних.

Таким чином, застосування бюджетування грошових потоків на підприємстві дозволить: забезпечити стабільну ліквідність і платоспроможність підприємства; проводити ефективну фінансову політику в сферах залучення позикових коштів; забезпечити раціональне розміщення тимчасово вільних коштів; здійснювати облік, аналіз і планування грошових потоків і утворюючих його центрів фінансової відповідальності.

Література:

1. Єрешко Ю.О. *Національний технічний університет України “КПІ” Бюджетування – інструмент оптимізації грошових потоків підприємства.* Електронний ресурс http://economy.kpi.ua/files/files/20_kpi_2010_7.pdf

2. Бугай В.З. Аспекти бюджетування в управлінні господарською діяльністю на підприємстві / В.З. Бугай, А.В. Бугай, Ю.Ю. Ренгевич // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. – 2010. – №4(8). – С. 10 – 16.

3. Методичні вказівки до виконання курсової роботи на тему «Розробка і аналіз бюджету грошових коштів» з дисципліни «Фінанси підприємства» для спеціальностей 7.050205, 7.050201, 7.050106, 7.050108 для студентів факультетів бізнесу і фінансів та економічного денної і заочної форм навчання/ Уклад.: Р.Г. Долінська; Т.І. Кочетова, А.В. Котлярова. – Харків: НТУ «ХПІ», 2009.

4. Абрамова І.М. Планування структури обсягів грошових потоків при складанні фінансових бюджетів підприємства / І.М. Абрамова // Зовнішня торгівля: право та економіка. – 2012. – № 3. – С. 25-30.

5. Куцик В.І. Технологія бюджетування як інструмент управління підприємством / В.І. Куцик, І.В. Горбатюк // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2011. – Вип. 21.5. – С. 248-253.

6. Дафт, Р. Л. Менеджмент : пер. с. англ. / Р. Л. Дафт. – СПб. : Питер, 2009. – 829 с.

7. Голов, С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – Київ: «Центр учбової літератури», 2018. – 534 с.

8. Томчук В. В. Бюджет грошових потоків як складова процесу бюджетування на сільськогосподарських підприємствах / В. В. Томчук // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. - 2013. - № 1. - С. 206-221.

9. Хруцкий В.Е., Гамаюнов В.В., Сизова Т.В. Внутрифирменное бюджетирование [Текст]: настольная книга по подготовке финансового планирования / Под ред. В.Е. Хруцкого. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 380 с.

ІНТЕГРАЦІЙНІ ОБ'ЄДНАННЯ ТА ІННОВАЦІЙНІ КЛАСТЕРИ РОСТУ У ХАРЧОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

*Чернелевська О. Л., д.е.н., професор
Чернелевський Л. М., к.е.н., професор*

Основним завданням державної політики у агропромисловому секторі економіки є сприяння зростанню продовольчого потенціалу України на засадах стійких продовольчих систем.

Політика держави повинна бути орієнтована на довгострокові перспективи. Розуміння багатофункціональної (соціально-економічної) ролі аграрного сектору повинно бути не тільки проголошене, але і застосоване у національному законодавстві та регулюванні. А отже Україна має вирішальний шанс: або увійти в загальносвітову систему забезпечення продовольчої безпеки та отримати унікальний шанс для підвищення конкурентоздатності харчової промисловості за рахунок розвитку агропромислового комплексу, або втратити цей шанс.

Сьогодні вкрай актуальною є необхідність науково обґрунтувати комплексний підхід до формування інноваційних кластерів росту, шляхом проведення аналізу оцінки сильних та слабких сторін галузей харчової промисловості, що мають потенціал для об'єднання.

Питання кластеризації висвітлено в працях Т.Андерсона, В.Елшера, В.Прайса, М.Превезера, С.Розенфельда, Е.Фрезера, С.Хартмана, Г.Шмітца. У дослідження проблеми агропромислової

інтеграції, кооперації та кластеризації значний внесок зробили й вітчизняні науковці: П.Гайдуцький, С.Кваша, М.Коденська, М.Кропивко[1], Ю.Лупенко, М.Одінцов[2], Б.Пасхавер[3], П.Саблук[4], та багато інших. Однак дослідження теоретичних та практичних аспектів формування й розвитку кластерних структур в аграрному секторі потребують поглиблення і розширення.

Мета статті – обґрунтувати комплексний підхід до формування стійких інтеграційних об'єднань у харчовій промисловості та перетворення їх у інноваційні кластери росту

На феномен кластеру вперше звернув увагу А.Маршалл більше ста років тому, помітивши тенденцію до концентрації спеціалізованих компаній в «промислових регіонах» Великобританії та висвітливши результати дослідження у своїй праці «Принципи економічної теорії» [5, с. 86].

На ефекті зниження витрат та підвищення продуктивності виробництва за рахунок об'єднання діяльності фірм, розташованих поблизу, наголошував Й.Шумпетер, називаючи такі об'єднання агломератами [6, с.154].

Пізніше М.Портер увів поняття кластера як «об'єднання взаємно доповнюючих підприємств, організацій і зв'язаних з ними за географічною й функціональною ознаками органів державного управління, наукових закладів тощо на засадах спільної діяльності на певній території з виробництва конкурентоспроможної на внутрішньому і зовнішньому ринках продукції та збільшення прибутків учасників кластера» [7, с. 215].

При функціонуванні кластерів проявляється синергетичний ефект від взаємодії підприємств, які взаємозв'язані з випуском певного виду продукції. У кластері передусім забезпечується об'єднання зусиль підприємств, органів управління, суб'єктів інвестиційної та інноваційної діяльності на певній території, що дає переваги у конкурентній боротьбі, сприяє впровадженню інновацій і раціональній організації постачання, виробництва й збуту, завдяки підвищенню конкурентоздатності продукції, проведенню гнучкої політики, необхідної в умовах сучасної ринкової кон'юнктури.

Основні кластерні переваги це:

- можливість залучення спільного капіталу учасників, що входять у кластер, через отримання економії на масштабах на формування спеціалізованої інфраструктури, в спільні інвестиційні програми та участь в конкурсних проектах, що фінансуються у вигляді грантів. Також для об'єднання може бути використана модель забезпечення гарантій на отримання кредитних ресурсів для формування інноваційного капіталу;

- забезпечення доступу до інформаційних ресурсів і обмін інформацією щодо різних аспектів діяльності підприємств відповідних галузей. Отримання лібералізованого доступу до інформації дозволить швидше розповсюджувати технології та створювати основу для їх вдосконалення та перетворення на інновації;

- об'єднання зусиль для підвищення конкурентоздатності продукції підприємств кластера з метою виходу на зовнішні ринки та створення спільної збутової інфраструктури, значно зменшує витрати на просування товарів за кордоном та дозволяє не витрачати часу на побудову власної зовнішньоекономічної структури;

- об'єднання компонентів виробничого процесу – від постачальників сировини до споживачів кінцевого продукту, включаючи обслуговуючу сферу і спеціалізовану інфраструктуру дозволяє зосередитись лише на власних інноваціях та не дублювати загальну інфраструктуру, яка фінансується спільними зусиллями;

- планування роботи кластеру на забезпечення постійного завантаження підприємств дає можливість зменшувати собівартість продукції та послуг та отримувати такі ж переваги, як і економічна концентрація без капіталізації коштів на її здійснення. Вивільнені кошти мають бути спрямовані на здобуття конкурентних переваг не загального порядку, а на створення спеціалізованих факторів, які дозволять отримати тривалу конкурентну перевагу;

- залучення до роботи в кластерах наукових, проектно-конструкторських та інформаційних установ та впровадження їх розробок, яке дає змогу виробляти продукцію та надавати послуги

за світовими стандартами можливе лише завдяки спільним зусиллям по формуванню інноваційного капіталу;

- об'єднання зусиль у маркетинговій політиці дає змогу приймати участь у престижних виставках – ярмарках, розширювати ринки збуту продукції та протистояти рітейлорам.

Як видно із наведеного, бізнес переваги об'єднаної структури є досить переконливими, однак існує і ряд стримуючих факторів. База кластеризації це довіра учасників кластеру один до одного та при початковій реалізації кластерних стратегій з застосуванням зовнішнього фінансування формування кластера на основі бюджетних ресурсів. Реалізація кластерного підходу стикається із труднощами, які необхідно враховувати при його впровадженні. Зокрема, це недоліки інфраструктури, які не дозволяють компаніям здійснювати постійну координацію, недостатність спільного капіталу, який міг би бути використаний для побудови належної об'єднаної інфраструктури без державної підтримки.

Низький рівень інноваційної інфраструктури не дозволяє самостійно створювати інновації або придбавати їх, а також підвищувати рівень знань спеціалістів для освоєння навіть придбаних інновацій. Крім того у бізнесу відсутня інноваційна база знань, що призводить до ізольованості і замкнутості і відсутності чітких орієнтирів для спрямування обмежених фінансових ресурсів. Всі ці проблеми не можуть бути вирішені бізнесом самостійно і потребують участі держави у формуванні кластерної стратегії та кластерних ініціатив. Однак не слід штучно створювати кластери, а треба лише створювати систему надання державних гарантій та державного фінансування на створення кластерної інфраструктури, яка дозволить вільно переміщатись інвестиціям, знанням та інформації.

На сьогодні самими перспективними галузями економіки України для формування інноваційного кластеру росту може слугувати сільське господарство та харчова промисловість. Світові продовольчі загрози слугують колосальним стимулом для розвитку аграрного потенціалу України. Україна має колосальні можливості виробництва продовольства через сприятливі природно-кліматичні умови та потужний людський потенціал.

Одним із найперспективніших для розвитку кластерного потенціалу є яєчний ринок України.

В Україні частка виробництва яєць у шкаралупі домашніми господарствами знижується у зв'язку з переміщенням населення із аграрних районів у великі міста, а отже, скорочується кількість самих селянських господарств та через відносну неефективність виробництва в домашніх господарствах. З цих же причин відбувається скорочення виробництва у дрібних підприємств, обумовлене неефективністю і неможливістю отримати вигоду від економії за рахунок розширення виробництва. На думку фахівців галузі ринок яєчних продуктів в Україні перебуває на стадії розвитку і становлення. Однак, потенціал цього ринку дуже великий. Саме тому поява потужних кластерів росту на цьому ринку є вкрай актуальною. Так, зокрема, на цьому ринку працюють дві групи компаній з потужним потенціалом для розвитку галузі.

Компанія «Аграрний Холдинг Авангард» - одне з найбільших агропромислових підприємств України, що спеціалізується на виробництві курячих яєць та продуктів яєчної переробки. Згідно зі звітом компанії ТОВ «Фінансово-аналітична група «Про-Консалтинг», компанія «Аграрний Холдинг Авангард» виробляє понад 26% загального обсягу виробництва яйця курячого в Україні (43% загального обсягу яєць, вироблених на промислових підприємствах) і 79% загального обсягу сухих яєчних продуктів, вироблених в Україні за 2010 рік. Підприємства компанії розташовані в 14 із 24 областей України та в Автономній Республіці Крим. Агрохолдинг є другим у світі з виробництва яєць та яєчних продуктів за даними провідного професійного видання у галузі птахівництва World Poultry (Нідерланди). Мажоритарним акціонером з часткою 77% є Олег Бахматюк. [8]

Початок роботи компанії «Авангард» припадає на 2003 рік після придбання материнською компанією ЗАТ «Авангард» (Івано-Франківськ) дочірньої компанії «Авангард-Агро». Підприємство спеціалізувалося на виробництві та продажу яєць курячих. У 2004 році було поглинуто ВАТ «Кіровський».

У 2005 році Компанія «Авангард» поглинула підприємства ЗАТ «Чернівецька», ЗАТ «Агрофірма Авіс» та ЗАТ

«Чорнобаївське». У наступному році було поглинуто підприємство ТОВ «Донецька птахофабрика», ТОВ «Макарівська птахофабрика», ДП «Птахофабрика Лозуватська», ДП «Рогатинська птахофабрика» та ДП «Городенківська птахофабрика». В 2006 році в Компанію увійшов найпотужніший в Україні репродуктор II порядку ТОВ «Слов'яни», що дозволило Компанії закласти основи вертикальної інтеграції бізнесу.

23 жовтня 2007 Компанія об'єдналася під назвою «Авангард» згідно із законами Кіпру, щоб бути головною холдинговою компанією. Поглинула птахофабрики ТОВ «Торгівельний будинок Богодухівська птахофабрика» і ВАТ «Птахофабрика Перше Травня», ТОВ ПФ «Волноваська», ТОВ «Южная-Холдинг», ДП "Птахофабрика «Червоний прапор», ПАТ «Крос П/Ф Зоря» та ТОВ «Птахокомплекс». В 2007 році Компанія придбала комбікормові заводи: ВАТ «Вуглегірський експериментальний комбікормовий завод» і ВАТ «Волноваський комбінат хлібопродуктів».

У 2008 році «Авангард» придбав птахофабрики ПНБК «Інтербізнес» та ТОВ «Ареал-Снігурівка». Відбувся запуск заводу з переробки яєць ТОВ «Імперово Фудз», Почалось будівництво комплексів з виробництва яєць на ЗАТ «Агрофірма Авіс» і СПП ЗАТ «Чорнобаївське».

Виробничі підприємства Компанії «Авангард» в 2007-2009 роках були повністю модернізовані і на даний момент є одними з найбільш технічно розвинутих підприємств України. Постачальниками обладнання виступили провідні виробники обладнання, такі як OFFICINE FACCO&C.Spa (Італія); Big Dutchman International GmbH (Німеччина); MOBA B.V. (Нідерланди); ANDRITZ FEED&BIOFUEL A/S (Данія); CimBria Unigrain A/S (Данія); STULZ H+E GR. PPE (Німеччина).

До складу Групи входять: 19 птахофабрик, які в 2010 році виробили 4 420 млн. штук яєць; 3 репродуктори II порядку, які забезпечують виробничі потреби Компанії в добовому курчаті; 9 зон з підрощування молодняка; 6 кормових заводів і 3 склади для довготривалого зберігання яйця. Компанія володіє і контролює кожен етап процесу виробництва яєць і яєчних продуктів, таким чином забезпечуючи зниження витрат і підвищення контролю якості продукції.

У 2009 році завод з переробки яєць «Імперово Фудз» увійшов до складу Групи. Завод «Імперово Фудз» є одним із технічно найрозвинутіших об'єктів з переробки яєць в країнах СНД. Компанія «Аграрний Холдинг Авангард» має намір поступово збільшувати потужності заводу «Імперово Фудз» до 10 млн. штук яєць розбивки за день. Технологічна лінія розроблена і змонтована за проектом датської компанії «SANOVO» та вважається втіленням новітніх досягнень у сфері переробки яєць.

У 2011 році відбулося злиття з корпорацією Укрлендфармінг. Олег Бахматюк, якому належить 100% компанії Ukrlandfarming PLC, передав 77,49% акцій компанії Авангард компанії Ukrlandfarming PLC з метою раціоналізації своїх сільськогосподарських активів.

Компанія «Аграрний Холдинг Авангард» не займається вирощуванням зернових культур з комерційною метою і не планує здійснювати таку діяльність в майбутньому, хоча об'єднаний агрохолдинг обробляє найбільший в Україні банк землі — майже 500 тис. га, також має стадо в 65 тис. голів великої рогатої худоби, куриного поголів'я в 24 млн. курей. Окрім того, компанії належить 18 м'ясокомбінатів, два заводи з переробки шкіри, шість насінневі заводів, шість цукрових заводів, три елеватора, чотири зерносховища та 110 горизонтальних сховищ.

Компанія «Аграрний Холдинг Авангард» - провідний експортер курячого яйця та яєчних продуктів з України. Компанія займає 97% в експорті сухих яєчних продуктів та 52% - в експорті яєць. Компанія здійснює реалізацію готової продукції на території України, а так само експортує Йорданію, Туреччину, Саудівську Аравію, Казахстан, Молдову.

Друга за обсягами група компаній, яка діє на ринку яєць та яєчних продуктів є ТОВ «Овостар Юніон». ТОВ «Овостар Юніон» одна із провідних агропромислових компаній України з вертикально-інтегрованою структурою, що є другим за обсягами виробником курячих яєць в Україні. До активу ГК «Овостар Юніон» входить найбільш відомий національний бренд курячих яєць – «ЯСЕНСВІТ» та бренд сухих та рідких яєчних продуктів «Овостар». [9]

Материнська компанія Ovostar Union NV розташована у Нідерландах. Мажоритарними власниками компанії є Борис Беліков та Віталій Вересенко.

У 1998 році Компанія розпочала роботу в галузі яєчного птахівництва із придбання птахофабрики «Малинове» у с. Телешівка (Київська обл.). У 1999 році створено управляючу компанію «Бориспіль Агро Трейд» із метою ефективного управління усіма підрозділами компанії. У наступному році Компанія розпочала побудову вертикальної інтеграції виробництва, задля чого придбала Жашківській міжгосподарський комбікормовий завод у с. Скибин (Черкаська обл.), одну з найбільших птахофабрик країни – ВАТ «Птахофабрику «Україна» та площадку з вирощування молодняку, інкубаторну станцію у м. Кагарлик та майновий комплекс Ставищанської птахофабрики в смт. Ставище. Створено торгову компанію ЗАТ «Крушинський птахівничий комплекс» для забезпечення ефективного збуту продукції.

Завдяки вертикально-інтегрованій структурі бізнесу «Овостар Юніон» контролює витрати на виробництво та якість всієї продукції на кожному етапі виробництва. На даний момент продуктивне поголів'я несучок складає 2,3 млн. Пташки обладнанні сучасними клітками «Salmet», «BigDutchman» та «Techna». Птахофабрики сертифіковані відповідно до міжнародної системи управління якістю та безпекою продуктів відповідно до вимог ISO 22000:2005 та HACCP (ХАССП).

У 2001 році Компанія вивела на ринок національну торгову марку «ЯСЕНСВІТ» - перше фасоване яйце в індивідуальній упаковці, яке з'явилося на ринку України.

Компанія сьогодні пропонує повний асортимент як фасованої, так і не фасованої продукції, яка реалізується через власну фірмову роздрібну мережу ГК «Ovostar Union» та роздрібні мережі України. Вона також є новатором з випуску яєць з додатковою цінністю – йодованого яйця, з підвищеним вмістом вітамінів, спеціального продукту для дітей (схваленим та рекомендованим Міністерством охорони здоров'я України), екологічно чистих продуктів «Біо яйця» та «Organic eggs». Частка контрактів

компанії в категорії «Яйця» у вітчизняному секторі Private Label перевищує 83%.

Компанія створила перший завод яєчних продуктів в Україні ТОВ "Овостар" на базі цеху БАТ «Птахофабрика «Україна». У 2003 році Компанія створила ТОВ «Золоте курча» - виробничу площадку з утримання власного батьківського поголів'я, отримання інкубаційного яйця та підрощування молодняку для забезпечення власних потреб в інкубаційному яйці.

У 2006 році Компанія завершила процес капітальної реконструкції заводу з виробництва яєчних продуктів «Овостар». Цехи сортування потужністю 165 тисяч яєць за годину із сучасними машинами MOBA B.V. (Нідерланди) та STULZH+EGR. PPE (Німеччина) гарантують щоденне виробництво фасованої продукції для власних роздрібних фірмових точок та понад 2000 магазинів по всій Україні.

У 2008 році ключовими власниками прийнято рішення про об'єднання усіх вищеперерахованих підприємств в одну групу компаній з метою укріплення позицій на ринку України. Завод «Овостар» завершив процес побудови інтегрованої системи управління якістю та безпекою продуктів відповідно до вимог ISO 9001:2000, ISO 9001:2008 та ISO 22000:2005 (НАССР).

ГК «Овостар Юніон» набула членства в Світовій організації провідних виробників курячих яєць та яєчних продуктів «International Egg Commission» (Міжнародна яєчна комісія).

З 2009 року Компанія запустила другий власний комбікормовий завод із виробництва кормів для годівлі птиці на території БАТ «Птахофабрика «Україна» для покриття зростаючої потреби в кормах. Вертикальна диверсифікація бізнесу – це одна із найважливіших інвестиційних концепцій, яка знижує ризики інвестиційного портфелю, підвищуючи при цьому дохідність компанії. Для поглиблення вертикальної інтеграції створено цех із переробки яєчної шкаралупи. Таким чином, раціон несучок збагачується природнім кальцієм власного виробництва.

Дотримуючись стратегії вертикальної інтеграції, компанія збудувала масло екстракційний завод з виробництва соняшникової олії та шроту. Розпочато виробництво нерафінованої

соняшникової олії холодного віджиму, розфасованої в споживчу тару від ТМ "ЯСЕНСВІТ".

Завод яєчних продуктів ТОВ «Овостар» сертифікований відповідно до міжнародного стандарту HALAL – Certificate, тобто «Системи добровільної сертифікації продукції та послуг на відповідність канонам Ісламу».

У 2010 році ТОВ «Золоте курча» перейменовано в ТОВ "ЯСЕНСВІТ", а управляюча компанія ТОВ «Бориспіль Агро Трейд» отримала назву ТОВ «Овостар Юніон», що завершило внутрішні інтеграційні процеси та формування корпоративної культури Групи компаній. За 2011 рік Компанія збільшила виручку до 400 млн. грн., що на 36% більше, ніж у 2010 р. У 2011 році ГК «Овостар Юніон» реалізувала 439 млн. яєць, 1 338 тонн сухих і 4 072 тонн рідких яєчних продуктів, 1 432 тонни соняшникової олії. Станом на 31 грудня 2011 р., загальне поголів'я птахів склало 3.1 млн. голів, з них 2.3 млн. голів курей-несучок. Продукція ГК «Овостар Юніон» сертифікована відповідно до стандартів системи Halal та Kosher, що суттєво розширює коло клієнтів компанії як всередині України, так і за її межами, особливо враховуючи динамічний розвиток ринків Азії та Близького Сходу.

Останнім часом особливо актуальним є питання енергетичної кризи, особливо щодо запасів вуглеводного палива. Саме паливні брикети зі лушпиння соняшникового насіння виробляються на заводі ГК «Ovostar Union», як побічний продукт в процесі виробництва соняшникової олії. Виробничі потужності складають понад 400 тонн на місяць.

Як видно із структури двох найбільших груп підприємств по виробництву яєць та яєчних продуктів у їх структурі на жаль відсутні центри інновацій, а саме наукові установи та заклади освіти, які б готували профільних спеціалістів саме для потреб галузі. Як наслідок такого стану речей практично все обладнання, яке було встановлено під час модернізації виробничих потужностей є іноземним та поглиблює залежність від його промислового обслуговування. Так, постачальниками обладнання для пташників виступили OFFICINE FACCO&C.Spa (Італія); Big Dutchman International GmbH (Німеччина); MOBA B.V.

(Нідерланди); ANDRITZ FEED&BIOFUEL A/S (Данія); CimBria Unigrain A/S (Данія); STULZ H+E GR. PPE (Німеччина). Пташники обладнанні сучасними клітками «Salmet», «BigDutchman» та «Techna». Виробники яєчних продуктів мають обладнання датської компанії «SANOVO» та контролери «Siemens».

Крім того, виробники яєць не мають власної торгівельної мережі та співпрацюють із рітейлерами в режимі постачальник - продавець, що змушує їх погоджуватись із умовами торгівельних організацій. Тому вкрай актуальним питанням в процесі формування кластерного об'єднання має стати створення спільної мережі дистрибуції та торгівельних організацій, що знизить витрати компаній на логістику та роздрібну реалізацію продукції. Крім того, для об'єднання зусиль по реалізації продукції за кордоном мають бути створені зовнішньоторговельні організації, які будуть тісно співпрацювати із торгівельними місіями за кордоном та комплексно представляти продукцію українських виробників при здійсненні акредитації продукції за межами України та укладенню зовнішньоторговельних контрактів.

Для появи в країні стійкої конкурентної переваги, конкурентоздатна галузь повинна опиратись на чотири детермінанти конкурентного ромбу. Серед детермінантів конкурентного ромба для яєчної галузі є усі чотири детермінанти. Факторні умови, параметри попиту, спорідненні (related) і підтримуючі галузі, і внутрішня конкуренція для ринку яєць курячих створюють середовище, яке дозволило швидко нагромадити загальні конкурентні переваги в середині країни. Країни мають найбільші шанси на успіх у тих галузях або їх сегментах, де детермінанти конкурентної переваги як системи мають найбільш сприятливий характер.

Так наявність в країні природних конкурентних переваг та значний внутрішній ринок, безсумнівно, впливає на конкурентоздатність українських виробників в цій галузі. Природні ресурси, тобто кількість, якість, доступність і вартість земельних ділянок, кліматичні умови країни і географічне положення щодо основних споживачів є вкрай сприятливими для цього ринку. Але одержання конкурентної переваги на основі факторів залежить також від того, наскільки ефективно вони

використовуються, тому лише інноваційність груп може слугувати запорукою довго тривалості набутих конкурентних переваг.

Як висновок, галузь на сьогодні має основні факторні конкурентні переваги - це такі, як природні ресурси, кліматичні умови, географічне положення країни та почала накопичувати розвинені – це сучасна інфраструктура, високоосвічені кадри. Однак, сьогодні птахівники не мають профільних дослідницьких інститутів, бізнес інкубаторів та інноваційних центрів і, як наслідок, не мають спеціалізованих конкурентних переваг - це персонал з вузькою спеціалізацією, інфраструктура специфічних типів, бази даних у певних областях знань й інші фактори, застосовувані в обмеженому числі галузей. Тому конкурентоздатність яєчної галузі в Україні не є тривалою і лише створення кластерів росту для переходу галузі на інноваційний шлях розвитку може забезпечити їй довготривалу конкурентну перевагу.

Література.

1. Кропивко М.Ф. Підвищення конкурентоспроможності та соціальної спрямованості агропромислового виробництва на основі розвитку кластерних систем / М.Ф. Кропивко // Економіка АПК. – 2013.- № 3. – С. 3 – 15.
2. Одінцов М.М. Основні напрями кластерної організації регіонального агропромислового виробництва / М.М. Одінцов, О.М. Одінцов // Економіка АПК. – 2012. - № 1. – С. 23 -29.
3. Пасхавер Б. Цінова конкурентність аграрного сектору / Б. Пасхавер // Економіка України. — 2007. — № 1. — С. 78–88.
4. Саблук П. Т. Нова економічна парадигма формування стратегії національної продовольчої безпеки України в ХХ столітті / П. Т. Саблук. — К. : ІАЕ, 2001. — 94 с.
5. Marshall A. Principles of Economics: An introductory volume /A. Marshall.- London, UK: Macmillan, 1990. – 568 p.
6. Шумпетер Й. Капіталізм, соціалізм и демократія: пер. с англ. Под. ред. В.С.Автономова. – М.: Экономика, 1995. – 540 с.
7. Портер М. Стратегія конкуренції: методика аналізу галузей і діяльності конкурентів. – К.: Основи, 1997. – 390 с.
8. Корпоративний сайт. Режим доступу: <http://avangardco.ua>
9. Корпоративний сайт. Режим доступу: www.ovostar.ua

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ МАКРОЕКОНОМІЧНИХ ПОКАЗНИКІВ

Михайленко О.В., к.е.н., доцент

Економічна ефективність підприємств, тобто їх віддача або результативність, є основою розвитку економіки України в цілому. Останні роки загальний стан промисловості України, який внаслідок економіко-політичної кризи, що завдає суттєвих та значних проблем в усіх сферах діяльності людей, бажає багато кращого. Ці проблеми не обійшли і підприємства харчової промисловості.

