

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ

КАФЕДРА ОБЛІКУ І АУДИТУ

**УДОСКОНАЛЕННЯ
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ
РОБОТИ
ТА ЇЇ ВПЛИВ
НА ЕКОНОМІЧНУ
ІНТЕГРАЦІЮ
КРАЇНИ**

Колективна монографія

За редакцією Л.М. Чернелевського

Київ НУХТ 2018

УДК 658

Рецензенти:

П.Т. Саблук, доктор економічних наук, професор

В.К. Савчук, доктор економічних наук, професор

В.О. Осмятченко, доктор економічних наук, професор

Удосконалення обліково-аналітичної роботи та її вплив на економічну інтеграцію країни: Монографія / За ред. Л.М. Чернелевського. — К.: НУХТ, 2018. — 211 с.

ISBN 978-966-612-212-7

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

*Друкується за рішенням Вченої ради
Національного університету харчових технологій
(протокол № 7 від 28 грудня 2017 року)*

Видано в авторській редакції

УДК 658

© Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда, І.М. Власенко,
Л.М. Духновська, В.І. Ємцев, Г.Ф. Ємцева,
І.В. Колос, І.Й. Кравченко, А.В. Лісовий,
О.В. Михайленко, Л.В. Момот, В.М. Небильцова,
С.М. Ніколаєнко, Г.Г. Осадча, В.І. Приступа,
Л.І. Прохорова, Т.Ю. Редзюк, С.Ю. Скоморохова,
Н.С. Скопенко, Н.Г. Слободян, Ю.Л. Темчишина,
Л.О. Терещенко, О.Л. Чернелевська, 2018

ISBN 978-966-612-212-7

© НУХТ, 2018

ЗМІСТ

Розділ 1. РОЗВИТОК ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ ОБЛІКУ І АУДИТУ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЙНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ

1. Актуальність франчайзингових операцій в Україні (<i>Момот Л.В., доц.</i>).....	5
2. Аудит дебіторської заборгованості (<i>Беренда Н.І., канд. екон. наук, доц.</i>)	14
3. Виклики глобалізації та професійна якість фахівців з обліку і оподаткування (<i>Прохорова Л.І. канд.екон.наук, доц.</i>)	19
4. Особливості обліку операцій в іноземних валютах відповідно до положень міжнародних стандартів (<i>Духновська Л.М., канд.екон.наук, доц.</i>)	27
5. Ощадливий облік в реалізації концепції ощадливого виробництва (<i>Колос І.В., канд. екон. наук, доц.</i>)	37
6. Податок на доходи фізичних осіб в Україні та за кордоном (<i>Небильцова В.М., доцент</i>)	50
7. Правові аспекти недостачі в роботі бухгалтера (<i>Редзюк Т.Ю., ст. викладач</i>)	55
8. Програмні засади стратегічного управлінського обліку (<i>Осадча Г.Г., канд. екон. наук, доц., Власенко І.М., асистент</i>)	61

Розділ 2. СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ І НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ АГРОПРОМИСЛОВОГО КОМПЛЕКСУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ЗМІН

9. Актуальні проблеми формування державної політики у контексті імплементації міжнародних угод та входження України до системи гарантування глобальної продовольчої безпеки (<i>Чернелевська О.Л., д-р екон. наук, проф., Чернелевський Л.М., канд. екон. наук, проф.</i>)	73
10. Методи оцінки імовірності банкрутства підприємства в антикризовому управлінні (<i>Слободян Н.Г., канд. екон. наук, доц.</i>)	83

11. Методичні підходи до визначення доцільності та ефективності інтеграційної взаємодії суб'єктів господарювання (<i>Скопенко Н.С., д-р екон. наук, проф.</i>)	92
12. Напрями стабілізації ресурсного забезпечення переробних підприємств АПК України в контексті розвитку їх конкурентоспроможності (<i>Ємцев В.І., д-р екон. наук, проф., Ємцева Г.Ф., ст. викладач</i>)	117
13. Оподаткування нерухомості на сільських територіях (<i>Лісовий А. В., д-р екон. наук, проф.</i>)	140
14. Прогнозування фінансового стану виробничого підприємства на основі інформаційно-аналітичної моделі міжнародних стандартів фінансової звітності (<i>Темчишина Ю.Л., канд. екон. наук, доц.</i>)	156
15. Програма реструктуризації підприємства: основні аспекти розробки (<i>Ніколаєнко С.М., асистент</i>)	169
16. Стан молочної промисловості України по регіонам (<i>Михайленко О.В., канд. екон. наук, доц.</i>)	179
17. Тенденції функціонування підприємств цукрової промисловості в контексті глобалізаційних процесів (<i>Кравченко І.Й., асистент</i>)	186
18. Управлінська інформаційна система як складова частина вдосконалення обліково-аналітичної роботи (<i>Терещенко Л.О., канд. екон. наук, проф., Скоморохова С.Ю., асистент Приступа В.І.</i>)	192

РОЗДІЛ 1.

РОЗВИТОК ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ ОБЛІКУ І АУДИТУ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЙНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ

АКТУАЛЬНІСТЬ ФРАНЧАЙЗИНГОВИХ ОПЕРАЦІЙ В УКРАЇНІ

Момот Л.В., доцент

Розвитку франчайзингу сприяють процеси глобалізації. Починаючи з 90-х років ХХ ст. дедалі активнішою учасницею угод типу франчайзингу стає Україна. Причому в нашій країні можливості розвитку цієї форми міжнародного співробітництва відкрились саме у зв'язку з лібералізацією соціально-економічного життя взагалі та сфери взаємодії із закордонними партнерами зокрема [8, с.240].

В сучасних умовах посилення конкуренції на внутрішніх ринках та обмеженості фінансових можливостей для підприємств важливим та ефективним кроком є використання франчайзингових відносин. Це пояснюється тим, що основою ринкової економіки, з одного боку, є великі підприємства, які надають їй стабільності й керованості, визначають рівень науково-технічного і виробничого потенціалу, з другого — малий бізнес, який формує конкурентне середовище, характеризується високою мобільністю та забезпечує самостійність підприємницької ініціативи

В економіці України виникли та розвиваються такі явища здійснення підприємницької діяльності, які успішно практикуються і використовуються у розвинених країнах світу. Одним з таких явищ є франчайзинг (комерційна концесія).

Необхідність франчайзингу в Україні зумовлена втратою ринків збуту багатьма вітчизняними підприємствами в умовах загострення конкуренції на внутрішніх та зовнішніх ринках, відсутністю достатніх фінансових можливостей для запровадження нових технологій у виробництво, не конкурентоспроможністю порівняно з іноземними фірмами.

Франчайзинг (фр. franchise — пільга, привілей) — це форма співпраці між юридично та фінансово незалежними сторонами (компаніями та/або фізичними особами), в рамках якої одна сторона (франчайзер), що володіє успішним бізнесом, відомою торговою маркою, ноу-хау, комерційними таємницями, репутацією та іншими нематеріальними активами, дозволяє іншій стороні (франчайзі) користуватися цією системою на певних умовах.

Усі відносини в рамках франчайзингу регулюються отриманням контракту від однієї особи (франчайзера) другою (франчайзі), що дає право франчайзі здійснювати торгівлю під торговою маркою/торговим

ім'ям франчайзера і робити можливим використання цілого комплексу, включаючи всі необхідні елементи для передачі прав, які вказані в так званому «франчайзинговому пакеті».

Британська асоціація франчайзингу визначає, що «франшиза – контрольна ліцензія, видана однією особою (франчайзером) іншій (франчайзі), яка:

- дозволяє або зобов'язує франчайзі здійснювати бізнес протягом терміну контракту про пільгове підприємництво (франчайзингового договору) під ім'ям, що належить франчайзеру або асоціюється з ним;

- зобов'язує франчайзера здійснювати постійний контроль протягом усього періоду договору за тим, як франчайзі здійснює бізнес, що є предметом франчайзингового договору;

- зобов'язує франчайзера надавати франчайзі допомогу у веденні бізнесу, що є предметом договору (у сфері організації пільгового підприємництва, навчання персоналу, збуту, управління і т. д.);

- вимагає від франчайзі регулярно протягом дії франчайзингового контракту платити франчайзеру всі зазначені в контракті платежі, а саме: одноразову франчайзингову плату (паушальний платіж) за право бути присутніми на ринку під його ім'ям, фіксовані поточні платежі (роялті) і відрахування;

- визначає, що цей контракт не є угодою між холдинговою компанією та її філіями або між філіями однієї і тієї ж холдингової компанії або між фізичною особою і контролюваною нею компанією.

Відповідно типу діяльності підприємства франчайзинг буває: товарний; виробничий; діловий.

Товарний франчайзинг іноді називають «франчайзинг продукту (торгового імені)». Це франчайзинг у сфері торгівлі на продаж готового товару. У товарному франчайзингу франчайзером зазвичай є виробник, що продає продукт чи напівфабрикат дилеру-франчайзі. Останній здійснює передпродажне і післяпродажне обслуговування покупців продукції франчайзера і відмовляється від продажу товарів конкурентів. Це правило є істотним змістом взаємин партнерів - франчайзера і франчайзі-дилера.

Цей вид діяльності, спрямований на придбання у ведучої компанії права на продаж товарів з її торговою маркою. У цьому випадку франчайзі купує у франчайзера товари і після цього перепродає їх від імені франчайзера. В окремих випадках ведуча компанія має відношення і до оплати гарантійних послуг, відшкодуванню витрат на спільну рекламу. Як правило, для товарного франчайзингу характерна вузька спеціалізація франчайзі на реалізації одного виду товарів і послуг.

В даний час цей вид франчайзингу використовується багатьма компаніями, наприклад, по виробництву автопокришок. Якщо ж товари і послуги не мають торгових марок, вони не включаються в цю категорію.

Другим видом франчайзингу є виробничий франчайзинг. Цей вид франчайзингу найбільш широко представлений у виробництві безалкогольних напоїв. Кожен з місцевих чи регіональних розливальних і пакувальних заводів є франчайзі від основної компанії. Coca Cola, Pepsi, і інші продають концентрати та інші продукти, необхідні для виробництва місцевим розливальним компаніям, що потім змішують концентрати з іншими складовими продуктами і розливають у пляшки чи банки для розповсюдження по місцевих дилерах. Зрозуміло, що товар у Нью-Йорку не повинний відрізнятися від товару в Сан-Франциско.

Третім видом франчайзингу є діловий франчайзинг, який ще називають «франчайзинг бізнес-формату». При цьому франчайзер продає ліцензію приватним особам чи іншим компаніям на право відкриття магазинів, кіосків, або цілих груп магазинів для продажу покупцям набору продуктів і послуг під ім'ям франчайзера.

Таким чином, це франчайзинг на вид діяльності, тобто включення малого підприємства в повний виробничо-господарський цикл великої корпорації. Ледь не самий популярний вид франчайзингу, при якому ведуча фірма продає ліцензію приватним фірмам чи компаніям на право відкриття власної фірми з продажу продуктів і послуг під ім'ям франчайзера (наприклад, прокат і побутове обслуговування, ділові і професійні послуги, магазини, мережі закусочних, готелів). З боку великої корпорації пред'являються рівні з нею вимоги до технологічного процесу, якості, а також забезпечується навчання персоналу, вибір площадки будівництва підприємства, інші послуги (методи забезпечення продажів, ведення оперативної звітності і т.п.).

При діловому франчайзингу потрібно, щоб франчайзі оплачував постійні внески, а також робив внески в рекламний фонд, що знаходиться у віданні франчайзера. Франчайзер може здати в оренду франчайзі основні фонди, запропонувати йому фінансування; він вправі також виступати і як постачальник для своїх франчайзі.

Залежно від взаємовідносин франчайзера і франчайзі розрізняють класичну модель і такі її модифікації, як регіональний франчайзинг, субфранчайзинг, франчайзинг, що розвивається.

Класична модель франчайзингу зводиться до такого: велика компанія (франчайзер) на обмеженій території надає індивідуальному підприємцю (франчайзі) або групі підприємців ліцензію (франшизу) (термін і умови визначаються угодою) на виробництво продукції, торгівлю товарами або надання послуг під торговельною маркою даної компанії в обмін на зобов'язання виплатити початковий внесок, а потім вносити певну суму, визначену у відсотках від обсягу продажу (роялті).

Величина роялті також залежить від популярності материнської компанії. Так, на сьогоднішній день однією з найвищих ставок, яка становить 13% прибутку франчайзі, є відрахування компанії "Макдональдс". Щодо початкового внеску, то він може виплачуватися повністю або частинами: це залежить від фінансових можливостей франчайзі та зацікавленості франчайзера у створенні нової точки. При цьому всі франчайзі рівні між собою і наділені однаковими правами.

Модифікації передбачають надання франчайзерам нових можливостей для швидшого розвитку справи і відрізняються від класичної моделі:

а) терміном дії;

б) наявністю посередників між франчайзером і франчайзі.

У системі регіонального франчайзингу посередником є головний франчайзі, якому відводиться роль офіційного представника франчайзера в регіоні. Материнська компанія вдається до послуг посередників у випадку недосконалого вивчення регіону, а також обмеженості фінансового і кадрового потенціалу.

Ця схема передбачає передавання частини повноважень франчайзера головному франчайзі, а саме: підбір нових франчайзі у своєму регіоні, початкове навчання кадрів. У цьому випадку строковим контрактом між головним франчайзі та франчайзером встановлюється величиною роялті, яка залежить від частки головного франчайзі в доходах інших франчайзі, залучених ним у систему.

У субфранчайзингу посередником виступає субфранчайзер, функції якого ідентичні функціям головного франчайзі. Різниця тільки в тім, що втягнуті в систему франчайзі на довгостроковій основі напряму працюють зі субфранчайзером, майже не вступаючи в контакти з материнською компанією. Внесок і роялті вони також сплачують субфранчайзеру, частина яких перераховується материнській компанії, а залишок іде в дохід посередникам і на утримання системи. За цією схемою успіх справи, головним чином, залежить від субфранчайзера.

У франчайзингу, що розвивається, роль посередника виконує група інвесторів, яким материнська компанія поступається винятково правом на освоєння регіону. До обов'язків посередника входить зобов'язання у визначений термін відкрити певну кількість торгових або сервісних точок (термін і кількість обумовлені франшизою) на даній території.

Франчайзер надає франчайзі право, а також накладає на нього обов'язок ведення діяльності згідно з його концепцією [7].

Згідно з укладеною угодою підприємство-франчайзер у сфері ресторанного бізнесу зобов'язується:

➤ надати франчайзі на певний термін франшизу на використання торгової марки франчайзера, фірмового дизайну

(оформлення) його кафе та ноу-хау у вигляді рецептів і технологій приготування фірмових страв (ноу-хау розроблені для франчайзера його персоналом, бренд створено рекламним агентством, а проект брендового оформлення (брендування) кафе підготувала спеціалізована компанія);

- надати консультаційні послуги з придбання технологічного і торгового обладнання, зовнішнього і внутрішнього оформлення приміщення кафе, навчання персоналу й організації господарського процесу;

- провести тест-запуск кафе;

- виступити поручителем перед банком щодо фінансового кредиту, що отримується франчайзі для купівлі обладнання.

Обов'язки підприємства-франчайзі, відповідно, такі:

- виплата франчайзеру винагороди за отриману франшизу (один великий платіж на початку дії договору і фіксовані роялті наприкінці кожного місяця);

- оплата консультаційних послуг франчайзера (на підставі актів) і організація (ведення) бізнесу згідно з його вимогами;

- оплата послуг поручителя;

- надання франчайзеру заставних прав на обладнання;

- страхування обладнання.

На сьогодні франчайзинг є однією з найбільш успішних форм ведення бізнесу. В багатьох країнах світу, в яких франчайзинг вже отримав масове розповсюдження, його розглядають як нову, прогресивну систему організації бізнесу та ділових відносин, що відповідає потребам сучасного ринку.

В економіці України виникають і розвиваються методи та способи здійснення підприємницької діяльності, які успішно використовуються як засіб забезпечення потреб суспільства в різних товарах і послугах.

Для країн пострадянського простору, в тому числі й для України, розвиток франчайзингу розпочався з 80-х років минулого століття.

В цей час в Україні розвиток франчайзингу - це глобальні та національні проблеми економіки.

На сьогодні франчайзинг є найпоширенішою формою комерціалізації інтелектуальної власності в Україні.

Для підвищення ефективності управління даним видом діяльності виникає необхідність удосконалення системи його обліково-аналітичного забезпечення та вирішення проблем проведення аудиту операцій з комерціалізації нематеріальних активів у системі франчайзингових відносин.

В період входження України до Європейського Союзу об'єкти інтелектуальної власності стають предметом купівлі-продажу.

Договірна передача прав інтелектуальної власності є ефективним засобом впровадження науково-технічних розробок.

На цій основі виникли нові види договірних відносин – ліцензійний договір, договір франчайзингу, договір концесії і т.д.

Українське законодавство не містить визначення договору франчайзингу або франшизи.

Найбільш спорідненим із зазначеним поняттям є комерційна концесія, яка врегульована як Цивільним кодексом [1] так і Господарським кодексом [2].

Так, за договором комерційної концесії одна сторона (правоволоділець) зобов'язується надати другій стороні (користувачеві) за плату право користування відповідно до її вимог комплексом належних цій стороні прав з метою виготовлення та (або) продажу певного виду товару та (або) надання послуг.

Всеукраїнська громадська організація Федерація розвитку франчайзингу, гостинності та інфраструктури створена членами Комітету з питань франчайзингу при Європейській бізнес асоціації (2006-2008 рр.), а саме групою компаній та експертів, які мають значний досвід у сфері розвитку франчайзингу в Україні і за кордоном.

Беручи до уваги пріоритети України щодо інтеграції в Європейський Союз та світову спільноту, головною метою діяльності Федерації є налагодження відносин співпраці міжнародного бізнесу з представниками влади в Україні, підприємцями та підприємствами в Україні, а саме створення сприятливих умов ведення бізнесу в галузі франчайзингу, гостинності та інфраструктури та залучення прямих іноземних інвестицій в українську економіку.

У 2014 р. кількість франшиз досягла понад 600, з яких близько 100 відповідають міжнародним стандартам.

На даний момент в Україні відкрито 177 точок, 149 з яких – франчайзингові, 28 – власні.

Основною перевагою даної франшизи є відсутність вступного платежу, швидкий термін окупності (від п'яти місяців), невеликі за розміром роялті, що становлять 3,5 €/кв. м торгової площі.

Розмір інвестицій для відкриття супермаркету складає від 100000€.

Перевагами даних закладів є відома товарна марка, довіра споживачів та невисокий розмір роялті (1,5–2%).

Термін окупності даних франшиз складає в середньому 1–1,5 роки. Кожного року український ринок франчайзингу поповнюється новими франчайзерами, як вітчизняними, так і зарубіжними.

Незважаючи на домінуючу роль в Україні вітчизняних франчайзерів, на території нашої держави представлені також франчайзингові мережі з Росії, Польщі, Нідерландів, Франції, США, Німеччини, Великої Британії та інших країн.

Присутність в Україні іноземних компаній, як франчайзерів, має певні позитивні наслідки.

Функціонування іноземних франчайзерів дає змогу вітчизняним підприємствам із часом перейняти успішний досвід ведення діяльності в умовах франчайзингових відносин, достатній для більш широкого розвитку договірної системи внутрішнього франчайзингу в Україні.

В 2015 році франчайзинговий бізнес в Україні на тлі серйозних макроекономічних проблем і конфлікту на Сході країни відображає, що в Україні існує 20 тисяч франчайзингових торгових точок та річний валовий дохід перевищує \$ 1,3 трлн.грн.

Це доводить, що в Україні дійсно існує ринок франчайзингу, і, незважаючи на негативну економічну ситуацію протягом останніх років, франчайзинг має суттєвий позитивний вплив на розвиток бізнесу.

На сьогодні в Україні функціонують 565 франчайзерів, 431 з яких - це солідні компанії, що активно розвиваються.

Найбільше франшиз представлені в роздрібній торгівлі, на другому місці – громадське харчування, потім – сфера послуг і виробництво.

Залежно від сутності господарських відносин в Україні найбільш розповсюджений виробничий франчайзинг, особливо у виробництві безалкогольних напоїв. Найчастіше франчайзер надає своїм франчайзі спеціальний інгредієнт, без якого виробництва неможливе, і тим самим бізнес між франчайзером і франчайзі не припиняється відразу після передачі обладнання та технологія виробництва, а має довготривалий характер. Франчайзі обслуговує клієнтів, франчайзер забезпечує виробництво ресурсами. За такою схемою на території України працюють компанії «Coca Cola», «Pepsico» та інші, що продають концентрати та інші продукти, необхідні для виробництва, місцевим компаніям. Кожен з місцевих або регіональних розливальних та пакувальних заводів є франчайзі від основної компанії, вони змішують концентрати, надані франчайзером, з іншими інгредієнтами та, дотримуючись певної технології, розливають у банки чи пляшки і реалізують виготовлену продукцію через систему місцевих розповсюджувачів.

Яскравими українськими лідерами даних сегментів ринку в харчовій промисловості є АТ "Оболонь", АТ "ПБК "Славутич", АТ "Сармат" – потенційні франчайзери, та «невеликі» бренди, такі як АТ "Мелітопольський пивзавод "Азов", ТОВ "Запорізький пивзавод "Січ", АТ "Надежда" (Кривий Ріг), що можуть співпрацювати з вигодою для кожного.

Найперспективнішим франчайзинговим у 2015 р. є супермаркет «Наш Край», який відкриває свої точки по всій Україні. Кількість «продуктового» сегмента в якій більше 80 % точок є франчайзинговими

Ця мережа розширилася до 139 магазинів і впевнено утримує звання найбільшої франчайзингової мережі в сегменті FMSG.

Мережа магазинів Наш Край працює у трьох форматах: «експрес», «магазин біля дому» і супермаркет [5]

Найбільш прибутковими та активними залишаються компанії, що розвивають іноземні інвестиції. Найбільш динамічним з точки зору інвестицій є ринок готельного бізнесу.

На теперішній час принципи франчайзингу в Україні використовують близько 500 компаній у 90 сферах: громадське харчування (це не тільки фаст-фуду та стріт-фуду, але й елітні ресторани, ресторани національної кухні, пекарні, кав'ярні, салат-бари, кондитерські), торгівлю (супермаркети, спеціалізовані магазини, бутики), сферу послуг (медицина, салони краси, хімічистки, готельний та туристичний бізнес).

На українському ринку представлені як іноземні, так і вітчизняні франчайзери, причому частка останніх (у кількісному вираженні) становить близько 50 %.

Однією з яскравих тенденцій 2015 року став розвиток національних брендів: з'явилися нові марки, створювалися фірмові мережі виробниками одягу та взуття, позбавилися оператори одягу, вже давно представлені на ринку, серед яких – Arber, VDone, а.Тап та ін.

Вже більше 30 наших компаній вийшли на зарубіжні ринки, в тому числі Fruit Life, Zarina, Burger Club, Маленький Сократ, My Coffee, FFS, Arber, Джинси Суперціна, VD one, Експрес-стрижка [4].

Найбільш відомі в Україні франшизи: Піца Челентано, SELA, Форнетті, Євротоп, Наш Край, Dia West, Аптека Доброго Дня, Картопляна хата, Baskin & Robbins, KIMC, Кодак, Тез Тур, TUI Ukraine, Columbia, Mango, MEXX, Експедиція, Венето, METRO, Наша Ряба, АМД Лабораторія, Burger Club, Fresh Line, WOKA, Крила, Львівські круасани, Мафія, Франс.уа, Французька здоба, Еко-Лавка. Компанія McDonald's має на українському ринку тільки власні об'єкти, і продавати франшизи поки не планує [3].

За кількістю франчайзингових об'єктів найбільшими мережами в Україні є: Наша ряба (більше 2500), Гаврилівські курчата (600), Форнетті (500), Джинси Суперціна (280) [6].

Таким чином, франчайзинг, як і будь-яке інше економічне явище, має свою історію виникнення та етапи розвитку. Безсумнівно, від франчайзингу вииграє не тільки франчайзі, але й франчайзер, що швидко розростається, використовуючи кошти інших людей (франчайзі).

Для України франчайзинг є порівняно новим явищем, тоді як у промислово розвинених країнах він практикується сторіччями, забезпечуючи потреби суспільства в різних товарах та послугах. Тому одним з важливих завдань в умовах інтеграції України до Європейського Союзу постає розвиток повноцінної системи франчайзингу, який повинен стати резервом розвитку дрібних і спільних підприємств, які здійснюють

розроблення та виробниче втілення продукції, в тому числі й інноваційного характеру.

Отже, слід відокремити переваги системи для франчайзі, які полягають у тому, що:

- за певну фіксовану плату франчайзі має можливість навчитися ефективних методів управління, підвищити свій професіоналізм і компетентність;
- користуючись розробками материнської компанії, франчайзі ідуть у ногу зі споживчим попитом;
- власник малого підприємства має можливість користуватися перевагами, які доступні тільки великим компаніям;
- конкуренція відносно невелика (франшиза знижує гостроту конкуренції на визначеному сегменті ринку).

Для франчайзера перевагами вважаються:

- збільшення ринку збуту при мінімальних вкладеннях;
- економія на матеріальному заохоченні найманих працівників: франчайзі як власник підприємства має особистий стимул до максимізації прибутку;
- одержання додаткового прибутку шляхом поставок франчайзі униформи, упаковки, устаткування для залів та офісів;
- франчайзі, перебуваючи безпосередньо біля споживача, точніше відчувають його настрої, коливання попиту і умови конкуренції, що для франчайзера є продуктивним джерелом новаторських ідей.

Серед ризиків, що погрожують діяльності франчайзера, можна виділити такі: втрата матеріальних цінностей; ризик непокриття збитків; ризик неотримання прибутку.

Для франчайзі ризики можуть мати дещо інший характер: порушення територіальних умов (наприклад, коли неподалік від закладу франчайзі несподівано відкривається ще одна торгова точка під тією ж торговою маркою, яка належить франчайзеру або іншому франчайзі); втрата права вибору постачальників; втрата самостійності у ціноутворенні; ризик несподіваного розірвання угоди.

Здатність України в повній мірі реалізувати свій економічний потенціал в сфері франчайзингу залежить, головним чином, від її здатності здійснити економічні та регуляторні реформи, а не тільки від її макроекономічних показників.

Література:

1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

3. Андреев А. Франчайзинг в Україні [Електронний ресурс] / А. Андреев. – Режим доступу: http://www.lexcellence.com.ua/category_27/item_18.html
4. Виставка «Франчайзинг» презентує тренди отрасли [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://franchising.euroindex.ua/?pid=8&newsid=1844>.
5. Весенний рост: Наш Край открыл 4 франчайзинговых магазина [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://franch.biz/news/2277>.
6. О франчайзинге [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://franch.biz/develop/aboutfranchising>.
7. Офіційний сайт Європейської федерації франчайзингу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.eff-franchise.com>
8. Цірат А.В. Франчайзинг і франчайзинговий договір: Навчально-практичний посібник. - К.: Істина, 2002. - 240 с.

АУДИТ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Беренда Н.І., к.е.н., доцент

В умовах ринкової економіки однією із головних проблем підприємств України є постійне зростання дебіторської заборгованості, обумовлене суб'єктивними і об'єктивними факторами. Розрахунки з покупцями і замовниками тісно пов'язані з вхідними грошовими потоками. Стан таких розрахунків в певний період часу розкривається сумами дебіторської заборгованості. І тому дуже важливим є аудит дебіторської заборгованості.

Метою аудиту дебіторської заборгованості є висловлення думки незалежного аудитора щодо повноти і достовірності в усіх суттєвих аспектах відображення в фінансовій звітності інформації стосовно дебіторської заборгованості та відповідності її визначенням критеріям.

Згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату, а дебітори – це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів. Дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову, що не виникає в ході операційного циклу та буде погашена після 12 місяців з дати балансу, та короткострокову, яка виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу. Як відомо, дебіторська заборгованість може знайти відображення в фінансовій звітності, якщо буде достовірно визначена її грошова оцінка та в майбутньому очікується отримання економічних вигод від її погашення внаслідок одержання грошових коштів, їх еквівалентів, інших активів або зменшення зобов'язань.

Процес проведення аудиторської перевірки дебіторської заборгованості має визначену послідовність.

На першому етапі аудитору потрібно отримати всю необхідну інформацію стосовно відвантаження продукції покупцям і замовникам та виникнення внаслідок цих операцій дебіторської заборгованості. Досліджуючи інформацію щодо виникнення, правильності оцінки та відображення в обліку дебіторської заборгованості, аудитор визначає перелік питань, інформація по яких має бути надана клієнтом або отримана самим аудитором. Головними питаннями при цьому постають:

- перелік видів продукції (робіт, послуг), що реалізуються в кредит;
- встановлення обсягів продажу по кожному виду продукції (робіт, послуг);
- кількість та адреси центрів з відвантаження продукції (виконання робіт, надання послуг);
- характеристика покупців і замовників (наприклад, придбання продукції для власних потреб, з метою продажу, оптом, в роздріб, на експорт тощо);
- список основних дебіторів;
- виставлення рахунків – всього, в тому числі:
- передоплата;
- оплата готівкою;
- продаж в кредит;
- бартерні розрахунки;
- маркетингова політика підприємства (система реклами, спосіб визначення безнадійних та сумнівних боргів тощо);
- елементи системи внутрішнього контролю за станом дебіторської заборгованості.

Після отримання всієї необхідної інформації аудитор повинен здійснити аудиторські процедури щодо перевірки дебіторської заборгованості за встановленими критеріями оцінки фінансової звітності.

У відповідності до Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» твердження керівництва, які аудитор використовує для дослідження різних типів потенційних перекуренень, що можуть мати місце, поділяються на наступні категорії:

1. Твердження, що містять показники балансу, або твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду. Це наступні:

- повнота – активи, зобов'язання і власний капітал були зареєстровані і відображені в фінансовій звітності;
- права та обов'язки – підприємство має або контролює права на активи, а зобов'язання є обов'язком підприємства;

- існування – активи, зобов'язання і власний капітал є в наявності;

- оцінка - активи, зобов'язання і власний капітал відображені в фінансовій звітності у відповідних сумах.

2. Твердження щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту:

- повнота - активи, зобов'язання і власний капітал були зареєстровані і відображені в фінансовій звітності;

- правильність відображення (точність) – суми та інші дані, пов'язані із зареєстрованими операціями і подіями, відображені в фінансовій звітності правильно;

- настання - операції та події, які були зареєстровані, настали та пов'язані з підприємством;

- класифікація - операції та події були зареєстровані на належних рахунках.

3. Твердження щодо подання та розкриття:

- повнота – вся інформація, що мала бути внесена до фінансової звітності, розкрита;

- настання, права та обов'язки – події, операції та інші питання, інформація щодо яких була розкрита, настали і пов'язані з підприємством;

- оцінка та правильність відображення (точність) – фінансова та інша інформація розкрита достовірно та у відповідних сумах.

Аудит дебіторської заборгованості включає виконання подальших аудиторських процедур у відповідності до оцінених ризиків суттєвого перекручення інформації.

Виходячи з оцінки ризику суттєвого викривлення дебіторської заборгованості та враховуючи можливість менеджменту підприємства «прикрашання» фінансової звітності, як правило критичними для дебіторської заборгованості є наступні твердження керівництва: повнота; права та обов'язки; існування; оцінка; настання.

На наступному етапі з огляду на мету аудиту щодо кожного виду тверджень аудитор визначає аудиторські процедури, які необхідно застосувати для перевірки дебіторської заборгованості.

Так для перевірки повноти відображення дебіторської заборгованості аудитор повинен:

- перевірити розпорядчі документи менеджменту підприємства на відвантаження продукції (виконання робіт, надання послуг);

- направити запити менеджменту на представлення фінансової і нефінансової інформації стосовно дебіторської заборгованості;

- провести усне опитування з персоналом підприємства;

- направити письмові запити існуючим дебіторам;

- для дебіторів, від яких не отримана відповідь;
- зателефонувати керівництву дебітора;
- направити запит державному реєстратору щодо існування дебітора;

- здійснити пошук на інтернет-сайті Державної фіскальної служби України в реєстрі платників ПДВ.

Для перевірки твердження того, що дебіторська заборгованість відображена на підставі правових установчих документів, що підтверджують права та обов'язки клієнта аудитору необхідно :

- перевірити первинні документи, замовлення, договори, що підтверджують законність операцій з виникнення дебіторської заборгованості;

- направити запити на юридичне представлення стосовно того, чи є дебіторська заборгованість предметом застави або вона перепродана.

Щоб впевнитися, що дебіторська заборгованість, відображена в фінансовій звітності дійсно існує (існування), аудитор повинен:

- дослідити результати інвентаризації розрахунків з дебіторами та правильність відображення її результатів в бухгалтерському обліку;

- направити письмові запити зовнішнім дебіторам;
- в разі неотримання від них відповіді;
- зателефонувати керівництву дебітора;
- направити запит державному реєстратору щодо існування дебітора;

- здійснити пошук на інтернет-сайті Державної фіскальної служби України в реєстрі платників ПДВ.

Для перевірки відображення , що дебіторська заборгованість на дату складання фінансової звітності врахована у відповідних сумах , аудитору необхідно :

- вивчити цінову політику клієнта і співставити її в умовах продажу окремим дебіторам;

- перевірити застосування цін та кількісні показники продажу з умовами договорів на продаж;

- зіставити статті дебіторської заборгованості в фінансовій звітності з оборотами в аналітичному обліку та з первинними документами;

- провести класифікацію дебіторської заборгованості за строками погашення;

- перевірити відповідність нарахування резерву сумнівних боргів обліковій політиці клієнта;

- здійснити арифметичний перерахунок резерву сумнівних боргів.

Для того, щоб впевнитися, що дебіторська заборгованість та відповідні доходи, відображені в фінансовій звітності, отримані за дійсними операціями та пов'язані з клієнтом, аудитору необхідно:

- перевірити первинні документи (товарно-транспортні накладні, акти приймання – передачі, рахунки-фактури);
- співставити суми доходів, відображених в фінансовій звітності, з даними бухгалтерського обліку і первинними документами;
- отримати відповіді працівників підприємства, відповідальних за реалізацію продукції.

Під час перевірки відповідних тверджень керівництва стосовно дебіторської заборгованості аудитор повинен керуватися МСА 505 «Зовнішні твердження», згідно з яким повнота і достовірність аудиторських доказів залежить від джерела їх надходження та конкретних обставин. Так аудиторські докази є більш достовірними, якщо вони:

- отримані із зовнішніх джерел;
- отримані безпосередньо аудитором;
- існують в документальному вигляді на паперових, електронних або інших носіях.

Для кожного випадку відсутності відповіді на зовнішнє підтвердження згідно з МСА 505 «Зовнішні підтвердження» аудитор повинен застосувати альтернативні аудиторські процедури щодо наявності дебіторської заборгованості такі, як:

- зателефонувати керівництву дебітора;
- направити запит державному реєстратору щодо існування дебітора;
- здійснити пошук на інтернет-сайті державної фіскальної служби України в реєстрі платників ПДВ;
- перевірити подальші (після дати балансу) оплати;
- направити кур'єра з листом від аудитора.

Після опрацювання та узагальнення отриманих результатів з перевірки дебіторської заборгованості аудитор повинен вжити наступні заходи:

- повідомити менеджмент клієнта про виявлені перекручення;
- запропонувати керівництву клієнта внести зміни до фінансової звітності;
- модифікувати свою думку щодо повноти і достовірності фінансової звітності у всіх суттєвих відношеннях та відповідності її визначеним критеріям, якщо керівництво відмовиться вносити зміни.

Таким чином можна зробити висновок, що аудиторська перевірка дебіторської заборгованості потребує значних зусиль, проте виступає важливою складовою аудиту фінансової звітності клієнта: від отриманих

результатів та прийнятих аудитором рішень залежать перспективи розвитку та фінансовий стан підприємства.

Література:

1. Гасіч, А. Аудит розрахунків з постачальниками та покупцями / А. Гасіч // Аудитор України. - 2014. – № 10. – С.12-23
2. Карчова, Н.В. Аналіз дебіторської заборгованості як інструмент підвищення ефективності аудиту /Н.В. Карчова. // Управління розвитком. - 2011. - №9. – с.52-53.
3. Лищенко, О.Г. Управління дебіторською заборгованістю підприємства / О. Г. Лищенко // Економічні науки. . – 2010. – № 6. – С. 204–209.

ВИКЛИКИ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ТА ПРОФЕСІЙНА ЯКІСТЬ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

Прохорова Л.І., к.е.н. доцент

Незалежність і розвиток України відбуваються в умовах активізації ринкових відносин, глобалізації економіки. Світова економіка – єдина економічна система і функціонує у особливому економічному просторі, що складається як із національних, так і регіональних систем.

Одночасне задоволення національних інтересів і розвиток економіки в таких складних умовах можливі лише завдяки входженню в систему світових економічних зв'язків при умові підвищення ефективності виробництва, продуктивності праці та конкурентоспроможності товарів і послуг. Процес інтеграції України у світове господарство на принципах рівноправності і взаємної вигоди безпосередньо впливає на якість освітніх послуг. Рівень якості вищої освіти є основним чинником конкурентоспроможності фахівців.

Бухгалтерська професія завжди була і залишається важливою на усіх етапах розвитку економіки в усіх суспільствах. В даний час, коли світ рухається в напрямку створення глобальних ринкових економічних систем, а інвестиційна діяльність все більш стає міжнародною, професійним бухгалтерам необхідні знання широкого глобального світогляду, щоб зрозуміти середовище, в якому діють транснаціональні підприємства та інші організації.

Як свідчить практика, професія бухгалтера відноситься до таких, що є найбільше схильними до впливу глобалізації. Сьогодні професійні бухгалтери все частіше повинні бути технічними експертами, які мають блискучі комунікативні навички, і здатні задовольняти вимоги щодо фінансової звітності та інформації, які потребує система менеджменту сучасної економіки, що базується на нових знаннях. До набуття технічних бухгалтерських знань та навичок, професійним бухгалтерам

потрібні навички, які нададуть їм можливість, у разі потреби, виступати в ролі бізнесових радників, фінансових аналітиків, менеджерів, фахівців, які можуть вести переговори та спілкуватися.

Якість освітянських послуг має безпосередній вплив на рівень професійної кваліфікації споживачів послуг. Враховуючи виклики сьогодення, питання забезпечення належної якості вищої освіти є особливо актуальними. Про це свідчать роботи науковців, викладачів освітніх закладів та практиків [3,5,7,9,10]. Аналіз наукових праць, в яких були висвітлені точки зору щодо об'єктивних чинників впливу на потреби удосконалення управління якістю вищої освіти і основні напрямки реалізації зазначеної проблеми, дали можливість виокремити їх. Зокрема, це: залежність рівня розвитку країни та її економічної конкурентоспроможності від якості людських ресурсів, прагнення вітчизняної вищої освіти інтегруватися у європейський освітній простір, підвищення значення якості вищої освіти в забезпеченні конкурентоспроможності випускників вищої школи на ринку праці [10]. Дослідженням проблеми підвищення якості вищої освіти в Україні займалися Згуровський М., Кремень В., Ніколаєнко С., Садковий В.П. та інші вчені. Вказані автори акцентували увагу на удосконаленні державного управління якістю вищої освіти. Однак одним із принципів менеджменту якості згідно з міжнародними стандартами серії ISO 9000 є постійне удосконалення навчального процесу. Ця проблема є актуальною особливо в даний час і набуває особливої уваги викладачів.

Дискусія з приводу обговорення проблемних питань підвищення ефективності роботи вищої школи і зокрема, щодо підготовки фахівців з бухгалтерського обліку і аудиту була розгорнута науковцями - викладачами вищих навчальних закладів, представниками Міністерства освіти і науки України, Федерації роботодавців України, професійних громадських організацій, бізнесу. Одним із прикладів широкої аудиторії, залученої до обговорення проблем вищої школи, була робота Всеукраїнського круглого столу на тему: «Підготовка фахівців з бухгалтерського обліку і аудиту згідно з міжнародними та національними стандартами освіти та вимогами працедавців», яка проходила 29.05.15 р. у Київському національному торговельно-економічному університеті. Результатом обговорення проблем реформування вищої освіти в Україні був запропонований сучасний підхід до підготовки фахівців з бухгалтерського обліку в контексті Міжнародних стандартів освіти МФБ та точок зору роботодавців на професійні компетентності бухгалтерів та аудиторів, наголошено на напрямках формування ефективної системи підготовки фахівців у вищій школі. Увага акцентувалася на зменшенні довіри суспільства до національної освіти і, як наслідок, спрямованості на здобуття вищої освіти в країнах Європи, відсутності чіткої узгодженості між

кваліфікаційними вимогами до фахівців та набуттям компетентностей в процесі здобуття вищої освіти, проблеми контролю якості освітніх послуг [13].

Вирішенню деяких проблем вищої освіти сприяє Національна рамка кваліфікацій (НРК) - системний і структурований за компетентностями опис кваліфікаційних рівнів, що є інструментом, який здійснює прив'язку системи освіти до ринку праці, об'єднує середню, професійно-технічну, і вищу освіту, впливає на формування стандартів. НРК призначена для використання органами виконавчої влади, установами та організаціями, що реалізують державну політику у сфері освіти, зайнятості та соціально-трудових відносин, навчальними закладами, роботодавцями, іншими юридичними і фізичними особами з метою розроблення, ідентифікації, співвіднесення, визнання, планування і розвитку кваліфікацій. НРК була затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 23.11.2011 р. № 1341 [14]. Однак, слід зазначити, що План заходів із впровадження Національної рамки кваліфікацій, який був розроблений у 2012 р., до цього часу так і не був впроваджений. Саме тому для комплексного вирішення проблеми із запровадженням Національної рамки кваліфікації було прийняте Розпорядження КМУ «Про затвердження плану заходів із впровадження Національної рамки кваліфікацій на 2016-2020 роки», затверджене 14.12.16 р. №1077р. [15].

Документ містить розділи, якими передбачені координація роботи та нормативно-правове забезпечення формування і розвитку Національної системи кваліфікацій, модернізація системи прогнозування потреби в кваліфікаціях та розроблення професійних стандартів, розроблення кваліфікацій різних типів (освітніх стандартів і програм на основі результатів навчання), формування системи підтвердження результатів професійного навчання (присвоєння професійних кваліфікацій), удосконалення процесів забезпечення якості кваліфікацій, удосконалення системи інформування про стан впровадження Національної рамки кваліфікацій, забезпечення міжнародного визнання Національної рамки кваліфікацій та вітчизняних кваліфікацій.

Реалізація плану потребує виконання завдань щодо:

- визначення переліку нормативно-правових актів, які потребують розроблення або внесення змін;

- розроблення та внесення відповідних змін до законодавства, необхідних для імплементації норм та положень Національної системи кваліфікацій та Національної рамки кваліфікацій;

- визначення потреб та можливостей (кадрові, функціональні) заінтересованих сторін та розроблення пропозицій щодо забезпечення їх участі у впровадженні Національної рамки кваліфікацій та Національної системи кваліфікацій;

- ухвалення актів та рекомендацій щодо розроблення, затвердження та перегляду професійних стандартів;
- підготовка нормативно-правових актів та рекомендацій щодо розроблення та затвердження кваліфікацій, освітніх стандартів, освітніх програм вищої і професійно-технічної освіти;
- підготовка пропозицій щодо можливого перегляду дескрипторів, рівнів Національної рамки кваліфікацій та її структури відповідно до загальноєвропейських рамок кваліфікацій;
- модернізація інструментарію для проведення моніторингових досліджень щодо реального працевлаштування випускників вищих і професійно-технічних навчальних закладів;
- розроблення та погодження нової редакції національного класифікатора ДК 003: ____ “Класифікатор професій”, який відповідатиме Міжнародній стандартній класифікації занять (ISCO-08);
- створення електронного реєстру професій;
- розроблення/оновлення кваліфікаційних характеристик/професійних стандартів;
- розроблення, погодження та затвердження професійних стандартів, забезпечення навчання розробників професійних стандартів за професійно-галузевою ознакою;
- створення і функціонування національного реєстру/бази даних професійних стандартів, доступних он-лайн;
- розроблення Порядку включення кваліфікацій до Реєстру Національної рамки кваліфікацій;
- підготовка і здійснення апробації методичних рекомендацій щодо зіставлення кваліфікацій різних типів за рівнями Національної рамки кваліфікацій;
- розроблення/оновлення методичних рекомендацій щодо створення програм вищої освіти на основі компетентнісного підходу/результатах навчання;
- розроблення та затвердження стандартів вищої освіти для всіх рівнів вищої освіти (5-8 рівень Національної рамки кваліфікацій), забезпечення надання підтримки вищим навчальним закладам під час розроблення програм різних рівнів вищої освіти, у тому числі навчання їх розробників;
- приведення у відповідність системи забезпечення якості вищої освіти з Європейськими рекомендаціями і стандартами із забезпечення якості вищої освіти (ESG);
- затвердження вимог до акредитації освітніх програм вищої освіти, які відповідають Європейським рекомендаціям і стандартам із забезпечення якості вищої освіти (ESG) та передовому міжнародному досвіду;

- організація системи внутрішнього забезпечення якості вищих навчальних закладів відповідно до вимог ESG;
- приведення у відповідність Національної рамки кваліфікацій з критеріями Європейської рамки кваліфікацій навчання протягом життя;
- приведення у відповідність Національної рамки кваліфікацій з критеріями Рамки кваліфікацій Європейського простору вищої освіти .

План заходів зорієнтований на п'ять років і згідно переліку завдань потребує значних зусиль і ресурсів.

Отже, запровадження зазначених заходів дійсно сприятиме впровадженню в навчальний процес компетентнісно –орієнтованої освіти в Україні.

Сутність та зміст професії бухгалтера постійно знаходилися в полі зору вітчизняних та зарубіжних вчених. Значний вклад у розвиток бухгалтерської професії внесли відомі вітчизняні вчені Ф.Ф.Бутинець, С.Ф.Голов, З.В.Гуцайлюк, С.Я.Зубілевич, В.Б.Івашкевич, Г.Г.Кірейцев, Ю.А.Кузьмінський, В.І. Прилипка, В.В. Сопко, Л.В. Чижевська та інші.

Заслугує на увагу те, що процес дослідження і наукового обговорення українськими вченими проблем сучасної підготовки фахівців з бухгалтерського обліку відбувався як на загальному рівні, так і з врахуванням особливостей практичної сфери [4,11].

У статті Свірко С.В. сформульовані загальні питання проблеми, які були виокремлені і стосуються стандартизації вищої освіти, переходу до двоступеневої системи вищої освіти, корегування назви спеціальності «облік і аудит», упорядкування навчальних планів та навчальних програм (кількість дисциплін, співвідношення між аудиторною роботою і індивідуальною та самостійною роботою студентів тощо), удосконалення системи поточного та підсумкового контролю. Автор зазначає, що, незважаючи на появу проблем значно раніше, тільки у 2004 р. активізувалося обговорення у періодичних спеціалізованих виданнях . Обговорення проблем широким загалом сприяло реформуванню вищої освіти . Міністерство освіти і науки України забезпечує формування державних вимог до освіти, надаючи суспільству відповідні гарантії щодо професіоналізму та компетентності фахівця.

Заслугує на увагу продовження дискусії щодо удосконалення підготовки фахівців з обліку із врахуванням міжнародного досвіду і Концептуальної основи міжнародних положень освіти. Цікавими та показовими є наукові підходи С. Зубілевич до розгляду проблемних питань не тільки щодо навчання, а і розвитку професійних бухгалтерів та використання Міжнародних стандартів освіти як основи побудови національної програми професійної сертифікації бухгалтерів України [4]. Обґрунтованою є пропозиція автора щодо підвищення ролі громадської професійної організації у сфері освіти і присвоєнні кваліфікації та впливу переглянутих МСО на систему освіти бухгалтерів в Україні.

Автор ставить акцент на сутності поняття «професійний бухгалтер», адже не зважаючи на посилення значущості його ролі в даний час, ця категорія не отримала належного тлумачення в діючих національних науково-методичних документах. Термін «професійний бухгалтер» на сьогодні має місце в міжнародній практиці і наводиться в міжнародних спеціальних нормативних документах, зокрема в Міжнародних стандартах освіти [8,15].

Детальне тлумачення даного терміну має місце у Кодексі етики професійних бухгалтерів [6,с.166]. У розділі «Визначення термінів» Кодексу етики професійних бухгалтерів, виданого Радою з Міжнародних стандартів етики бухгалтерів, що набрав чинності з 01.01.2011 р., деталізовано поняття професійного бухгалтера, зокрема: професійний бухгалтер, професійний бухгалтер у бізнесі, професійний бухгалтер – практик (табл.1).

Кодекс етики професійних бухгалтерів містить три види термінів професійного бухгалтера, їх тлумачення і сферу діяльності.

Професійні бухгалтери – це бухгалтери, які є членами професійних бухгалтерських організацій, мають достатні поглиблені професійні знання, що дозволяють їм виконувати функції в якості компетентних професійних бухгалтерів. Такі особи реалізують свою компетентність у промисловості, сфері обслуговування, державному секторі, освіті, неприбутковому секторі, професійних організаціях, аудиті, оподаткуванні, консалтингу.

Таблиця 1

Термін «професійний бухгалтер» у відповідності до Кодексу етики професійних бухгалтерів *

Назва категорії	Визначення	Сфера діяльності
Професійний бухгалтер	Особа, яка є членом організації – члена Міжнародної федерації бухгалтерів	Не визначена
Професійний бухгалтер у бізнесі	Професійний бухгалтер, який працює за наймом або обіймає виконавчу чи не виконавчу посаду, або професійний бухгалтер, що працює за контрактом з суб'єктами господарювання, зазначеними в гр.3	Комерція, промисловість, сфера обслуговування, державний сектор, освіта, неприбутковий сектор, регуляторні чи професійні організації
Професійний бухгалтер-практик	Професійний бухгалтер незалежно від функціональної класифікації, який працює у фірмі, що надає професійні послуги.	Аудит, оподаткування, консалтинг, фірма професійних бухгалтерів-практиків.

* Складено за (6,с.166)

Отже слід наголосити на тому, що удосконалення професійної підготовки фахівців з обліку і оподаткування повинно проходити у двох площинах. Одна стосується підвищення ефективності роботи вищої

школи, а інша, враховуючи особливості ролі бухгалтерської професії в сучасних умовах, - вимог до облікових працівників у відповідності до міжнародної практики, як в цілому, так і, зокрема Міжнародних стандартів освіти для професійних бухгалтерів. Впровадження у бухгалтерську практику України Міжнародних стандартів фінансової звітності все більше потребують узгодження вимог стандартів вищої освіти зі змістом Міжнародних стандартів освіти професійних бухгалтерів (МСО).

МСО розроблені Комітетом з питань освіти Міжнародної федерації бухгалтерів, метою якої є розвиток у світовому масштабі і підвищення авторитету професії бухгалтера. Досягнення цього можливе на основі стандартів освіти і буде сприяти підвищенню авторитету бухгалтерської професії, який буде визначатися професійними знаннями, відповідним комплексом навичок (інтелектуальних, технічних, особистих, міжособистісного спілкування), оволодінням професійними цінностями, етикою та ставленням для здійснення професійного судження та дотримання етичної поведінки в інтересах суспільства та професії.

Міжнародні стандарти освіти призначені, перш за все, для організацій – членів Міжнародної федерації бухгалтерів. Юридично не мають переважної сили над національними положеннями та нормативними актами, що регулюють роботу навчальних закладів, є директивними за своїм характером. Кожна організація - член МФБ формує конкретні вимоги щодо освітніх програм отримання кваліфікації та розвитку. Але, враховуючи те, що МСО встановлюють основні елементи змісту та процесу освіти, які мають містити програми освіти та розвитку, і мають потенціал для міжнародного визнання, прийняття та застосування, врахування їх положень безсумнівно буде підвищувати рівень професійної компетенції.

Реалізація концепції компетентнісного підходу в освіті, яка була започаткована у США у 70-х роках минулого століття і набуває особливої ваги та актуальності на сучасному етапі розвитку економіки, та впровадження досягнень практичної підготовки професійних бухгалтерів на світовому рівні є запорукою задоволення зростаючого очікування роботодавців, громадськості щодо внеску професійних бухгалтерів у роботу та суспільство загалом.

Таким чином, організація навчального процесу за удосконаленнями освітньо-професійними програмами із врахуванням положень МСО буде сприяти підготовці фахівців з обліку і оподаткування, високий рівень компетентності яких і буде відповідати вимогам сьогодення.

Література:

1. Закон України «Про вищу освіту» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1087.926.20&nobreak=1>.

2. Галузевий стандарт вищої освіти / Міністерство освіти і науки України // Комплекс нормативних документів для розроблення складових системи галузевих стандартів вищої освіти. – Київ: ІТЗО, 2008. – 168 с.

3. Згуровський, М. Основні завдання вищої освіти України щодо реалізації принципів Болонського процесу та забезпечення вимог сфери праці / М. Згуровський // Вища школа. – 2004. – № 5-6. – С. 54–61.

4. Зубілевич, С. Міжнародні стандарти освіти як основа єдиної національної програми професійної сертифікації бухгалтерів України / С. Зубілевич // [Бухгалтерський облік і аудит](#). - 2014. - № 5. - С. 8-15. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_5_3

5. Кісіль, М.В. Система зовнішньої оцінки якості вищої освіти в Англії / М. В. Кісіль // Нова парадигма : журн. наук. пр. / гол. ред. В. П. Бех. – К. : Вид-во НПУ ім. М. П. Драгоманова, 2005. – Вип. 53. – С. 32–38.

6. Кодекс етики професійних бухгалтерів. Редакція 2012 р.- Київ, 2014.-172 с.

7. Комюніке Конференції міністрів країн Європи, відповідальних за сферу вищої освіти “Загальноєвропейський простір вищої освіти – Досягнення цілей” (19-20 трав. 2005 р., м. Берген). – Режим доступу : http://www.osvita.org.ua/bologna/stanov/pravo/2005doc_kom.html.

8. Кремень, В. Модернізація вищої школи України в контексті принципів Болонської декларації / В. Кремень // Вища школа. – 2004. – № 5-6. – С. 32–39.

9. Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів / перекл.з англ.за ред. Н.Непийводи./-К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2004.-78 с.

10. Ніколаєнко, С. Якість вищої освіти в Україні: погляд у майбутнє / С. Ніколаєнко // Вища школа. – 2006. – № 2. – С. 3–23.

11. Садковий, В. П. Удосконалення державних механізмів управління якістю вищої освіти України / В. П. Садковий. // Державне будівництво. - 2014. - № 1. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2014_1_10.

12. Свірко, С.В. Проблеми та перспективи підготовки фахівців з бухгалтерського обліку для бюджетних установ України. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу, [S.l.], п. 2 (8), jun. 2016. ISSN 1994-1749. Доступно за адресою: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/71971>.

13. Чернелевський, Л.М., Колос І.В. Зміцнення статусу фахівців з обліку і аудиту на сучасному етапі / Л.М.Чернелевський, І.В.Колос // Фінансово-господарська діяльність підприємств харчової промисловості в умовах глобальної інформатизації: кол. моногр. - К.: НУХТ, 2015.-215 с.

14. <https://knteu.kiev.ua/file/MTc=/e2316dbad16f0bd44155c7671183131f.pdf>.

15. Про затвердження національної рамки кваліфікацій : Постанова Кабінету Міністрів України від 23.11.2011р. №1341 [Електронний ресурс] режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/lavs/show/1341-2011-%D0%BF>. Назва з титул.екрану.

16. Про затвердження плану заходів із впровадження Національної рамки кваліфікацій на 2016-2020 роки : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.12.16 р. №1077р. [Електронний ресурс] режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/lavs/show/1077-2016-%D1%80>. Назва з титул.екрану.

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ В ІНОЗЕМНИХ ВАЛЮТАХ ВІДПОВІДНО ДО ПОЛОЖЕНЬ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Духновська Л.М., к.е.н., доцент

В сучасних умовах економіки більшість підприємств України прагнуть працювати з іноземними контрагентами, тому питання обліку операцій в іноземних валютах стає все більш актуальним. У зарубіжних джерелах даній проблематиці присвячена увага таких вчених як: А.П. Баскаков, В.М. Бурмістров, К.В. Холодов, Фредерік Д.С. Чой, Гері К. Мік та ін. Багато праць, що висвітлюють методiku обліку валютних операцій відповідно до положень міжнародних стандартів, досліджували такі вітчизняні науковці, як: Ф.Ф. Бутинець, В.М. Небильцова, Н.М. Каченко, Ю.Д. Маляревський, Л.О. Кадуріна, М.С. Стрельнікова, П.М. Грицюк, О.В. Прокопенко, І.А. Волкова, Н.М. Туріна, Ю.Г. Козак, С.Ф. Голов, та інші.

Використання в обліковому процесі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності надає вітчизняним підприємствам широкий спектр можливостей для ефективного функціонування інформаційного забезпечення при здійсненні зовнішньоекономічних операцій. Однак, міжнародні стандарти мають певні недоліки. Зокрема це їх узагальнений характер та відсутність детальних інтерпретацій.

Основною проблемою, що супроводжує впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) та фінансової звітності (МСФЗ), залишається неузгодженість національного законодавства щодо регулювання питань операцій в іноземній валюті відповідно до положень міжнародних стандартів. В основному це стосується визначення валюти грошової одиниці, в якій складається фінансова звітність [5, с.277].

У міжнародній бухгалтерській практиці процес, за якого фінансові дані, що виражені в одній валюті, перераховуються в іншу валюту, називають валютним перерахунком (трансляцією).

Необхідність у валютній трансляції зумовлена різними причинами, зокрема:

- потребою реєстрації валютних операцій на рахунках бухгалтерського обліку та відображення їх у фінансовій звітності суб'єкта господарювання в національній валюті;

- необхідністю складання консолідованих фінансових звітів компанією, до складу якої входять закордонні господарські одиниці, які ведуть бухгалтерський облік і складають звіти у валютах, що відрізняються від звітної валюти материнської компанії;

- поданням фінансової звітності у валюті, яка відрізняється від валюти звітності, для більшої зручності закордонних користувачів інформації [4, с.141-142]

Інструмент, який використовується для трансляції валютних операцій – це валютний курс, який в міжнародній практиці розглядається просто як коефіцієнт обміну двох валют. Якби валютний курс був завжди сталим, то процес трансляції зводився б до простої математичної дії без супутніх процедур. Проте курс валют постійно коливається, а це піднімає в обліку проблеми, пов'язані з особливостями застосування того чи іншого курсу (ринкового чи офіційно встановленого; курсу-спот, «закриття» чи середнього тощо) для оцінки операції та проблеми з відображенням на рахунках та у звітності результатів коливань цього курсу (курсових різниць) [1, с. 43].

В міжнародній практиці прийнято виділяти чотири підходи (методи) до трансляції валютних операцій:

- а) метод обліку по курсу на дату закриття – всі статті звітності оцінюються по курсу на дату балансу;

- б) темпоральний або часовий метод:

- статті, що оцінюються в балансі по поточним чи майбутнім цінам, відображаються по курсу на дату звітності;

- статті, відображені за історичною собівартістю – оцінюються по курсу, що діяв на момент їх первісного відображення в обліку;

- в) метод оборотно-необоротної оцінки (поточно-непоточний метод) – поточні активи і пасиви відображаються по курсу на дату балансу, а довгострокові – за історичним курсом;

- метод монетарно-немонетарної оцінки: монетарні статті відображаються в обліку за курсом на звітну дату; немонетарні – за історичним курсом.

Для відображення в обліку операцій пов'язаних з валютою передбачений МСБО 21 [4] та П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [1]. Вітчизняний П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» базується на четвертому підході, так як він покладений в основу відповідного МСБО 21 [4,с.142]. Їх порівняльна характеристика наведена в таблиці 1.