Агропромисловий комплекс загалом є функціональною ланкою всього національно-господарського комплексу. Вона має значні ресурси для підвищення ефективності соціально-економічного розвитку країни на основі заохочення інвестицій, створення нових робочих місць, надання соціальних гарантій працівникам, впровадження інновацій, виробництва сировини для розвитку інших галузей, забезпечення валютних надходжень та формування позитивного іміджу України як найбільшого світового експортера сировини. Сьогодні в умовах дії нових торговельних правил, динамічних змін кон'юнктури ринку експорт стає стабілізуючим фактором рішення багатьох економічних і соціальних проблем суспільства і набуває все більшого значення за умов фінансової нестабільності, нестачі грошових коштів суб'єктів господарювання. У свою чергу розвиток підприємств харчової промисловості країни знаходиться під впливом низки чинників внутрішнього та зовнішнього середовища.

Харчова промисловість України є однією з небагатьох успішних і привабливих галузей вітчизняної економіки. Частка виробленої продукції харчової промисловості у ВВП за останні роки зменшувалася приблизно на один відсоток в рік.[1,4]. Харчова продукція є галуззю, що орієнтована на задоволення базових потреб громадян, тому вона менше за інші галузі схильна до значних коливань і характеризується відносно стабільним попитом, але пропорційно залежить від рівня життя населення.

Питаннями оцінки і аналізу харчової промисловості України присвячено праці багатьох науковців та експертів. Проте глибока

системна економічна криза, що охопила Україну в останні роки, вимагає прискіпливішої уваги до аналізу галузей економіки, які наразі несуть мінімальні втрати, з метою розробки заходів щодо сприяння діяльності цих галузей, підвищення їх прибутковості та конкурентоспроможності у майбутньому.

Метою даної роботи є визначення ключових особливостей галузей харчової промисловості України, тенденції та динаміки їх розвитку за останній період та розробка пропозицій щодо основних векторів розвитку на майбутнє. Тобто, метою роботи є аналіз та узагальнення базових макроекономічних показників діяльності підприємств харчової промисловості за останні роки, що характеризують його економічну ефективність.

Визначення та розроблення стратегічних програм економічного та соціального розвитку передбачає попередню оцінку основних напрямків виробничо-господарської діяльності підприємств галузі та визначення прогресивних структурних зрушень з метою прогнозування, планування, визначення основних тенденцій розвитку як галузі в цілому так і окремих суб'єктів господарювання[3].

Вагомий внесок у розроблення та удосконалення методологічних основ щодо вивчення виробничих процесів, їх ефективності здійснили вітчизняні та зарубіжні науковці-економісти, серед яких можна виділити Г.В. Савицьку, Є.В. Мниха, А.Д. Шеремета та багатьох інших. Наукові нароби цих вчених дозволяють детально, послідовно визначити не лише абсолютні величини загальних економічних показників, але і велику кількість зовнішніх та внутрішніх чинників, що впливають на їх зміну.

Економічна ефективність — це результативність економічної системи, ступінь використання виробничого потенціалу, що виражена у співвідношенні корисних кінцевих результатів її функціонування до витрачених ресурсів [1, 4].

Показники економічної ефективності умовно можна диференціювати на дві групи: *конкретні* (характеризують окремі сторони економічного виробничого або комерційного процесу) *та узагальнюючі* (характеризують результативність діяльності всієї

економічної системи в цілому (підприємства, території, національної економіки).

Узагальнюючі показники є підставою для ухвалення рішень на рівні системи в цілому. Ці рішення спрямовані на удосконалення або трансформацію згаданих суб'єктів. В одних випадках необхідно обґрунтувати вибір ресурсів для досягнення конкретних цілей, в інших – вибір напрямків діяльності економічної системи (інвестування коштів)[1].

Конкретні показники дають можливість обґрунтувати рішення з удосконалення окремих компонентів виробничих процесів.

В умовах ринкових відносин, крім того, виникає необхідність конкретного і глибокого вивчення потреб внутрішнього і зовнішнього ринків, ринкових ситуацій, вимог споживачів, пріоритетних напрямків експорту та імпорту, інвестиційної політики, ефективності зв'язків з іншими регіонами та підприємствами.

Одним із основних етапів діагностики економіки країни є вивчення платіжного балансу, що відображає якість торгівельних відносин між суб'єктами економічної діяльності та свідчить про насиченість економіки країни іноземною валютою. Дослідження показало що Україна належить до експортоорієнтованих держав, про що свідчить співвідношення ВВП до експорту. Але Україна в більшій мірі експортує за кордон не готову продукцію, а лише сировину (сталь, зерно, руду). Аналіз платіжного балансу дозволяє стверджувати про зменшення частини експорту по відношенню до ВВП. Крім того, КМУ затвердив відповідний прогностичний показник на 2018 рік – 43,1 % [5].

В результаті аналізу було визначено, що ВВП в 2018 році в порівнянні із 2015 роком збільшився на 40,2 млрд.\$ або на 44,3%. При цьому сума експорту зросла на 11,3 млрд. \$ (або на 20,6%), завдяки високим обсягам поставок зернових, масла і жирів, інтенсивному експорту м'ясо-молочної продукції. Сума імпорту при цьому виросла лише на 20,1 млрд. \$, які при цьому склали 40%. Але при цьому питома вага експорту у ВВП зменшилася на 7.3 в.п., тоді як експорту лише на 1,4 в.п. загальний товарообіг за період 2015-2018 р.р. виріс на 27,4 млрд. \$ або на 50,7%.[5]

Такі дослідження свідчать про величезну залежність внутрішнього ринку від імпортованої продукції, що є доволі небезпечною тенденцією, бо наявність у структурі внутрішнього ринку значного обсягу імпорту призводить до зменшення національного доходу.

Чистий приплив капіталу за фінансовим рахунком у 2018 році збільшився до \$ 7,4 млрд. На відміну від попереднього року, державний сектор відігравав значну роль у надходженні капіталу: Уряд активно залучав валютні ресурси як на зовнішньому, так і на внутрішньому ринках.

Крім того, за останні роки спостерігається зниження питомої ваги в структурі ВВП промисловості на 2,8 %. Натомість помітно нарощується питома вага сільського господарства – з 8,4 % у 2010 до 11,9 % у 2018. Детальний аналіз відповідних галузей дозволить встановити причини змін і можливі наслідки.

Основними галузями, які формують ВВП, залишаються: добувна, харчова промисловість, енергетика та металургія, загальний внесок яких до валової доданої вартості становить понад 70 %. Дослідження структури реалізованої продукції встановило, що питома вага реалізованої продукції харчових підприємств становить 21% (тоді як питома вага реалізованої продукції енергетичних підприємств – 27%). При цьому питома вага обсягів реалізованої продукції підприємств харчової промисловості, за межі країни в 2018 році становила 26% (на рівні із хімічною промисловістю) [2].

Оскільки, реалізація та виробництво продукції, особливо на підприємствах харчової промисловості, є взаємозалежними процесами, доцільно вивчити чинники, що впливають на їх протікання.

Важливими факторами, що впливають на обсяги реалізації є, насамперед, попит на різноманітні види продукції, що випускаються, купівельна спроможність споживачів.

Дослідження суми сукупних витрат в розрахунку на одне домогосподарство дозволило встановити, що у 2018 році вона збільшилася на 1169, г (або на 16,35 %) в порівнянні із 2017 роком і на 2588,2 грн (45,2%) в порівнянні із 2016 роком. При цьому сума споживчих сукупних витрат поступово знижувалася. Так в 2018

році в порівнянні із 2016 роком зменшилася на 1,2 в.п., а в порівнянні із 2016 – на 0,9 в.п. За досліджуваний період змінилася їх структура: так поступово зменшувалася питома вага суми споживчих сукупних витрат і збільшувалася питома вага неспоживчих сукупних витрат (в порівнянні із 2017 роком на 0,9 в.п., а в порівнянні із 2016 роком – на 1,2 в.п.)[2].

В сумі споживчих сукупних витрат поступово зменшувалася питома вага витрат на продовольчі товари (включаючи харчування поза ломом, алкогольні напої та тютюнові вироби) – в 2018 році в порівнянні із 2016 роком на 1,5 в.п., а у порівнянні із 2017 роком на 0,8 в.п. Суттєво зменшилася питома вага витрат на оплату житла, комунальних продуктів та послуг - в 2018 році в порівнянні із 2016 роком на 0,8 в.п., а у порівнянні із 2017 роком на 1,5 в.п. Крім того, ВВП на душу населення за рівнем купівельної спроможності вже недоцільно порівнювати навіть із країнами-сусідами, бо сьогоднішній орієнтир – країни 3-го світу.

Дослідження доходів та умов життя за 2016-2018 роки дозволяє визначити що середньомісячний наявний дохід та реальний наявний дохід населення у розрахунку на одну особу за цей період постійно зростає. Але темпи зростання реального наявного доходу дещо перевищують темпи зростання середньомісячного наявного доходу – на 4,2 в.п. (2018 рік в порівнянні із 2016 роком) та 3,8 в.п. (2018 рік в порівнянні із 2017 роком).

За даний період суттєво зменшилася питома вага номінального та реального наявного доходу у розрахунку на одну особу. В 2018 році питома вага середньомісячного наявного доходу в порівнянні із 2017 роком вона зменшилася на 5,2 в.п., а у порівнянні із 2016 – на 1, в.п. [6]

Такі зміни спостерігаються при зростанні середньомісячної номінальної заробітної плати – на 3682 грн (на 71%) на 1761 грн (на 24,7%) відповідно в 2018 році в порівнянні із 2016 та 2017 роками. Також спостерігається зростання питомої ваги оплати праці в сукупних ресурсах у середньому за місяць у розрахунку на одне домогосподарство на 7,8 та 2,1 в.п. відповідно в 2018 році в порівнянні із 2016 та 2017 роками.

При вивченні споживання продуктів харчування в 2018 році в порівнянні із 2017 та 2016 роками ми визначили, що збільшилося

споживання на одну особу м'яса та м'ясних продуктів (на 1,5кг (2,9%) та 1,2 кг(2,3%) відповідно), риби та рибних продуктів (на 2,2 кг (22,9%) та 1,0 кг (9,2%)) та яєць (11 шт (4.1) та 5 шт (1,8)). Зменшення спостерігається при споживанні молока та молочних продуктів (на 9,7кг (4,6%) та 0,2 кг (0.1%)), хлібних продуктів (на 1.2 кг (1,1%) та 1.0 кг (0,9%)). Споживання олії, картоплі, овочів та баштанних продовольчих культур за період, що досліджується майже не змінилося [5].

Такі зміни споживання спостерігаються на фоні змін у виробництві основних видів продукції. Так ми бачимо, що в 2018 році збільшилося виробництво м'яса (у забійній вазі) на 31 тис. т (або на 1,3%) в порівнянні із 2016 роком та на 37 тис.т (або на 1,5) в порівнянні із 2017 роком, збільшилося виробництво яєць на 1032 млн шт (на 6,8%) та 626 млн шт (на 4%) відповідно. Спостерігається скорочення виробництва молока на 318 тис. т (на 3%) та на 217 тис. т (на 2,1 %) відповідно в 2018 році в порівнянні із 2016 та 2017 роками.

Отже, промисловий сектор відіграє ключову роль в економіці України – його показники діяльності є дуже важливим фактором соціально-економічного розвитку. Розуміння структури і тенденцій у промисловому секторі має важливе значення для управлінців, оскільки він здійснює надзвичайний вплив на загальний стан здоров'я української економіки, в тому числі на експортний потенціал.

При цьому доцільно вирішити ряд проблем, серед яких потребують негайного вирішення наступні проблеми вітчизняної промисловості:

- моральне й фізичне зношення основних фондів;
- порушення поставок сировини між підприємствами групи, які перебувають на неконтрольованій території Донецької та Луганської областей, що може призвести до додаткового збільшення збитків усієї групи;
- висока залежність від кон'юнктури на світових ринках і надмірний вплив зовнішнього попиту, нерозвиненість внутрішнього попиту;
- висока енергоємність виробництва;

- обмеженість власних енергетичних ресурсів;
- виробництво продукції з низькою додатковою вартістю;
- відсутність ефективної системи збагачення низькоякісної вітчизняної сировини.

Таким чином, кризові події останніх років внесли значні зміни в розвиток галузі і поставили нові виклики перед виробниками. В останні роки спостерігаються загальне скорочення обсягів виробництва, реалізації продукції, значно знизилась купівельна спроможність споживачів, через що переорієнтовуються на більш дешеву продукцію. Але незважаючи на негативний вплив зовнішнього середовища, підприємства галузі мають потенційні сприятливі перспективи розвитку завдяки ефективному менеджменту та іншим внутрішнім конкурентним перевагам. Також можна зробити припущення щодо високого потенціалу галузі, що підтверджують позитивні результати економічних суб'єктів навіть в умовах значного економічного спаду.

Література.

1. Гончарук А.Г. Управление эффективностью деятельности предприятия. Одеса: Астропринт, 2012. 260 с.
2. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>. Діяльність суб'єктів господарювання за 2016 рік : статистичний збірник. К. : Державна служба статистики України, 2016
3. Куценко А. В. Організаційно-економічний механізм управління ефективністю діяльності підприємств споживчої кооперації України: монографія. Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. 205 с.
4. Кушваху Р.А. Эффективность – одна з найважливіших категорій в економіці та її значення в процесі господарювання. Науковий вісник, 2005. С. 227 – 229.
5. Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2017 рік:
6. Статистичний щорічник України за 2017 рік, за ред. І. Є. Вернера, – Державна служба статистики України, 2018. – 541 с.

ЗАЛУЧЕННЯ ІНВЕСТИЦІЙ В УКРАЇНСЬКІ ІТ-КОМПАНІЇ

Ніколаєнко С.М., ст.викладач

Бабюк О.В., магістрант

Глобалізація ринкового середовища обумовила активізацію міжнародного та національного руху капіталу, що став каталізатором соціально-економічного розвитку та зростання країн. Його визначальною формою є рух підприємницького капіталу або міжнародних інвестицій, які в умовах поглиблення транснаціоналізації бізнесу виступають одним з найефективніших засобів структурних зрушень та ремісії національних економік. Залучення інвестицій, в порівнянні з традиційними джерелами фінансування, дає додаткові можливості, що полягають у використанні зарубіжного організаційного та управлінського досвіду, доступу до новітніх технологій, розвитку експортного потенціалу підприємницьких структур та економіки в цілому.

Інформаційні технології (ІТ) – це інвестиційний товар, тому йому доводиться конкурувати з іншими напрямками діяльності компаній за інвестиційні ресурси, які зазвичай завжди обмежені. Рішення про інвестування коштів може допомогти фірмі завоювати нові позиції на ринку і здобути конкурентну перевагу щодо інших фірм галузі.

Теоретичні та практичні аспекти розвитку інвестування в ІТ-сектор знайшли своє відображення у низці праць таких вітчизняних науковців як А.В. Катренко, О.В. Пастернак, О.О.Лапко, В.А.Мельник, В.В.Руденко та ін. Ними було визначено та проаналізовано проблематику інвестування в ІТ-сектор України та досліджено досвід зарубіжних країн, проте не було охарактеризовано окремих галузей ІТ-сфери. Тому ця стаття присвячена особливостям залучення інвестицій на ІТ-ринку.

Метою статті є визначення, систематизація та аналіз основних переваг та проблем розвитку ІТ-сектора, теоретичне обґрунтування доцільності залучення інвестицій в ІТ-проекти.

В процесі дослідження були визначені переваги та недоліки основних видів інвестування в ІТ; проаналізовано венчурне фінансування ІТ-сфери; визначені напрями залучення іноземних інвестицій.

Інвестиції в ІТ у широкому сенсі – це будь-які витрати ІТ-департаменту: на придбання комп'ютерів, ліцензій, підтримання мереж тощо. Спочатку інвестиції в ІТ розглядалися як фінансові вкладення в устаткування, його обслуговування і базові технології [1]. З іншого боку, інвестиції в ІТ асоціювалися з витратами, скерованими на придбання нових комп'ютерів, телекомунікацій, програмного забезпечення та виплату заробітної плати персоналу, який займається управлінням ІТ.

На теперішній час основними видами інвестицій в ІТ є: власні кошти; кредити; посівне фінансування (Seed Capital, SC); венчурне інвестування (VC); приватні інвестори; стратегічне інвестування; акціонерний капітал. Виконаємо порівняння переваг та недоліків кожного з цих видів інвестицій у таблиці 1.

Таблиця 1

Переваги та недоліки основних видів інвестування в ІТ

Вид інвестицій	Переваги	Недоліки
Власні кошти	Відсутність відсотків Швидкість отримання Свобода витрачання коштів	Невеликий розмір інвестицій Відсутність зовнішньої експертизи Відсутність консультативного підтримання
Кредити	Власник не поділяє власність з інвестором	Відсутність матеріальних гарантій застава нерухомості Значна процентна ставка Кредитування лише найвигідніших проектів Значний час оформлення документів Наявність гаранта повернення коштів
Посівне фінансування (SeedCapital, SC)	Налагодження зв'язків з дистриб'юторами Керівництво оперативною діяльністю досвідченими приватними інвесторами Наявність операційного плану виходу на ринок	Супровід лише стартової фази
Венчурне інвестування (VC)	Надання коштів та їх залучення на тривалий період Матеріальна застава не вимагається	Придбання частини власності компанії в обмін на інвестування Право контролю інвесторів під час прийняття важливих рішень

	Зв'язки VC серед потенційних покупців і партнерів Можливість сумісного інвестування іншими інвесторами	Наявність прав інтелектуальної власності Наявність оформленого бізнес-плану проекту
Приватні інвестори	Швидкість ухвалення рішення про фінансування Отримання коштів за відсутності прибутку Реінвестування прибутку Швидкі темпи розвитку Активна участь інвестора	Високий рівень ризику Невисокий рівень диверсифікації Неформальні контакти із засновниками бізнесу Значна частка акцій компанії належатиме інвестору
Стратегічне інвестування	Значний обсяг інвестицій Експертна допомога Швидке входження до ринку	Пакет акцій набуває стратегічний інвестор Управління та контроль з боку стратегічного інвестора Тривалий процес отримання коштів
Акціонерний капітал	Великий обсяг фінансування Зміцнення репутації компанії	Публічне розміщення акцій – не відповідає малому та середньому бізнесу Тривалий процес отримання коштів Залучені кошти є «дорогими» Необхідність публікації внутрішньої інформації

**Джерело: [5, с.405-406].*

Сучасний розвиток ІТ-ринку в Україні має потужний потенціал, який полягає у збільшенні кількості кваліфікованих робочих місць, виведення країни на новий рівень, зростання бюджету країни. Перевага ІТ-сфери полягає в тому, що вона не обмежена кордонами та територією, оскільки сучасний світ з'єднується Інтернет-мережею, тому можна завоювати частку світового ринку не покидаючи країни.

Найпривабливішими містами України для інвестування в сферу ІТ-технологій є Київ, Харків, Львів, Дніпро, тобто лідерами є міста-мільйонери [11, с. 111].

Проте, для прогресивного розвитку ІТ-індустрії, окрім інвестицій та інновацій які впроваджують потрібні кваліфіковані наукові кадри. Тому найбільша кількість ІТ-компаній знаходиться

у місті Харкові, Львові, Дніпрі та Одесі. Але лідером є місто Київ (45%). Самими найбільшими ІТ-компаніями є «Luxoft», «SoftServe» та «EPAM Systems» [11, с. 112]. Але кількість таких компаній стрімко збільшується за рахунок інвестиційних коштів (більшості закордонних), тому що вкладання інвестиційного ресурсу в цю сферу дає значні прибутки.

Стартап - це партнерство двох і більше осіб для створення інноваційного продукту або послуги, яке знаходиться на початковій стадії підприємницької діяльності з обмеженими ресурсами, і потребує додаткових венчурних інвестицій. А.В.Катренко та О. В. Пастернак [5] використовують таке визначення поняття «венчурне інвестування» - це надання коштів на довгий термін молодим компаніям, які знаходяться на ранній стадії розвитку, в обмін на частку в цих компаніях. В Україні нараховується більше 30 великих венчурних інвесторів та інвестиційних компаній, які сформували асоціацію UVCA [9].

Топ-10 угод ІТ-стартапів, які мали найбільші суми венчурного інвестування у 2018 р. наведені в таблиці 2.

Таблиця 2

Топ-10 угод ІТ-стартапів, які мали найбільші суми венчурного інвестування у 2018 р.

ІТ-компанії	Залучені кошти
Gitlab	100 мільйонів доларів
BitFury	80 мільйонів доларів
People.ai	30 мільйонів доларів
GitLab	20 мільйонів доларів
YayPay	8,4 мільйона доларів
DreamTeam	5 мільйонів доларів
Restream	4,5 мільйона доларів
Busfor	4 мільйони доларів
Preply	4 мільйони доларів
Spinbackup	1,5 мільйона доларів

**Джерело: [9].*

Загальний обсяг венчурних інвестицій в українські ІТ-компанії за 2018 рік досягнув \$336,9 млн доларів США, що майже в півтора рази перевищує минулорічний максимум, який становив 258,6 млн доларів.

Про це йдеться в Огляді українського ринку венчурних та приватних інвестицій 2018 UVCA [9]. Також у 2018 році зросла кількість укладених угод: якщо у 2017 році було укладено 89 угод, то за підсумками 2018 року - 115. Майже третина із загального обсягу інвестицій залучила компанія GitLab, заснована харків'янином Дмитром Запорожцем. У вересні цей стартап отримав 100 мільйонів доларів інвестицій від Iconiq Capital. В результаті угоди компанія стала "єдинорогом" – її оцінка перевищила 1 мільярд доларів. У грудні в GitLab також проінвестував фінансовий конгломерат Goldman Sachs.

Таке зростання можна пов'язати з появою українських «єдинорогів», що підігріло інтерес інвесторів до українських проектів, чия оцінна вартість швидко злітає до мільярда доларів і вище.

За прогнозами зростання венчурних інвестицій в 2019 році продовжиться на очікуванні появи нових «єдинорогів». Так на ринку угод M&A було укладено сім угод на суму \$25,2 млн. Кількість угод на ринку залучення фінансування через ICO впала з 19 угод у 2017 році до 4 угод у 2018 р., а сума інвестицій з \$160,3 млн до \$58,3 млн відповідно. Причину зниження інтересу інвесторів можна пояснити падінням довіри та необхідністю забезпечення гарантій матеріальними активами, прибутком чи доходом компанії.

Обсяг залучених інвестицій в Україну з боку венчурних фондів продовжує зростати разом із ринком прямих інвестицій, попри певну політичну нестабільність. Це свідчить про те, що сектор ІТ та інновацій найменш схильний до впливу політичних ризиків.

У 2018 р. стартапи отримали гранти на загальну суму 322,7 тис. доларів: 6 грантів від Європейського банку реконструкції та розвитку (ЕБРР) та 5 грантів від Open Data Challenge [9].

Таким чином, для підвищення інвестиційної активності в сферу ІТ-компаній серед пріоритетів державного регулювання має бути популяризація в суспільстві та стимулювання впровадження вільного програмного забезпечення (ВПЗ) в Україні шляхом проведення відповідної інформаційної кампанії серед усіх стейкхолдерів (у тому числі і серед іноземних і вітчизняних інвесторів) щодо переваг і перспектив введення ВПЗ у сфері

державного управління, освіти та науки, підтримки через механізми державних замовлень і відкритих тендерів у сфері ІКТ, встановлення єдиного стандарту українізованого ВПЗ в державних установах; формування депозитарію ВПЗ на базі мереж регіональних і центральних серверів для можливості швидкого оновлення програм; проведення ефективної ліцензійної політики.

Для забезпечення розвитку ІТ-сектору пріоритетом має бути формування умов для ефективної кластерної взаємодії, що потребує:

- удосконалення нормативно-правової бази залучення венчурних інвестицій і стимулювання інновацій у сфері ІТ;

- підтримки створення та розвитку малих інноваційних підприємств у сфері ІТ при наукових установах і вищих навчальних закладах, стимулювання інноваційної діяльності в цих підприємствах і просування інновацій на ринок;

- організації експертного співтовариства у сфері ІТ, покликаного забезпечити підприємства кластера інноваційними ідеями, оцінювати і обґрунтовувати вибір системоутворюючих інноваційних проєктів;

- формування системи інформаційного забезпечення інноваційної діяльності, яке створить інформаційний міст між творцями інноваційної продукції у сфері ІТ, вітчизняними та зарубіжними інвесторами, зацікавленими в їх впровадженні;

- розвитку інноваційної культури в підприємницькому середовищі, у працівників адміністративної сфери та населення з залученням засобів масової інформації та на основі використання нових освітніх ІТ-технологій, науково-просвітницької роботи;

- розвитку інфраструктури національної та регіональних інноваційних систем у сфері ІТ, включаючи технопарки, бізнес-інкубатори, навчально-ділові центри, центри трансферту технологій та ін.;

- використання адекватних і синхронізованих за часом і масштабами заходів державної інноваційної політики;

- просування вітчизняних інновацій у сфері ІТ на ринках зарубіжних країн [8, с.107-108].

Отже, для подальшого розвитку та підвищення кількісних та якісних показників інвестицій в ІТ-сфері є доцільними такі зміни:

необхідні для підтримки та розвитку національного інноваційного виробництва; здійснити якісну маркетингову пропаганду; налагодити партнерство з міжнародними програмами; здійснити зміни в законодавстві; покращити систему освіти та стимулювати інноваційний потенціал на науковому рівні; створити національний проект аналогічний Yozma в Ізраїлі.

Література.

1. Про інвестиційну діяльність: закон України зі змінами на 16.01.03р. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу до закону: <http://zakon2.rada.gov.ua>

2. Про режим іноземного інвестування: закон України від 19.03.1996 р. № 93/96- ВР, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу до закону: <http://zakon2.rada.gov.ua>

3. Гальперіна Л. П. Фінансові чинники стратегій ТНК на глобальному ІТ-ринку / Л. П. Гальперіна, Л. І. Лук'яненко, А. Ю. Яценко // Інвестиції: практика та досвід. - 2015. - № 24. - С. 89-94.

4. Гудкова К. Ю. Методи та підходи до оцінки ефективності ІТ-проектів / К. Ю. Гудкова, А. О. Лях // Економічний вісник Донбасу. - 2016. - № 3. - С. 193-196.

5. Катренко А. В. Системні аспекти інвестування в галузі інформаційних технологій / А. В. Катренко, О. В. Пастернак // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Інформаційні системи та мережі. - 2014. - № 805. - С. 402-411.

6. Коломієць О. Г. Вплив системи венчурного фінансування на розвиток ІТ-сектора в Україні / О. Г. Коломієць // Бізнес Інформ. - 2016. - № 12. - С. 65-70.

7. Кулинич О. О. Проблеми визначення доцільності інвестування стартапів для розвитку ІТ-сектору України / О. О. Кулинич // Вісник соціально-економічних досліджень. - 2015. - Вип. 3. - С. 285-291

8. Мельник М. І. Інституційне забезпечення розвитку ІТ-сектору в Україні: основні проблеми та пріоритетні напрями удосконалення / М. І. Мельник // Регіональна економіка. - 2018. - № 1. - С. 102-110.

9. Офіційний сайт Асоціації UVCA - <http://uvca.eu/en>

10. Ткалич Т. А. Прогнозирование рисков инвестиционных IT-проектов / Т. А. Ткалич // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 6. - С. 9-14.

11. Турчик Т. В. Картографування динаміки інвестицій в сферу IT-технологій / Т. В. Турчик // Часопис картографії. - 2016. - Вип. 14. - С. 109-116.

ЕВОЛЮЦІЙНА МОДЕЛЬ ФОРМУВАННЯ СТРУКТУРИ АСОРТИМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

Тихонова Н.О., к.е.н.

Щербина О.С., асистент

Результатом структурно-динамічного аналізу стану м'ясопереробної галузі та кластерного аналізу асортименту підприємств стала діагностика найбільш важливих факторів, що впливають на стан досліджуваної галузі та визначення асортиментних кластерів і факторів, які впливають на їх склад. Така методика аналізу може стати важливою складовою частиною дослідження перспективних напрямків розвитку підприємств харчової галузі за умови детального вивчення асортименту підприємств.

Метою діяльності будь-якого підприємства є підвищення результативності цієї діяльності, що неможливо без внесення відповідних змін до внутрішнього середовища підприємства та врахування факторів зовнішнього впливу. Структуроутворюючим фактором в результатах діяльності підприємства як системи є його асортимент. А саме: наскільки цей асортимент є сучасним, динамічним, екологічним, технологічним (обладнання та рецептура) та на скільки він відповідає потребам споживачів і враховує зміни в культурі харчування, стан сировинної бази, стан ринку харчових добавок, рівень доходів населення та їх диференціацію. Результатом семантичного аналізу зазначених факторів впливу на асортимент стало авторське визначення асортименту як специфічних груп товарів, послуг або брендів, які знаходяться на різних стадіях життєвого циклу, та відповідають кон'юктурі споживчого ринку, і в свою чергу являє собою

динамічну структуру, яка залежить від попиту, тенденцій науково-технічного прогресу та від міжнародного і національного законодавства, в тому числі, екологічного. Таким чином динаміка асортименту – явище надзвичайно складне і потребує обґрунтованих рішень, що стосуються зміни його структури. Таке обґрунтування не можливе без відповідного моделювання. Враховуючи вищезазначене виникає потреба у створенні концептуальної еволюційної моделі об'єкту дослідження. Ознака еволюційності цієї моделі пояснюється тим, що процес реформування асортименту більше еволюційний ніж революційний. Логічною композицією проведеного теоретичного та аналітичного дослідження є створення саме еволюційної моделі формування структури асортименту. [2]

Така еволюційна модель формування структури асортименту і є універсальною і має високий рівень адаптивності для підприємств не залежно від галузі та типу продукту, що буде вводиться або вилучатись із асортименту та, відповідно, змінювати його структуру.

Охарактеризуємо загальну структуру моделі. Ця просторово-циклічна конструкція складається зі:

- стрижня різної товщини, який являє собою асортиментпідприємства на окремих етапах його еволюційного розвитку. Товщина стрижня може змінюватись після завершення повного циклу перетворень зазначених нижче фаз і являє собою структуру асортименту підприємства в окремий період часу, яка може залишатись стабільною на певному часовому відрізку до початку нового циклу перетворень. «Жорсткість» стрижня тим вища чим коротшим є часовий відрізок, а із зростанням цього відрізка, структура «розхитується» і за умови відсутності контролю цього процесу, може зруйнуватись;

- елементів, які забезпечують «жорсткість» конструкції. В дослідженні вони названі фазами циклу змін. Вся конструкція тримається у просторі за рахунок якомога більшої площі цих елементів. Саме розмір площі фаз циклу змін забезпечує стабільність просторово-циклічної системи формування асортименту. Також «жорсткість» конструкції досягається за рахунок внутрішнього середовища, що виконує роль буфера, та

нівелює коливання які надходять із зовнішнього середовища. Ця «жорсткість» забезпечує адаптацію підприємства до змін у зовнішньому середовищі. Кожен із згаданих елементів має свій вектор напрямку та чітке місце у послідовності виконання. Кількість фаз у кожному новому циклі може бути різною, але лише завершений цикл призводить до зміни структури асортименту.

За умови вдало спроектованого асортименту остання фаза буде тривати у часі до початку нового циклу. Всі зазначені фази поділяються на певні етапи, які максимально нами змістовно і методично деталізовані. Але в практичній діяльності підприємств не обов'язково всі ці етапи реалізовувати для завершення фази. Кожне конкретне підприємство в кожній конкретній ситуації визначає необхідні етапи для реалізації фази, з метою забезпечення розвитку власного асортименту.

Змістова деталізація завершеного циклу проектування асортименту підприємства може бути представлена у вигляді проекції розглянутої вище просторово-циклічної конструкції, яка містить наступні фази:

- 0- Фаза планування асортименту підприємства;
- 1- Фаза аналізу відповідності існуючого асортименту підприємства вимогам ринку;
- 2 - Фаза визначення можливості адаптації існуючого асортименту підприємства до умов зовнішнього середовища;
- 3 - Фаза реструктуризації (формування нової структури) існуючого асортименту;
- 4 - Фаза контролю змін та вихід на ринок з вдосконаленим асортиментом;
- 5 - Експлуатаційно-результуюча фаза.

Обґрунтуємо методику реалізації кожної із зазначених фаз. Для цього визначимо найбільш повний універсальний перелік етапів, з яких можуть складатися фази трансформації асортименту підприємства.

Фаза 0: планування асортименту підприємства .

Ця фаза починається в момент створення нового підприємства і проходження першого циклу формування його асортименту. Всі наступні цикли будуть починатись з першої фази. Максимальна

ефективність цієї фази досягається за рахунок синергетичного ефекту від взаємодії різних видів діяльності на кожному з етапів фази. Зміст цієї фази полягає у проходженні наступних етапів:

- розробка та ухвалення стратегічного плану формування асортименту, як повноцінної складової загальної стратегії підприємства;

- планування діяльності підприємства на основі дотримання певних стандартів якості, що стосуються не тільки якості продукції, а і якості всієї інфраструктури підприємства. За умови введення у асортимент підприємства абсолютно нового продукту, якість якого базується на очікуваннях споживачів та додатковій цінності такого продукту для здоров'я людини, виробник отримує додаткові можливості у формуванні позитивного іміджу;

- планування цін, обсягів та витрат на виробництво продукції;
- встановлення ефективних зв'язків підприємства з постачальниками сировини та матеріалів та споживачами готової продукції;

- розробка виробничого, організаційного, фінансового планів;
- вибір найбільш вдалої комбінації шляхів зниження ризиків. До таких шляхів можна віднести збір додаткової інформації, диверсифікацію асортименту, постачальників та портфелю замовлень, страхування, створення обґрунтованих величин резервів та запасів, лімітування обсягів виробництва певних видів продукції тощо [5];

- планування стратегії збуту (логістика, вибір рекламної кампанії, складання портфелю замовлень тощо).

Як зазначено в економічній енциклопедії, портфель замовлень – це повний набір, сукупність (перелік) замовлень державних і недержавних, внутрішніх і зовнішніх замовників, що одержують виробничі організації, фірми на виробництво товарів, виконання послуг на поточний чи плановий період (квартал, півріччя тощо) [1].

Портфель замовлень може існувати як на мікрорівні (рівень окремого підприємства), так і на мезо- та макрорівні (рівень регіону, галузі народного господарства). Він формується на основі відповідних заявок споживачів, що дає можливість оцінити попит. При формуванні портфелю замовлень проводиться глибоке

дослідження внутрішніх ресурсних можливостей підприємства, які створюють основу для формування договорів на постачання продукції, а це в свою чергу є підставою для ефективного управління ресурсними та товарними потоками. Також проводиться широкий спектр досліджень зовнішнього середовища підприємства. Отже процес планування портфелю замовлень слід представити у такій послідовності:

1. Встановлення кількісних і якісних параметрів замовленої продукції.

2. Адекватна організація логістичної системи відповідно до особливостей готової продукції. Наприклад, ковбасна продукція органічного походження має короткий термін реалізації, отже її зберігання та транспортування повинне знаходитись в чітких межах логістичних принципів (упаковка, маркування та ін.).

3. Розробка плану постачань.

4. Структуризація портфелю замовлень на основі кластерного аналізу. Для ефективного застосування такого методу аналізу необхідно мати відповідні бази даних та результати постійного моніторингу внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства.

5. Координація взаємозв'язків між сформованим портфелем замовлень та іншими сферами виробничо-господарської діяльності, у тому числі з асортиментом.

6. Підтримання зворотного зв'язку зі споживачами:

- контроль ресурсного забезпечення підприємства для формування асортименту. Процес контролю повинен бути не періодичним, а перманентним і не тільки на цій фазі, а і на всіх фазах еволюційної моделі проектування асортименту, оскільки це дозволить вносити обґрунтовані зміни в асортимент на всіх зазначених фазах. Інструментом такого контролю може слугувати кластерний аналіз.

- встановлення критеріїв та стандартів зміни асортименту. До узагальнених критеріїв та стандартів зміни асортименту можна віднести: можливість адаптації до змін зовнішнього середовища та обмеженість розвитку внутрішнього середовища потенціалом підприємства [4].

Фаза 1 «аналізу відповідності існуючого асортименту підприємства вимогам ринку»:

Основне завдання цієї фази – визначити відповідність існуючого асортименту ринковим вимогам (вимогам споживачів та викликам конкурентів). Проходження цієї фази змістовно, інформаційно і методично забезпечує процес трансформації асортименту, дозволяє обґрунтувати найбільш перспективні напрямки його змін. Зміст цієї фази полягає у проходженні наступних етапів:

- виявлення потреби або наявності достатньої інформації про її існування. При реалізації цього етапу визначається потреба у застосуванні нових технологій, заміні обладнання, виведенні на ринок нових товарів або вдосконаленні існуючих продуктів, відповідному підвищенні кваліфікації персоналу, адекватному застосуванню комунікаційних процесів тощо;

- аналіз існуючих та потенційних груп споживачів полягає в оцінці показників стабільності існуючої цільової групи та виявленні потенційно нових цільових груп;

- аналіз попиту споживачів та перспектив його розвитку або зміни. Система показників для проведення такого аналізу складається на основі оперативної внутрішньої звітності підприємства, наданої відділом збуту, відділом матеріально-технічного забезпечення та маркетинговою службою;

- аналіз та визначення обсягу попиту відбувається за показниками ринкової кон'юнктури, до яких відносяться ціни, показники диференціації населення за рівнем доходів, індекс купівельної спроможності, індекс інфляції, ціни на сировину та матеріали тощо;

- аналіз вимог споживачів до споживчих властивостей продукту, системи збуту та додаткових послуг. Будь-яка ідея щодо випуску нової продукції або модернізації існуючої зі зміненими споживчими властивостями, перш за все, має бути протестована на її перспективність групою потенційних споживачів з точки зору корисності цієї продукції і наявності самої потреби в ній, а так само рівня ціни, по якій вона може бути реалізована, і з точки зору порівняння із аналогічною продукцією, що випускається підприємствами-конкурентами та товарами-субститутами;

- аналіз інформації про мотивацію споживачів, яка базується на: отриманні естетичної насолоди, гарних смакових властивостях, корисному впливі інгредієнтів продукту на організм людини, регіональних, релігійних, особливостях, сезонних коливаннях, статевовікових відмінностях, рівні обізнаності про даний продукт, цікавості, звичках у харчуванні, стані здоров'я тощо;

- різна мотивація споживачів та виробників щодо одного і того ж продукту;

- оцінка існуючого асортименту підприємства з точки зору оптового покупця та кінцевого споживача, яка здійснюється на основі опитування споживачів у торгівельних мережах, відображається у відгуках зацікавлених споживачів та запитах відповідних підрозділів торгових мереж;

- прогнозування тенденцій споживчого ринку в цілому, та його частин за різними індикаторами (до таких індикаторів відносяться системи показників обсягу, структури, динаміки ринку);

- аналіз особливостей реєстраційних процесів і патентування та можливого впливу державних органів регулювання. До особливостей реєстраційних процесів і патентування відносяться: причини на підставі яких продукт відноситься до того чи іншого типу, специфіка корпоративних відносин та організації сфери патентування;

- визначення частки ринку за окремими видами продукції, що випускається досліджуванім підприємством;

- проведення SWOT-аналізу, PEST-аналізу, PiMS-аналізу, SPASE-аналізу та побудова моделей Boston Consulting Group, матриць «Привабливість галузі/ конкурентоспроможність» (модель Shell/DPM), «Стадія життєвого циклу продукції/конкурентна позиція» (модель ADL/LC), «Привабливість ринку/конкурентоспроможність» (модель GE/McKinsey), «Стадія розвитку ринку/конкурентна позиція» (модель Hofer/Schendel) та багатокутника конкурентоспроможності для діагностики конкуренції на ринку і аналізу галузі, інших факторів зовнішнього середовища, а також для визначення стратегічних товарних груп. На цьому етапі можливо використання одного або комбінації декількох зазначених методів та моделей аналізу;

- аналіз можливої появи нових конкурентів. Ця процедура виконується тільки у випадку, коли підприємство збирається випускати новий тип продукції;

- оцінка можливості виходу на нові ринки з вже існуючою продукцією, за рахунок переведення потенційних груп споживачів до існуючої цільової групи з використанням різних моделей комунікаційного менеджменту: концепції пропаганди, теорії «паблікрілейшн» по Айві Лі, Е. Бернайсу, С. Блеку, Дж. Грюнігу. На цьому шляху може виникнути спокуса у підміні соціально-відповідального бізнесу технологією маніпулювання суспільною свідомістю;

- оцінка можливості введення у портфель підприємства принципово нових інноваційних видів продукції, що будуть конкурентоспроможними як на існуючих так і на нових ринках (в тому числі і за допомогою кластерного аналізу). Стимулами активізації інноваційної діяльності є численні конкуренти. Згідно зі статистичними даними, після освоєння нової продукції, яка складає основу виробництва, темп росту її реалізації приблизно удвічі більше, ніж у конкурентів;

- оцінка можливості виробництва нових видів продукції, або вдосконалення традиційних з урахуванням природної обмеженості підприємства в різних видах ресурсів;

- проведення фундаментальних досліджень, що можливо дадуть змогу використання інновацій в технологічній і в технічній сферах роботи підприємства. Для виконання цього етапу потрібні відповідні виробничі підрозділи у структурі підприємства (науково-дослідні лабораторії), або договори на виконання наукових досліджень з іншими структурами. Кількість придбаних та зареєстрованих патентів;

- моніторинг потенціалу підприємства відносно можливості зміни асортименту;

- оцінка усіх можливих ризиків (виробничих, фінансових, ринкових, інвестиційних, комерційних, банківських, маркетингових, логістичних, валютних, психологічних, форс-мажорних, політичних та законодавчих змін, інфляційних, ліквідності, інноваційних тощо) та визначення напрямків їх зниження (страхування, лімітування, диверсифікація тощо). Така

оцінка не дозволяє уникнути всіх ризиків, але дозволяє зменшити негативні наслідки їх впливу. виробничі та технологічні можливості;

- селекція можливих напрямків інвестування та вибір ефективних форм інвестування (капітальні або фінансові);

- правильне співвідношення між продуктами що знаходяться на різних стадіях життєвого циклу та оптимальна структура взаємозв'язку різних брендів в середині асортименту повинні стати умовами гармонізації асортименту;

- наявність спеціальних товарів, що відповідають новим тенденціям ринку, та виробляються для специфічних груп споживачів;

- аналіз портфелів конкурентів, що працюють на тих же ринках та у тих же напрямках за системою показників попередніх етапів та на базі проведення бенчмаркінгу. Інтерпретація бенчмаркінгу, як специфічної управлінської технології може бути різною. Наша національна традиція підприємництва склалася таким чином, що виконання процедури бенчмаркінгу зводяться до економічної розвідки.

Фаза 2: визначення можливості адаптації існуючого асортименту підприємства до умов зовнішнього середовища

Основне завдання цієї фази полягає у тому, щоб аналітично-дослідницьку інформацію, отриману в ході реалізації нульової та першої фаз підготувати у належному, стислому вигляді для передачі до уповноваженого підрозділу з метою вибору найбільш адекватного способу впливу на існуючу ситуацію за для забезпечення позитивних змін. Етапи фази:

- створення експертної групи, до якої входять фахівці різних підрозділів підприємства, які мають певний рівень компетенції;

- проведення не тільки теоретичних, а й прикладних досліджень, щодо можливості адаптації асортименту до виявлених у результаті аналізу змін в портфелі замовлень та проектування оптимального асортименту;

- розробка нових видів продукції у відповідності до проведеного аналізу та результатів проведених практичних досліджень;

- розробка плану внесення змін до рецептури та покращення характеристик вже існуючих продуктів з метою доведення їх до якості, яку потребує покупець;

- розробка принципово нових видів продукції, що суттєво відрізняються від продукції конкурентів на основі нових рецептур, технологій та технічних рішень із застосуванням математичного моделювання та прогнозування. На цьому етапі обов'язковим є патентування та сертифікація зазначеної продукції;

- ухвалення експертною групою рішення про те, які продукти слід додати в асортимент, а які вилучити з нього;

- розробка експертною групою рекомендацій для різних підрозділів підприємств щодо якості, упаковки, ціни тощо нового виду продукції;

- розробка рекламної компанії;

- контроль отриманих результатів цієї фази полягає у заключній діагностиці потреби, можливості адаптації. Також слід врахувати, чи не змінять адаптаційні заходи, політику фірми.

Фаза 3: реструктуризація (формування нової структури) існуючого асортименту.

Основне завдання цієї фази полягає корегуванні структури асортименту. Така реструктуризація передбачає:

- вибір найбільш альтернативно вдалого напрямку (введення, виведення, заміна, модернізація продуктів або комбінація цих напрямків) формування асортименту на основі проведеного аналізу;

- розробка варіантів рішень щодо вибору відповідних ринкових структур за різними рівнями ієрархії та за різними елементами відповідно до результатів фази аналізу;

- вибір оптимального співвідношення продуктів, що знаходяться на різних стадіях життєвого циклу, на умовах забезпечення оберненого зв'язку з відповідним етапом першої фази;

- скорочення асортименту продукції, що випускається, або зняття з виробництва продукції, що не має достатнього попиту;

- диверсифікація асортименту за рахунок введення нових продуктів (традиційних продуктів з незначною модифікацією);

- продуктова інновація;

- визначення цінової політики стосовно нових, або вдосконалених продуктів (вибір методу ціноутворення, планування витрат на виробництво);

- контроль отриманих результатів цієї фази передбачає порівняння початкової структури асортименту із зміненою та визначення доцільності проведення таких змін [3].

Фаза 4: вихід на ринок з вдосконаленим асортиментом.

Основне завдання цієї фази полягає у практичній апробації реструктуризованого асортименту. Етапи реалізації:

- виготовлення дослідної партії і проведення презентації та тестування нових видів продукції для потенційних споживачів, для з'ясування рівня зацікавленості у новому продукті;

- внесення необхідних коректив за результатами проведених тестувань;

- затвердження зразків, методик, рецептур;

- контроль отриманих результатів цієї фази передбачає порівняння фактично отриманого результату з очікуваним та визначення точок втручання.

Фаза 5: експлуатаційно -результуюча.

Основне завдання – ефективна експлуатація реструктуризованого асортименту. Етапи реалізації цієї фази наступні:

- задоволення потреб споживачів;

- задоволення конкретних потреб певних цільових груп;

- охоплення нових цільових груп споживачів (за рахунок введення нових асортиментних позицій або модифікації існуючих – модернізації асортименту);

- покращення фінансового стану підприємства (зростання публіцитного капіталу підприємства за рахунок більшої привабливості та гнучкості, покращання репутації, і в кінцевому підсумку – прибутку);

- контроль отриманих результатів полягає у визначенні ступеня наближеності до реалізації намічених цілей.

Таким чином, в результаті проведених досліджень та модельних побудов нами визначений зміст основних фаз та етапів еволюційної моделі формування структури асортименту, їх послідовність та взаємообумовленість. Логіка дослідження

вимагає не тільки перерахування послідовності етапів та фаз, а і виконання побудови алгоритмів їх реалізації з врахуванням точок втручання та пов'язаною з цим циклічністю.

Запропоновані в дослідженні методичні підходи до моделювання асортименту мають циклічну просторову структуру, яка найбільш вдало передає еволюційний зміст процесу формування асортименту, але діагностика специфічних «точок контролю та втручання» можлива за умови представлення концептуальної моделі у вигляді блок-схеми.

Представлений алгоритм формування структури асортименту з урахуванням циклічних перетворень фаз його еволюційного розвитку, на якому представлена не просто лінійна послідовність зміни фаз, а блоки перевірки умови та прийняття альтернативного рішення утворюють цикли і є точками можливого втручання для суб'єктів прийняття рішень.

Альтернативні ознаки «так» чи «ні» вказують на результат логічного розв'язку в блоці прийняття рішення і дають можливість не тільки лінійно рухатись по послідовності етапів до завершення циклу, а і при виявленні невідповідності процесу умовам, повернутися до попередніх етапів для залучення додаткових даних.

Подібні процедури можуть бути не одноразовими, а їх кількість залежатиме від достатності і якості зібраної інформації та реальності постановки задачі. Точками контролю та втручання на рисунку 4 є блоки: «чи відповідає ПП виявленій або створеній потребі», «чи існує можливість адаптації», «чи відповідає нова структура вимогам ринку», «чи відповідає новий портфель замовлень».

Початком алгоритму є перша фаза запропонованої нами еволюційної моделі формування структури асортименту. Питання про відповідність асортименту виявленій або створеній потребі розв'язується на основі простої альтернативи і у випадку відповідності структура асортименту залишається без змін, а у протилежному випадку визначається можливість її адаптації до умов зовнішнього середовища, що і є другою фазою еволюційної моделі формування структури асортименту.

Опинившись у другій точці контролю та втручання, дослідник повинен розв'язати питання відносно можливості адаптації асортименту до умов зовнішнього середовища. При негативному результаті асортимент залишається із структурою попередньої фази. При позитивному результаті дослідник переходить до фази реструктуризації. Наступною точкою контролю та втручання в алгоритмі є блок відповідності нової структури вимогам ринку.

Виконуємо аналогічні попереднім процедури порівняння та у випадку позитивного результату переходимо до наступної фази еволюційної моделі формування структури асортименту і виходимо на ринок із вдосконаленим портфелем, а у протилежному випадку повторюються всі попередні процедури з моменту виявлення інформації про наявність ринкової потреби.

Останньою точкою контролю та втручання у запропонованому нами алгоритмі є блок відповідності нової структури портфелю замовлень. У разі не відповідності портфелю замовлень відбувається повернення до етапу «виявлення ринкової потреби або штучне її створення» першої фази еволюційної моделі формування структури асортименту. За умови існування такої відповідності використовуємо систему показників для оцінки максимального наближення асортименту до портфелю замовлень і переходимо до останньої фази еволюційної моделі формування структури асортименту.

Структура алгоритму чітко вказує на обмежені можливості трансформації асортименту. За умов руху по етапах першої та другої фаз еволюційної моделі формування структури асортименту, ця структура може залишитись без змін. Отже найбільш відповідальні рішення щодо зміни структури асортименту (що можуть призвести або до позитивних змін та розвитку, або, навпаки, до деформації структури асортименту) приймаються саме у процесі проходження третьої фази (реструктуризації) еволюційної моделі формування структури асортименту.

Враховуючи потенціал кластерного аналізу, інтегруємо алгоритм формування структури асортименту з урахуванням циклічних перетворень

фаз його еволюційного розвитку з послідовністю проведення кластерного аналізу. Для цього нам необхідно скласти відповідний алгоритм оптимізації структури асортименту з застосуванням кластерного аналізу.

Великий науково-практичний інтерес представляє не тільки розв'язання проблеми щодо напрямків та способів вдосконалення структури асортименту (нами ці питання вже частково розв'язані) але і визначення умов та критеріїв оптимальності структури асортименту. Розроблена нами проста послідовність дій повинна бути більш обґрунтованою та взаємопов'язаною із еволюційною моделлю формування структури асортименту підприємства. Логічна композиція такої задачі може бути представлена у вигляді алгоритму оптимізації структури асортименту із застосуванням кластерного аналізу.

Діагностуємо основні точки контролю та втручання у процес формування оптимальної структури асортименту з метою визначення перспектив її вдосконалення або обґрунтування її «сталості».

Такими точками в нашому алгоритмі є блоки рішення: «чи достатні для побудови дендритів кількість факторів та ступінь їх впливу», «чи змінюється форма дендриту», «чи однорідна структура дендриту».

Початком алгоритму є блок аналізу існуючого асортименту підприємства. Наступним є блок відбору основних факторів, до якого повертаються із першої точки контролю та втручання у випадку, коли альтернативна ознака приймає негативне значення і змінюємо набір факторів. В протилежному випадку відбувається процес розшарування множини асортиментних позицій на окремі кластери після чого визначаємо фактори, що впливають на склад кожного кластеру.

Наступна точка контролю та втручання є блок зміни форми дендриту. Якщо форма дендриту не змінюється то приступаємо до аналізу прибутковості асортименту. Якщо форма дендриту зазнала істотних змін то прогнозуємо динаміку відібраних факторів та переходимо до наступної точки контролю та втручання. В цій точці визначається однорідність структури дендриту. При

позитивному результаті приступаємо до аналізу прибутковості асортименту.