Згідно ПСБО 21, фінансова звітність подається у валюті звітності (національна одиниця України). Натомість МСБО 21 передбачає можливість подання фінансової звітності у будь-якій валюті (або валютах).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика ПСБО 21 та МСБО 21

№ п/п	Визначення та положення	ПСБО 21	МСБО 21
А	1	2	3
1	Валютний курс	Установлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни	Коефіцієнт обміну двох валют
2	Функціональна валюта	Валюта звітності (грошова одиниця України)	Валюта основного економічного середовища, у якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність
3	Іноземна валюта	Валюта інша, ніж валюта звітності	Валюта інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання
4	Курс при закритті	-	Курс у разі негайної купівлі-продажу валюти на кінець звітного періоду
5	Використання приблизного (середнього) курсу при початковому визнанні статті на дату операції	Не допускається	Допускається, якщо не зафіксовано суттєвих коливань курсу
6	Класифікація курсових різниць	Класифікуються на операційні та інші доходи й витрати	Не класифікуються за ознакою по відношенню до операційної діяльності підприємства
7	Курсова різниця за «стратегічними» заборгованостями у відносинах із закордонними господарюючими одиницями	Відноситься на додатковий капітал і відображається в іншому сукупному доході	В окремій фінансовій звітності відноситься на прибутки або збитки. У звітах, що містять дані іноземної господарюючої одиниці та підприємства, що звітує, такі курсові різниці спочатку відносять на інший сукупний прибуток
8	Класифікація курсових різниць за звітами іноземних господарюючих одиниць із власного капіталу на прибуток або збитки	Проводиться при продажу або ліквідації іноземної господарюючої одиниці	Здійснюється при вибутті іноземної господарюючої одиниці, а також при втраті контролю, суттєвого впливу або спільного контролю, щодо, відповідного, дочірнього, асоційованого або спільного підприємства

A	1	2	3
9	Курсові різниці за внутрішньо-груповими монетарними статтями при консолідації	Обліку спеціально не регламентовано	Відносять на прибутки або збитки. У частині монетарних компонентів чистих інвестицій – на інший сукупний прибуток
10	Спеціальний порядок переведення статей фінансових звітів іноземного суб'єкта	Стосується звітів лише тих господарюючих одиниць, які відповідають п'ятьом особливим критеріям автономної діяльності, наведеним у п.10.4 ПСБО 21.	Стосується всіх іноземних суб'єктів господарювання, незалежно від ступеня їх автономності. Певні критерії автономності як додаткові чинники враховують при визначенні функціональної валюти іноземного суб'єкта господарювання.

Відповідно до міжнародних стандартів в обліковій політиці підприємства доцільно визначити підхід щодо формування валютного курсу, що застосовується для перерахунку вартості з іноземної валюти у функціональну. Оскільки МСБО 21 не передбачає урегулювання вибору валютного курсу, зокрема який валютний курс має бути використаний: офіційний, що визначений Центральним банком України чи курс, що визначається відповідно до котирувань валютного ринку.

Також в обліковій політиці потрібно визначити умови, при яких виникає необхідність подання фінансової звітності у валюті, відмінній від функціональної, - тобто, у валюті подання фінансової звітності.

Іноземна валюта використовується як засіб платежу в розрахунках між резидентами і нерезидентами. Кошти в іноземній валюті обраховуються окремо по кожній валюті, яка перераховується в національну валюту України. Валютою розрахунків може бути будь-яка вільно конвертована валюта, погоджена сторонами при підписанні зовнішньоекономічного контракту.

Для обліку наявності й руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку, які можуть бути використані для поточних операцій Планом рахунків бухгалтерського обліку призначено рахунок 31 «Рахунки в банках». За дебетом рахунку 31 відображається надходження грошових коштів, за кредитом – їх використання.

Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в іноземній валюті використовуються субрахунки 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

Для обліку коштів в іноземній валюті, що підлягають розподілу або додатковому попередньому контролю, у тому числі сум коштів в іноземній валюті, що підлягають обов'язковому продажу відповідно до

законодавства призначений субрахунок 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

Узагальнення інформації про наявність та рух грошових документів (у національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі підприємства (поштових марок, марок гербового збору, сплачених проїзних документів, сплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку тощо), електронних грошей та про кошти в дорозі, тобто грошові суми, внесені в каси банків, ощадні каси або поштові відділення для подальшого їх зарахування на розрахункові або інші рахунки підприємства ведеться на рахунку 33 «Інші кошти».

За дебетом рахунку 33 «Інші кошти» відображається надходження грошових документів у касу підприємства та коштів в дорозі, за кредитом - вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки.

Усі валютні операції з іноземними валютами першої групи Класифікатора іноземних валют Національного банку України та операції з купівлі-продажу безготівкових іноземних валют за гривні за рахунок власних коштів уповноважених банків і уповноважених кредитно-фінансових установ здійснюється лише на умовах «тод», «том», або «спот» [6, с.53].

Для купівлі, обміну іноземної валюти з метою здійснення розрахунків з нерезидентами за торговельними операціями суб'єктам підприємницької діяльності необхідний наступний пакет документів: заява про купівлю іноземної валюти в якій зазначається підстава для купівлі; договір з нерезидентом; акт або інший документ, який свідчить про надання послуг, виконання робіт, імпорт прав інтелектуальної власності; документи, що передбачені для документарної форми розрахунків (акредитив, інкасо), вексельної форми розрахунків (вексель, яким резидент-імпортер оформив заборгованість перед нерезидентом за договором), якщо договір передбачає такі форми розрахунків.

Операції з купівлі-продажу іноземних валют здійснюються за вільним договірним курсом купівлі та продажу без обмежень розміру маржі між курсами купівлі (продажу) та комісійної винагороди. Комісійна винагорода за проведення безготівкових операцій з купівлі-продажу іноземної валюти на Міжбанківському валютному ринку України сплачується клієнтами банків у національній одиниці України – гривнях.

Розмір комісійної винагороди встановлюється банками у відповідності до договору про банківське обслуговування. Витрати на комісію банку не включаються до балансової вартості іноземної валюти, а списуються на витрати періоду у складі адміністративних витрат.

Згідно пункту 5 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті

звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

Валютний курс – установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

При здійсненні операцій з купівлі-продажу іноземної валюти в бухгалтерському обліку виникають додатні чи від'ємні різниці між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю. Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків №291 для відображення різниць передбачено наступні рахунки:

- додатні різниці: 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»;
- від'ємні різниці: 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти».

На субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

На субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

При здійсненні експортних операцій українські підприємства отримують грошові кошти в іноземній валюті. Згідно Постанови Національного банку України «Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України» від 07.06.2016 №342, надходження в іноземній валюті підлягають обов'язковому продажу на міжбанківському валютному ринку України, у тому числі безпосередньо Національному банку України, у розмірі 65 відсотків. Решта надходжень в іноземній валюті залишається в розпорядженні резидентів та нерезидентів і використовується ними відповідно до правил валютного регулювання.

Курсові різниці виникають й обліковуються у випадках зміни курсу валют у період між:

- відвантаженням продукції та отриманням платежу;
- отриманням запасів і датою погашення заборгованості постачальнику;
- отриманням позик та їх погашенням;
- отриманням векселя та його оплатою;
- видачею коштів на відрядження та отриманням авансового звіту;
- оцінкою окремих видів отриманого майна на дату реєстрації в обліку та оцінкою на дату складання балансу [10, с.48].

Для обліку курсових різниць Інструкцією про застосування Плану рахунків передбачено наступні рахунки:

- для позитивної курсової різниці:
 - 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;
 - 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці».
- для негативної курсової різниці:
 - 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;
 - 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць».

Важливо зазначити, що податкові зобов'язання при експорті товару виникають на дату оформлення митної декларації, яка підтверджує факт перетину митного кордону України. Факт перетину митного кордону України підтверджується оригіналом митної декларації, включаючи лист з позначкою «3/8» форми МД-2. На зворотному боці цього листа посадовою особою митного органу робиться напис:

- «Задекларовані в цій митній декларації товари вивезені за межі митної території України в повному обсязі», або
- «Задекларовані в цій митній декларації товари вивезені за межі митної території України в обсязі... (зазначається кількість і номери товарів у декларації)».

Такий напис здійснюється на підставі заяви декларанта, поданої в довільній формі до митного органу. Якщо митне оформлення товарів здійснюється з використанням електронної митної декларації, митниця направляє до Державної податкової інспекції і декларанту повідомлення про фактичне вивезення товарів, підписане електронно-цифровим підписом посадової особи митної служби. У цьому повідомленні також зазначається дата вивезення товарів (перетину кордону). Податкова накладна, складена на експортну операцію, покупцеві не видається. Про це робиться позначка в лівому верхньому кутку і зазначається тип причини 07 «Експортні постачання».

Обсяги постачань (база оподаткування) без урахування ПДВ відображаються у графі 11 (або 12, якщо експорт товарів звільнено від обкладення ПДВ). Якщо одночасно експортуються товари, що обкладаються ПДВ за ставкою 0 % і звільнені від обкладення ПДВ, на таку експортну операцію потрібно оформити дві окремі податкові накладні – на оподатковувану суму і на звільнену від ПДВ суму [8].

Майно із-за кордону може надходити на підприємство шляхом: придбання запасів, товарів, необоротних активів; внеску іноземними засновниками; безоплатної передачі.

Собівартість придбаних (імпортованих) товарів, згідно пункту 9 П(С)БО 9 «Запаси» є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісної технічних характеристик запасів)[9].

При визначенні собівартості імпортованих товарів важливе значення має, яка подія відбулася раніше: оприбуткування товарів чи оплата їх вартості. Адже з урахуванням вимог П(С)БО 21, первісна вартість імпортованих товарів буде визначатися наступним чином:

- а) якщо перша подія – перерахування авансу за товари:
 - первісна вартість імпортованих товарів визначатиметься у відповідності до суми авансу в іноземній валюті, що перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату авансу;
 - якщо імпортується товар, авансова оплата за який перераховується поетапно з різними курсами НБУ, то первісна вартість імпортованих товарів визначатиметься як сума авансових платежів в іноземній валюті із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.
- б) якщо перша подія – отримання (оприбуткування) імпортованого товару, то його первісна вартість визначається шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції. Як правило, дата визнання імпортованих товарів активами в бухгалтерському обліку і дата оформлення вантажно-митної декларації збігаються. В такому випадку, з метою визначення собівартості таких товарів у бухгалтерському обліку, застосовується курс НБУ, зазначений у ВМД.

Для обліку розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги передбачено субрахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником в розрізі кожного документа (рахунку) на сплату.

При здійсненні оплати частинами чи оплати після виникнення кредиторської заборгованості, за умови зміни курсу іноземної валюти на звітну дату або на дату її перерахування, проводиться перерахування заборгованості перед іноземним постачальником. У бухгалтерському обліку будуть зроблено проведення:

- при збільшенні курсу іноземної валюти:

Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці»

Кт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»

- при зменшенні курсу іноземної валюти:

Дт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»

Кт «Дохід від операційної курсової різниці»

Згідно статті 170 Податкового кодексу України у разі відрядження за кордон до країн, в'їзд громадян України на територію яких здійснюється за наявності візи (дозволу на в'їзд), слід використовувати такі дані для визначення кількості днів перебування у відрядженні:

- 1) наказ про відрядження;
- 2) відмітки уповноваженої посадової особи Державної прикордонної служби України в закордонному паспорті або документі, що заміняє його.

За відсутності відміток уповноваженої службової особи Державної прикордонної служби України в паспорті або документі, що заміняє його, сума добових включається до оподатковуваного доходу платника податку.

Згідно чинного законодавства граничні норми добових витрат при відрядженні працівника підприємства за кордон – 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунок за кожен календарний день.

Аванс на відрядження працівнику може бути виданий:

а) з каси підприємства – заборгованість, що утворюється на момент видання авансу є немонетарною статтею балансу, а тому відображається за історичною собівартістю та не підлягає перерахунку і курсові різниці за нею не визначаються. Однак, кредиторська заборгованість перед працівником, що виникла в результаті перевищення витрат над виданим авансом – є монетарною статтею і підлягає перерахунку на кожну дату балансу і на дату погашення заборгованості;

б) із використанням корпоративних карток – заборгованість працівника у валюті за таким авансом не виникатиме.

В бухгалтерському обліку для відображення операцій з готівкою в іноземній валюті передбачено субрахунок 302 «Готівка в іноземній валюті». За дебетом рахунку 30 «Готівка» відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом - виплата грошових коштів із каси підприємства. Авансовий звіт працівник має подати протягом 5 банківських днів, наступних за днем повернення з

відрадження, якщо кошти було видано з каси підприємства, протягом 3 банківських днів, якщо готівка отримувалася з використанням платіжних банківських карток, а також 10 банківських днів, якщо платіжні картки використовувалися для безготівкових розрахунків [7,с.78].

Таким чином, при перерахунку інвалютного доходу у валюту звітності слід застосовувати курс НБУ, що діє на дату першої події за експортною операцією у межах суми такої першої події. Датою отримання авансу слід вважати дату надходження коштів на розподільчий рахунок у банку.

За монетарними статтями необхідно розрахувати курсові різниці. Підприємство самостійно визначає порядок розрахунку курсових різниць на дату господарської операції і закріплює його в обліковій політиці. Монетарною статтею є й валютні кошти на розподільчому і поточному рахунку, тому при їх списанні і на дату балансу курсові різниці також слід рахувати.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» № 193 від 10.08.2000 р., затверджене Міністерством фінансів України, зі змінами і доповненнями внесеними Наказом №754 від 14.07.2014 – [електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» //Міжнародний документ від 01.01.2012 – [електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_022

3. Дзюба О.М. Облік операцій в іноземній валюті: національний та міжнародних підхід /О.М. Дзюба, Г.В. Пшенична //Науковий вісник Мукачівського державного університету – 2015. - №2 (4). – Ч. 2 - С.226-230

4. Демчук Т.П. Застосування міжнародних стандартів в обліку валютних операцій підприємств /Т.П. Демчук //Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2013. - №4 (48). – С.139-144.

5. Литвин Н. Вплив змін на фінансову звітність: проблеми обліку та шляхи їх вирішення в міжнародній практиці /Н. Литвин //Бухгалтерський облік і аудит. –В. 6. – 2007. – С. 42-47.

6. Небильцова В.М. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. /В.М. Небильцова, О.В. Небильцова – К.: НУХТ, 2006. – 172 с.

7. Олефіренко О. Питання відряджень -2 (закордон) /О. Олефіренко //Дебет-Кредит – Випуск 37/2016 - С.74-78

8. Омельницька З. Облік ПДВ при експорті товарів та поставці послуг нерезиденту /З. Омельницька //УТЕКА - [електронний ресурс] –

Режим доступу: <https://uteka.ua/ua/publication/Uchet-NDS-pri-eksporte-tovarov-i-postavke-uslug-nerezidentu>

9. Проманенко О. Імпорт товарів: бухгалтерський облік та оподаткування /О. Проманенко //Незалежний аудитор - [електронний ресурс] – Режим доступу: http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/316?view=material

10. Шара Є.Ю. Фінансовий облік І: навч. посіб. /Є.Ю. Шара, І.Є. Соколовська-Гонтаренко – К.: Центр учбової літератури, 2016 – 336 с.

ОЩАДЛИВИЙ ОБЛІК В РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ ОЩАДЛИВОГО ВИРОБНИЦТВА

Колос І.В., к.е.н., доцент

Зміни умов здійснення господарської діяльності вітчизняними промисловими підприємствами викликані збільшенням тарифів на послуги, посиленням конкуренції на ринку й економічної інтеграції, а також глобалізацією світової економіки. Це вимагає концептуально нових змін в управлінні промисловим підприємством, пошуку шляхів зменшення собівартості і зміцнення конкурентного статусу, обрання інноваційних методів і способів організації виробництва продукції. Особливої актуальності набуває запровадження і активне поширення концепції ощадливого виробництва (Lean Production), що стає запорукою сталого економічного розвитку підприємства [1, с. 27-30]. Для успішності її реалізації і досягнення очікуваного результату важливу роль відіграє система обліку промислового підприємства, зокрема посилюється значення системи управлінського обліку в обґрунтуванні раціональних управлінських рішень.

Теоретичні й методологічні основи концепції ощадливого виробництва в управлінні промисловим підприємством, в межах якої передбачається ухвалення виважених управлінських за критерієм створення цінності (притаманної продукту корисності для споживача через визначення очікуваних якості, кількості, ціни, терміну поставки), викладено у працях зарубіжних дослідників С. Белл (Steven C. Bell), Е. Данн (Anne Dunn), М. Джордж (Michael L. George), Б. Керролл (Brian J. Carroll), Т. Оно (Taiichi Ohno), М. Орзен (Michael A. Orzen), Д. Теплінг (Don Tapping), Л. Уілсон (Lonnie Wilson), П. Уорд (Peter T. Ward), Р. Шах (Rachna Shah) [1-7]. Серед вітчизняних вчених за даною проблематикою проводять дослідження Д. Барабась, А. Вакуленко, О. Момот, Ю. Норенко, Т. Омеляненко, О. Щербина [8, 9].

Суттєвий внесок в розробку проблем ощадливого обліку і системи звітності здійснено зарубіжними економістами Б. Баггалі (Bruce Baggaley), П. Бревером (Peter C. Brewer), Ф. Гарбінські

(Frederick P. Garbinski), Л. Граско (Lawrence Grasso), Ф. Кеннеді (Frances Kennedy), Б. Маскеллом (Brain Maskell), Дж. Суннінгам (Jean Cunningham), Д. Хюнцінгером (Jim Huntzinger) [10, 11]. Проте, системні дослідження українських фахівців щодо теоретико-методологічних і організаційно-методичних аспектів обліку в контексті ощадливості практично відсутні. Фрагментарні наукові напрацювання здійснено М. Корягіним, Г. Ляхович, М. Чік [12-15].

Визнаючи вагомість отриманих наукових результатів, окремі теоретико-методичні проблеми ощадливого обліку потребують подальших досліджень.

Мета дослідження полягає в систематизації і розвитку теоретико-методологічних положень обліку з виявленням й обґрунтуванням особливостей трансформації на засадах ощадливості.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких наукових завдань:

- встановити значення обліку як найважливішої функції управління промисловим підприємством в контексті запровадження і підтримання ощадливих перетворень на безперервній основі;

- розглянути проблеми і обмеження впровадження ощадливого обліку з фокусуванням на забезпечення ефективного управління промислового підприємства на засадах ощадливості;

- обґрунтувати основні складові елементи ощадливого обліку в системі управління промисловим підприємством з орієнтацією на формування доречної і правдивої інформації з метою забезпечення потреб зацікавлених сторін щодо ухвалення виважених ощадливих управлінських рішень.

Серед українських виробників посилюється зацікавленість до управління на засадах ощадливості [16]. Основоположна ідея японської філософії полягає у фокусуванні діяльності промислового підприємства на постійне безперервне вдосконалення створення цінності для кінцевого споживача з мінімізацією аж до ліквідації втрат. Такий підхід спрямовано на незначні щохвилинні зміни і покращення повільними темпами протягом всього періоду функціонування, що дозволяє досягати і утримувати очікуваний результат на запланованому рівні.

Облік в концепції ощадливого виробництва зарубіжними дослідниками [10, с. 17-18; 11, с. 9-11] визнається основною функцією для забезпечення управління підприємством достовірною і достатньою інформацією про виявлення і встановлення втрат, результати ощадливих перетворень і вдосконалення на постійній основі. Варто наголосити, що це викликає необхідність принципових змін щодо традиційних методів оцінки і способів управлінського обліку з орієнтацією на новий тип виробництва, розрахунку показників і оцінювання ефективності функціонування підприємства.

Розробка системи управлінського обліку на засадах ощадливості має значення глобального рівня і передбачає не копіювання кращої практики, а постійне вдосконалення методів, навичок, умінь. У світовій обліковій практиці з 2005 р. пошук шляхів вирішення проблем постановки ощадливого обліку здійснюється учасниками спеціальних самітів «Lean Accounting Summit» [17]. В межах сесій між науковцями, консультантами та практиками відбувається обмін досвідом і результатами впровадження принципів ощадливого виробництва в систему обліку з орієнтацією на цінність інформації. В 2017 р. щорічний саміт «Lean Management & Accounting Summit» присвячено нагальним питанням впливу персоналу з ощадливим мисленням на створення ощадливого підприємства через інтеграцію ощадливого управління і ощадливого обліку. Це підтверджує важливе значення функції обліку в управлінні сучасним промисловим підприємством, що водночас забезпечує виконання певних функцій відповідно до мети ощадливого виробництва.

Так, у працях більшості вітчизняних дослідників [18, с. 28-33; 19, с. 78-82; 20, с. 163-166; 21, с. 176] **Ошибка! Источник ссылки не найден.**] прослідковується єдність позиції щодо виокремлення як найбільш поширених функцій обліку: інформаційної, аналітичної, контрольної, оцінювальної, науково-пізнавальної. Виважено обґрунтованим є визнання [21, с. 178-179] **Ошибка! Источник ссылки не найден.**] пізнавальної (когнітивної) й інформаційної функцій бухгалтерського обліку, які впливають на визначені облікові завдання. Безумовно, це заслуговує на увагу, але з позиції концепції ощадливого виробництва запропоновано розглядати такі функції ощадливого обліку:

- інформаційно-комунікативна, дію якої спрямовано на задоволення інформаційних запитів зацікавлених сторін щодо обґрунтування й ухвалення ощадливих управлінських рішень з мінімізації / ліквідації втрат шляхом налагодження взаємного обміну інформацією в ланцюжку «замовник – постачальник» як всередині облікової служби (між робочими місцями) і в межах підприємства (між підрозділами і відповідальними виконавцями в межах професійної компетентності), так і з діловими партнерами (насамперед, постачальниками і замовниками), державними інституціями, громадськими організаціями;

- когнітивна проявляється через використання коректних методів, прийомів та способів ідентифікування, оцінювання, аналізування та контролювання рівня втрат (непродуктивних витрат) підприємства за всіма видами й аспектами діяльності, а також встановлення причин їх виникнення (сутність методичного підходу до визначення втрат промислового підприємства в контексті ощадливості за дуальною

природою викладено у статті [22, с. 116-119]).

Ощадливий облік доцільно розглядати через сукупність методів управлінського обліку з фокусуванням на забезпечення цінності облікової інформації зацікавленій особі (кінцевому споживачу) в умовах реалізації концепції ощадливого виробництва. Вітчизняними науковцями [15, с. 128] обґрунтовано з позиції посилення ефективності організації і формування інформації для ухвалення управлінських рішень головне завдання ощадливого обліку, що полягає у (1) заохоченні ініціативних працівників до розроблення і впровадження вдосконалених методів організації обліку, (2) вдосконаленні облікових стандартів як на нормативно-правовому, так і на організаційно-технологічному рівні.

За результатами накопиченого практичного досвіду в сфері управлінського обліку фахівцями the Institute of Management Accounting (IMA) розроблено систему Statements on Management Accounting (SMA), які не є обов'язковими для використання. Розгляду окремих методик управлінського обліку в межах ощадливого виробництва присвячено: 4DD Tools and Techniques for Implementing Integrated Performance Management Systems, 4FF Implementing Target Costing, 4GG Tools and Techniques for Implementing Target Costing, 4KK Implementing Lean Production Fundamentals [23]. Це пояснюється, по-перше, актуальністю впровадження принципів ощадливості у виробничі системи сучасних підприємств. По-друге, міжнародним визнанням концепції ощадливого виробництва як домінуючої в управлінні промисловими підприємствами. По-третє, активне поширення практики ощадливого виробництва викликає суттєві зміни в системі управлінського обліку.

Ключовими проблемами впровадження ощадливого обліку за результатами проведеної структуризації з використанням діаграми Ісікави зарубіжними фахівцями встановлено [11, с. 185-194]:

- необхідність зміни методів калькулювання від фінансово орієнтованого підрахунку з урахуванням вимог GAAP, IFRS, податкового законодавства до фокусування на створення цінності відповідно до вимог стратегічного управлінського обліку;

- доцільність перегляду організаційної структури і корпоративної культури з метою розуміння концепції ощадливого виробництва топ-менеджментом і персоналом підприємства і підтримання важливості ощадливого обліку як однієї з функцій управління шляхом пошуку ресурсів для навчання і розвитку професійної компетентності;

- відсутність у працівників довіри до ощадливих перетворень через відсутність належного рівня підготовки управлінського персоналу, упередженість до змін від традиційних методів до ощадливих, страх особистої невдачі, страх втрати роботи і професійного іміджу, існування потенційних конфліктів з вимогами GAAP і IFRS, а також співзалежність з традиційним стилем управління;

– недостатність / надмірність генерування даних для повного задоволення запитів при обґрунтуванні менеджментом підприємства виважених управлінських рішень і ключовими учасниками бізнес-середовища – раціональних економічних рішень як в короткостроковому діапазоні, так і на довгострокову перспективу з урахуванням впливу економічних, соціальних, екологічних та правових чинників на здатність ефективного створення цінності;

– доречність використання методів, способів, показників для вимірювання й оцінювання ощадливих перетворень і їх результатів.

Першочерговою причиною відсутності ощадливого обліку у вітчизняній практиці українськими науковцями [13, с. 118-119] виділено комунікативні бар'єри, що проявляються через часткове розуміння / не розуміння значення ощадливих перетворень і ощадливого обліку персоналом підприємства, зокрема фахівцями облікової служби; обмежене залучення / не залучення до постановки і організації ощадливого обліку безпосередніх виконавців облікових операцій; директивність впровадження ощадливого обліку з визначенням послідовного поетапного комплексу дій щодо переходу від традиційного управлінського обліку з покладенням персональної відповідальності на керівника облікової служби.

Разом з тим, в практиці ощадливого обліку доцільно враховувати такі основні обмеження [11, с. 185-194]:

– відсутність ініціювання і підтримки керівництвом запровадження ощадливого обліку, навчання і розвитку персоналу для розроблення, здійснення постановки та функціонування ощадливого обліку;

– небажання змінити традиційну культуру і поведінку, традиційні підходи до управління підприємством від фокусування на показники фінансової й податкової звітності до орієнтації на показники задоволення цінності для споживача;

– відсутність фахівців з достатнім рівнем професійної компетентності в сфері ощадливого виробництва і ощадливих перетворень;

– недостатній рівень у керівництва й облікового персоналу теоретичних знань і досвіду використання сучасних методів, прийомів, способів та процедур ощадливого обліку, їх переваг і особливостей.

За твердженням вітчизняного науковця Г.І. Ляхович [12, с. 143-145], застосування і впровадження ощадливого обліку має супроводжуватися змінами всіх складових організації обліку на підприємстві:

- методичної шляхом зміни методів обліку різних об'єктів;
- технологічної через перегляд способів накопичення інформації і зміну підходів до організації контролю;
- організаційної шляхом зміни підходів до організації роботи

працівників і перегляду їх обов'язків.

Враховуючи вимоги SMA IMA «Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm» організацію ощадливого обліку доцільно розглядати з позиції зацікавленого користувача. Постановку ощадливого обліку доречно здійснювати за системним підходом через сукупність взаємопов'язаних складників з дотриманням п'яти принципів ощадливого виробництва [10, с. 35; 23]: (1) цінність; (2) потік створення цінності; (3) принцип безперервності потоку; (4) принцип операційного контролю; (5) принцип безперервного вдосконалення бізнес-процесів.

В межах проведеного дослідження пропонується розглядати цінність, як результат діяльності фахівців облікової служби. Виваженим є твердження дослідника [24, с. 193] щодо головної мети облікової служби:

- формування ощадливого мислення у працівників;
- подолання неузгодженості і відокремленості щодо стратегічної мети розвитку підприємства;
- налагодження стабільного зворотного зв'язку між персоналом облікової служби і управління підприємством.

Так, кінцевим продуктом функціонування облікової служби є звітність підприємства. Цінність звітності для власника, якого доречно вважати основним користувачем, 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 регламентами.

Аналогічним чином доцільно визначити зацікавленого користувача (всередині облікової служби і встановити інформаційні зв'язки зі всіма підрозділами і виконавцями в межах потоку створення цінності) і створювану для нього цінність.

В межах реалізації другого принципу постановку ощадливого обліку доречно здійснювати за потоком створення цінності «... всі без виключення дії, в результаті яких продукт проходить усі стадії і процеси – від розроблення його концепції до запуску у виробництво та від прийняття замовлення на продукт до його доставляння клієнтові ...» [9, с. 151], що є основним об'єктом управлінського обліку. Найбільш складною і важливою проблемою є виокремлення потоків створення цінності в межах підприємства. Це пояснюється, насамперед, фокусуванням на збільшенні цінності продукту з позиції замовника

інформації; спрямованістю уваги топ-менеджменту на виявлення непродуктивних витрат і виключення дій / операцій, що їх створюють. Для подолання окресленої проблеми доцільно побудувати карти потоку створення цінності (карта поточного стану, карта майбутнього стану, карта ідеального стану [9, с. 54-59]). Їх наявність сприяє розподілу операцій на дві групи (створюють цінність для споживача / не створюють цінність для споживача), допомагає встановити непродуктивні витрати і процеси / приховані втрати, а також обґрунтувати план покращення і вдосконалення.

Дотримання третього принципу дозволяє зосередити зусилля на зменшенні часу і прискоренні задоволення запиту споживача в межах встановлених потоків створення цінності.

Для забезпечення операційного контролю виникає необхідність обґрунтування ключових показників ефективності за трьома рівнями [10, с. 24-25]: (1) показники ефективності робочого місця; (2) показники ефективності потоку створення цінності; (3) показники ефективності підприємства в цілому. Методичний підхід до розроблення ієрархічної системи показників ефективності в системі ощадливого управління викладено у статті [25, с. 156-158].

Дотримання п'ятого принципу сприяє безперервному розширенню професійної компетентності і вдосконаленню професійної майстерності фахівців облікової служби, а також забезпечує мотивацію для постійного самовдосконалення і покращення дій зі створення цінності. Слід наголосити на тому, що запровадження на промисловому підприємстві концепції ощадливого виробництва обов'язково передбачає обґрунтування унікальних підходів й адаптування існуючих методів, прийомів, способів та процедур, зокрема облікового процесу, з урахуванням ментальності й особливостей функціонування бізнесу, а також безперервного навчання всього персоналу теорії ощадливого виробництва й ознайомлення з новітніми практичними досягненнями. Єдиним непорушним залишається орієнтація управління – постійне вдосконалення виробництва й зменшення втрат з подальшою їх мінімізацією аж до усунення в потоці створення цінності, прийняття ощадливого мислення (Lean Thinking) і ощадливої культури (Lean Culture).

Термін бухгалтерський облік закріплено законодавством як «...процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень...» [26, ст. 1]. Б. Маскелл [10, с. 35] справедливо зазначає, що «...ощадливий облік застосовує принципи ощадливого мислення ... до самих процесів обліку...». Саме тому доцільно розглядати ощадливий облік шляхом встановлення раціональних специфічних ощадливих

методів, прийомів, способів та процедур для виконання взаємопов'язаних процесів:

– процес виявлення інформації спрямовано на документальне підтвердження здійснення окремих операцій в межах потоку створення цінності і генерування даних шляхом впровадження (1) методів: виявлення і встановлення помилок з подальшим їх усуненням і не виникнення помилок в майбутньому; (2) прийомів: виявлення, встановлення та ідентифікування втрат; всезагального догляду за обладнанням (Total Production Maintenance, TPM); п'ять кроків до раціональної організації робочого місця (5 S); швидкого переналаджування устаткування (Single Minute Exchange of Dies, SMED); пошуку основної причини проблеми п'ятикратного запитання «Чому?» (Five Whys, 5 W); Just-in-Time (JIT); стандартизації робіт з орієнтацією на безперервний процес документообороту від замовлення до поставки; формування картки стандартної операції (Standard Operating Procedure, SOP); зупинки процесу за неякісної роботи (Jidoka); захисту від помилок (Poka-Yoke); відслідковування рівня запасів і маршрут їх руху; карткової передачі інформації (Kanban); (3) способів: виявлення, систематизування даних про витрати і втрати з фокусуванням на потік створення цінності для ухвалення економічних рішень; (4) процедур: формування картки потоку створення цінності (Value Stream Mapping, VSM); розподілу посадових обов'язків і повноважень відповідно до рівня компетентності й участі в потоці створення цінності; організації командної роботи (Team work, small-group activities); відбору даних для формування щогодинних управлінських звітів; подання пропозицій з удосконалення операцій і процесів (Kaizen); підтвердження розрахунків з постачальниками і замовниками щодо руху матеріального і грошового потоків за схемою документообороту (оформлення замовлення, сертифікація контрагента);

– процес вимірювання інформації передбачає оцінювання витрат / втрат в межах потоку створення цінності шляхом використання (1) методів: калькулювання витрат типу «кайдзен» і облікування витрат за Direct Costing, Standard Costing, Target Costing, Value Stream Costing з орієнтацією на мінімізацію втрат; розрахунку і оцінювання витрат в потоці створення цінності для обґрунтування щоденних і щотижневих управлінських рішень; (2) прийомів: формування достатньої кількості показників ефективності ощадливого виробництва, що стимулюють ощадливу поведінку і безперервність ощадливих вдосконалень (Key Performance Indicators, KPI); SMED; JIT; стандартизації робіт з орієнтацією на безперервний процес документообороту від замовлення до поставки; SOP; Jidoka; відслідковування рівня запасів і маршрут їх руху; Kanban; (3) способів: визначення економічних вигод від ощадливих покращень; розрахування цільових витрат в середині потоку створення

цінності з орієнтацією на генерування грошових коштів і прибутку; формування собівартості і витрат в потоці створення цінності; розрахування показників ефективності робочого місця, потоку створення цінності, підприємства в цілому; (4) процедур: ABC-аналізу; XYZ-аналізу; інтеграції ABC+XYZ+JIT; підтвердження розрахунків з постачальниками і замовниками щодо руху матеріального і грошового потоків за схемою документообороту (оплата за виконання замовлення шляхом автоматизованого банківського переказу, ліквідація дебіторської і кредиторської заборгованостей);

– процес реєстрації інформації забезпечує фіксування документально підтверджених результатів змін у потоці створення цінності шляхом дотримання (1) методів: візуалізації оперативного управління (Andon, Visual Management) за рівнем показників ефективності робочого місця, потоку створення цінності, підприємства в цілому; (2) прийомів: KPI; 5 S; SMED; 5 W; JIT; стандартизації робіт з орієнтацією на безперервний процес документообороту від замовлення до поставки; SOP; Jidoka; Poka-Yoke; Kanban; (3) способів: розрахування цільових витрат в середині потоку створення цінності з орієнтацією на генерування грошових коштів і прибутку; формування собівартості і витрат в потоці створення цінності; систематизування витрати і втрати з фокусуванням на потік створення цінності для ухвалення економічних рішень; (4) процедур: VSM; розподілу посадових обов'язків і повноважень відповідно до рівня компетентності й участі в потоці створення цінності; Team work, small-group activities; Kaizen; підтвердження розрахунків з постачальниками і замовниками щодо руху матеріального і грошового потоків за схемою документообороту (сертифікація контрагента, оплата за виконання замовлення шляхом автоматизованого банківського переказу, ліквідація дебіторської і кредиторської заборгованостей);

– процес накопичення інформації проявляється у систематизації економічно однорідної інформації шляхом виконання (1) прийомів: KPI; 5 S; SMED; SOP; Jidoka; Poka-Yoke; Kanban; (2) способів: систематизування, накопичення даних про витрати і втрати з фокусуванням на потік створення цінності для ухвалення економічних рішень; (3) процедур: VSM; розподілу посадових обов'язків і повноважень відповідно до рівня компетентності й участі в потоці створення цінності; Team work, small-group activities; Kaizen;

– процес узагальнення інформації передбачає її групування в упорядковану систему з орієнтацією на конкретного користувача шляхом здійснення (1) методів: формування управлінських звітів за відхиленнями матеріальних і трудових витрат, залишків запасів і незавершеного виробництва, витрат в потоці створення вартості; Andon, Visual Management за рівнем показників ефективності робочого місця, потоку

створення цінності, підприємства в цілому в межах управлінської звітності з орієнтацією на стимулювання постійних покращень потоку створення цінностей; (2) прийомів: KPI; 5 S; SMED; JIT; SOP; Jidoka; Poka-Yoke; Kanban; (3) способів: формування собівартості і витрат в потоці створення цінності; узагальнення даних про витрати і втрати з фокусуванням на потік створення цінності для ухвалення економічних рішень; (4) процедур: VSM; розподілу посадових обов'язків і повноважень відповідно до рівня компетентності й участі в потоці створення цінності; Team work, small-group activities; формування щогодинних управлінських звітів; Kaizen; підтвердження розрахунків з поставальниками і замовниками щодо руху матеріального і грошового потоків за схемою документообороту (ліквідація дебіторської і кредиторської заборгованостей);

- процес зберігання інформації полягає у формуванні внутрішніми регламентами прийнятної системи зберігання документів і управлінських звітів з ощадливих перетворень і змін протягом визначеного терміну шляхом застосування (1) прийомів: 5 S; SMED; JIT; SOP; Jidoka; Poka-Yoke; (2) процедур: VSM; розподілу посадових обов'язків і повноважень відповідно до рівня компетентності й участі в потоці створення цінності; Team work, small-group activities; Kaizen;

- процес передачі інформації дозволяє її оприлюднення зацікавленій стороні відповідно до запиту шляхом дотримання (1) методів: візуалізації оперативного управління Andon, Visual Management за рівнем показників ефективності робочого місця, потоку створення цінності, підприємства в цілому в межах управлінської звітності з орієнтацією на стимулювання постійних покращень потоку створення цінностей; (2) прийомів: SMED; JIT; стандартизації робіт з орієнтацією на безперервний процес документообороту від замовлення до поставки; SOP; Jidoka; Poka-Yoke; Kanban; (3) процедур: VSM; розподілу посадових обов'язків і повноважень відповідно до рівня компетентності й участі в потоці створення цінності; Team work, small-group activities; Kaizen.

Зарубіжними економістами за результатами експериментальних досліджень послідовної апробації ощадливого обліку в різних сферах економіки виокремлено переваги від його запровадження [10, с. 17-18]:

- представлення інформації для обґрунтування й ухвалення виважених раціональних рішень з орієнтацією на збільшення доходів і прибутку;

- зменшення часу, витрат і втрат за рахунок ліквідації непотрібних (зайвих) трансакцій;

- встановлення потенційних економічних вигод за рахунок ощадливого вдосконалення і фокусування на стратегію реалізації таких вигод;

– активізація і стимулювання покращень на довгострокову перспективу;

– вплив на цінність для споживача шляхом взаємоузгодження показників ефективності з чинниками її створення з метою цілеспрямованого досягнення максимальної цінності.

Для покращення організації облікового процесу в контексті ощадливих перетворень на підприємстві доцільно розробляти внутрішні облікові регламенти. Формування облікової політики на засадах ощадливості передбачає залучення фахівців з достатнім рівнем професійної компетентності й професійного судження. Вдало розроблені облікова політика підприємства (викладено у статті [27, с. 149-157]) і внутрішні регламенти, зокрема бюджетування (викладено у статті [28, с. 65-68]), сприятимуть зменшенню часу на непотрібні (зайві) облікові операції з позиції створення цінності. Результатом стає залучення персоналу облікової служби до посилення ощадливих перетворень.

Ощадливий облік доцільно розглядати в системі управління промисловим підприємством через взаємоузгоджене виконання інформаційно-комунікативної й когнітивної функції. Це проявляється шляхом забезпечення керівництва за ієрархічними рівнями необхідною інформацією для розрахування, аналізування та моніторингу результатних показників з фокусуванням на своєчасне відслідковування втрат і ефективності функціонування.

Стримуючим чинником впровадження ощадливого обліку доцільно розглядати людський фактор. Для подолання перешкод щодо започаткування й активного використання ощадливого обліку доцільним є формування у працівників промислового підприємства ощадливого мислення. Результат проявляється у скоординованих ощадливих управлінських рішеннях і діях всього персоналу з фокусуванням на безперервні ощадливі перетворення щодо задоволення потреб клієнтів, зокрема в якісній інформації.

Запропоновано вирішення проблеми організації ощадливого обліку, зокрема управлінського обліку з використанням системного підходу (за принципами ощадливого виробництва) і процесного підходу (за сукупністю узгоджених взаємопов'язаних процесів) із використанням специфічних методів, прийомів, способів та процедур обліку ощадливих перетворень в контексті реалізації концепції ощадливого виробництва.

Література:

1. Оно Т. Производственная система Тойоты. Уходя от массового производства: пер. с англ. / Тайити Оно. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Ин-тут комплексных страт. исследований, 2008. – 208 с.
2. Carroll B.J. Lean performance ERP Project Management: Implementing the Virtual Lean Enterprise / B.J. Carroll. – Ed. 2. – Auerbach Publications Taylor & Francis Group, 2008. – 456 p.

3. Bell S.C. Lean IT: Enabling and Sustaining Your Lean Transformation / S.C. Bell, M.A. Orzen. – CRC Press, 2010. – 349 p.

4. Тэппинг Д. Бережливый офис: Устранение потерь времени и денег: пер. с англ. / Д. Тэппинг, Э. Данн. – М.: Альпина Паблишер, 2012. – 322 с.

5. Shah R. Defining and developing measures of lean production / R. Shah, P.T. Ward // Journal of Operations Management. – 2007. – Vol. 25, № 4. – P. 785-805.

6. George M.L. Lean Six Sigma for Service. How to Use Lean Speed and Six Sigma Quality to Improve Services and Transactions] / M.L. George. – McGraw-Hill Companies, Inc., 2003. – 386 p.

7. Wilson L. How to Implement Lean Manufacturing / L. Wilson. – McGraw-Hill Companies, Inc. – 2010. – 335 p.

8. Момот А.И. Механизм формирования технологии «Бережливого производства» / А.И. Момот, Ю.И. Норенко // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2013. – № 1, Т. 3. – С. 383–388.

9. Омеляненко Т.В. Ощадливе виробництво: концепція, інструменти, досвід / Т.В. Омеляненко, О.В. Щербина, Д.О. Барабась, А.В. Вакуленко. – К.: КНЕУ, 2009. – 157 с.

10. Маскелл Б. Практика бережливого учета: управленческий, финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях / Брайан Маскелл и Брюс Баггали; пер. с англ. – М.: Институт комплексных стратегических исследований, 2013. – 384 с.

11. Lean accounting: best practices for sustainable integration / edited by Joe Stenzel. John Wiley & Sons, Inc., 2007. – 344 p.

12. Ляхович Г.І. Концепція ощадливого виробництва: основні положення та вплив на організацію обліку / Г.І. Ляхович // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. – Вип. 3 (33). – С. 139-146.

13. Корягін М.В. Проблеми впровадження Lean обліку на підприємствах / М.В. Корягін, М.Ю. Чік // Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень: Матеріали V всеукраїнської науково-практичної конференції, 20 листопада 2015р. / [відп. за вип.: доц. Т.О. Герасименко]. – Львів: ЛКА, 2015. – С. 118-120.

14. Корягін М.В. Етапи впровадження Lean обліку на підприємстві / М.В. Корягін, М.Ю. Чік // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції: Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції. – Херсон: Гринь Д.С., 2016. – С. 125-127.

15. Корягін М.В. Особливості організації Lean обліку на підприємствах / М.В. Корягін, М.Ю. Чік // Стан і перспективи розвитку обліково-аналітичної системи в Україні: Матеріали IV Міжнародної

науково-практичної конференції. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – С. 128-130.

16. Офіційний сайт КАЙДЗЕН Клуб в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kaizenclub.com.ua/>.

17. 2017 Lean Management & Accounting Summit [Electronic resource]. – Available at: <http://leanaccountingsummit.com/>

18. Кузнецова С.А. Синергетичний розвиток бухгалтерського обліку для становлення «економіки знань» в Україні: монографія / С.А. Кузнецова. – Мелітополь: ТОВ «Видавничий будинок ММБ», 2010. – 148 с.

19. Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: монографія / С.А. Кузнецова. – Мелітополь: Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.

20. Осмятченко В.О. Функції бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційних технологій / В.О. Осмятченко // Вісник ЖДТУ. – 2010. - № 2 (52). – С. 163-166.

21. Король С.Я. Визначення функціонального потенціалу бухгалтерського обліку / С.Я. Король // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. – 2016. – Т. 21. Вип. 7-1(49). – С. 176-180.

22. Колос І.В. Дуальна природа втрат промислового підприємства в контексті ощадливості / І.В. Колос // Наукові праці Національного університету харчових технологій. – 2016. – Т. 22, № 5. – С. 114-120.

23. IMA The Association of Accountants and Financial Professionals in Bissness [Electronic resource]. – Available at: <https://www.imanet.org/>.

24. Жеребцов В.А. Организация учетного процесса на предприятиях, внедряющих систему «бережливое производство» / В.А. Жеребцов // Современные технологии. Системный анализ. Моделирование. – 2011. – № 4 (32). – С. 189-193.

25. Колос І.В. Ключові облікові показники підприємства в ощадливому виробництві / І.В. Колос // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний університет. – 2014. – Випуск 11 (41), Ч. 2. – С. 154-159.

26. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Назва з титул. екрану.

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

28. Колос І.В. Науково-методичні підходи до постановки бюджетування в системі ощадливого управління промисловим підприємством / І.В. Колос // Науковий вісник Ужгородського

національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2017. – Випуску 11.– С. 65-68.

ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ ТА ЗА КОРДОНОМ

Небильцова В.М., доцент

Податок на доходи фізичних осіб займає у податковій системі держави провідне місце, як її обов'язкова компонента. В умовах створення в Україні соціально орієнтованої ринкової економіки пошук шляхів удосконалення системи оподаткування доходів фізичних осіб, в тому числі ставок і шкал стягнення податку, із врахування світового досвіду у цій сфері є досить актуальним на сьогоднішній день в Україні.

Тому це питання не залишилось без уваги серед українських діячів, які у своїх працях звертались до проблеми удосконалення системи справляння податку на доходи фізичних осіб. Серед них можна виділити О.В. Бакун, Н.В. Воротіна, Л.М. Долю, С.Т. Кадькаленко, Д.А.Кобильнік, М.П. Кучерявченко, В.М. Федосова та інших.

Згідно їх думки не можливо створити стабільну, ефективну та дієздатну систему стягнення податку з громадян без вирішення цілого ряду проблем, а саме:

1.Негнучка та неефективна система оподаткування в умовах сучасного стану національної економіки.

2.Неадекватність оптимальної ставки податку.

3.Недостатньо комплексне теоретичне та практичне вивчення податкових відносин з урахуванням національних особливостей країни.

4.Використання іноземного досвіду без перенесення його на економічні реалії нашої держави.

5.Низький рівень податкової культури.

6.Ухилення від сплати податків.

Для визначення основних тенденцій змін в оподаткуванні доходів фізичних осіб в Україні необхідно провести аналіз світової практики оподаткування доходів фізичних осіб.

Податок на доходи фізичних осіб згідно з Податковим кодексом України, який набрав чинності 1 січня 2011 року, - це загальнодержавний податок, а тому порядок його сплати, пільги, розміри ставок встановлюється Податковим кодексом України. Він є прямим податком, тобто сплачується громадянами з отриманого доходу.

До 31 грудня 2010 року сплату податку на доходи фізичних осіб було врегульовано Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб». До 2004 року в Україні діяла прогресивна шкала оподаткування, з мінімальною ставкою 10% а максимальною – 40%. Розмір ставки залежав від обсягу доходу, який вимірювався в кількості мінімальних зарплат.

Відповідно чим більшим був дохід фізичної особи, тим вища ставка податку застосовувалась до неї, з 2004 року Україна перейшла на єдину пропорційну ставку оподаткування розміром 13%, а з 2007р. – 15%, з 2016р. – 18%.

Згідно Податкового кодексу України в порівнянні з Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» передбачені певні відмінності оподаткування доходів фізичних осіб. Зокрема, згідно з ст.167 Податкового кодексу ставка податку становила 15%, при цьому у разі якщо сума отриманих платником податку у звітному податковому місяці доходів перевищувала десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового року, ставка податку становить 17% з суми перевищення.

У системі податкових доходів бюджету податок на доходи фізичних осіб посідає на сьогодні третю позицію – після податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств. Отже цей податок займає одне із важливих місць в доходах бюджету України. Це пояснюється його фіскальною роллю, яку він виконує як і будь-який інший податок та забезпечує наповнення бюджету.

Одним із основних питань при розгляді даної теми є питання доцільності включення в об'єкт оподаткування тих чи інших видів доходів. Адже, як свідчить іноземний досвід, податкові надходження мають збільшуватись за рахунок розширення бази оподаткування, а не ставки.

За умови обґрунтованого вибору податкового інструментарію для оподаткування доходів фізичних осіб відбувається збільшення надходжень до бюджету і відповідно задоволення фіскальних потреб держави, що стане основою для проведення дієвої соціальної політики в Україні.

Важливим елементом ефективної політики у сфері стягнення податку з доходів фізичних осіб є визначення системи оподаткування доходів різних груп населення з метою досягнення економічного зростання й соціальної справедливості в нашому суспільстві. Досягнення зазначеної мети необхідно створити досконале податкове законодавство. Воно повинно базуватися на науково обґрунтованій базі оподаткування, ставок податку, пільг при оподаткуванні, а також урахування специфічних умов національної економіки, трудових і соціальних традицій населення.

В розвинених країнах світу податок на доходи фізичних осіб посідає головне місце, адже він прямо пов'язаний з ефективністю використання основної продуктивної сили – людини. Проте таке положення він може посідати, будучи лише прогресивним, тобто коли максимально враховується принцип платоспроможності.

На сьогоднішній день ставки податку на доходи фізичних осіб в різних країнах світу (табл.1).

Таблиця 1

Ставки податку на доходи фізичних осіб в деяких країнах світу

Країна	Ставка податку, %
Австрія	1-50
Австралія	0-45
Великобританія	0-50
Іспанія	0-47
Канада	0-29
Китай	5-45
Нідерланди	0-52
Німеччина	0-53
Норвегія	0-48
Польща	18,32
США	10-35
Франція	0-40
Японія	5-50

У більшості розвинутих країн світу громадяни з невисоким рівнем доходу звільняються від сплати податку, натомість основний тягар наповнення бюджету лягає на заможні версти населення, для яких встановлена прогресивна ставка податку.

Для прикладу, в Австралії є п'ять ставок податку: громадяни чий доходи за рік менші за 6000 доларів, звільняються від оподаткування, а громадяни чий дохід перевищує 180000 доларів сплачують 45%. В Канаді не оподатковуються доходи розміром 10400 доларів, а доходи понад 128000 оподатковуються за ставкою 29%.

В Австрії чинним законодавством передбачено різні ставки в залежності від виду отриманого доходу та сфери діяльності, вони поділяються на:

- доходи від сільського та лісового господарства;
- доходи від самостійної індивідуальної праці. У цю категорію входить дохід осіб вільних професій таких як адвокати, перекладачів, осіб що займаються науковою та творчою діяльністю;
- доходи від несамостійної праці, сюди відносять всі роботи по найму;
- доходи з капіталу. До даної категорії відносять відсотки, дивіденди та інші доходи від участі у компаніях, від позик, банківських вкладів;
- доходи від надання у оренду майна;
- всі інші доходи. Тут маються на увазі, доходи від спекулятивних угод, а також угод від продажу часток у компаніях.

Доход від всіх видів діяльності сумується та на завершальній стадії виводиться ставка податку.

Головним документом що слугує інформаційною базою для справляння податку, є податкова форма, яку заповнює платник. Цей податок сплачується авансом щоквартально. Розрахунок податку до сплати здійснюється із застосуванням ставки від 1 до 50% з відрахуванням від отриманого доходу коригуючої суми. Гнучкість від здійснення оподаткування досягається тим що існує 6 ставок, це дає можливість надавати пільги при його справлянні в залежності від виду діяльності.

Ставки федерального податку в США складаються з 6 рівнів і також залежить від сімейного статусу особи. Найменшу частину свого доходу 10% віддають ті хто отримують дохід до 8400 доларів на рік, якщо ж дохід отримують громадяни що перебувають у шлюбі сума зростає в двічі.

У Великобританії такі ставки податку на доходи фізичних осіб: мінімальна 0% для доходу до 2440 фунтів, базова 20% з 2440 до 37400, максимальна 40% з доходу понад 37400, а з 2010 року була запроваджена ставка податку 50% для доходів які перевищують 150000 фунтів на рік.

Варто також відзначити вагому роль податку з доходу фізичних осіб в структурі державних бюджетів країн світу. Він посідає перше місце в статті доходів таких країн як Великобританія, Канада, США, Німеччина, Данія, Японія та ін. У світі спостерігається тенденція до зростання частки цього податку в загальній структурі доходів. При цьому, як правило, існує певний неоподатковуваний мінімум, а максимально можливі ставки не перевищує 50%.

У Республіці Польща введено два види податку з фізичних осіб. Якщо платник протягом року отримувач дохід у розмірі до 85528 злотих (близько 30000 доларів США), то податок складає 18%, всі доходи що перевищують вказану суму оподатковуються за ставкою 32%. Середньою ставкою податку 19% оподатковуються дивіденди та надходження від долей у прибутках юридичних осіб. Податок с доходу оподатковуються громадяни Польщі та особи що проживають в країні більше року, також оподатковуються доходи громадян що знаходяться за кордоном якщо джерело походження їх знаходиться у Польщі. Також сума доходу що підлягає оподаткуванню зменшується на суму страхових внесків на пенсійне, лікарняне та медичне страхування.

Досить високі ставки податку на доходи фізичних осіб у Німеччині від 19 до 53%. Тут існує так звана класова система, де в основу поділення платників покладений їх соціально-громадський статус:

- неодружені працюючі без дітей;
- неодружені, розлучені, овдовілі;
- одружені, при умові, що в сім'ї працює один з подружжя;
- працюють обоє з подружжя, але оподатковуються нарізно;
- одружені працюючі, один з них оподатковується за класом 3;

➤ працюючі, котрі отримують заробітну плату в декількох місяцях.

Наявність податкових класів за соціальною ознакою створює додаткові можливості користування пільгами шляхом переходу з класу в клас. Наприклад, працююче подружжя може створити пільгу таким чином, один з них переходить в клас 5 в такому разі сумарний дохід ділиться на дві рівні частини та податок справляється за прогресивною ставкою з двох рівних частин замість однієї великої та однієї маленької суми.

Податок з доходу фізичних осіб – найбільш важливий вид податків в Швеції. Він ділиться на три категорії: податок на трудові доходи фізичних осіб, майновий та корпоративний. Якщо сукупний прибуток фізичної особи не перевищує 170000 крон (15,6 тис. доларів) податок складає 31%, при перевищенні вказаної суми, ставка податку може зрости до 50%. Майновий податок стягується з розрахунку вартості майна: до 92 тис. дол. – 0%, до 173 тис. дол. – 1,5%, до 403 тис. дол. – 2,5 вище 3%. Корпоративний податок складає від 20 до 30%.

В держбюджет Японії фізичні особи (наймані працівники та само зайняті особи) сплачують податок за прогресивною шкалою, що має шість ставок – 5, 10, 15, 20, 30, 40, 50% які нараховуються залежно від суми отриманого доходу, сплачується він щорічно на всі види доходів отриманих протягом календарного року. Громадяни Японії та постійні резиденти сплачують податки на всі доходи отримані як в Японії так і закордоном, а нерезиденти з частини доходів отриманих в Японії.

Базою оподаткування є заробітна плата, доходи осіб вільних професій, працівників мистецтв, оплата професійних спортсменів, офіціантів, допомога при звільненні, доходи отримані від нерухомості, дивіденди, пенсії, авторські гонорари, винагороди, прибуток від продажу акцій.

В Японії ставки податку на доходи фізичних осіб, включаючи місцеві податки одні із найвищих у світі. Навіть після проведення реформи, що спростила шкалу та зменшила ставку найвища ставка складає 50% з доходів що перевищують 30млн.єн, якщо додати до цього 15% податок на проживання то отримаємо 65%.

В Китаї найбільшні версти населення, а також мешканці сільської місцевості звільнені від сплати податку з доходів. Так, неоподатковуваний мінімум в цій азіатській країні складає 3000 юанів (456 доларів).

В Росії діє система, яка нагадує сучасну Українську. Базова ставка оподаткування становить 13% і є єдиною для всіх верств населення.

В Україні діє зовсім незрозуміла система, займаючи 7 місце серед найбільш розвинених країн світу маючи мінімальну зарплату з 1 січня 2017р. в 3200грн. (116 доларів) доведеться сплачувати 18% податку та +1,5%, військового збору. Так як у державі іде війна чому б тим хто сидить у

Верховній Раді і нічого не робить не задуматися над тим, що податок з доходів бідних громадян не знімати, а потреби держави фінансувати за рахунок багатих громадян, хоч би як у Італії (табл. 2).

Таблиця 2

Рівень оподаткування в Італії

Оподатковуваний дохід, тис. євро	% податку
До 3	10
3-6	22
6-15,5	26
15,5-31	33
31-77,5	40
77,5-155	45
155 та більше	50

У такому випадку наші чиновники, що встановлюють собі заробітну плату по 100-300 тис. грн., сплачували б податку з доходу фізичних осіб 45-50% і 1,5-3% військового збору, крім того сплачували податок на багатство.

Література:

1. Закон «Про податок з доходу фізичних осіб» від 22.05.2003р.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010р.
3. Бухгалтерський облік в Україні – Навчальний посібник /За ред. Р.Л. Хомяка – Львів, 2001.

ПРАВОВІ АСПЕКТИ НЕДОСТАЧІ В РОБОТІ БУХГАЛТЕРА

Редзюк Т.Ю. , ст. викладач

Сфера бізнесу – це сукупність компромісів між бажаннями та можливостями керівника будь-якої бізнес-одиниці. Кожна організація – це маленький світ, в якому є свої, чітко встановлені, правила, світ, який має свою внутрішню телекомунікаційну лінію спілкування як всередині, так і із зовнішніми своїми компонентами, а ще має свою мету існування, яка досягається усіма можливими та неможливими способами. Неодноразово кожен стикався з такою життєвою ситуацією, коли система ієрархічних відносин відіграє куди більшу роль, ніж слово закону. В наш час Феміду слід зображувати не лише із пов'язкою на очах, а ще із зав'язаними руками, адже чим більше людина має, тим більші у неї амбіції отримати ще і побільше, переступаючи через себе та інших, через правила і норми. І в першу чергу, це стосується облікового сектору, оскільки саме за допомогою бухгалтерського обліку можна чітко визначити ці межі дозволеного.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення,

зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [1]. Тому бухгалтеру необхідно знати межі своєї компетенції та сферу своїх дій, зокрема розуміти, коли бажання директора переходять горизонт його можливостей при веденні бізнесу або його дії негативно впливають на загальний результат. Кожен керівник, який поважає себе і свою справу, з величезною прихильністю ставиться і до власного бухгалтера, адже чудового розуміє, що людина, яка обрала нелегку сферу бухгалтерського обліку вміє або дуже гарно грати в життєву версію «Щурячі перегони», або знає свою справу настільки чудово, що причепитись в його роботі не буде до чого.

Для того аби розглянути алгоритм дій бухгалтера на прохання директора «закрити очі» на недостачу, спочатку слід з'ясувати суть дефініції «недостача», а полягає вона у наступному: нестача - це розбіжність даних бухгалтерського обліку та фактичної наявності матеріальних цінностей і, як наслідок, це є одна із причин збоїв у процесі господарській діяльності підприємства, втрати клієнтів та додаткових незапланованих витрат. Зазвичай причиною цих нестач є крадіжки або нецільове використання даних матеріальних цінностей. Відповідно, що якщо саме з боку керівництва була пропозиція «закрити очі» на виявлену нестачу, це підтверджує факт нецільового використання даних матеріальних цінностей саме керівної ланки підприємства. Говорячи про нестачу, можна стверджувати про те, що існує факт зловживання своїми обов'язками особи, яка займає посаду директора, тобто факт порушення морально-етичних норм всередині самого підприємства, або ж зловживання службовим становищем матеріально-відповідальної особи. Відповідно до цього, приховуванням недостачі матеріально-відповідальна особа, в першу чергу, підставляє себе, адже саме вона відповідає за збереження та використання матеріальних цінностей підприємства, а з іншого боку – засновників цієї організації, що підтверджує негативну оцінку внутрішньої політики підприємства. Тоді постає питання чи варто приховувати ці розбіжності? Хто від цього отримає користь, а хто буде змушений себе поступатись власним принципам та слову закону?

Припустимо, що бухгалтер погодився на пропозицію керівника і розглядає всі можливі варіанти перебігу ситуації. І розпочне він із того моменту, яким же чином було виявлено дані розбіжності. Найпоширенішим способом виявлення недостач є саме інвентаризація, яка, відповідно до Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» від 02.09.2014 №879, проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства та

перевіряються і документально підтверджуються наявність, стан, відповідність критеріям виявлення і оцінки матеріальних цінностей.

Сам процес здійснюється за допомогою спеціально сформованих комісій, до складу яких включаються представники апарату управління, бухгалтерської служби та досвідчені працівники підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, товарознавці, економісти, бухгалтери) [2]. Інвентаризація – це важливий компонент у процесі ефективного управління підприємством, який необхідний саме засновникам підприємства аби бути в курсі того, що відбувається всередині установи. Відповідно до здійсненої інвентаризації складаються описи та акти інвентаризації, а також відбувається звірки відомостей, тобто останнім етапом інвентаризаційного процесу є регулювання інвентаризаційних різниць та оформлення пропозицій щодо прийняття рішень за виявленими порушеннями (крадіжками, недбалим ставленням до службових обов'язків тощо).

Тому саме на членів робочих інвентаризаційних комісій і покладається основна відповідальність за своєчасність проведення інвентаризації та повноту і точність внесення її результатів до відповідних документів.