У протилежному випадку переходимо до процесу вивчення перспективних груп на основі співставлення структур. Практично це можна проілюструвати на прикладі співставлення частки певної продукції у фізичному обсязі виробництва продукції із часткою, яку приносить виробництво цієї продукції у прибутках. Чим перша частка менше за другу тим значніше вага цієї групи, як резерву оптимізації структури асортименту. За умов раціональної поведінки суб'єкта прийняття рішення та врахування попередніх результатів аналізу переходимо до процесу формування нової структури асортименту у відповідності з описаною еволюційною моделлю формування структури асортименту та алгоритмом формування структури асортименту з урахуванням циклічних перетворень фаз його еволюційного розвитку. Тобто в цій точці відбувається інтеграція алгоритму формування структури асортименту з урахуванням циклічних перетворень фаз його еволюційного розвитку з послідовністю проведення кластерного аналізу з метою обґрунтування оптимальності отриманої структури асортименту. В алгоритмі таке обґрунтування відбувається на заключному етапі аналізу прибутковості асортименту.

Література.

1. Економічна енциклопедія: У трьох томах / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000-2002
2. Кушелевич Е. И. Модели жизненных циклов организаций / Е. И. Кушелевич, С. Р. Филонович, в кн.: Менеджмент: век XX – век XXI. – М. : Экономист. – 2004. – с. 304-320.
3. Мазур И.И. Реструктуризация предприятий и компаний / И. И. Мазур, В.Д.Запило.– М.: КРМО Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 522 с.
4. Сухорська У. К. Маркетингові стратегії розвитку підприємства: сутність, значення, класифікація/ У. К. Сухорська // Науковий вісн.: Зб. науково-технічних праць. – Львів: Український державний лісотехнічний університет. – 2002, вип. 12.8. – С. 259-263.

5. Innovations in the economy and planning success of enterprises: Materials II–International Scientific Conference [«Modern trends in scientific opinion»]. International Academy of Sciences and Higher Education (London, UK) together with the Ukrainian Academic Union (Kyiv, Ukraine) – International Academy of Science and Higher Education, 2011. – P. 7–21.

**ОПТИМІЗАЦІЯ АСОРТИМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВ
М'ЯСОПЕРЕРОБНОЇ ГАЛУЗІ НА ОСНОВІ
ЗБАЛАНСУВАННЯ ЙОГО СТРУКТУРИ ВІДПОВІДНО ДО
ПРИНЦИПІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОДОВОЛЬЧОЇ БЕЗПЕКИ**

Сахненко А.С., к.е.н.

Формування асортименту підприємства харчової промисловості являє собою безперервну діяльність, направлену на створення набору продукції, який буде в змозі задовольнити реально існуючий та прогнозований попит, а також позитивно впливатиме на досягнення цілей підприємства. Суть проблеми формування асортименту полягає в плануванні фактично всіх видів діяльності підприємства, направлених на відбір продуктів для реалізації на ринку і на приведення характеристик цих продуктів в баланс із потребами споживачів. Формування асортименту продукції на основі планування є безперервним процесом, який існує протягом всього життєвого циклу продукту, також безперервно асортимент формується під час товароруку від виробника до споживача.

Що ж таке асортимент, та яким він буває? Цьому питанню приділяли увагу такі вчені: Алексеев А.Л., Апопій В.В., Ассель Г., Базилюк А.В., Балабанова Л.В., Болотна О.В., Болюх М.А., Бурчевський В.З., Горбатюк М.І., Грабовецький Б.Є., Дарвішева М.В., Дашков Л.П., Денисюк О.Г., Дихтль Е., Єрмошенко М.М., Єрохін С.А., Заграєва Л.И., Задерейко О.В., Котлер Ф., Мороз Л.А., Ніколаєва М.А., Орлов О.О., Осовська Г.В., Осовська О.А., Савицька Г.В., Скриптунова Е.А., Столярова А.С., Тарасенко Н.В., Толпегіна О.А., Хершген Х., Швайка А.Л. та інші [1, 2, 4, 7, 9, 12].

Необхідно зазначити, що не зважаючи на велику кількість публікацій з цього приводу для подальшого розгляду питання

оптимізації асортименту підприємства відмічається, що до даного часу неврегульованим залишається співвідношення таких споріднених категорій, як:

- товар, виріб, продукт;
- товарний асортимент, виробничий асортимент, продуктовий асортимент;
- товарний портфель, виробничий портфель, асортимент.

Так, наприклад, синонімічне використання таких понять як асортимент і портфель є недоцільним, оскільки розгляд сукупності всіх товарів підприємства означає більш динамічний підхід до розуміння особливостей його формування і такий, що спрямовується на досягнення встановлених цілей та максимізацію корисності при зменшенні ризику.

Асортимент, з французької *assortiment* — набір, комплект, - це набір товарів або виробів різних видів і сортів, взагалі різноманітний набір чого-небудь [4].

Асортимент - це сукупність асортиментних груп товарів, що їх пропонує підприємство[11].

Портфель – це сукупність замовлень на певну кількість товарів (або постачання їх різних асортиментів), надання послуг, або виконання робіт на мікро– і макрорівнях [3].

Виріб – вироблена, виготовлена з чогось річ, предмет для вжитку [13].

Продукт – предмет, що є матеріальним результатом людської праці, діяльності, чого-небудь [13].

Товар – призначений для обміну продукт праці, що має споживну вартість, все те, що становить предмет торгівлі [13].

Товарний асортимент – це сукупність товарів, відповідних між собою за певними ознаками, які підприємство просуває на ринок залежно від його можливостей, з урахуванням найбільш повного задоволення вимог споживачів, за умови отримання максимально додаткового ефекту для підприємства [10].

На практиці більшість компаній торгує декількома продуктами на різних ринках. В цьому випадку часто використовується поняття «продуктовий портфель», під яким розуміється сукупність продуктів, що випускається компанією.

Продуктовий портфель повинен бути збалансованим і включати продукти, які знаходяться на різних стадіях життєвого циклу, що забезпечує спадкоємність виробничо-збутової діяльності організації, постійне отримання прибутку, зниження ризику неотримання очікуваної величини прибутку від реалізації продуктів, які знаходяться на початкових стадіях життєвого циклу [2].

На думку Р.Бродлі: «Продуктовий портфель – це сукупність продуктів, що дозволяє робити висновки про об'єми діяльності, економічні перспективи підприємства, та дозволяє йому більш точно задовольняти смаки різних споживчих сегментів.» [8].

Продуктовий портфель – це набір специфічних груп товарів, послуг або брендів, які знаходяться на різних стадіях життєвого циклу, відповідають кон'юктурі споживчого ринку та обов'язково корелюють із портфелем замовлень [16].

Товарний портфель варто ідентифікувати як «сукупність всіх товарів (товарних груп, видів і різновидів товару), для випуску яких є можливості в рамках організаційно-економічних і технологічних умов даного виробництва» [15].

Більшість термінів є дискусійними в термінологічному аспекті, або взагалі виникли на побутовому рівні, в процесі перекладу з іноземних мов і вживаються без належного наукового обґрунтування.

Тобто виникає необхідність вдосконалення понятійного апарату в сфері визначення різних типів портфелів та диференціювання понять «виріб», «товар», «продукт» за рахунок введення у визначення додаткових ознак, тому що існуючі підходи до визначення не точно їх розділяють. На основі критичного аналізу розглянутих визначень та з метою уточнення термінів пропонується таке трактування дефініцій:

1) Виріб – предмет, що виготовляється на підприємстві. Може відбуватися метаморфоза, перетворення за схемою «виріб→продукт→товар» або «виріб-продукт».

2) Продукт – предмет, що виробляється для обміну або продажу. Продукт при набуванні споживчої вартості перетворюється на товар.

3) Товар – предмет, що є результатом виробничої діяльності та розглядається на рівні споживання, тобто має споживчу вартість.

Поняття «продукт» є більш універсальним за товар, тому що воно має на увазі все, що може бути вироблено та продано (послуги, патенти, туристичний продукт, результат будь-якої роботи, продукти харчування тобто продовольство у вигляді запасів або товарів та інше).

Виробничий портфель – це сукупність виробів в конкретний проміжок часу на підприємстві. Тобто від початку до кінця циклу виробництва, тому виробничий портфель являє собою систему, яка постійно змінюється залежно від сьогоденної потреби виробництва і є най динамічнішим.

На момент закінчення процесу виробництва вироби стають продуктами, тому продуктовий портфель – це сукупність продуктів, що їх виробило підприємство для подальшого продажу або самостійного використання (рівень споживання). Якщо продукт вироблено для продажу, то він стає товаром і відповідно товарний портфель – це сукупність товарів, що виробляються підприємством та призначені для продажу. В свою чергу, асортимент – це сукупність виробничого, продуктового та товарного портфелів.

При цьому розглядаючи підприємства харчової промисловості, автор вважає за необхідне додати критерії забезпечення продовольчої безпеки країни та на сформульованій основі створити найбільш повне та адекватне визначення такої складної та багатоаспектної категорії, як асортимент.

Асортимент – це сукупність всіх товарів, виробів та продуктів, що знаходяться на різних стадіях життєвого циклу та мають задовольняти потреби споживачів за доступною ціною та належної якості, тобто забезпечують продовольчу безпеку в країні.

У зв'язку із наявністю різних напрямків формування асортименту та задля забезпечення чіткого розуміння термінології, пов'язаної із формуванням асортименту підприємств, автором пропонується ввести класифікацію деяких видів асортименту підприємства на основі цих напрямків.

Сутність планування, формування та управління асортиментом полягає в тому, щоб підприємство своєчасно пропонувало певну сукупність товарів, які, в цілому відповідають принципам забезпечення продовольчої безпеки в країні.

Під напрямками формування розуміються:

- скорочення асортименту;
- розширення асортименту;
- стабілізація – повернення асортименту до стабільного стану;
- оновлення - введення нових видів продукції до асортименту;
- оптимізація – зміна асортименту у відповідності до обраних критеріїв оптимізації;
- збалансування – приведення асортиментних груп у стан рівноваги одна з одною;
- удосконалення – додавання існуючим видам продукції додаткових властивостей;
- гармонізація – формування асортименту у відповідності до понять гармонії: чисел Фібоначчі, понять золотого перетину.

Асортимент є структуроутворюючим фактором результативності діяльності підприємства. Він потребує дослідження наскільки асортимент є сучасним, динамічним, екологічним, раціональним, збалансованим, технологічним (обладнання та рецептура) та на скільки він відповідає потребам споживачів і враховує зміни в культурі харчування, стан сировинної бази та ринку харчових добавок, рівень доходів населення та їх диференціацію.

Аналіз зазначених факторів впливу на асортимент допомагає встановити вимоги до формування асортименту. Фактори внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, які встановлюють вимоги до формування асортименту, зображено в таблиці 1.

Більш детально пропонуємо звернути увагу на потребу в споживанні та екологічну складову формування збалансованого продуктового портфелю як двобічний та взаємозалежний внутрішній і зовнішній фактор.

Таблиця 1

Чинники внутрішнього та зовнішнього середовища, що впливають на формування асортименту

Внутрішнє середовище	Зовнішнє середовище
1. Цілі та місія підприємства. 2. Ресурси (інформаційне забезпечення, фінанси і т.д.). 3. Технічна база (наявність сучасного обладнання або модернізація старого і т.д.). 4. Технології (інноваційність технологій, рецептура, її новизна, якість, можливість випуску товарів-субститутів і т.д.). 5. Кадри (кваліфікація працівників, рівень обізнаності, можливості всебічного розвитку і т.д.). 6. Екологічна складова (екологічність виробництва, використання енергозберігаючих та екологічних технологій і т.д.). 7. Менеджмент на підприємстві.	1. Постачальники, в тому числі сировинна база (якість, доступність, ціна). 2. Споживачі (потреби, вподобання, торгові посередники, кінцеві споживачі). 3. Кон'юнктура ринку (платоспроможність покупців, соціально-культурні, правові та інформаційні характеристики навколишнього середовища підприємства). 4. Держава (законодавча база, економічна, політична ситуація, міжнародне становище). 5. Конкуренти. 6. Екологічна складова (екологічна продукція, як модна тенденція або продукція для специфічних груп населення, традиції і звички у харчуванні та рівень обізнаності населення). 7. Науково - технічний прогрес.

Джерело: складено автором

Формування асортименту підприємства неможливе без урахування потреб в споживанні того чи іншого виду продукції. Тому на цей аспект звертаємо особливу увагу. Потреба, підкріплена платоспроможністю споживачів, є визначальним фактором формування асортименту, оскільки виробництво, по-перше, створює нові зразки продукції, і, по-друге, виробляє достатню кількість цієї продукції, задовольняючи потреби в ній.

Поняття "споживання" породжується взаємодією таких факторів: потреби; сфера їхнього розподілу - виробництва благ та обмін ними; формування потреб як засобів реалізації та соціального становлення особистості. Споживання - це процес, при якому товари або послуги використовуються споживачами для задоволення власних потреб та бажань [17]. Споживання вимірюється, виходячи з вартості товарів та послуг, використаних

повністю або частково за певний період часу, чи з вартості товарів та послуг, куплених або придбаних будь-яким іншим шляхом для цілей споживання.

Вимоги до формування асортименту встановлюються відповідно до виявлення запитів споживачів до продукції певної споживчої групи та асортиментної приналежності. Це відбувається за допомогою методів маркетингових досліджень таких, як: соціологічний - опитування, реєстраційний - спостереження, а для сезонних і модних товарів - метод історичних аналогій. Крім того, підприємства, які застосовують стратегію активного маркетингу, самі формують попит за допомогою реклами, виставок-продажів, презентацій та інших методів просування і тому мають змогу впливати на формування попиту на складові асортименту підприємства. Тобто потреби в споживанні будь-якого товару і харчової продукції в тому числі є основою для формування збалансованого та раціонального асортименту підприємств.

Щодо екологічної складової, то слід звернути увагу на актуальні фактори зовнішнього впливу на структуру продуктового портфелю, зокрема: модні тенденції в зміні попиту (мода на органічні продукти), наявність цільової групи (заможні люди, люди з певними захворюваннями та сім'ї середнього достатку з маленькими дітьми). Отже, вважаємо, що всі підприємства мають широко практикувати інтерактивні форми роботи із відповідними цільовими групами. Для них споживач, особливо з екологічними вподобаннями, повинен виступати в ролі партнера та приймати участь у розвитку підприємства, шляхом анкетувань, спілкуванням на виставках, ярмарках тощо.

Щодо екологічної складової як внутрішньо організаційної вимоги формування продуктового портфелю, то підприємство на сучасному етапі розвитку економіки має встановлювати економічні та екологічні підходи до забезпечення населення якісними харчовими продуктами екологічного вітчизняного виробництва. Управління харчовими підприємствами і їх функціонування повинні здійснюватися на основі раціонального природокористування та застосування нових технологій, прогресивної організації маловідходних і безвідходних

виробництв. Україна в найближчому майбутньому повинна стати країною - виробником екологічно чистого продовольства, оскільки має для цього потужний потенціал.

Сьогодні перед підприємствами харчової промисловості постає питання, який саме асортимент слід формувати: раціональний, оптимальний чи збалансований. Це пов'язано з тим, що саме ці поняття описують асортимент з точки зору міри задоволення потреб населення та мають прямий вплив на забезпечення продовольчої безпеки в країні. Для більш чіткого розуміння цієї проблеми пропонується визначення зазначених вище економічних категорій.

Оптимальний асортимент - це набір асортиментних одиниць, який у відповідності до заданих критеріїв оптимізації та обмежень буде задовольняти одну або декілька вибраних вимог: заощаджувати ресурси для розвитку нових напрямків, збільшення прибутку при незмінній, або зменшеній кількості асортиментних одиниць, максимально задовольняти потреби споживачів при мінімальних витратах на проектування, розроблення і виведення на ринок продукції тощо.

Якщо говорити про більш широкий пошук найкращих характеристик асортименту, то слід мати на увазі не оптимізацію асортименту, а пошук його збалансованої структури.

Новий тлумачний словник української мови дає таке визначення: «Збалансувати – урівноважитися, стати в правильному співвідношенні (про взаємно зв'язані частини чогось)» [13]. Виходячи з цього можна сказати, що збалансованим слід вважати такий асортимент, в який входять асортиментні одиниці, що доведені до оптимального співвідношення та перебувають у стані рівноваги одна з одною, у відповідності до обраних критеріїв, та з точки зору загальності кінцевого використання, каналів розподілу, груп споживачів т.і. У ролі критеріїв також можуть виступати такі:

- забезпечення максимальної завантаженості виробничих потужностей;
- досягнення максимальної прибутковості;
- збільшення частки ринку;
- відповідність попиту.

Слід зазначити, що якщо мова йде про збалансованість портфеля, то автор має на увазі утримання рівноваги між його складовими відповідно до зазначених критеріїв. Це в деякій мірі передбачає прагнення максимально наблизитись до точки рівноваги і знаходитись в такому стані якомога більший проміжок часу. Тобто прагнення балансу передбачає певний ступінь сталості.

Але асортимент підприємства - динамічна структура, яка зазнає постійного впливу внутрішніх та зовнішніх факторів підприємства, під тиском яких він змінюється. Саме наявність динамічних змін обумовлює життєздатність та еластичність портфелю, його можливість конкурувати на ринку. Тому можна стверджувати, що збалансованість обов'язкова, але не єдина вимога до асортиментного портфелю підприємства. І існує більш широке поняття, складовою частиною якого є збалансованість. На нашу думку, це раціональність і відповідно – раціональний асортимент.

Раціоналізм (від латинського *ratio* – розум) – це філософська точка зору, яка наголошує першість і компетентність розуму (логічного ходу міркувань) у пошуках правди. Це розсудливе ставлення до життя; розсудливість у вчинках. Словник російської мови С.І. Ожегова дає таке визначення слова раціональний: «Раціональний – розумно обґрунтований, доцільний»[14].

Таким чином, раціональним асортимент можна вважати лише тоді, коли набір асортиментних одиниць, що його складають, є збалансованим, розумно обґрунтованим та доцільним. Він найбільш повно задовольняє реально обґрунтовані потреби різних сегментів ринку, забезпечує максимальну якість життя при певному рівні розвитку науки, техніки і технології, тобто відповідає запитам споживачів, вимогам діючого законодавства та забезпечує економічну ефективність діяльності підприємства. Раціональний асортимент забезпечує досягнення більшості, або навіть всіх стратегічних цілей підприємства, як на сьогоднішньому етапі, так і в довгостроковій перспективі. Формування такого портфеля передбачає максимально раціональне:

- використання сировини і матеріалів;
- зростання обсягів виробництва;

- завантаження виробничих потужностей;
- зростання частки ринку та обсягів продажу тощо.

Раціональний асортимент є динамічною структурою, яка залежить від попиту, тенденцій науково-технічного прогресу та від міжнародного і національного законодавства. Раціональний асортимент слід розглядати як один із сучасних інструментів управління підприємством та як можливість адаптації асортименту підприємства до вимог ринку, які, в свою чергу, залежать від поведінки найбільш активної частини споживачів.

Формування раціонального асортименту, який відповідав би актуальним тенденціям ринку, є для підприємства основою конкурентної стратегії. Цей процес більше еволюційний, ніж революційний. Неможливо заздалегідь встановити швидкість досягнення результатів у формуванні раціонального асортименту. Але можливо визначити фактори, що впливають на його формування і навчитись використовувати їх задля досягнення поставлених цілей. Процес формування раціонального асортименту складається з багатьох як сприятливих, так і несприятливих параметрів, тому успіх матиме те підприємство, яке зуміє одночасно керувати усіма ними. До ключових факторів, що впливають на формування раціонального асортименту в контексті забезпечення продовольчої безпеки, можна віднести наступні:

- виробничі та технологічні можливості;
- вміння здійснювати та захищати інвестиції;
- географічна орієнтація;
- розвиток нових технологій;
- зміни у життєвих циклах продуктів, що входять до складу портфеля;
- правильне співвідношення між цими продуктами у асортиментному портфелі;
- структура взаємозв'язку різних брендів у середині портфелю;
- «гармонійність» продуктів у портфелі;
- класифікація продуктів, в залежності від стадії життєвого циклу, що вони переживають;

- наявність спеціальних товарів, що відповідають новим тенденціям ринку, та виробляються для специфічних груп споживачів;

- стан ринку, його об'єм, динаміка, зрілість, еластичність, особливості реєстраційного процесу, вплив державних органів регулювання тощо;

- вміння прогнозувати тенденції ринку в цілому та його частин за різними категоріями;

- різні продукти реалізуються на ринку в різних його сегментах;

- час знаходження товару на ринку;

- зміна вподобань та потреб споживачів;

- різна значущість продукту для споживачів та виробників;

- можливість аналізу асортиментних портфелів інших компаній;

- дії конкурентів та їх аналіз;

- можливість відслідковування продукції, що користується попитом у споживача, та входить у асортимент конкурентів;

- можливість копіювання дій конкурентів[19].

Сьогодні багато виробників однієї галузі мають асортиментні портфелі, що можуть перетинатись, тому розробка та впровадження нових, унікальних за властивостями продуктів є бажанням кожного з підприємств. При введенні в склад асортименту нових продуктів, крім вище зазначених факторів впливу, слід враховувати наступне:

- очікуваний об'єм продажів нового продукту;

- як він буде поєднуватись з іншими продуктами у портфелі;

- як швидко він дістанеться піка продажів;

- як він буде конкурувати із сьогоднішніми брендами [19].

При формуванні раціонального асортименту слід пам'ятати, про ефект синергізму – спільну дію для досягнення спільної мети. Продукти, що входять до складу портфелю, слід розглядати не поодинокі, а як складові однієї системи. Ця система є цілісною, і являє собою щось більше, ніж сума її частин. Сукупний результат роботи цієї системи перевищує суму результатів роботи її складових. Такий підхід до формування портфелю дозволяє

прискорити впровадження нових продуктів, підвищити об'єми продажів та знизити витрати на управління виробництвом. В такому контексті різні продукти виконують різні ролі: одні створюють грошові потоки інші працюють на довгострокову перспективу, а треті є доповненням до основних, бо збільшують їх конкурентоспроможність та об'єми реалізації [18].

Розглянемо методику оцінки ризику на основі визначення відповідного коефіцієнту. Основними ризиками, що спричиняють негативні загальні результати діяльності невеликих підприємств, є ризик втрати прибутку, ризик зниження цін на продукцію, ризик зростання витрат на матеріали (внаслідок підвищення цін). Розрахунок ступеня впливу цих ризиків зводиться до визначення коефіцієнту ризику за допомогою статистичного методу. Розрахунок ступеня ризику втрати прибутку на одиницю певного виду продукції передбачає такі етапи:

- збір (визначення) величини прибутку на одиницю певного виду продукції за декілька періодів (не менше 3-х);
- розрахунок статистичних показників: математичного сподівання (ймовірної середньої величини прибутку на одиницю певного виду продукції) та середньоквадратичного відхилення (ймовірне відхилення від середнього очікуваного прибутку);
- визначення коефіцієнта ризику як відношення середньоквадратичного відхилення до математичного сподівання.

Тобто, за ступінь ризику втрати прибутку береться коефіцієнт варіації. Основні положення моделі підвищення прибутковості за рахунок структурного моделювання асортименту підприємства з урахуванням ступеня ризику втрати прибутку:

1. Постановка задачі – визначення оптимального співвідношення обсягів виробництва певних видів продукції підприємства за умови досягнення максимального прибутку з урахуванням ступеня ризику його втрати. Розв'язок даної задачі базується на вирішенні завдання оптимізації, яку можливо вирішити за допомогою: симплекс-методу, який є найбільш універсальним методом вирішення задач лінійного програмування; команди «Solver» у табличному процесорі Excel.

2. Етапи побудови економіко-математичної моделі задачі оптимізації асортиментної структури з урахуванням ризику втрати

прибутку:

- збір інформації та підготовка її для побудови моделі;
- вибір критерію оптимізації;
- вибір обмежень і побудова їх в загальному вигляді;
- аналітичний і табличний вигляд моделей з реальними

коефіцієнтами.

3. За такої постановки задачі цільова функція набуде вигляду:

$$F = \Pi_1 * (1 - P_1) * X_1 + \Pi_2 * (1 - P_2) * X + \dots \Pi_n * (1 - P_n) * X_n \rightarrow \max \quad (1),$$

де Π_1, Π_2, Π_n – рівень прибутку на одиницю продукції, грн; P_1, P_2, P_n – рівень ризику втрати прибутку на одиницю продукції, долі одиниці; X_1, X_2, X_n – змінні; n – види продукції.

Обов'язковим для підприємств будь якої галузі є проведення цілісного та комплексного аналізу ризиків за будь якими ознаками та факторами виникнення, з подальшим виділенням тих, що несуть найбільшу загрозу для галузі в цілому так і для окремо для кожного підприємства, та можуть призвести до суттєвих негативних наслідків у діяльності підприємства. Це дасть змогу вчасно передбачити та зменшити вплив або взагалі уникнути деяких ризиків, а отже, звести втрати до мінімуму.

М'ясопереробна галузь займає особливе місце серед галузей харчової промисловості в контексті забезпечення продовольчої безпеки, оскільки м'ясо та м'ясо продукти є продуктами першої необхідності, яке не мають аналогів і повноцінних продуктів-замінників, а також являють собою частину державного стратегічного запасу.

Гармонія, як об'єктивна реальність, існує і повинна проявляти себе в різних системах, включаючи і економіку, тому гармонізацію було визначено як певний процес прагнення даного складного поняття продовольчої безпеки до гармонійних пропорцій частин і цілого. В більшості своїй методи гармонізації зводилися до необґрунтованого механічного перенесення гармонійної пропорції в досліджувані економічні системи, а потім пояснювався їх позитивний вплив. Однак згідно із вченням А.І. Івансуса цей процес повинен бути заснований на вивченні не наслідків, а причини тобто завдання гармонізації повинні вирішуватися на

основі розумової діяльності, а саме механізмів генерації нових знань [5].

Слово гармонізація походить від слова гармонія, що як загальнодоступне поняття означає зв'язок, порядок, лад, злагодженість, співмірність, стрункість, узгодженість, протилежність хаосу.

Гармонійна константа - це число, широко відоме як межа відносини $\Phi = \lim A_n / A_{n+1} = 0,618 \dots$ при $n \rightarrow \infty$ в послідовності Фібоначчі $A_{n+2} = A_{n+1} + A_n$ [6].

Найбільш простою, універсальною і перевіреною часом можна вважати міру, відображену за допомогою гармонійної пропорції Фібоначчі 0,62: 0,38, сенс якої, як відомо, укладений в наступному: ціле (одиниця) є сумою двох нерівних частин (0,62 і 0,38), і це співвідношення вважається гармонійним.

Як відомо, золотий перетин визначає не тільки гармонійність ринкового оточення фірми. Його прояви виявляються також і у внутрішніх структурах фірми. Під внутрішніми структурами фірми маються на увазі: штатна структура, структура заробітної плати, структура фінансово-економічних показників, структура асортименту.