При порушенні встановлених правил і норм процесу інвентаризації, настає адміністративна відповідальність згідно ст.164-2 КпАП, де вказано, що приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків, відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності, неподання фінансової звітності, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів і матеріальних цінностей, порушення правил ведення касових операцій, невжиття заходів по відшкодуванню з винних осіб збитків від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності -тягнуть за собою накладення штрафу від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за одне з правопорушень, зазначених у частині першій цієї статті, -тягнуть за собою накладення штрафу від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [3].

Якщо в ході процесу інвентаризації все ж таки було виявлено певний відсоток недостачі матеріальних цінностей, а керівник нагально просить «прикрити на це очі», необхідно зрозуміти в яких власне випадках та якого бухгалтера директор має схилити до «закриття очей». Однозначно, випадків для приховування може бути безліч, зокрема найчастіші із них наступні:

➤ директор разом із матеріально-відповідальною особою використали дані цінності для власних потреб і тепер необхідно приховати цей факт;

➤ здійснення процесу інвентаризації відбувається лише однією особою, є недопустимим при здійсненні цього процесу, адже веде до неточності отриманих результатів;

➤ замість фактичного огляду залишків товарно-матеріальних цінностей їх дані записують до протоколу зі слів матеріально-відповідальної особи, яка прямо має з ними контакт або фіксуються результати згідно даних бухгалтерських журналів;

➤ матеріально-відповідальна особа втручається в сам процес інвентаризації, змінюючи місце розташування конкретних речей, що призводить до похибки в підрахунку.

Після завершення інвентаризації голові інвентаризаційної комісії необхідно підписати акт інвентаризації із зазначенням результатів перевірки. Відповідно, що якщо головою робочої комісії є головний бухгалтер підприємства, керівник цієї організації буде звертатись саме до нього із проханням проігнорувати виявлені відхилення. Матеріали інвентаризаційної комісії мають бути у 5-денний термін розглянуті і затверджені керівником підприємства. Усі прийняті рішення набирають юридичної сили і стають обов'язковими для виконання всіма працівниками підприємства після затвердження протоколу засідання комісії керівником підприємства.

З цього виходить, що відповідальність, яку покладають на бухгалтера, як на голову інвентаризаційної комісії шалена, зокрема закон виокремлює декілька її видів, це:

➤ адміністративна відповідальність, поява якої виникає при порушенні норм та правил Кодексу про Адміністративні правопорушення;

➤ кримінальна відповідальність, поява якої виникає при здійсненні злочинів, які ставлять під сумнів силу методів та прийомів Кримінального Кодексу України;

➤ дисциплінарна відповідальність, поява якої виникає при порушенні основ трудового договору;

➤ матеріальна та цивільно-правова, поява якої виникає при заподіянні шкоди іншій особі та вимагає неодмінного відшкодування даної шкоди.

Якщо поринути трохи глибше дефініції «відповідальність», слід поставити ці поняття відповідно до зростання мір покарання за їх виявлення, тому очевидним є те, що першою буде дисциплінарна, адже бухгалтер будь-якої установи є членом трудового колективу і його головний обов'язок - дотримання трудової дисципліни. В іншому випадку з'являється причина оголосити догану цьому горе-працівникові

або, навіть, вказати на двері, що є законодавчо регламентованим відповідно до ст. 147 Кодексу законів про працю України від 10.12.1971р.

На другому місці, після дисциплінарної відповідальності, йде матеріальна. Проте специфіка роботи бухгалтера не передбачає прямого контакту із такого роду роботами, які безпосередньо пов'язані із надходженням, зберіганням та використанням товарно-матеріальних цінностей, які можна було б зіпсувати. Бухгалтер, зі свого боку, може вплинути лише на інформаційне відображення кожної ділянки проходження матеріальних цінностей відповідно до тих даних, які і надають його матеріально-відповідальні особи, які напряду мають відношення до цього процесу. Матеріально-відповідальна особа – це працівник, якому за характером його роботи довірено грошові або товарні цінності і на якого на підставі укладеного письмового договору покладено певну матеріальну відповідальність за збитки, заподіяні підприємству, організації чи установі з його вини [5]. Даний вид відповідальності виникає при заподіяні шкоди і передбачає покриття заподіяних збитків. Фізичної шкоди, очевидно, бухгалтер нанести не зможе апіорі, але «закрити очі» на наслідки шкоди, яку заподіяли інші працівники (матеріально-відповідальні особи) зможе.

Третє місце посідає такий вид відповідальності як адміністративна, адже куди ближче торкається основ ведення бухгалтерського обліку кожного його сектору. Порушення основних правил, принципів та вимог ведення бухгалтерії веде за собою сплату великої сукупності різноманітних штрафів, зокрема, найпоширенішими правопорушеннями є неправильне ведення податкового обліку (штраф від 30 до 100 неоподаткованих мінімумів доходів громадян), несвоєчасного подання платіжних доручень на перерахування податків та зборів, що підлягають обов'язковій сплаті (штраф від 5 до 10 нмдг), приховування доходів або збитків, а також неправильне внесення даних до фінансової звітності (штраф від 8 до 15 нмдг). Основними органами, які займаються перевіркою та контролем правильного ведення господарської діяльності та працюють в інтересах державного бюджету є фіскальні органи, а саме: органи податкової служби, органи контрольно-ревізійної служби та органи соціального страхування. Тому, при неправильному веденні бухгалтерського обліку, в першу чергу, страждає керівництво, адже зазнає додаткових затрат на покриття тих штрафів, які було висунуто з боку фіскальних органів.

Найсудовіше покарання відбувається при виникненні кримінальної відповідальності і у сфері бухгалтерського обліку - це не рідкість. Судова практика показує, що, найчастіше, бухгалтер притягується до кримінальної відповідальності за такими основними статтями як:

➤ Ст.212 «Ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів»;

➤ Ст. 364 «Зловживання владою або службовим становищем»;

➤ Ст. 367 «Службова недбалість».

Зокрема, суть правопорушень ґрунтується на усвідомленому рішенні неправильного ведення бухгалтерського обліку, умисному ухилянні сплати тих чи інших податків та наявністю службової недбалості, що призводить до накладання штрафів у великих розмірах або ж навіть до позбавлення волі. Але це відбувається лише в тому випадку, коли головний бухгалтер, як посадова особа, має певний спектр обов'язків, які передав йому керівник установи. Інакше кримінальна відповідальність та її наслідки лягають на плечі саме керівництва організації [6]. Очевидно, що сам факт порушення неправильного ведення бухгалтерського обліку не так впливає на вирок суду, як його усвідомлене діяння. Адже, на практиці трапляються такі випадки, коли власник або уповноважений ним орган та головний бухгалтер не можуть дійти спільної думки стосовно певних речей. Особливо це стосується вчинення головним бухгалтером дій, які суперечать чинному законодавству. У таких випадках Положення про головних бухгалтерів (п.п. 2. п. 15) передбачає, що головний бухгалтер після отримання від керівника вказівки здійснити такі дії, не виконуючи її, в письмовій формі має звернути увагу керівника на незаконність даного ним розпорядження. У випадку ж отримання від керівника повторного письмового розпорядження головний бухгалтер виконує його. Відповідно до цього, всю повноту відповідальності за незаконність здійсненої такої операції буде нести керівник.

Отже, коли у ході опрацювання результатів інвентаризації постає питання приховування її результатів з боку вищого керівництва, це говорить про те, що внутрішня політика підприємства має величезні прогалини, в яких велику роль відіграє матеріально-відповідальна особа. Головний бухгалтер лише фіксує певний результат на конкретну дату і для того, щоб себе перестраховувати від наслідків процесу «закриття очей» в даній ситуації, йому необхідно поставити підпис лише після того, як це зробить вся інвентаризаційна комісія. З іншого боку, якщо працівники підприємства зрозуміють, що керівництво дало команду приховувати певні неточності у веденні складського обліку, воно дозволить і собі скористатись цією ситуацією і при проведенні наступної інвентаризації сума недостач у разі зросте! Тому правила повинні бути чітко сформовані для всіх без винятків, адже гарно каже народна мудрість: «Риба починає псуватись із голови».

Література:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями

[Електронний ресурс] / Режим доступу:
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

2. Наказ Міністерства фінансів України « Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» від 02.09.2014р. №879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

3. Кодекс України про адміністративні правопорушення [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> ;

4. Кузьмін Д.Л. Суб'єкти інвентаризації та порядок їх формування. Міжнародних збірник наукових праць. Випуск 1 (13).

5. Словопедія Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Режим доступу:
<http://slovopedia.org.ua/38/53404/381576.html>.

6. Юридична консультація платників податків. Відповідальність головного бухгалтера. Лютий 2012р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://legaltech.od.ua/wp-content/uploads/2012/09/vidpovidalnist.pdf> .

ПРОГРАМНІ ЗАСАДИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

*Осадча Г.Г., к.е.н., доцент,
Власенко І.М, асистент*

Надзвичайно швидкі зміни ділового середовища бізнес-компаній, що пов'язані з посиленням конкуренції, розвитком інформаційних технологій, глобалізацією бізнесу та багатьох інших факторів обумовлюють зростання важливості інформації, що формується у внутрішній та зовнішній звітності компаній. Користувачами такої інформації є:

інвестори та потенційні інвестори, яких цікавить рівень ризику і рентабельності інвестицій, а також чи може компанія отримувати доходи сьогодні, через рік, через два і т.і.;

працівники компанії, для яких важливим показником є стабільність і прибутковість роботодавця, його можливість виплачувати заробітну плату на поточний момент та пенсійні виплати в майбутньому;

позикодавці, для яких важливо повернення кредитів і відсотків по них у визначений термін;

постачальники, яких цікавить погашення заборгованості за надані матеріальні цінності і послуги, а також вирішення питання про партнерські відносини на перспективу;

урядові організації, для яких є важливою інформація про діяльність компанії та її спроможність забезпечення росту національного доходу з одночасним надходженням до державної казни платежів у вигляді податків і зборів;

суспільство, яке цікавить яку роль відіграє існуюча компанія у розвитку місцевої і регіональної економіки, включаючи надання робочих місць, розвиток інфраструктури тощо.

Традиційно постачальником фінансової і нефінансової інформації для прийняття управлінських рішень та важливих рішень з боку користувачів є бухгалтерський облік.

Але слід відзначити, що він, як правило, обліковує факти і явища господарського життя, що мали місце в ретроспективі, окрім того, норми і правила національного рахівництва, не дозволяють враховувати у показниках фінансової звітності процеси дисконтування грошових потоків, застосування різноманітних цін і т.і. В результаті цього з допомогою традиційного бухгалтерського обліку не можливо прогнозувати з високою мірою достовірності результати господарських явищ, що будуть відбуватися у майбутньому. Це дозволяє зробити висновок, що існуючий бухгалтерський облік не охоплює всі аспекти для прийняття стратегічних рішень.

На думку професора Керімова В.Е. «інформаційною базою стратегічного управління є стратегічний облік, який реєструє, узагальнює і надає дані, необхідні для прийняття стратегічних управлінських рішень менеджерським апаратом господарюючих суб'єктів» [1].

Визначення сутності стратегічного обліку вітчизняними та зарубіжними науковцями наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

**Визначення сутності стратегічного управлінського обліку
в наукових джерелах**

Визначення сутності	Джерело
Стратегічний облік – це певне поєднання управлінського обліку з системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень.	Райан Б. Стратегический учет для руководителя / под ред. В.А. Микрюкова ; пер. с англ. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
Стратегічний управлінський облік повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку і т. ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах	Атамас П.І. Управлінський облік : навч. посіб. / П.І. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
Стратегічний управлінський облік (Strategic Managerial Accounting) – це система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень	Голов С.Ф. Управлінський облік : підруч. / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
Стратегічний управлінський облік це система, яка надає інформацію про зовнішнє середовище	Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку

Визначення сутності	Джерело
для стратегічного управління та формується в системі контролінгу.	бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль, 1999. – 424с.
Стратегічний управлінський облік – засіб для забезпечення інформацією, що необхідна для прийняття стратегічних рішень в організації.	Innes J . Strategic Management accounting , in tones , J (ed .). – Handbook of Management accounting , Gee , Ch . 2. – 1998. – 96 8 p.
Стратегічний управлінський облік повинен відображати відносні фінансові результати, досягнуті бізнесом по відношенню з конкурентами, постачальниками і, можливо, споживачами	Кит Уорд . Стратегический управленческий учёт / У. Кит. – М.: ЗАО « Олимп-Бизнес », 2002. – 448 с.
Стратегічний управлінський облік – це спосіб надання і аналізу даних управлінського обліку про бізнес конкурентів, які використовуються для моніторингу і розвитку стратегії підприємства	Simmonds K. Strategic management accounting / K . Simmonds // Management accounting . – 1981. – № 59(4). P. 26-29.
Стратегічний управлінський облік надає і аналізує фінансову інформацію про ринки (на яких фірма реалізує свої продукти), витрати конкурентів, структуру витрат і моніторинг стратегії підприємства та стратегій конкурентів на цих ринках	Bromwich M . The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / M . Bromwich // Accounting . Organisation and Society . – 1990 . – № 1. P. 27-46.
Стратегічний управлінський облік це засіб інформаційної підтримки прийняття, реалізації й оцінки стратегічних управлінських рішень і систематизованого збору й обробки показників, які характеризують стан не тільки внутрішньої фінансово-господарської діяльності, але й зовнішнього середовища (конкурентного, клієнтського тощо), яким керує організація.	Іванов В.В., Хан О.К. Управленческий учет для эффективного менеджмента. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 208 с.
Стратегічний управлінський облік	Вахрушина М.А., Сидорова М.И., Борисова Л.И. Стратегический управленческий учет: Полный курс МБА. – М.: Рид Групп, 2011. – 192 с.
це облік, спрямований на підтримку стратегічно орієнтованих рішень, тісно пов'язаний з ринково орієнтованою зовнішньою інформацією, яка має як фінансовий, так і нефінансовий характер, спрямований не тільки на фіксацію конкретних фактів, а більше на відстежування трендів, тенденцій або суттєвих змін, оперує плановими і прогностичними даними довгострокового характеру.	Панков В.В., Несветайлов В.Ф. Базовые принципы и допущения стратегического управленческого учета // Международный бухгалтерский учет.– 2012.– №7. – С. 2–7.
Стратегічний управлінський облік це форма управлінського обліку, де основна увага приділяється інформації, пов'язаній з зовнішніми чинниками, які впливають на фірму. Проте відповідна увага приділяється і внутрішній інформації (у т.ч. й нефінансовій).	Управленческий учет: официальная терминология СИМА / Пер. с англ. О.Е. Николаевой, Т.В. Шишковой. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 200 с.

Визначення сутності	Джерело
Стратегічний управлінський облік як надання й аналіз даних управлінського обліку щодо бізнесу і його конкурентів, які використовуються для моніторингу і розвитку стратегії такого бізнесу.	<i>Simmonds, K. (1982). Strategic management accounting for pricing: a case example. Accounting and Business Research, 12(47): 206–214.</i>
Стратегічний управлінський облік - надання й аналіз фінансової інформації щодо ринків (на яких фірма реалізує свою продукцію), затратах конкурентів, структури затрат і моніторинг стратегії підприємства і стратегій конкурентів на цих ринках протягом декількох періодів.	<i>Bromwich, M., Bhimani, A. (1994). Management Accounting: Pathways to Progress. Chartered Institute of Management Accountants.</i>
Стратегічний управлінський облік - комплексний напрямок управлінського обліку, орієнтований на процес прийняття довгострокових стратегічних рішень, передбачає ретельний аналіз зовнішнього бізнес-середовища, де підприємство здійснює свою діяльність.	<i>Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 303 с.</i>
Стратегічний управлінський облік - система реєстрації, узагальнення інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень менеджерським апаратом підприємства.	<i>Керимов В.Э. Стратегический учет: Учеб. пособие. – М.: Омега-Л, 2010. – 166 с.</i>
Стратегічний управлінський облік це система, яка забезпечує інформацією управління. В теорії стратегічного обліку увага акцентується на зобов'язаннях компанії й альтернативних шляхах їх вирішення.	<i>Сатмурзаев А.А. Концепция стратегического учета в новых экономических структурах: теоретический аспект // Экономика та держава.– 2010.– №12. – С. 195–198.</i>
Стратегічний управлінський облік це комплексна економічна система, сформована на базі сучасних інформаційних технологій, охоплює в єдиному інформаційному полі всі блоки і бізнес-процеси виробничо-господарської діяльності.	<i>Канурна З.Ф. Стратегічні аспекти обліку в системі управління великого машинобудівного підприємства: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Східноукр. нац. ун-т ім. В. Даля. – Луганськ, 2002. – 19 с.</i>

В міжнародній практиці обліку про стратегічний облік (strategic management accounting (SMA)) активно заговорили в кінці 80-х років XX століття.

Стратегічне управління в умовах глобалізації економіки репрезентує новий етап розвитку управлінського обліку. Стратегічний управлінський облік, використовуючи зовнішню і внутрішню інформацію, покликаний забезпечити керівництво підприємства необхідною інформацією для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Проводячи дослідження еволюції управлінського обліку М.А. Вахрушина, М.А. Сидорова, М.І. Борисова, зазначають, що кінець XIX – початок XX ст. являють собою етап виокремлення окремої галузі обліку – виробничого обліку (cost accounting).

Протягом другої чверті XX ст. виробничий облік перейшов у міжнародній практиці на якісно новий етап розвитку, який з часом

отримав назву «управлінський облік» (management accounting). На відміну від традиційного підходу до обліку затрат у системі управлінського обліку пріоритетною є не контрольно-адміністративна, а аналітично-оптимізаційна функція.

На початку ХХІ ст. в умовах невизначеного економічного середовища починається формування нового етапу в розвитку управлінського обліку – стратегічний управлінський облік, якому притаманні три особливості:

- на його функціонування мають значний вплив чинники макросередовища;
- він орієнтований на облік невизначеності, стратегію управління ризиком;
- є базою для прийняття виважених управлінських рішень [2].

Було розмежовано управлінський облік на тактичний і стратегічний, визначивши основні відмінності на рівні завдань, об'єктів обліку, принципів, методів і концепції, використовуваних вимірників, критеріїв оцінювання ефективності бізнесу.

В таблиці 2 наведені етапи розвитку управлінського обліку за різними джерелами.

Таблиця 2

Етапи розвитку управлінського обліку за окремими джерелами

Джерело	Етапи розвитку управлінського обліку
Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: [підручник] / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб. і доповн. – Житомир: Рута, 2002 – 480 с.	I етап – до 1900 р. – зародження; II етап – 1930-1970 рр. – формування та розвиток; III етап – 1970 р. і дотепер – стратегічне управління
Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.]	I стадія – до 1900 р. – зародження; II стадія – 1900-1950 рр. – формування; III стадія – 1950-2000 рр. – розвиток; IV стадія – з 2000 р. і дотепер – інтеграція
Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Добровський В. М. Управлінський облік: навч. посіб. / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова; за ред. В. М. Добровського. – К.: КНЕУ, 2005. – 278 с.]	I етап – середина ХІХ ст.; II етап – початок ХХ ст. – середина 50-х років ХХ ст.; III етап – 50-80-ті роки ХХ ст. IV етап – з 80-х років ХХ ст. і дотепер
Іванюта П.В., Левченко З.М. /Іванюта П. В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: навчальний посібник / П. В. Іванюта, З. М. Левченко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 368 с.]	I етап – 1932-1935 рр. (стандарт-кост); II етап – 1953-1975 рр. (директ-кост); III етап – 1981 р. – дотепер (нормативний метод)

Джерело	Етапи розвитку управлінського обліку
Рудницький В., Рудницький Т. /Рудницький В. Еволюція управлінського обліку та сучасні концепції його розвитку / В. Рудницький, Т. Рудницький // Економічний аналіз. Випуск 6. – 2010. – С. 24-27.]	І етап – 1890-1920 рр. – школа наукової організації праці; ІІ етап – 1921-1939 рр. – школа біхевіористична; ІІІ етап – 1940-1950 рр. – школа теорії кількісного підходу; ІV етап – 1951-1960 рр. – школа класичної теорії організації (системний напрямок); V етап – 1961-1980 рр. – школа класичної теорії організації (ситуаційний напрямок); VI етап – 1981-1990 рр. – школа класичної теорії організації (ситуаційний напрямок); VII етап – 1991-2010 рр. – школа класичної теорії організації (ситуаційний напрямок)
Янчук Т. Ю. Впровадження управлінського обліку та еволюція його розвитку / Т. Ю. Янчук // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 285-287.]	І етап – 50-ті роки 19 ст. – зародження; ІІ етап – 1950-1970 рр. – управління виробництвом; ІІІ етап – середина 70-х років і дотепер – стратегічне управління

Для більш глибокого розуміння сутності стратегічного управлінського обліку розглянемо порівняння тактичного (управлінського) та стратегічного управлінського обліку, що наведено в таблиці 3.

Таблиця 3

Порівняльна характеристика тактичного і стратегічного управлінського обліку

Критерій порівняння	Стратегічний облік	Тактичний облік
Споживачі інформації	Вища управлінська ланка	Всі рівні управління з упором на середній
Джерела інформації	Внутрішня інформація та зовнішня інформація (наприклад, дані про конкурентів – щорічні оприлюднені звіти, офіційні статистичні дані, власні практичні спостереження, інші неофіційні джерела)	Дані бухгалтерського (фінансового), виробничого (оперативного), статистичного, податкового обліку, позаоблікові дані (тобто внутрішня інформація)
Ступінь невизначеності	Суттєво вища	Менша
Період охоплення	Довгострокова і середньострокова перспектива	Середньострокові і короткострокові аспекти
Альтернативи	Широкий спектр	Спектр обмежених
Широка охоплення проблеми	Концентрація на окремих важливих позиціях	Всі функціональні сфери з наступною інтеграцією

Рівень управління	Стратегічний	Тактичний і оперативний
Ступінь деталізація вирішуваних проблем	Визначення ключових показників	Розрахунок більшості основних показників та показників ефективності
Орієнтація	Зовнішнє і внутрішнє середовище підприємства	Економічна ефективність і рентабельність діяльності підприємства
Об'єкти витрат	Стадії вартісного ланцюжка (Забезпечення ресурсами – Виробництво – Просування продукції – Прибуток)	Продукція, роботи, послуги, клієнти, вид діяльності, тощо
Напрями обліку (підходи до калькулювання та аналізу витрат)	● Калькулювання за принципом зворотного потоку (під впливом системи «якраз вчасно»); ● Калькулювання життєвого циклу; ● Цільове калькулювання; ● Калькулювання для безперервного вдосконалення; ● Облік і аналіз витрат на якість продукції; ● Облік продуктивності; ● Аналіз вартісного ланцюжка; Аналіз витрат і доходів конкурентів; тощо.	● Метод повних витрат; ● Метод «директ - кост»; ● Нормативний метод; ● Метод «стандарт- кост»; ● Калькулювання за замовленнями; ● Калькулювання за процесами; ● Калькулювання на основі діяльності; ● Облік за центрами відповідальності; ● Аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток» (аналіз гнучкості) тощо.
Цілеспрямованість аналізу витрат	Аналіз витрат в залежності від прийнятої стратегії (калькуляція всього економічного процесу – економічного ланцюжка)	Аналіз витрат в залежності від конкретних управлінських потреб (обчислення витрат власної внутрішньої діяльності)
Мета	Забезпечення функціонування підприємства, особливо в кризових умовах; проведення антикризової політики; підтримка потенціалу економічного розвитку	Забезпечення прибутковості і ліквідності підприємства

Сучасний управлінський облік поступово трансформується в стратегічний управлінський облік.

Стратегічний облік координує функції стратегічного планування, контролю та системи стратегічного інформаційного забезпечення. Він є початком інформації, яка необхідна в досягненні стратегічних цілей компанії. Інформація повинна відповідати наступним вимогам: достовірність; повнота; релевантність (суттєвість); корисність (ефекти від використання інформації повинен перевищувати витрати на її отримання); зрозумілість; своєчасність; регулярність.

Цільове завдання організації стратегічного управлінського обліку - забезпечення тривалого успішного функціонування підприємства.

Як ми бачимо, основні відмінності між стратегічним і тактичним управлінським обліком полягають у тому, що перший орієнтований на тенденції майбутнього, а останній, навпаки, орієнтований на теперішній час.

В існуючій практиці стратегічний і тактичний управлінський облік нерозривні у своїй взаємодії у процесі реалізації функцій менеджменту. Управлінська бухгалтерія (у широкому розумінні її змісту) виступає у якості координатора між управлінською ланкою і підрозділами підприємства при розробці стратегічних і поточних планів, а також здійснює контроль за їх виконанням.

К.Друрі подає наступні напрямки, які використовуються для характеристики стратегічного управлінського обліку:

- вихід за межі внутрішньої орієнтованості традиційного управлінського обліку і отримання інформації про конкурентів;

- визначення залежності між стратегічною позицією, обраною компанією, і очікуваним застосуванням управлінського обліку (тобто звітність з точки зору стратегічного позиціонування);

- отримання конкурентної переваги за рахунок аналізу способів скорочення витрат і / чи підвищення ступеня диференційованості продукції компанії за допомогою використання зв'язків у ланцюжку цінності і оптимізації факторів витрат [3, с. 861].

Отже, можемо сказати, що *стратегічний управлінський облік* є інтегрованою обліково-аналітичною конструкцією, яка поєднує в собі різні елементи: встановлення цілей, планування, облік, контроль, аналіз, управління інформаційними потоками та надання рекомендацій у вигляді окремих науково-обґрунтованих бізнес-проектів для прийняття управлінських рішень.

В наслідок своєї інтегрованості управлінський облік забезпечує синтетичний цілісний погляд на діяльність підприємства в ретроспективі, теперішньому і майбутньому, комплексний підхід до виявлення і розв'язання проблем які постають перед підприємством у поточній і довгостроковій перспективі.

Стратегічний управлінський облік повинен, передусім забезпечувати керівництво підприємства інформацією, яка допомагатиме йому досягнути, а потім підтримувати стратегічну (лідерську) позицію на ринку стосовно конкурентів.

Такий підхід до стратегічного управлінського обліку дає можливість сформулювати основну мету стратегічного управлінського обліку.

Отже, *метою стратегічного управлінського обліку* є своєчасне забезпечення всіх рівнів управлінської ланки плановою фактичною та

прогнозна інформація з метою прийняття виважених управлінських рішень за допомогою її оперативного та деталізованого збору, систематизації й аналізу [2].

Стратегічний облік варто розглядати як складову системи стратегічного менеджменту, що сприяє розробці і впровадженню ділової стратегії, слугує засобом досягнення успіху у бізнесі.

Основні завдання стратегічного управлінського обліку:

- посилення керованості підприємства та створення надійних передумов для його стратегічного розвитку;
- розробка перспектив довгострокового розвитку з збереженням підприємством вигідних ринкових позицій;
- забезпечення стійкого фінансового стану підприємства в довгостроковій перспективі;
- стратегічне управління грошовими коштами підприємства;
- формування стратегії щодо ціноутворення у довгостроковій перспективі;
- формування системи стратегічного управління витратами з метою їх оптимізації;
- встановлення системи взаємовідносин між структурними підрозділами, організація ефективної багатоступінчастої системи внутрішнього контролю на підприємстві;
- впровадження системи стратегічного планування і бюджетування;
- забезпечення зворотного зв'язку щодо досягнутих результатів і їх узгодження зі стратегічними цілями тощо.

Сукупність об'єктів стратегічного обліку, що виступає в процесі усього циклу стратегічного управління, називається його предметом.

Під предметом стратегічного управлінського обліку як прикладної діяльності пропонуємо розуміти господарську діяльність економічних суб'єктів та їх окремих структурних підрозділів, яка складається під впливом внутрішніх та зовнішніх факторів та потребує особливого підходу в процесі стратегічного управління [4].

Об'єкти стратегічного управлінського обліку - окремі види та напрямки діяльності підприємства, центри відповідальності, бюджети та довгострокові плани, зовнішнє середовище.

Система стратегічного обліку пов'язана з цілями стратегічного управління і діє за умови дотримання наступних принципів.

Принцип цілеспрямованості. Цілеспрямованість - необхідна для забезпечення місії підприємства, яка є призначенням і головною причиною існування підприємства. Наявність та розуміння головної загальної цілі консолідує зусилля працівників підприємства для досягнення результату.

Принцип системності. Системність - передбачає цілісний і

всесторонній підхід до запровадження системи стратегічного управлінського обліку на підприємстві. Полягає в ініціативі та підтримці вищого керівництва, розробці чіткого переліку завдань, делегуванні відповідних повноважень щодо організації стратегічного управлінського обліку певним працівникам.

Принцип систематичності. Систематичність - довгострокова відданість цілям та завданням стратегічного управлінського обліку, що повинно стати органічним елементом корпоративної культури підприємства.

Принцип своєчасності. Своєчасність - полягає у негайному реагуванні на зміни у зовнішньому середовищі, які можуть становити небезпеку для функціонування підприємства, з метою ймовірного коригування діючої стратегії.

Принцип оптимальності. Оптимальність - передбачає, що очікуваний економічний ефект від впровадження системи стратегічного управлінського обліку повинен бути позитивним [5, с. 9].

Принцип достатності інформації. Цей принцип означає, що у кожній приватній моделі повинна використовуватися тільки відома інформація (нормативна, довідкова, прогнозна) з необхідною точністю для моделювання результатів діяльності підприємства. Виконання принципу достатності дає можливість перейти від загальних моделей до більш докладних, поступово уточнюючи і конкретизуючи результати.

Принцип інваріантності інформації. Цей принцип вимагає щоб вхідна інформація, яка використовується в моделі, була незалежна від параметрів моделювання системи, які невідомі на даній стадії дослідження.

Принцип наступності. Суть цього принципу полягає в тому, що кожна наступна модель не повинна порушувати властивості об'єкта та критерії, які установлені або розраховані у попередніх моделях. Вибір критеріїв моделі повинен будуватися на принципі наступності за умови, що забезпечується виконання принципів достатності та інваріантності інформації. Дотримання даного принципу особливо важливо, тому що модель складається з цілої системи взаємозалежних моделей, які визначаються цілями.

Принцип достовірності та зіставної інформації. Цей принцип дозволяє забезпечити найбільш наближені розрахунки до реальних результатів моделювання. Наявність недостовірної і незмістовної інформації знижує якість кожної конкретної моделі, а також цінність отриманих при моделюванні результатів.

Принцип ймовірності помилок. Цей принцип дозволяє відслідковувати помилки, що виникають у процесі моделювання, а також в межах розробленої моделі оцінити ризик можливої помилки і її наслідки, розробити основні методи реагування на помилку.

Серед актуальних питань дослідження та розкриття сутності стратегічного управлінського обліку є дослідження його функцій.

Згідно класифікації функцій управління, що запропонована Волковою О.Н. виділяють функції, що призначені забезпечити організацію інформаційних джерел, і функції, що визначають зміст інформації, що одержується з цих джерел [6]. До першої групи відносять: надання інформації, аналіз і планування. До другої групи відносять: координацію, мотивацію і контроль.

Функція інформаційного забезпечення є технологічною функцією. Її дія проявляється у забезпеченні системою стратегічного управлінського обліку менеджмент компанії прогнозною інформацією для прийняття рішень на довгостроковий період.

Аналітична функція стратегічного управлінського обліку націлена на формування комплексного системного бачення на досліджувані об'єкти управління. Під дією цієї функції стратегічний управлінський облік вирішує такі завдання як оцінка одержаних результатів у порівнянні з плановими або прогнозними значеннями показників. На підставі проведеного аналізу вирішуються питання щодо корегування управлінських дій для досягнення стратегічно поставлених цілей і завдань.

Функція планування (прогнозування) в стратегічному обліку покликана вирішувати такі завдання, як визначення еталонних оціночних показників, що визначають стратегію розвитку компанії, розробку схеми взаємодії структурних підрозділів в процесі розробки планових показників, розробку і вибір стратегії і тактики функціонування фірми в процесі фінансово-господарської діяльності, прогноз змін зовнішнього середовища, прогноз доходів, витрат, фінансових результатів тощо.

Функція координації передбачає розробку і впровадження заходів щодо скоординованих дій підрозділів компанії в процесі досягнення стратегічної мети.

Функція мотивації, або стимулювання, безпосередньо пов'язана з процесом стимулювання співробітників компанії через формування мотиву їх поведінки з одночасним досягненням стратегічної мети компанії і особистих їх потреб. Дуже важливо, щоб працівники в процесі своєї трудової діяльності розуміли важливість особистого внеску в розвиток компанії при досягненні стратегічних цілей. Необхідно, щоб співробітники асоціювали свої дії з добробутом і розвитком компанії де вони працюють.

Функція контролю передбачає процес, завдяки якому менеджер визначає стан об'єкту управління і приймає управлінські рішення в разі необхідності внесення коректив. Контроль в стратегічному управлінському обліку дозволяє вести облік фактично одержаних

результатів, приймати оперативні дії при вирішенні довгострокових завдань.

Облікова функція пов'язана з процесом реєстрації первинної інформації про факти господарської діяльності компанії. На підставі даних первинного і зведеного обліку приймаються оперативні поточні та стратегічні управлінські рішення.

Впровадження системи стратегічного обліку на підприємстві сприяє: інформаційній підтримці при прийнятті стратегічних управлінських рішень; багатоваріантному моделюванню системи прогнозних показників фінансово-господарської діяльності компанії; визначати стратегічний напрямок розвитку компанії в довгостроковому періоді.

Одним з основних напрямів удосконалення стратегічного управлінського обліку є використання сучасних методів стратегічного управлінського обліку. До основних методів і систем стратегічного управлінського обліку належать такі: JIT (Just – in – Time) – «точно в строк», ABC (Aktivity Based Costing) – облік витрат за видами діяльності, BSC (Balanced Scorecards) – збалансована система показників, EVA – модель економічної доданої вартості, lifecycle costing – калькуляція стадій життєвого циклу, target costing – ціноутворення за цілями, кайзер, костинг, бенчмаркінг, система всебічного управління якістю – TQM (Total Quality Management) [7, с. 86–144].

Література:

1. Стратегический учет: учеб. пособие / под. ред. В. Э. Керимова. М.: Омега-Л, 2005.
2. Вахрушина М.А., Сидорова М.И., Борисова Л.И. Стратегический управленческий учет: Полный курс МБА. – М.: Рид Групп, 2011. – 192 с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. - М. :ЮНИТИ-ДАНА, 2005. - 1071 с.
4. Єршова Н.Ю. Ідентифікація предмету та методу стратегічного управлінського обліку http://www.visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/images/pubs/45/2/45_2_148-152_%D0%84%D1%80%D1%88%D0%BE%D0%B2%D0%B0.pdf
5. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік: Навчальний посібник [для студ. вищ. навч. закл.] /В.Шевчук; за ред. О.М.Ковалюка. – К.:Алерта, 2009. -176.
6. Волкова О.Н. Управленческий учет: Учеб. – М.: ТК Велби, Проспект, 2007. – 472с.
7. Ким Л.И. Стратегический управленческий учет : [монография] / Л.И. Ким. – М. : ИНФРА-М, 2014. – 202 с.

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ І НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ АГРОПРОМИСЛОВОГО КОМПЛЕКСУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ЗМІН

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ У КОНТЕКСТІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ МІЖНАРОДНИХ УГОД ТА ВХОДЖЕННЯ УКРАЇНИ ДО СИСТЕМИ ГАРАНТУВАННЯ ГЛОБАЛЬНОЇ ПРОДОВОЛЬЧОЇ БЕЗПЕКИ

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

Активізація процесів глобалізації та глобальних трансформацій за останні десятиліття призвели до того, що міжнародні загрози та виклики стали основними чинниками світових кризових явищ навіть у країнах на пряму не задіяних у глобальних процесах.

Значні потенційні можливості та вигоди глобалізації нівелюються загрозами які приносить із собою глобалізація. Продовольча безпека країни є частиною концепції міжнародної глобальної стабільності всіх країн світу. Вона передбачає пошук колективних і конструктивних способів та механізмів вирішення протиріч, які накопилися і виникають в організації гарантованого забезпечення населення продуктами харчування. Одним із аспектів продовольчої безпеки є глобальний, який пов'язаний з диспропорціями розвитку продовольчого господарства окремих регіонів і держав, зростанням світових цін і наявністю значних груп населення, що харчуються не повноцінно, або взагалі голодують. За даними Організації з питань продовольства і сільського господарства ООН, за останнє десятиліття світові ціни на продовольчі продукти зросли більш ніж удвічі.

Саме тому виклики світової продовольчої безпеки, забезпечення стабільності й незалежності національного продовольчого ринку, стають предметом постійних досліджень серед науковців. Зокрема, Міжнародна комісія з проблем майбутнього розвитку виробництва продовольства та сільського господарства дійшла висновку, що традиційні форми сільського господарства швидко замінюються системами, які ґрунтуються на корпоративному контролі, на новітніх технологіях, на монокультурах, орієнтованими на експорт. Ці монополізовані системи негативно впливають на здоров'я населення, якість продуктів харчування та їх поживні властивості, традиційні уклади життя, на корінні та місцеві культури, при цьому відбувається розорення мільйонів фермерів, відрив їх від земель, які традиційно кормили їх громади й сім'ї [1]. Посилення

глобалізаційних процесів, розгортання світової продовольчої кризи актуалізують питання розробки та реалізації адекватних заходів державної політики щодо формування продовольчої безпеки країни.

Продовольча безпека визначається провідними вітчизняними вченими як важлива складова економічної безпеки в стратегії національної безпеки та як окремий об'єкт внутрішньої та зовнішньої політики держави. Дослідженню питань продовольчої безпеки присвятили свої наукові праці І. Лукінов, П. Саблук, В. Ситник, Р. Мудрак, Б. Пасхавер, В. Бойко, В. Власов та багато інших вчених. Проте ця проблема багатогранна та динамічна в часі, що й зумовило необхідність проведення подальших досліджень.

Метою даного дослідження є формування комплексних підходів до розроблення державної політики у галузі продовольчої безпеки та конкурентоздатності харчової промисловості України на основі систематизації та узагальнення правових документів, які регламентують окремі аспекти продовольчої безпеки на міжнародному рівні та приєднання нашої держави до міжнародних угод з цих питань.

Основне право людини є право на життя та харчування. Важливість харчування визнана як право в 40 міжнародних документах, що стосуються прав людини, починаючи з 1924 року.

1924 рік: Декларація прав дитини (відома також під назвою «Женевська декларація»). Прийнята після Першої світової війни Лігою націй завдяки зусиллям першопрохідника в області прав дітей Еглантін Джебба. [2] Ця декларація відзначає початок міжнародного руху за права дитини і є також першим міжнародним затвердженням права на харчування. У Декларації зазначається, що дитині мають бути надані засоби, необхідні для її нормального фізичного та духовного розвитку, і вказується, що голодна дитина має бути нагодована.

1948 рік: Загальна декларація прав людини. Цей основоположний документ з прав людини, прийнятий Генеральною Асамблеєю ООН, проголошує в статті 25, що «кожна людина має право на такий життєвий рівень, включаючи їжу, житло, медичний догляд та необхідне соціальне обслуговування, який є необхідним для підтримання здоров'я і добробуту її самої та її сім'ї ... ». У цій же статті стверджується, що «материнство і дитинство дають право на особливе піклування і допомогу».

1959 рік: Декларація прав дитини. Прийнята одноголосно Генеральною Асамблеєю ООН Декларація вказує в принципі 4, що дитині «має належати право на здорове зростання і розвиток», а також «право на належне харчування, житло, розваги і медичне обслуговування».

1966 рік: Міжнародний пакт про економічні, соціальні і культурні права. Прийнятий ООН і ратифікований 137 державами цей пакт був першим, в якому сформульована обов'язок держав поважати економічні,

соціальні і культурні права людей. Стаття 11 стверджує право кожного на достатній життєвий рівень, включаючи достатнє харчування і «основне право кожної людини на свободу від голоду». Пакт також покладає на держави-учасники обов'язок вживати необхідних заходів для того, щоб забезпечити здійснення цього права, і зокрема «поліпшити методи виробництва, зберігання і розподілу продуктів харчування».

1986 рік: Декларація про право на розвиток. Стаття 1 Декларації, прийнятої Генеральною Асамблеєю ООН, проголошує, що «право на розвиток є невід'ємним правом людини, в силу якого кожна людина і всі народи мають право брати участь в такому економічному, соціальному, культурному та політичному розвитку, при якому можуть бути повністю здійснені всі права людини і основні свободи». Стаття 8 закликає всі держави забезпечити, серед іншого, рівність можливості для всіх, в тому числі що стосується доступу до охорони здоров'я та харчування.

1989 рік: Конвенція про права дитини. Цей найбільш широко ратифікований документ про права людини встановлює в якості міжнародного закону всі права для забезпечення виживання, розвитку і захисту дітей. Стаття 24 зобов'язує держави-члени визнати право дитини на «користування послугами систем охорони здоров'я та мати найвищий досяжний рівень здоров'я завдяки здоровому харчуванню». Конвенцію ратифікувала 191 держава.

1990 рік: Всесвітня декларація про забезпечення виживання, захисту і розвитку дітей і План дій по її здійсненню. Безпрецедентне число лідерів, які беруть участь у Всесвітній зустрічі на вищому рівні в інтересах дітей, прийняли декларацію, в якій взяли на себе зобов'язання «приділяти першочергову увагу правам дітей». У Плані дій сформульовані 7 основних і 20 допоміжних завдань щодо здійснення Декларації. Головна мета в області харчування - скорочення числа дітей у віці до п'яти років з недоліком ваги вдвічі від рівня 1990 року. Сім допоміжних завдань такі: зниження частки новонароджених з низькою масою тіла до рівня нижче 10%; зниження анемії у жінок від нестачі заліза на одну третину від рівня 1990 року; практично повна ліквідація розладів, пов'язаних з недостатністю йоду; практично повна ліквідація розладів, пов'язаних з недостатністю вітаміну А; забезпечення всім жінкам можливості годувати своїх дітей виключно грудьми протягом перших чотирьох-шести місяців життя; створення служб контролю за зростанням дітей і сприяння їх зростання; поширення знань та надання допоміжних послуг для збільшення виробництва продовольства з метою забезпечення продовольчої безпеки.

В резолюції 2001/25 від 20 квітня 2001 року Комісія з прав людини звернула особливу увагу на необхідність усунення голоду, недоїдання і незбалансованого (неадекватного) харчування. Відзначено, що в світі, який стає з кожним роком багатшими і може виробляти їжу для

глобального забезпечення всіх жителів планети, є 826 млн людей, які знаходяться в положенні гострого і хронічного недоїдання. Через голод і недоїдання щорічно вмирають 36 млн людей. Вплив голоду і неправильного харчування роблять організм сильно вразливим, особливо в перші 5 років життя. Кожні 7 секунд десь у світі помирає від голоду дитина ...

На Генеральній Асамблеї ООН 23 липня 2001 року було розглянуто доповідь «Право на їжу». У ньому сформульовано право на їжу, відображені права жителів на їжу під час військових конфліктів, конкретні заходи в області права на їжу для національних законодавчих органів і локальної продовольчої безпеки.

На думку ООН, національне законодавство має офіційно визнати право людини на їжу. На національному рівні право людини на їжу повинно бути одним з пріоритетних. У законодавчому порядку вимагають відображення:

- національна стратегія в рамках права людини на їжу і заходи, що забезпечують продовольчу безпеку країни;
- шляхи і засоби, за допомогою яких можливе вирішення проблеми задоволення населення адекватним харчуванням відповідно до медичних норм;
- національні механізми забезпечення і контролю продовольчої безпеки і прав людини на їжу;

Продовольча політика зазвичай створюються на національному рівні, але також можуть бути розроблені окремі елементи і на регіональному рівні на основі ступеня гармонізації продовольчих політик між окремими територіями. І такий аспект взаємних відносин є ключовим для Всесвітньої продовольчої і сільськогосподарської організації (ФАО) ООН, створеної в 1945 році з чотирма цілями:

- поліпшення харчування і рівня життя в країнах-членах;
- підвищення ефективності виробництва і розподілу всіх продуктів харчування і сільськогосподарської продукції;
- поліпшення умов сільського населення;
- розвитку світової економіки таким чином, щоб вона забезпечувала б свободу людства від голоду[3].

Наступні два визначення ілюструють широту цих визначень з економічних міркувань та соціальних результатів. Allain, M.L. and C. Chambolle [4] стверджують, що «Продовольча політика є збалансованою стратегією уряду щодо харчової економіки, яка враховує його взаємини як з національною і міжнародною економікою» і Drake University Law Center (2011) визначив, що «Продовольча політика представляє собою всеосяжний набір принципів, які спрямовують процес прийняття рішень для задоволення харчових потреб людей. Як правило, політика проявляються як право влади направляти ресурси для обслуговування та

досягнення організаційних пріоритетів країни. Відповідно, національна продовольча політика буде направляти державні інвестиції таким чином, що суспільне благо було використане для подолання голоду та досягнення стійкого росту національних продовольчих систем».

Продовольча і сільськогосподарська організація (ФАО) говорить, що продовольча безпека існує «коли всі люди в будь-який час мають фізичний і економічний доступ до достатньої кількості безпечної та поживної їжі, яка задовольняє їх харчові потреби і смакові переваги для активного і здорового способу життя.». Розуміння харчової безпеки зазвичай пов'язують з правом людини на їжу відповідно до життєво необхідними потребами і прийнятими міжнародними стандартами і критеріями.

Отже національна продовольча політика повинна забезпечити потенціал для економічного зростання і соціального забезпечення, освіти і здоров'я населення, в той же час покращуючи навколишнє середовище. Продовольча політика на національному та регіональному рівнях включає не тільки здатність країн і домашніх господарств отримати необхідні товари, а й мати змогу за них розрахуватись.

Продовольча політика є область державної політики щодо того, як виробляється продовольство, поширюється та споживається, продовольча політика покликана впливати на роботу системи харчування і сільського господарства. Peter Timmer [5] зазначає, що «Продовольча політика включає в себе як споживачів, так і виробників. Якщо ціни занадто високі для споживачів, щоб дозволити собі поживні харчові продукти, то це зменшує обсяг їжі, яку вони можуть придбати. Високі ціни на продукти харчування можуть призвести до зниження доходів домогосподарств та голоду. Виробники покладаються на ціни на продукти харчування для отримання доходу і, отже, не можуть зробити ціни настільки низькими, щоб відповідати низькому попиту та збанкрутують.. Існує тонка грань між попитом і пропозицією, яке створює проблему для продовольчої безпеки».

Зниження купівельної спроможності населення внаслідок інфляції, нестача коштів для закупівлі сировини, збитковість сільського господарства при якій зменшується сировинна база для промислових підприємств та падіння рівня прибутковості переробних підприємств негативно впливають на розвиток галузі. Останнє десятиріччя характеризується загостренням проблеми забезпечення продовольчої безпеки України, виникненням загрози продовольчої кризи, і, як наслідок, загрозою економічній безпеці країни та здоров'ю майбутніх поколінь.

На сьогодні для України головним пріоритетом забезпечення належного рівня продовольчої безпеки є насичення ринку власною продовольчою продукцією. Має бути переоцінена роль аграрного сектору

в економіці країни, і тому державна підтримка галузі є однією з пріоритетних аспектів вирішення проблеми продовольчої безпеки країни на сучасному етапі. В Україні повинен бути створений дієвий механізм захисту національних інтересів у відносинах з іншими державами при вирішенні продовольчих проблем. Слід зазначити, що забезпечення вітчизняного виробництва продуктів харчування європейським стандартам, є передумовою її конкурентоздатності на зовнішніх ринках.

Отже, в умовах відновлення економіки України, необхідно забезпечити базу для стабільного розвитку аграрного виробництва та підвищення його конкурентоспроможності. Серед переліку чинників конкурентоспроможності продукції харчової промисловості (модернізація та технічне переозброєння галузі, впровадження сучасних технологій та систем управління якістю, розробка нових видів продукції) дуже часто відзначається її екологічна чистота при умовах дотримання стандартів, які відповідають європейським вимогам.

За результатом дослідження загрози світовій продовольчій безпеці та їх вплив на конкурентоздатність бідних країн, визначено, що *продовольча безпека як концепція виникла у міжнародних нормативно-правових актах в середині 1970-х років у ході обговорення міжнародних проблем харчування, що були спричинені тогочасною глобальною продовольчою кризою. Сьогодні панує два основних підходи до розуміння суті забезпечення продовольчої безпеки. Прихильники першого підходу стверджують, що основою продовольчої безпеки кожної країни на довгостроковий період є самозабезпечення продовольством. Інші наполягають на про конкурентному зовнішньоторговельному аспекті, на лібералізації світових сільськогосподарських ринків та мінімізації втручання держав у процес торгівлі продовольством для забезпечення світової продовольчої безпеки.*

Світова продовольча безпека має на увазі, що світ як єдина система, повинен виробляти достатню кількість продовольства для задоволення зростаючих потреб людства. При цьому міжнародна торгівля продуктами харчування повинна здійснюватися без перешкод по відносно стабільних цінах для того, щоб країни могли у міру потреби доповнювати своє виробництво за рахунок імпорту. Це передбачає і функціонування певної системи забезпечення необхідних резервів для того, щоб унеможливити від несподіваних спадів виробництва або різкого підвищення цін.

Наявність відповідного продовольчого резерву характерна вже для національної продовольчої безпеки. Для забезпечення національної продовольчої безпеки в країнах має бути сформований продовольчий резерв у такому розмірі, щоб певний період часу забезпечити країну тим чи іншим харчовим продуктом у разі зниження національного виробництва та неможливості поповнення ресурсу за рахунок

зовнішньоторговельних поставок. Мінімальним рівнем для надійного забезпечення продовольчими товарами FAO вважає запаси продовольства від минулого врожаю на рівні 17% або достатні для задоволення потреб протягом приблизно двох місяців. У 80-ті роки світові запаси зерна не опускались нижче цього розрахункового рівня. Тільки з середини 90-х років вони скоротилися до 40 днів. Так, у 1995 р. запаси зерна знизилися до 14% світового споживання, що викликало значне зростання цін на зернові [6].

Активно процес формування продовольчої безпеки обговорюється і у рамках Великої двадцятки. Група двадцяти (G20) найбільших економік складається з 19 держав (Австралія, Аргентина, Бразилія, Німеччина, Індія, Індонезія, Італія, Канада, Китайська Народна Республіка, Мексика, Республіка Корея, Російська Федерація, Саудівська Аравія, Сполучене Королівство Великої Британії та Північної Ірландії, Сполучені Штати Америки, Туреччина, Франція, Південно-Африканська Республіка, Японія) і Європейського союзу. Двадцятка спочатку (з 1999 р.) об'єднувала міністрів фінансів і керівників центральних банків. З 2008 р. почалися зустрічі керівників держав. А з 2009 (Аквілія, Італія) регулярними стали зустрічі Міністрів сільського господарства та продовольства великої двадцятки. У цілому Групою двадцяти виробляється понад 80 % валового світового продукту, а також проживає дві третини населення земної кулі. Торгівля країн Групи двадцяти охоплює 80 % обсягу світової торгівлі.

Питання продовольчої безпеки займають важливе місце в самітах G20. На саміті в 2010 р. в Сеулі (Республіка Корея) був прийнятий багаторічний План дій (Multi-Year Action Plan on Development), який включив в себе розділ з продовольчої безпеки [7]. Він включає в себе два розділи - «Посилення узгодженості та координації агропромислової політики» і «Пом'якшення ризиків цінової волатильності і підвищення захисту найбільш вразливих частин населення».

У червні 2011 р. в рамках головування Франції в G20 на зустрічі Міністрів сільського господарства був прийнятий План дій щодо волатильності продовольчих цін і сільському господарству. План дій надає великого значення підвищенню врожайності, захисту вразливих верств населення від негативних наслідків зростання цін на продовольство, координації зусиль країн з подолання продовольчих криз, створенню продовольчих резервів.

Декларація, схвалена лідерами G20 на зустрічі в Каннах в 2011 році, визначила 5 основних цілей в галузі поліпшення продовольчої безпеки та підвищення продуктивності сільського господарства :

- а) вдосконалення сільськогосподарського виробництва;
- б) поліпшення ринкової інформації та її прозорості ;

в) пом'якшення наслідків коливання цін для найуразливіших груп населення;

г) активізація міжнародної політики в області координації дій ;

д) поліпшення функціонування ринків сільськогосподарських деривати-вів.

У 2012 р. за головування Мексики в G20 одним з пріоритетів також стало підвищення продовольчої безпеки та реагування на волатильність товарних цін у більш практичній площині, шляхом створення під егідою FAO координаційної ради по зниженню волатильності цін на продовольство. Зокрема функціями ради мають стати:

- Формування інформаційної системи сільськогосподарських ринків (Agriculture Market Information System) в рамках FAO. Ця система являє статистичну та аналітичну інформацію про виробництво і світових запасах на ринках пшениці, кукурудзи, рису та сої. Система покликана сприяти прозорості продовольчих ринків і допомагати урядам в інформаційному забезпеченні заходів, що вживаються у відповідь на глобальні стрибки цін на продовольство.

- Розвиток міжнародної ініціативи з дослідження пшениці (International Research Initiative for Wheat Improvement), спрямованої на зміцнення співробітництва та координацію національних та міжнародних програм досліджень з м'яких сортів пшениці та пшениці Durum.

- Формування системи раннього оповіщення про зміну цін (Excessive Food Price Variability Early Warning System) . Являє інформацію про коливання цін з 2000 року по теперішній час, включаючи щоденну волатильність. Вона також показує періоди надмірної волатильності цін на продовольство на світових ринках. Дана інформація може бути корисна при визначенні рівня продовольчої безпеки конкретної країни, включаючи наявність фізичних запасів продовольства.

- Платформа по тропічному сільському господарству (Tropical Agriculture Platform). У її завдання входять: визначення оптимальних моделей розвитку сільськогосподарського виробництва, організація обміну досвідом і вдосконалення програм безперервного навчання, в тому числі в дистанційній формі.

- Глобальна ініціатива по сільськогосподарському моніторингу (Global Agriculture Monitoring Initiative) створена для вдосконалення прогнозів виробництва сільськогосподарської продукції на національному, регіональному та глобальному рівнях. Передбачається також координація супутникових систем моніторингу в різних регіонах світу.

У 2013 р. головування в G20 перейшло до Російської Федерації. У рамках головування Росії передбачалось продовження роботи за напрямками, що сформовані у минулому, а також запропоновано три

пріоритети, які пов'язані з необхідністю забезпечення нового циклу економічного зростання у світовій економіці :

- інвестиції - для зростання економіки та забезпечення зайнятості;

- довіра і транспарентність - для зростання економіки ;

- ефективне регулювання - для зростання економіки .

У рамках пріоритету інвестицій для зростання економіки і забезпечення зайнятості виділена тема сприяння міжнародному розвитку, елементом якого стала продовольча безпека з фокусом на збільшення обсягів сільськогосподарського виробництва та вирішення проблем, пов'язаних з недостатнім харчуванням та забезпеченням світової продовольчої безпеки та системи її гарантування.

У Росії на сьогодні склалась загрозлива ситуація з продовольчою безпекою, за підрахунками деяких експертів, країна за рахунок власного виробництва забезпечує населення тільки картоплею та зерном, значною мірою задовольняються потреби в овочах і яйцях. А от російським молоком, м'ясом, цукром і рослинним маслом населення не забезпечено і на половину. Якщо подивитися забезпеченість Росії продовольством згідно з нормами споживання Всесвітньої організації охорони здоров'я ООН, то загальна забезпеченість близька до мінімального значення продовольчої безпеки - 75% [8].

Досягнення світової продовольчої безпеки вимагає протягом багатьох десятиліть постійних зобов'язань від країн вживати зусилля щодо підвищення продуктивності і стійкості своїх аграрних секторів. Аналіз показує, що такі перетворення є найбільш ефективними, коли вони використовують інвестиції та партнерства усіх зацікавлених сторін. При розгляді масштабних перетворень у агропромисловому секторі, слід чітко дотримуватись міжнародних документів та нормативів. Якщо який-небудь елемент, відсутній, то виникає значний ризик невдачі реформування продовольчого сектору та будуть відсутні умови для не досягнення конкурентоздатності харчової промисловості.

Перетворення можуть бути складними і важкими. Однак вони мають чіткі елементи котрі мають вирішальне значення для системних агропромислових перетворень, вони не надають конкретних шляхів, а створюють лише інституційну основу для формування парадигми конкурентоздатності харчової промисловості.

Кабінет Міністрів України прийняв «Стратегію розвитку аграрного сектора України до 2020 року» [9]. Цей документ визначає пріоритетні напрями роботи АПК і способи його регулювання з боку держави на найближчі роки. Крім якісних показників, передбачається наростити і кількісні, за рахунок впровадження інноваційних технологій, якісного насіння, технічного переоснащення, вал зернових збільшиться до 80 млн т, тобто на 60%. Однак, дії Уряду України свідчать про

недостатню увагу до продовольчої безпеки і та формування власних дій без врахування позиції МЕФ, яку він висловив у «Новому погляді на продовольчу безпеку»

Перетворення в агропромисловому комплексі та досягнення національної та світової продовольчої безпеки, вимагають від зацікавлених сторін вийти за рамки окремої країни та співпрацювати по-новому. Багатосторонні ініціативи часто працюють від спільно створеної платформи до цільової групи, підтримка якої має важливе значення для успіху ініціативи. А отже створення правильної та перевіреної часом (та на прикладі інших країн) інституційної платформи для формування парадигми конкурентоздатності харчової промисловості, є основою для створення стійких продовольчих систем та досягнення продовольчої безпеки. Створення такої платформи часто вимагає участі нейтрального посередника, щоб допомогти зацікавленим сторонам встановити цілі та рамки для співпраці з врахуванням кращої міжнародної практики. Всесвітній економічний форум грає таку роль в ряді країн, надаючи підтримку. Зацікавлені країни можуть залучити знану міжнародну організацію, як координатора зусиль багатьох зацікавлених сторін у запропонованих реформах та входити до системи гарантування світової продовольчої безпеки.

Завдяки процесу сприяння діалогу, зацікавлені сторони можуть узгодити спільні інтереси, зміцнити довіру і згодні працювати разом для досягнення спільних цілей. Основна мета процесу діалогу є виявлення конкретних напрямків, де пріоритети уряду та бізнесу пересікаються. Співпраця прискорює прогрес досягнення загальних цілей, поєднавши інвестиції та спрямувавши їх у напрямку підвищення продуктивності можна досягти національної продовольчої безпеки та сприяти у досягненні світової продовольчої безпеки.

Населення світу безупинно зростає і у найближчі десятиліття буде вимагати більшу кількість і різноманітність продуктів харчування, ніж світ коли-небудь створював раніше. Вирішення цієї проблеми потребує збільшення виробництва продуктів харчування та віднаходження нових перспектив для аграрного сектору та харчової промисловості. Необхідність такого підходу є широко визнаною, його реалізація в даний час є обов'язковою умовою для забезпечення конкурентоздатності. Усталення світової тенденції зростання цін неминуче стане підґрунтям пожвавлення технологічної революції, що неминуче вестиме до невпинного «розмивання» природних ресурсних переваг на цьому ринку. Тобто, без входження України до світової системи забезпечення продовольчої безпеки і без створення всіх вищеперерахованих механізмів в Україні продовольча конкурентоздатність не буде досягнута та ми знову втратимо унікальний шанс для розвитку.

Відтак, лише країни які зможуть реалізувати власний аграрний потенціал на основі вдалої інвестиційно-інноваційної моделі розвитку мають шанс на забезпечення тривалих конкурентних переваг. І тому формування парадигми конкурентоздатності харчової промисловості має ґрунтуватись на продовольчій безпеці та приєднанні України до глобальної системи гарантування глобальної продовольчої безпеки, що запропонована МЕФ.

Література:

1. Міжнародний енциклопедійний ресурс. Режим доступу: https://ru.wikipedia.org/wiki/Женевская_декларация_прав_ребёнка.
2. Швейцарська некомерційна організація червоного хреста. Режим доступу: <http://moveability.icrc.org/2015/01/26/charlotte-mcclain-nhlapo>
3. Продовольча та сільськогосподарська організація ООН. – Режим доступу: http://www.fao.org/index_ru.
4. Allain, M.L. and C. Chambolle (2003), "Economie de la Distribution", Pages : 128; ISBN : 9782707137357
5. Timmer Peter, Food Security and Economic Growth: An Asian Perspective (December 13, 2004). Center for Global Development Working Paper No. 51. Available at SSRN:
6. Майстро С.В. Державне регулювання національної продовольчої безпеки в умовах глобального підвищення цін на продукти харчування / С. В. Майстро, В.О. Олійник // Теорія та практика державного управління. – 2011. – № 3(34). – с. 1 – 7.
7. Food Safety Modernization Act (FSMA) : [Electronic resource] // U.S. Food and Drug Administration : website. – Access mode : <http://www.fda.gov/Food/GuidanceRegulation/FSMA/>, free. – Title from the screen. – Language : eng.
8. Климова, Н. В. Продовольственная безопасность в обеспечении конкурентоспособности страны [Электронный ресурс] / Н. В. Климова // Заочные электронные конференции : веб-сайт. – 2011. – Режим доступа : <http://econf.rae.ru/pdf/2011/05/337.pdf>, свободный. – Название с экрана. – Язык : русс.
9. Правова база України. Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/806-2013-p

МЕТОДИ ОЦІНКИ ІМОВІРНОСТІ БАНКРУТСТВА ПІДПРИЄМСТВА В АНТИКРИЗОВОМУ УПРАВЛІННІ

Слободян Н.Г., к.е.н., доцент

В умовах ринкової економіки однією з найважливіших є проблема неплатоспроможності і банкрутства підприємств. В Україні досить велика кількість підприємств щороку проходить процедуру банкрутства,

наслідком якої може бути ліквідація підприємства. Крім того, значна кількість підприємств знаходиться на межі платоспроможності і працює зі збитками, що може призвести до банкрутства в майбутньому. Підприємства-банкрути є в кожному регіоні України, банкрутами стають як малі, так і великі підприємства. Банкрутство окремого суб'єкта господарювання має суттєві негативні наслідки на всіх рівнях економіки: на мікрорівні – для власників і робітників підприємства через фінансові втрати, на мезорівні – для регіону, в якому працює підприємство через порушення господарських зв'язків підприємства-банкрута з партнерами і зниження економічних показників регіону, на макрорівні – для держави в цілому в зв'язку з порушенням макроекономічної рівноваги та зниженням об'єму ВВП і, як наслідок, зменшенням доходів державного бюджету.

Подолання проблеми банкрутства залежить від своєчасного виявлення загрози банкрутства на підприємстві та розробки і впровадження відповідних антикризових заходів, що дозволять подолати кризу, відновити ліквідність і платоспроможність та запобігти процедурі банкрутства і ліквідації підприємства.

Найвідомішими моделями прогнозування банкрутства на основі багатофакторного дискримінантного аналізу є тест на банкрутство Тамарі (1964), модель Альтмана (1968), модель Беєрмана (1976), модель Спрінгейта (1978), система показників Бетге-Хуса-Ніхауса (1987), модель Краузе (1993), модель О.Терещенка (2003).

Сучасний економічний стан більшості українських підприємств різних форм власності характеризується загальною фінансовою нестабільністю, інфляцією, циклічними фазами спаду і піднесення, депресією, незначним зростанням обсягів виробництва. За цих умов результати діяльності будь-якого підприємства зазнають суттєвих коливань. Це дещо ускладнює проведення повноцінної антикризової політики, зокрема щодо оздоровлення підприємств, виводу їх із кризи тими методами, які були б оптимальними в кожному конкретному випадку. Однак слід зазначити, що за таких умов усе-таки обсяги фінансування розглядаються сьогодні як основний критерій стійкого розвитку і кожного окремого підприємства і національної економіки в цілому.

В дев'яностих роках минулого століття в Україні спостерігалася тенденція неухильного зниження надходжень інвестицій, причому дещо випереджаючими темпами відносно до спаду виробництва. Ситуація певним чином покращилася в останні роки. Але реального накопичення власних ресурсів підприємств майже не відбувалося. Багатьом підприємствам не вистачає фінансових ресурсів навіть на підтримку обсягів виробництва, а тим більше на технічне переозброєння чи збільшення обсягів виробництва продукції. В свою чергу, падіння обсягів

виробництва призводить до зменшення прибутку, необхідного для накопичення фінансових ресурсів. Для більшості українських підприємств характерні високі витрати і низька рентабельність виробництва, значний рівень зносу обладнання та використання застарілих технологій, втрата досить вагомої частки висококваліфікованого персоналу, зростання дебіторської і кредиторської заборгованості, що не може не викликати подальшого скорочення реальної бази для накопичення фінансових ресурсів. На цьому тлі відбувається також суттєве уповільнення темпів зростання приросту іноземних інвестицій. Крім того, переважна частина інвестицій носить ризиковий і відносно короткостроковий характер, а іноземні інвестори надто залежні від багатьох економічних, політичних і психологічних факторів нашої країни.

У передбаченні можливого банкрутства підприємства заінтересовані його численні партнери: інвестори, позичальники, постачальники та інші.

Банкрутство - неплатоспроможність підприємства, боргова нездатність і неможливість продовження виробничої і фінансово-господарської діяльності через відсутність коштів [1,2,3]

Узагальнюючи теоретичні засади виникнення банкрутства підприємства [5,6] , його можливими ознаками, на наш погляд, можуть бути:

- падіння ринкової ціни цінних паперів підприємства;
- зниження потоку грошових надходжень від виробничої і фінансової діяльності та зниження доходів;
- низька перспективна платоспроможність та нездатність погасити прострочені зобов'язання;
- підприємство працює у галузі, де велика ймовірність банкрутства;
- підприємство недавно почало своє функціонування без додаткових фінансових ресурсів;
- зменшення або відсутність дивідендів;
- нездатність підприємства контролювати свої витрати при високому рівні конкуренції.

Для забезпечення більшої об'єктивності результатів аналізу діагностика банкрутства вітчизняних підприємств має базуватися на таких принципах:

- необхідність поєднання в процесі аналізу кількісних та якісних критеріїв, що сигналізують про потенційну загрозу банкрутства суб'єктів господарювання;
- врахування особливостей розвитку економічних циклів у певній галузі при визначенні індикаторів кризових явищ на підприємстві;

- узагальнення світового досвіду в розробці методичного інструментарію діагностики банкрутства і його адаптація до умов діяльності та інформаційного забезпечення вітчизняних підприємств;

- комплексний інтегральний підхід до оцінювання фінансового стану підприємств, що зазнали фінансових ускладнень у своїй діяльності.

Одним із найважливіших інструментів системи раннього попередження та методом прогнозування банкрутства підприємств є дискримінантний аналіз [3,4]. В теорії і практиці здебільшого розрізняють однофакторний та багатфакторний дискримінантний аналіз. В основі однофакторного (одновимірного) аналізу покладене сепаратне дослідження окремих показників (які є складовою певної системи показників) та класифікація підприємств за принципом дихотомії. Віднесення підприємства до категорії “хворих” чи “здорових” здійснюється у розрізі окремих показників у відповідності до емпірично побудованої шкали граничних значень досліджуваного показника. Наприклад, згідно зі шкалою значень показника рентабельності активів, граничне значення цього показника складає 2%. Це означає, що підприємства, в яких рентабельність активів $>2\%$ за цим критерієм вважаються “здоровими”, якщо ж значення цього показника $<2\%$, то підприємство відноситься до групи суб’єктів господарювання, яким загрожує фінансова криза.

Перші моделі передбачення банкрутства, в яких було використано статистико-математичний апарат, були розроблені у 60-х роках. Серед них найвідомішими є Z-рахунок *Альтмана* (США), коефіцієнт *Таффлера* (Велика Британія), модель Кл. Беєрмана (Германія), А-рахунок *Арженті* та деякі інші. З часом методики передбачення банкрутства почали застосовувати для прогнозування ризиків в антикризовому управлінні, а потім і для діагностики стратегічних проблем. Кожна методика має свої позитивні та негативні характеристики, які потрібно знати при їх виборі для вирішення діагностичних завдань.

Найпоширеніші нині методи діагностики банкрутства запропонував у 1968 р. відомий західний економіст Е. Альтман – Z-моделі. За двофакторною моделлю ймовірність банкрутства (індекс Z) визначається коефіцієнтом покриття K_n і коефіцієнтом автономії (фінансової незалежності) $K_{арт}$ за формулою

$$Z = -0,3877 - 1,0736 K_n + 0,0579 K_{арт}$$

Для підприємств, у яких $Z = 0$, ймовірність банкрутства становить 50%. Від’ємні значення Z свідчать про зменшення ймовірності банкрутства. Якщо $Z > 0$, то ймовірність банкрутства перевищує 50% і підвищується зі збільшенням Z. Ця модель проста, не потребує великого обсягу вихідної інформації, але недостатньо точно прогнозує ймовірність банкрутства. Похибка $\pm Z = \pm 0,65$.

Для побудови Z-рахунка Альтман дослідив фінансові показники 66 підприємств, половина яких збанкрутувала у період 1946-1965 рр., половина продовжувала успішно працювати. Він спочатку визначив 22 коефіцієнта, які могли би бути корисні для прогнозування можливого банкрутства, а потім відібрав з них 5 найбільш важливих і побудував багатофакторне регресійне рівняння. Таким чином, Z-рахунок Альтмана являє собою функцію від декількох показників, що характеризують економічний потенціал підприємства і результати його роботи за минулий період. У загальному вигляді Z-рахунок має вигляд:

$$Z = 1,2 x_1 + 1,4 x_2 + 3,3x_3 + 0,6x_4 + x_5,$$

де x_1 - оборотний капітал / сукупні активи;

x_2 - нерозподілений прибуток / сукупні активи;

x_3 - прибуток від операційної діяльності / сукупні активи;

x_4 - ринкова вартість акцій / зобов'язання;

x_5 - виручка під реалізації / сукупні активи.

1983 році Альтман запропонував нову модель, яка дозволяла визначати імовірність банкрутства компаній, акції яких не були представлені на біржі:

$$Z = 0,717 x_1 + 0,847 x_2 + 3,107 x_3 + 0,42 x_4 + 0,998 x_5,$$

де x_4 - облікова вартість акцій / зобов'язання. Інші змінні ідентичні традиційній моделі.

Фірма характеризується доброю фінансовою ситуацією, якщо $Z > 2,9$; та поганою фінансовою ситуацією, якщо $Z < 1,2$. За умови $1,2 < Z < 2,9$ фінансовий стан фірми вважається задовільним з середньою імовірністю банкрутства.

Пам'ятаючи про недоліки Z-рахунка, його все ж таки можна застосовувати для проведення перспективного фінансового аналізу, особливо для визначення фінансової стійкості підприємств і передбачення кризових явищ.

У Німеччині вперше застосував методологію багатофакторного дискримінантного аналізу при дослідженні фінансового стану підприємств у 1976 р. професор університету м. Мюнстер Кл. Беєрман. Свої висновки він базував на емпіричному дослідженні 21 пари підприємств, половина з яких були збитковими та перебували у фінансовій кризі. Основні характеристики дискримінантної функції Беєрмана наведено в табл. 1.

Одержані значення інтегрального показника Беєрман рекомендує інтерпретувати таким чином (горизонт прогнозування один рік):

$Z > 0,32$ — підприємство перебуває під загрозою банкрутства;

$0,32 > Z > 0,236$ — неможливо чітко ідентифікувати, потребує додаткового якісного аналізу;

$Z < 0,236$ — підприємству не загрожує банкрутство.

Таблиця 1

Параметри дискримінантної функції Бесрмана

Показник	Варіа
X_1 = Позичковий капітал / валюта балансу	+0,077
X_2 = Чистий прибуток / валюта балансу	+0,813
X_3 = Чистий прибуток / позичковий капітал	+0,124
X_4 = Чистий прибуток / чиста виручка від реалізації	-0,105
X_5 = Cash-flow / позичковий капітал	-0,063
X_6 = Чиста виручка від реалізації / валюта балансу	+0,061
X_7 = Запаси / Чиста виручка від реалізації	+0,268
X_8 = Сума амортизації / Вартість основних засобів на кінець періоду	+0,217
X_9 = Введені основні засоби / Сума амортизації	+0,012
X_{10} = Заборгованість за банківськими позичками / Позичковий капітал	+0,165

Модель Іркутської державної економічної академії

Вченими Іркутської державної економічної академії було запропоновано власну модель прогнозування ризику банкрутства - R - модель, що рекомендується до використання для оцінки імовірності банкрутства для пострадянських підприємств. Вона має такий вигляд:

$$R = 0,38 k_1 + k_2 + 0,054 k_3 + 0,63 k_4,$$

де k_1 - оборотний капітал / активи;

k_2 - чистий прибуток / власний капітал;

k_3 - виручка від реалізації / активи;

k_4 - чистий прибуток / інтегральні витрати.

Імовірність банкрутства підприємства згідно моделі R визначається за критеріями, наведеними у табл. 2.

Таблиця 2

Прогнозування можливості банкрутства з допомогою R-моделі

Значення R	Імовірність банкрутства, %
менше 0	максимальна (90 - 100)
0-0,18	висока (60 - 80)
0,18-0,32	середня (35 - 50)
0,32 - 0,42	низька (15 - 20)
більше 0,42	мінімальна (до 10)

Модель R краще адаптована до умов перехідної економіки, оскільки розраховувалася на підставі даних про показники російських компаній, які збанкрутували. Тим не менш, навіть ця модель не може сприйматися як повноцінний метод передбачення банкрутства у юридичному розумінні цього слова. Модель R та інші відомі методи прогнозування банкрутства доцільно використовувати для виявлення негативних тенденцій і кризових явищ, які можуть очікувати підприємство у майбутньому.

На основі цієї моделі проведені розрахунки імовірності банкрутства для підприємства ТОВ Білоцерківський хлібокомбінат на основі фінансової звітності за 2015 рік. Отримано наступні коефіцієнти:

$$k_1 = (30039 - 21941) / (26220 + 46299) / 2 = 0,223$$

$$k_2 = 3628 / (20730 + 24358) / 2 = 0,161$$

$$k_3 = 132400 / 36259,5 = 3,65$$

$$k_4 = 3628 / 129395 = 0,028$$

Підставляємо отримані показники у формулу R-моделі:

$$R = 0,838 * 0,223 + 0,161 + 0,054 * 3,65 + 0,63 * 0,028 = 0,56$$

Таким чином, отриманий результат вказує на мінімальну можливість банкрутства, оскільки знаходиться у діапазоні більше ніж 0,42. Детальний розрахунок аналітичних коефіцієнтів фінансового стану (автономії, стійкості, маневреності, платоспроможності) свідчить про відповідність більшості з них рекомендованим значенням.

В Україні розроблена Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств та організацій, затверджена наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій 27 червня 1997 р. наведена методика відповідає положенням Закону України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” від 14.05.95 №2343-III та Методичні рекомендації по виявленню ознак неплатоспроможності підприємства і дій щодо приховування банкрутства, фіктивного банкрутства, або доведення до банкрутства, затвердженні наказом Мінекономіки України від 17.01.2001 р. №10.

Методичні розробки передбачає аналіз наступних показників:

- динаміку валюти балансу та його структури;
- джерела власних коштів на основі коефіцієнтів автономії, фінансової стабільності, фінансового ліверіджу, забезпеченості власними коштами;
- структури кредиторської заборгованості, наявність простроченої заборгованості перед бюджетом, з оплати праці та соціального страхування та перед іншими кредиторами;
- активів підприємства та їх структури як з погляду їх участі у виробництві, так і з погляду рівня їх ліквідності;
- структури оборотних засобів на базі коефіцієнта оборотності оборотних засобів, часу обороту, коефіцієнта оборотності запасів та середньої тривалості одного обороту запасів;
- власних обігових коштів і платоспроможності,
- величини робочого капіталу та його маневреність;
- прибутковості підприємства і використанням прибутку.

Досить поширеною в Україні є діагностика банкрутства підприємства за моделлю О.Терещенка. Ця модель існує у двох

варіантах. Перший – це універсальна модель, що включає 6 показників і побудована на основі даних 850 підприємств різних галузей. Друга модель містить 10 показників і враховує диференціацію підприємств за галузями [8].

Модель О. Терещенка визначається формулою:

$$Z = 1,5X_1 + 0,08X_2 + 10X_3 + 5X_4 + 0,3X_5 + 0,1X_6,$$

де X_1 – відношення грошових надходжень до зобов'язань;

X_2 – відношення валюти балансу до зобов'язань;

X_3 – відношення чистого прибутку до середньорічної суми активів;

X_4 – відношення прибутку до виручки;

X_5 – відношення виробничих запасів до виручки;

X_6 – відношення виручки до основного капіталу.

На основі отриманого результату здійснюється висновок про ймовірність банкрутства підприємства: коли $Z > 2$ – банкрутство не загрожує; коли $1 < Z < 2$ – фінансова стійкість порушена; коли $0 < Z < 1$ – існує загроза банкрутства.

Тобто, коли $Z > 2$ – у підприємства непогані довгострокові перспективи, а якщо $0 < Z < 1$ – банкрутство більш ніж ймовірне.

Розроблена у 2003 році дискримінантна модель О.Терещенка має значні переваги над традиційними методиками:

- модель є зручною в застосуванні;
- розроблена на використанні вітчизняних статистичних даних; враховується сучасна міжнародна практика;
- за рахунок використання різноманітних модифікацій базової моделі до підприємств різних видів діяльності вирішує проблему критичних значень показників; враховує галузеві особливості підприємства.

Однак методика не є досконалою і має свої недоліки:

- відсутність поглибленої класифікації стійкості фінансового стану (існує лише задовільний та незадовільний фінансовий стан);
- широкий інтервал невизначенності, що зобов'язує проводити додатковий аналіз для ідентифікації стійкості фінансового стану;
- недостатнє теоретичне та емпіричне обґрунтування критичних точок (чи інтервалів) для окремих фінансових індикаторів, що призводить до неточного фіксування нормативних значень фінансових показників.

Таким чином, модель О.Терещенка, R-модель та інші відомі методи прогнозування банкрутства доцільно використовувати для виявлення негативних тенденцій і кризових явищ, які можуть очікувати підприємство у майбутньому. При цьому використання фактичних значень фінансових коефіцієнтів у моделях прогнозування банкрутства є

не досить ефективним, оскільки за їх допомогою можна лише отримати оцінку фінансового стану підприємства в поточний період часу. Цього недостатньо для оцінки схильності підприємства до банкрутства, тобто загрози банкрутства в майбутньому, так як в даний період часу підприємство може перебувати у передкризовому або навіть нормальному фінансовому стані, однак може мати негативні тенденції і в майбутньому перейти в кризовий стан. Тому для оцінки схильності підприємства до банкрутства необхідно використовувати прогностні значення фінансових коефіцієнтів [7]. Такі моделі даватимуть оцінку загрози банкрутства в майбутньому і даватимуть змогу своєчасно виявити і попередити кризовий стан.

Література:

1. Аналіз діяльності підприємств та банківських установ: економічний, фінансово-інвестиційний, стратегічний / Л.М.Чернелевський, Н.Г.Слободян, О.В.Михайленко/ Підручник –К.,: Київ, «Хай-ТекПрес», 2009 – 640 с.
2. Банкрутство і санація підприємства: теорія і практика кризового управління / Т.С. Клебанова, О.М. Бондар, О.В. Мозенков та ін. / За ред. О.В. Мозенкова. – Х.: ВД „ІНЖЕК”, 2003. – 272 с.
3. Карачарова К.А. Методи прогнозування фінансової неспроможності підприємства- Економічний аналіз, Зб. наук. праць : Тернопільський НЕУ, т.21,№1,2015,с.292-296
4. Колесарь Е. Модели диагностики банкротства предприятий Украины // Економіст. – 2002. - №10. – С. 60-63.
5. Рибалка О.В. Формування системи показників фінансового стану підприємства для оцінки імовірності банкрутства // Економіст. – 2005. – № 9. – С. 63-66.
6. Саблина Н.В., Кривеженко В.В. Банкрутство підприємств: причини и пути преодоления. – БизнесИнформ, 2010, -С.71-74
7. Слободян Н.Г. Аналіз і прогнозування фінансової стійкості підприємства в сучасних умовах: методологія і практика .- Економічний аналіз, Зб. наук. праць : Тернопільський НЕУ, 2014, т.18, №2, с.239-245
8. Терещенко О. О . Дискримінантна модель інтегральної оцінки фінансового стану підприємства / О. О. Терещенко // Економіка України №8. – 2003. – С. 38-44.
9. Altman E. J. Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy // Journal of Finance. — 1968. — No. 4. — P. 598.
10. Beermann K. Prognosemöglichkeiten von Kapitalverlusten mit Hilfe von Jahresabschlüssen. — Düsseldorf, 1976. — S. 118—121.

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ДОЦІЛЬНОСТІ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ІНТЕГРАЦІЙНОЇ ВЗАЄМОДІЇ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Скопенко Н.С., д.е.н., професор

Сучасний розвиток світової економіки пов'язаний з інтенсивним формуванням та розвитком інтегрованих корпоративних структур. Активізація інтеграційних процесів, об'єднання банківського й промислового капіталів та формування на цій основі інтегрованих структур стає закономірним процесом не лише у світовій, але і у вітчизняній економіці.

Об'єктивні передумови концентрації та злиття промислового і банківського капіталів в Україні виникли в результаті економічних реформ, наслідком яких стали зміна відношень власності та створення інтегрованих структур, без яких неможливе існування сучасної ринкової економіки. Реструктуризація галузей промисловості на основі формування інтегрованих об'єднань є однією із ключових проблем реформування вітчизняної економіки.

Проблема оцінки вартості компаній при об'єднанні (злитті, поглинанні) компаній добре розроблена зарубіжними авторами стосовно ділової практики західних країн. В той же час, у вітчизняній економічній літературі недостатньо висвітлено питання можливості використання західних методик при оцінці ефективності інтеграції та доцільності створення інтегрованих структур. Слід підкреслити, що проста екстраполяція цих методик не завжди призводить до позитивних результатів.

Необхідно відзначити, що комплексний науково-методичний апарат оцінки ефективності інтеграції господарюючих суб'єктів відсутній. В зв'язку з цим є актуальним узагальнення представлених в економічній літературі й апробованих у світовій практиці підходів до оцінки ефективності інтеграції та доцільності створення інтегрованих структур й адаптації їх до умов вітчизняної економіки.

Існуючі підходи до оцінки ефективності інтеграції господарюючих суб'єктів можуть бути розмежовані на дві групи – якісні і кількісні (вартісні). Проте, необхідно зазначити, що такий поділ є досить умовним, тому що концептуальні та методичні підходи до оцінки ефективності інтеграції взаємозалежні та потребують комплексного застосування.

Аналіз позицій науковців-економістів [1; 8; 9; 10, с. 6-8; 18, с. 13-19; 22; 24; 25; 26; 27] дозволив виділити наступні концептуальні підходи до якісної оцінки ефективності інтеграції господарюючих суб'єктів: підходи, що засновані на аналізі середовища функціонування (АСФ); теорії трансакційних витрат; оцінці досягнення конкурентних переваг,

оцінці вигоди довгострокових ділових відносин; теорії фінансового менеджменту; оцінці взаємодії акціонерів і керівників. Зазначені концептуальні підходи до оцінки ефективності інтеграційних процесів акцентують увагу на окремих критеріях ефективності інтеграції та можуть бути застосовані при розгляді окремих сторін інтеграційної взаємодії суб'єктів господарювання, при оцінці досягнутих конкурентних переваг та характеру контролю в інтегрованій структурі тощо.

Кількісні підходи до оцінки ефективності та доцільності інтеграційної взаємодії господарюючих суб'єктів припускають оцінку наступних показників [3; 4; 6-7; 9; 12, с. 119-129; 16; 17; 18; 21, с. 13-16.; 24, с. 39; 25; 28]:

- загальної ефективності інтегрованого об'єднання (сумарна величина вартості активів групи, загальні обсяги продажів (обороту) за певний період, валовий прибуток);

- фінансових результатів діяльності головної компанії та конкретних учасників інтегрованої структури (з використанням традиційних підходів до виявлення співвідношення витрат і результатів);

- ефективність окремих блоків інтегрованої структури (фінансового, інвестиційного, операційного, науково-дослідного, комерційного та інших);

- фінансового стану промислових підприємств – учасників інтегрованої структури (величина чистих активів, ліквідність, фінансова стійкість, ділова активність, ефективність діяльності, ефективність інтегрованої структури на ринку капіталу тощо).

Основні концептуальні підходи до оцінки доцільності та ефективності інтеграційної взаємодії господарюючих суб'єктів, їх характеристика, основні переваги та недоліки наведено у табл. 1.

При розробленні інтеграційної стратегії та обґрунтуванні доцільності інтеграції важливою є об'єктивна оцінка доцільності здійснення інвестицій у вигляді придбання компанії-мети, що вимагає аналізу її інвестиційної привабливості та об'єктивної оцінки її вартості.

Значна кількість методик щодо визначення вартості бізнесу (пакетів акцій) може бути згрупована в три підходи: порівняльний, прибутковий та витратний, усередині яких можуть бути різні варіанти та методи розрахунків.

Варто відмітити, що останнім часом разом з традиційними підходами у вітчизняній теорії та практиці оцінки вартості компаній починає активно застосовуватися метод опціонів. Порівняльна характеристика основних методів визначення вартості компаній наведено у табл. 2.

Дослідження існуючих підходів до оцінки ефективності інтеграційних процесів господарюючих суб'єктів свідчить про відсутність цілісної методології, що враховує вплив на результативність

Таблиця 1

Підходи до оцінки доцільності та ефективності інтеграційної взаємодії господарюючих суб'єктів

Концепція 1	Переваги 2	Недоліки 3
Технологія аналізу середовища функціонування (АСФ) Кожна компанія трактується як система, що має «виходи» і «входи»; розглядається не одна компанія, а їх сукупність; кожній компанії в багатовимірному просторі відповідає індивідуальна точка, сукупність компаній визначає множину виробничих можливостей; межа множини виробничих можливостей називається ефективною гіперповерхнею, точки на якій відповідають компаніям з найбільш високою на даний момент ефективністю, а суб'єкти господарювання, яким відповідают точки нижче за гіперповерхню (усередині множини виробничих можливостей), працюють менш ефективно Концепція, що заснована на теорії трансакційних витрат Концентрує увагу на можливості економії шляхом заміщення цінового механізму ринку системою довгострокових контрактів. Найважливіший інтеграційний чинник – специфічні активи взаємодіючих суб'єктів господарювання. У міру зростання рівня «специфічності» активів посилюється мотивація до укладання тривалих контрактів	Технологія АСФ дозволяє знаходити напрямки підвищення ефективності в багатовимірному просторі параметрів, визначати для кожної компанії зони стійкості, в яких зберігається статус ефективного або неефективного об'єкту. Відповідно визначається, який крок в знайденому напрямі потрібно зробити конкретній компанії для того, щоб стати ефективною, або, навпаки, перейти в розряд неефективних компаній	Математичний апарат і програмні засоби, що використовуються при моделюванні ефективності, досить складні та відносяться до класу високоінтелектуальних технологій. Проте, отримувані результати можуть бути виражені в традиційних економіко-фінансових термінах і відносно легко освоєні менеджерами
Концепція, що заснована на теорії трансакційних витрат Концентрує увагу на можливості економії шляхом заміщення цінового механізму ринку системою довгострокових контрактів. Найважливіший інтеграційний чинник – специфічні активи взаємодіючих суб'єктів господарювання. У міру зростання рівня «специфічності» активів посилюється мотивація до укладання тривалих контрактів	По-перше, потрібний розгляд технологічних умов виробництва господарських одиниць, що ініціюють інтеграцію, передує в період розробки та укладання контрактних відношень. По-друге, доцільне ретельне опрацювання системи контрактних взаємин, що охоплюють основні аспекти спільної діяльності (фінансовий, науково-технічний, збутовий тощо). По-третє, наявність загальної (консолідованої) власності виступає істотним гарантом ефективності реалізації контрактних взаємовідносин. По-четверте, серед показників економічної ефективності інтеграції важливе місце належить максимізації прибутку та мінімізації витрат	Зникає акцент на перспективній взаємодії партнерів, на можливій зміні технологічних і економічних умов виробництва. Не враховується можливість спільного управління фінансовими ресурсами, взаємодія господарюючих суб'єктів і фінансових інститутів (розгляд проблеми йде під кутом «постачальник – споживач», «виробництво – збут»). Ефективність спільної діяльності оцінюється лише за критерієм «прибуток – витрати». Не оцінюються переваги та недоліки централізації певних сфер діяльності

1	2	3
Оцінка досягнення конкурентних переваг Інтеракційні рішення органів управління компанії мають бути імперативно націлені на досягнення довгострокових конкурентних переваг. При цьому потенціал конкурентоспроможності не ототожнюється з показниками поточного прибутку, а розглядається як комплекс показників, що гарантують довгострокові переваги фірми на товарних ринках: 1) якість (споживчі характеристики) і ціна продукту виробів; 2) інноваційний потенціал, достатність виробничих і збутових потужностей; 3) наявність довгострокової стратегії діяльності, що забезпечує збереження або зростання обсягів продажів. Найважливіший показник конкурентоспроможності – частка товарів, що продаються інтегрованою структурою (корпорацією), в загальному обсязі продажів аналогічної продукції. Значення цього показника залежить від здатності компанії оперативно реагувати на зміни ринкової кон'юнктури	По-перше, слід в кожному випадку виявляти, створення яких конкретно конкурентних переваг (на яких ринках, серед яких конкурентів) виступає шльовими завданнями формування інтегрованої структури. По-друге, в центрі уваги повинна знаходитися частка продажів відповідних виробів на товарних ринках (її важливо фіксувати і до, і після створення інтегрованої структури). По-третє, дослідження взаємодіючих технологічних ланцюгів має бути досить повним (у зв'язку з наявністю в корпоративній практиці взаємодії по постачанню, виробництву, збуту, сервісному обслуговуванні тощо) і предметним, тобто спрямованим на виявлення в кожному ланцюгу як найбільш, так і найменш цінних компонентів (з точки зору перспективної стратегії інтегрованої структури та забезпечення її конкурентних переваг). По-четверте, розгляд ефективності інтеграції доцільно орієнтувати на зіставлення характеристик функціонуючої (чи проєктованої) корпорації, що вивчається, і інших компаній, присутніх на споріднених ринках, в аспектах якості та цін виробів найважливішої номенклатури, інноваційного потенціалу (нааявність наукового заделу, власних НИОКР); технологічного рівня виробництва тощо По-перше, оцінюється розвиток реальних внутрішніх зв'язків, включаючи обмін ресурсами (що повинне емпірично фіксуватися через обсяги взаємних операційних поставок). По-друге, наяв-	Проблема вибору конкурентних переваг як шльови завдання. Трудність виявлення найбільш і найменш цінних компонентів в технологічному ланцюгу для забезпечення ефективної діяльності інтегрованої структури. Не враховується вплив негативних наслідків інтеграції
Оцінка взаємодіючих довгострокових ділових відносин Ознаки ефективної інтеграції: 1) розвиток системи взаємних поставок усередині інтегрованої структури, що		Не враховується вплив негативних наслідків інтеграції. Потребує централізованого типу інтеграційної взаємодії, чіткої організації. Не враховуються зовнішні чинники

1	2	3
заснована на довірчих принципах та забезпечує економію трансакційних витрат; 2) загальна збутова мережа; 3) інтенсивний обмін фінансовими, кадровими, інформаційними ресурсами у рамках загальної системи ділових взаємин (фінансова допомога підприємствам, ротація управлінських кадрів тощо); 4) залучення значних кредитних коштів з використанням солідарної гарантії підприємств групи; 5) фінансова стійкість банку групи, проведення ним політики довгострокового інвестування (хоча інвестиції цього банку не обов'язково переважають в інвестиційних ресурсах підприємств групи); 6) наслідування пріоритетів високої життєздатності та стабільності в довгостроковому плані, готовності до зниження ризиків функціонування шляхом певного зниження рівня рентабельності підприємств, що групуються; 7) надання важливої координуючої ролі «президентській раді», що складається з керівників підприємств-учасників групи; 8) гармонізація внутрішньокорпоративних трудових відношень на основі диференціації прибутків усередині інтегрованої структури (корпорації)	ність загальної системи внутрішньокорпоративного планування та цільових завдань для учасників інтегрованої структури. По-третє, розвиток системи перехресного володіння акціями усередині групи. По-четверте, увага переміщується на нарощування інвестиційного потенціалу (у тому числі з позикових джерел) та на підтримку в конкурентоздатному стані виробничого апарату, а не на рівень і динаміку поточного прибутку учасників групи. По-п'яте, оптимізація ролі банку в групі (вона має бути в цілому підпорядкованою по відношенню до основних товаровиробників; частка довгострокових промислових інвестицій в кредитному портфелі банку повинна мати тенденцію до зростання)	
Концепція, що заснована на теорії фінансового менеджменту Ефекти інтеграції визначаються залежно від мотивів об'єднання: 1) Синергетичний ефект, який полягає в тому, що загальний результат перевищує суму складених ефектів (наприклад, вартість інтегрованої	Основою для визначення ефективності інтеграції є обрахунок доданків майбутньої синергії. Критеріями ефективності визнаються: 1) очікуваний чистий вигащ, рівний різниці між дисконтованою вартістю майбутніх прибутків і витратами на інтеграцію;	Ефекти інтеграції розглядаються у спрощеному вигляді, стосовно варіанту об'єднання двох суб'єктів (не враховується множинність учасників при створенні інтегрованої структури). Крім того, не враховується те, що може мати

1	2	3
структури перевершує суму вартостей компанії, що об'єднуються. 2) Операційна економія на основі усунення дублювання управлінських функцій, їх централізації та скорочення витрат на збут продукції. 3) Ефект масштабу: економія у зв'язку із зростанням масштабів виробництва (концентрація виробництва призводить до зниження витрат, ефективного використання ресурсів тощо). 4) Економія на податкових платежах (може виникати при об'єднанні з фірмою, що має податкові пільги; зростанні амортизаційних відрахувань при злитті, що зменшує базу оподаткування тощо). 5) Купівля активів за ринковою ціною, значно меншою, ніж їх відносна вартість (економія стає відчутною, якщо керівництво базової фірми знаходить ефективні способи використання нових активів). 6) Отримання можливості використання тимчасове вільних грошових ресурсів при відсутності привабливих інвестиційних можливостей. 7) Диверсифікація, що забезпечує зниження корпоративних ризиків і спрямована на завоювання догтовиривалих конкурентних переваг. 8) Витраш від залучення позикових засобів, що здатний істотно збільшити вартість компанії. 9) «Перехід вигоди»: компанія-кредитор при злитті з компанією-боржником отримує вигоду у зв'язку з придбанням активів боржника та можливість жорсткішого регулювання фінансових потоків з метою забезпечення оплати боргів; злиття з метою зни-	2) зростання прибутку з розрахунку на одну акцію акціонерів інтегрованих суб'єктів господарювання; Серед критеріїв фінансової ефективності інтеграції, що пропонуються даною концепцією, можливо виділити наступні чотири основні. По-перше, при операційному злитті основою для визначення ефективності є врахування комплексу додатків майбутньої синергії з використанням співвідношення виробничо-господарських складових синергії та фінансового результату інтеграції. По-друге, узагальнюючим критерієм ефективності визнається «очікуваний чистий вигаиш», рівний різниці між дисконтованою вартістю майбутніх прибутків та ціною, що сплачується за компанію, яка придбавалася. У відповідності з цим підходом компанія-ініціатор інтеграції повинна визначити вільні потоки грошових коштів (різниця між прогнозованим розміром виручки та витратами) після злиття. Вважається, що використання цього критерію переважне для оцінок довготривалих ефектів злиття (інтеграції). По-третє, якщо злиття здійснюється на основі обміну звичайними акціями, то критерієм ефективності вважається зростання прибутку з розрахунку на одну акцію для акціонерів обох інтегрованих компаній. По-четверте, при оцінці ефективності інтеграції ретельному обліку підлягають витрати, які несе поглинаюча компанія (компанія-інтегратор).	місце послання ефектів, їх накладання, взаємне підсилення або послаблення. Оцінка ефективності інтеграції суб'єктів господарювання проводиться за аналогією з будь-яким проектом інвестицій. Найбільшою складністю є оцінка майбутніх потоків грошових коштів інтегрованої структури.

1	2	3
ження інвестицій в колишню самостійну компанію-кредитора та орієнтація на додаткове стимулювання акціонерів забезпечують «перехід вигоди» від власників боргових зобов'язань до акціонерів (акціонери привласнюють активи).		
Оцінка доцільності інтеграції з урахуванням впливу взаємодії акціонерів і керівників Головна проблема цього концептуального підходу: як укласти дії управління, щої корпорації в русло інтересів акціонерів. При цьому оцінюється: 1) тип інтеграційної взаємодії з точки зору спрямованості контролю (контроль «материнської» компанії; взаємний контроль при перехресному володінні акціями), і в плані співвідношення великих та дрібних акціонерів; 2) функціональна роль центральної компанії в інтегрованій структурі, а також її генерального директора (функції, права, відповідальність, взаємодія з радою директорів і радою керівників); 3) міра задоволеності учасників інтегрованої структури діяльністю центральної компанії (здатність керівництва центральної компанії виробляти та реалізовувати загальнокорпоративну стратегію діяльності; володіння центральною компанією найбільш цінними управлінськими технологіями та їх використання на користь учасників групи тощо); 4) система контролю та відповідальність керівництва центральної компанії перед суб'єктами господарювання – учасниками інтегрованої структури	Застосування підходу доцільне в умовах нерозвиненості фондового ринку та високої мотивації вітчизняних керівників до захоплення акцій підприємств (у тому числі шляхом перерозподілу акціонерної власності на свою користь). Даний аспект аналізу ефективності інтеграції особливо значущий при регулюванні взаємин у рамках єдиної фінансово-промислової корпорації між центральною компанією (управляючою) та іншими юридичними особами – учасниками інтегрованої структури.	Не враховується можливий вплив негативних наслідків інтеграції та зовнішні чинники. Не здійснюється порівняння ефектів, що досягаються в результаті інтеграції та витрат на досягнення цих ефектів; зіставлення ефектів і збитків, обумовлених негативним впливом інтеграції суб'єктів господарювання

Джерело: узагальнено на основі [8; 10, с. 6-8; 18, с. 13-19; 19; 22; 24; 25; 26; 27]

Таблиця 2

Основні підходи та методи визначення вартості компаній (бізнесу)

Найменування та характеристика методу		Основні переваги та недоліки
		2
Витратний підхід незамінний при оцінці компаній, що не котуються на фондовому ринку, найчастіше зареєстрованих у формі ТОВ, ЗАТ, які, як правило, мають неупереджені фінансові потоки. Застосування витратного підходу з іншими підходами, і передусім прибутковим, дозволяє приймати ефективні інвестиційні та інтеграційні рішення. Витратний підхід (оцінка на основі аналізу активів) найбільш застосовний для підприємств спеціального призначення, матеріаломістких і фондомістких виробництв. Оцінка вартості чистих активів (Net Asset Value) У основі підходу – оцінка вартості чистих активів. Суть підходу полягає в тому, що ринкова вартість підприємства (відповідно до його акціонерного капіталу) визначається тим, наскільки велика майнова цінність його активів. Поняття "чисті активи" вводиться в ст. 14 ЗУ "Про акціонерні товариства", ПСБО №19 та ПСБО №2. З економічної точки зору чисті активи втілюють в себе вартість майна товариства, вільного від боргових зобов'язань. Чисті активи розраховуються, як активи підприємства, за винятком зобов'язань. Показник чистих активів відображає вартість майна, яка залишиться після виконання усіх переїнятих на себе зобов'язань. Вартість чистих активів акціонерного товариства розраховується на основі даних балансу згідно «Методичних рекомендацій щодо визначення вартості чистих активів акціонерних товариств» (рішення ДКЦБФР №485 від 17.11.2004 р.)		Оперує точними ретроспективними даними бухгалтерської звітності для оцінки вартісних показників діяльності (вартості чистих активів). Активи та зобов'язання оцінюються за правилами, встановленими системою ПСБО. Не є повноцінною оцінкою вартості компанії, оскільки ретроспективні дані про витрати не дозволяють точно прогнозувати майбутні прибутки. Величина чистих активів не відображає кон'юнктури ринку та не характеризує майбутній прибуток. Бухгалтерська звітність не відображає усієї цінності компанії (зокрема, вартісну оцінку ділової репутації). Традиційний баланс завжди відображає положення підприємства у минулому. Дає уявлення тільки про ресурсний потенціал підприємства, тобто представляє статичну оцінку. При плануванні інтеграції може дати невірну оцінку, оскільки підприємство, що має великий обсяг чистих активів, може бути оцінене вище, але приносити істотно менший прибуток і навіть бути збитковим. Потребує уточнення та коригування через невідповідність вітчизняної бухгалтерської звітності міжнародним стандартам. Не відображає здатності активів приносити прибуток. Заміна конкретних видів активів на окремого ринку ускладнена. Можуть виникнути труднощі навіть при заміні основних засобів, оскільки доводиться робити вибір між оцінкою нових або вживаних засобів з тим же терміном служби та оцінкою вартості заміни технологічно еквівалентними активами. Сума окремих активів підприємства, як правило, не дорівнює вартості підприємства в цілому. Висока трудомісткість у зв'язку з необхідністю залучення додаткових даних про ринкову вартість активів.
Метод заміщення Показник оцінки - чиста вартість заміщення активу. Оцінка активів відбувається за альтернативною вартістю - величиною, яка дорівнює вартості заміни активів на відкритому ринку для суб'єкта господарювання		

1	2
Метод нульового (фліктивного ліквідаційного) балансу (Liquidation Value) Використовується при складанні нульового балансу. Показник оцінки вартості господарюючого суб'єкта - нульова вартість, що характеризує величину залишку грошових коштів після фліктивної ліквідації підприємства, тобто ту частину власності в грошовому вираженні, яка залишиться після фліктивної ліквідації, що припускає продаж активів за ринковими цінами і виплату боргів.	Не потребує складних розрахунків. Необхідність фактичної інформації про ринкові ціни. Не відображає прибутку, який може отримати підприємство або майбутньому. Не показує термін окупності (погашення або інвестиції). Не пов'язаний з результатами роботи підприємства - поточними та очікуваними
Порівняльний (ринковий) підхід. Порівняльний підхід, на поточні дії потенційних продавців і покупців. Цей підхід передбачає використання інформації по аналогічних компаніях, для яких є достовірні відомості про вартість пакетів їх акцій і/або частки. Така інформація може використовуватися як орієнтири при оцінці компаній як відкритого, так і закритого типів. У рамках цього підходу можуть застосовуватися наступні методи.	Відміну від витратного, базується на ринковій інформації і враховує використання інформації по аналогічних компаніях, для яких є достовірні відомості про вартість пакетів їх акцій і/або частки. Така інформація може використовуватися як орієнтири при оцінці компаній як відкритого, так і закритого типів. У рамках цього підходу можуть застосовуватися наступні методи.
Порівняльний метод (метод коефіцієнтів) Метод галузевих коефіцієнтів заснований на спеціальних формулах та цінних показниках, використовуваних в окремих галузях виробництва. Формули та цінні показники виводяться емпіричним шляхом на основі даних про продажі підприємств.	Використовується для орієнтовних оцінок підприємств при проведенні експрес-оцінок. Потребує достовірної детальної фактичної інформації по групі підприємств. Не відображає повністю вартість суб'єктів господарювання, що беруть участь в інтеграції, оскільки практично не можливо знайти повністю ідентичні компанії навіть однієї галузі.
Метод ринку капіталу Базується на цінах, реально виплачених за акції схожих компаній на фондових ринках. Дані про порівнювані підприємства при використанні відповідних коригувань можуть послужити орієнтирами для визначення вартості оцінюваного підприємства.	Перевага цього методу полягає у використанні, як правило, фактичної інформації, а не прогнозних даних, яким властива невизначеність. Для реалізації цього методу потрібна достовірна детальна фінансова та ринкова інформація по групі порівнюваних підприємств. Вибір порівнюваних підприємств здійснюється виходячи з аналізу схожих підприємств по галузі, продукції, диверсифікації продукції (послуг), життєвому циклу, географії, розмірах, стратегії діяльності, фінансових характеристиках (рентабельності, темпам зростання тощо). Метод визначає рівень вартості неконтрольного пакету акцій. Не відображає повністю вартість суб'єктів господарювання, що беруть участь в інтеграції, оскільки практично не можна знайти повністю ідентичні компанії. Нерозвиненість вітчизняного фондового ринку та брак достовірної інформації ускладнює застосування даного методу.

1	2
Метод угод (продажів) є різновидом методу ринку капіталу. Оперує даними про схожі угоди. Він заснований на цінах придбання контрольних пакетів акцій схожих підприємств або цін придбання аналогічних підприємств. Ціна акцій приймається за результатами угод на світових фондових ринках. Порівняльний підхід заснований на застосуванні показників ринкової вартості компаній-аналогів. Оперує даними про схожі компанії.	Цей метод може застосовуватися при визначенні вартості контрольного пакету акцій, що дозволяє повністю управляти підприємством. Брак достовірної інформації та відсутність повністю ідентичних угод інтеграції або об'єднань (злиття / поглинань) ускладнює застосування даного методу. Порівняльний підхід (на основі оцінних мультиплікаторів) особливо ефективний у разі існування активного ринку порівнянних об'єктів власності. Точність оцінки залежить від якості зібраних даних, оскільки використання цього підходу базується на основі достовірної інформації про недавні продажі порівнянних об'єктів. Дієвість такого підходу знижується, якщо угод було мало, а моменти їх здійснення і оцінки розділяє тривалий період, якщо ринок знаходиться в аномальному стані, оскільки швидкі зміни на ринку призводять до спотворення показників. Нерозвиненість вітчизняного фондового ринку та брак достовірної інформації ускладнює застосування даного методу.
Прибутковий підхід. Він є процедурою оцінки вартості, виходячи з поточною вартістю його майбутніх прибутків, які виникнуть в результаті використання власності і/або можливого подальшого її продажу. У рамках прибуткового підходу існують такі методи, як метод дисконтованих грошових потоків, метод капіталізації потоків, метод доданого економічного прибутку, метод Едвардса-Белла-Ольсона (Модель ЕВО) та інші. Найбільш застосований є метод дисконтування грошових потоків	Є можливість застосування різних підходів до оцінки вартості компанії з урахуванням ризику. Значна доля невизначеності, оскільки метод будується на прогнозних даних про грошові потоки. Основні перешкоди для вітчизняної практики: відсутність у більшості підприємств стабільної дивидендної історії, на підставі якої можна було б прогнозувати розмір грошових виплат акціонерам; завуальованість бухгалтерської звітності. Нездатність методу адекватно розглядати активи, що не генерують стабільні грошові потоки, проте представляють цінність як результат потенційного підвищення вартості підприємства (наприклад, нематеріальні активи). Метод не дає рекомендацій по дях в тих або інших умовах в майбутньому та не враховує можливості зміни плану дій, якщо зовнішні умови зміняться.
Прибутковий метод (метод дисконтування грошових потоків) Починається з підготовки прогнозу руху грошових коштів та розрахунку грошових надходжень, що залишаються у розпорядженні інвесторів (акціонерів, кредиторів). Прогнозовані майбутні грошові потоки приводяться до дати оцінки шляхом дисконтування з урахуванням прибутковості капіталу та ризику. Таким чином обчислюється чиста приведена вартість (NPV). Передбачається, що, чим вища чиста приведена вартість, тим більше привабливе підприємство для інвестицій або інтеграції (поглинання). Вартість компанії визначається як сума дисконтованих операційних грошових потоків за мінусом вартості її боргу.	

1	2
В економічній літературі виділяють три різновиди методу дисконтованих грошових потоків залежно від того, який показник лежить в основі дисконтування: 1) прогноз майбутніх дивідендів; 2) прогноз операційних грошових потоків. Дисконтування здійснюється за ставкою середньозваженої вартості капіталу, яка враховує вартість залучення компанією усіх видів фінансування; 3) прогноз вільних грошових потоків (вільні грошові потоки вважаються потенційними виплатами акціонерам; вартість компанії знаходиться як сума вільних грошових потоків, дисконтованих за ставкою вартості акціонерного капіталу компанії). Метод опціонів. Розглядає інтегровану структуру або інвестиційний проєкт як систему опціонів. Інвестиції у такому разі розглядаються як купівля опціону, що надає право участі в результатах розвитку інтегрованої структури. Він заснований на уявленні про те, що акціонерний капітал компанії може бути представлений і оцінений як колл-опціон (від терміном «колл-опціон» мається на увазі опціон на купівлю, тобто це контракт, що укладений між двома особами, покупцем і продавцем, відповідно до якого покупець придбаває право купити певну кількість акцій (наприклад, акції певної компанії у продавця опціону за визначеною заздалегідь ціною в будь-який час (до певної дати включно) на активи компанії при її ліквідації (і виплаті зобов'язань), що створює еквівалент виконання опціону. Ідея застосування методу опціонів заснована на існуючій вірогідності зростання вартості активів відносно вартості зобов'язань в період до моменту погашення зобов'язань (можливості, що обумовлені змінами ринкової кон'юнктури, технологічними новачками та управлінськими рішеннями) та недопущенні перевищення вартості зобов'язань над вартістю активів. Останнє витікає з принципу обмеженої відповідальності, який захищає акціонерів-утримувачів звичайних акцій публічних (відкритих) компаній у разі, якщо вартість фірми виявиться менше, ніж вартість непогашеного боргу; інвестори не можуть втратити більше свого розміру їх інвестицій у фірму.	Метод заснований на припущенні, що протягом усього терміну прогнозування керівництво механічно діятиме відповідно до розробленого на дату оцінки прогнозу руху грошових коштів. Рідко враховується управлінська гнучкість керівництва, його здатність вносити зміни до планів при отриманні нової інформації. Застосування методу опціонів у багатьох випадках дає відповідь на питання, чому невігдні, на перший погляд, інвестиції можуть виявитися насправді прибутковими: цей метод дозволяє враховувати майбутні можливості, що обумовлені сьогоднішніми інвестиціями. Базується на принципах дисконтування, але враховує гнучкість управлінських рішень. Переваги полягають в тому, що результатом оцінки є адаптивний план управління. Цей підхід доцільно застосовувати у випадках, коли: компанії мають велику вірогідність банкрутства; компанії мають обмежену кількість непогашених боргових випусків; дисперсія вартості активів може бути отримана з прийнятною точністю. Метод має деякі обмеження, тому що один з вхідних параметрів - вартість активів підприємства може перебільшувати вартість власного капіталу. Недоліками також є висока трудомісткість і складність, що визначають відповідні вимоги до кваліфікації виконавців.

Джерело: узагальнено на основі [3; 4; 6-7; 12, с. 119-129; 16; 17; 18; 21, с.13-16; 24, с. 39; 25; 28]

інтеграції сукупності чинників зовнішнього і внутрішнього економічного середовища. Відповідна методологія розроблена лише для оцінки ефективності злиття і поглинання в умовах розвиненої ринкової системи у вигляді класичних положень за оцінкою вартості компаній. Крім того існують певні відмінності в концептуальних і методологічних підходах щодо дослідження цієї проблеми, чим визначаються істотні відмінності в узагальненнях, висновках і методичних рекомендаціях відносно результативності інтеграційної взаємодії суб'єктів господарювання.

В умовах вітчизняної економіки, де формування корпоративної культури знаходиться в початковій фазі, виключно важливим є врахування напрацювань зарубіжних дослідників, особливо тих, що стосуються скорочення трансакційних витрат, збільшення конкурентних переваг, оптимізації взаємодії керівників та акціонерів.

Розглянута вище еkleктичність концептуальних підходів переконує в доцільності розробки методичного інструментарію оцінки результативності та ефективності інтеграційних процесів господарюючих суб'єктів, логічна послідовність якого передбачає:

а) формування системи критеріїв (визначення загальних і часткових критеріїв) результативності та ефективності інтеграційної взаємодії господарюючих суб'єктів, що враховують показники функціональної, технологічної, економічної, комерційної, бюджетної, інституціональної, екологічної та соціальної ефективності, а також показники якості та інноваційності;

б) обґрунтування основних етапів реалізації алгоритму оцінки ефективності інтеграції;

в) розробку комплексу заходів щодо підвищення результативності інтеграційних процесів господарюючих суб'єктів;

г) розробку рекомендацій щодо ефективної реалізації заходів оцінки ефективності інтеграційних процесів та коригуючих дій.

Узагальнення робіт [3; 8; 10; 12; 13; 14; 15; 16; 17; 18; 22; 24-25; 26; 27; 28] дозволяє систематизувати показники результативності та ефективності інтеграційних процесів суб'єктів господарювання. На нашу думку, оцінка ефективності інтеграційних процесів суб'єктів господарювання в сучасних умовах в кожній конкретній ситуації повинна ґрунтуватися на показниках функціональної, технологічної, економічної, інституціональної, соціальної та екологічної ефективності. Зміст зазначених показників повинен відображати реалізацію тих аспектів інтеграції, які обумовлюють кінцеву ефективність спільної діяльності господарюючих суб'єктів (див. табл. 3).

Перевагами запропонованої системи показників результативності та ефективності, на наш погляд, виступають наступні:

- перспективність з точки зору методичних можливостей використання в системному аналізі державними органами виконавчої

влади стратегічно значущих інтегрованих промислових структур, що входять до рейтингів найбільших компаній і накопичення на цій основі репрезентативної інформаційної бази, на підґрунті якої можливе розробка адекватних довготривалих прогнозів динаміки розвитку;

Таблиця 3

Показники оцінки результативності та ефективності інтеграції господарюючих суб'єктів

Показники результативності та ефективності	Зміст (характеристика) показника та алгоритм розрахунку
1	2
Функціональна результативність	Характеризує міру відповідності утвореної інтегрованої структури цільовому призначенню
Економічна доцільність	Характеризує міру відповідності витрат на створення інтегрованої структури та результативності діяльності. Визначається відношенням обсягу передбачених ресурсів (витрат) на створення інтегрованої структури до фактично спожитих; чистого прибутку (чистого доходу) інтегрованої структури та обсягу витрат на створення інтегрованої структури
Технологічна результативність	Характеризує ступінь використання ресурсів в інтеграційних зв'язках, необхідних для виробництва кінцевого продукту. Визначається відношенням обсягу нормативно передбачених ресурсів до фактично спожитих
Економічна ефективність ІС	Характеризує ефективність діяльності інтегрованої структури (ціну виробництва або суспільну вартість товарів та послуг). Визначається: відношенням прибутку інтегрованої структури або окремих суб'єктів господарювання до відповідної величини власного (авансованого) капіталу (модифікована вартість або ціна виробництва); відношенням чистого доходу до витрат на оплату праці (немодифікована суспільна вартість товарів або послуг)
Фінансова результативність	Характеризує фінансовий стан інтегрованої структури. Визначається за допомогою оцінки динаміки показників, що характеризують фінансовий стан (фінансова незалежність, стійкість, ліквідність, платоспроможність, ділова активність, рентабельність тощо); структуру пасивів (автономія, кредитна залежність тощо)
Ефективність продажів та інтеграційної взаємодії маркетингу	Характеризує попит на продукцію, що виробляється інтегрованою структурою, та ефективність маркетингової діяльності й продажів, враховуючи операційні, фінансові та інвестиційні результати. Визначається відношенням чистого прибутку до чистого доходу (виручки) від реалізації; відношенням приросту чистого доходу (виручки) до витрат на створення загальної системи маркетингу (збуту) ІС; частка прямих продажів продукції та послуг між учасниками інтегрованої структури (минаючи незалежних дилерів) в загальному обсязі продажів
Показник податкового навантаження	Характеризує зміну (зменшення або збільшення) частини податкових виплат у загальній сумі витрат інтегрованої структури або окремих суб'єктів господарювання, а також відбиває міру податкової економії при інтеграції суб'єктів господарювання, що виражається в реалізації механізмів трансферного фінансування, застосування бартерних схем, внутрішньофірмового ціноутворення,

1	2
	системи давальницьких (толлінгових) контрактів, використанні консолідованої звітності
Інституціональна результативність	Характеризує міру відповідності господарюючих суб'єктів внутрішній організації інтегрованої структури, дотриманню внутрішніх норм, відповідності правовим нормам, правилам і звичаям суспільства; зміну ступеня монополізації ринку до та після створення інтегрованої структури
Показник якості	Характеризує відповідність якості продукції, що виробляється інтегрованою структурою, нормативам та/або договірним показникам. Наявність та можливість впровадження сучасних систем управління якістю (ISO, HACCP). Визначається співвідношенням обсягів сертифікованої та несертифікованої продукції; питомою вагою у загальному обсязі: продукції вищої категорії якості; продукції, що відповідає міжнародним стандартам; продукції, що експортується; відношенням кількості отриманих рекламаций (суми рекламаций; кількості задоволених рекламаций) за звітний період до минулого; співвідношенням витрат на впровадження сучасних систем якості до загальних витрат
Організаційна результативність	Характеризує міру відповідності витрат на створення нової організаційної структури управління ефективності управління. Визначається співвідношенням витрат на створення нової організаційної структури управління до адміністративних витрат; відношенням операційного прибутку та/або чистого прибутку до витрат на створення нової організаційної структури управління (адміністративних витрат) тощо
Соціальна результативність	Характеризує міру задоволення трудового колективу умовами праці на виробництві, рівень соціальної відповідальності, соціальну етику та соціальне партнерство. Визначається шляхом проведення соціологічних досліджень та на основі розрахунків показників, що виявляють проблеми зайнятості, підтримки соціальної інфраструктури, величину інвестицій в людський капітал; частку витрат на соціальні заходи в сукупних витратах; відповідність витрат на соціальні заходи та мотивацію праці ступеню задоволення трудового колективу; зростання доходів робітників; збільшення робочих місць; покращення умов праці та відпочинку тощо
Показник інноваційності	Характеризує потенціал розвитку, перспективи підвищення конкурентоспроможності інтегрованої структури. Враховує такі структурні характеристики, як: питома вага витрат на НДДКР в загальній структурі витрат; частка щорічно оновлюваної продукції, динаміки оновлення портфеля продукції; кількість розробок або впроваджень нововведень-продуктів і нововведень-процесів; вікова структура устаткування, впровадження нової техніки та технології, питома вага прогресивних технологічних процесів, інформаційних технологій
Показник екологічності	Характеризує стан довкілля, дотримання екологічних норм, обґрунтування витрат на природоохоронні заходи, на створення та реалізацію екологічних програм. Дозволяє визначити ймовірність забруднення навколишнього середовища, збалансованість та співвідношення регуляторів примусово-обмежуючого та стимулюючо-компенсаційного характеру, що забезпечують більш

1	2
	сприятливі умови для природо- та ресурсозбереження (адміністративні, стимулюючі та компенсаційні регулятори впровадження екологічного механізму); ступінь техногенного навантаження на природу через динаміку показників стану навколишнього середовища, екологічності та ергономічності продукції; гарантування екологічної безпеки, поліпшення якості довкілля в наслідок застосування економіко-екологічних інструментів у практиці господарювання інтегрованої структури

Джерело: узагальнено на основі [3; 8- 18; 21-22; 24- 28]

- забезпечення можливості зіставлення показників ефективності інтеграційних процесів господарюючих суб'єктів в часі та між собою;
- відповідність принципів оптимізації виробництва з урахуванням характеристик технологічної, соціальної, екологічної, інституціональної результативності при органічному поєднанні показників, що характеризують різні аспекти інтеграції.

Сценарії включають детальний перелік господарюючих суб'єктів, опис конкретних цілей і завдань, які необхідно вирішити в процесі їх взаємодії, вибір типу (виду), форми, методу (способу) інтеграційної взаємодії. У рамках обраного сценарію розробляється комплекс необхідних і можливих заходів, визначаються відповідні кожному заходу та загальні витрати на реалізацію сценарію.

На наступному етапі реалізуються можливі заходи щодо інтеграційної взаємодії відповідно до певного сценарію, що відповідає стратегії учасників. Відбувається перехід від наявної структури взаємовідносин до реалізації бажаного сценарію за допомогою поетапного здійснення запланованих заходів та оцінкою отриманих ефектів інтеграційної взаємодії.

Розробка та реалізація різних сценаріїв інтеграційної взаємодії припускає опрацювання основних заходів у рамках кожного програмного сценарію та визначення міри їх актуальності. Система можливих заходів відповідно до виявлених чинників, реалізація яких, на наш погляд, визначає кінцеву результативність інтеграції господарюючих суб'єктів і показники оцінки їх ефективності.

Оцінка результативності конкретного заходу може бути проведена декількома способами. По-перше, можливе зіставлення ефектів від реалізації конкретного заходу (ε_i) з частковими витратами на його реалізацію (c_i). Частковими можуть виступати витрати на формування єдиної транспортної мережі; спеціалізованих збутових організацій, що реалізують продукцію усієї інтегрованої структури; створення єдиного інформаційного поля або комунікаційної системи; проведення НДДКР тощо.