Такий підхід мало вивчений і практично не представлений в дослідженнях формування асортиментних портфелів підприємств. Відомі близькі до цієї теми роботи відрізняє, перш за все, велика частка системних параметрів, що мають вербальний «некількісний» характер, що само по собі є фактором, що обмежують їх модельне використання.

Процес гармонізації можна застосувати не тільки для ринкових структур великих масштабів, але також і для малих, внутрішньофірмових, таких як оптимізації асортименту підприємства, як процесу прагнення частин і цілого до гармонійних пропорцій.

Тому автором запропоновано альтернативне вирішення цієї проблеми у вигляді деякого компромісу між факторами наявності невеликої кількості знань з одного боку, а з іншого - складністю апарату, що використовується в формуванні асортиментного портфелю підприємства в контексті забезпечення продовольчої безпеки.

Відомо, що відповідно до правила «золотого перетину» між параметрами двох підсистем-конкурентів, які перебувають у тимчасово стійких формах рівноваги усередині деякої системи, існують кількісні пропорції, які визначаються як 0,62: 0,38 (або 1,62: 1,00).

Пропонуємо розглядати раціональний асортимент з такої позиції: якщо прийняти, що асортимент - це портфель, в якому міститься максимальна кількість пропорцій або значень, що дорівнюють «золотому перетину», то це дає підставу розглядати асортимент як оптимальний з точки зору мінімуму витрат та максимальної вигоди.

Дану процедуру можна при необхідності автоматизувати за допомогою будь якої нескладної оптимізаційної програми. Критерієм оптимізації тут служить гармонійність структури асортименту, а сама задача математично формулюється як задача максимізації прибутку при виконанні умови потрапляння величини ентропії в діапазон 0,57-0,76 та з урахуванням коригування прибутку на ступінь ризику.

Таблиця 2

Інформаційний базис для структурного моделювання асортименту ПП «Рикун»

Асортиментні групи	Змінні, річний випуск, т	Обсяги виробництва, т	Прибуток на т, тис грн	Прибуток з урахуванням коригування на ступінь ризику на т, тис. грн	Величина ентропії по ОВ
Варені ковбаси	X_1	767,7	36,17	33,33	-
Сосиски та сардельки	X_2	433,4	28,64	25,96	-
Варенокопчені та напівкопчені	X_3	376,1	26,71	25,04	-
Сирокопчені та сиров'ялені	X_4	91,2	52,97	47,46	-
Копчені	X_5	200	24,85	21,98	-
Ліверні	X_6	126	42,71	40,20	-
Інші	X_7	14	61,54	57,56	-
Всього		2008,4			0,82

Джерело: складено автором за даними підприємства.

Цільова функція максимізації прибутку буде мати такий вигляд:

$$F = 36,17x_1 + 28,64x_2 + 26,71x_3 + 52,97x_4 + 24,85x_5 + 42,71x_6 + 61,54x_7 \rightarrow \max$$

Цільова функція максимізації прибутку з врахуванням коригування на ступінь ризику буде мати наступний вигляд:

$$F = 33,33x_1 + 25,96x_2 + 25,04x_3 + 47,46x_4 + 21,98x_5 + 40,20x_6 + 57,56x_7 \rightarrow \max$$

При побудові оптимізаційних моделей враховувались такі обмеження:

- обсяг продукції, що виробляється має бути додатнім цілим числом більшим за нуль $X_j \geq 1$;
- загальний обсяг продукції не може перевищувати виробничих потужностей $\sum X_j \leq \text{ВПот}$;
- показник ентропії має бути в гармонійних межах 0,57-0,76;
- обсяг продукції, що виробляється має входити в межі, встановлені мінімальним та максимальними попитом на продукцію, що було сформовано за рахунок листів-запитів на досліджувані підприємства від торгових мереж регіону $P_{\min} \leq X_j \leq P_{\max}$.

Пошук оптимальних обсягів продукції, максимуму цільових функцій здійснювався за допомогою програми Solver – однієї з надбудов Microsoft Excel. Узагальнені результати розрахунків наведено в табл. 3.

За даними табл. 3 можливо зробити висновок, що за умови оптимізації випуску продукції з урахуванням ступеня ризику втрати прибутку та без нього доцільним є збільшення, порівняно з існуючими обсягами, випуску продукції по всім асортиментним групам, окрім сирокочених та сиров'ялених та копчених виробів. При цьому навіть з врахуванням коригування на ступінь ризику, прибуток збільшується на 2%. Це дає змогу в подальшому дослідженні використовувати для наглядності отримані показники обсягів виробництва асортиментних груп без врахування коригування на ступінь ризику. По окремих асортиментних групах збільшення обсягів виробництва має відбутися на варені ковбаси – на 21 %, сосиски та сардельки – на 16%, варенокопчені та напівкопчені - на 25%, ліверні – на 20%. Обсяги продукції, яка має найбільший ризик втрати прибутку (ліверні), повинна зростати меншими темпами, але для підтримки асортиментного

ряду та задоволення потреб споживачів, її необхідно вдосконалювати.

Таблиця 3

**Результати структурного моделювання асортименту ПП
«Рикун» з урахуванням величини ентропії та ризику втрати
прибутку**

Показники	До оптимізації	Після оптимізації					
		Без врахування коригування на ступінь ризику			З врахуванням коригування на ступінь ризику		
		значення	абсолютне	%	значення	абсолютне	%
Випуск продукції, всього, т/рік	2008,4	2276,8	268,4	13,36%	2276,8	268,4	13,36%
в тому числі:							
Варені ковбаси	767,7	928,9	161,2	21,00%	928,9	161,2	21,00%
Сосиски та сардельки	433,4	502,7	69,3	15,99%	502,7	69,3	15,99%
Варенокопчені та напівкопчені	376,1	470,1	94	24,99%	470,1	94	24,99%
Сирокопчені та сиров'ялені	91,2	14,0	-77,2	-84,65%	14,0	-77,2	-84,65%
Копчені	200	194,5	-5,5	-2,75%	194,5	-5,5	-2,75%
Ліверні	126	152,4	26,4	20,95%	152,4	26,4	20,95%
Інші	14	14,0	0	0,00%	14,0	0	0,00%
Прибуток тис. грн/рік	66277	73512	7235	10,92%	67668	1391	2,10%
Величина ентропії	0,82	0,76	-0,06	X	0,76	-0,06	X

Джерело: складено автором.

При цьому говорячи про формування асортименту підприємств м'ясопереробної галузі за для забезпечення продовольчої безпеки країни автором вважається за доцільне розглянути наступну систему критеріїв формування асортименту, що взаємопов'язані із принципами забезпечення продовольчої безпеки і, які після розрахунку інтегральних показників забезпечення функціональних

складових продовольчої безпеки, в майбутньому послугують обмеженнями для задачі оптимізації обсягів виробництва асортиментних груп м'ясної продукції на досліджуваних підприємствах. Критерії відповідності принципам забезпечення продовольчої безпеки сформовані задля їх проєкція на діяльність підприємства і виробництва м'ясної продукції підприємствами м'ясопереробної галузі, яка б через зазначені критерії забезпечувала продовольчу безпеку зображено в таблиці 4.

Таблиця 4

**Система показників формування асортименту підприємства
м'ясопереробної галузі відповідно до основних принципів
забезпечення продовольчої безпеки**

Принципи забезпечення	Критерії відповідності	Система показників
Самозабезпеченість	Забезпеченість ресурсами	Залежність від сировини, яка визначається як частка сировини, що закуповується до загальної потреби.
Якість	Якісний стан	Обсяги виявленої продовольчої продукції, що не відповідає вимогам якості, встановлених на підприємстві. Наявність сертифікованої за міжнародними стандартами харчової продукції в загальному обсязі її виробництва. Рівень „зручності” продовольства (частка в споживанні сучасних продуктів, які знижують втрати й економлять час роботи в домашньому господарстві).
Фізична достатність	Достатність	Частка ринку, яку займає підприємство. Ритмічність виробництва. Виконання плану (за способом середнього відсотка). Інвестиції в основний капітал, % до загального обсягу виробництва. Використання потужностей підприємства.
Економічна доступність	Доступність	Коефіцієнт еластичності, що розраховується як відношення приросту попиту на продукцію до приросту ціни на неї. Наявність власної торгової мережі, представлення продукції на виставках,

		ярмарках та інше, що дозволяє споживачу купувати продукцію підприємства без націнки.
Екологічність	Природність	Питома вага органічної (функціональної) продукції в загальному обсязі виробництва продукції. Екологічна спрямованість підприємства (можливість або наміри випуску органічної продукції, зростання обсягів виробництва, що не супроводжується значним збільшенням забруднення навколишнього середовища та виробничих відходів, енергозбереження, утилізація відходів і т.і).
Збалансованість	Рівнозваженість	Енергетична цінність і вартість харчових продуктів (енергетична цінність 1 кг продукту, ккал*; середньорічна споживча ціна 1 кг продукту, грн.; вартість 1 тис. ккал, грн.). Обсяги виробництва продукції відповідно до ДСТУ або ТУ.

Джерело: складено автором.

Необхідність формування даних критеріїв пов'язана із неможливістю повного копіювання принципів забезпечення продовольчої безпеки в країні на підприємство м'ясопереробної галузі. Автором розроблено процес структурного моделювання асортименту підприємства на основі критеріїв продовольчої безпеки з урахуванням обсягів виробництва асортиментних груп, досліджуваних підприємств м'ясопереробної галузі, отриманих в результаті розв'язку задачі максимізації прибутку при виконанні умови потрапляння величини ентропії в діапазон 0,57 - 0,76. Критерієм оптимізації тут служить відповідність структури асортименту принципам забезпечення продовольчої безпеки, що знайшли своє відображення в інтегральних показниках забезпечення якості, екологічності, фізичної достатності, економічної доступності, самозабезпечення та збалансованості. А сама задача математично формулюється, як задача приведення до відповідності інтегральних показників

функціональних складових продовольчої безпеки гармонійній величині 0,618, при адекватних рівнях їх складових.

Таблиця 5

**Фактичні дані показників оцінки оптимізації асортименту ПП
«Рикун»: якісного стану, достатності та забезпеченості
ресурсами**

Асортиментні групи	Якісний стан			Якість	Достатність				Фізична достатність	Забезпеченість ресурсами		Самозабезпечення
	Відповідність вимогам якості	Рівень зручності	Відповідність міжнародним стандартам якості		Використання потужностей	Виконання плану	Ритмічність	Фактична частка ринку		Самозабезпечення іншими видами ресурсів	Самозабезпечення власною сировиною	
Варені ковбаси	0,98	-	-	0,695	1,00	1,19	-	-	0,834	-	0	0,239
Сосиски та сардельки	0,99	-	-	-	1,00	1,21	-	-	-	-	0	-
Варено-копчені та напівкопчені	0,95	-	-	-	1,00	1,23	-	-	-	-	0	-
Сирокопчені та сиров'ялені	0,92	-	-	-	0,13	0,16	-	-	-	-	0	-
Копчені	0,98	-	-	-	0,80	0,98	-	-	-	-	0	-
Ліверні	0,96	-	-	-	1,00	1,21	-	-	-	-	0	-
Інші	0,96	-	-	-	0,79	1,00	-	-	-	-	0,040	-
Значення показника	0,96	0,76	0,01	-	0,82	1,00	0,81	0,72	-	0,59	0,006	-
Вагомість	0,60	0,15	0,25	1,00	0,26	0,27	0,17	0,30	1,00	0,4	0,6	1

Джерело: складено автором на основі даних підприємства.

Багатокритеріальна задача на основі оптимізації складних динамічних систем, являє собою структурне моделювання критеріїв відповідності принципам продовольчої безпеки на основі сформованого асортименту підприємств м'ясопереробної галузі. Це пов'язано не тільки з формальними труднощами вибору та

обґрунтуванням єдиного критерію, але і з багатоцільовим характером функціонування системи. При цьому коефіцієнти вагомості кожної складової інтегральних показників забезпечення продовольчої безпеки розраховані у відповідності до експертної оцінки.

Таблиця 6

**Фактичні дані показників оцінки оптимізації асортименту
ПП «Рикун» : природності, доступності та рівнозваженості**

Асортиментні групи	Рівнозваженість			Збалансованість	Доступність		Економічна доступність	Природність		Екологічність
	Продукція виготовлена по ДСТУ в загальному обсязі	Енергетична цінність	Баланс виробництва по використанню потужностей		Еластичність попиту та ціни	Наявність власних точок збуту		Органічна продукція в загальному обсязі	Екологічна спрямованість	
Варені ковбаси	0,81	-	-	0,8388	0,180	-	0,5754	0	-	0,245
Сосиски та сардельки	0,93	-	-	-	0,002	-	-	0	-	-
Варено-копчені та напівкопчені	0,69	-	-	-	0,065	-	-	0	-	-
Сирокопчені та сиров'ялені	0,66	-	-	-	0,054	-	-	0	-	-
Копчені	0,68	-	-	-	0,034	-	-	0	-	-
Ліверні	0,89	-	-	-	0,038	-	-	0	-	-
Інші	0,87	-	-	-	0,016	-	-	0	-	-
Значення показника	0,79	0,98	0,71	-	0,06	1	-	0	0,35	-
Вагомість	0,6	0,3	0,1	1	0,5	0,5	1	0,3	0,7	1

Джерело: складено автором на основі даних підприємства.

Вихідні дані для її побудови за даними досліджуваного підприємства наведено в табл. 5 та 6. Цільовими функціями в задачах виступали критерії відповідності принципам забезпечення продовольчої безпеки: якість, збалансованість, фізична достатність, економічна доступність, екологічність та самозабезпечення, що прямує до 0,618.

Всі обмеження, які були використанні при вирішенні задачі структурного моделювання критеріїв відповідності принципам продовольчої безпеки на основі сформованого асортименту підприємств м'ясопереробної галузі відносимо такі, що стосуються показників, видокремлених в табл. 5.

Результат структурного моделювання критеріїв відповідності принципам продовольчої безпеки для досліджуваного підприємства наведено в таблиці 7.

Таблиця 7

Результат структурного моделювання критеріїв відповідності принципам продовольчої безпеки

Показники відповідності принципам забезпечення продовольчої безпеки	Значення	
	До структурного моделювання	Після структурного моделювання
Якісний стан	0,695	0,6180
Достатність	0,834	0,6180
Доступність	0,575	0,6180
Забезпеченість ресурсами	0,239	0,6180
Природність	0,245	0,6180
Рівнозваженість	0,838	0,6180

Джерело: [складено автором].

За результатом структурного моделювання принципів продовольчої безпеки на досліджуваному підприємстві можна зробити такі висновки:

1. Якісний стан. Розглядаючи структурне моделювання цього критерію відповідності принципу «якості» забезпечення продовольчої безпеки можна стверджувати, що його значення входило в межі забезпечення гармонійного рівня продовольчої безпеки і до процесу моделювання. Його приведення до показника 0,6180 призвело до небажаних наслідків, а саме: при визначеній автором сталій величині коефіцієнта зручності для м'ясопереробних підприємств та не відповідності міжнародним стандартам якості, через не проведення процедури стандартизації вітчизняної продукції, третій коефіцієнт розрахований в даному інтегральному показнику, такий як коефіцієнт відповідності вимогам якості конкретного підприємства має негативну тенденцію до зниження. Це говорить про те, що не завжди результат такого жорсткого моделювання є оптимальним для підприємства. Тому в

даному випадку можна зробити висновок, що будь яке структурне моделювання вимагає кропіткого аналізу і уважного підходу до використання.

2. Доступність, що включає такі обрані показники, як: еластичність попиту та наявність власних точок збуту, участь у виставках, ярмарках до структурного моделювання відповідала кризовому стану забезпечення продовольчої безпеки, а сама по собі характеризує критерій відповідності економічній доступності. Приведення його до гармонійного значення призвело до збільшення показника еластичності, що не завжди залежить від підприємства але і в основному від багатьох зовнішніх факторів та максимізацією другого показника, що пов'язано із такою функціональною складовою, як фізична достатність.

3. Достатність в ролі критерію відповідності інтегральному показнику фізичної достатності, стала найбільш об'ємною. Це пояснюється найбільшою кількістю коефіцієнтів, що ми реально можемо розрахувати і тих, що мають вагомий вплив. До структурного моделювання даний показник знаходився у не збалансованому стані забезпечення продовольчої безпеки. Це пов'язано із високою часткою ринку, що займає досліджуване підприємство, але при цьому не використанням максимуму потужностей, тобто необхідністю виходити на нові ринки збуту, наприклад обласні або м. Києва. Моделювання призвело до зниження частки ринку та використання потужностей, що підтверджує дані твердження.

4. Забезпеченість ресурсами, як критерій відповідності самозабезпеченню продовольчої безпеки м'ясопереробного підприємства включає в себе самозабезпеченість власною сировиною, що для досліджуваного підприємства не характерно та забезпеченість іншими видами ресурсів, таких як матеріальні, людські, енерго, технічні та технологічні. Згідно із структурним моделюванням цієї функціональної складової вважається за доцільне запропонувати підприємству:

- розглянути можливість створення власного фермерського господарства, для забезпечення хоча б на 50 % кожної асортиментної групи сировиною;

- підтримати вітчизняного виробника спецій для ковбасних виробів, що також призведе до гармонізації показника самозабезпеченості.

5. Рівнозваженість, що відповідає функціональній складовій збалансованості, до процесу структурного моделювання відповідала не збалансованому рівню забезпечення продовольчої безпеки, для розрахунку інтегрального показника автором використовувались коефіцієнти відповідності державним стандартам або технічним умовам, що пояснюється збалансованістю рецептури м'ясної продукції, коефіцієнт збалансованого використання потужностей та енергетичної і поживної цінності продукції для споживача. Після моделювання підтвердились судження автора, щодо необхідності дотримання ДСТУ та мінімізації використання ТУ за для гармонійного стану продовольчої безпеки.

6. Природність як критерії, що відповідає функціональній складовій продовольчої безпеки – екологічності, відповідала катастрофічному рівню у всіх досліджуваних підприємств. При цьому структурне моделювання природності на всіх підприємствах має однакові результати, що пов'язано із початковим станом критерію на підприємствах, яких можна охарактеризувати як відсутній. Такий стан пояснюється і залежить від:

- виробництва досліджуваними підприємством мясопереробної галузі органічної продукції, що в свою чергу ґрунтується на виробництві та використанні органічної сировини;

- екологічної спрямованості всіх досліджуваних підприємств (утилізація відходів, енергозбереження, замкнений цикл виробництва та інше).

Після структурного моделювання виявляється, що при зацікавленості підприємства в майбутньому на виробництво органічної продукції, при гармонійному стані коефіцієнта екологічної спрямованості, органічної продукції має вироблятися до 10 %. В нашому випадку слід приділяти увагу саме екологічній спрямованості досліджуваних підприємств.

Оптимізація асортименту підприємства та ефективне управління ним, як збалансованою системою взаємопов'язаних

асортиментних груп та одиниць, які знаходяться на різних стадіях життєвого циклу, що відповідають запитам споживчого ринку та обов'язково корелюють із портфелем замовлень споживача, є актуальним питанням сьогодення. В умовах постійної зміни ринкового середовища, споживчих переваг, скорочення життєвого циклу товарів і т.і., підприємства знаходяться у постійному пошуку способів утримання конкурентних переваг на ринку.

Саме оптимізацію асортименту підприємствами харчової промисловості можна вважати одним із головних способів досягнення продовольчої безпеки в країні. Воно представляє собою складний процес, зміст якого полягає у виборі оптимального рішення з урахуванням всіх існуючих та можливих критеріїв оптимізації і обмежень, при втіленні у життя різних альтернативних сценаріїв розвитку підприємства. В першу чергу асортимент підприємства формується з урахуванням вимог споживачів, при цьому його склад і структура повинні відповідати сукупності цілей різного рівня планування, які ставить перед собою підприємство. Постійний аналіз асортименту за допомогою сучасних методів маркетингу, доповнених вивченням перспектив розвитку ринку окремих, найбільш значущих асортиментних одиниць, може стати основою формування раціонального асортименту підприємствами харчової промисловості.

Література.

1. Балабанова Л. В. Маркетинг підприємства : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / Балабанова Л. В., Холод В. В., Балабанова І. В.; М-во освіти і науки України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Баранівського, Шк. маркетингового менеджменту. — Донецьк: ДонНУЕТ, 2010. — 599 с.: табл.
2. Голубков Е. П. Маркетинговые исследования: теория, методология и практика. / Е. П. Голубков — М.: Изд-во Финпресс, 1998. — 416 с.
3. Економічна енциклопедія: У трьох томах / Редкол.: С.В.Мочерний (відп. ред) та ін. — К.: Видавничий центр "Академія", 2000-2002, с. 823, 826

4. Електронна Енциклопедія «Вікіпедія» [Електронний ресурс] Режим доступу: https://uk.wikipedia.org/wiki/Головна_сторінка

5. Иванус А. И. Когнитивный подход к гармоничному управлению экономической безопасностью бизнеса: монография / А. И. Иванус // Под ред. Э. М. Сороко, И. А. Белоусовой, Т. И. Егоровой-Гудковой // — Одесса: Институт креативных технологий, 2011. — С. 156-174.

6. Иванус А. И. Торг уместен, но по правилу золотого сечения / А.И. Иванус А. С. Харитонов // Практический маркетинг. — 2002. — №9. — С. 2-6.

7. Ковальов В. В. Аналіз господарської діяльності підприємства/ В. В. Ковальов, О. Н. Волкова. - М.: ПБОЮЛ Грітінко, 2000. - 424 с.

8. Конкурентоспособность продукции в современных условиях бизнеса : [Електронний ресурс] - Режим доступу <http://search.epnet.com/direct.asp?an=9190968&db=buh>

9. Котлер Ф. Основы маркетинга / Филлип Котлер. – М. : Изд-во "Прогресс", 1990.

10. Кубишина Н. С. Методика розробки стратегічного набору товарів на промисловому ринку [Електронний ресурс] / Н.С. Кубишина // Економічний вісник НТУУ «КПІ». — Режим доступу до

джерела:http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/evkpi/2010/7.Mark/3_3_kpi_2010_7.pdf

11. Мороз О. В., Карачина Н. П., Шиян А. А. Концепція економічної безпеки сучасного підприємства : монографія / О. В. Мороз, Н. П. Карачина, А. А. Шиян. – Вінниця : ВНТУ, 2010. – 259 с.

12. Мороз Л.А., Чухрай Н.І. Маркетинг: Підручник.— 2-е вид. — Львів: ІНТЕЛЕКТ+, 2002. — 244 с

13. Новый тлумачний словник української мови : в трьох томах / [укл. В. Яременко, О. Сліпушко]. — II вид. — К. : Аконті, 2005. — Т. 3. — 2005. П-Я. — 928 с. - ISBN 966-7173-28-3.

14. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. - 1949, 22-е издание, 1990; с 1992.163

15. Сикачина О. В. Организация учета производства сельскохозяйственной продукции и уровня потребления основных продуктов питания населением Украины – состояние и перспективы/Отчет Госкомстата за 1999 г. Киев. С.1-7

16. Тіхонова А. С. Методичні підходи до аналізу продовольчої безпеки // А. С. Тіхонова, І. В. Федулова // Продовольча безпека: сутність, стан та особливості забезпечення: Монографія / керівник авт. кол. проф. І.В. Федулова. – К.: Кондор-Видавництво, 2013. – С. 45-64.

17. Тіхонова А. С. Потреби в споживанні харчової продукції як основа формування асортиментного портфелю підприємств / А. С. Тіхонова: IX Міжнародної науково-практичної конференції “Управління сучасним підприємством”, 25-26 квітня 2013 року НУХТ. – С. 235 – 237.

18. Шафалюк О. К. Організація аналітичної роботи на підприємстві з використанням маркетингових методик моніторингу, діагностики і аудиту / О. К. Шафалюк // Економічні науки: зб. наук. праць. - Серія «Облік і фінанси». – Л.: Луцький нац. технічний ун-т, 2010. – Вип. № 7(25). – Ч.3. - С. 479-487.

19. Шафалюк О. К. Сучасні підходи в оптимізації асортиментних портфелів та архітектури брендів підприємств / О. К. Шафалюк // Маркетинг в Україні. - К.: КНЕУ, 2009. - №6 (58). С. 49-58.

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ КОМПЛЕКСНОЇ СИСТЕМИ РИЗИК-МЕНЕДЖМЕНТУ ТА ЇЇ ЕЛЕМЕНТІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

Скопенко Н.С., д-р е. н., професор

Кудренко Н.В., к.е.н., доцент

Луцюк В.А., магістрант

Сучасна концепція управління підприємствами неможлива без створення і впровадження в практичну діяльність системи ризик-менеджменту.

Ризик-менеджмент – це цілеспрямований пошук і організація роботи по зниженню ступеня ризику, мистецтво отримання та збільшення доходу (виграшу, прибутку) у невизначеній

господарській ситуації, забезпечення керівництва підприємства необхідною інформацією про якісний стан бізнесу компанії, необхідної для своєчасного виявлення загроз її діяльності і прийняття відповідних оперативних рішень щодо припинення потенційно можливих негативних і використання потенційно можливих позитивних сценаріїв розвитку ситуації [9].

Ключовими завданнями ризик-менеджменту є [1, с. 288]:

- формалізація об'єкта управління для конкретної підприємства: розробка «реєстру ризиків», в тому числі виявлення всіх внутрішніх і зовнішніх ризиків підприємства, включаючи інформацію про причинно-наслідкові зв'язки між ризиками, і «карти ризиків» (визначення рівня небезпеки та ймовірності кожного включеного до реєстру ризику, а також їх можливі наслідки і розміри збитку);

- оцінка «лінії толерантності» або схильності до ризику (допустимий для підприємства рівень ризику). Толерантність до ризику характеризує, наскільки значний ризик та чи інше підприємство здатне прийняти, витримати і ефективно оптимізувати. Класичне визначення толерантності до ризику – рівень збитку, який підприємство здатне витримати без серйозних фінансових наслідків. Найчастіше ризик-апетит (схильність до ризику в процесі управління бізнесом) вимірюють якісними методами (високий, середній, низький), але можуть застосовуватися і кількісні підходи, що визначають баланс між прибутковістю і ризиком. Незнання своєї схильності до ризику може призвести до неусвідомленого прийняття управлінських рішень про використання грошових коштів підприємства, супроводжуваних неприпустимо високим рівнем ризику, що в свою чергу може призвести як до кризи на підприємстві, так і до його банкрутства;

- формування системи пріоритетів реагування на той чи інший ризик. Розуміння того, які ризики підприємства знаходяться вище рівня її толерантності до ризику, має спонукати підприємства до першочергового управління саме тими ризиками, збиток від яких оцінюється як величина, що перевищує допустимий для підприємства рівень ризику;

– розробка механізмів управління ризиками (планування та фінансування заходів з управління ризиками, оцінка ефективності системи управління ризиками, моніторинг динаміки зміни ризиків, звітність з управління ризиками, періодичне навчання персоналу тощо).

Від прийнятої концепції ризик-менеджменту значною мірою залежить успішність результатів діяльності суб'єктів господарювання (див. табл. 1).

Таблиця 1

Характеристика концепцій ризик-менеджменту

Основні характеристики	Назва концепції		
	Інтуїтивна	Фрагментарна	Комплексна
Мета управління	Уникнення ризиків	Захист від негативного впливу ризиків	Використання висхідних можливостей створюваних невизначеністю
Ризики, що підлягають розгляду	Мінімальна кількість ризиків	Обмежена кількість ризиків	Всі ризики підприємства
Підхід до управління	Хаотичний (розгляд окремих ризиків)	Дезінтегрований підхід (окремий розгляд ризиків)	Комплексний підхід (портфель ризиків фірми)
Аспекти управління	Фінансові наслідки	Фінансові наслідки	Стратегічні можливості та наслідки, що проходять через всі функції фірми
Процес управління	Орієнтований на захист	Орієнтований на продукт	Орієнтований на процес ідентифікації характеристики ризику
Характер взаємодії	Реактивний	Реактивний	Проактивний
Результат управління	Повне або часткове уникнення ризику	Зниження волатильності прибутку, виручки, грошових потоків або вартості фірми	Зростання вартості фірми в коротко- і довгостроковій перспективі.

Вплив на діяльність фірми	Мінімальний вплив	Обмежений вплив на стратегії фірми	Підтримка стратегічного і бізнес-планування
Основні методи управління	Відмова / страхування	Страхування	Використання переваг високої волатильності

Джерело: систематизовано за даними [1-10]

Комплексна система управління ризиками (КСУР) підприємства (Enterprise Risk Management – ERM) – це концепція, яка описує методики і процеси, що застосовуються організаціями для управління ризиками і можливостями, пов'язаними з досягненням поставлених цілей [10].

Комплексна система управління ризиками дозволяє виявити конкретні події або обставини, здатні вплинути на досягнення цілей компанії (загрози і можливості), оцінити їх з точки зору ймовірності та масштабу наслідків для зростання і розвитку компанії, розробити стратегію реакції і відстежити ефективність з метою мінімізувати втрати та максимізувати можливий прибуток.

Одним із вагомих факторів формування КСУР на підприємстві є зацікавленість у здійсненні ризик-менеджменту осіб, які визначають основні напрями діяльності підприємства, і від яких залежить його життєздатність, а саме: власники, кредитори, інвестори, керівництво.

Слід зазначити, що завдання створення універсальної системи не може бути вирішено в принципі, оскільки кожне підприємство по-своєму унікальне, орієнтоване на власну ринкову нішу, наявний потенціал, усталені зв'язки.

Ми пропонуємо наступну послідовність розробки КСУР на підприємстві, яка включає ряд етапів:

- ✓ визначення особливостей формування КСУР;
- ✓ оптимізація моделі управління ризиками на підприємстві;
- ✓ обґрунтування комплексу забезпечуючих елементів комплексної системи управління ризиками та оцінка ефективності її функціонування.

Визначення особливостей формування КСУР на підприємстві передбачає окреслення мети й об'єктів системи управління, специфіки побудови цієї системи, умов ефективності її функціонування. Метою створення та функціонування КСУР на

підприємстві є покращення результатів його діяльності в умовах невизначеності зовнішнього та внутрішнього середовища, що й підтверджується її цільовою спрямованістю.

У загальному вигляді формування КСУР на підприємстві повинно охоплювати такі аспекти: розподіл повноважень і відповідальності в системі; створення інформаційних зв'язків і каналів; встановлення послідовності (упорядкування) та взаємодії етапів процесу ризик-менеджменту; визначення обсягу ресурсів, необхідних для функціонування КСУР та критеріїв її ефективності. З урахуванням результатів аналітичної оцінки ефективності управління господарськими ризиками на підприємствах галузі, виділимо особливості формування комплексної системи управління ними (табл.2).

Таблиця 2

Специфіка формування КСУР на підприємствах

Загальний підхід до формування системи управління ризиками на підприємствах	Особливості формування КСУР на вітчизняних підприємствах
Встановлення послідовності та взаємодії етапів процесу ризик-менеджменту	Забезпечення повноти процесу ризик-менеджменту через введення відсутніх на підприємствах етапів, а саме: ✓ здійснення картографування ризиків; ✓ проведення якісного та кількісного аналізу ризиків; ✓ визначення пріоритетів в управлінні ризиками; ✓ здійснення обґрунтованого вибору методів регулювання ступеня ризиків.
Розподіл повноважень і відповідальності в системі управління ризиками	✓ Визначення ступеня централізації управління ризиками. ✓ Призначення ключових осіб, що будуть здійснювати управління ризиками, розподіл відповідальності та повноважень.
Розробка (підбір) методик і методи виявлення, аналізу ризиків та впливу на їх ступінь	Акцентування уваги на розробці: ✓ методики збору та представлення інформації про зовнішнє середовище функціонування підприємства; ✓ методів оцінки ступеня окремих видів ризику (груп ризиків)

Характеристика ресурсів, необхідних для адекватної реалізації процесу ризик-менеджменту, функціонування системи в цілому	✓ Встановлення переліку витрат на впровадження КСУР. ✓ Визначення напрямів фінансування ризиків.
Встановлення критеріїв і методів моніторингу процесу ризик-менеджменту, визначення ефективності системи в цілому	Розробка методів оцінки ефективності КСУР, виходячи з результатів оцінки ступеня ризиків
Формування інформаційних каналів та зв'язків	Створення інформаційних каналів та зв'язків з урахуванням особливостей організаційної структури підприємства та доцільного ступеня централізації управління ризиками

З позицій системного підходу та виходячи з свого призначення, КСУР повинна охоплювати управління ризиками у всіх сферах виробничої, фінансової та комерційної діяльності підприємства. При здійсненні управління ризиками на підприємстві акцент повинен бути зроблений на ті господарські процеси, що характеризуються високою ризикованістю (табл. 3).

В залежності від ступеня централізації можливо виділити два типи систем управління ризиками, які можливо впровадити на підприємствах: *централізована система* (виконання функцій ризик-менеджменту відбувається на рівні спеціального підрозділу (департаменту) з управління ризиками з певними функціональними обов'язками та необхідними матеріальними, фінансовими, трудовими й інформаційними ресурсами); *децентралізована система* (безпосереднє виконання функцій з управління ризиками внесене в обов'язки окремих спеціалістів відділів: економіста-аналітика, фінансиста, маркетолога).

Завдання ПУР – виявляти, аналізувати та регулювати ризики для кожного підрозділу (відділу) та формулювати загальнокорпоративну позицію щодо цих ризиків. За умов централізованої КСУР передбачається ведення спільної аналітичної та прогностичної робіт роботу спеціаліста ПУР

(куратора певного підрозділу) та відповідального працівника цього підрозділу – для аналізу ризиків і впливу на їх ступінь.

Таблиця 3

Високоризиковані процеси діяльності підприємства

Вивчення ринку	Планування виробництва а продукції	Постачання матеріально- технічних і сировинних ресурсів	Виробнича діяльність і контроль якості	Збут продукції
Зміни торговельно-політичного режиму Зміни митної політики Конкуренція на ринку Пріоритетність споживачів щодо продукції конкурентів (у т.ч. закордонних)	Стан з обіговими коштами на підприємстві Джерела та можливості отримання сировини Виробничі потужності та ступінь їх завантаженості Попит на нову продукцію	Тенденції на ринку основної та допоміжної сировини (внутрішньому та зовнішньому) Природно-кліматичні умови (з точки зору їх впливу на ефективність вирощування сировини) Якість сировини Наявність зв'язків з постачальниками сировини, умови та реалізації контрактів Виконання власних фінансових зобов'язань	Стан основних фондів Ефективність технологічних операцій (відсоток втрат при виробництві) Якість продукції	Маркетингова політика Ситуація на ринку збуту продукції Експортні операції Цінова ситуація на ринку готових продуктів Ціни переробних підприємств; ціни на міжнародному ринку Дисципліна оплати за реалізовану продукцію Діяльність контрагентів
Об'єкти аналізу ризику				

Створення підрозділу з управління ризиками передбачає виконання таких кроків:

1. Обґрунтування доцільності формування ПУР на підприємстві.

2. Розробка положення про відділ як основи діяльності ПУР.

3. Визначення сфер діяльності, які повинні бути піддані управлінню ризиками й величини ресурсів, які повинні бути витрачені.

4. Безпосередня організація ПУР шляхом підбору персоналу, визначення їх обов'язків і повноважень, встановлення комунікаційних зв'язків.

Керівництво, Рада директорів і працівники підрозділу повинні узгодити та встановити стандарти відносно незалежності, об'єктивності, професіоналізму, обсягу роботи та методів її виконання, а також принципів управління ПУР.

5. Розробка адміністративної політики, правил і процесів ПУР, які включають: бюджет і звітність, штатний розклад, навчання й оцінку персоналу.

За децентралізованої КСУР спеціалістом певного відділу (підрозділу) передбачається виконання додаткових функцій з управління ризиками, характерних для господарських операцій, що знаходяться у компетенції даного відділу. Спеціалісти підрозділів, на яких покладено виконання цих функцій, узгоджують свої рішення з вищим керівництвом.

Підбір і формування команди ПУР (за умов централізованої КСУР), визначення спеціалістів відділів, в обов'язки яких буде внесено функцію з ризик-менеджменту (за умов децентралізованої системи) повинно бути здійснено вищим керівництвом.

Тип системи управління ризиками, на нашу думку, визначають певні критерії (табл. 4).

Функціонування системи ризик-менеджменту передбачає уточнення (коригування) основних стратегічних, тактичних та оперативних рішень через надання відповідних рекомендацій.

Таблиця 4

Критерії визначення типу системи управління ризиками на підприємстві

№ пп	Критерії	Доцільність формування централізованої КСУР	Доцільність формування децентралізованої КСУР
1	2	3	4
1	Ризикованість діяльності	Високий вплив сукупності ризиків на діяльність підприємства та ймовірність їх появи Висока ймовірність появи та середній вплив сукупності господарських ризиків на діяльність підприємства Середня ймовірність появи та високий вплив сукупності господарських ризиків на діяльність підприємства Середня ймовірність появи та середній вплив сукупності господарських ризиків на діяльність підприємства	Низький вплив сукупності ризиків на діяльність підприємства та ймовірність їх появи Середня ймовірність появи та низький вплив сукупності господарських ризиків на діяльність підприємства Низька ймовірність появи та середній вплив сукупності господарських ризиків на діяльність підприємства
2	Різноманітність ризиків, що мають місце на підприємстві, за сферою походження	Діяльність підприємства супроводжують ризики, що мають різну сферу походження	У своїй більшості, на результати діяльності підприємства впливають декілька основних ризиків.
3	Економічна доцільність створення ПУР, впровадження посади ризик-менеджера	Доцільно. Витрати на створення та функціонування відділу (посади ризик-менеджера) будуть меншими за результати від їх діяльності на підприємстві	Недоцільно. Витрати на створення та функціонування відділу (посади ризик-менеджера) будуть перевищувати результати від їх діяльності на підприємстві

4	Масштаб діяльності: ✓ обсяг реалізації продукції, тис. грн.	Більше 500 000	Менше 500 000
	✓ чисельність персоналу, чол.	Більше 500	Менше 500
	✓ середньодобова виробнича потужність, т	Більше 100	Менше 100
5	Широта номенклатури й асортименту продукції	Виробництво продукції різних номенклатурних позицій	Виробництво вузького асортименту виробів
6	Ступінь охоплення ринку	Здійснення операцій на внутрішньому та зовнішньому ринках	Здійснення операцій на внутрішньому ринку
7	Національна належність капіталу	Належність вагової частки акцій іноземним власникам (позитивне сприйняття створення відділу як прерогативи іноземних компаній, можливість залучення закордонних ризик-менеджерів з великим досвідом)	Належність вагової частки акцій вітчизняним власникам

З відділів підприємств надходить інформація щодо здійснення певних господарських операцій, процесів, напрямів діяльності, запиту, щодо можливих шляхів вирішення проблем і прийняття рішень у межах цих відділів. У свою чергу, з КСУР поступають, узгоджені вищим керівництвом, рекомендації відносно коригування (кардинальної зміни, прийняття тощо) рішень, проектів, господарських операцій. Крім рекомендаційної роботи КСУР приймає участь у зменшенні впливу ризику на діяльність підприємства. Таким чином, взаємозв'язок КСУР із зовнішнім і внутрішнім середовищем забезпечується наявністю інформаційних каналів.

На підприємстві існують такі інформаційні канали:

- ПУР відправляє до відділів, дільниць, цехів тощо запити на отримання інформації, необхідної для здійснення процесу ризик-менеджменту та отримує відповіді на ці запити;

- із зовнішнього середовища ПУР отримує додаткову інформацію про тенденції на ринках сировини, готових виробів, зміни в законодавстві тощо;

- прийняті в ПУР рішення з ризик-менеджменту, узгоджуються з керівництвом;

- у вигляді рекомендацій прийняті ПУР рішення надходять до відділів, дільниць, цехів;

- звіти про роботу ПУР надходять до керівництва підприємства.

За децентралізованої КСУР на підприємстві основними інформаційними каналами є:

- спеціаліст окремого відділу, в обов'язки якого внесена функція з ризик-менеджменту, відправляє запити на отримання інформації до власного відділу, інших відділів, дільниць, цехів (якщо це необхідно) та отримує відповіді на ці запити;

- із зовнішнього середовища спеціаліст отримує додаткову інформацію;

- прийняті спеціалістом рішення з ризик-менеджменту,

- узгоджуються з керівництвом і топ-менеджерами;

- у вигляді рекомендації рішення надходять до спеціалістів відділу й обговорюються на нарадах;

- звіти про результати роботи спеціаліста, що здійснює ризик-менеджмент у межах підрозділу, надходять до керівництва підприємства.

У табл. 5 представлено підрозділи-реципієнти рекомендацій з боку ПУР чи окремих спеціалістів (за умов централізованої чи децентралізованої КСУР) на різних етапах виробництва продукції.

Таблиця 5

Підрозділи - реципієнти рекомендації з боку ПУР чи спеціалістів відділів, що виконують функцію ризик-менеджменту

Етапи виробництва	Підрозділ - реципієнт рекомендацій
Планування продукції	Планово-економічний відділ (Департамент управління прогнозу и аналізу) Відділ постачання та збуту Відділ продаж (Служба маркетингу та збуту)
Розробка нових видів продукції	Виробничо-технологічна група Виробнича лабораторія
Підготовка виробництва	Виробничі дільниці
Постачання матеріально технічних ресурсів	Відділ постачання Відділ заготівлі сировини Виробнича лабораторія
Виробництво і контроль	Виробничі дільниці Бухгалтерія
Збут	Склад готової продукції Планово-економічний відділ (Департамент управління прогнозу и аналізу) Відділ продаж (Служба маркетингу та збуту)

Ще одним аспектом, що визначає специфіку формування КСУР на підприємстві, є технологія процесу управління ризиками господарської діяльності, яку, на нашу думку, можна представити у вигляді чотирьох етапів і відповідних їм ключових процесів (табл.6).

Таблиця 6

Технологія управління ризиками на підприємстві

Етап	Ключові процеси	Засоби ризик-менеджменту
1	2	3
I. Якісний і кількісний аналіз ризиків	1. Вибір об'єкту аналізу (окрема господарська операція, напрям діяльності, робота підприємства в цілому тощо). 2. Виявлення зовнішніх факторів ризиків на основі аналізу ринку готових виробів, ринку сировини та ідентифікація ризиків.	Організація зустрічей з відповідальними особами, керівниками відділів, носіями інформації, необхідною для ризик-менеджменту. Опитування працівників. Огляд документації.

	3. Виявлення внутрішніх факторів ризиків на основі аналізу діяльності підприємства. Ідентифікація внутрішніх ризиків. 4. Вибір та застосування найбільш прийнятного методу оцінки ризиків	Засоби збору інформації, методи оцінка її надійності та точності. SWOT-аналіз; Моделі кількісної оцінки ризиків. Оцінка тенденцій ризиків.
II. Визначення ризик-позиції підприємства на основі результатів оцінки ризиків	1. Вирішення підприємством питання про доцільність здійснення певної операції (напрямку діяльності, функціонування підприємства в цілому тощо) за наявності інформації про ідентифіковані ризики й їх ступінь. 2. Прийняття рішення про реакцію підприємства на ризик та можливі способи його регулювання з урахуванням можливостей підприємства. 3. Ранжування потенційних ризиків за ступенем пріоритетності управління	Результати кількісної та якісної оцінки ризиків Критерії прийняття рішень. Підходи до вибору напрямів впливу на ступінь ризиків.
III. Розробка та впровадження основної програми дій щодо коригування ступеня ризику (у разі прийняття рішення про здійснення операції (напрямку тощо))	1. Діагностики ризиків готових виробів та ринків сировини. 2. Пошук підприємством шляхів регулювання внутрішніх ризиків. 3. Аналіз ресурсних та інших можливостей підприємства щодо впливу на господарські ризики. 4. Оцінка ефективності методів і засобів впливу на ризики, прийняття рішення про застосування конкретного набору заходів. 5. Оптимізація розподілу фінансових ресурсів між різними напрямками регулювання рівня ризиків. 6. Розробка та безпосереднє	Алгоритм ранньої діагностики зовнішніх ризиків Програма дій щодо коригування ступеня ризику. Перелік ризиків, що не підлягають зменшенню. Умови контрактів, що оговорюють відповідальність за ризик.

	здійснення заходів з регулювання ризиків.	
IV. Моніторинг і контроль процесу управління ризиками	1. Контроль результатів здійснення регулювання ризику (оцінка узгодженості фактичних результатів з тими, що очікувалися). 2. Моніторинг ризиків (отримання відповідей на питання: ✓ Чи впроваджена система реагування на ризики у відповідності з планом? ✓ Регулювання ризиків достатньо ефективно чи необхідні зміни організаційного, методичного характеру тощо? ✓ Як змінилися ризики, порівняно з попередніми значеннями? ✓ Чи існує можливість появи нових ризиків? 3. Аналіз минулого досвіду щодо управління ризиками з метою врахування його у подальшій діяльності.	Періодичний огляд ризиків та їх ступеня. Додаткові заходи щодо регулювання ступеня ризику. Незалежний аналіз результатів процесу управління ризиками (послуги сторонніх організацій).

Основні принципи функціонування КСУР можна розділити на загальні та специфічні. Їх сутнісну характеристику наведено в табл. 7.

Таблиця 7

Принципи функціонування КСУР на підприємствах

Загальні принципи	Специфічні принципи
- конкретна та реальна мета функціонування системи; - неадитивність (ефект від системи більший, ніж ефект від окремих елементів). - відкритість (наявність зв'язку з зовнішнім середовищем) та динамічність системи; - емерджентність системи	- принцип цілеспрямованості управління господарськими ризиками (спрямованість на досягнення цілей діяльності підприємства); - усвідомленість прийняття ризикових рішень (керівництво повинно свідомо йти на прийняття ризикованих рішень, якщо воно має надію отримати відповідний прибуток

(наявність у системи властивостей цілісності (властивостей, не характерних для окремих елементів); - гнучкість, адаптивність (здатність пристосовуватися до різних зовнішніх факторів у широкому діапазоні зміни впливу зовнішнього середовища); - раціональне співвідношення між витратами ресурсів на створення системи та різними аспектами ефектів, що одержують при її впровадженні та функціонуванні; - економічність системи (забезпечення мети функціонування системи за мінімальних витрат); - принцип інформаційної достатності (наявність достовірної, повної, інформації; безперебійність і надійність її передачі); - комплексність управління (забезпечується раціональним сполученням цільового, функціонального та лінійного управління); - знаходження системи в процесі постійного контролю, аналізу та вдосконалення.	від господарських операцій); - чіткість політики та механізмів управління ризиками; узгодженість процедур і цілей ризик-менеджменту; - своєчасність здійснення управлінського впливу; - узгодженість загальної стратегії управління господарською діяльністю зі стратегією управління ризиками підприємства; - принцип стимулювання (необхідність морального та матеріального стимулювання здійснення управління ризиками); - економічність управління ризиками (витрати підприємства щодо регулювання відповідного підприємницького ризику не повинні перевищувати суми ймовірних втрат); - можливість управління процесами в реальному масштабі часу; врахування фактору часу при управлінні господарськими ризиками; - охоплення управління ризиком всіх горизонтальних і вертикальних ієрархічних рівнів підприємства; спостереження за ефективністю процедур управління ризиками; - колегіальність і демократизм спеціалістів, що займаються проблемами ризику.
--	--

На рівні конкретного підприємства основна увага при формуванні КСУР повинна бути приділена детальній розробці таких аспектів, як:

- організація зустрічей з відповідальними особами, керівниками відділів, провідними спеціалістами з метою ознайомлення з основними завданнями КСУР і специфікою її функціонування; проведення на початковому етапі загальноосвітніх програм і практичних семінарів з ризик-менеджменту;

- чіткий розподіл посадових обов'язків і встановлення відповідальності працівників при здійсненні ними дій, пов'язаних з ризик-менеджментом;

-встановлення основних джерел фінансування заходів з регулювання ступеня ризику;

-узгодження стратегії й тактики ризик-менеджменту із загальною стратегією підприємства, пошук компромісних варіантів її реалізації;

-встановлення інформаційних каналів та організація інформаційних потоків;

-розробка звітних форм, визначення форми та змісту інформації, що є основою прийняття рішень для керівництва;

-встановлення періодичності інформування керівництва про ступінь ризикованості господарської діяльності та результати вжитих заходів;

-побудова системи внутрішнього контролю ефективності ризик-менеджменту;

-необхідність подальшого поліпшення у відповідності з уявленням керівництва підприємства (за такими напрямками, як: використання вдосконалених технічних, технологічних та інформаційних засобів оцінки та аналізу ризиків; підвищення кваліфікації персоналу, що замається ризик-менеджментом тощо).

Проблеми, що можуть виникнути в процесі впровадження та функціонування КСУР на підприємстві та шляхи їх вирішення представлено в табл. 8.

Таблиця 8

Можливі проблеми під час впровадження та функціонування КСУР підприємстві та шляхи їх вирішення

Проблеми	Шляхи вирішення
Неясність ефекту від впровадження системи ризик-менеджменту	Складання прогнозу очікуваних результатів та обґрунтування орієнтованої суми витрат
Пошук (підготовка) кваліфікованого персоналу	Спеціалісти можуть бути залучені як ззовні, так і безпосередньо з підприємства. При цьому, для останніх призначення повинно розглядатися ними як підвищення по службі. У ПУР (чи у декількох провідних відділах за умов децентралізованої системи) повинні працювати професіонали з певним досвідом роботи, залучені ззовні

Низький ступінь довіри до результатів оцінки ризику, ефективності заходів з його профілактики та зменшення з боку топ-менеджерів, керівників відділів, працівників	Наведення практичних прикладів з використанням досвіду західних компаній. Прогнозні розрахунки ефективності заходів з регулювання ризиків
Конфлікти між особами, що здійснюють функції ризик-менеджменту та топ-менеджерами, керівниками відділів, працівниками з приводу: ✓ розподілу управлінських повноважень; прийняття до уваги інформації рекомендацій ризик-менеджерів; ✓ вибору оптимальних методів управління ризиками; ✓ обсягів фінансування (доцільності його здійснення взагалі) регулювання ступеня ризику.	Чітке розмежування обов'язків та повноважень у задекларованій формі. Узгодження рекомендацій щодо обсягів і джерел фінансування з топ-менеджментом та їх документарне закріплення (якщо конфлікт виникає між особами, що здійснюють функції ризик-менеджменту та керівниками відділів, працівниками з приводу).
Ненадання відділами, цехами тощо на запити спеціалістів з ризик-менеджменту інформації у повному обсязі чи її викривлення	Встановлення відповідальності за ненадання чи викривлення інформації, створення системи штрафів чи покарань

Ключовими факторами успішності створення та функціонування КСУР на підприємстві є:

- постановка конкретних цілей управління ризиками;
- чітко визначені етапи процесу управління ризиками та детальний опис процедур на кожному з них;
- детально розроблені та викладені в доступній формі методики оцінки рівня ризиків;
- обґрунтований вибір інструментів управління ризиками;
- підтримання оптимального балансу “персонал-цілі-ресурси” при здійсненні ризик-менеджменту;
- якісне інформаційне забезпечення процесів;
- створення дієвих мотиваційних механізмів, які б забезпечували взаємозв'язок винагороди та результатів зниження ризиків у свідомості працівників підприємства;
- достатнє фінансування процесу ризик-менеджменту;
- врахування при прийнятті управлінських рішень (здійсненні операцій), витрат, пов'язаних з ризик-менеджментом;

- організаційна незалежність управління ризиками (включення ризик-менеджера до складу топ-менеджменту компанії).

Ефективність КСУР посилиться за умови паралельного функціонування адекватної системи прогнозування, яка дозволила б сформувати механізм попереджувального управління діяльністю підприємства й обмежити негативний вплив ризиків. У цілому, формування КСУР покликано забезпечити високу ефективність прийняття управлінських рішень для досягнення стратегічних і тактичних цілей підприємств.

Вирішення питання побудови комплексної системи управління ризиками є основною прийняття керівництвом ефективних управлінських рішень, які забезпечать прибутковість підприємства та гідне місце на конкурентному ринку.

Отже, з позицій системного підходу та виходячи з свого призначення, комплексна система ризик-менеджменту повинна охоплювати управління ризиками у всіх сферах виробничої, фінансової та комерційної діяльності підприємства. При здійсненні управління ризиками на підприємстві акцент повинен бути зроблений на ті господарські процеси, що характеризуються високою ризикованістю.

Література.

1. Вербіцька І.І. Ризик-менеджмент як сучасна система управління ризиками підприємницьких структур // Сталий розвиток економіки. Міжнародний науково-виробничий журнал. 2013. № 5. С. 282-291

2. Герасименко О. М. Формування комплексної системи ризик-менеджменту з врахуванням чутливості компанії до ринкових ризиків // Ефективна економіка. 2013. № 5. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_5_21

3. Кашуба В.М. Риск-менеджмент как система управления финансовыми рисками компании // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика». 2012. № 2. С. 68-83.

4. Кутергина Г.В, Модорский А.В. Анализ эффективности систем управления финансовыми рисками коммерческой организации // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 3. С. 149-162.

5. Риск-менеджмент. Практика ведущих компаний : пер с

англ. / Томас Л. Бартон, Уильям Г. Шенкир, Пол Л. Уокер. Москва : Издательский дом «Вильямс». 2008. 208 с.