По-друге, можна зіставляти ефекти від реалізації конкретного заходу (ε_i) із загальними витратами на інтеграцію (C_j). Необхідно

зазначити, що загальні витратами на інтеграцію, завжди більше, ніж сума часткових витрат на реалізацію усіх заходів, що пояснюється наявністю постійних витрат, які не залежать від кількості заходів, що приймаються у рамках сценарію інтеграційної взаємодії. Загальними витратами при плануванні та проведенні інтеграції виступають:

1) витрати на опрацювання організаційного проекту (сценарію) та на його узгодження з експертами та відомствами;

2) на формування управляючої компанії (пов'язані з укомплектовуванням кадрами і устаткуванням);

3) на формування комунікаційної корпоративної системи (у зв'язку з налагодженням додаткової звітності і механізму поточного інформаційного обміну, участю в органах управління інтегрованої структури тощо);

4) на державну реєстрацію новоствореної інтегрованої компанії;

5) пов'язаних з реорганізацією, впровадженням нової системи стандартів, звітності, управління тощо.

На стадії функціонування інтегрованої структури подібного роду індикаторами ефективності можна вважати: витрати на утримання управлінського персоналу інтегрованої структури; на виконання ряду поточних загальнокорпоративних функцій тощо.

У разі виявлення на одному із етапів невідповідності отриманих результатів прийнятим критеріям, відбувається коригування або відхилення запропонованого заходу. Зрештою робиться вибір сценарію та комплексу заходів, що якнайкраще відповідає стратегії та тактиці формування й розвитку інтегрованої структури.

У разі виявлення на одному із етапів невідповідності отриманих ефектів прийнятим критеріям ефективності, відбувається коригування або відхилення запропонованого заходу. Зрештою робиться вибір сценарію та комплексу заходів, що якнайкраще відповідає стратегії та тактиці інтеграційної взаємодії.

Завершальним етапом стає ухвалення рішення щодо організації співпраці господарюючих суб'єктів в умовах прийнятого сценарію та здійснення передбачених заходів щодо формування та розвитку інтегрованої структури. Розробляється система управління та контролю діяльності учасників інтегрованої структури.

Необхідно зазначити, що сучасна методологія оцінки ефективності інтеграційних процесів повинна розроблятися з урахуванням органічного поєднання економічних і соціальних, якісних і кількісних оцінок, процесних та результативних характеристик взаємодії учасників інтеграційних структур. Одним із існуючих підходів до оцінки ефективності та доцільності формування й розвитку інтеграційних структур є оцінка синергетичного ефекту, що виникає в результаті інтеграційної взаємодії.

Слід зауважити, що додаткові переваги від об'єднання компаній не обмежуються окремими вигодами (збільшенням вартості виробничих активів, економією на масштабі, оптимізацією податкового навантаження, інформаційним ефектом та ін.). У зв'язку з цим результативність та доцільність створення та функціонування нового інтегрованого об'єднання в результаті структурної перебудови декількох суб'єктів господарювання, спрямованої на здійснення спільної діяльності, необхідно розглядати з урахуванням можливості отримання позитивних результатів (синергетичного ефекту) понад сумарний ефект від діяльності цих компаній, що діють як незалежні та самостійні господарюючі суб'єкти [2, с. 170-171].

В інтегрованих виробничих структурах ефект синергії обумовлений тим, що зв'язки між учасниками упорядковуються та розвиваються, стають тіснішими та більш продуктивними. В результаті, по-перше, оптимізується обмін ресурсами, спільне їх використання, що сприяє підвищенню ефективності використання різноманітних ресурсів; по-друге, прискорюється швидкість та інтенсивність інформаційних потоків, що дозволяє учасникам інтегрованої структури своєчасно та адекватно реагувати на зміни зовнішнього і внутрішнього середовища, приймати більш зважені та ефективні рішення; по-третє, розвинені взаємозв'язки учасників ІС у виробничій, збутовій, фінансовій, науково-технічній сфері дають можливість реалізовувати спільні проекти, зміцнюють конкурентні позиції підприємств на існуючих ринках та сприяють виходу на нові.

Для обґрунтування доцільності інтеграційної взаємодії необхідно визначити фінансові та нефінансові цілі та переваги. Можливі додаткові переваги створення та функціонування інтегрованої структури, що визначають мету її створення, представлені в табл. 4.

Таблиця 4

**Можливі переваги створення та функціонування
інтегрованих структур**

Мета створення інтегрованої структури	Переваги створення і функціонування інтегрованої структури	Суб'єкти господарювання, що створюють переваги*
Підвищення конкурентоспроможності підприємств, що входять в ІС	- концентрація і швидка мобілізація значних ресурсів на необхідних бізнес-напрямах, оптимізація використання мобілізованих ресурсів у рамках об'єднання; - об'єднання інтелектуального потенціалу і технічних можливостей у рамках інтегрованої структури; - економія, що обумовлена масштабами діяльності	ІС СГ ІС
Максимізація віддачі на вкладений	- концентрація виробничих потужностей; - об'єднання і використання науково-дослідних розробок; - зниження операційних витрат: виробничих,	СГ СГ

капітал	адміністративних, маркетингових та інших; - оптимізація розподілу та використання мобілізованого капіталу у складі інтегрованої структури	IC IC
Завоювання нових ринків збуту	- підвищення конкурентоспроможності продукції та підприємств, що входять до складу інтегрованої структури; - концентрація виробничих потужностей; - об'єднання інтелектуального потенціалу, технічних та фінансових можливостей підприємств-учасників інтегрованої структури; - забезпечення контролю за цінами на кінцеву продукцію	IC СГ СГ IC
Формування оптимальної вартості та структури капіталу	- отримання додаткових можливостей залучення фінансових ресурсів на вигідних умовах (з точки зору ціни, термінів повернення тощо); - створення «податкового щита», тобто зменшення бази оподаткування в результаті віднесення витрат по боргових зобов'язаннях на собівартість	IC IC
Створення ефективної системи менеджменту (у тому числі фінансового)	- централізація інформації та координація дій підприємств групи; - мінімізація адміністративних витрат; - оптимізація організаційної та фінансової структури підприємств, що входять до складу інтегрованої структури	IC IC IC
Оптимізація податкових зобов'язань	- створення «податкового щита»; - оптимальний розподіл коштів між підприємствами, що входять до складу інтегрованої структури	IC СГ
Мінімізація фінансових та інших видів ризику	- диверсифікація діяльності підприємств, що входять до складу інтегрованої структури; - диверсифікація інвестиційного портфеля підприємств, що входять до складу інтегрованої структури; - стабілізація грошових потоків; - формування оптимальної структури капіталу	СГ IC IC IC

*IC – інтегрована структура; СГ– суб'єкти господарювання, що входять до складу інтегрованої структури

Джерело: адаптовано на основі [2; 5]

Оскільки наслідком очікуваних переваг є підвищення економічної ефективності діяльності інтегрованої структури та капіталізації компаній, що входять до складу IC, то розмір вигоди від створення та функціонування об'єднання може бути оцінений на основі показників ефективності діяльності.

Представляється доцільним проведення оцінки доцільності інтеграції, яка обґрунтовується нефінансовими перевагами, шляхом визначення впливу економічного показника на фінансовий (вираження нефінансового показника через фінансовий). Наприклад, якість продукції як нефінансовий показник можна виразити через міру задоволеності клієнтів, яку, у свою чергу, можна оцінити за величиною приросту виручки від реалізації.

Кожен показник системи оцінки доцільності інтеграції визначається метою створення інтегрованої структури та застосовується

для розрахунку розміру відповідної переваги. Фінансовий показник, який береться за основу при розрахунку розміру переваги, залежить від характеру цієї переваги.

Так, якщо створення інтегрованої структури спрямоване на підвищення конкурентоспроможності підприємств, що входять до складу ІС, та дозволило отримати економію на операційних витратах, то для оцінки результативності інтеграційної взаємодії доцільно використовувати прогностичний чистий грошовий потік на інвестований капітал. У такому разі ефект підвищення конкурентоспроможності підприємств, що входять до складу інтегрованої структури, визначається як приріст чистого грошового потоку:

$$V_{synergy} = NCF_{ic} - \sum_{i=1}^n NCF_i, \quad (1)$$

де: $V_{synergy}$ – синергетичний ефект;

NCF_{ic} – прогностичний чистий грошовий потік на інвестований капітал інтегрованої структури;

NCF_i – прогностичний чистий грошовий потік i -ої компанії, отриманий за умови здійснення діяльності поза інтегрованою структурою ($i = 1, \dots, n$),

n – кількість компаній, що входять до складу інтегрованої структури.

При створенні інтегрованої структури з метою максимізації віддачі на вкладений капітал на основі концентрації виробництва ефект синергії варто визначати на основі приросту рентабельності власного капіталу підприємств:

$$V_{synergy} = ROE_{ic} - \sum_{i=1}^n ROE_i, \quad (2)$$

де: ROE_{ic} – прогнозна рентабельність власного капіталу інтегрованої структури;

ROE_i – прогнозна рентабельність власного капіталу i -ої компанії, отримана за умови здійснення діяльності поза інтегрованою структурою ($i = 1, \dots, n$).

Якщо інтегрована структура створюється з метою підвищення виробничого потенціалу та завоювання нових ринків збуту ефект синергії доцільно оцінювати на основі приросту чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (робіт, послуг):

$$V_{synergy} = S_{ic} - \sum_{i=1}^n S_i, \quad (3)$$

де: NCF_{ic} – прогнозна виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) інтегрованої структури;

NCF_i – прогнозна виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) i -ої компанії, отриманий за умови здійснення діяльності поза інтегрованою структурою ($i = 1, \dots, n$).

Ефект синергії аналогічним чином можна визначати при створенні інтегрованих структур з метою отримання інших інтеграційних переваг.

Проте, варто зазначити, що посилення інтеграційної взаємодії та створення інтегрованих об'єднань може викликати й негатив для його учасників, що полягають у наступному: зниження підприємницької активності (інертність при перебудові виробництва, здійсненні масштабних інвестицій, зміні організаційної структури), зниження вартості компаній в результаті диверсифікації виробництва, збільшення сумарних витрат при ускладненні та помилках при побудові організаційної й фінансової структур, зростання рівня небезпеки бюрократизації управління, руйнування налагоджених зв'язків в результаті активізації відцентрових тенденцій тощо [2; 20; 23].

Оцінка недоліків створення та функціонування інтегрованої структури може буди здійсненна тим же методом, що і оцінка переваг, тільки оцінюється не позитивний, а негативний ефект.

Таким чином, оцінка ефективності та доцільності розвитку інтеграційних структур може базуватися на кількісному визначенні синергетичного ефекту, що виникає в результаті інтеграції. Проте, загальний синергетичний ефект від створення та функціонування інтегрованих структур може бути як позитивним, так й негативним. В результаті отримання негативного ефекту синергії варто відмовитися від інтеграційної взаємодії з обраним суб'єктом господарювання та здійснити коригування інтегрованої структури.

Методика розрахунку ефекту синергії від отримання окремої переваги є універсальною і полягає у визначенні різниці між прогнозним показником діяльності інтегрованої структури в цілому та сумою значень (середньозваженим значенням) відповідного прогнозного показника діяльності підприємств – учасників інтегрованої структури, що досягаються за умови здійснення їх діяльності поза об'єднанням.

Оскільки головній меті створення та функціонування інтегрованої структури відповідає певна сукупність бажаних переваг, то їх кількість визначає наявність різноманітних показників в системі оцінки доцільності інтеграції.

Ми погоджуємося з І. Івашківською [11, с. 27-28], яка наполягає, що аналіз ефектів синергії має бути побудований як з якісною, так і з кількісною точок зору. Якісний аналіз припускає визначення усіх можливих ефектів від інтеграції та відбір найбільш вірогідних (реалістичних) причин їх виникнення (стосовно конкретної угоди) на основі виявлення потенціалу комбінування ресурсів.

При кількісній оцінці визначаються прогнозні прирости параметрів, що визначають розміри грошових коштів: зростання виручки за рахунок збільшення обсягів продажів, розширення кола нових клієнтів, поліпшення якості продукції, посилення конкурентної позиції компанії;

зниження витрат та прискорення зростання продажів за рахунок економії на масштабах випуску і нових можливостей зростання; зниження витрат за рахунок оптимізації податкових виплат; зниження інвестицій в оборотний капітал і економія інвестицій у довгострокові активи за рахунок економії на масштабах і гнучкості; зміна чистого боргу за рік, приріст позикового довгострокового капіталу з урахуванням впливу фінансової синергії, поліпшення доступу до кредитних ресурсів тощо.

Враховуючи, що інтеграція покликана забезпечити потік відновлюваних вигод, на другому етапі необхідно провести аналіз їх розподілу в часі та окреслити траєкторію їх руху: зростуть або зменшуються додаткові вигоди. Крім того, у кожному конкретному випадку необхідно передбачити у мінливому внутрішньому та зовнішньому середовищах напрям дій інтегрованої структури, тобто сумарний потік додаткових вигод потрібно дисконтувати з метою оцінки їх прибутковості з урахуванням ризику.

Окрім згаданих можливих вигід та витрат, ініціатор інтеграції несе додаткові витрати, що пов'язані з формуванням інтегрованої структури (премія, що виплачується власникам компанії-мети, додаткові інвестиції на реструктурування (оплата боргів придбаної компанії, витрати по виведенню її з фінансової кризи, витрати на створення нової системи управління, розроблення та впровадження комунікаційної системи, модернізацію тощо) та понесені під час здійснення угоди (державна реєстрація, оплата послуг консультантів, витрати з проведення угоди тощо).

Використання в моделі оцінки ефекту синергії змінних, що враховують витрати по проведенню інтеграційних угод, дозволить здійснити його більш достовірно оцінку та завчасно виявити неперспективні угоди.

З урахуванням вищевикладеного, представляється можливим для визначення доцільності інтеграції використовувати модель оцінки ефекту синергії на основі дисконтування грошових потоків, що запропонована І. Івашківською для визначення ефективності угод М&А [11, с. 27].

Проте, урахування особливостей інтеграційних процесів передбачає включення в модель додаткових змінних:

- премії, що виплачується ініціатором інтеграції власникам (акціонерам) компанії-мети (P);
- витрат компанії-покупця в процесі інтеграційної взаємодії (E);
- додаткових витрат, що пов'язані з формуванням та розвитком інтегрованої структури (I);
- приросту прибутку/економії на витратах внаслідок об'єднання управлінських здібностей персоналу інтегрованої структури ($\pm \Delta L$).

Премія, що виплачується власникам (акціонерам) компанії-мети та витрати компанії-покупця в процесі інтеграції розглядаються нами як

одноразові, які ініціатор інтеграції несе безпосередньо у момент укладення угоди, тому вони у запропонованій моделі не дисконтуються.

Ефект від прояву управлінського синергізму (ΔL) розраховується як величина, на яку збільшаться витрати ($- L$) по навчанню персоналу (розробка програми навчання, оплата послуг сторонніх бізнес-тренерів з навчання тощо). Враховуються і вигоди ($+ L$), що обумовлені використанням управлінських здібностей менеджерів об'єднаної компанії (управлінського «ноу-хау», оптимізації бізнес-процесів та/або перебудови управлінської структури компанії, внаслідок чого знизяться адміністративні витрати тощо), а також перетворені в грошовий еквівалент показники якості роботи персоналу (сума, на яку знизяться штрафи та пені, що нараховувалися раніше підприємству унаслідок помилок персоналу).

Необхідно зазначити, що приріст виручки (ΔS) та економію витрат (ΔC) підприємств, котрі створюють інтегровані структури, слід розглядати в розрізі окремих галузей з урахуванням можливих інтеграційних переваг, які з найбільшою вірогідністю проявляться при здійсненні інтеграційної взаємодії у підприємств цієї галузі.

Отже, доцільність інтеграції можна визначити на основі чистого приведенного ефекту синергії (NPVS):

$$NPVS = \sum_{t=1}^T \frac{\Delta FCFE_t}{(1 + re)^t} - P - E \quad (4)$$

$$\Delta FCFE = \pm \Delta S \pm \Delta C \pm \Delta T + \Delta NWC + \Delta Capex \pm \Delta L + \Delta Debt - I,$$

де: NPVS (*Net present value synergies*) – чистий приведений ефект синергії;

$\Delta FCFE$ (*free cash flow to the equity holders*) – потік грошових коштів для акціонерів;

ΔS (*sales*) – зміна виручки від реалізації продукції (робіт, послуг);

ΔC (*costs*) – зміна витрат;

ΔT (*tax*) – зміна податкових виплат;

ΔNWC (*net working capital*) – зміна інвестицій в оборотний капітал;

$\Delta Capex$ (*capital expenditure*) – зміна капіталовкладень (інвестицій у довгострокові активи);

ΔL (*labor*) – ефект від прояву управлінського синергізму;

$\Delta Debt$ – зміна дебіторської заборгованості (з урахуванням фінансової синергії);

I (*investment*) – додаткові інвестиції на внутрішню інтеграцію та реструктурування інтегрованого об'єднання;

re (*return*) – прибутковість акціонерного капіталу (ставка дисконтування), частка одиниці;

P (premium) – премія, що виплачується ініціатором інтеграції власникам (акціонерам) компанії-мети;

E (expenses) – витрати ініціатора інтеграції в процесі інтеграції.

Запропонований метод оцінки доцільності інтеграції на основі чистого приведеного ефекту синергії дозволяє об'єктивно врахувати та оцінити увесь спектр прояву форм ефекту синергії (як кількісних, так і якісних) та надає можливість відбирати та укладати тільки ті угоди, які будуть перспективними з точки зору доцільності розвитку інтеграційної взаємодії підприємств.

Необхідно зазначити, що реалізація запропонованої комплексної методики оцінки доцільності, результативності та ефективності інтеграційної взаємодії господарюючих суб'єктів передбачає врахування наступних положень:

- показники результативності заходів необхідно розглядати в динаміці, сукупності та взаємозв'язку в цілях отримання повної картини ефективності інтеграції з урахуванням можливих варіацій, коли ефект реалізації певного заходу може бути елімінований негативною дією іншого;

- зіставлення ефектів та витрат передбачає вираховування економічної нерівноцінності здійснюваних витрат та отримуваних результатів у різні моменти часу, інфляцію, невизначеність та ризики, що чинять вплив на ухвалення рішень, та їх порівнянню оцінку;

- оцінка результативності окремих заходів щодо підвищення ефективності інтеграції господарюючих суб'єктів уможливорює використання не пов'язаних в єдину систему показників та передбачає дотримання максимальної відповідності кожного показника цільовій орієнтації заходу та повноти віддзеркалення ефекту, що досягається;

- для якісної реалізації запропонованої методики суб'єкти господарювання повинні мати високий управлінський потенціал, але кращим рішенням представляється створення управляючої компанії, що централізує функції стратегічного планування, виробництва, управління, маркетингу, постачання, збуту, НДДКР. При цьому, підвищення управлінського потенціалу визначає ефективність інтеграції господарюючих суб'єктів;

- дослідження взаємодії господарюючих суб'єктів має бути повним і предметним, та спрямованим на виявлення у кожному ланцюгу як найбільш, так і найменш цінних компонентів (з точки зору перспективної стратегії розвитку та забезпечення конкурентних переваг);

- вибір індикатору стратегічного розвитку інтегрованої структури повинен базуватися не на оцінці рівня та динаміки поточного прибутку учасників групи, а враховувати ступінь нарощування інвестиційного потенціалу (у тому числі за рахунок позикових джерел) та конкурентних переваг;

- залежно від обраного методу інтеграції, міри централізації в інтегрованій структурі горизонт прогнозування показників ефективності повинні диференціюватися. При оцінці ефективності угод співпраці доцільно здійснювати планування на період не менше 1 року; об'єднань (злиття або поглинання) – на період не менше 5 років;

- розвиток інтеграції повинен супроводжуватися створенням загальної системи планування та певних цільових завдань для учасників інтегрованої структури;

- при розробці комплексу критеріїв ефективності слід враховувати аналіз середовища функціонування інтегрованої структури; необхідно орієнтуватися на зіставленні характеристик функціонуючої (чи проєктованої) інтегрованої структури та інших компаній, які присутні на споріднених ринках, зокрема в аспекті технологічного рівня виробництва, достатності виробничих потужностей і збалансованості їх окремих елементів;

- включення до складу інтегрованої структури підприємств, що мають незадовільний фінансовий стан, впливає негативно на кінцеву ефективність інтеграції, ускладнює початковий етап становлення інтегрованої структури та може викликати флуктуацію системи.

Отже, розглянуті методичні підходи до оцінки доцільності, результативності та ефективності інтеграційної взаємодії господарюючих суб'єктів представляють комплексне вирішення проблеми підвищення результативності інтегрованих промислових структур у вітчизняній економіці. Дана методика може бути застосовна як на етапі планування інтеграції, дозволяючи приймати обґрунтовані та економічно виважені рішення, так і в процесі функціонування інтегрованої структури з метою розробки заходів щодо коригування недоліків існуючої структури, взаємин господарюючих суб'єктів або помилкових рішень, що приймаються в процесі діяльності інтегрованої структури.

Серед основних дій, що спрямовані на коригування формування та функціонування інтегрованої структури, можна відзначити: зміну структури інтегрованого об'єднання (ліквідація або заміна господарюючого суб'єкта, що не забезпечує ефективність діяльності інтегрованої структури в цілому); розробку та реалізацію заходів щодо приведення характеристик учасника (функціональних, технологічних, економічних, технічних, маркетингових, фінансових, інституціональних, соціальних, екологічних) до необхідного для досягнення цілей інтегрованої структури рівня.

Література:

1. Авдашева С.Б. Хозяйственные связи в российской промышленности: проблемы и тенденции последнего десятилетия [Текст] / С.Б. Авдашева. – М.: ГУ-ВШЭ, 2000. – 186 с.

2. Балтин В.Э. Оценка эффекта синергии создания и функционирования холдинга / Балтин В.Э., Скобелева Е.В. // Вестник ОГУ. – Оренбург: ОГУ, 2006. – № 8. – С. 170-176
3. Богатая И. Н. Стратегический учет собственности предприятия / И. Н. Богатая. – М.: Феникс, 2001. – 320 с.
4. Галпин Т. Дж. Полное руководство по слияниям и поглощениям компаний : Методы и процедуры интеграции на всех уровнях орг. иерархии. / Тимоти Дж. Галпин, Марк Хэндон; [Пер. с англ. и ред. Э.В. Кондуковой] – М.; СПб.; К.: Вильямс, 2005. – 237 с. – Библиогр.: с. 235-237.
5. Гостева І.С. Прояви видів втрати зиску в інтегрованих підприємствах / І.С. Гостева //Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В.Дала . – 2008. – № 4 (122). – С. 53-59
6. Гохан Патрик А. Слияния, поглощения и реструктуризация компаний [Текст] / Патрик А. Гохан; [Пер. з англ.]. – 3-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. – 741 с.
7. Гранди Т. Слияния и поглощения. Как предотвратить разрушение корпоративной стоимости, приобретая новый бизнес [Текст] / Тони Гранди; [пер. с англ.]. – М. : Эксмо, 2008. – 240 с.
8. Дементьев В. Интеграция предприятий и экономическое развитие / Виктор Евгеньевич Дементьев. – М.: ЦЭМИ РАН, 1998. – 114 с. (рус.). (Препринт # WP/98/038)
9. Ендовицкий Д.А. Экономический анализ слияний/поглощений компаний: [научное издание] / Д.А. Ендовицкий, В.Е. Соболева. – М. : КНОРУС, 2010. – 446 с.
10. Иванова О. П. Эффективность интеграции: методы оценки / О. П. Иванова. – Кемерово: Кузбассвуиздат, 2002. – 79 с.
11. Ивашковская И. Слияния и поглощения: ловушки роста / Ивашковская И. // Управление компаний. – 2004. – №7. – С. 26 – 29
12. Игнатова Н. В. Влияние межфирменной интеграции на эффективность промышленного производства: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.01 / Н.В. Игнатова. – Волгоград, 2004. – 183 с.
13. Ищенко С.М. Слияния и поглощение компаний: оценка эффекта синергии / С.М. Ищенко. – К. : Науковий світ, 2007. – 95 с.
14. Калинин Д. Новые методы оценки стоимости компаний и принятия инвестиционных решений / Дмитрий. Калинин // Рынок ценных бумаг. – 2000. – № 8. – С. 43-46. – Библиогр.: с. 46.
15. Козик В. В. Ефективність об'єднання промислового і фінансового капіталу / Козик В. В., Бажанова А. І. // Економічні науки. Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту Київського національного торговельно-економічного університету: Зб. наук. пр. за матеріалами XIII міжнародної наук.-практ. конференції. Вип.ІІ. Економічні науки. У 2-х ч. – Чернівці: АНТ Лтд., 2002. – Ч. 2. – С. 262 – 266.

16. Коупленд Т. Стоимость компаний: оценка и управление / Т. Коупленд, Т. Колер, Дж. Мурин – М.: Олимп-Бизнес, 2002. – 565 с.
17. Оценка бизнеса / под ред. А. Г. Грязновой, М. А. Федотовой. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 320 с.
18. Плещинский А. С. Оптимизация межфирменных взаимодействий и внутрифирменных управленческих решений / А. С. Плещинский. – М.: Наука, 2004. – 252 с.
19. Попов А. А. Интеграция хозяйствующих субъектов в рыночной экономике: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.01 / Андрей Алексеевич Попов. – Воронеж, 2004. – 197 с.
20. Рабинович А. Управление в холдинге: возможные варианты / Рабинович А., Адамович Г., Крупская Е. // Хозяйство и право. – 2004. – № 9. – С. 51-61
21. Слепов В. ФПГ: современные тенденции развития / В. А. Слепов, О. В. Вороненко, Д. Б. Крючин // Финансы. – 1998. – № 4. – С. 13-16.
22. Уткин О. Определение эффективности работы корпораций: применение технологии анализа среды функционирования / О. Уткин // Российский экономический журнал. – 2001. – № 5-6.
23. Шиткина И. Особенности корпоративного управления хозяйственными обществами, объединенными в холдинговую компанию / Шиткина И. // Хозяйство и право. – 2003. – №10. – С. 40-49
24. Якутин Ю. Еще раз к анализу эффективности становящихся российских корпораций / Ю. В. Якутин // Российский экономический журнал. – 1998. – № 9-10. – С. 33-42.
25. Якутин Ю. Концептуальные подходы к оценке эффективности корпоративной интеграции / Ю. В. Якутин // Российский экономический журнал. – 1998. – № 5. – С. 71-81.
26. Banker R. Some Models for Estimating Technical and Scale Efficiency in Data Envelopment Analysis /R. Banker, A. Charnes, W. Cooper // Management Science. – 1984. – Vol. 30. – № 9.
27. Charnes A. Measuring of Efficiency of Decision Making Units / A. Charnes, W. Cooper, E. Rhodes // European Journal of Operational Research. – 1978. – Vol. 2.
28. Reilly F. K. Investment Analysis and Portfolio Management: 6 ed / Reilly F. K., Brown K. C. – The Dryden Press, 2000. – P. 446.

НАПРЯМИ СТАБІЛІЗАЦІЇ РЕСУРСНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ АПК УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ РОЗВИТКУ ЇХ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ

Ємцев В.І., д.е.н., професор

Ємцева Г.Ф., ст. викладач

Вітчизняне тваринництво, особливо скотарство, знаходиться у депресійному стані, що дає підстави ставити питання не про його розвиток, а

про його відродження. Саме відродження повинно бути пріоритетним завданням макроекономічної аграрної політики держави, тому що від цього залежить стан сировинної бази та рівень забезпеченості сировиною переробних підприємств, а в кінцевому результаті, рівень стабільного і збалансованого забезпечення населення продуктами тваринництва. Для визначення можливих напрямів вирішення цього завдання необхідно проаналізувати сучасний стан вітчизняного скотарства і визначити основні проблеми, що заважають його функціонуванню і, в цьому світлі, основні проблеми функціонування підприємств вітчизняної м'ясної та молочної промисловості: скорочення обсягів виробництва м'яса та молока, їх якість, невідповідність вітчизняної м'ясної та молочної продукції вимогам та стандартам ЄС щодо її якості і безпеки, невідповідність організації контролю якості продукції на підприємствах стандартам ISO та HACCP, низька продуктивність худоби, недостатня підтримка держави селекційно-плеємної і генетичної роботи, потреба у значних обсягах капіталовкладень в розвиток скотарства тощо.

Ще кілька років тому драйвером розвитку економіки й лідером з залучення валюти в країну була важка промисловість. Однак, з 2006 р. по 2014 рр. частка промисловості у ВВП скоротилася з 28 до 20%, третина промислових підприємств, в тому числі харчової промисловості – збиткові [1]. Це свідчить про те, що велика частина промислових підприємств не має «платоспроможного» попиту на кредити та потерпає від нестачі інвестицій для інноваційної та виробничої діяльності. Підприємства промисловості (особливо переробної) у своїй інноваційній діяльності майже повністю відлучені від фінансового ринку і практично згортають цю діяльність, позбавляючи себе конкурентоспроможності на внутрішньому та світових ринках.

Результати проведених досліджень свідчать, що у 2015 р частка кредитів в інвестиціях у переробну промисловість скоротилася до 1,9% проти 12,8% в 2011 р. [1,2] У низці галузей переробної промисловості взагалі припинено використання позикових і залучених коштів у виробничій діяльності. Недоступність кредитів зумовлена передусім їх дорожнечою, а ставки за банківськими кредитами значно перевищують середню рентабельність діяльності підприємств. В цих умовах, як джерело інноваційної діяльності підприємства змушені розглядати тільки власні фінансові ресурси, хоча і воно дуже обмежене. На сьогоднішній день, як свідчать результати досліджень, за рахунок самофінансування забезпечується 87% інвестицій в основний капітал у промисловості та 97% у переробній промисловості, що свідчить про певні кризові явища та тенденцію до деіндустріалізації економіки, що веде до її деградації та занепаду, скорочення обсягів виробництва високотехнологічної продукції та товарів з високою доданою вартістю.

В цих умовах вітчизняний АПК стає практично головним джерелом припливу іноземної валюти в країну. Питома вага продукції АПК у ВВП зростає з 17,4% у 2013 р до 20,4% – у 2016 р., а у загальному експорті країни - зростає із 9,4% у 2000 р. до 42,5% - у 2016 р. Крім того, АПК значною мірою визначає і забезпечує продовольчу безпеку держави, а також збалансованість, якість і безпеку харчування населення країни.

Сприятливі природно-кліматичні умови, наявність родючих ґрунтів, трудових ресурсів свідчать, що АПК України має значний потенціал розвитку. І хоча аграрна спеціалізація ніколи не забезпечувала значних доходів, а всі розвинуті країни завжди розвивали переробну промисловість, де зосереджено знання і технології, саме АПК, на сьогоднішній день, є головним й одним з небагатьох секторів економіки країни, який успішно функціонує і розвивається. Так, у загальному обсязі приросту капітальних інвестицій в Україні за січень-вересень 2016 р. частка агропродовольчого сектору економіки становила 51,3%, у тому числі на сільське господарство припадає 39,6%, а на харчову промисловість - 11,7%. Тобто, АПК забезпечив більше половини приросту капітальних інвестицій в розвиток національної економіки. Хоча банки при цьому, інвестують тільки 10% загальних вкладень в АПК України. [3]

Стратегічне значення аграрного та переробного секторів економіки обумовлено як об'єктивними конкурентними перевагами, які ми маємо використовувати вже сьогодні, так і неймовірно швидким розвитком галузі. Що дозволяє підприємствам АПК зберегти темпи розвитку?

Можна назвати кілька переваг, які дозволяють підприємствам вітчизняного АПК зберегти темпи розвитку. Перша - вигідне географічне положення країни, що забезпечує зв'язок з усім світом. Друга – гарні природно-кліматичні умови. Третя - поки ще родючі чорноземи, які становлять дві третини всієї території України. І четверта - це, звичайно, висококваліфіковані спеціалісти та дешева робоча сила. [5]

Згідно з висновками експертів ФАО, Україну віднесено до числа країн, які в перспективі можуть стати світовими продовольчими донорами. За умов розвитку технологій та технічного забезпечення вітчизняний АПК може збільшити виробництво продовольства в обсягах, достатніх для забезпечення харчовими продуктами 400-500 млн людей, а в у перспективі – до 1,5 млрд людей. В той же час, для власного забезпечення потреб населення країни буде достатньо лише 15% від виробленої продукції [5]. Таким чином, роль та вагомість АПК для економіки України і надалі будуть зростати, залишаючись винятково важливими у забезпеченні власної та світової продовольчої безпеки.

Поміж основних факторів, що надають перспективи подальшого розвитку АПК можна виділити наступні:

1. Зростає споживання продуктів харчування в найнаселеніших країнах світу - Індії та Китаї (проживає більше 2 млрд людей) в яких, внаслідок стрімкого економічного розвитку, відбувається збільшення доходів населення і споживчого попиту на продовольство. Доходи населення зростають, можливості для якісного харчування поліпшуються, людям вже замало традиційної рослинної їжі, вони прагнуть споживати м'ясо, молоко тощо, причому у все більшій кількості. Тому, наприклад, тільки Китай за 10 наступних років планує імпортувати 50 млн т зерна, понад 10 млн т м'яса, близько 10 млн т молочних продуктів, які, до речі, там раніше майже не споживали.

2. У сільськогосподарському обробітку у світі перебуває 4810 млн га земель (у т. ч. рілля - 4340 млн га.). І хоча, за оцінками експертів, близько 445 млн га придатної для сільського господарства землі в світі не обробляється (з яких 201 млн га - у країнах Африки на південь від Сахари, 123 млн - у Латинській Америці і 52 млн га - у Східній Європі), у світі виникла і триває негативна тенденція зменшення площ, придатних для обробітку та вирощування сільськогосподарських культур. Тому ООН вже декілька років веде мову про можливість виникнення в світі продовольчої кризи.

3. Населення планети збільшується стрімкими темпами. Так, якщо у 1990 р. чисельність населення світу становила 5,26 млрд осіб, то вже у 2012-му – 7,0 млрд. До 2050 р., тобто вже за 30 років, у світі буде проживати 9-10 мільярдів людей. І всі вони будуть потребувати їжі. Тобто продовольство стає основним важелем, який вже нині потужно впливає на геополітику. Таким чином можна спрогнозувати, що обсяги виробництва та продажів агросировини і продовольства будуть збільшуватися відразу з декількох причин - через зростання попиту населення на харчові продукти, на корми для тварин і на виробництво біопалива [4].

Все це, безумовно, не може не радувати всіх гравців світового ринку агропродукції та продовольства, обіцяючи їм стабільні ринки збуту й збільшення обсягу продажів. Однак, для забезпечення населення Землі продовольством у 2050 р. світовому сільському господарству потрібно підвищити свою ефективність на 60% від рівня 2005-2010 рр. [5]

В умовах відкритості національної економіки світові тенденції щодо наростання дефіциту продовольства і майбутнього зростання цін на нього можуть розглядатися як потужний виклик, що визначає великі можливості для підприємств вітчизняного АПК. Саме тому забезпечення підвищення конкурентоспроможності вітчизняного АПК, на тлі перспективи потужного виходу підприємств вітчизняного АПК на світові ринки збуту, для країни має бути стратегічною метою і все це буде потребувати нових (оновлених, більш потужних) підприємств та високоосвічених спеціалістів.

Однак зростання ефективності діяльності та розвиток переробних підприємств вітчизняного АПК не відповідає існуючим можливостям (табл.1). Наявність ряду певних проблем, пов'язаних із змінами зовнішнього та внутрішнього середовищ стримує зростання ефективності діяльності та розвиток підприємств практично всіх галузей АПК, в тому числі і переробних.

Таблиця 1

Динаміка індексів виробництва продукції сільського господарства та харчової промисловості протягом 2000 - 2015 рр.

	2000	2005	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Індекси продукції сільського господарства	109,8	100,1	100,9	98,5	119,9	95,5	113,3	102,2	95,2
Індекси промислової продукції у виробництві харчових продуктів, напоїв і тютюнових виробів	123,0	113,7	94,0	103,7	102,9	101,0	94,9	102,5	89,3

**Джерело: розраховано на основі [1]*

Внутрішні проблеми зумовлені: можливостями старої і зношеної виробничої інфраструктури, яка фактично вичерпала попередній запас міцності та не відповідає сучасним вимогам сьогодення щодо технічного рівня розвитку та якості ринкової інфраструктури; нерозвиненістю інформаційних систем; загальною економічною нестабільністю; відсутністю сучасних ефективних методів управління, нестачею кваліфікованого персоналу та слабкою готовністю менеджменту галузей АПК до роботи в умовах жорсткої конкурентної боротьби та посилення глобалізації; відсутність інвестицій і, як наслідок, низький рівень виробництва, зростання витрат на виробництво; порушенням паритетних співвідношень цін на продукцію агросектору із цінами на продукцію інших галузей, що, внаслідок вимивання обігового капіталу, залишає більшість виробників сировини для підприємств переробних галузей АПК, без необхідних фінансових ресурсів не тільки для розширеного відтворення; недосконалістю правового забезпечення щодо вирішення ряду проблемних питань, які виникають в умовах посилення конкуренції на світовому ринку сировинних та продовольчих товарів тощо [6,7].

Останнім часом ці проблеми посилились появою нових зовнішніх ризиків, пов'язаних: із зростанням напруги у геополітичній ситуації, яка призвела до втрати ринків Криму, РФ і країн Євразійського економічного союзу; із тенденцією світових цін на агропродукцію й продовольство до зменшення або стабільності (рис.1); значним знеціненням національної валюти, галопуючою інфляцією, зростанням цін на всі види енергоносіїв та матеріальних ресурсів; труднощами в одержанні короткострокового й

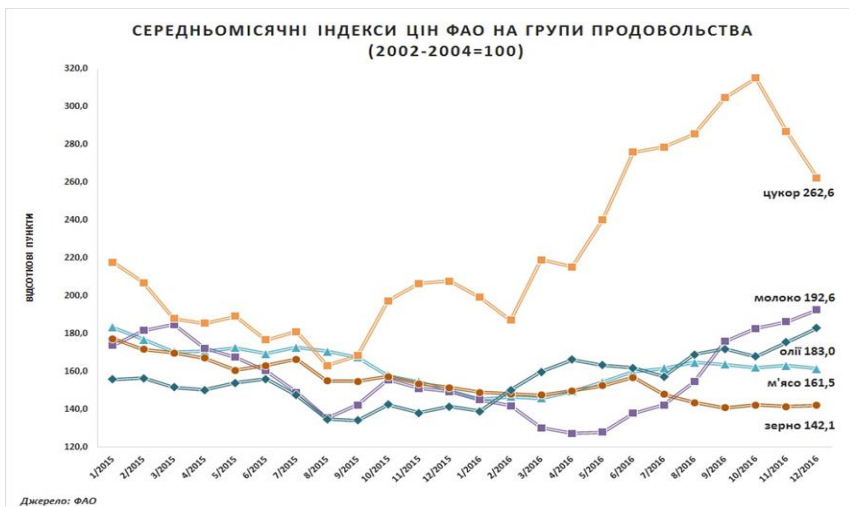


Рис. 1. Динаміка середньомісячних індексів цін ФАО на групи продовольства.

довгострокового фінансування; значним падінням реальних доходів і купівельної спроможності населення та зміною структури його витрат тощо, які посилюють внутрішню нестабільність не тільки в галузях АПК, а і всієї економіки. Тому підприємствам переробних галузей АПК України дуже складно конкурувати з розвинутими країнами на світових ринках продовольства [7].

На фоні різкого зростання цін на всі види ресурсів, що використовуються в діяльності підприємств АПК, аналіз рентабельності різних напрямів їх діяльності демонструє згубність таких підходів і загрозу продовольчій безпеці держави та економічному стану абсолютної більшості підприємств АПК (табл. 2).

Таблиця 2

Рентабельність виробництва основних видів продукції у сільськогосподарських підприємствах (у %%)

	1990	2000	2005	2010	2015	2015 до 1990, %%
Зернові культури	275,1	64,8	3,1	13,9	43,1	0,17
Насіння соняшнику	236,6	52,2	24,3	64,7	80,5	0,34
Цукрові буряки (фабричні)	29,5	6,1	4,8	16,7	28,2	0,94
Овочі відкритого ґрунту	27,6	14,0	16,1	23,5	47,5	1,74
Молоко	32,2	-6,0	-0,4	17,9	12,6	0,33

ВРХ на м'ясо	20,6	-42,3	-25,0	-35,9	-17,9	-
Свині на м'ясо	20,7	-44,3	14,9	-7,8	12,7	0,62
Птиця на м'ясо	17,0	-33,2	24,9	-4,4	-6,1	-
Вівці та кози на м'ясо	2,3	-46,4	-32,1	-29,5	-29,6	-
Яйця	27,3	10,6	23,5	18,6	12,6	0,47
Вовна	-2,4	-75,8	-72,8	-82,2	-61,9	-

**Джерело: розраховано на основі [2,3,4]*

Однак, відсутність стратегічного планування, і в першу чергу в галузях АПК, унеможливує запровадження зваженої, науково-обґрунтованої цінової політики на сировину для переробних підприємств. Як наслідок - цінові «гойдалки»: від загрозливих параметрів інфляції до спаду цін та дефляції у продовольчому сегменті, бо ефективний механізм запобігання цим диспропорціям, що вже застосовується розвиненими країнами, в нашій країні залишається лише декларацією.

В цих умовах, питома вага продукції тваринництва у загальному обсязі виробництва сільгосппродукції зменшилась з 48,8% у 1990 р. до 27,23% у 2016 р., виробництва молока з 22,4 % у 1995 р до 11,25% у 2015 р [1,2]. Це свідчить про те, що найбільш значний негативний вплив вище перелічені проблеми мають на галузі тваринництва, яке є збитковим внаслідок глибокого диспаритету цін на продукцію тваринного походження та матеріально-технічні ресурси, що споживаються галуззю, а також відсутності ефективного фінансово-економічного механізму їх державної підтримки.

Як свідчать результати проведених досліджень, Україна за останні роки втратила значну частку світового ринку тваринницької продукції, а разом з ним і робочі місця, податки, валютні надходження від експорту тваринницької продукції. Так питома вага України в світовому поголів'ї ВРХ знизилась з 0,02% у 1990 р до 0,0031%. у 2015 р., тобто майже у 8 разів, а у світовому рейтингу виробників молока Україна, яка у 1990 р перебувала на п'ятому місці, у 2015р. займала лише 13 позицію [1,2,5,7].

В той же час, Україна має всі шанси збільшити свою частку на світовому ринку агросировини і продовольства, якщо докладатиме максимум зусиль та зможе розробити дієві виробничу і маркетингову стратегії для молочного продуктового підкомплексу АПК України. В цьому також зацікавлені виробники інших галузей, що виробляють продукцію для підприємств молочного продуктового підкомплексу – підприємства машинобудування, ветеринарних, фармакологічних й миючих засобів, насіння для виробництва кормів, комбікормів та шроту, постачальники науково-дослідницьких, селекційно-племінних, логістичних, фінансових, лізингових, аутсорсингових, консалтингових послуг тощо [4,8]

В світлі цього доцільно проаналізувати сучасний стан вітчизняного скотарства і визначити основні проблеми, що заважають

його функціонуванню, тому що від цього залежить стан сировинної бази та рівень забезпеченості сировиною переробних підприємств і, відповідно, ефективність функціонування підприємств вітчизняної м'ясної та молочної промисловості, а в кінцевому результаті, рівень стабільного і збалансованого забезпечення населення продуктами тваринництва.

У цілому, скотарство являє собою складну, достатньо нестабільну біолого-виробничо-економічну систему, функціонування якої залежить від дуже багатьох факторів (природно-кліматичних, STEEPLE-факторів тощо) та впливу конкурентоформуючого середовища. Станом на початок 1990 р. у сільському господарстві України стадо ВРХ поголів'ям 1500 гол. і більше мали 2,8 тис. сільськогосподарських підприємств, в яких одночасно утримувалося 7,2 млн голів худоби. [6,7] Сільське господарство мало у своєму розпорядженні виробничі ланцюжки повного технологічного циклу: племінне тваринництво, кормову базу, тваринницькі ферми і далі передавало сировину на промислову переробку і фасування готової продукції, яка поставлялася кінцевому споживачу.

Держава гарантувала, що цю продукцію куплять, забезпечуючи сільгосппідприємствам прибуток з помірною рентабельністю, яка надавала їм можливість не лише для розширеного відтворення виробництва, але і розвитку соціальної сфери села. Все це стимулювало розвиток тваринництва, яке на той час було рентабельним (табл.2). При валовому зборі зернових у 1990 р в обсязі 50-51,2 млн. т - 28-30 млн. т йшло на задоволення потреб тваринництва, забезпечуючи стабільну і достатню кормову базу [1,2].

Під час системної економічної кризи 90-х років минулого століття в агропромисловому комплексі України відбулися радикальні економічні перетворення. Результатом розпаювання землі та майна сільгосппідприємств стало розграбування технічного парку і розорення тваринницьких комплексів, які не могли існувати, окрім як у складі великих виробничих структур. А після лібералізації діяльності банківського сектору, винищення поголів'я худоби прийняло найбільш варварський розмах, коли майно сільгоспвиробників, які брали кредити і не мали можливості повернути їх вчасно, стало, за полегшеною процедурою, переходити у володіння кредиторів. В результаті конфіскована банками ВРХ негайно йшла на забій, у тому числі і десятки тисяч голів племінного стада [4,7].

Наявність проблем в обробці паїв власними силами, змусили власників передавати їх в оренду. Орендарі, необтяжені жорсткими вимогами та контролем з боку держави, щодо дотримання сівозміни, стали експлуатувати землю, вирощуючи, здебільшого, зернові і технічні культури, виробництво яких було найбільш рентабельним та відмовились

від ведення тваринництва, яке вимагало значних фінансових ресурсів на відновлення та утримання стада, будівель, обладнання тощо. Так, якщо у 1990 р зернові культури займали 45% від загальної площі посівів, то у 2015 р – 54,8%, технічні культури – 11,6% та 31,04% відповідно, кормові культури – 37%, та 7,4% [12]. Тобто, не враховуючи скорочення загальної площі посівів з 32,4 млн га у 1990 р до 26,9 млн га у 2015 р, виробництво кормових культур скоротилось у 5 разів, а площа їх посівів у 5,8 разів менша від оптимальної [1,2]

За цей період обсяг продукції тваринництва скоротився на 82 606 млн. грн. або 53,8%. Водночас небезпечно розширювались площі під технічними культурами. Наприклад, посіви сояшинику у 2015 р збільшилися у 3,1 проти 1990 р і займали по Україні 18,9% ріллі – при допустимій нормі 12%, а в Луганській, Дніпропетровській, Запорізькій областях під цю культуру було відведено до третини площ посівів [1,2].

Наслідком стало те, що Україна експортує в основному рослинницьку продукцію (понад 73% експорту сільськогосподарської продукції та продуктів харчування у 2016 р). Причому лише одна культура - сояшник (насіння, олія, макуха) займає понад 23% загального агропродовольчого експорту. Для порівняння, на тваринництво та всю тваринницьку продукцію припадає лише 2,1%.

Результати аналізу свідчать про те, що за період 1990-2015 рр. поголів'я ВРХ скоротилося у 6,56 разів та зберігає загальну тенденцію до скорочення (табл. 3). Причому, протягом цього періоду поголів'я ВРХ в Україні скорочувалося із швидкістю 3,5% в рік - щорічно стада втрачали в середньому до 350 тис. голів [10,11,12]. На початок 2016 р. ВРХ м'ясного і молочного напрямів в країні налічувалося біля 3,75 млн. голів, що на 11,7% менше, ніж в 2014 р.

Таблиця 3

Динаміка поголів'я ВРХ в світі та в Україні

Показник	Роки							
	1990	2000	2005	2010	2011	2013	2015	2015 до 1990%%
Чисельність поголів'я ВРХ в світі, млн. голів,	1449	1482	1565	1595	1677	1714	1726	119,12
Чисельність поголів'я ВРХ в Україні, тис. голів, в т. ч. корів	24 623	9 424	6 919	4 426	4426	4397,7	3884	15,77
	8 378	4 958	3 928	2 582	2 582	2443	2262	26,99
в т.ч. ВРХ та корів у сільгосп підприємствах	21 083	5 037	2 492	1 511	1 511	1437	1310	6,21
	3 540	4 387	4 022	2 915	511 584	560,3	529,2	14,94
щільність корів на 100 га	28,2	16,7	19,03	11,36	9,33	8,53	8,45	29,96

*Джерело: розраховано на основі [1,2]

На сьогоднішній день, в Україні відносно невелика кількість підприємств, що спеціалізуються на м'ясному напрямі - у 2015 р. їх налічувалося біля 580. Через довгу окупність інвестицій, високі процентні ставки за кредитами та нестабільність законодавчої бази, низьку купівельну спроможність населення, а також висока собівартість виробництва молока та м'яса ВРХ привели до того, що цей напрям швидко отримав статус неперіоритетного і низькорентабельного, тому зацікавленість аграріїв у веденні бізнесу в галузі скотарства знизилась.

Таблиця 4

Динаміка виробництва основної продукції скотарства в Україні

Показник	Роки							
	1990	2000	2005	2010	2011	2013	2015	2015 до 1990%%
Виробництво молока, всього, млн. т у т. ч	24,51	12,66	13,71	11,25	11,09	11,45	10,39	42,39
сільгосп. підприємства, %	76,03	28,98	18,8	19,7	20,26	22,47	25,14	33,06
Виробництво яловичини, тис т	1986	1186	754	562	399	428	384	19,34

**Джерело: розраховано на основі [12,18]*

Великим компаніям цей сегмент поки що не цікавий. За оцінками експертів, інвестиції в одне тварино-місце для утримання однієї корови, включаючи обладнання для годівлі, доїння, холодильне обладнання та ін., на нових підприємствах становить близько 8-11 тис. доларів США, при цьому окупність інвестицій складає 7-9 років. Значні витрати, пов'язані також з виходом на ринок продукції галузі скотарства, потребують економічної стабільності на ньому протягом десятка років. В існуючих умовах, окупність інвестицій не відповідає очікуванням інвесторів, а утримання стада на основі старих техніко-технологічних підходів є дуже дорогим. Саме тому, на сьогоднішній день не мають ВРХ майже половина великих господарств - з площею угідь більше 3 тис. га ріллі. На протязі останніх років всі уряди країни намагалися зупинити скорочення поголів'я ВРХ, але переломити ситуацію так і не вдалося. Керівництво МінАПК визнає, що руйнування колективних господарств було серйозною помилкою, виправити яку дуже важко.

В результаті виробництво яловичини та телятини скоротилось у 4,97 рази, і, в перерахунку на душу населення складало у 2015 р - 8,1 кг/люд рік, проти – 38,19 кг/люд рік у 1990 р. (табл. 5). Питома вага цього виду м'яса у загальному обсязі виробництва м'яса скоротилася з 43,5% до 15,9% відповідно [1, 2].

Також, окрім кількісних, в молочному скотарстві сталися і якісні зміни. Так у 1990 р - 85,6% поголів'я ВРХ та 73,91% поголів'я корів

знаходилося на утриманні у сільгосппідприємствах, які виробляли 76 % молока [1,2].

Таблиця 5

Баланс м'яса за основними видами, тис т

	2014					2015				
	м'ясо- всього	у тому числі				м'ясо- всього	у тому числі			
		яловичина і телятина	свинина	м'ясо птиці	інші види м'яса		яловичина і телятина	свинина	м'ясо птиці	інші види м'яса
Виробництво	2360	413	743	1165	39	2323	384	760	1144	35
Імпорт	201	7	125	65	4	158	16	75	64	3
Усього ресурсів	2579	421	872	1243	43	2482	400	835	1209	38
Експорт	218	27	15	176	0	245	40	41	163	1
Фонд споживання	2325	390	848	1047	40	2179	347	775	1022	35
На 1 особу, кг/рік	54,1	9,1	19,7	24,4	0,9	50,9	8,1	18,1	23,9	0,8

**Джерело: розраховано на основі [10]*

На сьогоднішній день - 66,1 % поголів'я ВРХ та 76,7% поголів'я корів утримується в особистих господарствах населення (74,85% від всього валового обсягу виробництва молока в країні виробляється ними). При цьому, в особистих господарствах утримують лише 1-2 корови і це не є для господарств повноцінним джерелом існування, а скоріше, це частина їх способу життя, тому найчастіше в них не в змозі забезпечити ні певний рівень ефективності виробництва молока, ні його якості та безпеку [1,9].

У 2015 р. з 2826 сільгосппідприємств, що займалися скотарством лише 355 (12,6%) підприємств мали понад 1000 гол. ВРХ, а з 2614 сільгосппідприємств, що займалися виробництвом молока лише 251 (9,6%) підприємство мало понад 500 гол. корів, утримуючи при цьому біля 40% загального поголів'я корів [1,2,9].

При цьому 277 найбільших господарств у 2015 р. виробляло 56,1% всього молока в категорії сільгосппідприємств, а біля чверті молока в Україні було вироблено двадцятьома холдингами. Це свідчить про те, що значна частина виробників молока відноситься до дрібнотоварних. Так, 40,5% підприємств виробляли близько 100 т молока в рік або 274 кг в день. Виробництво молока обсягом більше 3 т на добу спроможні були забезпечити лише 20,6% виробників.

Попит на ринку молока та молочних продуктів формується під впливом STEERL-факторів. Пропозиція сировини для молокопереробних підприємств залежить від технологічних чинників (стан та розвиток племінної роботи та кормової бази, умови зберігання і транспортування, техніко-технологічний рівень підприємств з переробки сировини тощо),

природних умов та жорсткості екологічного законодавства, ресурсного потенціалу, організаційно-економічних (розвиток інфраструктури ринку, рівень організації виробництва, кредитно-грошова та податкова політика держави), а також якості взаємовідносин ринкових суб'єктів (сільськогосподарських виробників, молокопереробних підприємств та інших учасників ринку), простоти процедури імпорту тощо. Однак найважливішим фактором забезпечення пропозиції молока залишається чисельність поголів'я та його продуктивність. Саме низька продуктивність худоби є однією з основних причин незадовільного стану галузі молочного скотарства в Україні.

Таблиця 6

Продуктивність худоби та виробництво молока

	1980	1990	1995	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Середньодобовий приріст ВРХ, г/добу	361	431	259	255	392	461	481	504	508	532	564
Надої молока на 1 корову, кг/рік	2272	2863	2204	2359	3487	4082	4174	4361	4446	4508	4644
Молока на 1 особу, кг/рік	331,2	472,3	335,3	257,4	291,1	245,2	242,5	249,5	252,6	258,9	247,8
М'яса на 1 особу, кг/рік	72,3	78,6	68,2	33,8		44,9	46,9	48,5	52,5	54,9	54,2
Вихід приплоду в розрахунку на 100 маток, телят (від корів), голів	83	88	75	68	78	73	73	73	72	73	71
Конверсія кормів на виробництво молока	1,42	1,47	1,77	1,63	1,31	1,18	1,16	1,09	1,06	1,02	1,0
Конверсія кормів на приріст ВРХ	13,86	13,53	18,60	16,73	15,89	15,69	14,98	15,52	14,97	15,05	14,79

**Джерело: розрахована на основі [1,2, 9]*

Аналіз наведених даних (табл. 6) свідчить, що продуктивність тварин залишається низькою, вона нижча потенційних можливостей вітчизняних порід. Так за період 1990-2015 рр. середньодобовий приріст ВРХ при вирощуванні та відгодівлі зріс на 167 г/добу, проте виробництво

яловичини та телятини скоротилося у 4,98 разів, а у розрахунку на одного працездатного селянина - у 5,2 рази, виробництво молока у 2,13 рази, хоча середній річний удій молока від однієї корови за цей період збільшився майже на 1,94 рази. Однак це зростання не є показником якісного поліпшення стада ВРХ, а лише результатом вибраковування поголів'я низькопродуктивної худоби. Слід зазначити, що продуктивність корів у господарствах населення у 2011-2015 рр. нижче, ніж у сільгосппідприємств, чого не можна сказати про ситуацію 2010 р. Наприклад, якщо у 2010 р. удій молока від корів у господарствах населення був на рівні 4110 кг, то у 2015 р. - 4437 кг, а у сільгосппідприємствах 3975 кг та 5352 кг – відповідно [1,9].

Конверсія кормів на 1 кг приросту при вирощуванні та відгодівлі ВРХ у підприємств різних форм власності досягає 7 - 15кг/кг, при виробництві молока – 1,1 - 1,4 кг/кг молока.

Таблиця 7

Продуктивність худоби в країнах світу

	Поголів'я корів, тис. од	Надої молока на 1 корову, кг/рік	Виробництво молока, млн. т	Виробництво молока, кг/люд в рік
Великобританія	1809	7684	13,9	220
Данія	586,2	8529	5,0	892,8
Канада	964,1	8817	8,5	244
Німеччина	4189	7280	30,5	372
США	9236	9841	90,9	290
Фінляндія	2840	8098	2,3	425
Швеція	3326	8717	2,9	305
Україна	2254	4361	11,4	252
Весь світ	325140	2319	753,9	106,48

**Джерело: розраховано на основі [1,5, 9, 10]*

З наведених даних випливає, що у порівнянні із світовим обсягом надоїв, Україна виглядає досить впевнено. Проте у порівнянні з надоями у країнах-лідерах можна зробити висновок, що у галузі молочного скотарства України є величезні резерви для збільшення виробництва та задоволення попиту споживачів. Тому важливо продовжити інтенсифікацію виробництва, бо саме це забезпечує конкурентоздатність підприємств молочного скотарства та молокопереробних підприємств на світовому ринку. У іншому випадку країна втратить не лише зовнішній, але й внутрішній ринок, що донедавна поступово й відбувалося. Крім того, продукція молочного скотарства виробляється та реалізується щоденно, забезпечуючи поповнення обігових коштів підприємств галузі скотарства та забезпечуючи умови для утримання та відновлення їх основних засобів (поголів'я тварин). Виробництво м'яса також важливе джерело доходів агропідприємств. Питання полягає лише в тому, наскільки

буде зростати купівельна спроможність населення країни. Якщо вона буде зростати, то внутрішній ринок молока може збільшитись до \$10 млрд. у перспективі [12,13].

На основі результатів дослідження слід відзначити, що скорочення поголів'я корів в останні роки компенсувалось збільшенням їх продуктивності в категорії сільгосп підприємств, яка у 2015 р. склала 5352 кг/рік на голову і проти 1990 р. зросла на 62,2 % проте, у порівнянні з продуктивністю корів у розвинених країнах (7200-9800 кг/рік), вона залишається нижчою, що значно впливає на конкурентоспроможність вітчизняних підприємств. Також те, що у 2015 р. 68,3 % поголів'я ВРХ та 76,6% поголів'я корів утримується у господарствах населення (74,8% від всього валового обсягу виробництва молока в країні виробляється ними), які найчастіше не в змозі забезпечити ефективність виробництва, стабільність поставок, постійного контролю за процесом виробництва, гарантувати високу якість і безпеку сировини та готової м'ясної та молочної продукції на всіх етапах технологічного ланцюгу, починаючи від процесу одержання сировини, його первинної обробки, зберігання, транспортування, виробництва м'ясних та молочних продуктів і до моменту їх реалізації кінцевому споживачу. При цьому, особисті селянські домогосподарства, в першу чергу, через обмежений доступ до кредитних фінансових ресурсів та відсутність необхідної кількості власних коштів, не можуть закуповувати високопродуктивних племінних корів, забезпечувати збалансовані раціони годівлі тварин та впроваджувати нові інтенсивні технології з утримання ВРХ, виробництва та збереження молока.

Як наслідок, загальна товарність молока у 2015 р. склала 38,53% і знизилась проти 1990 р. на 34,74%. Решта виробленого в країні молока (61,47%) не постачається на переробні підприємства і реалізується та споживається без проходження всіх рівнів та видів контролю його якості і безпеки [19,21]. Для порівняння, товарність молока у країнах-лідерах з виробництва молока продовжує залишатись високою і у 2014 р. в Австралії вона склала - 99%, США - 98%, Франції та Великобританії - 97%, Німеччині - 96% тощо [5,10].

Таблиця 8

Товарність молока за категоріями виробників в Україні

Показник	1990	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2015 до 1990, %
Вироб- ництво молока, всього, тис. т у т. ч	24508	12658	13714,4	11248,5	11086	11377,6	11488	11133	10615	43,32

Сільсько-господарські підприємства	18634	3669	2582,5	2216,6	2245,9	2535,3	2582	2648	2669	14,33
Питома вага, %	76,03	28,98	18,8	19,7	20,25	22,28	22,47	23,79	25,15	33,1
Середній річний удій молока від однієї корови, кг	2863	2359	3487	4671,2	4793,2	4615,1	4716,4	4542,2	4617,0	162,2
Обсяг реалізації, тис. т. у т. ч.	17958	3334,8	5689	4793,2	4615,1	4716,4	6634	4617,0	4089,8	22,7
Рівень товарності, %, у т. ч.	73,27	26,34	41,5	42,6	41,6	41,2	38,71	41,48	38,53	52,6
Сільськогосподарські підприємства	96,28	48,78	82,1	90,4	91,8	93,1	96,6	91,7	90,4	93,9

**Джерело: розраховано на основі [9]*

Виявлені під час дослідження стійкі тенденції, що притаманні скотарству, дозволяють зробити прогноз на найближчу перспективу щодо подальшого зменшення товарності продукції галузі, яке виробляється в господарствах населення. З вищенаведених даних можна зробити висновок, що підприємства м'ясного та молочного підкомплексів АПК постали перед серйозними проблемами, основною з яких є дефіцит та якість сировини, значна сезонність та непрогнозованість обсягів його виробництва та постачання на переробні підприємства.