6. Рогачев А.Ю. Преимущества комплексного подхода к управлению рисками предприятия // Управление финансовыми рисками. 2008. № 1 (13). С. 66-71

7. Теоретико-методологічні основи аналізу та врахування господарського ризику в діяльності підприємств: Монографія / керівник авт. кол. проф. Н.С.Скопенко. Київ.: Кондор-Видавництво, 2015. 301 с.

8. Управління ризиками на підприємствах харчової промисловості: Монографія / керівник авт. кол. проф. І.В.Федулова. Київ.: ЦП «Принтцентр», 2016. 321 с.

9. Федулова І. Ідентифікація ризиків як складова ризик-менеджменту // Інтелект 21. 2016. № 4. С.29-45.

10. COSO. Enterprise Risk Management – Integrated Framework (ERM): [сайт]. URL: http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf

ОЦІНКА ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ПРИВАБЛИВОСТІ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ: ТЕОРІЯ І СУЧАСНІСТЬ.

Слободян Н.Г., к.е.н., доцент

Економічний розвиток будь-якої країни значною мірою обумовлений рівнем інвестиційної діяльності. В умовах сучасної глобальної інтеграції національна економіка відчуває гострий дефіцит інвестиційних ресурсів, що спричинено не достатньо сприятливим інвестиційним кліматом для національних й іноземних інвесторів. Питання інвестування належать до одних з найважливіших, від яких залежить функціонування й розвиток національного господарства і зокрема промисловості в умовах ринкової економіки.

Проблема дослідження інвестиційної привабливості підприємства не є новою для економічної науки. Її вирішенню присвячені праці таких вчених, як О. Балацький, І. Бланк, Н. Брюховецька, В. Геєць, М. Герасимчук, Я. Жаліло, О. Горова, С. Гуткевіч, Т. Дука, С. Конторович, О. Кузьмін, О. Носова, Н.Савчук та ін. У той же час, більшість публікацій з даної

проблематики присвячено питанням управління інвестиційною діяльністю та ефективності залучення інвестиційних ресурсів. Не мають достатнього теоретичного обґрунтування методичні підходи щодо оцінки інвестиційної привабливості підприємства та інвестиційного клімату як фактору її забезпечення.

Інвестиційна привабливість – це не тільки фінансово-економічний показник, а й модель кількісних і якісних показників - оцінок зовнішнього середовища (політичного, економічного, соціального, правового) і внутрішнього позиціонування об'єкта у ньому, оцінка фінансово-технічного потенціалу об'єкта, що дає змогу впливати на кінцевий результат діяльності.

Ступінь інвестиційної привабливості підприємства є індикатором, показання якого дозволяють зробити висновки потенційним інвесторам про необхідність і доцільність вкладення фінансових засобів саме в даний об'єкт. Аналіз інвестиційної привабливості підприємства проводять зовнішні суб'єкти з метою вибору найкращого варіанту вкладення коштів, а також внутрішні управлінські служби господарюючого суб'єкта з метою виявлення можливостей для залучення зовнішніх інвесторів.

В сучасній економічній літературі немає єдиного і чіткого визначення сутності інвестиційної привабливості. Переважно її трактують як позитивну узагальнену характеристику компанії (підприємства) як об'єкта майбутнього інвестування з позиції перспектив розвитку та/або ефективності вкладання коштів.

В теорії існує багато методик оцінювання інвестиційної привабливості підприємства. Класифікація основних підходів на основі причинно-наслідкового взаємозв'язку викладена далі.

Факторний підхід (Грідасов В. М., Самігулліна Ю.Р., Макарій Н. П.) визначає інвестиційну привабливість підприємства (ІПП) як сукупність факторів внутрішнього і зовнішнього середовища, які впливають на остаточне рішення інвестора щодо інвестування в підприємство [1-3]. Науковці пропонують досліджувати ІПП, застосовуючи інструменти факторного аналізу. Процес оцінки ІПП тут можна звести до впливу на фактори, що в тій чи іншій мірі визначають стан ІПП. Однак, якщо чинники внутрішнього середовища підприємства мають конкретні вимірні показники, піддаються впливу з боку його керівництва, то зовнішні

(конкуренти, кон'юнктура, політичні, природно-кліматичні чинники тощо) здебільшого є експертними та неконтрольованими.

Внутрішньо-оціночний підхід на відміну від попереднього розглядає ІПП як сукупність внутрішніх характеристик підприємства, які важливі для потенційного інвестора [4-5]. Цей метод лежить в основі галузевих методик (Горова О. А., Іваницька Г.) До таких характеристик найчастіше відносять показники, що характеризують фінансово-економічний стан підприємства, зокрема, рівень його ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості та ін. Іноді, перелік цих показників розширюється з підключенням маркетингових, соціальних, логістичних, адміністративно-правових, технологічних, товарних та інших характеристик діяльності підприємства, які забезпечують йому пріоритетне становище в конкурентній боротьбі за інвестиційні ресурси [6].

Такий підхід ускладнює прогноз ІПП, оскільки безліч оціночних показників не дозволяють однозначно оцінити стан об'єкта управління і встановити ступінь досягнення мети управління.

Висока трудомісткість самого процесу оцінювання та відсутність єдиного критерію оцінки ІПП призводять до появи інтегрального підходу до визначення ІПП, запропоновану в роботах Бланка І., Носової О. В, Пилицяк А. . Пожуєва Т. О, Дука А. П..

Інтегральний підхід визначає ІПП як інтегральну характеристику підприємства, яке розглядається як об'єкт для майбутнього інвестування [7-11].

Така характеристика ІПП може бути складена як на основі єдиного інтегрального показника [12], так і збалансованою системою інтегральних показників [13].

Даний підхід полегшує оцінку ІПП. Однак, говорити про глибокий аналіз ІПП при інтегральному підході складно, оскільки, характер впливу окремих факторів практично неможливо встановити, що унеможлиблює управління ними.

Порівняльний підхід визначає ІПП як відносну характеристику підприємства, яке розглядається як один з об'єктів для майбутнього інвестування. При такому підході для її оцінки,

як правило, застосовуються різні рейтингові системи . Прихильниками такого підходу є О. Ф. Балацький, О. М. Теліженко, М. О. Соколов, Нечипорук О. В., І. Д. Скляр, Ю. М. Шкодкіна. Ці методики дозволяють ранжувати групи підприємств і встановлювати найбільш привабливі з них з точки зору інвестування, інформація важлива для потенційного інвестора або державного органу, що створює і регулює інвестиційний клімат в галузі (регіоні).[14-16]. Проте, для менеджменту підприємства, яке є суб'єктом управління ІПП, такий рейтинг може дати лише абстрактну оцінку на конкретний момент часу серед інших підприємств галузі та не дає деталізації факторів впливу.

Існують і інші напрями оцінювання ІПП. Мордвінцева Т. В. розглядає його як рівень задоволення фінансових, виробничих, організаційних та інших вимог або інтересів інвестора щодо конкретного підприємства [17]; Алексєнко Л. М. - узагальнену характеристику переваг та недоліків окремого об'єкта інвестування з точки зору конкретного інвестора згідно сформованим ним критеріям [19]; Супрун С. Д, Юхимчук С. В. ототожнюють з фінансово-майновим станом підприємства, ефективністю використання його ресурсів [20-21]; Гончарук А. Г. розглядає як систему комплексних показників доцільності вкладання капіталу інвестором у підприємство, яка відображає сукупність існуючих умов та факторів, що сприяють або перешкоджають процесу інвестування [22].

В управлінському аналізі ІПП доцільно розглядати як систему фінансових, економічних та інших господарських відносин, що виникають у процесі забезпечення ефективного розвитку підприємства і задоволення вимог потенційних інвесторів. Для оцінки стану цієї системи можна використовувати безліч показників, що відображають різні аспекти діяльності підприємства, важливих для його майбутнього і цікавих для інвесторів.

Всі розроблені у вітчизняній та світовій практиці методики оцінки інвестиційної привабливості відносно джерела вихідної інформації можна умовно поділити на три великі групи: 1) методики, що ґрунтуються на різноманітних оцінках експертів; 2) методики, що ґрунтуються на статистичній інформації; 3)

комбіновані методики, що ґрунтуються на експертно-статистичних розрахунках [23, с. 325]

Згідно з Наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій «Про затвердження Методики інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій», інтегральна оцінка інвестиційної привабливості визначається як показник, в якому відтворюються значення інших показників, скоригованих відповідно до їх вагомості та інших чинників [11]. Оцінку інвестиційної привабливості пропонується здійснюватися у три етапи:

- перший етап: розрахунок інтегрального показника за кожним підприємством (оцінювання фінансово-майнового стану, результативності, ділової активності, рентабельності) на підставі фінансової та бухгалтерської звітності;

- другий етап: визначення оцінки інвестиційної привабливості підприємства шляхом корегування інтегрального показника, розрахованого на першому етапі з урахуванням привабливості на мезоекономічному рівні, впливу результатів фінансово-господарської діяльності та ризиків діяльності підприємства;

- третій етап: побудова рейтингу інвестиційної привабливості на основі розрахунків 1 та 2 етапів.

На наш погляд, оцінка інвестиційної привабливості з точки зору зовнішнього інвестора має починатись саме з оцінки макроекономічної ситуації, стану політичного, економічного, соціального середовища, зовнішніх та внутрішніх загроз та ризиків інвестування, що обумовлює в цілому інвестиційний клімат країни. Більшість економістів трактує інвестиційний клімат як сукупність політичних, правових, економічних та соціальних умов, що забезпечують і сприяють інвестиційній діяльності вітчизняних та іноземних інвесторів. Позитивний інвестиційний клімат сприяє вирішенню соціально-економічних проблем, забезпечує високий рівень зайнятості населення, дозволяє оновлювати виробництво, проводити модернізацію й нарощування основних засобів підприємств, впроваджувати інноваційні технології. До основних чинників, які впливають на інвестиційний клімат держави належать: організаційно-правові, політичні, фінансові, соціально-

культурні, стан міжнародних відносин, розвиток ринкової економіки, потенціал країни та загальні умови господарювання.

Аналіз найвідоміших підходів до оцінки інвестиційної привабливості країни показує, що міжнародні агентства як основні параметри використовують макроекономічні показники, а саме: динаміку приросту і структуру ВВП, стан платіжного балансу країни, фінансового ринку, обслуговування внутрішнього і зовнішнього боргу. Мета таких досліджень — оцінка політичного, економічного і соціального стану країни. Серед різних міжнародних методик оцінки інвестиційної привабливості варто виділити Moody's Investors Service, Standard & Poors Rating Services, Fitch Ratings, Heritage Foundation / Wall Street Journal, рейтинг Світового банку "Doing Business", Transparency International та інші.

Щорічно Європейською Бізнес Асоціацією (ЄБА) проводиться оцінка інвестиційного клімату. Методологія дослідження включає в себе опитування, яке включає 5 основних питань на які відповідають більше ніж ста керівників найбільших компаній. Для оцінки результатів ЄБА використовує шкалу Лайкерта, яка має 5 градацій, де: 1 – негативно, 3 – нейтрально, 5 – позитивно. Показник індексу інвестиційної привабливості України, який двічі на рік вимірює Європейська Бізнес-Асоціація (ЄБА), знизився до рівня 2016 року. За результатами нової хвилі опитування за першу половину 2019 року, індекс склав 2,85 бала з 5-ти можливих та опинився у негативній площині (табл.1).

Приріст прямих інвестицій в Україну в I кварталі 2019 року склав \$45,5 млн. Для порівняння, показник попереднього періоду становив 3,07 бала та демонстрував нейтральне ставлення інвесторів до бізнес-клімату країни.

Таблиця 1

Індекс інвестиційної привабливості України за 2014-2019 рр.

2014				2015				2016		2017		2018		2019
1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	1	2	1	2	1
2.72	2.74	2.65	2.5	2.51	2.66	2.56	2.57	2.88	2.85	3.15	3.03	3.1	3.07	2.85

За даними [25]

На зміну **індексу інвестиційної привабливості** впливали ряд позитивних факторів таких, як прийняття нових законів, розвиток електронних сервісів, діджиталізація економіки, вільний доступ до державних даних, відносна стабільність національної валюти та рівня інфляції, початок проведення реформ в сфері освіти, медицини, сільського господарства, послаблення валютного контролю. Проте посилились негативні фактори, такі як воєнний стан на Сході країни, високий рівень корупції, відсутність земельної реформи, неефективна судова система, досить великий відсоток тіньової економіки, великий тиск контролюючих органів, передвиборча кампанія та вибори Президента України, контрабанда, яка перешкоджає легальному веденню бізнесу, слабкість державних інститутів тощо [29]..
<http://razumkov.org.ua/statti/khto-i-iak-investuie-v-ukrainu>

Зміну інвестиційного клімату найбільш наочно демонструє динаміка інвестицій, особливо прямих іноземних інвестицій, яка вважається індикатором зміни рівня довіри та рейтингу країни. За даними Державної служби статистики обсяг прямих іноземних інвестицій в Україну зростав до 2014 року. Проте в період з 2014 по 2018 рр. відбувається скорочення цього показника (табл. 2). Негативні зміни відбулися завдяки нестабільності економічного та політичного стану в країні, військовим діям в зв'язку з окупацією Криму та частини територій Донецької та Луганської областей; недосконалості та нестабільності українського законодавства, відсутності дієвої системи страхування іноземних інвестицій; неналежного забезпечення розвитку інвестиційного ринку з боку влади, неврегульованості податкової системи, складності реєстраційних та ліцензійних процедур, тощо.

Регіони України значно відрізняються за обсягами надходжень прямих іноземних інвестицій. При цьому різниця в питомій вазі регіонів у загальному обсязі прямих іноземних інвестицій є досить значною. Так, у 2018 р. лідером щодо залучення ПІІ залишався Київ – 51,7% від загальної суми по Україні.

Таблиця 2

**Динаміка прямих іноземних інвестицій
(акціонерний капітал), млн. дол. США**

Станом на 01.01.	Прямі іноземні Інвестиції і Україну	У % до 2010	У% до попереднього року
2010	38 992,9	100.0	100.0
2011	45 370,0	116.4	116.6
2012	48 197,6	123.6	106.2
2013	51 705,3	132.6	107.2
2014	53 704,0	137.7	103.8
2015	38356	98.4	71.4
2016	32 122,5	82.4	83.7
2017	31230.3	80.1	97.2
2018	31606.4	81.1	101.2
На 31.12.2018	32291.9	82.8	102.2

Розраховано на основі [30].

До десятки основних країн-інвесторів, на які припало 83,0% загального обсягу прямих іноземних інвестицій, потрапили наступні: Кіпр, Нідерланди, Великобританія, Німеччина, Швейцарія, Віргінські острови, Австрія, Росія, Франція, Польща.

Найбільша частка інвестицій спрямована у промисловість, оптову і роздрібну торгівлю, операції з нерухомим майном та фінансову і страхову діяльність.

Станом на 1 січня 2018 року у промисловість було спрямовано 33,38%, в оптову, роздрібну торгівлю та ремонт автотранспорту – 15,69%, у фінансову та страхову діяльність – 12,02%, в інформаційну діяльність і телекомунікації – 11,16%, у професійну, наукову та технічну діяльність – 6,75% від загального обсягу накопичених ПІІ (акціонерного капіталу) в економіці України. Таким чином, ми бачимо, що інвестори готові вкладати свої кошти лише у розвинуті сфери діяльності, де рентабельність буде на високому рівні.

Іноземні інвестори враховують показники інвестиційного клімату на основі незалежних світових рейтингів, серед яких Індекс економічної свободи (Index of Economic Freedom) та Рейтинг Світового банку “Doing Business”

Американським дослідницьким центром The Heritage Foundation у співпраці з The Wall Street Journal опубліковано щорічний рейтинг країн світу за рівнем економічної свободи – Індекс економічної свободи 2018 (Index of Economic Freedom 2018).

Індекс економічної свободи є інструментом для поглибленого аналізу економік у всьому світі та розраховується на підставі 12 показників (раніше цих показників було 10), згрупованих в чотири широкі категорії, або стовпи економічної свободи:

- верховенство права (захист прав власності, ефективність судової системи, урядова сумлінність);
- обмеження уряду (податковий тягар, державні витрати, фінансове здоров'я);
- регуляторна ефективність (свобода бізнесу, свобода ринку праці, монетарна свобода);
- відкритість ринків (свобода торгівлі, свобода інвестицій, фінансова свобода).

Кожний із показників оцінюється за шкалою від 0 до 100 балів і чим вищий бал, тим вищий ступінь свободи в країні за даним критерієм. Загальна оцінка Індексу цієї чи іншої країни визначається шляхом виведення середнього арифметичного за 12-ма економічними свободами, з рівною вагою кожної з них. Таким чином, теоретично в «абсолютно вільної економіки» у підсумку може вийти 100 балів, а там, де свободи немає в принципі, відповідно – нуль.

Усі країни світу в цьому індексі розділені на 5 умовних груп – «з вільною економікою», «з переважно вільною економікою», «з помірно вільною економікою», «переважно невільною економікою» та «з невільною економікою». Повний рейтинг дає загальну картину економічних свобод серед країн і територій світу.

До першої групи країн із вільною економікою увійшли країни, що набрали більше 80 балів: Гонконг, Сінгапур, Нова Зеландія, Швейцарія, Австралія та Ірландія.

Останні позиції рейтингу зайняли Нігер, Судан, Чад, Центральноафриканська Республіка, Ангола, Екватор, Суринам, Східний Тимор, Того, Туркменістан, Мозамбік, Джибуті, Алжир,

Болівія, Зімбабве, Екваторіальна Гвінея, Еритрея, Конго, Куба, Венесуела та Північна Корея, як країни де економічні свободи пригнічуються або відсутні взагалі.

Відповідно до щорічного дослідження Україна набрала 51,9 бали зі 100 можливих і посіла у рейтингу 150-те місце із 180 країн світу. [26].

Таким чином ми вчергове опинилися в групі країн з переважно невільною економікою. Характерними рисами даної підгрупи країн є проведення на державному рівні політики валютних обмежень, маніпулювання банківською системою. Перебіг сучасних політичних процесів та практична реалізація встановлених цілей та пріоритетів поліпшення інвестиційного клімату в Україні переважно негативно впливають на інвестиційний клімат й, зокрема, на міжнародну інвестиційну привабливість України, підвищують ризики для інвесторів, зумовлюючи тим самим втрати в конкурентній боротьбі за світові інвестиційні ресурси. Україна оцінена останньою серед 44 країн Європи, а її бал нижчий середніх регіонального та світового показників [26].

Слід відмітити, що протягом всієї історії існування цього рейтингу (починаючи з 1995 року) значення Індексу України жодного разу не перевищувало 56 балів із 100 можливих, найвищий рейтинг у 2005-2006 рр. – 133 місце.

Рейтинг Світового банку “Doing Business”— це результат щорічного дослідження, що оцінює простоту ведення підприємницької діяльності за десятьма показниками у 190 країнах світу, існує з 2003 року. Компоненти рейтингу оцінюють нормативні акти, що регулюють діяльність малих і середніх підприємств протягом усього життєвого циклу, та їх фактичне використання на практиці. З 2018 року дані щодо рейтингу “Doing Business” на наступний рік готуються за станом на 30 квітня, а публікуються наприкінці жовтня поточного року. В рамках дослідження здійснюється збір та аналіз комплексних кількісних даних за 10 напрямками (індикаторами) для зіставлення умов регулювання підприємницької діяльності між країнами і в динаміці, тим самим проект “Doing Business” спонукає країни до більш ефективного регулювання та забезпечує вимірні орієнтири

для проведення реформ. Ці індикатори використовуються для аналізу економічних результатів і для виявлення успішних реформ у сфері регулювання бізнесу, а також для визначення, де і чому вони були ефективними. Тобто дослідження не лише вказують на проблеми, які заважають розвитку підприємництва, а й визначають їхню причину та містять рекомендації відносно проведення необхідних реформ.

Європейська Бізнес-Асоціація постійно здійснює дослідження соціально-економічного стану та умов ведення бізнесу в Україні. 2019 рік приніс багато викликів для бізнесу. Підприємці скаржаться на політичну та економічну турбулентність, вимушеність працювати в умовах непередбачуваності. «Ми бачимо, що інвестори ставлять на паузу заплановані проекти в Україні в очікуванні завершення всіх виборів та остаточного формування нового політичного середовища. Нові обличчя в політиці сприймаються неоднозначно: хтось вважає це черговим викликом, хтось – надією на зміни. Думаю, перші висновки ми зможемо зробити вже до кінця року, разом із другою хвилею опитування інвесторів у 2019-му», – коментує результати дослідження Анна Дерев'янка, виконавчий директор Європейської Бізнес-Асоціації..

Результати опитування вказують на відчутне погіршення настроїв бізнесу. Так, під час минулої хвилі опитування кількість незадоволених інвестиційним кліматом становила 40%, зараз їхня кількість зросла до 57%. Відсоток задоволених поточним станом також зменшився, наразі тільки 19% топ-менеджерів вважають бізнес-середовище сприятливим, натомість наприкінці 2018 року таких було 25%. Серед позитивних моментів, які спостерігав бізнес за останні півроку, бізнесмени зазначили лібералізацію валютного законодавства, стабільність національної валюти, демократичні президентські вибори, зниження рівня інфляції, продовження діалогу з МВФ. Однак до «старих» проблем, як-то корупція, недовіра до судової системи, відтік робочої сили, додалася відчутна політична й економічна турбулентність, яка турбує підприємців та змушує вести бізнес в умовах невизначеності. Серед топ-проблем інвестори вже традиційно зазначили високий рівень корупції (83% респондентів критично не

задоволені станом справ), недовіру до судової системи – 77%, а також відсутність земельної реформи та тіньову економіку – по 66%.

До того ж, бізнес не поспішає робити оптимістичних передбачень на майбутнє. Так, 54% керівників компаній вагаються, чи буде Україна вигідним ринком для інвестування у найближчі 6 місяців. 47% вважають, що умови роботи у їхній індустрії не зазнають жодних змін у найближчі півроку. Ще 35% інвесторів вважають, що бізнес-клімат в Україні залишиться незмінним у 2-му півріччі 2019 року, водночас 35% очікують незначного покращення. [27].

Проблемі покращення інвестиційного клімату на державному рівні увага приділяється ще з моменту створення незалежної держави. На сьогодні в Україні вже створено правове поле для здійснення інвестиційної діяльності. Зокрема, ця сфера діяльності регулюється низкою Законів України ("Про інвестиційну діяльність", "Про режим іноземного інвестування"), Указами Президента, а також Постановами та Розпорядженнями КМУ. Згідно цих нормативно-правових актів, в Україні передбачені рівні права і гарантії захисту інвестицій для всіх суб'єктів інвестиційної діяльності. Водночас на захист іноземних інвестицій та формування рамкових умов для міжнародної інвестиційної діяльності додатково спрямовано ратифікацію Вашингтонської Конвенції про порядок вирішення інвестиційних суперечок між державами та іноземними особами, угоди про сприяння та взаємний захист інвестицій, які підписані з 70 країнами світу.

До основних перспектив щодо залучення інвестицій можна віднести: потужний природно-ресурсний потенціал, наявність кваліфікованих робочих кадрів, які можуть швидко пристосуватися до новітніх технологій стосовно виробництва, низька заробітна плата; наближеність до країн ЄС та територіальне розміщення загалом; наявність досить перспективних галузей, які потребують інвестицій, достатня кількість інноваційних бізнес-ідей та проектів; позитивні зрушення в розвитку та вдосконаленні соціально-економічного підґрунтя для залучення інвестицій, швидка адаптованість країни до зовнішніх факторів та ризиків.

Дослідження теоретичних аспектів інвестиційної привабливості промислового підприємства дозволило: 1) класифікувати основні підходи до визначення поняття «інвестиційна привабливість підприємства» в причинно-наслідковому взаємозв'язку та за ознакою вихідної інформації, встановити їх переваги та недоліки; 2) розглянути інвестиційну привабливість підприємства як систему фінансових, економічних та інших господарських відносин, що виникають у процесі забезпечення ефективного розвитку підприємства і задоволення вимог потенційних інвесторів; 3) визначити підходи до оцінки інвестиційного клімату на основі досліджень світових інституцій; 4) з метою покращення інвестиційного клімату в Україні необхідна державна підтримка та запровадження податкових пільг для важливих інноваційних проектів (звільнення від сплати імпортного мита, звільнення та відстрочка ПДВ)

Література.

1. Грідасов В. М. Вдосконалення системи оцінки інвестиційної привабливості підприємства з точки зору зовнішнього інвестора / В. М. Грідасов, А. І. Кофонова // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – №3(7). – С. 180–184.
2. Самігулліна Ю.Р. Управління інвестиційною привабливістю підприємства / Ю. Р. Самігулліна // Економічний вісник Донбасу. – 2010. – №2. – С. 90–94.
3. Макарій Н. П. Оцінка інвестиційної привабливості українських підприємств / Н. П. Макарій // Економіст. – 2001. – №10. – С. 52.
4. Горова О. А. Складові інвестиційної привабливості промислових підприємств / О. А. Горова // Економічний простір. – 2008. – №17. – С. 143–148.
5. Іваницька Г. Інвестиційна привабливість сільськогосподарських підприємств в умовах економічної кризи / Г. Іваницька // Збірник наукових праць ЧДТУ. – 2010. – №22. – С. 26–28.
6. Кузьмін О. Є. Діагностика потенціалу підприємства / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2011. – №1. – С. 155–166.

7. Носова О. В. Інвестиційна привабливість підприємства / О.В. Носова // Стратегічні пріоритети. – 2007. – № 1. – С. 120–124.

8. Пилипяк А. Инвестиционная привлекательность регионов Украины: социально-демографический аспект / А. Пилипяк // Экономика Украины. – 2004. – № 8. – С. 82–85.

9. Пожуєва Т. О. Сучасні підходи до формування інвестиційної привабливості суб'єкта господарювання / Т. О. Пожуєва // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності: Збірник наукових праць. – Вега–Принт, 2010. – Т.3. – С.45–50.

10. Дука А. П. Теорія та практика інвестиційної діяльності. Інвестування [навч. посібник] / А. П. Дука. – К. : Каравела, 2014. – 432 с.

11. Бланк И. А. Инвестиционный менеджмент: Учеб. пособие / И. А. Бланк. – Киев : Эльга-Н, Никацентр, 2001. – 382 с.

12. Алексеев А. А. Модель визначення інтегрального показника інвестиційної привабливості / А. А. Алексеев, А. І. Панченко // Математичні машини і системи. – 2004. – № 4. – С. 157–163.

13. Брюховецька Н. Ю. Оцінка інвестиційної привабливості підприємства / Н. Ю. Брюховецька, О. В. Хасанова // Економіка промисловості. – 2009. – № 1. – С. 110–117.