Ці тенденції вже призвели до того, що за період з 1990 р. по 2016 р. кількість підприємств, які займаються переробкою молока скоротилося майже на 60%. Так у 1990 р. їх було 630, у 2007 р. - 360, в 2010 р - 285, а на початок 2017 р. - 253 [12]. Заготівельних пунктів, які приймають молоко від населення в 2007 році було більш 14 тис, в 2010 році - близько 12 тис., в 2013 р - 10,74 тис.

Виходячи з ситуації, що склалася, великі переробні компанії останнім часом вже почали створювати на селі кооперативи з реалізації продукції, виробленої в особистих господарствах. Так розглядаючи партнерство як запоруку довгострокового і сталого розвитку, компанії «Danone Україна», разом з Міжнародним благодійним фондом «Хайфер» розробили та реалізують проект створення сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів, інвестувавши в нього вже близько 1 млн.

євро. Згідно стратегії розвитку дрібних фермерських господарств, до кінця 2017 р. планується відкрити, розвивати і купувати молоко у більш ніж 150 господарств. Насамперед йдеться не про виробничі колективи, а про невеликі об'єднання (10-15 домогосподарств), які створюються лише для збуту виробленої ними продукції. Розвиток та підтримка молочних кооперативів й сімейних ферм, в рамках стратегії, здійснюється шляхом наступних заходів: оснащення кооперативів всім необхідним для ефективного збору молока та оцінки його якості і безпеки; розвиток додаткових послуг; застосування програми «Передача дару» та система мікрокредитування і консультаційного супроводу; надання грантів у вигляді обладнання для молочних сімейних ферм; проведення навчання технологіям ефективного виробництва молока; надання кормів у зимовий період за здане молоко і премій за якість молока тощо [7,8].

Інші компанії створюють вертикально інтегровані об'єднання. Так наприклад, та ж компанія «Мілкіленд» має значний земельний банк та власне молочне стадо біля 14 тис. голів. «Мілкіленд» постійно інвестує виробництво молока, допомагаючи розвивати вже існуючі групи виробників та будуючи нові ферми з поголів'ям до 3 тис. корів. В результаті близько 5% обсягу сировини, що переробляється, компанія виробляє самостійно [8].

Проте суттєве поліпшення якості та безпеки вітчизняної молочної сировини можливо лише через запровадження і дотримання міжнародних стандартів, санітарно-гігієнічних умов виробництва, забезпечення вчасного охолодження молока, відповідну його підготовку до продажу. При цьому, розглядаючи якість як сукупність невід'ємних властивостей і характеристик товару, які зумовлюють його здатність задовольняти конкретні особисті чи виробничі потреби відповідно до свого призначення [7,8], слід зауважити, що на сьогоднішній день, коли більшість існуючих м'ясо- та молокопереробних підприємств провели технологічну та технічну модернізацію, саме підвищення якості сировини стає одним із найважливіших факторів їх функціонування та підвищення конкурентоспроможності вітчизняної молочної продукції на світовому ринку в умовах його насиченості і переважно нецінової конкуренції.

В країнах ЄС якість молока визначається такими документами як Регламент Європейської комісії (Регламент ЄС). Так Регламентом, що встановлює організацію спільного ринку молока та молочних продуктів у ЄС, є Регламент (ЄС/ №1255/1999). [8,14]

В Україні якість молока регулює ДСТУ 3662-97 «Молоко коров'яче незбиране. Вимоги при закупівлі». [15]. Причому, його вимоги значно поступаються вимогам ЄС щодо якості та безпечності молока (табл.9). Так, згідно з українськими стандартами, до вищого сорту відноситься молоко з кількістю бактеріальних клітин до 300 тис., першого - до 500 тис., другого - до 3000 тис. У розвинених країнах ці

вимоги набагато вищі. В більшості країн ЄС та США рівень цього показника не перевищує 100 тис., в Данії та Швеції - 50 тис., а в Аргентині -25 тис. од [18].

Таким чином молоко, що за українськими стандартами класифікується як «екстра» та «вищий гатунок» і визначається як сировина високої якості, за вимогами ЄС класифікується як «стерпне», та відноситься до найнижчого класу якості. І хоча молоко «екстра» та «вищого гатунку» є значно нижчої якості за європейськими вимогами, але все ж воно є прийнятним для переробки. Що стосується молока першого та другого сорту, то за стандартами ЄС воно є взагалі непридатним та використовується для технічних цілей. Таким чином, існуючі на сьогоднішній день вітчизняні стандарти на молочну сировину, яку молокопереробні підприємства закуповують у сільськогосподарських товаровиробників України, не відповідають стандартам європейських країн [16].

Таблиця 9

Порівняння вимог до якості молока в країнах ЄС та України

Показник	Регламент ЄС (постанова 853/2004) №	Україна (ДСТУ 3662-97)			
		Екстра	Вищий гатунок	Перший гатунок	Другий гатунок
Базова частка білка, %	3,2	3,0	3,0	-	-
Базова частка жиру,%	3,6	3,4	3,4	-	-
Бактеріальне обсіменіння, тис./см3	До 100 при більших значеннях на харчову продукцію не переробляється	До 100	До 300	До 500	До 3000
Соматичні клітини, тис./см3	До 400	До 400	До 400	До 600	До 800
Кислотність, °T	-	16-17	16-17	До 19	До 20
Кількість кишкових паличок	До 400 при більших значеннях є непридатним	-	-	-	-
Масова частка сухих речовин	-	>12,2	>11,8	> 11,5	> 10,6
Густина, кг/м ³ , не менше	-	1027,0			
Температура молока, °C	До 6	До 8	До 8	До 10	До 10
Точка замерзання	-0,515 °C	не контролюється	не контролюється	не контролюється	не контролюється

**Джерело: розраховано на основі [7,14,15]*

При цьому, треба відмітити, що в Україні кількість якісної молочної сировини класу «екстра» за останні 5 років виросло в 5,4 рази.

Молокопереробні підприємства декларують зростання частки поставок молока «екстра»-класу на 88,4%. Однак у натуральному вимірі молока «екстра»-класу у 2015 р. було вироблено лише 247 тис.т, що склало біля 10% від усього обсягу виробленого в країні молока. У 2014 р, за оцінками експертів, його питома вага склала 9,2% і зросла на 6-7% проти 2013 р. В той же час, за прогнозами експертів ФАО, за умови підвищення техніко-технологічного та організаційно-управлінського рівнів виробництва у молочному скотарстві, Україна протягом 5 найближчих років зможе виробляти 1-1,2 млн. т молока «екстра»-класу в рік. Проте, для виробництва такої кількості молочної сировини в країні повинно функціонувати не менш 150 сучасних молочних ферм із поголів'ям корів біля 1 тисячі кожна [5,11].

Не дивлячись на прийняті у 2014 р. зміни до діючих Законів України «Про молоко та молочні продукти» та «Про безпечність та якість харчових продуктів» [16,17] вони встановлюють лише загальні вимоги у сфері виробництва молочної продукції, а конкретизація цих вимог здійснюється на рівні підзаконних правових актів. Проте, аналіз цих актів свідчить, що затверджені наказами Державного департаменту ветеринарної медицини «Ветеринарні та санітарні вимоги до особистих підсобних господарств населення - виробників сирого товарного молока, а також до пунктів закупівлі молока від тварин, які утримуються в особистих підсобних господарствах населення» [18], не відповідають вимогам діючих правових актів Європейського Союзу. Згідно діючих в Україні нормативних актів, на жаль, не контролюється наявність у молоці та молочних продуктах небезпечних забруднювачів, таких як діоксин, бензапирен, трансізомери ненасичених жирних кислот тощо. Також потребує уточнення перелік антибіотиків, щодо яких встановлено рівні їх максимального вмісту у молоці. Якщо відповідно до вимог ЄС визначено 68 видів таких фармакологічних речовин, то у ДСТУ 3662-97 та чинних медично-біологічних вимогах і санітарних нормах якості харчової сировини та продуктів харчування, затверджених ще у 1989 році, їх лише три. Не відповідають європейським стандартам і національні вимоги щодо вмісту свинцю, які в п'ять разів перевищують європейські. Все це відчутно заважає застосуванню сучасних технологій виробництва молока та молочної продукції і зумовлює низьку їх якість, яка не відповідає європейським санітарним нормам та стандартам.

Саме відсутність базових стандартів і законів прямої дії на основні групи продовольчих товарів, гармонізованих до вимог ЄС ускладнює вихід продукції вітчизняних переробних підприємств на ринок країн ЄС, адже європейські споживачі дуже вимогливі, консервативні і, зазвичай, лояльні до продукції відомих брендів. І хоча станом на початок 2017 р. допуск на ринок підприємств отримало 277 українських підприємств, з яких 92 – підприємства харчової промисловості, зараз вкрай необхідно

терміново вносити зміни до базових вітчизняних стандартів щодо якості молока та молочних продуктів, щоб вони відповідали європейським стандартам.

У зв'язку з цим основна кількість вітчизняних молокопереробних підприємств та їх продукція є неконкурентоспроможними на світовому ринку. Щоб забезпечити розвиток конкурентоздатності вітчизняної молочної продукції на зовнішніх ринках, українським виробникам м'яса і молока потрібно працювати над зниженням собівартості кормів, витрат на утримання поголів'я, удосконаленням технологій годівлі, збільшенням надоїв тощо.

Питання якості молока дуже складно вирішувати за умови його дефіциту. Тому українські молокопереробні підприємства вимушені використовувати молоко, що не завжди відповідає стандартам вищого і першого ґатунку за ДСТУ 3662-97 [15]. Причому його вимоги значно поступаються вимогам ЄС щодо якості та безпечності молока. Так молоко, що за українськими стандартами класифікується як «екстра» та «вищий ґатунку» і визначається як сировина високої якості, за вимогами ЄС класифікується як «стерпне», та відноситься до найнижчого класу якості.

Таблиця 10

Якість молока, що надійшло на переробку, у % до загального обсягу

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2015 до 2009,%%
екстра	0,7	1,74	2,45	2,55	5,0	9,2	10,3	14,7 раз
вищого ґатунку	14,82	14,25	14,67	15,2	34,3	33,8	35,2	237
I ґатунку	39,1	38,0	35,24	35,1	50,8	51,5	49,6	126
II ґатунку	39,9	41,0	45,1	40,2	9,8	5,3	4,7	11,7
негатункового	4,7	4,56	2,54	7,1	6,17	0,2	0,2	4,25

З вищенаведених даних можна зробити висновок, що підприємства молочного підкомплексу АПК постали перед серйозними проблемами, основною з яких є дефіцит молока, його низька якість та безпека, значна сезонність та непрогнозованість обсягів його виробництва та постачання на переробні підприємства. Тому нагальною залишається потреба молокопереробних підприємств у збільшенні кількості якісної сировини, що спонукатиме їх до інтегрованої співпраці з великими тваринницькими підприємствами, які зможуть забезпечити стабільність поставок, якість і безпечність молока.

Ця потреба відповідає і загальносвітовій тенденції консолідації виробників, коли мінімум три гравці, сукупно володіють більш 50% ринку. Так, на сьогоднішній день, у скандинавських країнах більше 80%, а в Голландії - більше 70% молочного ринку контролює одна компанія. В Україні, на сьогоднішній день, п'ять найбільших молочних компаній займають лише 33,5% ринку (рис.2).

Виходячи з наведених фактів, можна зробити висновок щодо посилення на вітчизняному молочному ринку тенденції до консолідації підприємств вітчизняного молочного підкомплексу АПК шляхом поглинання, злиття або придбання. Глобалізація також підштовхне ці підприємства до глибокої модернізації існуючих та до будівництва нових потужностей [4]. Тому, що саме великі компанії легше знаходять клієнтів на зовнішніх ринках, а їх бренд на світовому ринку може стати більш відомим ніж бренди малих та середніх виробників молочної продукції.

На сьогоднішній день, акредитувати сировинну зону переробних підприємств молочної галузі буде дуже складно у зв'язку з:

- низьким рівнем ідентифікації ВРХ, який у великотоварних господарствах коливається в межах 70%, а у приватному секторі - 15%. І це при тому, що 74% корів утримується саме у приватному секторі;

- фактичною відсутністю системи збору та збереження відповідної інформації в центральній базі даних реєстру ідентифікованих тварин шляхом розробки належної мережі достовірних тестів з охорони здоров'я тварин;

- неможливістю забезпечення та документального підтвердження гарантій з використання тільки сирого молока під час виробництва молочних продуктів, призначених для експорту до ЄС;

- неможливістю забезпечення застосування тільки аналітичних методів для розрахунку загального бактеріального обсіменіння і соматичних клітин, визначення активності лужної фосфатази в молоці відразу після пастеризації та проведення аналізу зразків води на підприємствах і господарствах, що виробляють молоко та молочні продукти;

- відсутністю можливості документально ідентифікувати оператора ринку, час, місце, предмет та інші умови поставки або іншої процедури, які б були достатні для встановлення походження продуктів, кормів або тварин, призначених для виготовлення продуктів, а також предмети та матеріали, що контактують з продуктами, або речовин, що призначені для включення, або очікується, що вони будуть включені в продукти, на всіх технологічних стадіях їх виробництва, переробки та обігу. Так за умови ведення точної документації на всіх етапах виробництва, можна з точністю визначити, наприклад, наскільки продукція є вирощеною на засадах органічного виробництва, чи можуть у ній міститися залишки антибіотиків чи ГМО тощо. В свою чергу, без точної ідентифікації і реєстрації тварин це просто неможливо [7,8,13].

Виходячи з вищенаведеного випливає, що:

1. Основним проблемами у галузі скотарства в Україні є:

- недостатнє поголів'я ВРХ та корів, їх низька продуктивність, що зумовлює дефіцит сировини, її високу собівартість та низьку рентабельність її виробництва;

- виробництво 74% молока приватними домогосподарствами та низький рівень його товарності;

- висока сезонність виробництва м'яса та молока;

- низька якість молока.

2. Всі перелічені фактори зумовлюють низьку конкурентоспроможність більшості підприємств м'ясного та молочного скотарства, що у довготерміновій перспективі може призвести до його повного занепаду.

3. За для забезпечення стабільних обсягів виробництва і якості м'яса та молока підприємствам, які займаються їх виробництвом, потрібно приділяти підвищену увагу до:

- створення інтегрованих агропромислових формувань або кооперативних об'єднань на ринкових взаємовигідних умовах для забезпечення повного циклу «селекційно-племінна справа - виробництво сировини - переробка - реалізація готової продукції» та підвищення рівня організації управління діючими формуваннями на основі спеціалізації і кооперації;

- розробки базових принципів, на підставі яких буде функціонувати механізм ціноутворення (створення цінкових коридорів) та розподілятися додана вартість між учасниками технологічного ланцюжка з її створення «агровиробників – переробників – рітейлерів»;

- формування ефективного економічного механізму в області фінансово-кредитних, лізингових стосунків, можливостей розвитку факторингу. Так консерватизм, низький рівень освіти менеджерів, «відкати» від постачальників кормів і ветеринарних препаратів, надмірне використання антибіотиків, «сірі» схеми продажу молока тощо значно понижують ефективність виробництва та призводять до низької конкурентоспроможності підприємств галузі скотарства та їх продукції на світових ринках де панує нецінова конкуренція;

- відродження селекційно-племінної, генетичної роботи та підвищення, за рахунок цього, потенціальної продуктивності ВРХ та корів. Для цього створити в Україні, за прикладом держав ЄС, дві-три потужні селекційно-племінні фірми на основі приватної або державно-приватної власності, які були б спроможні краще використовувати генофонд племінного тваринництва країни;

- стану та розвитку високоякісної кормової бази, впровадження інтенсивних, ресурсозберігаючих та максимально ефективних технологій годівлі, забезпечення якості та збалансованості кормів, використання

синтетичних амінокислот, макро-, мікроелементів, вітамінів тощо і зменшення використання дорогого протеїну в кормах;

- створення сприятливого інвестиційного клімату, у тому числі за рахунок залучення приватних інвестицій, з метою поліпшення матеріально-технічної бази підприємств, що займаються скотарством. Так на рівень забезпечення кормами впливає наявність певних технологій заготівлі та збереження кормів, техніки і споруд: кормозбиральних комбайнів і корн-крекерів, косарок та прес-підбирачів, навісів і силосних ям, консервантів для закладки кормів й плівки для укриття ям, насіння спеціалізованих кормових культур для забезпечення збалансованості раціонів тощо;

- приведення базових показників санітарно-гігієнічних вимог щодо виробництва м'ясної та молочної сировини до європейських, включаючи вимоги до гігієни установ з їх виробництва, у тому числі до приміщень і обладнання, дотримання технології та гігієни доїння, збору і транспортування молока;

- умов утримання, догляду за худобою, толерантного поводження з коровами на всіх стадіях виробництва продукції скотарства. Так існуючі результати спостережень свідчать про те, що погане ставлення до тварин викликає у них стрес, внаслідок чого зменшуються надої, привіси та збільшується кількість соматичних клітин у молоці;

- гігієни персоналу, наявності кваліфікованих і відповідальних кадрів, здатних оперативно приймати оптимальні управлінські рішення на основі автоматизованого on-line обліку та програм синхронізованих с платформою 1С бухгалтерії, впроваджувати ноу-хау в годівлі, експериментувати з умовами утримання тварин, контролювати ефективність систем профілактики хвороб та забезпечити зниження витрат на виробництво;

Література:

1. Статистичний щорічник України. 2015 год. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
2. Статистичний збірник "Сільське господарство України" за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://agroportal.ua/news/vlast/erve-banki-obespechivayut-vsego-10-ot-obshchikh-vlozhenii-v-apk/>
4. Ємцев В.І., Забезпечення конкурентоспроможності підприємств цукробурякового підкомплексу в умовах конкурентного середовища[монографія] / В.І. Ємцев. – К. : ЦП «КОМПРИНТ», 2013. – 477 с.

5. Статистика ФАО. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.fao.org/docrep/015/al989r/al989r00.pdf>

6. Ємцев В.І., Тенденції розвитку сировинної бази для підприємств молочної промисловості України. Ukrainian Food Journal NUFT, 2014. V.3/4 p.1-8

7. Ємцев В.І., Напрями реформування молочної галузі України в умовах її адаптації до вимог конкурентоформуючого середовища ринку ЄС. Наукові праці національного університету харчових технологій. – 2015. – №3. – С. 72-82

8. Ємцев В.І., Ємцева Г.Ф., Проблеми забезпечення конкурентоспроможності українських харчових продуктів на ринку ЄС Economics, menegement, law: realities and perspectives. Collection of scientific articles. Scientific journal “Economics and finance” Paris, 2016 p.165-169

9. Статистичний довідник: тваринництво України. 2015 год. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

10. Статистичний збірник «Баланси та споживння основних продуктів харчування населенням України» за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

11. ФАО: Обзор мирового рынка молока и молочных продуктов в 2014 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.fao.org/docrep/015/al989r/al989r00.pdf>

12. Украина может и должна экспортировать молочную продукцию в ЕС. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://delo.ua/business/ukraina-mozhet-i-dolzha-eksportirovat-molochnuju-produkciju-v-e-282077/> © delo.ua

13. Крисанов Д. Системи технічного регулювання європейського союзу, України та митного союзу для агропродовольчої сфери: напрями їх зближення, можливості звуження невідповідності та зменшення асиметричності/Д. Крисанов //Економіст.-2014.-№2•- с 4-10.

14. Можливості і застереження щодо наслідків уведення в дію положень Угоди про асоціацію між ЄС та Україною : наук. доп. / за ред. акад. НАН України В.М. Гейця, чл.-кор. НААНУ Т.О. Осташко, д-ра екон. наук В.О. Точиліна ; НАН України, ДУ «Ін-т екон. та прогнозув.» - К., 2013. - 98 с.

15. ДСТУ 3662-97 «Молоко коров'яче незбиране. Вимоги при закупівлі». [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0722-02>.

16. Закон України «Про молоко та молочні продукти» від 24.06.2004 року №1870–IV/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua/>

17. Закон України «Про безпечність та якість харчових продуктів» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vetcontrol.org/doc/law0013.htm>

18. «Ветеринарні та санітарні вимоги до особистих підсобних господарств населення - виробників сирого товарного молока, а також до пунктів закупівлі молока від тварин, які утримуються в особистих підсобних господарствах населення»/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vetcontrol.org/doc/law0013.htm>

ОПОДАТКУВАННЯ НЕРУХОМОСТІ НА СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЯХ

Лісовий А. В., д.е.н., професор

З метою забезпечення стабільності фінансової бази місцевих бюджетів у Податковому кодексі України (прийнятому 2 грудня 2010 р.) перелік місцевих податків та зборів доповнено податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки [12]. Слід відзначити, що до системи загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) України відповідно до Закону України „Про систему оподаткування”, що діяв до набрання чинності Податкового кодексу України, було включено і податок на нерухоме майно (нерухомість) [17]. Проте цей податок не був законно встановлений окремим нормативним актом, правовий механізм податку не був визначений, що, у свою чергу, виключало обов'язок його сплати.

Жоден з податків не викликав стільки чуток та спорів, як податок на нерухомість. Спочатку його збирались вводити ще з січня 2012 року. Потім – з технічних причин – введення цього податку перенесли на 1 липня 2012 року. Потім – на початок 2013 року.

З 1 січня 2013 року вступила в силу норма Податкового кодексу, згідно з якою житлова нерухомість, яка перебуває у власності як фізичних, так і юридичних осіб (у тому числі і нерезидентів), обкладається податком. Оподатковуються будівлі, які відносяться до житлового фонду, а саме – житлові будинки, прибудови до них, житлові будинки садибного типу, квартири, котеджі та кімнати у багатосімейних квартирах. Пізніше (28 грудня 2014 р.) був прийнятий Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», який додав до об'єктів оподаткування ще й нежитлову нерухомість [15, ст. 266].

Цей закон вводить новий податок на майно, який включає в себе: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок та плату за землю [15, ст. 265].

Порядок стягнення податку на нерухомість відмінну від земельної ділянки регулюється статтею 266 Податкового кодексу України, якою

визначені об'єкти та база оподаткування, ставки та строки сплати податку, а також пільги та умови їх надання [12, ст. 266].

На початок 2013 р. в Україні нараховувалося 28 млн житлових об'єктів, які підлягали оподаткуванню податком на нерухоме майно і вже тоді аналітики підраховали, що завдяки нововведеному податку місцеві бюджети вже у 2013 році мали отримати близько 75 млн гривень [13]. Але цим планам не суджено було стати реальністю через те, що 4 липня 2013 р. був прийнятий Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо об'єктів нерухомості», який дозволив фізичним особам не сплачувати податок на нерухоме майно у 2013 році. Фактично у відносно повній мірі (тобто із юридичних, і з фізичних осіб) податок на нерухоме майно став збиратися лише у 2016 р. Але потенційні можливості збільшення надходжень від нього практично безмежні: через максимізацію врахування всієї нерухомості і постійне збільшення мінімальної заробітної плати, до якої «прив'язана» ставка оподаткування.

Транспортний податок не має великого значення у наповненні місцевих бюджетів, особливо сільських, оскільки в сільській місцевості зовсім мало нових автомобілів з об'ємом двигуна понад 3000 кубічних сантиметрів.

Плата за землю має значну питому вагу у доходах сільських бюджетів. Особливих проблем з використанням плати за землю немає, оскільки вона здійснюється за загальносвітовими нормами, для її визначення використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок. Єдина відмінність у тому, що у всьому світі земельний податок сплачують власники землі, а у нас часто цей податок сплачують і орендарі землі (наприклад колективні сільськогосподарські підприємства і фермерські господарства за орендовані у селян паї). Є незначна проблема також із визначенням понять «плата за землю» і «земельний податок» у Податковому кодексі. Законодавці чомусь вважають ці поняття синонімами і часто використовують їх для заміни одне одного. Насправді плата за землю здійснюється у двох формах: у формі земельного податку і орендної плати. Тобто власник землі платить земельний податок, а орендар – орендну плату. Навіть якщо власник земельного паю, згідно нашого законодавства, не платить земельного податку, то його сплачує за нього орендар, тобто просто делегуються повноваження по сплаті цього податку іншому суб'єкту, але не відбувається підміни понять. Адже орендар сплачує не тільки земельний податок у місцевий бюджет, але й, само собою, орендну плату власнику паю. Тобто плата за землю є ширшим поняттям ніж земельний податок.

Тому в Податковому кодексі України некоректною є назва статті 284 «Особливості оподаткування платою за землю», тому що плата за землю включає в себе крім земельного податку ще й орендну плату, яка

не відноситься до оподаткування, а стаття 288 «Орендна плата» є явно зайвою, адже орендні відносини вирішуються у формі договорів між суб'єктами. Навіть якщо залишити цю статтю для визначення мінімальних і максимальних меж орендної плати, то у ній не може бути підпункту 288.3 «Об'єкт оподаткування», оскільки оренда – це не оподаткування.

Податок на нерухоме майно (як і будь-який інший податок) має ряд переваг і недоліків. Переваги цього податку наступні:

1. Відносно простий та прозорий в адмініструванні, у короткостроковій перспективі такий податок є фіксованим.

2. Зменшує спекуляції на ринку нерухомості, впливає на політику регулювання цін у цій сфері.

3. Заохочує перерозподіл фондів від менш ефективного до більш ефективного власника, що є надзвичайно важливим в Україні, зважаючи на непрозорий та часто неефективний розподіл власності в процесі приватизації.

4. Сприяє кращій оцінці власних активів підприємствами.

5. Передбачає оподаткування результатів тіньової діяльності, зменшується стимул до приховування прибутків.

6. Забезпечує відносно стабільні надходження до бюджету [14, с. 84].

Недоліки вітчизняного податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки:

1. Базою оподаткування є площа нерухомості – це суперечить світовій практиці, оскільки вартість квадратного метра житла в депресивному селі в сотні разів менша, ніж у великому місті. Хоча оподаткування вартості нерухомості також має свої недоліки через необхідність оцінки майна, яка часто буває дуже дорогою. Наприклад, Німеччина на федеральному рівні скасувала податок на нерухомість. З'ясувалось, що якщо брати оцінний, справедливий підхід до адміністрування податку на нерухомість, то ефективність цього податку – близько 10 %. А 90 % всіх надходжень від цього податку йде на його адміністрування [19].

2. Звільнення деяких об'єктів житлової нерухомості від оподаткування. Не є об'єктом оподаткування:

- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади чи органів місцевого самоврядування;
- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного відселення;
- будівлі дитячих будинків сімейного типу;
- гуртожитки;
- житлова нерухомість непридатна для проживання, у тому числі у зв'язку з аварійним станом;

- об'єкти житлової нерухомості, що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування, дітям-інвалідам, які виховуються одиницями матерями (батьками), але не більше одного такого об'єкта на дитину;

- об'єкти нежитлової нерухомості, які використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність в малих архітектурних формах та на ринках;

- будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств;

- будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників, призначені для використання безпосередньо у сільськогосподарській діяльності;

- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності громадських організацій інвалідів та їх підприємств;

- об'єкти нерухомості, що перебувають у власності релігійних організацій;

- будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності та джерел фінансування [12, ст. 266].

3. Рішення щодо розміру податку та звільнення від оподаткування буде прийматися на місцевому рівні. Це може стати причиною корупційних дій для місцевих чиновників.

Як бачимо вітчизняний податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки переваг має все ж більше ніж недоліків. Такі властивості нерухомості, як візуальна наочність, постійність місцезнаходження, тривалість існування, необхідність державної реєстрації роблять її зручним об'єктом оподаткування, а введення податку на нерухомість має стимулювати її власника до найбільш ефективного використання майна, запобігатиме накопиченню майнових об'єктів окремими власниками. За таких обставин надходження від податку на нерухоме майно можуть стати одним із стабільних джерел наповнення дохідної частини місцевих бюджетів.

Для забезпечення комплексного підходу до вирішення висвітлених у першому розділі проблем, розглянемо основні тенденції формування системи майнового оподаткування в зарубіжних країнах та їх вплив на українську дійсність.

Податки з тих чи інших видів майна стягуються майже в 130 країнах. У більшості країн надходження від цих податків складають від 1 до 3 % від загальних податкових надходжень на всіх рівнях структур влади (Іспанія, Швейцарія, Швеція, Німеччина, Нідерланди, Данія, Франція). Найбільшу питому вагу ці надходження мають у консолідованому бюджеті Великобританії – близько 10 %, США – 9,1 %, Канади – 8,2 %, Японії – 5,7 %, Австралії – 4,6 % [2, с. 210].

Оскільки в переважній більшості зарубіжних країн дані податки є місцевими, надходження від них є вагомою статтею доходної частини місцевих бюджетів. Податок на нерухомість забезпечує до 95 % надходжень до місцевих бюджетів у Нідерландах, 81 % – у Канаді, 52 % – у Франції, від 10 до 70 % – у США, у країнах з економікою, що розвивається, він становить від 40 до 80 % платежів до місцевих бюджетів [20, с. 149].

У податковому законодавстві зарубіжних країн в якості об'єктів оподаткування виступають земля, будівлі та споруди. У більшості випадків платниками податку визначені власники майна (в окремих країнах податок сплачується орендарем нерухомості або власником і орендарем нерухомості спільно). При визначенні бази оподаткування зазвичай використовується ринкова вартість оподатковуваних об'єктів, що, на думку зарубіжних фахівців, стимулює найбільш економічно раціональне їх використання. Методика визначення оціночної вартості може ґрунтуватися на:

- вивченні і порівнянні цін ринкових угод щодо об'єктів нерухомості;
- капіталізації доходу від потенційно найкращого та вигідного використання нерухомості;
- використанні витратного методу (тобто розрахунку витрат, які потрібні були б на повне відновлення даного об'єкта нерухомості).

Але можуть бути застосовані і всі три перерахованих методи одночасно.

У багатьох країнах є ті чи інші системи кадастрів, призначені для обліку об'єктів і суб'єктів оподаткування. Принципи побудови і реалізації таких систем можуть бути різними і варіюватися від ведення одночасно декількох реєстрів на різних рівнях влади до ведення єдиного реєстру в державному масштабі. У більшості країн використовуються комп'ютерні технології.

Одним з елементів оціночного процесу є обмін інформацією між різними зацікавленими рівнями державної влади. У разі потреби від платника податків може вимагатися надання додаткової інформації.

Права платників податків на отримання доступу до централізованої бази даних значно розрізняються в різних країнах. В одних державах такі права у платників податків відсутні. В інших їм можуть направлятися витяги з реєстру, у разі якщо проведено коректування та внесено зміни. Крім того, передбачається можливість надання платникам податків інформації про оцінку та інших аналогічних даних.

У зарубіжних країнах різниться і підхід до надання пільг по сплаті податків на нерухомість. Від сплати податку можуть звільнятися як самі об'єкти, так і платники податків. Перевага звичайно віддається пільгам

щодо об'єктів (типів нерухомості), а не платників податків виходячи з того, що податком обкладається сама нерухомість, а не її власник. Разом з тим у деяких країнах має місце поєднання цих варіантів.

Пільги можуть надаватися деяким категоріям платників податків, наприклад, окремим соціально незахищеним групам платників (пенсіонерам, інвалідам тощо). Крім того, в деяких країнах при наданні пільги враховується сімейний стан платника податків, рівень його доходів.

Щоб уникнути „перекладання грошей з однієї кишені в іншу” від сплати податку можуть звільнитись об'єкти нерухомості, що забезпечують здійснення суспільно-корисних видів діяльності, об'єкти, що знаходяться в державній (комунальній) власності. У більшості країн повністю або частково звільняються від оподаткування об'єкти культури, освіти, призначені для суспільних потреб, державного управління, релігійних цілей. З метою стимулювання окремих видів діяльності пільги можуть надаватися на деякий фіксований термін.

Як правило, податок стягується незалежно від одержуваного власником нерухомості доходу. Разом з тим сам податок може служити основою для різноманітних відрахувань, в тому числі з суми прибутку, що оподатковується.

Встановлення ставок податку залежить від конкретної законодавчої та економічної практики в тій чи іншій країні. В залежності від встановленого державою способу визначення розрізняють фіксовані та змінні ставки податку.

Фіксовані ставки встановлюються центральними органами влади тієї чи іншої країни і складають певний початково заданий відсоток від оподатковуваної вартості. При цьому розмір податкових надходжень не визначається заздалегідь, оскільки величина оподатковуваної бази – змінна величина.

В інших країнах місцева влада планує ставку податку на нерухомість виходячи з передбачуваних бюджетних витрат та величини наявної бази оподаткування. Ставка податку є змінною величиною. При цьому місцеві органи влади наділені широкими правами у виборі розмірів ставок, в більшості випадків діють загальнодержавні нормативні акти, що обмежують мінімальну чи максимальну величину ставки. Конкретний розмір ставки може варіюватися по країнах від 7 до 10 % при різних коефіцієнтах оподаткування.

В залежності від економічних, політичних та соціальних умов конкретні системи оподаткування нерухомості в кожній країні мають ряд особливостей.

Так, у всіх провінціях Канади стягується єдиний податок на нерухоме майно, який є місцевим і в цілому ґрунтується на ринковій вартості землі з усіма спорудами, які на ній знаходяться. Ставки

розрізняються залежно від виду майна і адміністративно-територіальної одиниці, але загалом ґрунтуються на вартості нерухомості, оцінка якої проводиться щороку. Місцева влада планує ставку податку на нерухомість виходячи з передбачуваних бюджетних витрат та величини наявної бази оподаткування. Отже, ставка податку є змінною величиною [13].

За загальним правилом місцеві податки на нерухомість можуть слугувати основою відрахувань для цілей прибуткового податку. Проте податки на майно, що виплачуються на незабудовані землі, можуть бути основою вирахувань тільки в розмірі валового доходу з цієї землі. Виняток з цього обмеження існує для компаній, чий основний бізнес полягає в здачі в оренду, наймі, продажу або забудові нерухомого майна.

У Великобританії стягується єдиний податок на майно, яке використовується для ведення підприємницької діяльності. Оподатковувана база в цій країні – передбачувана сума річної орендної плати. Податок, виплачений за нерухомість, займану для цілей торгівлі, бізнесу, професійної діяльності, може служити підставою вирахування для податку на доходи компаній [7].

У Франції стягуються три різних податки: податок на майно, окремо на забудовані і незабудовані ділянки земель і податок на житло. Податок на майно і податок на житло – це різні види податків, які можуть накладатися одночасно на власника житла. Податок на житло – місцевий і виплачується щорічно будь-якою особою, яка проживає в житловому приміщенні. Обчислюється шляхом множення вартості умовної орендної плати за житло, що визначається місцевим земельним реєстром, на коефіцієнти, що встановлюються муніципалітетом [8, с. 633].

Різні пільги надаються в залежності від сімейного стану платника податків. Від податку на житло можуть бути звільнені повністю або частково малозабезпечені особи. Але у всіх випадках місцева влада планує ставку податку виходячи з передбачуваних бюджетних витрат та величини наявної бази оподаткування.

Податок на забудовані ділянки землі застосовується до будівель розташованих у Франції, і обчислюється шляхом застосування певних щорічно встановлюваних органами місцевого самоврядування коефіцієнтів до половини вартості умовної орендної плати в порядку, визначеному місцевим земельним реєстром. Від сплати цього податку звільняються: державна власність; будівлі, що знаходяться за межами міст і призначені для сільськогосподарського використання; фізичні особи, які досягли 75 років і отримують допомогу із суспільних фондів та допомоги по інвалідності [7].

Податок на незабудовані ділянки (земельні і лісові ділянки, що в основному знаходяться в приватній власності) обчислюється шляхом множення 80 % умовної орендної плати на коефіцієнти, що

встановлюються органами місцевого самоврядування. Від його сплати звільняються ділянки, що перебувають у державній власності, і можуть звільнитися ділянки, призначені під розвиток сільськогосподарського виробництва.

У Німеччині податок на нерухомість встановлюється щорічно органами місцевого самоврядування в залежності від призначення нерухомого майна (комерційне використання чи ні). Він накладається на податкову вартість майна за загальною федеральною ставкою 0,35 %. Результат множиться на місцевий коефіцієнт, який може становити від 280 до 600 %, в силу чого кінцева ставка коливається від 0,98 до 2,1 % податкової вартості майна. Середня ставка становить близько 1,5 % [7].

Для юридичних осіб податок може служити основою відрахувань при розрахунку податку на прибуток компаній і податку на підприємців, для фізичних – прибуткового податку, якщо власність використовується в комерційних цілях або є джерелом доходу, наприклад, здається в оренду. Від сплати податку звільнені державні підприємства, релігійні установи. Забудовані території в п'яти нових землях можуть мати меншу вартість у випадках, якщо вони оренднуються як житло або використовуються для проживання. Не нараховується податок на нерухомість на новозбудоване житло протягом 10 календарних років після дати споруди.

Нерухоме майно, що перебуває в Данії, може обкладатися трьома видами податку на нерухомість: податком на нерухомість, окружним податком на нерухомість, місцевим податком на нерухомість, що використовується під офіси, готелі, заводи, майстерні і для інших схожих комерційних цілей [4, с. 282].

Податки на нерухомість можуть слугувати основою відрахувань з прибуткового податку (для фізичних осіб вони можуть бути основою вирахувань тільки у випадках, коли власність використовується в комерційних цілях). Платником податків зазвичай є власник нерухомості. Для цілей місцевих та окружних податків на нерухомість оподатковувана база – це вартість лише землі. Будівлі та інша нерухомість в неї не включається. Для місцевого податку на нерухомість, що використовується в комерційних цілях, в якості бази оподаткування приймається вартість будівлі, а не землі. Ставка муніципального податку на нерухомість може бути в середньому від 0,6 до 2,4 %. Ставка окружного податку на нерухомість складає 1 %. Ставка місцевого податку на нерухомість не може перевищувати 1 % [7].

У Нідерландах податок на нерухомість щорічно накладається місцевими органами і складається з двох частин, стягнутих відповідно з власників і з користувачів нерухомості. Коли власник і користувач є однією особою, то вона сплачує обидві частини податку. База оподаткування встановлюється державною оцінкою. Місцева влада планує ставку податку на нерухомість виходячи з передбачуваних

бюджетних витрат та величини наявної бази оподаткування. Вона наділена найширшими повноваженнями у виборі розмірів ставок (податкова ставка становить від 0,1 до 0,9 % вартості). Різні ставки можуть застосовуватися для власності, що використовується в комерційних цілях і приватної власності. Податок на нерухомість може бути основою вирахувань при розрахунку податку на прибуток компаній (для фізичних осіб податок на нерухомість може бути основою вирахувань з прибуткового податку, якщо власність використовується в комерційних цілях). Звільнення від сплати податку надається для новобудов (на період будівництва) [21, с. 194].

В Іспанії податок стягується щорічно органами місцевого самоврядування. База оподаткування – кадастрова вартість. Вона переоцінюється кожні 8 років Кадастровим управлінням (державною структурою, яка займається переписом, оцінкою та переоцінкою майна) з посиланням на ринкову вартість майна, включаючи вартість землі та споруд. Цей податок може бути основою вирахування для розрахунку податку на доходи компаній (для фізичних осіб він може бути основою вирахування з доходу від оренди для визначення прибуткового податку). В середньому податкові ставки складають 0,4 % для майна, що перебуває в місті, і 0,3 % – в сільській місцевості, але можуть застосовуватися і більш високі ставки [8, с. 634].

У Швеції державний податок на нерухомість сплачується з усіх видів нерухомості, яка може бути використана для проживати, в комерційних і виробничих цілях. База оподаткування – вартість майна на дату на два роки раніше, ніж відповідний податковий рік (для приватного житлового приміщення за кордоном – 75 % його ринкової вартості). В даному випадку забезпечується істотна перевага: органи, що проводять оцінку, можуть проаналізувати всю необхідну їм інформацію. Податкова ставка становить 1,3 % на будинки, розділені на орендовані квартири і блоки квартир, 1,0 % – на приміщення, які використовуються в комерційних цілях і 0,5 % – на промислову власність. Нові житлові приміщення на перші 5 років звільняються від податку, на наступні 5 років ставка складає 50 % від базової вартості. Усі надані пільги належать до об'єктів нерухомості. Податок може служити основою відрахувань при розрахунку податку на доходи компаній [7].

У США і Швейцарії не існує єдиного податку на федеральному рівні. Податки на нерухомість стягуються в деяких штатах (США), або кантонах (Швейцарія). Місцева влада планує ставку податку на нерухомість виходячи з передбачуваних бюджетних витрат та величини наявної бази оподаткування. Вони наділена найширшими повноваженнями у виборі величини ставок. У швейцарському кантоні Базельштадт ставка податку на нерухомість становить 0,4 % ринкової

вартості, знижена ставка 0,2 % застосовується до деяких компаній [21, с. 195].

В США податок на нерухомість встановлюється на місцевому рівні, його величина залежить від стану будинку, місця розташування і використання (проживає в ньому власник чи ні), тому може сильно відрізнятися в різних містах: в Нью-Йорку, наприклад, ставка податку на нерухомість становить 7,8 %, а в Лос-Анджелесі – усього 1,08 %, тобто в сім разів менше. У середньому податок на майно в США складає 1,4 % від вартості майна. У деяких штатах звільнення від сплати податку надається по новобудовах протягом декількох років [10, с. 113].

У Японії юридичні та фізичні особи сплачують податок за єдиною фіксованою ставкою – 1,4 % від вартості майна. Переоцінка його проводиться один раз на три роки, в оподатковувану базу входить як земля, так і все нерухоме майно на ній. Звільнення від сплати податків надається по новобудовах протягом декількох років [7].

В Росії податковою базою майна організацій є середньорічна вартість майна, що визнається об'єктом оподаткування. Податкові ставки встановлюються законами суб'єктів РФ і не можуть перевищувати 2,2 %. Допускається встановлення диференційованих ставок в залежності від категорій платників та (або) майна, що визнається об'єктом оподаткування. Об'єктами оподаткування майна фізичних осіб є житлові будинки, квартири, дачі, гаражі та інші будівлі, приміщення й споруди. Ставки податку встановлюються нормативними правовими актами органів місцевого самоврядування в залежності від сумарної інвентаризаційної вартості. Допускається встановлення диференційованих ставок у встановлених межах в залежності від типу використання й інших критеріїв. Ставки податку встановлюються у межах від 0,1 до 2 % від вартості майна [6].

В Республіці Білорусь платниками податку на нерухоме майно є організації і фізичні особи. Об'єктом оподаткування є вартість основних фондів, що є власністю або знаходиться у володінні платників незавершеного будівництва, а також вартість житла, дач, садових будинків, житлових помешкань (квартир, кімнат), надвірних будівель, гаражів тощо. Річна ставка податку на нерухоме майно для організацій становить 1 %. Річна ставка податку на нерухоме майно на будинки та споруди, що є власністю фізичних осіб, будівель і споруд, що належать гаражно-будівельним кооперативам, споживчим товариствам автостоянок, садовим товариствам, створеним за рахунок власних внесків громадян, а також будівель і споруд, що використовуються індивідуальними підприємцями для здійснення своєї діяльності, встановлюється у розмірі 0,1 % [6].

За кордоном податки на нерухомість складають основне гарантоване джерело доходів місцевих бюджетів, оскільки об'єкти

нерухомості характеризуються сталістю місця розташування і їх юрисдикція легко фіксується. Отже, результати вивчення світового досвіду оподаткування нерухомості дають підстави стверджувати, що у світовій практиці оподаткування нерухомості здійснюється за наступними принципами [4, с. 282]:

1. Об'єктом оподаткування, як правило, виступають земля, будівлі та споруди (незалежно від цілей оподаткування), оскільки їх легко виявити та ідентифікувати на відміну від рухомого майна.

2. При визначенні бази оподаткування використовується ринкова вартість об'єктів, які підлягають оподаткуванню, що стимулює найбільш раціональне їх використання. В одних країнах за основу береться орендна вартість, в інших – капітальна, тобто акумульована вартість об'єкта на зазначену базову дату.

3. При визначенні вартості нерухомості використовується не індивідуальна оцінка кожного окремого об'єкта, а масова оцінка на основі використання стандартних процедур розрахунку вартості об'єктів для цілей оподаткування. Це дозволяє оцінити велику кількість об'єктів при відносно невеликих витратах, зробити оподаткування нерухомості максимально справедливим з точки зору об'єктивного розподілу податкового навантаження в умовах постійних трансформацій на ринку нерухомості та в економіці країни в цілому.

4. Пільги надаються або по категоріях платників податків (соціально незахищеним платникам податків, як правило, пенсіонерам та інвалідам, крім того, в деяких країнах при наданні пільг враховується сімейний стан платника, рівень його доходів), або з врахуванням характеру власності (по нерухомості, що забезпечує здійснення суспільно-корисних видів діяльності, або по об'єктах, що знаходяться в державній/муніципальній власності, щоб уникнути «перекладання грошей з однієї кишені в іншу»). У деяких країнах є поєднання обох видів надання пільг, проте, як правило, пільги встановлюються на об'єкти нерухомості.

5. Податок на нерухоме майно є, як правило, місцевим податком, надходить до місцевих бюджетів. В окремих країнах – федеральним податком, проте з подальшим розподілом між бюджетами всіх рівнів.

В Україні оподаткування майна здійснюється в основному у відповідності із загальноприйнятими в зарубіжній практиці принципами, але має ряд специфічних особливостей. Основна з них та, що в Україні діє плата за землю, транспортний податок і податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Причому базою оподаткування податку на нерухоме майно є не вартість майна (як в усьому світі), а площа. Крім того виробнича нерухомість взагалі не оподатковується.

Крім того, складається враження, що наші законодавці запровадили податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки

на угоду світовому співтовариству, простіше кажучи, щоб не відрізнятися від інших: тепер і в нас є податок на нерухомість. Але будь-який податок має виконувати дві основні функції: фінансову і регулюючу. На нашу думку, податок на нерухоме майно в Україні не виконує ні фінансової, ні регулюючої функції.

Наведемо наступні аргументи:

Згідно даних Державного казначейства України, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки у 2016 р. склав 1,4 млрд грн. Порівнюючи цю суму із загальними надходженнями місцевих бюджетів (366,1 млрд грн) та Зведеного бюджету України (782,9 млрд грн) у тому ж році, отримуємо висновок, що це всього 0,38 та 0,18 % відповідно [18]. На нашу думку, будь-який податок, який приносить в бюджет менше 1 % доходів, не лише не виконує фінансової функції, але й є шкідливим для країни, оскільки ускладнює податкову систему та вимагає неспівставних з доходами витрат на його адміністрування. Такий податок є неефективним: його легше позбутися, ніж адмініструвати.

Регулююча функція податку на нерухомість за первісним задумом заключалася в перерозподілі доходів між бідними та багатими та усуненні спекуляції житлом. Для масової свідомості цей податок позиціонувався як податок на багатих. В реальності ж розрахунки показали, що в структурі платників цього податку, громадяни, які мають квартири житловою площею понад 120 м² та будинки понад 250 м², склали всього близько 1 %. Решта – це люди, які крім міської квартири, мають стареньку хату у селі, яка дісталась в спадщину від батьків.

Наприклад, на кінець червня 2013 р. 11 тис. жителів Івано-Франківщини повинні були сплачувати податок на нерухоме майно. З них 10,8 тис. громадян володіли двома і більше об'єктами нерухомості, 114 – квартирами, житловою площею понад 120 м² та 23 – житловими будинками, житловою площею понад 250 м² [9].

Аналогічна картина у Волинській області: на початок липня 2013 р., майном, що підлягало оподаткуванню, володіло 5556 громадян. Зокрема, 5506 волинян мали у власності два і більше житлових об'єктів. Квартирами, що перевищують 120 квадратних метрів володіли 34 волинянина, а житловими будинками площею понад 250 квадратних метрів, володіли 16 мешканців області [5].

А яким був відсоток таких громадян не в структурі платників податку на нерухоме майно, а в загальній структурі населення відповідних областей? Відповідь: Івано-Франківська область – 0,01 %, Волинська область – 0,005 %. То чи варто запроваджувати окремий податок для 50 людей з Волині, 137 з Івано-Франківщини і т.д.?

Мабуть саме тому, після змін Податкового кодексу 28.12.2014 р. обсяг пільги у вигляді зменшення бази оподаткування для квартири і житлового будинку зменшився удвічі (до 60 і 120 кв. метрів відповідно)

[15]. Крім того стали оподатковуватися не лише об'єкти житлової, але й нежитлової нерухомості.

Тому податок має бути всезагальним і стосуватися більшості, а краще – всього населення, тоді і сплачувати його будуть всі. А в ситуації, що є зараз в Україні, податок на нерухоме майно сприймається платниками як насмішка: „Знайди дурнішого”. Кмітливі люди не платитимуть його ні при яких обставинах, тому що є достатньо правових можливостей не платити або зменшити цей податок до мінімуму. Це переписування понадлімітної нерухомості на родичів, маскування під об'єкти, на які поширюються пільги (дитячий будинок, гуртожиток і т.д.), невведення в експлуатацію новозбудованих будинків чи неоформлення спадщини на старі будинки та квартири (які фактично придатні для проживання) і т.д.

Якщо всі ці аргументи доводять недієздатність податку на нерухомість, який в наших вітчизняних умовах не виконує ні фіскальної, ні регулюючої функції, то зміни до Податкового кодексу України, проголосовані Верховною Радою 4 липня 2013 р. ще зменшили базу оподаткування. Якщо до 4 липня 2013 р. в Податковому кодексі діяла пільга у вигляді зменшення бази оподаткування для квартири на 120 кв. метрів, а для житлового будинку на 250 кв. метрів (причому таке зменшення надавалося всього раз у рік і для кожного об'єкта житлової нерухомості окремо), то після 04.07.2013 р. внесено підпункт, в якому сказано, що для різних видів об'єктів житлової нерухомості (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартир та житлових будинків, база оподаткування зменшується на 370 кв. метрів (і база оподаткування обчислюється виходячи з сумарної житлової площі таких об'єктів) [16].

Зміни Податкового кодексу 28.12.2014 р. пільгову площу зменшили вдвічі (до 60 і 120 кв. метрів відповідно), але сам принцип «додавання» пільг залишився [15]. Тобто законодавець просто додав пільги для квартир і будинків ($60+120=180$), але чи правильно це? Адже тепер маючи квартиру площею 65 кв. метрів людина вже стає платником податку на нерухоме майно, а інша людина маючи 2 таких самих квартири і „хатинку” у селі на 50 кв. метрів не буде нічого платити до місцевого бюджету. Нелогічно. А чому? Тому що не додавати потрібно було, а брати середню величину: $(60+120)/2=90$. Наприклад, якщо пільгою для квартир є 60 метрів квадратних, а для будинків – 120 кв. метрів, то зрозуміло, що пільгою для змішаної нерухомості має бути площа 90 кв. метрів.

Помилка законодавців очевидна, але чи випадкова? Здається, що це навіть не помилка, а свідомі дії. Посилання на те, що „... база Держреєстру, в силу технічних причин, ще далеко не наповнена інформацією, яку повинні передати Держреєстру БТІ, у зв'язку з чим

складно говорити про адекватне оподаткування нерухомого майна громадян...” [3] видається звичайним маскуванням, за яким депутати вирішували свої прагматичні (краще сказати „шкурні”) інтереси. Здається, що проблема в тому, що хтось не хоче платити цей податок. І цей „хтось” – це не прості громадяни нашої країни, для яких 700-900 грн на рік за другу квартиру чи будинок у селі є значною, але не критичною сумою. Якраз вони змирилися з цим. Але не змирилися ті, хто таку суму грошей витрачає на цигарки у місяць, чи на каву в тиждень, чи навіть на разову „маленьку вечерю” в ресторані. Невже їм так жаль розлучатися з такою мізерною (за їх мірками) сумою? Мабуть ні, швидше мова йде про неprestижність сплати податків в цілому і конкретного податку зокрема. Нашим депутатам ще далеко до свідомості Білла Гейтса чи Уорена Баффета, які сплатили за останні роки кожен відповідно 28 і 20 млрд дол. (саме так: не мільйонів, а мільярдів доларів) на благодійність, не кажучи вже про податки. До речі, мільярдер Уоррен Баффет відомий, як автор, так званого, „правила Баффета”. Вісім років тому він заявив, що вважає несправедливою схему оподаткування, за якою він платить менше податків, ніж його секретар. За „правилом Баффета” усі, хто заробляє більше одного мільйона доларів на рік, мають платити не менше 30 % податків [1].

З українських бізнесменів лише меценат Віктор Пінчук взяв зобов'язання інвестувати половину чи більше свого статку за життя або після нього в благодійні проекти, приєднавшись до Giving Pledge (Клятва дарування) – філантропічної ініціативи, заснованої Біллом Гейтсом та Уорреном Баффетом у 2010 році. Ініціатива налічує 105 учасників віком від 28 до 97 років з 9 країн світу [11].

В якості резюме до цього підрозділу хочеться зазначити, що податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки може розглядатися як джерело наповнення міських бюджетів, але не сільських. В більшості українських сіл взагалі немає власників великих площ нерухомості. А якщо вони там і є (села розташовані біля столиці, міст-мільйонників, курортні села), то їх власники вже давно легальними (тобто законними) способами переоформили свою нерухомість на родичів або використали інші способи мінімізації податку на нерухоме майно.

Щоб податок на нерухоме майно дійсно став вагомою часткою доходної частини сільських і селищних бюджетів, він має стосуватися всіх без виключень будівель і житлових, і виробничих, при чому базою оподаткування має стати загальна, а не житлова площа. Вибірковість в оподаткуванні нерухомості має бути усунена, бо вона руйнує психологію законослухняного платника податків: чому я маю платити, а мій сусід цього не робить? Важливо, щоб податок нараховувався не на громадянина, а саме на конкретну будівлю. Тоді і власник швидко

знайдеться (маються на увазі будівлі не оформлені у власність у депресивних селах), і уникати оподаткування буде майже неможливо. Найправильніше і найсправедливіше було б брати за базу оподаткування вартість нерухомості, але враховуючи вітчизняні проблеми з оцінкою майна, можна на певний час погодитись із значно простішою формою оподаткування площі нерухомості. Але при цьому обов'язково необхідно враховувати місце розташування нерухомості (місто-мільйонер, велике місто, середнє місто, мале місто, селище міського типу, село, депресивне село) та вік нерухомого майна. Для цього можна застосовувати певні коригуючі коефіцієнти. Нехай цей податок буде незначний, хай навіть 16 грн за квадратний метр в рік, але посильний для всіх категорій населення (можлива розстрочка) і головне його всезагальність дасть можливість збирати до місцевих бюджетів пристойні суми грошей, так необхідних для розвитку соціальної інфраструктури (особливо сільської).

Література

1. Баффет витратив на благодійність рекордну суму [Електронний ресурс] // Голос столиці – 19 липн. 2013 р. – Режим доступу : http://newsradio.com.ua/2013_07_10/Baffet-vitrativ-na-blagod-jn-st-rekordnu-sumu
2. Бондарчук Т. Г. Реформування місцевого оподаткування в Україні / Т. Г. Бондарчук // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 6. – С. 213–220.
3. В цьому році ввести податок на нерухомість було технічно неможливо [Електронний ресурс] // Дзеркало тижня – 05 липн. 2013 р. – Режим доступу : <http://dt.ua/ECONOMICS/v-comu-roci-vvesti-podatok-na-neruhomist-bulo-tehnich-no-nemozhlivo-124682.html>
4. Левченко Н. М. Адаптація механізму оподаткування нерухомості в Україні до світових аналогів / Н. М. Левченко // Сталий розвиток економіки. – 2012. – № 6. – С. 281–285.
5. Майже 6 тисяч волинян платитимуть податок на нерухоме майно [Електронний ресурс] // Інтернет-видання „Під прицілом”. – 17 липн. 2013 р. – Режим доступу : <http://p-p.com.ua/articles/33825/>
6. Майстренко О. В. Податок на нерухоме майно – як додаткове джерело наповнення місцевих бюджетів [Електронний ресурс] / О. В. Майстренко // Офіційний сайт Міністерства юстиції України. – Режим доступу : <http://www.minjust.gov.ua/19224>.
7. Місцеві податки та збори / Аналітичний центр Асоціації міст України. – 18.07.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.auc.org.ua/news/mistsevi-podatki-ta-zbori>
8. Мужеляк М. М. Правове регулювання податку на нерухоме майно в Україні та світі / М. М. Мужеляк, Т. П. Мороз // Сучасні проблеми економіки і менеджменту. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – С. 633–634.

9. На Прикарпатті 11 тис. жителів повинні сплачувати податок на нерухоме майно [Електронний ресурс] // Інтернет-видання „Paralleli”. – 23 черв. 2013 р. – Режим доступу : <http://paralleli.if.ua/news/33191.html>

10. Ольшанський О. Фінансове забезпечення розвитку територіальних громад / О. Ольшанський // Публічне управління: теорія та практика. – 2012. – № 2. – С. 111–115.

11. Пінчук першим з українських олігархів пожертвував половину статку на благодійність [Електронний ресурс] // Дзеркало тижня – 19 лют. 2012 р. – Режим доступу : <http://dt.ua/UKRAINE/pinchuk-pershim-z-ukrayinskih-oligarhiv-pozhertvu-vav-polovinu-statku-na-blagodiynist.html>

12. Податковий кодекс України : закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

13. Покоłodна О. В. Податок на нерухомість в Україні [Електронний ресурс] / О. В. Покоłodна // Ефективна економіка. – 2013. – № 1. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=1744>

14. Попадюк Н. Податок на нерухомість: реалії та перспективи / Н. Попадюк // Юридичний журнал. – 2007. – № 12. – С. 84–86.

15. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : закон України від 28 груд. 2014 р. № 71-VIII [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19/page10>

16. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо об'єктів нерухомості : закон України від 04 лип. 2013 р. № 403-VII [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/403-18>

17. Про систему оподаткування : закон України від 25 черв. 1991 р. № 1251-XII [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1251-12>

18. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2016 рік [Електронний ресурс] // Державне казначейство України. – Режим доступу : http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=359194&&documentList_stind=21

19. Терьохін С. Кодекс – це зібрання побажань великого бізнесу та утисків малого [Електронний ресурс] / С. Терьохін // Економічна правда. – 21.09.2010. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/09/15/248302/>

20. Хром'як Н. Аналіз проблем та перспектив уведення податку на нерухомість в Україні на сучасному етапі розвитку економіки / Н. Хром'як // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 4. – С. 149–154.

21. Шуліченко Т. В. Світовий досвід оподаткування нерухомості / Т. В. Шуліченко // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2009. – № 38. – С. 191–196.

ПРОГНОЗУВАННЯ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА НА ОСНОВІ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОЇ МОДЕЛІ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Темчишина Ю.Л., к.е.н., доцент

Проблеми розвитку вітчизняних виробничих підприємств в умовах динамічного ринкового середовища, конкурентної напруги і ризиків на даний час турбують науковців, практиків та державних менеджерів високого рангу. Вони акцентують увагу на необхідності швидкої активізації розвитку вітчизняних підприємств за вектором міжнародної конкурентоздатності та генерування ними в галузевому вимірі вищої Доданої вартості, ніж це здійснюється сьогодні.

Дослідження літературних джерел показало, що протягом першого десятиліття трансформаційних перетворень в економіці України наукова думка переважно була зосереджена на комплексному оцінюванні фінансового стану підприємств різного масштабу діяльності та форм власності. Прогнозування фінансового стану розглядалось в напрямі попередження кризового стану та банкрутства. В кінці першого десятиліття спостерігалось дифузне втручання наукової думки в рішення проблеми перспективного розвитку підприємств в помірно мінливому ринковому середовищі. В останньому п'ятиріччі гостро постали дві проблеми:

- турбулентність ринкового простору;
- необхідність активізації висхідного розвитку виробничих підприємств за вектором міжнародної конкурентоздатності в ринковому середовищі з ознаками невизначеності та турбулентності зміни.

В останні роки спостерігається активізація наукових досліджень в контексті облікового та інформаційно-аналітичного забезпечення господарської діяльності, функцій та процесів управління на сучасних виробничих підприємствах різних масштабів та форм господарювання. Система обліку і звітності продуктивно розвивається в напрямках удосконалення фінансового обліку, управлінського обліку, податкового обліку та дискусійного стратегічного обліку, кожен з яких формує свою хмару даних, які використовуються в інформаційно-аналітичній діяльності та прогнозуванні.

Зважаючи на те, що інформаційно-аналітичне забезпечення управління продукується в системі фінансового обліку та звітності на практиці формується сучасна облікова політика підприємства, пов'язана з впровадженням в господарську практику МСФЗ на основі чинного законодавства.

Інформаційно-аналітичний потенціал МСФЗ гіпотетично може виконувати функцію відправної платформи для оцінювання та прогнозування можливостей соціально-економічного розвитку підприємства за вектором міжнародної конкурентоздатності на інноваційних засадах в умовах біфуркацій та ризиків, характерних для глобалізованого ринкового середовища.

Вирішенню сучасних проблем удосконалення обліку на засадах міжнародних стандартів, обліково-аналітичного забезпечення управління підприємствами в цілому та фінансовим станом підприємств зокрема, особливо кризовим, присвячені праці вітчизняних та зарубіжних вчених: С.Ф. Голова, О.В.Харламової, В.І.Жук, Р.В. Кузіної, А.О.Озерян, О.В. Соловьева, І.О.Бланка, Л.В.Лахтіонової, І.Т.Балабанова, В.В.Ковальова, Г.В.Савицької, А.Д.Шеремета, Е.В.Нагашева, Й.С.Ситник, Л.А.Костирко, В.П. Савчука та ін.

Вагомий оновлюючий внесок в моделювання безпечного розвитку та ймовірного прогнозування фінансового стану підприємств належить вітчизняним науковцям з нейро-нечітких технологій моделювання, нейро-інформатики, з проектування сучасних інтелектуальних систем підтримки управлінських рішень: В.В.Вітлінському, Г.І.Великоіваненко, А.В.Матвійчук, Т.С.Клебановій, А.Д.Шарапову та ін.

Варто зазначити, що переважна більшість публікацій з навчальної та науково-дослідної літератури широко і ґрунтовно розкриває проблеми антикризової фінансової аналітики та прогнозування банкрутства.

В цьому зв'язку, виявлено, що недостатньо дослідженим є напрям варіантного моделювання прогнозу фінансового стану як потенціалу, необхідного для ефективного розвитку виробничого підприємства в галузевому вимірі з використанням інформаційного контуру фінансової звітності за міжнародними стандартами (МСФЗ).

Метою дослідження є обґрунтування необхідності та розкриття можливостей удосконалення прогнозування фінансового стану виробничого підприємства на інформаційно-аналітичній базі МСФЗ в умовах глобалізаційних процесів в економіці та переходу фінансової аналітики і прогнозування до активної дії щодо реалізації інструментарію висхідного розвитку бізнесу.

В генезисі становлення бухгалтерського обліку як науки, в його генетичному коді присутні віхи активної взаємодії з фундаментальними економічними теоріями, характерними для відповідних суспільних епох.

На узагальнену думку науковців початок XXI століття – це постіндустріальна епоха, для якої характерні процеси глобалізації економіки, інформаційної глобалізації, підвищення якості суспільно-економічного розвитку на основі міжнародної стандартизації провідних сфер людської діяльності і в кінцевому підсумку зростання якості життя.

Теоретичною основою нинішнього етапу фінансово-економічних наукових досліджень є теорія розвитку систем, яка вважається фундаментальною в сучасному науковому пізнанні.

Попередньо слід зауважити, що сучасна епоха трансформаційних перетворень, пов'язаних з глобалізаційними процесами, широко використовує категорію розвитку «sustainable development». Офіційно прийнятий переклад оригіналу цього терміну різними мовами світу дещо відрізняється. Так, переклад з німецької мови «Nachhaltide Entwicklung» – тривалий розвиток, шведською «En stadig utveckling» – стійкий розвиток, норвезькою «En holdbar utvikling» – міцний розвиток.

В українському варіанті «sustainable development» в фаховій літературі найчастіше трактується як стійкий та збалансований розвиток. Поняття «розвиток» є одним із понять – лідерів, яке нині використовується практично в багатьох сферах людської діяльності. Сучасне трактування цієї категорії в довідковій літературі ставить її в єдиний понятійний ряд з такими поняттями як зміни, трансформація. Так, відповідно до визначення, поданого в словнику Webster's Ninth New collegiate dictionary, «змінити» означає: надати чому-небудь інше положення, задати чогось іншого, інший напрямок або курс; зробити зрушення від однієї позиції до іншої; модифікувати; трансформувати; замінити; перевести в іншу якість.

В цьому зв'язку, логічним є міркування, що зміни за допомогою інструментів поступових трансформацій, модернізацій і модифікацій господарської діяльності виробничого підприємства вимагають оволодіння характерними для них методами та технологіями і відрізняються від змін у кризових ситуаціях, які носять негайний характер.

Дослідження показало, що розвиток підприємства, як відкритої мікрорівневої соціально-економічної системи, трактується науковцями з деякою диференціацією повноти змісту. В цьому зв'язку, серед множини досліджених нами наукових підходів достатньо аргументовано можна вважати думку науковця Ю.С. Погорелова – «розвиток підприємства розглядається як довготривала сукупність процесів кількісних, якісних і структурних змін у його діяльності, що зумовлені властивістю підприємства до розвитку, спрямовані на досягнення певного заданого результату, яким є якісно новий стан підприємства, що характеризується збільшенням його потенціалу, спроможністю до адаптації до змін у

зовнішньому середовищі, здатністю протидіяти його негативному впливу, підвищенням життєздатності» [12].

При дослідженні проблем перспективного розвитку підприємства більшість науковців висловлює думку, що фінансовий стан виробничого підприємства слід вважати провідною характеристикою його господарської діяльності, яка відображає результати функціонування і визначає його фінансову спроможність до життєдіяльності в ринковому середовищі.

В цьому зв'язку логічно вважати, що головною детермінантою прогресивного розвитку виробничого підприємства в ринковому просторі і часі є його стійкий фінансовий стан. На початку розгляду означеної проблеми дослідження варто здійснити теоретичне осмислення поняття «фінансовий стан підприємства» і мотив, що є визначальним для визнання фінансового стану важливим об'єктом прогнозування в динаміці розвитку підприємства від реального стану до новітнього більш ефективного та прогресивного. Первинне поняття «фінансовий стан» походить від французького корінного слова «Fine» – розраховуватись, оплачувати, створювати і використовувати різні грошові фонди в організації. Це означає, що його глибинна сутність тісно пов'язана з кругообігом і оборотом грошових засобів підприємства. Змістовне наповнення поняття фінансового стану підприємства модифікувалось з плином часу.

Узагальнена вітчизняна наукова думка попереднього десятиріччя зводиться до переважного розуміння категорії «фінансовий стан» — як стану економічного суб'єкта, що характеризується наявністю у нього фінансових ресурсів, забезпеченням грошовими засобами, необхідними для господарської діяльності та здійснення грошових розрахунків з іншими суб'єктами.

Окремі науковці, визнані фундаментальною фінансовою наукою, вважали, що «фінансовий стан підприємства є характеристикою використання фінансового капіталу, виконання фінансових зобов'язань перед державою та іншими господарюючими суб'єктами для забезпечення власної конкурентоздатності підприємства» [2].

На наш погляд, прогресуюче наповнення змісту фінансового стану підприємства належить Г.В.Савицькій, яка вносить фундаментальний аспект в його інтерпретацію і вважає, що фінансовий стан підприємства (ФСП) — це складна економічна категорія, що відображає на певний момент стан капіталу в процесі його кругообороту і здатність суб'єкта господарювання до саморозвитку.

Фінансовий стан може бути стійким, нестійким (передкризовим) і кризовим [13].

Всі ці визначення науково-обґрунтовані і достатньо змістовні виходячи з теорії і практики фінансового забезпечення поточної

господарської діяльності підприємств в ринковому середовищі. Однак, стає очевидним, що уявлення про фінансовий стан підприємства повинно трансформуватись у відповідності з вимогою сучасного постіндустріального суспільного розвитку в контексті можливостей ефективного розвитку підприємства в просторі і часі. В цьому зв'язку ми розглядаємо фінансовий стан підприємства як стан системного об'єкта (системи) в аспекті наявності та генерування ним фінансового потенціалу необхідного для динамічного інноваційного розвитку підприємства у мінливому ринковому середовищі з ознаками турбулентності. Під фінансовим потенціалом (сараbility) ми будемо розуміти його реальну або ймовірну спроможність формувати фінансову базу для цілеспрямованих прогресивних змін в господарській діяльності підприємства.

Вважаємо, що раціональною для сучасних умов буде така модифікація поняття фінансового стану: фінансовий стан підприємства – це фундаментальна фінансово-економічна категорія, що відображає стан фінансових ресурсів та їхніх перетворених форм в необоротні та оборотні активи, здатність до поточного самофінансування і перспективного саморозвитку на інноваційних засадах в динамічному середовищі функціонування.

В логічному взаємозв'язку з такою інтерпретацією поняття фінансового стану реальний фінансовий стан виробничого підприємства важливо розглядати як системний об'єкт прогнозування. На наш погляд, в сучасному сенсі в процесі прогнозування оцінюється фінансова спроможність підприємства до системного саморозвитку, системної ефективності, генерування Доданої вартості та ринкової цінності бізнес-моделі підприємства.

Не викликає заперечень, що маневрування варіативністю досліджуваного нами об'єкта в умовах динамічного ринкового середовища з елементами невизначеності та ризиками вимагає ймовірнісного прогнозування.

Дефініція «ймовірнісне прогнозування (англ. probable forecasting)» в понятійно-термінологічному словнику за редакцією І.Л.Сазонця розглядається як «передбачення майбутнього, засноване на ймовірнісній структурі минулого досвіду та інформації про наявну ситуацію. Минулий досвід і наявна ситуація дають підставу для створення гіпотез про прийдешнє майбутнє і кожний із гіпотез приписується певна ймовірність».

Дослідження показало, що до раціональних завдань ймовірнісного прогнозування фінансового стану підприємства важливо віднести:

- оцінювання реального фінансового стану підприємства на новітньому інформаційному комплексі Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ);

- аналіз динаміки розвитку досліджуваного підприємства в часовому та просторовому вимірах за ключовими традиційними показниками фінансового стану та доповнюючими їх показниками Доданої вартості та ринкової вартості бізнес-моделі за допомогою інструментарію сучасної бізнес-аналітики;

- прогнозування ключових показників потенціалу фінансового стану підприємства щодо забезпечення ефективного перспективного розвитку з використанням сучасних інформаційних технологій.

Вирішення першого завдання вирізняється новизною в аспекті використання в якості інформаційно-аналітичного забезпечення фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Зростання популярності та активізація впровадження МСФЗ в національні господарства в основному обумовлено:

- посиленням глобалізаційних процесів в економіці та інформаційною глобалізацією, інтернаціоналізацією бізнесу і пов'язаним з цим зростанням витрат на фінансову аналітику та консолідацію фінансової звітності, сформованою автономними національними обліковими системами з різною географією бізнесу;

- усвідомлення необхідності і реальної можливості скорочення затрат на капітал внаслідок зниження невизначеності та ризиків, пов'язаних з неповною та недостатньо якісною інформацією, відсутністю реальної прозорості інформації щодо ефективності інвестицій. Вітчизняні та зарубіжні інвестори хочуть знати про можливості відповідної бізнес-моделі створювати Додану вартість та формувати позитивну динаміку цінності підприємства. Фінансова практика доводить, що інвестори можуть згоджуватись на отримання меншого доходу від своїх вкладень, якщо буде прозорою і достовірною фінансова звітність, що значно знижує їхні ризики.

Традиційно, фінансова звітність – це сукупність форм звітності, складених на основі фінансового обліку з метою надання зовнішнім і внутрішнім користувачам узагальненої інформації про фінансовий стан підприємства у вигляді, зручному і зрозумілому для прийняття споживачами інформації, відповідних їхнім інтересам ділових рішень.

Згідно міжнародних стандартів для зовнішніх та внутрішніх споживачів інформації доступною та важливою є фінансова звітність загального призначення – «це така фінансова звітність, яка має на меті задовольнити потреби користувачів, які не можуть вимагати від суб'єкта господарювання складати звітність згідно з їхніми інформаційними потребами» [15].

В Україні звітність за МСФЗ нині повинні складати компанії, що представляють «публічний інтерес» — акціонерні товариства, цінні папери яких купуються та продаються на фондовій біржі, банки, страховики та фінансові установи, які діють на підставі ліцензій. В

Україні функціонують відкриті акціонерні товариства, яких за статистичними даними налічується біля шести тисяч (публічних — більше двох тисяч).

До ключових звітних документів за МСФЗ входять: звіт про фінансовий стан; звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за період; звіт про зміни у власному капіталі за період; звіт про рух грошових коштів за період. Доповнюється фінансова звітність примітками, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення.

На сьогодні у практичній інтерпретації офіційна домінуюча назва МСФЗ є такою: «Міжнародні стандарти фінансової звітності» (International Financial Reporting Standards – IFRS).

Стандартами, які визначають принципи відображення інтегрованих господарських структур бізнесу і правила підготовки консолідованої фінансової звітності є: МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу» та МСФЗ (IFRS) 10 «Консолідована фінансова звітність».

Слід зазначити, що в МСФЗ закладено високий інформаційний потенціал за критеріями корисності та якості. Це зумовлено базовими положеннями та якісними характеристиками інформації, яка формується в звітності.

Згідно діючих Концептуальних основ фінансової звітності її необхідно складати, виходячи із таких базових положень (underlying assumptions):

- принцип нарахування (accrual basis) практично означає, що господарські операції та інші події визнаються в момент їх здійснення, а не в момент отримання або виплати грошових коштів і відповідно відображаються в обліку і фінансовій звітності того звітного періоду, в якому вони виникли;

- принцип безперервності діяльності означає, що фінансові звіти складаються на основі припущення, що суб'єкт господарювання є безперервно діючим і залишатиметься діючим в осяжному майбутньому. Отже, припускається, що суб'єкт господарювання не має ні наміру, ні потреби ліквідуватися або суттєво звужувати масштаби своєї діяльності; за наявності такого наміру або потреби фінансові звіти можуть складатися з дотриманням іншого принципу, в такому випадку має розкриватися застосований принцип.

Перший принцип необхідний для того, щоб фінансова звітність досягала своїх цілей у визнанні доходів / витрат і відповідних активів / зобов'язань. Другий принцип забезпечує корисність її інформації для користувачів.

Достатньо ґрунтовно в діючих концептуальних основах визначено якісні характеристики фінансової звітності, а саме: доречність (relevance), суттєвість (materiality), правдиве подання (faithful representation),

зіставність (comparability), своєчасність (timeliness), зрозумілість (understandability).

Слід наголосити на тому, що якісні характеристики інформації фінансової звітності носять наскрізний міждисциплінарний характер. Так, вони ставляться як вимоги з деякою деталізацією не тільки в системі фінансового обліку та звітності, але й фінансовій аналітиці та сучасних комп'ютерних інформаційних технологіях.

Так, в цьому зв'язку достатньо аргументованим буде логічне міркування, що комп'ютеризована фінансова аналітика та прогноз на її основі, навіть при наявності високих інформаційних технологій, не можуть бути більш якісними та кориснішими ніж використана ними інформація фінансового обліку та звітності. В комп'ютерних технологіях акцентується значна увага ще на такий характеристичі обліково-звітної інформації як обачність, яка передбачає використання в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Вважаємо, що кожен звіт має свій інформаційний потенціал, як приховану можливість для об'єктивно - суб'єктивної фінансової аналітики та передбачення майбутнього.

Модель Звіту про фінансовий стан являє собою його своєрідну органічну будову (архітектоніку) на основі формалізованого взаємозв'язку: $\text{Активи} = \text{Зобов'язання} + \text{Власний капітал}$.

В європейській практиці великі та середні компанії складають щорічний звіт про фінансовий стан з достатньо прозорою деталізацією як активів, так і зобов'язань та власного капіталу.

Так, активи звіту поділяються на три частини, сформовані по мірі зниження ліквідності: поточні активи (current assets); інвестиції (investments); необоротні активи (noncurrent assets).

В поточних активах ґрунтовно деталізуються: грошові кошти та їх еквіваленти (cash fund equivalent); торговельна та інша дебіторська заборгованість (account receivables); запаси (inventory) помірно деталізовані з автономним виділенням ПДВ за придбаними цінностями (value additional tax).

Інвестиції представлені у складі: довгострокові фінансові інвестиції (long-term investments), капітальні інвестиції (capital investments).

Зобов'язання і власний капітал прозоро розкриваються згідно облікової політики в розрізі таких ключових складових: поточні зобов'язання (current liabilities); торговельна та інша кредиторська заборгованість (accounts payable); довгострокові зобов'язання (noncurrent liabilities); власний капітал (owners capital); резерви (reserves).

Отже, розглянута нами органічна будова активів, зобов'язань та власного капіталу, представлена у звіті про фінансовий стан, сформована

за ключовими критеріями якості та корисності, з долученням Звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, побудованого за тими ж критеріями, забезпечує їхню об'єктивно-суб'єктивну інформаційно-аналітичну спроможність в ймовірнісному прогнозуванні фінансового стану.

Слід зауважити, що навіть звичайна комп'ютерна візуалізація Звіту про фінансовий стан може забезпечити зацікавленій особі попередні знання про коротку динаміку абсолютних та відносних показників, сформованих у звітному періоді (в часовому вимірі t , $t+1$). Якщо доповнити поточну базу даних з фінансової звітності за декілька минулих періодів, то можна оцінити крім короткої динаміки тенденцію змін фінансових показників.

Варто відзначити, що інформаційно-аналітичний потенціал прогнозування фінансового стану підприємства фундаментально доповнюється першочергово Звітом про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, який має високу прогностичну цінність, та іншою звітністю (Звіт про зміни у власному капіталі за період, Звіт про рух грошових коштів за період, Примітки).

Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід в своїй архітектоніці ґрунтується на формуванні чистого фінансового результату в логічній послідовності від основної (операційної) діяльності до супутніх інвестиційної та фінансової діяльності за тими ж концептуальними засадами, що й звіт про фінансовий стан. Аналітично та прогностично цей звіт є інформаційно достатнім та простим для розуміння періодичних змін найважливіших показників: річна виручка від реалізації без ПДВ (sales revenues without VAT, SFT, EX); собівартість реалізації (cost of goods sold); валовий прибуток (gross profit); операційні доходи і витрати (operational income and expense); прибуток від операційної діяльності (net operating income); прибутки і збитки від неопераційної діяльності (non-operating income and expense); податок на прибуток (income tax); чистий прибуток (net income).

Однак зрозуміло, що прогнозування фінансового стану підприємства як детермінанти його ефективного розвитку в мінливому ринковому середовищі, вимагає комплексності і глибини оцінки як поточного фінансового стану, так і минулих періодів для створення якісного об'єктивно – суб'єктивного потенціалу ймовірнісного прогнозування та вирішення важливого практичного завдання: аналіз динаміки змін виробничого підприємства в часовому та просторовому вимірах за ключовими традиційними показниками фінансового стану та доповнюючими їх показниками Доданої вартості та ринкової цінності бізнес-моделі за допомогою інструментарію сучасної бізнес-аналітики.

Вітчизняна та зарубіжна наука і практика сформувала великий арсенал методів та засобів прогнозування. Серед них важливо виділяти

класичні елементарні кількісні методи, які прості щодо комп'ютеризації алгоритмів розрахунків та фінансово-економічної інтерпретації отриманих результатів, а саме: розрахунково-аналітичний метод, що ґрунтується на застосуванні порівняння абсолютних і відносних показників та аналізу факторів, що суттєво впливають на стан та динаміку показників; бюджетування грошових потоків підприємства на основі балансового зв'язку; кореляційно-регресійний аналіз та економетричне моделювання; метод екстраполяції трендів та авторегресійні методи (ARMA, ARIMA).

Серед якісних методів прогнозування варто відзначити: метод побудови сценаріїв; методи аналогій; метод «Дельфі» та метод колективної генерації ідей.

Елементарні методи ми трактуємо з точки зору наявності уніфікованого програмного забезпечення для здійснення формалізованих розрахунків доступних всім фахівцям та зацікавленим особам за ознакою простої фінансово-економічної інтерпретації.

Новітні методи, запропоновані нейро-інформатикою та сучасними інформаційними технологіями, більш складні за методикою розрахунків, але практично доступні для комп'ютерної реалізації та інтерпретації з міждисциплінарною освітньою компетенцією, або мультидисциплінарної команди, яка поєднує фахівців (частіше провідних) з організаційних підрозділів підприємства.

Елементарний модуль фінансової аналітики для прогнозування фінансового стану підприємства необхідний як у поточному прогнозуванні, так і в перспективному, принаймні з горизонтом прогнозування два-три роки. Він традиційно включає: горизонтальний і вертикальний аналіз балансу; аналіз майнового стану; аналіз ділової активності; аналіз відносних показників ліквідності; аналіз відносних показників фінансової незалежності; аналіз структури та динаміки фінансових результатів; аналіз рентабельності. Загальна множина показників фінансового стану за всіма складовими включає чисельність показників наближену до п'ятдесяти.

До арсеналу показників фінансового стану з метою прогнозування не варто вносити змістовно близькі, тотожні, або такі що дублюються. Тому попередній огляд показників фінансового стану, який в повному обсязі можна розрахувати за допомогою пакета програм «Statistica 10», важливо діагностувати за критерієм значущості для формування різних варіантів фінансового стану.

Сформувати раціональну вибірку фінансових показників для цілей ймовірнісного, сценарного прогнозу фінансового стану можна шляхом логічного аналізу. Так, серед відносних показників ліквідності глибинний зміст має коефіцієнт поточної ліквідності. Підприємство, яке здійснює зміни, розвивається в бажаному напрямі, постійно включає в

господарський цикл додаткові фактори виробництва. У випадку їх запозичення рівність поточних активів і поточних зобов'язань порушується, це означає, що для ефективної господарської діяльності за вектором висхідного розвитку коефіцієнт поточної ліквідності повинен суттєво перевищувати одиницю. Отже, показник поточної ліквідності слід вважати критерієм довготривалої стабільності підприємства за рахунок стійкої ліквідності.

Використавши глибинний логічний аналіз всього арсеналу коефіцієнтних показників фінансового стану, вважаємо доцільним з метою прогнозування зупинитись на показниках ліквідності, оборотності активів, рентабельності, Доданої вартості EVA, ймовірної вартості бізнесу. В запропонованому переліку показників фінансового стану відносно новітнім є показник економічної Доданої вартості (EVA – Economic Value Added). Він виступає в якості інтегрального показника результативності діяльності підприємства і може бути розрахований за формулою [14, с.133]:

$$EVA = (ROCE - WACC) * Capital,$$

ROCE (Return on Capital Employed) розраховується як числове відношення чистого прибутку до середньої величини, залученого в господарську діяльність капіталу в звітному періоді;

WACC – середньозважена вартість капіталу;

Capital – залучений в бізнес капітал.

Очевидно, що ця різниця повинна бути позитивною в динаміці розвитку.

Ми пропонуємо оцінювати та прогнозувати показник середньої швидкості зростання доданої вартості (EVA) так:

$$EVA(t_0 + \Delta t) / \Delta t = \beta,$$

де β – показник середньої швидкості зростання Доданої вартості за одиницю періоду від початкового t_0 до кінцевого з приростом Δt .

Впровадження в економічну практику управління корпоративними підприємствами інтелектуальних систем підтримки управлінських рішень та сучасних інформаційних технологій стимулювало розробку новітніх інструментів аналізу та прогнозування.

Методи прогнозування на основі моделей LOGIT–регресій, багатокритеріального аналізу, застосування штучних нейронних мереж, нечіткої логіки, нейро-нечітких технологій в поєднанні з сучасними інформаційними технологіями, більш складні за методикою розрахунків, але практично доступні для комп'ютерної реалізації та інтерпретації фахівцями з міждисциплінарною освітньою компетенцією або мультидисциплінарною командою. Об'єднання здібностей і можливостей кожного члена команди, які взаємно доповнюють один одного, створює синергетичний ефект.

Для практичної реалізації стратегічних змін інноваційного розвитку підприємств в Європейських країнах та США дієвим інструментом прогнозування стала методологія Форсайт (переклад з англ. foresight – передбачення). Форсайт є складовою системного аналізу, який поєднує інструментарій алгоритмів, моделей, якісних методів з експертними знаннями, тобто об'єктивних параметрів певної системи (показників, індикаторів) на певному часовому інтервалі з суб'єктивними експертними [4].

Отже, забезпечення інформаційної підтримки процесу ймовірного прогнозування фінансового стану має здійснюватися із залученням людських активів, тобто команди, яка є носіями формалізованих і неформалізованих знань, які перетворюються на кодифіковану інформацію, тобто інформаційний актив [18].

Інформаційний потенціал моделі фінансової звітності за міжнародними стандартами не в повній мірі використовується для аналітико-прогностичного забезпечення управління виробничим підприємством в сучасних умовах господарювання та функціонування в мінливому ринковому середовищі з ознаками турбулентності.

В умовах глобалізації економіки та інформаційної глобалізації інформація МСФЗ, фінансова аналітика та прогнозування на базі сучасних комп'ютерних систем і інформаційних технологій знаходяться на шляху перетворення в синтезований інформаційний ресурс, корисний за синергетичним ефектом як для внутрішніх користувачів фінансової звітності (власників, менеджерів, працівників), так і для зовнішніх потенційних інвесторів фінансових установ, держави.

Беззаперечним є твердження, що бухгалтерський облік і формування звітності є окремою галуззю знань, однак враховуючи, що інформаційно-аналітична діяльність та бізнес-аналітика стає знаннєвим ресурсом підприємства в умовах глобалізації економіки та інформаційної глобалізації логічно виникає необхідність підготовки нового покоління фахівців з інтегрованими міждисциплінарними компетенціями.

В нинішніх умовах проблему прогнозування господарської діяльності підприємства в цілому та прогнозування фінансового стану підприємства зокрема в мінливому ринковому середовищі можна вирішити тільки на основі міждисциплінарного підходу. На наш погляд, міждисциплінарність ґрунтується на об'єднуючій сучасній фундаменталізації на засадах теорії систем, системного аналізу і системного прогнозування.

Для цілей ймовірного сценарного прогнозу фінансового стану необхідно і достатньо обмежитись найбільш інформативною множиною фінансових показників щодо потенціалу розвитку, а саме: ліквідності, оборотності активів, рентабельності, доданої вартості EVA, ймовірної вартості бізнесу. На кожен сценарій фінансового стану, з декількох

ключових, скласти відповідну «дорожню карту» їхньої практичної реалізації.

В складі класифікаційної ознаки фінансового стану – стійкий фінансовий стан – додатково розглядати: стійкий фінансовий стан з потенціалом створення Доданої вартості (EVA) та ринкової цінності підприємства. Саме такий фінансовий стан превалює у виборі сучасного інвестора капіталу та кредитора підприємства.

Подальші дослідження будуть спрямовані на практичну реалізацію теоретико-методичних підходів щодо прогнозування фінансового стану на інформаційному комплексі МСФЗ на базі сучасних комп'ютерних систем і технологій. Актуальна необхідність в такому прогнозуванні характерна для харчової і переробної промисловості, яка зберігає лідируюче положення в структурі промислового виробництва України і входить до числа лідерів промислової продукції за стратегічними намірами в досягненні міжнародного рівня конкурентоздатності.

Література:

1. Аткиссон А. Как устойчивое развитие может изменить мир/ А.Аткиссон. – М.: БИНОМ. Лаборатория знаний, 2012. – 456 с.
2. Балабанов И.Т. Анализ и планирование финансов хозяйствующего субъекта / И.Т.Балабанов. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 112 с.
3. Безверхий К.В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні [Текст]: монографія /К.В.Безверхий, Т.В.Бочуля. – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 184 с.
4. Гапоненко Н.В. Форсайт. Теория. Методология. Опыт.: монография/ Н.В.Гапоненко. М.: Юнити-Дона, 2012. –239 с.
5. Дубицкий Л.Г. Создание организационного совершенства/ Л.Г.Дубицкий – М.: Компетентность, 7/58/2008. – с.32-40.
6. Живко З.Б. Управління змінами: Навч. Посібник/ З.Б.Живко. – Львів: Львівський держ. універ. внутрішніх справ, 2016. – 252 с.
7. Костирко, Л.А. Фінансовий механізм сталого розвитку підприємств: стратегічні орієнтири, системи забезпечення, адаптація: Монографія / Л.А.Костирко. – Луганськ: Вид-во «Ноулідж», 2012. – 474 с.
8. Лахтіонова Л.А. Аналіз фінансової стійкості суб'єктів підприємницької діяльності: монографія / Л.А.Лахтіонова. – К.: Знання України, 2013. – 1091 с.
9. Ляпунов А.М. Теория устойчивости / А.М. Ляпунов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://kirsoft.com.ru/freedom/KS News 339.htm](http://kirsoft.com.ru/freedom/KS%20News%20339.htm)
10. Мейер Маршал В. Оценка эффективности бизнеса/ Маршал В.Мейер; пер. с англ. А.О. Корсунской. – М.: ООО «Вершина», 2004. – 272 с.

11. Родионов В.Г. Регулирование динамики социально-экономических систем в условиях роста нестабильности внешней и внутренней среды / В.Г.Родионов – СПб.: Нестор – История, 2012. – 432 с.

12. Розвиток підприємства: поняття та види [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://dspace.nbuu.gov.ua/bitstream/handle/123456789/36617/21-Pogorelov.pdf?sequence=1>.

13. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. посіб./ Г.В.Савицька. – К.: Знання, 2007. – 668 с.

14. Савчук В.П. Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент. – К.: Издательский дом «Максимум», 2005. – 884 с.

15. Сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=bjudzhet>

16. Стратегия международного развития [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.medsuccess.ru/onfs-661-1.htm>.

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

18. Управление знаниями: Хрестоматия. 2-е изд./ Пер. С англ. под ред. Т.Е. Андреевой, Т.Ю.Гутниковой: высшая школа менеджмента СПбГУ: – СПб: Из-во «Высшая школа менеджмента», 2010. – 514 с.

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

20. Харламова О.В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації в Україні: монографія/ О.В.Харламова. – Харків: Лідер, 2015. – 372 с.

ПРОГРАМА РЕСТРУКТУРИЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА: ОСНОВНІ АСПЕКТИ РОЗРОБКИ

Ніколаєнко С.М., асистент

Перехід до ринкових відносин, жорстка конкуренція, формування товарних, фінансових ринків пред'явили нові високі вимоги до підприємств. Однією з таких вимог є реструктуризація, внаслідок якої відбуваються глибокі зміни структури і технології виробництва, управління господарськими процесами та збутом продукції, а в кінцевому результаті поліпшуються фінансово-економічні показники. Реструктуризація — це один з найефективніших засобів відновлення платоспроможності та конкурентоздатності підприємства (який

рекомендовано включати до плану санації). Це ключовий інструмент фінансового оздоровлення підприємств, що передбачений Законом України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" та іншими нормативними актами. У реструктуризації зацікавлені всі підприємства – ті, що адаптувалися до ринку і ті які не встигли поки пристосовується до нього, а також знаходяться у важкому фінансово-економічному стані. Це пояснюється тим, що перетворення товарного й фінансового ринків істотно змінили попит і пропозицію на товари та послуги, що в свою чергу вплинуло на структуру активів і пасивів підприємств[1].

У зарубіжній методології під реструктуризацією розуміється кардинальне перетворення бізнесу, виробничих, економічних, соціальних та інших умов функціонування підприємств і здійснення ряду заходів щодо приведення їх у відповідність до мінливих вимог суспільства та соціальної структури. У розвинених країнах світу, як показує практика, поняття "реструктуризація" давно перетворилося в образ життєдіяльності компаній, в постійний процес, без якого неможливо нормально функціонувати.

Як вважає М.Д. Аїстова, реструктуризація передбачає системний характер оптимізації функціонування компанії, що включає комплекс взаємообумовлених заходів, процесів, методів реорганізації бізнес-процесів, науково-технічної сфери, соціальної системи, каналів руху товару на основі сучасних підходів[2, с.16].

Мета дослідження полягає в побудові концептуальної моделі процесу реструктуризації підприємства та поданні послідовного комплексу структурних перетворень у вигляді єдиної системи.

У даній статті, під поняттям «реструктуризація» ми будемо розуміти причинно-цільовий процес структурних змін в різних сферах діяльності підприємства, спрямований на підвищення його ефективності та конкурентоспроможності.

Економічна природа реструктуризації підприємства повинна полягати в тому, щоб обґрунтовувати ключові напрямки діяльності, визначати стратегічні компетенції розвитку на основі оптимізації всіх процесів та видів робіт. Даний підхід включає оптимізацію, як самої діяльності підприємства, так і процесів управління, поліпшення якості та конкурентоспроможності продукції, приведення їх у відповідність з новими реаліями бізнесу.

З точки зору Л.П. Бєлих, для проведення реструктуризації промислових і фінансових компаній необхідна цілісна концепція, яка передбачає відповіді на такі питання [3]:

- чи зможе компанія досягти позитивних результатів діяльності;
- яким чином, за яких умов це можливо та як довго такий процес буде тривати;

- які вкладення капіталу будуть потрібні від інвесторів .

Для розробки та подання в системному вигляді концептуальної моделі реструктуризації підприємства визначимо основні принципові завдання даної концепції.

- 1) Діагностика нинішнього стану системи.
- 2) Аналіз переходу на новий порядок.
- 3) Моделювання нового порядку.
- 4) Організація нового порядку системи.

На мій погляд, процес підготовки до реструктуризації повинен починатися з глибокого, всебічного й всеохопливого аналізу та комплексної діагностики вихідного стану підприємства, з урахуванням причин та передумов проведення даного процесу.

Виходячи з аналізу думок фахівців в області реструктуризації, на мою думку, серед основних причин необхідності проведення реструктуризації слід виділити:

- ризове становище підприємства, можливість банкрутства;
- низький рівень завантаження потужностей, викликаний істотним спадом виробництва;
- тенденція до збільшення накладних витрат, зниження рентабельності та обсягів прибутку;
- збитковість виробництва, його підрозділів, неплатоспроможність підприємства;
- радикальні зміни у зовнішньому середовищі, зміна стратегії розвитку підприємства;
- відсутність адаптованості до ринку системи управління;
- мінливість споживчого попиту.

Реструктуризація підприємства має внутрішні і зовнішні причини. Зовнішні вини ють з необхідності розвитку економіки на основі зростання її конкурентоспроможності, що забезпечує лідерство держави на міжнародному ринку. Серед внутрішніх розглядаються інтереси різних учасників і зацікавлених осіб[4]

З точки зору Ю.Загорної, якщо цілі і методи реструктуризації порушують інтереси цих груп, то протидія останніх веде до провалу реструктуризації. У числі таких груп на різних підприємствах можуть виявитися власники підприємства, вище керівництво підприємства, кримінальні елементи, профспілки робітників підприємства, регіональна адміністрація. При цьому основна причина невдач реструктуризації полягає у відсутності реальної опори серед більшості зацікавлених груп.

В цілому, комплексна діагностика вихідного стану підприємства повинна включати в себе:

- ситуаційний аналіз підприємства (SWOT-аналіз, аналіз сегментів ринку, конкуренції, стратегічної позиції підприємства);

- фінансово-економічний аналіз (оцінка фінансових результатів, фінансового стану, ефективності діяльності підприємства та його підрозділів);

- виробничо-господарський аналіз (аналіз використання основних засобів, матеріальних, трудових ресурсів);

- оцінку бізнесу (оцінку майна, підприємства в цілому);

- аналіз кадрового потенціалу.

Даний етап процесу реструктуризації закладає основи подальшої підготовки і спрямований на виявлення невідповідних аспектів ринкового функціонування підприємства, з метою їх нівелювання при аналізі, моделюванні і створення нової бізнес-системи.

На другому етапі, етапі аналізу переходу в новий стан системи, необхідно виявити умови, фактори і вимоги, що висуваються до нового порядку, а також проблеми пов'язані з підготовкою процесу реструктуризації.

До числа проблем при підготовці процесу реструктуризації можна віднести:

- відсутність соціально попитних бізнес ідей;

- необхідність здійснення великого обсягу попередньої дослідницької та аналітичної роботи економічного, управлінського, соціального й маркетингового характеру;

- необхідність ретельної ревізії всього різноманіття ресурсів, наявних у розпорядженні підприємства;

- подолання розривів у господарських зв'язках, в тому числі між структурними підрозділами самого підприємства;

- необхідність виходу на новий рівень кооперації та взаємодії з постачальниками, кредиторами, органами влади й суспільства в цілому;

- необхідність урахування багатосторонніх інтересів всіх учасників реструктуризації;

- кадрові проблеми, пов'язані з відсутністю у більшості менеджерів середньої і вищої ланки відповідних знань.

Основними умовами проведення успішної реструктуризації, на мій погляд, слід вважати:

- наявність перспективних видів бізнесу, адекватних організаційних ресурсів, потенційно гнучкої системи управління підприємством;

- децентралізацію, за якої кожен підрозділ, центр фінансової відповідальності стають ринково чутливими і вносять свій вагомий внесок в результати реалізації програми за рахунок багатофункціонального командного підходу;

- прагнення менеджменту до підвищення ефективності і конкурентоспроможності підприємства.

Для ефективного проведення реструктуризації також необхідно враховувати певний набір факторів, що впливають як на процес реструктуризації, так і на кінцевий результат перетворень. До внутрішніх факторів впливу на реструктуризацію можна віднести[5]:

- рівень забезпечення ресурсами процесу реструктуризації;
- рівень організаційної, управлінської та технічної готовності підприємства до реструктуризації;
- ступінь точності інтерпретації одержуваних підприємством сигналів ринкового середовища;
- рівень організаційно технічної складності підготовки та проведення реструктуризації;
- стан професійної підготовки персоналу і швидкість придбання навичок співробітниками підприємства;
- рівень гнучкості організаційної структури, в тому числі ступінь оперативності прийняття і реалізації рішень, ступінь оперативності взаємодії підрозділів;

- етап життєвого циклу розвитку підприємства;

- якість управління на підприємстві.

Серед основних зовнішніх факторів впливу на реструктуризацію виділимо наступні:

- темпи науково технічного прогресу;
- рівень конкуренції на ринку;
- ступінь мінливості вимог споживачів;
- рівень розвитку кредитно-фінансової системи;
- стан бюджетної та податкової системи;
- рівень макроекономічної і політичної стабільності;
- соціально-культурні аспекти і менталітет суспільства;
- правове середовище;
- ступінь динамічності змін у зовнішньому середовищі в цілому.

Наявність безлічі значущих чинників у зовнішньому і внутрішньому середовищі в умовах високої невизначеності змін зазначених чинників призводить до виникнення ряду ризиків при проведенні реструктуризації.

У наукових дослідженнях виділяють наступні основні ризики при проведенні реструктуризації:

- ризик зниження конкурентоспроможності;
- ризик зниження потенціалу розвитку підприємства;
- ризик втрати фінансової стійкості;

- ризик зниження мотивації і задоволеності співробітників;
- юридичні, податкові та інші ризики.

При розробці стратегії розвитку компанії необхідно враховувати сукупний ризик, здатний вплинути на успішність процесу реструктуризації. З метою оцінки сукупного ризику повинні бути проаналізовані макроекономічна ситуація, перспективи розвитку галузі, регіональні особливості, стан підприємства і т.д..[6]

Зниження вищевказаних ризиків обумовлює можливість здійснення прогнозованого і керованого процесу реструктуризації.

Проведений на другому етапі аналіз вищевказаних аспектів, з урахуванням діагностики вихідного стану системи, дозволить ухвалити ключове рішення про доцільність майбутніх змін.

Після прийняття позитивного рішення починається наступний етап процесу реструктуризації - моделювання нового стану підприємства.

Даний етап слід починати з розробки загальної стратегічної мети (місії) і стратегічної концепції компанії.

Перш ніж сформулювати стратегію компанії, на думку Е.М. Королькової, необхідно розробити стратегію кожного підрозділу в її складі, як якщо б вони були окремими компаніями. При цьому необхідно визначити ступінь взаємозалежності основних підрозділів компанії з іншими її підрозділами.[7]

Стратегія грає ключову роль у визначенні основної діяльності організації, що в свою чергу дозволяє визначити профільність її підрозділів для подальшого прийняття відповідних управлінських рішень.

В основі будь-якої стратегії лежить встановлення цілей і завдань. У загальному вигляді, в залежності від стадії життєвого циклу підприємства та його можливостей, основними цілями реструктуризації є:

- подолання кризи і відновлення дієздатності підприємства;
 - збільшення вартості власного капіталу підприємства;
 - приріст у економічних та фінансових показників функціонування компанії;
 - залучення довгострокових вкладень капіталу у вигляді прямих інвестицій або боргових зобов'язань;
 - посилення конкурентоспроможності та підвищення ефективності компанії.
- Завданням реструктуризації підприємства є створення бізнес-системи, яка, з одного боку, буде відповідати довгостроковим завданням власників, а з іншого - розвиватися відповідно до вимог навколишнього середовища. Реструктуризація передбачає як перебудову бізнесу з метою концентрації на найбільш прибуткових напрямках діяльності, так і зміну системи управління компанією.

В рамках реструктуризації підприємства повинні вирішуватися такі основні завдання:

- модернізація, заміна або скорочення надлишків існуючої виробничо-технологічної бази підприємства;
- суттєва зміна системи управління і оптимальне використання людських ресурсів підприємства;
- якісна зміна взаємовідносин зі споживачами та / або створення нової клієнтської групи і т.д.

Від поставлених цілей і завдань безпосередньо залежать методи реструктуризації та відповідні їм структурні зміни в організації. Наприклад, на рівні держави, найбільш великими методами реструктуризації є націоналізація і приватизація. На рівні підприємства - диверсифікація виробництва, модернізація обладнання, перехід на енергозберігаючі технології, сучасні технічні системи виробництва (5S, 6 Sigma, Lean Manufacturing, Kaizen, Just in Time), зміна обсягу і складу майна підприємства, продаж непрофільних бізнесів, впровадження сучасних систем автоматизації управління та обліку, внутрішнього документообігу, реорганізація, реінжиніринг і т.д.

Суть етапу моделювання нового стану полягає в розробці комплексної програми реструктуризації. Він призначений синтезувати результати попередньої аналітичної роботи та на їх основі чітко визначити завдання, шляхи, способи, умови досягнення поставлених цілей, майбутні заходи, ресурси та їх джерела.

При розробці програми реструктуризації підприємства необхідно врахувати дотримання таких вимог:

- збереження сформованого наукового, технологічного, виробничого і кадрового потенціалу;
- узгодження інтересів всіх сторін (власників, працівників, менеджерів, основних кредиторів, міста розташування і т.д.) з урахуванням завдань забезпечення економічної незалежності і обороноздатності країни і соціальних обмежень;
- вирішення проблеми погашення заборгованості перед кредиторами (в першу чергу бюджетом, державними позабюджетними фондами, своїми працівниками - по заробітній платі, суб'єктами регіональних природних монополій);
- збільшення реальних надходжень до бюджету (насамперед міський) і державні позабюджетні фонди;
- максимально можливе збереження і створення нових робочих місць;
- захист прав акціонерів та учасників (для господарських товариств);

- дотримання прав працівників, передбачених чинним законодавством, колективними договорами та угодами;

- дотримання нинішнього законодавства.

У зв'язку з різним фінансово-економічним становищем, специфікою діяльності, стратегічними цілями і завданнями підприємств всі програми по реструктуризації є унікальними і призначені для реалізації тільки на даному підприємстві.

Програма реструктуризації - це завершений комплекс робіт, починаючи від аналізу вихідного стану системи, опрацювання концепції реструктуризації підприємства, цілей і стратегій його розвитку до формування конкретного бізнес-плану його розвитку.

У вигляді бізнес-плану реструктуризації оформляються основні висновки і пропозиції за результатами попередніх етапів роботи, включаючи оцінку економічної ефективності проекту.

Приблизний зміст бізнес-плану включає в себе назву та юридичну адресу організації, суть і мету проекту, вартість проекту, потребу у фінансах, аналіз стану справ в галузі, вироблену продукцію (послуги), включаючи технології, ліцензії і патентні права, аналіз ринку, план маркетингу, виробничий план, організаційний план, основні фінансові показники, основні ризики, оцінку економічної ефективності проекту.

Якісно розроблений бізнес-план моделі нового порядку, заснований на реальному баченні стану внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства є запорукою успішної реалізації програми реструктуризації підприємства.

Після діагностики вихідного стану підприємства, аналізу та моделювання нового стану системи у вигляді затвердженого бізнес-плану, починається фаза реалізації проекту, себто організації нового стану системи, як завершального етапу процесу реструктуризації підприємства.

Основним завданням цього етапу є забезпечення інформацією співробітників про майбутні перетворення, стимулів для їх активної участі в процесі, а також організації ефективних систем управління та контролю над реалізацією проектів реструктуризації.

На думку І.І. Мазур і В.Д. Шапіро необхідно з самого початку забезпечити стимули для всіх керівників, щоб зацікавити їх в здійсненні програми перетворень. Основними критеріями їх преміювання повинні стати своєчасне виконання запланованих дій, вміння знайти оптимальне рішення непередбачених проблем, реальна підтримка перетворень не словом, а ділом і, звичайно, досягнуті перетворення. Також, через керівників всіх рівнів, забезпечується інформування своїх підлеглих. Робоча група розробляє матеріали в допомогу керівникам, які мають проводити такі збори.

Цілі організації управління проектом включають забезпечення взаємодії, розподіл ролей і відповідальності, визначення відповідальності за прийняття рішень, забезпечення ефективного розподілу інформації, забезпечення гнучкості використання ресурсів, мотивацію і формування зацікавленого, активного, творчого ставлення співробітників до проблем підприємства.

Вимоги до системи контролю над реалізацією проектів реструктуризації розробляються до початку втілення проекту за участю всіх зацікавлених сторін і передбачають склад інформації, що аналізується, структуру звітів і відповідальність за збір даних, аналіз інформації та прийняття рішень. Система керівництва проектом повинна забезпечувати коригувальні дії там і тоді, де будуть необхідні.

Основні принципи побудови ефективної системи контролю включають наявність чітких планів, ясною системи звітності, ефективної системи аналізу фактичних показників і тенденцій, ефективної системи реагування.[8]

Слід зазначити, що реструктуризація підприємств колишнього СРСР, зокрема України, має свої особливості, зумовлені комплексом загальноекономічних і внутрішніх причин роботи підприємства. Загальноекономічні причини:

- реструктуризація підприємств здійснюється, як правило, після проведення акціонування (приватизації), що пояснюється відсутністю у держави коштів на реструктуризацію неприватизованих підприємств;
- недостатній розвиток ринкового середовища та конкуренції;
- нестабільність правового поля, що не дає змоги виробити довгострокову стратегію реструктуризації;
- недосконалість законодавства, яке регулює процес реструктуризації. На багато питань, пов'язаних з нею, чинні закони не дають відповіді;
- слабкий розвиток українського фондового ринку та інструментів;
- відсутність доступних джерел фінансування;
- недостатня підтримка держави;
- криза платежів, яка призвела до хронічної нестачі оборотних коштів для нормального функціонування підприємств.

Також не можна забувати і про внутрішні причини: психологічна невідготовленість управлінського персоналу реструктуризації; відсутність напрацьованих методичних підходів і недостатній досвід; брак у суб'єктів господарювання власних коштів для проведення реструктуризації та низька привабливість підприємств для кредиторів.

Таким чином лише за умови досягнення консенсусу щодо тактичних цілей між сторонами, відповідальними за прийняття рішень, визначенням пріоритетів, стратегічним плануванням, а також

комплексності заходів можна досягти головної стратегічної мети реструктуризації

Важливим компонентом даного процесу є координація та контроль за якістю реалізації запланованих заходів. Менеджмент підприємств має своєчасно виявляти та використовувати нові санаційні резерви, а також ухвалювати об'єктивні кваліфіковані рішення для подолання можливих перешкод при здійсненні оздоровчих заходів.

Відчутну допомогу тут може надати оперативний реструктуризаційний контролінг, який синтезує в собі інформаційну, планову, консалтингову, координаційну та контрольну функції. Завданням такого контролінгу є ідентифікація оперативних результатів, аналіз відхилень та підготовка проектів рішень щодо використання виявлених резервів та подолання додаткових перешкод.

Реструктуризація може по праву вважатися найефективнішим способом вирішення проблем підприємства. На успіх реструктуризації впливають такі фактори як перспектива і фінансовий стан підприємства, професіоналізм і зобов'язання керівництва, чітко визначені цілі і очікувані результати проекту.

Проведений теоретичний аналіз та представлена концептуальна модель процесу реструктуризації підприємства дозволяють уявити комплекс структурних перетворень у вигляді єдиної системи, оцінити всю складність і багатоаспектність даного процесу й зробити висновок про необхідність серйозного підходу до підготовки та реалізації проектів реструктуризації підприємства.

Література:

1. http://pidruchniki.com/18800413/finansi/sanatsiya_shlyahom_reorg_anizatsiyi_restrukturyzatsiyi
2. Ченаш В.С. «Управління реструктуризацією промислових підприємств за умов інтеграційних процесів в економіці» 258 с. Хмельницький 2014
3. http://stud.com.ua/44334/menedzhment/restrukturyzatsiya_pidpriyemstva
4. http://pidruchniki.com/74643/ekonomika/zovnishni_vnutrishni_prichyny_restrukturyzatsiyi
5. <http://www.uaeconomic.com/ulens-426-2.html>
6. <http://jak.magey.com.ua/articles/zagalni-ponjattja-restrukturyzatsii.html>
7. <http://studentam.net.ua/content/view/4840/132/>
8. http://ebooktime.net/book_224_glava_86_5._%D0%9E%D1%80%D0%B3%D0%B0%D0%BD%D1%96%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F_%D0%BA%D0%BE.html

СТАН МОЛОЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ УКРАЇНИ ПО РЕГІОНАМ

Михайленко О.В., к.е.н., доцент

Молочна промисловість в Україні є однією з провідних та цінних галузей харчового виробництва. Молочні продукти споживають всі верстви населення – від дітей до літніх людей, від людей з меншим достатком до заможних. Саме тому попит на цю категорію повсякденних товарів є стабільним та високим.

Останні роки загальний стан промисловості України бажає кращого, економіко-політична криза завдає суттєвих та значних проблем в усіх сферах діяльності людей. Ці ж проблеми спостерігаються і в молочній галузі.

Основними чинниками, які впливають на виробництво та реалізацію молочних продуктів є: якість сировинної бази; стан виробничих потужностей та рівень техніко-технологічного забезпечення підприємств; ринкова орієнтація; цінова політика; купівельна спроможність населення.

Напрями виробництва підприємств молокопереробної промисловості: маслозаводи; сироробні заводи; молокозаводи з виробництва рідкого обробленого молока; молочноконсервні підприємства.

Молочна промисловість є сезонною, найпродуктивнішими є період з травня по липень. Проте попит спостерігається протягом усього періоду року, що зумовлює коливання закупівельних цін

Сьогодні виробництво молока та молочної продукції в Україні є невід’ємною складовою забезпечення національної продовольчої безпеки і підтримки соціально незахищених верств населення.

Останнім часом ці проблеми посилились появою нових зовнішніх ризиків, пов'язаних: із зростанням напруги у геополітичній ситуації, яка призвела до втрати ринків Криму, РФ і країн Євразійського економічного союзу; із тенденцією світових цін на агропродукцію й продовольство до зменшення або стабільності (рис.1); значним знеціненням національної валюти, галопуючою інфляцією, зростанням цін на всі види енергоносіїв та матеріальних ресурсів; труднощами в одержанні короткострокового й довгострокового фінансування; значним падінням реальних доходів і купівельної спроможності населення та зміною структури його витрат тощо, які посилюють внутрішню нестабільність не тільки в галузях АПК, а і всієї економіки. Тому підприємствам переробних галузей АПК України дуже складно конкурувати з розвинутими країнами на світових ринках продовольства [7].

Дослідження обсягів виробництва підприємств молочної промисловості по регіонах дозволило зробити наступні висновки: в 2014 році обсяг виробництва молока складав 11132,8 тис.т, що є досить

стабільним показником враховуючи політичну ситуацію, що склалась в той рік. В 2015 році обсяг виробництва становить 10615,4 тис. т, що на 517,4 тис. т менше, порівняно з попереднім роком (або на 4,65% менше). По регіонам спостерігається загальний спад виробництва. Лише в Черкаській області можна спостерігати невелике зростання в 0,06%. В Донецькій та Луганській спад виробництва є найбільший. Це пов'язано з тим що на території цих областей є тимчасово окуповані території та ведуться військові дії. Також найбільше зниження обсягів виробництва спостерігається в Закарпатській (майже 13%) та Волинській (майже 8%) областях. Найменше зниження (до 1%) відзначалося в Херсонській та Харківській областях.

Дослідження обсягів виробництва підприємств молочної промисловості по регіонам дозволило зробити наступні висновки: в 2014 році обсяг виробництва молока складав 11132,8 тис.т, що є досить стабільним показником враховуючи політичну ситуацію, що склалась в той рік. В 2015 році обсяг виробництва становить 10615,4 тис. т, що на 517,4 тис. т менше, порівняно з попереднім роком (або на 4,65% менше). По регіонам спостерігається загальний спад виробництва. Лише в Черкаській області можна спостерігати невелике зростання в 0,06%. В Донецькій та Луганській спад виробництва є найбільший. Це пов'язано з тим що на території цих областей є тимчасово окуповані території та ведуться військові дії. Також найбільше зниження обсягів виробництва спостерігається в Закарпатській (майже 13%) та Волинській (майже 8%) областях. Найменше зниження (до 1%) відзначалося в Херсонській та Харківській областях.

Статистичні спостереження обсягів та структури виробництва за окремими видами продукції мають певні тенденції. Найвище збільшення у натуральному вимірі спостерігається по плавленому сиру (на 1,6 тис. т, що склало приріст 6%) та сиру м'якому (збільшення 0,9 тис. т, або 30%). По іншим видам продукції спостерігається зниження обсягів виробництва.

Відчутний спад спостерігається у виробництві рідкого обробленого молока. Пов'язано це з скороченням поголів'я корів в 2014 та 2015 роках. Підтримувати виробництва інших молочних виробів необхідно, тому виробники почали зменшувати випуск молока, пускаючи його, як сировину, далі на переробку. Нерівнозначні зміни спостерігаються у виробництві різних видів продукції по регіонам. Динаміка виробництва молока рідкого обробленого, йогурту та інших ферментованих чи сквашених молока та вершків та сирів жирних за регіонами надана в таблиці 1.

Виробництво рідкого молока по регіонам дуже не рівномірне. В деяких областях, таких як Донецька, Львівська, Рівненська, Чернігівська,

спад обсягів виробництва складає більше 50%. Такі коливання зумовлені несприятливою політичною ситуацією та не надійною сировиною базою.

Таблиця 1.

Динаміка виробництва окремих видів продукції за регіонами

Регіони	Молоко рідке оброблене		Йогурт та інші ферментовані чи сквашені молоко та вершки		Сири жирні	
	Абсолютне відхилення, тис.т	Темп зміни, %	Абсолютне відхилення, тис.т	Темп зміни, %	Абсолютне відхилення, тис.т	Темп зміни, %
Україна	-146,1	87	-46,6	90	-6,8	95
Вінницька	-36,7	91	1,7	120	1,9	117
Волинська	-	-	-	-	-	-
Дніпропетровська	-4,0	92	1,1	102	-0,6	67
Донецька	-31,8	16	-33,7	8	-0,6	57
Житомирська	-24,5	88	-1,1	91	-0,4	95
Закарпатська	-	-	-	-	-	-
Запорізька	-9,4	77	0,4	107	-0,2	67
Івано-Франківська	-0,2	96	-0,6	82	-0,2	33
Київська	20,2	118	5,3	106	0,1	105
Кіровоградська	-	-	-	-	0,0	100
Луганська	-9,7	22	-4,0	11	-0,3	-
Львівська	-10,9	55	-13,9	60	-0,3	-
Миколаївська	-5,1	68	0,0	100	-2,0	72
Одеська	0,6	115	0,3	108	-0,2	75
Полтавська	5,8	115	0,6	101	-1,4	91
Рівненська	-14,4	36	-0,1	98	3,4	123
Сумська	-	-	-	-	-4,5	82
Тернопільська	1,3	105	3,7	117	-0,5	89
Харківська	4,7	117	-1,2	97	-0,8	53
Херсонська	-7,6	64	-0,3	99	-0,6	86
Хмельницька	-6,0	72	0,9	133	-1,1	74
Черкаська	-5,3	76	-	-	0,1	101
Чернівецька	0,1	150	0,1	150	-	-
Чернігівська	-6,0	56	-0,4	93	0,7	109

*Джерело: розраховано на основі [1, 2, 4]

В інших областях спостерігається зростання випуску продукції, наприклад в Київській області темп зміни складає 118%, а в Харківській 117%. В загальному результаті, темп зміни виробництва молока рідкого обробленого складає 87%, тобто в 2015 році обсяги скоротилися на 13% порівняно з 2014 роком.

Впродовж останніх 15 років, в Україні збільшилося споживання йогуртів кефіру, сметани та морозива. Сегмент ринку біокефірів і біойогуртів, що містять корисні для системи травлення пробіотичні бактерії, зростає ще інтенсивніше. Відповідно до зростання попиту, зростала і пропозиція. Але нажаль, останніми роками позитивної тенденції до випуску кисломолочної продукції не спостерігається.

Виробництво йогурту та інших ферментованих чи сквашених молока та вершків за регіонами є сильно не рівномірним, пов'язано це з

місцем розташування підприємств які спеціалізуються на цій продукції. Порівняно з 2014 роком в 2015 році обсяг виготовлення зменшився на 46,6 тис.т, що вплинуло на загальний темп зміни по Україні, який становить 90%.

Обсяги виготовлення сирів в 2015 році склали 123,6 тис. т, що на 6,8 тис.т менше, ніж в 2014 році. Сироробна галузь в Україні трошки відстає від стандартів європейського виробництва. Здебільшого, це зумовлено застарілим обладнанням та середнім рівнем впровадженням новітніх технологій. Але, вона є дуже перспективною. При умові оновлення техніки та технологій, цілком можливий більш позитивний сценарій розвитку реалізації сирної продукції.

Для повноцінної оцінки щодо виробництва молока, доцільно проаналізувати забезпеченість однієї людини річною кількістю молока (табл. 2).

Таблиця 2

Динаміка виробництва та споживання молока та молочних продуктів на одну особу

Регіони	Споживання молока та молочних продуктів на одну особу, кг		Виробництво молока на одну особу, кг	
	Абсолютне відхилення	Темп зміни, %	Абсолютне відхилення	Темп зміни, %
Україна	-12,9	94,21	-11,1	95,71
Вінницька	-2,7	98,75	-5,9	98,88
Волинська	-13,7	94,17	-33,0	92,51
Дніпропетровська	-10,8	94,74	-3,3	96,97
Донецька	-28,9	85,56	-12,3	81,22
Житомирська	-4,6	98,05	-6,2	98,68
Закарпатська	-24,7	90,03	-41,2	87,34
Запорізька	-8,2	95,79	-3,0	98,01
Івано-Франківська	-1,6	99,39	-6,7	98,08
Київська	-3,5	98,45	-5,0	95,07
Кіровоградська	-0,7	99,66	-11,6	96,48
Луганська	-45,8	75,97	-41,1	63,56
Львівська	-11,9	95,19	-11,6	95,10
Миколаївська	-20,4	91,02	-20,6	93,49
Одеська	-11,0	94,65	-8,4	95,04
Полтавська	-12,2	94,83	-9,9	98,23
Рівненська	-9,1	95,90	-19,0	95,19
Сумська	-13,6	93,74	-5,2	98,63
Тернопільська	-1,2	99,49	-17,1	96,19
Харківська	-8,9	96,25	0,3	100,16
Херсонська	-15,4	92,70	-1,3	99,54
Хмельницька	-11,3	95,37	-13,9	96,99
Черкаська	-10,7	95,50	3,2	100,76
Чернівецька	-5,7	97,72	-6,1	98,15
Чернігівська	-4,4	98,19	-13,1	97,57

*Джерело: розраховано на основі [1, 3]

В 2014 році споживання молоко-продуктів становило 222,8 кілограмів на особу за рік, а в 2015 році цей показник дорівнює 209,9 кілограмів, що на 12,9 кілограм менше. Зменшення зумовлене загальним зростанням цін та зниженням купівельної спроможності населення. Темпи змін коливаються досить рівномірно, лише в Луганській та Донецькій спостерігається найбільші відхилення та вагоміші темпи змін.

В балансі молока та молочних продуктів(табл.3) відображені статистичні дані щодо руху товарів – скільки виготовлено, скільки імпортовано чи експортовано і який фонд споживання.