14. Управління інвестиціями : навчальний посібник / О. Ф. Балацький, О. М. Теліженко, М. О. Соколов. – Суми : Університетська книга, 2004. – 232 с.

15. Нечипорук О. В. Методика рейтингової оцінки інвестиційної привабливості промислових підприємств / О. В. Нечипорук // Научно-технический сборник. – 2006. – № 75. – С. 275–284.

16. Скляр І. Д. Рейтингова оцінка фінансового стану як складова оцінки інвестиційної привабливості підприємства / І. Д. Скляр, Ю. М. Шкодкіна // Механізм регулювання економіки. – Суми, 2009. – №2. – С. 249–253.

17. Мордвінцева Т. В. Методичний підхід до оцінювання інвестиційної привабливості підприємства / Т. В. Мордвінцева // Вісник ЖДТУ. – 2010. – №2. – С. 200–205.

18. Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств і організацій : Затв. наказом Агентства з питань

запобігання банкрутству підприємств та організацій 23.02.1997 р.
№ 22 // Державний інформ. бюл. про приватизацію. – 1998. – № 7.
– С. 18–28.

19. Алексєєнко Л. М. Фінансові аспекти оцінки інвестиційної привабливості підприємства / Л. М. Алексєєнко // Роль фінансово-кредитної системи у стимулюванні економічного зростання в Україні : Зб. наук. праць / Волинський держ. ун–т. – Луцьк, 1999. – С. 222–225.

20. Супрун С. Д. Оцінка ефективності інвестиційних проєктів підприємств / С. Д. Супрун // Фінанси України. – 2003. – № 4. – С. 82–87.

21. Юхимчук С. В. Матрична модель оцінки інвестиційної привабливості промислових підприємств / С. В. Юхимчук // Фінанси України. – 2003. – № 1. – С. 3–12.

22. Гончарук А. Г. Методичні аспекти прийняття варіативних інвестиційних рішень / А. Г. Гончарук // Економіка України. – 2011. – № 6. – С. 78–85.

23. Майорова Т.В. Інвестиційна діяльність: [навч. посіб.] / Т.В. Майорова. – Київ.: ЦУЛ, 2003. – 376 с.

24. Савчук Н. Стан інвестиційного клімату України та напрямки його покращення / Н. Савчук // Демократичне врядування. – 2011. – № 8. – С. 3.

25. Офіційний сайт European Business Association. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eba.com.ua/uk>

26. <http://edclub.com.ua/analitika/ukrayina-za-rivnem-ekonomichnoyi-svobody-2018>

27. <https://agropolit.com/news/12720-kritichno-znizivsya-pokaznik-indeksu-investitsynoyi-privablivosti-ukrayini>

28. <http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=232ba380-67ec-4689-a90e-f67da7840f9e&title=DoingBusiness>

29. <http://razumkov.org.ua/statti/khto-i-iak-investuie-v-ukrainu>

30. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ТА ОПТИМІЗАЦІЇ ТОВАРНОГО АСОРТИМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

*Скопенко Н.С., д.е.н., професор
Євсєєва-Северина І.В., к.е.н., доцент*

Для підприємства однією з основних запорок успіху є формування оптимального асортименту, який би відповідав ситуації на ринку, задовольняв потреби споживачів, сприяв найефективнішому використанню сировинних, технологічних, фінансових та інших ресурсів для виготовлення продукції з низькими витратами та забезпечував отримання бажаного прибутку.

Формування асортименту таким чином, щоб відбувалось одночасне задоволення потреб споживачів та досягнення достатнього рівня прибутковості операційної діяльності, є для підприємств, що прагнуть виживати у ринковому конкурентному середовищі, одним із першочергових завдань. Потреба суміщення принципів маркетингу із наявними обмеженнями внутрішнього середовища вимагає від підприємств імплементації в свою діяльність сучасних, прогресивних методик формування асортименту.

Існує велике різноманіття методик, які допомагають планувати та корегувати товарний асортимент, який повинен відповідати специфіці діяльності цього підприємства. Кожне підприємство вибирає для себе такий інструмент, який вважає за правильний. На вибір впливає те, яку продукцію виготовляють, якому сегменту її представляють, до якої галузі належить діяльність підприємства, в якому конкурентному середовищі доводиться діяти та інші чинники. Але використання жодного з наявних методів не може гарантувати бажаного результату. Адже всі вони мають як переваги, так і недоліки.

Планування та формування збалансованого асортименту є одним із інструментів підвищення конкурентоспроможності підприємства та отримання бажаного прибутку. Незбалансованість асортиментного портфеля призводить до зниження рівня прибутку, втрати конкурентних переваг на ринку, неправильного

розподілу інвестицій. Тому перед фахівцями постає завдання спланувати оптимальну структуру асортиментного портфеля підприємства.

Отже, суть проблеми формування асортименту є в плануванні фактично усіх видів діяльності, спрямованих на добір продуктів для майбутнього виробництва і реалізації на ринку та на приведення характеристик цих продуктів у відповідність з вимогами споживачів. Формування на основі оптимізації асортименту продукції – безупинний процес, що продовжується протягом усього життєвого циклу продукту, починаючи з моменту зародження задуму про його створення і завершуючи вилученням з товарної програми.

Оптимальним та збалансованим, вважається асортиментний портфель, який має у своєму наборі стратегічні бізнес одиниці, що знаходяться на початкових етапах життєвого циклу і мають перспективу в розвитку, тобто забезпечуватимуть прибутки в майбутньому, й товари, які уже завоювали свою долю на ринку, знаходяться на етапі зрілості та є основним джерелом прибутку.

Питання про планування, формування перспективного товарного асортименту, його подальшу оптимізацію за допомогою різних методів, управління ним протягом всієї діяльності підприємства, внесення змін у відповідь на потреби ринку та діяльність конкурентів розглядаються у багатьох працях зарубіжних і вітчизняних вчених, таких як А. Г. Аганбегян, Д. Е. Абдрахимов, А. В. Акофф, Л. А. Бірман, А. В. Бабкін, М. Н. Бродський, Е. Ю. Гончаров, А. Р. Єфимов, Л. В. Канторович, А. Е. Карлик, В. А. Книш, Г. Н. Кобзєв, К. В. Кузнецов, А. В. Міщенко, Н. В. Нестерович, В. В. Новожилов, А. Н. Петров, В. І. Смирнов, Г. В. Сухадольский, В. В. Щербаков, а також П. Друкер, І. Ансофф, Ф. Котлер, М. Портер, О. Уільямсон, Ф. Хайек та ін. [1-7].

Так, наприклад, Котлер Ф.у книзі «Основи маркетингу» розглянув способи розширення наявного асортименту .

У роботах вітчизняних науковців як Крикавського Є. та Чухрай Н. досліджено способи оптимізації в управлінні товарним асортиментом та розглянуто ABC і XYZ аналізи, проаналізовано можливу інтеграцію цих методик .

Зотов В. у науково-практичному посібнику описав стратегічне

та оперативне управління асортиментом виробничо-торговельних та торгово-закупівельних підприємств [5].

Юлдашева О. розглянула побудову матриці Boston Consulting Group для аналізу портфеля фірми та етапи планування товарного асортименту.

Існує багато методик, що використовуються для аналізу наявного асортименту та за допомогою яких можна дійти висновків щодо подальших дій підприємства, пов'язаних з оптимізацією асортиментного портфелю. Найпоширенішими з них є ABC та XYZ аналізи, їх комбінування, побудова БКГ матриці, матриці General Electric, метод «Дібба-Сімкіна», метод «Маркой» та інші[1-7].

ABC/XYZ аналіз стосовно до продуктового портфеля. Ідея методу ABC-аналізу ґрунтується на підставі принципу Парето: «за більшість можливих результатів відповідає відносно невелике число причин». Даний метод аналізу отримав велике розповсюдження, завдяки універсальності, простоті та ефективності. За допомогою цього аналізу групи продукції розбиваються за ступенем впливу на загальний результат. Принципом групування може бути розмір виручки, одержаної від конкретної групи продуктів, обсяг продаж або інші параметри.

Метод оцінки продуктового портфеля Дібба-Сімкіна. Одержана в результаті даного аналізу класифікація товарів дозволяє визначити основні напрямки розвитку окремих товарних груп, виявити пріоритетні позиції асортименту, оцінити ефективність структури асортименту і шляхи її оптимізації. Для аналізу використовуються дані про динаміку продажів і змінних витрат. На основі співвідношення обсягу продажів у вартісному вираженні і внеску в покриття витрат товар відноситься до однієї з 4 груп. Внесок у покриття витрат – це виручка від реалізації мінус змінні витрати.

Аналіз продуктового портфеля за адаптованою матрицею BCG. Матриця Бостонської Консалтингової Групи є класичним універсальним інструментом для аналізу асортиментного портфеля організації. За результатами побудови матриці BCG виділяються чотири групи товарів: «зірки», «дійні корови», «важкі діти» і

«собаки». Для кожної із цих груп існує власна пріоритетна стратегія розвитку.

Часто неможливо побудувати класичну матрицю BCG через відсутність необхідних даних і виникнення складностей у визначенні частки ринку конкурентів. Адаптована матриця будується на підставі внутрішньої інформації компанії і дозволяє зробити повноцінний аналіз і висновки. Вона будується за такими принципами:

- Вісь X – частка продажів продукту в обсязі продажів компанії;
- Вісь Y – темпи росту продажів продукту стосовно попереднього періоду;
- Точку розподілу товарів за темпами зростання можна визначити як середній темп зростання всіх продуктів компанії за оцінюваний період.
- Точка розподілу товарів за розміром частки в обсязі продажів визначається шляхом експертної оцінки після нанесення на матрицю всіх товарів.
- Розмір точки відображає внесок даного товару в прибуток компанії.

Метод оптимізації структури асортименту при існуванні ряду обмежень. Ще один спосіб визначення оптимальної структури асортименту – використання математичних методів, зокрема методу лінійного програмування.

Процедуру оптимізації асортименту випускаємої продукції можна звести до вирішення системи нерівностей (обмежень). Серед найбільш характерних обмежень, властивій більшості компаній, виділяють наступні: обмеження по обсягу продажів, по виробничих потужностях, по доступності ресурсів, за ціною. Можуть бути розраховані й інші види обмежень.

Останнє, що необхідно визначити – це критерій оптимізації для запропонованих обмежень. Як правило, показником, щодо якого проводиться оптимізація структури асортименту, виступає максимум прибутку компанії.

Оскільки в динамічних ринкових умовах оцінку ступеня впливу факторів зовнішнього середовища на діяльність підприємства, а також і оцінку кількісних параметрів виробництва можна з високим відсотком ймовірності проводити лише в обмежених

часових рамках, то оптимальним буде формування асортименту підприємства на квартал.

Найчастіше використовується лінійне програмування, а саме симплекс-метод, з метою оптимізації асортименту. Симплекс-метод – алгоритм розв’язання оптимізаційної задачі лінійного програмування шляхом перебору вершин опуклого багатогранника в багатовимірному просторі.

Метод був розроблений радянським математиком Л.В. Канторовичем. У роботі «Математичні методи організації і планування виробництва», опублікованій в 1939 р., Л.В. Канторович показав, що всі економічні проблеми розподілу можуть розглядатися як проблеми максимізації деякої функції за наявності багатьох обмежувачів, отже, можуть бути вирішені за допомогою лінійного програмування [6].

Оцінка за методом Боровинського. Розглянуті вище методики аналізу асортименту є більшою мірою класифікаторами наявного асортименту і не відповідають на всі поставлені запитання (наприклад, аналіз отриманих з зовні пропозицій). Запропонована Дмитром Боровинським [1] концепція дозволяє робити комплексний аналіз досліджуваного сегмента ринку, зокрема визначати рівень продажів конкурентів і визначати місткість ринку в цілому.

У розробці Боровинського використовуються методи структурного, факторного, порівняльного аналізу, комплексний метод дослідження асортиментної політики, а також економіко-математичні, статистичні методи та методи вирішення завдань оптимізації із застосуванням комп’ютерного аналізу.

На кількість продажів впливає багато непорівнянних факторів, таких як рівень цін, наявність реклами на телебаченні, зовнішній вигляд та ін. Врахувати всі ці фактори, можна лише запровадивши шкалу оцінки кожного параметра (наприклад, три- або п’ятибальну). Першим кроком формалізації асортиментної політики є аналіз наявного асортименту, тому автор методики пропонує свою схему як доповнення до аналізу. Оцінюється кожен товар, отримується таблиця значень параметрів за всім наявним асортиментом [1].

Метод «директ-костинг». Одним з найважливіших факторів успіху у конкурентній боротьбі компанії є лідерство у витратах, і, як наслідок – мобільність ціни, що дозволяє швидко реагувати на дії конкурентів, знизити негативні наслідки сильних цінових «ударів» ринку, а також залишає можливість отримати прибуток при найнесприятливішій поточній ринковій ситуації. Тому, керуючи асортиментом, крім досягнення відповідності асортименту цілям і ресурсам бізнесу, необхідно забезпечити його відповідність умовам зовнішнього середовища (ринку) розглянутого суб'єкта.

Новий підхід до розв'язання асортиментної задачі заснований на системі «директ-костинг». Сутність системи – в організації роздільного обліку змінних і постійних витрат та використання його переваги з метою підвищення ефективності управління. При розробці асортиментної політики виходять із наступних міркувань – якщо проміжний маржинальний дохід покриває хоча б частину постійних витрат підприємства, то даний вид продукції гідний лишатися в асортименті. При цьому перевага віддається тим видам продукції, які беруть на себе більше постійних витрат.

Комплексна оцінка асортименту Варламова. Відповідно до концепції А.Варламова, проблему формування асортименту необхідно розглядати з урахуванням всіх трьох змінних – цілей бізнесу, його ресурсів і зовнішніх умов.

Оскільки існуючі методики орієнтуються тільки на першу із змінних, то виникла потреба створити комплексну методику, що враховує всі змінні [2]. Для цього має сенс увести новий показник – коефіцієнт адекватності ринку. Він характеризує ступінь наближення аналізованого товару до якогось еталонного зразка, що буде відповідати найбільш конкурентоспроможному на ринку виробу. Інтерпретація показника рівня адекватності ринку наступна: дана позиція асортименту тим більше ефективна для підприємства, чим ближче значення її показника адекватності ринку до еталона. Автор методики вважає, що чим ближче до одиниці коефіцієнт адекватності ринку по кожній асортиментній позиції підприємства, тим більше стійко воно функціонує.

Аналіз взаємозалежного попиту на основі кореляцій. Асоціативний аналіз (або аналіз взаємозалежного попиту) краще

використовувати на початку діяльності компанії, при плануванні асортименту і при наявності чітких логічних груп. Згодом, з появою результатів продажів і при відсутності чітких логічних груп правильним буде визначати взаємозалежний попит. Подальше дослідження відбувається за допомогою кореляційно-регресивного аналізу.

Метод експертних оцінок. Найпоширеніший із способів аналізу асортименту, але не завжди найбільш ефективний. Перевага використання методу експертних оцінок полягає в тому, що він дозволяє враховувати і оцінювати неформалізовані фактори, наприклад перспективність товару.

При оптимізації структури асортименту потрібно знайти рішення, яке буде найкращим з погляду збільшення прибутку, доступності ресурсів, росту продажів і завоювання нових ринків. До складу експертної комісії, на наш погляд, доцільно вводити наступний персонал підприємства:

- головного технолога або технолога асортиментного напрямку, що відповідає за технологічну розробку і узгодження нового продукту;

- менеджера по маркетингу і продажам, який оцінює попит на схожу продукцію, і формулює рекламну підтримку нового товару;

- логістика або менеджера відділу постачання, який повинен проаналізувати забезпеченість потрібними сировиною і матеріалами за налагодженими контактами, транспортними домовленостями;

- бухгалтера або фінансового менеджера, що оцінює перспективну прибутковість (рентабельність) продажів нового товару.

Формування оптимальної структури асортименту в рамках цього методу зводиться до визначення набору показників, які експерти оцінюють за десятибальною шкалі. Як правило, у якості напрямків аналізу вибираються перспективність, економічна привабливість товарної позиції, доступність ресурсів. Рішення про набір показників для кожного напрямку приймає відповідний підрозділ.

Після того як показники відібрані, експерти з відповідних підрозділів присвоюють їм бали. Потім по кожній аналізованій

товарній позиції розраховуються сумарний бал з урахуванням її вагомості, а також питома вага в загальній сумі балів. За підсумками ранжирування, проведеного експертною комісією, на підставі виділених критеріїв (список критеріїв може бути розширений до кількості, необхідної для ухвалення остаточного рішення) необхідно вивести інтегральний коефіцієнт по кожному виду нової продукції. Відповідно до результату і формується структура асортименту.

Кожен з методів акцентує увагу на різних аспектах портфельного аналізу та відповідає на різні питання щодо оптимізації асортименту. Обираючи серед них, необхідно пам'ятати, що жодна з наявних методик не охоплює всі чинники, що можуть впливати на зміни в портфелі підприємства. Більшість з них охоплюють 2-4 показника. Але цього мало, щоб зробити достатньо правильні висновки щодо оптимальності свого асортименту та необхідних змін. В таблиці 1 наведено характеристика декількох методів для аналізу та оптимізації наявного асортименту продукції.

Для проведення повноцінного аналізу асортименту бажано сполучати кілька відомих і універсальних методів, можливих для адаптації до ситуації для конкретного підприємства.

При використанні будь-якого із способів аналізу асортименту необхідно враховувати час присутності товару на ринку, аналіз представленості даної продукції у конкурентів та існуючі ринкові тенденції, наприклад, зростання популярності прихильників здорового способу життя диктує виробникам наявність спеціальних продуктів в асортименті. З часом змінюються уподобання клієнтів, ринкова кон'юнктура, стратегії конкурентів, умови постачальників та посередників, з'являються нові технології, нові конкуренти, замітники товарів, а це все впливає на привабливість, конкурентоспроможність та прибутковість асортименту. Таким чином, необхідно постійно аналізувати та контролювати набір стратегічних бізнес одиниць і проводити перегляд складу асортиментного портфеля, змінюючи та доповнюючи його.

Таблиця 1

Основні методи аналізу асортименту продукції

Методи	Критерії, що використовуються при аналізі	Час проведення	Кількість груп, на які ділиться асортимент	Основна мета використання методу	Переваги методу	Недоліки методу
Матриця БКГ	Доля ринку та темп росту ринку	Раз на рік	чотири	акцентує увагу на русі готівки, потребах в інвестиціях і прибутковості кожної СБО, а також на вигодах від перерозподілу фінансових ресурсів з метою оптимізації свого портфеля	проста і доступна для розуміння; наочність отриманих результатів; показує види фінансових рішень щодо кожної стратегічних бізнес одиниць	аналітично не закінчена і потенційно може ввести в оману; рекомендації указують лише загальну стратегічну орієнтацію і вимагають уточнення
Матриця General Electric	Привабливість ринку та конкурентоспроможність СБО	Раз в 2-3 роки	дев'ять	визначення пріоритетності інвестування в різні види СБО і для перерозподілу ресурсів	вказує напрям пріоритетного інвестування; використовується більший набір чинників	не забезпечує реальних рекомендацій з розробки специфічних стратегій; відносна важкість збору інформації

ABC аналіз	Обсяг реалізації СБО або прибуток	щоміся ця	три	ранжирування товарів, що допомагає виявити, які СБО мають найбільший внесок у загальній сумі прибутку і дає можливість визначити пріоритети	простота проведення; наочність результату; затрачується мало часу; наявність інформації	не враховується динаміка попиту; використовується лише один показник для аналізу
Дібба- Сімкіна	Змінні витрати та динаміка продаж	Раз на квартал	чотири	класифікація товарів, щоб визначити напрями розвитку товарних груп і шляхи оптимізації товарного асортименту	легкість збору інформації; простота проведення; наочність результатів	не враховується сезонність; можливість помилки через неточність у розподілі витрат на постійні та змінні

Джерело: згруповано автором за даними [1-7]

Таким чином, розглядаючи методичні підходи до формування ефективного асортименту підприємства, можна виділити дві великі групи: методи, що орієнтовані на потреби ринку та преференцій споживачів, та методи, що базуються на економічному аналізі.

У сучасних умовах конкуренції ринок визначає необхідний йому асортимент, тому завданням підприємства є задовольнити попит краще і ефективніше, ніж конкуренти. Управління асортиментом, з точки зору Ф. Котлера, повинно проходити в два етапи: аналіз товарної лінії та ухвалення рішень про довжину товарної лінії, необхідність оновлення,

коригування або скорочення. Критерієм оптимальної довжини є загальний прибуток підприємства.

Перевагою методики Ф. Котлера є те, що карта позиціонування, яка будується на етапі аналізу товарної лінії, відображає позиції товарної лінії підприємства по відношенню до продукції конкурентів, і цим вона корисна для розробки ринкової стратегії товарної лінії. Недоліком вважається те, що при наповненні товарної лінії виникає ризик витіснення одних товарів іншими, а також введення в оману клієнтів компанії. Тому для уникнення небажаного ефекту від взаємодії товарів-субститутів необхідно надавати кожній товарній одиниці чітко помітні особливості. Крім того, для даної методики характерна відсутність кількісних оцінок [10].

Орієнтовані на ринок методи формування асортименту базуються на інформації, що отримана в результаті дослідження ринку товарів, суджень і потреб покупців, рівня конкуренції на ринку тощо. Так, наприклад, модель Розенберга враховує при формуванні товарного портфеля підприємства здатність товарів задовольняти певні потреби споживачів, визначені за результатами опитування, тобто базується на визначенні ринкової адекватності товарів.

Основним недоліком ринкових методів формування асортименту підприємства є їх переважна орієнтованість на потреби ринку та недостатня увага до питань внутрішньої економічної ефективності з точки зору завантаження виробничих потужностей підприємства, обіговості оборотних коштів, покриття

витрат, формування прибутку. В той же час недоліком методів формування асортименту, що базуються на економічному аналізі, є або повне ігнорування, або недостатній рівень врахування зовнішніх чинників ринкової кон'юнктури. Використання тільки їх може призвести до втрати ринкової конкурентоспроможності асортиментного портфеля підприємства.

На думку Г. Я. Гольдштейна – виробнича програма є результатом узгодження цілей фірми, таких як отримання максимального прибутку; врахування реальних фінансових і інших ресурсних можливостей; повне задоволення потреб ринку збуту; максимальне зниження виробничих витрат, у т. ч. і максимально можливе завантаження обладнання [3].

В цілому у процесі формування та оптимізації асортименту можливо виділити три основних етапи:

I етап. *Аналіз динаміки ринку і структури попиту.*

Необхідно провести аналіз динаміки продажів по товарних групах (окремим товарам, стратегічним бізнес одиницям), оцінити перспективи зміни попиту та конкуренції на сегментах ринку, на яких представлена або куди збирається виходити компанія зі своєю продукцією. На підставі отриманої інформації розробляються варіанти рішень по зміні структури асортименту, спрямовані на підвищення задоволеності споживачів, зміцнення конкурентної позиції компанії та/або збільшення частки ринку.

II етап. *Фінансовий аналіз розроблених пропозицій.*

Аналіз фінансових показників по товарних групах або окремих товарах (СБО) та обґрунтування доцільності зміни структури асортименту.

III етап. *Затвердження остаточного варіанта структури асортименту.*

Розробляється остаточний варіант рішення щодо оптимізації асортименту продукції компанії з урахуванням ресурсного забезпечення.

Отже, оптимізація асортименту являє собою ухвалення компромісного рішення, що найбільш повно враховує фінансові

очікування, ресурсні, виробничі та логістичні можливості та обмеження, а також сформовану на ринку ситуацію.

Визначення пріоритетів під час формування асортименту підприємства, належний рівень обґрунтування управлінських рішень, а також гнучке реагування на зміни кон'юнктури належать до першочергових завдань на підприємстві в сучасних умовах господарювання. Адже на рівні з іншими чинниками, що впливають на прибуток, імідж, конкурентоспроможність підприємства та лояльність споживачів, збалансованість та перспективність асортиментного портфеля відіграє важливу роль. Необхідно зазначити, що ефективність оптимізації асортименту також залежить від регулярності її проведення.

Література.

1. Боровинский Д. Что продавать? // "Маркетолог". – № 2. – 2004. – С.22-25
2. Варламов А.С. Совершенствование управления ассортиментом // Известия ЧНЦ – 2002. – С.18-21.
3. Гольдштейн Г. Я. Основы менеджмента : учебное пособие / Г. Я. Гольдштейн. – Изд 2-е, дополненное и переработанное. – Таганрог : Изд-во ТРТУ, 2003. – 230 с.
4. Гордеева Т. А. Оптимізація асортименту промислового підприємства з позиції маржинального підходу / Т. А. Гордеева // Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту – Випуск 1 (14) – 2013 – С.113-120
5. Зотов В. В. Ассортиментная политика фирмы: учебно-практическое пособие / В. В. Зотов. – М. : Эксмо, 2006. – 240 с.
6. Канторович Леонид Витальевич: биобиблиографический указатель / Ред. С. С. Кутателадзе. – 2-е изд., перераб. и доп. – Новосибирск : Издательство Института математики, 2012. – 204 с.
7. Колесніков В. П. Формування та оптимізація товарного асортименту підприємства для внутрішнього і зовнішнього ринку / В. П. Колесніков // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Економіка. – 2013. – Вип. 23. – С. 48-50

Наукове видання

Чернелевський Леонід Миколайович
Бабюк Олексій Володимирович
Беренда Надія Іванівна
Духновська Людмила Миколаївна
Євсєєва-Северина Ірина Василівна
Колос Ірина Василівна
Кравченко Ірина Йосипівна
Кудренко Наталія Володимирівна
Луцюк Валерія Анатоліївна
Михайленко Ольга Валеріївна
Ніколаєнко Світлана Миколаївна
Осадча Ганна Григорівна
Редзюк Тетяна Юріївна
Сахненко Анна Сергіївна
Скопенко Наталія Степанівна
Слободян Наталія Геннадіївна
Соломчук Людмила Миколаївна
Столяренко Олена Миколаївна
Темчишина Юлія Леонідівна
Терещенко Лариса Олександрівна
Тихонова Наталія Миколаївна
Ткаченко Надія Марківна
Чернелевська Олена Леонідівна
Щербина Ольга Сергіївна

СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ
РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО ТА АНАЛІТИЧНОГО
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Колективна монографія

Видано в авторській редакції

Підп. до друку 04.12.2019 р. Формат 60 × 84/16.
Гарнітура Times New Roman. Друк цифровий.
Ум. друк. арк. 14,41. Обл.-вид. арк. 15,02.
Наклад 30 прим. Вид. № 09/19. Зам. №

НУХТ 01033 Київ-33, вул. Володимирська, 68
Свідоцтво про реєстрацію серія ДК № 1786 від 18.05.2004 р.