В складній економіко-політичній ситуації Україні вдалося дещо втримати позиції експорту. Порівняно з 2014 роком, в 2015 році обсяг експорту, традиційно, зменшився. Але не зважаючи на це, величина експорту є задовільною. Фонд споживання зменшився на 6,12%, як зазначалося раніше, головною причиною цього є зниження купівельної спроможності населення.

Таблиця 3

Баланс молока та молочних продуктів

Показники	Роки		Абсолютне відхилення, тис.т	Темп зміни, %
	2014	2015		
Виробництво	11133	10615	-518	95,35
Зміна запасів на кінець року	85	-41	-126	-48,24
Імпорт	357	78	-279	21,85
Усього ресурсів	11405	10734	-671	94,12
Експорт	527	464	-63	88,05
Витрачено на корм	1153	1097	-56	95,14
Втрати	14	15	1	107,14
Фонд споживання	9581	8995	-586	93,88

**Джерело: розраховано на основі [1,2]*

Величини обсягів виробництва 2015 року в порівнянні з 2014 роком бажають кращого, спостерігається загальний спад. Але на кінцевий підсумок необхідно враховувати кінцеві результати, а кінцевим результатом є ефективність від реалізації продукції.

В 2015 році обсяг реалізованої продукції складає 2538,3 тис.т, що на 32,1 тис.т більше ніж в 2014 році.

Обсяг реалізації збільшився за рахунок збільшення рівня цін. Середня ціна за тону молока в 2015 році становила 4347,3 грн, що на 20,1% більше ніж в 2014 році (табл.4).

2015 рік характеризується важким економічним становищем в Україні. Протягом року гривня дуже знецінилась, ціни на товари підвищилися, в тому числі на комунальні послуги. В населення знизилась купівельна спроможність, а в підприємствах збільшились витрати на виробництво.

Таблиця 4

Середні ціни реалізації молока сільськогосподарськими підприємствами

грн за тонну

	2014	2015	Абсолютне відхилення	Темп зміни, %
Україна	3588,4	4347,3	758,9	121,1
Вінницька	3669,0	4299,6	630,6	117,2
Волинська	3427,9	4312,4	884,5	125,8
Дніпропетровська	3796,2	4402,4	606,2	116,0
Донецька	3753,0	4246,5	493,5	113,1
Житомирська	3579,7	4368,2	788,5	122,0
Закарпатська	3903,3	5226,0	1322,7	133,9
Запорізька	3597,7	4157,5	559,8	115,6
Івано-Франківська	3228,5	3977,8	749,3	123,2
Київська	3580,5	4532,4	951,9	126,6
Кіровоградська	3431,2	4204,4	773,2	122,5
Луганська	3670,7	3954,5	283,8	107,7
Львівська	3504,6	4330,4	825,8	123,6
Миколаївська	3563,3	4372,6	809,3	122,7
Одеська	3350,8	3871,9	521,1	115,6
Полтавська	3626,7	4454,3	827,6	122,8
Рівненська	3485,3	4355,6	870,3	125,0
Сумська	3342,4	4128,4	786,0	123,5
Тернопільська	3735,2	4569,0	833,8	122,3
Харківська	3664,4	4276,0	611,6	116,7
Херсонська	3768,8	4457,6	688,8	118,3
Хмельницька	3535,1	4323,5	788,4	122,3
Черкаська	3645,0	4442,3	797,3	121,9
Чернівецька	3536,4	4293,5	757,1	121,4
Чернігівська	3433,0	4207,5	774,5	122,6

*Джерело: розраховано на основі [1]

Важливим етапом вивчення стану молочної промисловості є вивчення динаміки та структури витрат на виробництво молока за елементами (табл. 5).

Структура витрат, так само як і середні ціни, демонструють збільшення вартості елементів витрат. Найбільше підвищилась вартість кормів для худоби, порівняно з 2014 в 2015 році вона збільшилась на 28%. Відповідно, ще на 24% збільшилися прямі матеріальні витрати.

Зі збільшенням витрат далі підвищилися ціни на молоко. При загальному підвищенні рівня цін, знизився обсяг споживання продукції.

Ринок молока і молокопродуктів у багатьох країнах світу є об'єктом особливої уваги і моніторингу різних державних інституцій, що зумовлено його соціальною значущістю для найбільш вразливих верств населення та важливістю для збереження традиційного укладу і зайнятості в сільській місцевості.

Тому держава має постійно відстежувати рівень цін на молоко для формування цивілізованих відносин на ринку та захисту як споживачів,

так і виробників цього вкрай важливого виду сільськогосподарської продукції.

Таблиця 5.

Структура витрат на виробництво молока за елементами у 2015 році

Елемент витрат	Витрати, тис.грн		Питома вага, %		Абсолютне відхилення	Темп зміни, %
	2014	2015	2014	2015		
Витрати – всього	7747342	9232761	100	100	1485418,8	119
у тому числі						
прямі матеріальні витрати	5386729	6683133	69,5/100	72,4/100	1296404,2	124
корми	3714347	4754993	69	71,7	1040646,3	128
пальне і мастильні матеріали	451081,3	525391,9	8,4	7,9	74310,6	116
оплата послуг і робіт сторонніх організацій	286297	362102,8	5,3	5,4	75805,8	126
решта матеріальних витрат	935004,2	1040646	17,3	15,6	105641,5	111
прямі витрати на оплату праці	1236914	1347034	16	14,6	110119,5	109
інші прямі витрати і загальновиробничі витрати – всього	1123699	1202594	14,5/100	13,0/100	78895,1	107
з них:						
амортизація необоротних активів	334500,7	381763,5	29,8	31,8	47262,8	114
відрахування на соціальні заходи	452896,6	476668,1	40,3	39,6	23771,5	105
решта інших прямих та загальновиробничих витрат	336301,2	344162	29,9	28,6	7860,8	102

**Джерело: розраховано на основі [2,4]*

Отже, молочна промисловість в 2015 році в Україні зазнала відчутні та суттєві зниження в обсягах виготовлення.

Основними причинами таких явищ є:

- скорочення поголів'я худоби;
- підвищення вартості витрат на виробництво;
- політична нестабільність країни;
- невпорядкована цінова політика;
- зниження купівельної спроможності населення;
- регіональна нерівномірність місць розташування підприємств.

Незважаючи на кризові явища, які чітко проявилися у сфері виробництва молока і молочної продукції, дана галузь має всі потенційні можливості для успішного функціонування.

Подальший успішний розвиток молочного бізнесу в Україні в значній мірі залежить як від впровадження інноваційних рішень у

виробництво з боку підприємств – виробників молока та молочної продукції, так і від швидкості проведення реформ в аграрному секторі.

Література:

1. Статистичний щорічник України за 2015 рік, за ред. І. М. Жук, – Державна служба статистики України, 2016. – 575 с.
2. Сільське господарство України за 2015 рік, Державна служба статистики України, 2016. – 362 с.
3. Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2015 рік: Статистичний бюлетень Державна служба статистики України, 2016. – 49 с.
4. Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2015 рік: Статистичний бюлетень Державна служба статистики України, 2016. – 85 с.
5. Скопенко Н. С., Бовкун А. О. «Сучасний стан та тенденції розвитку молочної галузі України» / Інститут післядипломної освіти НУХТ /Електронний режим доступу: http://ipdo.kiev.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=259&Itemid=&lang=en
6. Кернасюк Ю. Молочний сектор: реалії і перспективи / Юрій Кернасюк // видання «Агробізнес сьогодні», 2015. т. Березень, № 6. – С. 10-12

ТЕНДЕНЦІЇ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ЦУКРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ В КОНТЕКСТІ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Кравченко І.Й., асистент

В умовах посилення глобалізаційних процесів, початок світової продовольчої кризи, невідповідність темпів розвитку виробництва і споживання, а також різноманітність природних умов - однією з пріоритетних цілей розвитку суспільства є забезпечення продовольчої безпеки, в першу чергу стратегічними продуктами, до яких, за світовими стандартами, належить і цукор. Дана ситуація посилює проблеми інтеграції стратегічних агропродовольчих комплексів країни у систему ефективного використання сировинного і виробничого потенціалів, які потребують визначення пріоритетів вітчизняної аграрної політики, розробки і запровадження механізмів регулювання ринків в умовах відкритої економіки. Критичний стан цукрової промисловості України, що виник на сьогодні, вимагає негайних дій, спрямованих на подолання кризи, стабілізацію галузі та забезпечення зростання в довгостроковій перспективі.

Становлення, особливості, проблеми бурякоцукрового комплексу України, аналіз його стану, ринок цукру, його державне регулювання, шляхи реформування галузі досліджені в працях вітчизняних вчених-економістів, таких як Варченко О.М., Ємцев В.І., Засець О.С., Імас Є.В., Коденська М.Ю., Месель-Веселяк В.Я., Саблук П.Т., Стасіневич С.А., Шпичак О.М., Ярчук М.М., та ін. Однак актуальність процесів інтеграції, реструктуризація цукрової промисловості в країнах ЄС, зміна та розрив виробничих відносин у результаті подій на Сході України формують особливі умови діяльності цукровиробників, нехтування якими створює об'єктивні загрози економічній та продовольчій безпеці, і вимагає втілення стратегії подальшого розвитку підприємств цукрової галузі.

Дієвим механізмом вирішення даної проблеми є розробка ефективної, науково обгрунтованої стратегії відродження та подальшого розвитку цукрового виробництва. Стратегія за своєю суттю є практичною діяльністю, сукупністю особливих дій, що передбачають досягнення мети на підставі раціонального використання ресурсів, а також піддаються постійному впливу змін у зовнішньому середовищі. Відмінність розвитку вітчизняної цукрової промисловості полягає в стратегічному баченні її особливостей з урахуванням ситуації, що складається в світі та наявного потенціалу, що ще залишився. Вона повинна врахувати та мінімізувати усі загрози, максимально використати потенціал та підсилити слабкі сторони галузі. Особливого значення це питання набуває за умов поглиблення євроінтеграції та глобалізації, коли вимоги до ефективної діяльності, конкурентоспроможності та технічного і технологічного рівня українського виробництва цукру зростають багатократно. Незважаючи на ряд порівняльних переваг, таких як: якісні земельні ресурси, сприятливі кліматичні умови, вдале географічне розташування, виробництво цукру в Україні характеризується низькою ефективністю. Системна криза в галузі пов'язана як з непослідовністю державної політики, браком довгострокових перспектив, так і з неефективним господарюванням підприємств.

Цукрова промисловість суттєво впливає на встановлення певних пропорцій в галузях агропромислового комплексу країни. Розвиток і ефективне функціонування цукрової промисловості здатне зберегти та додатково створити тисячі робочих місць, а також дати можливість для підйому суміжних галузей економіки. Крім того, цукрове виробництво переважно є селищеутворюючими підприємствами, що значно посилює його соціальне значення.

Виробництво цукру в Україні перейшло переважно до великих агропромислових холдингів, які випустили близько 80 % українського цукру. Найбільшим виробником цукру в країні є агропромхолдинг «Астарта-Київ» (у складі 8 цукрових заводів), на якого припадає чверть виробленої продукції в галузі (у сезон 2014–2015 рр. холдинг випустив

466 тис. т бурякового цукру), на другому місці – компанія «Радехівський цукор», власником якої є європейський товаровиробник Pfeifer & Langen, третю позицію займає «Агропрод-інвест». П'ять цукрових заводів, що входять до складу агропромхолдингу «Астарта-Київ», розташовані в Полтавській області, серед них – Глобинський цукровий завод. До 50% потреби Глобинського цукрового заводу в природному газі у період переробки буряку в 2014 р. було заміщено біогазом (6,8 куб.м), виробленим біоенергетичним комплексом (введеним у промислову експлуатацію в жовтні 2014 р.) шляхом унікального процесу ферментації відходів цукрового виробництва та поживних залишків. За прогнозами, у разі використання біогазу і застосування по замкненому циклу біоетанолу, цукрові заводи країни зможуть виробляти цукор вартістю 6,5–7,2 тис. грн за тону [1]. Холдинг «Астарта-Київ» активно впроваджує системи управління якістю та безпечністю продукції. Так, системи управління якістю продукції Глобинського, Кобеляцького, Жданівського та Яресківського цукрових заводів сертифіковані відповідно до міжнародного стандарту ДСТУ ISO 172 9001. Також на Яресківському та Жданівському цукрових заводах впроваджено систему управління харчової безпеки відповідно до стандарту ДСТУ 4161-2003, а на Глобинському цукровому заводі впроваджено систему управління безпечністю харчової продукції відповідно до стандарту ДСТУ ISO 22000:2007. Це є запорукою підвищення якості продукції, що створює реальні передумови успішного просування українського цукру на європейський ринок. Крім того, продукція повинна відповідати санітарно-гігієнічним нормам і принципам системи ХАССП, що підтверджується сертифікатом. З цією метою, українські цукрові заводи мають запроваджувати міжнародні інтегровані системи управління якістю та безпечністю продуктів. Завдяки тому, що виробництво цукру в Україні дедалі більше концентрується у великих інтегрованих об'єднаннях, українським цукроварням під силу покращити якість продукції, тобто, перебудову галузі слід розглядати як фактор доступності й активізації діяльності на міжнародних ринках. Заводи "Астарті" виробили близько 505 тис. Тонн цукру (+ 42% до 2015/2016 маркетингового році). При цьому споживання газу на тону переробки цукрових буряків скоротилася на 4% в порівнянні з попереднім виробничим сезоном (до 25,1 куб. м на тону цукрового буряка. За 2016 календарний рік компанія експортувала 186 тис. тонн цукру[2].

Процес розробки стратегії представляє собою послідовність етапів, основними з яких є наступні: формулювання мети та її конкретизація, аналіз об'єктивних можливостей і обмежень, обґрунтування заходів і вибір оптимального, що забезпечить досягнення цілей, розробка механізму реалізації стратегії (рис.1).

Метою розвитку є створення сучасної, високотехнологічної, економічно ефективної та соціально значущої цукрової галузі, яка здатна виробляти якісну продукцію, задовольняти в повній мірі внутрішній попит, забезпечувати формування державного резерву, а також розширювати експорт.

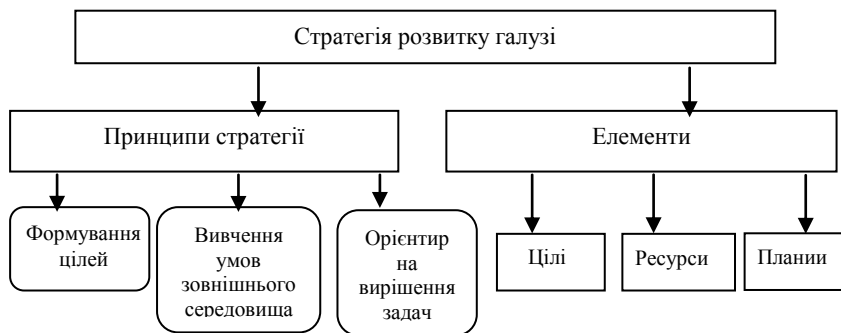


Рис.1. Стратегія розвитку цукрової галузі

Досягнення цієї мети можливе за рахунок забезпечення: подолання кризових явищ у галузі; стабілізації виробництва; створення передумов для його стійкого економічного зростання у майбутньому. При виборі оптимального заходу за допомогою якого оцінюється результат досягнення мети, необхідно обирати мінімізацію збитків, враховувати умови беззбитковості, а потім - максимізацію прибутку за даного стану розвитку цукрової галузі та її наявних потужностей. Необхідно враховувати можливості та обмеження, які існують на сьогодні для підприємств з виробництва цукру. Наявні потенційні можливості збільшення сировинної бази, стабільний попит на внутрішньому ринку, можливість переробки та використання відходів, сформований кадровий потенціал, інфраструктурне забезпечення галузі – усе перераховане вище може бути початком виходу з кризового стану.

Необхідність розвитку галузі полягає не тільки в стабільності внутрішнього ринку, але й жорсткій конкуренції на зовнішньому ринку з боку тростинного цукру. Україна має унікальні умови для самозабезпечення цукросировиною. Створення відповідної мотивації до розвитку буряківництва може забезпечити цукровиробників майже необмеженими обсягами сировини. Україна має одні з найкращих у світі природні умови для вирощування цукрових буряків, а саме наявність такого сировинного потенціалу є беззаперечною передумовою ефективного розвитку сучасного цукрового виробництва. На сьогодні повільно впроваджуються, або взагалі відсутні сучасні технології,

втрачається насіннєва база, занепад сільського господарства призвели до зниження врожайності та цукристості буряків, що суттєво впливає на якість сировини. І тут важливо не допустити остаточної руйнації даного потенціалу. В таблиці 1 показана динаміка цукристості буряків за 2003-2014 роки.

Таблиця 1

Динаміка цукристості буряків *, %

Роки	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Цукристість буряків при прийманні, %	15,7	15,0	16,63	15,77	15,02	16,05	16,85	15,3	16,63	16,10	16,26	17,05

*Джерело [3]

Цукрова промисловість серед інших галузей вирізняється можливостями та напрямками використання супутніх від переробки продуктів і відходів виробництва. Навколо заводів формується низка суміжних підприємств, які працюють на відходах цукрового виробництва і виробляють спирт, дріжджі, харчові кислоти, вітаміни. Відходи поступаються у сільське господарство як добрива для рослинництва та корми для тваринництва. Найперспективнішим напрямом використання відходів цукрового виробництва на сьогодні визнано промислове виробництво біоетанолу, біогазу. В умовах загострення проблеми забезпечення нашої держави енергоносіями доречно використовувати цукрові буряки і продукти їх переробки для виробництва, крім цукру, біоетанолу як альтернативного пального. При цьому буде повністю забезпечена не лише потреба цукру на внутрішньому ринку, а й виробництво суміші бензину та біоетанолу для споживання в Україні та реалізація біоетанолу на зовнішньому ринку. Використання вказаних можливостей не лише збереже цукрову галузь у нашій країні, але й надасть їй нового поштовху до розвитку[4]. Так наприклад Бразилія, світовий лідер у виробництві цукру, саме на цукор переробляє близько половини вирощеної цукрової тростини, а решта використовується для виробництва біоетанолу. Незважаючи на занепад, цукрова галузь має відповідне інфраструктурне забезпечення. Воно представлене складським, ремонтним, інструментальним, енергетичним господарством, транспортом, зв'язком, та ін., що дозволяє їй безперервно функціонувати в межах існуючої системи.

Поряд з можливостями та резервами, існує багато обмежень, що можуть істотно вплинути на процес реалізації стратегії. Найбільш суттєвими обмеженнями для цукрової промисловості є:

– технологічна відсталість і застарілість виробництва;

- висока ресурсомісткість та низька ефективність виробництва;
- відсутність науково-технічного прогресу та низький рівень інновацій;
- брак фінансових ресурсів у галузі та її низька інвестиційна привабливість;
- недостатній рівень інтеграції, слабкість зв'язків між виробниками цукросировини, цукровими заводами та науковими установами [5]. Цукрові заводи працюють нині на застарілому обладнанні по декілька тижнів на рік, що є вкрай збитково. Звідси і виникає висока собівартість українського цукру, його невідповідність європейським стандартам якості, високі втрати електричної, теплової енергії, і, як наслідок, – збитковість практично всіх підприємств галузі. Нині підприємства працюють з виведенням сиропу, який доводиться повторно нагрівати, очищувати і випарювати – що суттєво збільшує енерговитрати і собівартість продукції та знижує ефективність виробництва.

Неефективне регулювання ринку дестабілізує виробника, підвищує його ризики, знижує ефективність прогнозів, позбавляє мотивації до розвитку. Тенденція до закриття цукрових заводів створює низку проблем соціального характеру: масова втрата населенням робочих місць, зниження його доходів і рівня платоспроможності. Цукровий завод є джерелом теплової та електричної енергії для жителів сільської місцевості, зупинка якого причинить соціальний бум в межах певної території. В той же час, нестабільний фінансовий стан галузі є причиною недовіри з боку банківської системи, що робить цукрове виробництво непривабливим для інвесторів та позбавляє його джерела позикових коштів. Сукупність можливостей та обмежень розвитку цукрової промисловості створюють уявлення про стан галузі на сучасному етапі. Щоб успішно досягти стратегічної мети в реальних економічних умовах необхідно розробити систему практичних заходів розвитку цукрової галузі, таких як: – технічна та технологічна модернізація; – диверсифікація виробництва; – організаційно-економічна реструктуризація цукрового виробництва.

Основними завданнями вказаних заходів є стабілізація виробництва при мінімальних витратах ресурсів та створення передумов для його нарощування в майбутньому, фінансове оздоровлення галузі, забезпечення постійного рівня рентабельності виробників, зниження собівартості продукції, збільшення її конкурентних переваг. Саме тому нашій країні необхідна власна особлива програма перебудови цукрової галузі, що складається з послідовних етапів і має реалізовуватися поступово з огляду на важкий економічний стан промисловості, сільського господарства, і країни в цілому [6].

За умови успішної реалізації стратегії розвитку цукрової промисловості, ефективності та дієвості запропонованих техніко - технологічних, економічних та організаційних заходів можна очікувати на позитивні зміни в соціально-економічному стані галузі, відновлення і стабілізацію становища цукровиробників на вітчизняному ринку цукру, економічне зростання в майбутньому, створення нових робочих місць, поліпшення соціальних умов життя працівників галузі, завоювання стабільних позицій на зовнішніх ринках.

Література:

1. http://sugar-journal.com.ua/custom/files/Vestnik_ua/2013/08/18-20.pdf
2. <http://biz.censor.net.ua/>
3. Данилишин М.С. Деякі підсумки роботи бурякоцукрової галузі України у 2014 році та окремі проблемні питання. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2015_06_4_5_kam_podils/sekcija_section_3_2015_06_4_5/
4. Томілін О.О. Проблеми розвитку ринку цукру в Україні / О.О. Томілін // Наукові записки. Серія “Економіка”: збірник наукових праць. – Острог: Вид-во Національного університету “Острозька академія”, 2012. – Вип. 20. – С. 26-30.
5. Степура Т.М., Драпак М.О. Розвиток бурякоцукрової галузі України в умовах світової конкуренції / Т.М. Степура, М.О. Драпак // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – вип. 18.4. – С. 46-53
6. Онищук Ю.В., Бутко М.П. Методика оцінки ефективності розвитку цукрової промисловості України в контексті євроінтеграції / Ю.В. Онищук, М.П. Бутко // Науковий вісник Полісся. – 2015. – №4(4). – С.43-50

УПРАВЛІНСЬКА ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА ЯК СКЛADOVA ЧАСТИНА ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ РОБОТИ

*Терещенко Л.О., професор, к.е.н.
Скоморохова С.Ю., асистент
Пристуна В.І.*

Важлива особливість сучасного етапу розвитку суспільства — це насамперед спрямування економічних засобів управління підприємством на забезпечення раціонального ведення господарства в умовах дефіцитності ресурсів, досягнення високих кінцевих результатів із мінімальними витратами, ефективне регулювання виробництва адміністративними засобами, перехід до інтенсивного характеру

розвитку виробництва на основі вдосконалення виробничого потенціалу підприємств.

В умовах загострення конкурентної боротьби практично перед кожним підприємством стоїть завдання ухвалення своєчасних управлінських рішень для підвищення ефективності власної діяльності. Це поняття може включати достатньо широкий спектр завдань, таких як зниження собівартості, управління асортиментом, розширення ринків збуту, забезпечення фінансування на найбільш вигідних умовах і багатьох інших.

На сучасному етапі виникла необхідність докорінної зміни методів господарського управління і економічної роботи підприємства.

Зміни умов виробничої діяльності, потреба адекватного пристосування до неї системи управління сприяють не тільки вдосконаленню її організації, а й потребують перерозподілу функцій управління за рівнем відповідальності, формами їхньої взаємодії. Йдеться про систему управління, зумовлену об'єктивною потребою та закономірностями ринкової системи господарювання, пов'язаними із задоволенням насамперед індивідуальних потреб, забезпеченням заінтересованості працівників у найвищих кінцевих результатах, широкому використанні новітніх інформаційних технологій.

Розвиток інформаційних систем (ІС) як елемента управління тісно пов'язаний зі змінами, які відбуваються у сферах їх використання.

Метою системи управління підприємством є оптимальний та ефективний розвиток шляхом впливу суб'єкта управління, який об'єднує в собі управлінський апарат, які формують цілі, розробляють плани, формують вимоги до рішень, які приймаються, а також контролюють їх виконання. В якості об'єктів управління виступають підприємства та організації різних форм власності

Управлінська інформаційна система (УІС) — це складова частина вдосконалення управління, яка представляє інформацію, що відображає повну картину господарської діяльності підприємства та є основою для прийняття управлінських рішень як усередині підприємства, так і поза ним. Вона має забезпечити виконання всіх функцій управління і вимог обліку, аналізу, контролю і аудиту.

Відомо, що центральне місце серед задач управління є одержання прибутку від результатів господарської діяльності підприємства.

Процес управління підприємством, який має цілком одержання прибутку, можливо представити у вигляді наступної схеми як це зображено на рис.1.

Як бачимо з приведеної схеми, процес руху від цілі до результату є багаторівневим. Він потребує оперативного корегування початкового плану в залежності від досягнутих проміжних результатів. В загальному

випадку кінцевий результат успіху діяльності підприємства залежить від багатьох факторів.[1, с. 15]

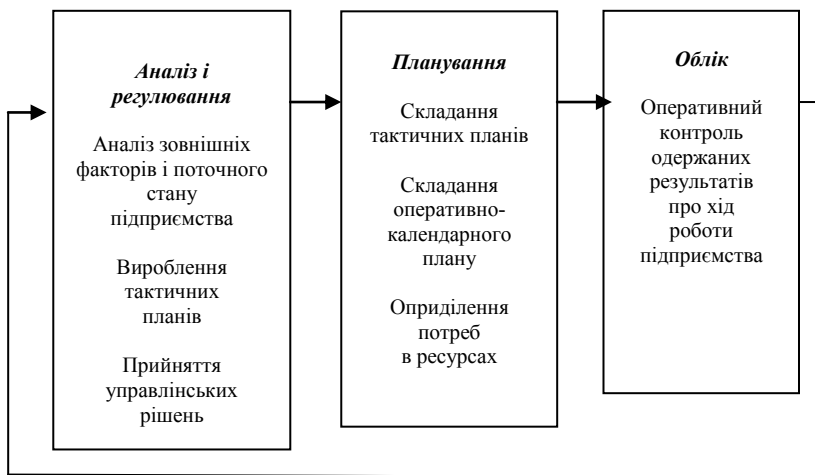


Рис.1. Схема управління підприємством

За цих умов супроводження управлінських процесів з впровадженням інформаційних систем та комп'ютерних технологій виявляється найбільш актуальним.

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 невиробничих втрат і т.д.

Саме корпоративні інформаційні системи забезпечують комплексне рішення задач обліку, контролю, аналізу й аудиту з використанням інших систем управління, що діють на підприємствах.

Корпоративні інформаційні системи мають поєднувати в собі модульну побудову, що передбачає поєднання множини різних типів архітектурних рішень у межах одного комплексу, програмні модулі

побудовано гнучко, що забезпечує взаємодію різних бізнес-процесів з використанням розподіленої системи обробки даних.

Із вище сказаного слід запам'ятати — управлінські інформаційні системи являються допоміжним засобом для управління економічним об'єктом, і оскільки управління носить цільовий характер, то УІС покликана забезпечити підтримку прийняття рішень.

Основною складовою управлінської інформації слугує економічна інформація, яку можна фіксувати, передавати, оброблювати, зберігати і використовувати в процесі планування, обліку, контролю і регулювання, аналізу і прогнозування та прийняття управлінських рішень на всіх рівнях галузевого і регіонального управління.

Економічна інформація (ЕІ) — це сукупність відомостей про соціально-економічні процеси, що слугують для управління цими процесами та колективом людей у виробничій і невиробничій сферах. За допомогою економічної інформації можна простежити взаємозв'язки між ланками, напрями його розвитку та прийняття управлінських рішень. Іншими словами, економічна інформація — це дані, що використовуються в управлінні об'єктом.

Економічна інформація налічує багато різновидів, як це зображено на рис.2. Відповідно до виконуваних функцій управління виокремлюють такі види інформації.

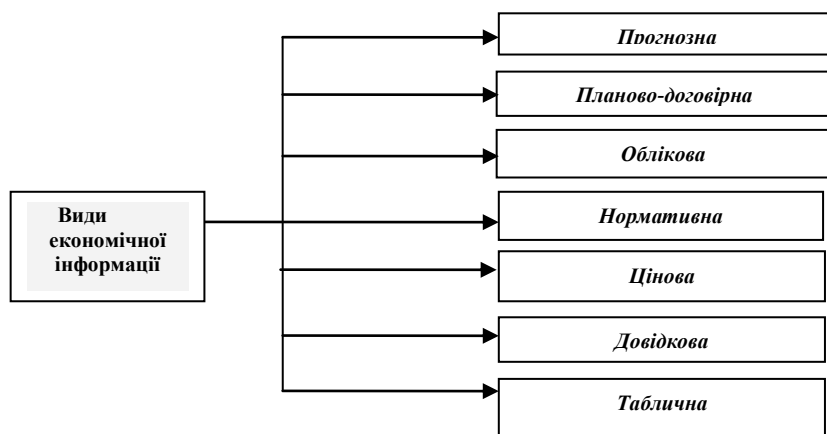


Рис. 2. Види економічної інформації [1, с. 17]

Для прийняття управлінських рішень на рівні управлінського контролю інформація повинна бути представлена в агрегованому вигляді так, щоб були помітні тенденції зміни даних, причини відхилень і

можливі рішення. На цьому етапі розв'язуються наступні завдання обробки даних: оцінка планованого стану об'єкта управління; оцінка відхилень від планованого стану; виявлення причин відхилень; аналіз можливих рішень і дій.

Процес побудови управлінської інформаційної системи, яка ефективно і надійно функціонує, потребує досить змістовного підходу та деякої зміни уявлення про організацію управління. Сучасні інформаційні системи досягли такого рівня розвитку, що у застосуванні до них використовується термін «архітектура».

Архітектура — це концептуальний опис структури системи, що включає опис елементів системи, їх взаємодії, та зовнішніх властивостей.

Впродовж цього визначення виділяються чотири області архітектури УІС: бізнес-архітектура; архітектура програмних систем; технологічна або інфраструктурна архітектура; інформаційна архітектура.

Бізнес-архітектура означає необхідність реалізації в УІС функцій, спрямованих на забезпечення бізнес-вимог.

Під *архітектурою програмних систем* маємо на увазі сукупність рішень відносно: організації програмної системи; вибору структурних елементів, що складають систему та їх інтерфейси; поведінки цих елементів у взаємодії з іншими елементами; об'єднання цих елементів у підсистеми; архітектурного стилю, що визначає логічну і фізичну організацію системи: статичні і динамічні елементи, їх інтерфейси і способи їхнього об'єднання.

В міру розвитку програмних систем усе більшого значення набуває їх інтеграція один з одним для побудови єдиного інформаційного простору компанії. Таким чином, саме інтеграція є найважливішим елементом архітектури. [1, с. 30]

Інформаційне забезпечення (ІЗ) - важливий елемент управлінських інформаційних систем, призначений для відображення інформації, що характеризує стан керованого об'єкта і є основою для прийняття управлінських рішень. Організація інформаційного забезпечення зображена в таблиці на рис 3. [5]

Проектування сучасних управлінських інформаційних систем вимагає принципово нового підходу, що одержав назву «реінжиніринг». Він визначає радикальне перепроєктування ділових процесів (процесів бізнесу) для досягнення значних поліпшень показників вартості, якості, сервісу, темпів розвитку компанії.

Реінжиніринг передбачає, з одного боку, перебудову економічної діяльності економічного об'єкта на базі нової інформаційної технології.[1, с. 95]

З іншого боку, реінжинірингу піддаються і самі УІС, їх технічне, програмне, інформаційне забезпечення.

Вперше термін «реінжиніринг процесів» (від англ. business process reengineering, BPR) бізнесу був введений М. Хаммером, який визначає цей вид діяльності як фундаментальне переосмислення і радикальне перепланування бізнес-процесів компаній, різке поліпшення показників їх діяльності таких як витрати, якість, сервіс і швидкість.

При розгляданні основних компонентів визначення, можна зробити такі висновки.

«Фундаментальне переосмислення» — при BPR повинні бути одержані відповіді на найбільш фундаментальні питання про діяльність компанії:

- «Чому ми повинні робити те, що ми робимо?»;
- «Чому ми повинні робити це тим способом, яким ми це робимо?».

Вони орієнтовані на усвідомлення формальних і неформальних правил управління. Оскільки частина частка правил може бути помилковою або застарілою, то реінжиніринг спочатку визначає як компанія повинна працювати чинити [1, с. 99].

Одна з причин розвитку реінжинірингу бізнес-процесів як стратегічного інструмента - це підвищення ролі інформаційних систем практично в кожній сфері діяльності компанії, а також збільшення потенціалу цих систем. Сучасні інформаційні системи дають можливість працювати по-новому, а отже, породжують новий підхід до проектування процесів.

У цьому випадку технологія відіграє роль рушійної сили перетворення бізнес-процесу, впровадження сучасних методів роботи.

Способами використання інформаційних систем у реінжинірингу бізнес-процесів, що найбільш часто зустрічаються, є:

- використання єдиних баз даних, що дозволяє позбутися від деяких проміжних етапів документообігу;
- впровадження мережних технологій, що забезпечують встановлення зв'язку з вилученими користувачами;
- впровадження експертних систем, що сприяє заміні експертів і фахівців вузької спеціалізації фахівцями широкого профілю, зменшуючи тим самим кількість працівників, зайнятих у процесі, тим самим, знижуючи кількість затримок і помилок, що виникають у ході взаємодії між людьми;
- впровадження систем підтримки прийняття рішень, що дозволяє, надаючи інформацію й інструменти для її обробки, усунути менеджерів від прийняття тактичних рішень, переданих їхнім виконавцям, на більш низький рівень управління.

Реінжиніринг УІС займає проміжне місцеположення по відношенню до розробки і супроводу УІС. При цьому супровід УІС розглядається як діяльність, що передбачає виконання змін, направлених

на корекцію, вдосконалення і адаптацію УІС, а розробка УІС як діяльність, що включає реалізацію нових можливостей, додавання нової функціональності, здійснення таких істотних поліпшень як впровадження нових інформаційних технологій.

Інформаційне забезпечення інформаційних систем обліку передбачає:	➤ створення єдиного інформаційного фонду; ➤ систематизацію та уніфікацію показників і документів; ➤ розроблення засобів формалізованого опису даних тощо.
Інформаційне забезпечення інформаційних систем містить у собі:	➤ спеціально організовані для автоматизованого обслуговування сукупність показників, класифікаторів і кодових позначень елементів інформації; ➤ уніфіковану систему документації; ➤ масиви інформації в базах і банках даних; ➤ персонал, що забезпечує надійність збереження, своєчасність і якість технології обробки інформації.
У процесі розроблення інформаційного забезпечення варто визначити:	➤ склад інформації, що охоплює перелік інформаційних одиниць або сукупностей, потрібних для розв'язання комплексу задач; ➤ структуру інформації та перетворення її (тобто формування показників документів); ➤ характеристики руху інформації (тобто обсяг потоків, маршрути, терміни); ➤ способи перетворення інформації. ➤ характеристику якості інформації

Рис. 3. Організація інформаційного забезпечення [1, с. 34]

При цьому правомірно підкреслити, що реінжиніринг характеризується діяльністю як по супроводу, так і щодо розробки УІС. При цьому ці два види діяльності в контексті реінжинірингу УІС можуть істотно перекриватися.

Огляд різних методик модернізації успадкованих систем визначає роль модернізації систем в процесі управління їх еволюцією. Слід зауважити, що комерційний ринок пропонує різноманітні розв'язування проблеми модернізації успадкованих систем, яка стає все більш актуальною. У ситуації, що склалася, розуміння переваг і слабких місць кожної такої методики є надзвичайно важливим, оскільки обумовлює вибір правильного рішення, і як наслідок - успіх діяльності щодо модернізації системи.

У контексті досліджень, пов'язаних з еволюцією ІС, виділяються діяльності щодо: супроводу; модернізації; заміщення ІС.

Визначається, що *супровід* є ітеративним процесом, в рамках якого виконуються незначні зміни в системі, системами, що не змінюють структурної організації (архітектура системи).

На відміну від супроводу *модернізація* характеризується як діяльність, яка передбачає значні зміни існуючої системи (зокрема в її структурі), але не її утилізацію або заміщення новою системою.

Заміщення ІС розглядається як процес, який полягає у впровадженні нової системи, здатної повністю замінити ту, що існує. Заміщення звичайно застосовується до систем, які недокументовані, застарілі або не розповсюджені та розходяться з вимогами бізнесу, і для яких модернізація неможлива або економічно недоцільна.

В умовах використання УІС більшість компаній переглядають свою традиційну структуру, засновану на функціональній спеціалізації і централізованій системі вертикального підпорядкування. Ці тенденції сприяють більш успішній реалізації обраної стратегії, тому що робота відділів належним чином скоординована й інтегрована, незалежні операції і завдання поєднані в такі, що доручаються одному працівникові, завдання інтегруються для наступної передачі їхнім виконавцям. Ці структури дозволяють зменшити роздробленість робочих процесів і скоротити накладні витрати.

Розробку і впровадження нових організаційних структур управління рекомендується здійснювати в наступній послідовності: скласти загальну схему бізнес-процесу, включаючи зв'язок з іншими видами діяльності; спробувати спростити процес за рахунок усунення визначених ділянок, та аналізуючи можливість модернізації тих, що залишилися; визначити, які саме ділянки можуть бути автоматизовані; оцінити ступінь важливості кожної ділянки процесу для реалізації стратегії компанії; зважити всі «за» і «проти» щодо виведення за межі компанії тих видів діяльності, що не є основними і не вносять істотного внеску в розвиток організаційних можливостей і забезпечення конкурентних переваг; розробити нову структуру для виконання тих видів діяльності, що залишилися: реорганізувати персонал відповідно до нової організаційної структури.

Розвиток УІС по суті змінює методи координації і контролю, знижує роль особистого спостереження за роботою підлеглих і бюрократичних форм узгодження тих чи інших рішень.

Організаційна структура визначає адміністративно-управлінські та інформаційно-адміністративні потоки. Інформаційна система повинна в них вписатися для свого виживання в компанії.

Виконавча вертикаль припускає формальні потоки, а горизонтальні зв'язки - неформальні. Тому для своєї успішної роботи інформаційна система повинна пропонувати засоби як для формальних, так і для неформальних потоків.

Засобом для формальних потоків може бути електронний документообіг, а для неформальних - електронні конференції, круглі столи, електронна пошта.

Електронний документообіг, на відміну від паперового, більш швидкий і дозволяє забезпечити одночасну роботу декількох фахівців над одним і тим же документом.

Електронні конференції і дискусії дають можливість працівникам вільно і в сприятливий для них час обговорювати важливі для компанії або підрозділу проблеми.

Компанії, залежно від свого сегменту ринку, можуть використовувати організаційну структуру, наближену як до вертикальної, так і до органічної складової.

Вертикальна організаційна структура побудована на основі виконавчої вертикалі. Вона переважно формується за функціональною ознакою, наприклад: служба бухгалтерії, служба продажу і маркетингу, дільниця складу, відділ постачання.

Стабільний сегмент ринку відповідає вертикальній організаційній структурі, і в цьому випадку інформаційна система, що впроваджується, стає повністю адекватною.

Ринкова система цінностей орієнтована на отримання результату. Тому вимоги виконувати накази, підтримувати дисципліну і дотримуватися стандартів відступають на друге місце. На першому місці знаходиться результат.

Орієнтація на результат додає особливу важливість здатності оперативно обробляти великі обсяги інформації і погоджувати діяльність підрозділів. Для цього повинні працювати горизонтальні зв'язки, а інформаційна система має забезпечувати їм підтримку у вигляді електронної пошти, конференцій, круглих столів і дискусій.

Що стосується технології моделювання управлінських інформаційних систем, то навіть відносно невеликі компанії є складними системами, оскільки володіють непросту ієрархічною структурою з численними взаємозв'язками між об'єктом управління і системою, що управляє.

Процес управління характеризується багатофункціональністю, яка виявляється в особливостях реалізації основних функцій управління: обліку, аналізу, планування і регулювання.

Компанія, як система, в умовах зміни середовища зберігає властивість цілісності і володіє такою характеристикою як "емерджентність".

В економічних системах управління будується на основі економіко-організаційних моделей, так як система, що управляє, повинна мати уявлення про образ об'єкта. І оскільки модель в деякій формі відображає процеси, що реально протікають, і виникає проблема її адекватності.

Модель завжди відрізняється деталями від самого об'єкта, але обов'язково має з ним щось загальне. Порівняно простими є *функціональні моделі*, що описують залежність виходу від входу, складнішими - *структурні моделі*, що включають і функціональний, і структурний аспекти.

Моделі, як і системи, можуть бути *імовірнісними і детермінованими*.

УІС звичайно є детермінованою моделлю системи управління, відображаючи процеси, що відбуваються, через призму своїх технологій.

Велика кількість і різноманітність економічних систем породжують велику різноманітність УІС, адже, відображаючи систему управління, УІС таким чином вбирають в себе особливості структури управління, схеми декомпозиції управлінських цілей, наочних технологій.

Інформаційне моделювання предметної сфери - це частина реального світу (у нашому випадку - частина економічної системи), яка представляється, відображається і використовується в ІС.

Предметна сфера, що відображається за допомогою різних форм кінцевої інформації, називається інформаційною моделлю.

Модель - це об'єкт, який в певних завданнях може замінювати оригінал.

Етапи інформаційного моделювання під час створення економічної інформаційної системи:

$\{ \text{ПО} \} \rightarrow \{ \text{описова КМ} \} \rightarrow \{ \text{ЛМ, ММ} \} \rightarrow \{ \text{АМ, П} \}, \quad (1)$

де ПО - предметна сфера; КМ - концептуальна модель;

ЛМ - логічна модель; ММ - математична модель;

АМ - алгоритмічна модель; П - програма.

Концептуальна Модель (КМ) — це модель, яка відображає знання фахівця в певній області про її об'єкти та їх взаємозв'язки, процеси і результати діяльності. На цьому етапі можуть бути використані: тексти, таблиці, графіки, графи, блок-схеми.

Логічна модель (ЛМ) — ПЗ за допомогою інструментарію аналізу і проектування ІС.

Математична модель (ММ) — це записані за допомогою математичного апарата залежності між параметрами (показниками) модельованих процесів.

Зручним засобом інформаційного моделювання предметної області є апарат показників.

З одного боку показники є основними (інформаційними) одиницями документів компанії, між ними встановлюються математичні взаємозв'язки. Від них просто переходити до таблиць і баз даних (БД).

При уявленні й аналізі економічної інформації, виділяються наступні економічні показники: показники процесу (процес виробництва); показник виконавця (кваліфікація, вік тощо); показники завдання; показники об'єкта управління; показники суб'єкта управління.

Моделі для представлення знань в УІС: продукційна модель дозволяє за рахунок правил одержати факти, які на момент запису правил були невідомі; мережна модель - в ній відтворюються об'єкти, відносини

між ними, події, взаємозв'язки, процеси за допомогою апаратно-математичних мереж; ситуативна модель заснована на базах знань

$$БЗ = \langle БС, БР \rangle \quad (2)$$

де БЗ - база знань, БС - база ситуацій, БР - база рішень.

База ситуацій безпосередньо пов'язана з базою рішень $БС \Leftrightarrow БР$ - кожній ситуації відповідає своє рішення.

Ситуація - деякий структурований опис стану системи управління, зовнішнього середовища|середі|, переваг суб'єкта.

Узагальнена схема виведення ситуативної моделі: привласнення значень поточної ситуації; розпізнавання поточної ситуації і пошук в базі знань ситуації – прикладу, найбільш схожого з поточною; вибір рішення, пов'язаного із знайденим прикладом.

Структура ситуативної моделі, як і інших, але у меншій мірі, часто буває об'єктно-орієнтованою. Особливість об'єктно-орієнтованої моделі — класи ситуацій організовуються в ієрархічну структуру засобами ООП (Об'єктно-орієнтованого програмування). [1, с. 126]

В процесі вирішення завдання послідовно ініціюються (залежно від умов) ті або інші класи ієрархічної структури. При цьому визначаються всі необхідні атрибути ситуації. Отже, маємо приклад, методи якого або містять посилання на рішення, або самі є цим рішенням.

В умовах реформування галузі ключовим чинником успішного розвитку стає ефективне управління змінами (Change Management).

Процесний підхід до аналізу і моделювання процесів бізнесу, надалі до проектування інформаційних систем управління виробництвом, дозволить оперативно змінювати і допрацьовувати технології, без зупинки виробництва модернізувати інформаційну систему компанії. [1, с. 127]

З погляду засобів, необхідних для забезпечення процесів, структури ресурсів, потрібних для їх підтримки, включаючи їх власників і місцезнаходження, питання представлення процесів стає питанням оптимізації.

Зі всього різноманіття методів дослідження систем управління компаніями слід виділити саме моделювання як інструмент дослідження, що застосовується за наявності формальних кількісних даних та інформації.

Процесні потокові моделі описують процеси в ході послідовного перетворення матеріальних та інформаційних потоків. В них розкривається логіка взаємодії всіх учасників процесу. За допомогою інструментальних CASE-засобів проектування і аналізу процесів бізнесу можна:

- зафіксувати поточні процеси — вони добре підходять для графічного представлення наявних виробничих процесів, дозволяють знайти проблемні питання і критичні моменти, зрозуміти складні процеси і допомагають створити комплексну модель виробництва;

- визначити нові потреби бізнесу — сформулювати ідеї і знайти кращі способи діяльності компанії;

- розчленувати і оцінити варіанти з використанням різних методів і засобів оцінки для вибору найвигіднішого зі шляхів здійснення поставлених цілей.

Побудова візуальних моделей процесів бізнесу дозволяє предметно представити будь-яку діяльність, спроектувати організаційну структуру, оптимізувати роботу компанії і перевірити її на відповідність міжнародним стандартам ISO 9001/2000.

Графічні методи структурного системного аналізу на основі методології SADT - (Structured Analysis and Design Technique) прийняті як стандарти IDEF - (Integration definition for function modeling) на розробку засобів програмного забезпечення. Вони дозволяють одержати всім причетним до проекту користувачам, аналітикам і розробникам функціональні моделі виробництва і побудувати логічну модель інформаційної системи.

CASE-засоби використовуються для специфікації процесів бізнесу в системах управління виробництвом з метою їх реорганізації та автоматизації, в розробці апаратного і програмного забезпечення інтегрованих систем, що інформаційно управляють, і в багатьох інших галузях виробництва. [7]

В процесі реформування компаній часто використовуються CASE - засоби для побудови різних моделей виробництва на базі продуктів AllFusion компанії Computer Associates.

Доцільно виділити наступні етапи реорганізації інформаційної системи управління компаніями:

- дослідження існуючої в компанії організації виробництва (зворотний реінжиніринг) на основі аналізу наявних інформаційних потоків;

- створення функціональних моделей «*як є*» для підрозділів, що забезпечують інформаційну підтримку компанії;

- розробка цілей і стратегії розвитку інформаційної системи управління компанією з урахуванням його розвитку;

- створення функціональних моделей «*як буде*» для основних бізнес-процесів компанії;

- побудова моделі інформаційної інфраструктури компанії;

- побудова моделі нової організаційної структури;

- створення імітаційних процесних моделей виробництва і на їх основі побудова моделей управління потоками робіт;

- створення системи документообігу на основі моделей потоків даних і управління якістю;
- реорганізація виробництва та інформаційної системи управління.

Модель IDEFO - це сукупність робіт, кожна з яких оперує з деяким набором даних.

Під час створення моделі «як є» в процесі «зворотного реінжинірингу» виконуються роботи, пов'язані з аналізом інформаційних потоків, що є в компаніях.

Самою трудомісткою і витратною за часом процедурою в реалізації таких проєктів для великих компаній є «інтерв'ювання» фахівців і керівників під час створення функціональних моделей виробництва. Це пояснюється великими обсягами робіт фахівців, розміщенням їх на величезних територіях, відсутністю часу, а часто і відсутністю бажання у них описувати свою роботу. [1, с. 128]

Під час розробки загальної моделі IDEFO використовуються певні концепції, запозичені з моделі взаємодії відкритих систем, методичних матеріалів асоціацій документального електрозв'язку і телекомунікаційного співтовариства:

- на вході бізнес-процесу надходять з виходів ресурси контрагентів, які перетворюються в інші види ресурсів;
- всі бізнес-процеси в компанії об'єднані одним завданням — наданням послуг один одному на основі аналізу запитів про постачання послуг. Зокрема, послугою може бути виготовлення і постачання продукту;
- надання послуг один одному бізнес-процесу здійснюють згідно єдиній процедури.

Механічна відповідність вимогам стандарту IDEFO призводить, як правило, до ігнорування інтерфейсів бізнес-процесу або до неповноти їх опису. Недоліком є не те, що велика частина логіки процесів бізнесу виявляється упущеною (її можна відновити пізніше), а те, що логіка операцій, які повинні належати одному з бізнес-процесів, часто покладається проєктувальником на інші бізнес-процеси. Тим самим ще більше руйнується структурна однорідність і універсальність представлення процесів бізнесу. Следствием же є ускладнення супроводу моделі на її життєвому циклі і погана масштабіність моделі (унікальність, непристосованість до тиражування та інше).[4]

На основі аналізу інформаційних потоків, що взаємодіють між логічними або фізичними групами серверів разом з їх додатками і даними, можна визначити, так звані, острови інтеграції і здійснити консолідацію серверів і додатків.

З метою автоматизації збору інформації для аналізу інформаційних потоків великих компаній було застосоване програмне забезпечення

Unicenter TNG компанії Computer Associates. У проєкті щодо створення VIC може бути використаний модуль Enterprise Discovery Unicenter TNG, що дозволяє автоматично розпізнавати мережні об'єкти і всі обчислювальні ресурси компанії, включаючи операційні системи, робочі станції, мережі, додатки і бази даних.

Для збору необхідної інформації про інфраструктуру інформатизації на об'єкті, що досліджується, можливим до застосування є модуль управління складними розподіленими системами Asset Management Unicenter TNG, що змінюється. Він дозволяє з використанням мережних технологій одержати інвентарну інформацію про об'єкт, у разі потреби, в будь-який момент часу проводити декомпозицію щодо об'єкта дослідження. Дане рішення може охоплювати всі існуючі робочі станції, сервери, активне мережне устаткування.

В ході збору інформації агент створює список файлів, що знаходяться на комп'ютері клієнта. Є можливість збирати всі імена файлів або тільки з певними розширеннями (наприклад, збирати тільки імена файлів з розширенням «exe»). На основі цієї інформації можна визначити, які додатки встановлені на комп'ютері. Збір такої інформації дуже актуальний в рамках інвентаризацій основних фондів і нематеріальних активів, що проводяться, але найбільшу цінність ця інформація представляє для аналізу інформаційних потоків з метою організації сучасної системи управління виробництвом.

Знаючи типи автоматизованих робочих місць, що експлуатуються на даних серверах, їх місцезнаходження, можна розписати управлінські і виробничі функції кожного робочого місця, описати всі взаємодії між учасниками процесів бізнесу.

Аналіз виявляє більшість «вузьких місць», зайвих складових і дозволяє одержати початкові дані для складання моделей з метою оптимізації інформаційної системи, що підтримує управлінські рішення.

За допомогою аналізу інформаційних потоків можна визначити найбільш значущі для ухвалення управлінських рішень дані, розробити перспективну архітектуру інформаційної системи, визначити мінімальний обсяг інформації, без якого ефективно управління неможливе. [1, с. 131]

Для опису інформаційних потоків обробки інформації, на продуктах Vrwip використовуються діаграми потоків даних - DFD, що описують: функції обробки інформації; документи і зовнішні посилання; таблиці для зберігання документів.

Результат аналізу інформаційних потоків і функцій управління в компанії є основою побудови функціональної моделі. Ці моделі будуються для кожного рівня управління. Для моделей вищого рівня

характерні управлінські функції, а моделі нижчого рівня займаються визначенням їх змісту та обмеженнями.

Ці задані дії встановлюються з врахуванням інформації, яку одержує найвищий орган управління за наслідками аналізу функцій управління нижчого рівня. [3]

При проектуванні інформаційної системи управління виробництвом на першому етапі встановлюються необхідні функції управління і зміст робіт, пов'язаних з їх виконанням. Важливий принцип побудови функціональної моделі, це первинність функцій і вторинність виконавчих складових. Виконавчі рівні створюються для реалізації певних функцій, а не навпаки.

На другому етапі проектування визначаються завдання, що стоять перед кожною функцією управління, а також послідовність виконання завдань. Конкретні завдання, що стоять перед кожною функцією, можуть містити декілька напрямів. На цьому етапі визначаються взаємопідлеглість завдань, відповідно до ієрархії управління, повнота охоплення завдань, ступінь дублювання, стиківка або узгодження завдань. Відмінність завдань і функцій виявляється в тому, що функції - це вид діяльності компанії, що повторюється, постійно присутній, а завдання - це діяльність, яка переслідує досягнення необхідних результатів в заданий час.

На третьому етапі операції класифікуються по завданнях, що стоять перед кожною функцією управління, складається класифікатор робіт.

На четвертому етапі визначаються склад підрозділів і комплекс робіт, що виконуються кожним підрозділом.

У великих підрозділах реалізується велика кількість різних функцій. Тому важливо визначити перелік функцій по кожному підрозділу. Для цього можна скласти матрицю розподілу функцій управління між підрозділами або відразу побудувати модель організаційної структури, використовуючи засоби моделювання.

На п'ятому і шостому етапах проектування розподіляються права і обов'язки між підрозділами і працівниками під час виконання функцій управління. В результаті побудованих моделей щодо кожної функції можна знайти виконуючий її підрозділ або співробітника, що дозволяє визначити пропуски як у виконанні функцій, так і в завантаженості працівників.

При процесному підході компанія розглядається як сукупність взаємозв'язаних і взаємозалежних процесів бізнесу. Процеси бізнесу на відміну від організаційної структури змінюються досить рідко. Процесний підхід до аналізу і моделювання процесів бізнесу і надалі до проектування інформаційних систем управління виробництвом дозволяє

оперативно змінювати і допрацьовувати технології, без зупинки виробництва модернізувати інформаційну систему компанії.[4]

Для опису логіки взаємодії інформаційних потоків більш підходить IDEF3 — методологія моделювання (workflow diagramming), що використовує графічний опис інформаційних потоків і взаємин між процесами обробки інформації і об'єктів, що є частиною цих процесів. Діаграми Workflow використовуються в моделюванні процесів бізнесу для опису сценарію дій працівників компанії, наприклад, при створенні документа. Як правило, інформаційний потік передає і управляє всіма іншими потоками, тому правильно спроектована інформаційна система управління потоками робіт Workflow дозволить ефективно управляти виробничими процесами. При цьому сама ця система є складовою частиною комплексної інформаційної системи управління компанією. В світі широко використовуються технології управління потоками робіт workflow та здійснюється логістичне управління виробництвом. Дана технологія дозволяє аналізувати і перерозподіляти матеріальні, фінансові та інформаційні потоки для оптимізації виробництва і взаємодії з партнерами.

За рахунок реалізації конкретної виробничої моделі можна одержати експлуатаційні переваги і тим самим зменшити сукупну вартість володіння інфраструктурою.

Технологія підтримки прийняття рішень розглядає управлінське рішення як процес, що складається з трьох стадій: підготовка рішення, ухвалення і реалізація його.

На стадії підготовки управлінського рішення проводиться економічний аналіз ситуації на мікро- і макrorівні, включаючи пошук, збір і обробку інформації, а також виявляються і формуються проблеми, що вимагають розв'язування.

На стадії ухвалення рішення здійснюється розробка і оцінка альтернативних рішень і курсів дій, що проводяться на основі багатоваріантних розрахунків; відбувається відбір критеріїв вибору оптимального рішення; вибір і ухвалення якнайкращого рішення.

На стадії реалізації рішення вживаються заходи щодо конкретизації рішення і доведення його до виконавців, здійснюється контроль за ходом його виконання, вносяться необхідні корективи і дається оцінка одержаного результату від виконання рішення. Кожне управлінське рішення має свій конкретний результат, тому метою управлінської діяльності є знаходження таких форм, методів, засобів і інструментів, які могли б сприяти досягненню оптимального результату в конкретних умовах і обставинах.

Отже, управлінські рішення можуть бути обґрунтованими, приймаються на основі економічного аналізу і багатоваріантного розрахунку та інтуїтивними, які хоча і заощаджують час, але містять в

собі вірогідність помилок і невизначеність. Ухвалені рішення повинні ґрунтуватися на достовірній, поточній і прогнозованій інформації, аналізі всіх чинників, що впливають на рішення, з урахуванням передбачення його можливих наслідків.

За умови використання інформаційних систем інтегрована система управління (ICU) являє собою комплексний механізм управління компанією, що складається з таких основних блоків:

- *аналітичний блок* — система формалізованої обробки облікових даних для ухвалення управлінських рішень. Аналітичний блок ICU ґрунтується на моделі оптимального бюджетування;

- *обліковий блок* — система документообігу для інформаційного забезпечення управлінських рішень (управлінський, маркетинговий і фінансовий облік);

- *організаційний блок* — структура управління (функції і регламент координації, субпідрядності і контролю діяльності управлінських служб) для забезпечення процесу управлінського і фінансового планування;

- *програмно-технічний блок* — програмний продукт, що підтримує аналітичний, обліковий і організаційний блоки.

Для ICU можна використовувати адаптовані стандартні пакети (R/3, BAAN IV, Oracle Applications та інші).

Обов'язковими компонентами ICU є: аналітичний блок; обліковий блок; організаційний блок.

Як вже було зазначено, аналітичний блок ICU ґрунтується на застосуванні моделі оптимального бюджетування.

Моделю оптимального бюджетування — стратегічний програмний продукт, що базується на обліково-аналітичних розробках останнього покоління:

- обліку, планування й аналізу за видами діяльності (Activity-Based Costing);

- теорії вартості фірми (Welfare of the Firm Theory).

Планування й облік за видами діяльності (ABC-costing) припускає зіставлення в планово-аналітичній і обліковій діяльності витрат і видів діяльності компанії, що можуть призвести до створення даних витрат (у традиційних системах планування і обліку витрати калькулюються за місцями їх виникнення). Тим самим забезпечується можливість оцінки ефективності витрат:

- «виправданих» витрат, де корисний ефект (зростання фінансових результатів) перевищує величину витрат;

- «невиправданих» витрат (збитків), де величина витрат більше ніж корисний ефект від їх здійснення.

Теорія вартості фірми забезпечує побудову інтегральних моделей господарської діяльності, де будь-яке управлінське рішення

розглядається в контексті впливу на величину ринкової вартості фірми (в акціонерному суспільстві — на суму поточної ринкової вартості акцій). Основним досягненням даних моделей є те, що в них забезпечується кількісна сумарність ефекту від здійснення планових заходів між трьома основними блоками господарської діяльності: поточними операціями; інвестиційною діяльністю; залученням джерел фінансування і завданнями підтримки фінансової стабільності.

Отже, в рамках даних моделей можна: кількісно визначити порівняльну ефективність від розподілу прибутку в приріст фінансових резервів і закупівлю основних засобів і, відповідно, пропорції оптимального розподілу прибутку; забезпечити розрахунок оптимальної величини і структури привернутих джерел фінансування; розрахувати оптимальну величину і структуру випуску і реалізації продукції з урахуванням еластичності попиту щодо різних ринків збуту, функції витрат за певними центрами відповідальності, капіталоємності окремих видів продукції та інших чинників.

Таким чином, модель оптимального планування, становлячи аналітичний блок ІСУ, є не просто однією з існуючих моделей автоматизованих систем управління. Дана модель:

по-перше, зберігає традиційні методи аналітичної обробки даних (аналіз «витрати-обсяг-прибуток» і визначення критичної точки, аналіз чинника «вартість-кількість-ефективність», аналіз чутливості, аналіз щодо центрів відповідальності (порівняння діяльності підрозділів), комплексний аналіз інтенсифікації;

по-друге, забезпечує формалізовану систему аналітичної обробки бюджетних даних. Вона суттєва внаслідок того, що динаміка бюджетних показників надає ефект на всі сфери управлінської політики — ціноутворення, структуру виробництва, розподіл прибутку, економічне прогнозування. Тому для цілей складання коректного управлінського бюджету (master budget) необхідна розробка автоматизованих модулів для вирішення завдань, так званого, «аналізу чутливості» (sensitivity analysis), показуючи кількісний ефект від можливих відхилень фактичних бюджетних параметрів від планових на різні аспекти діяльності компанії (оборотність активів, обсяг продажу, рентабельність), а також, пропонуючи набір ситуативних управлінських рішень (тобто, які саме управлінські заходи можуть бути вжиті у разі даної динаміки бюджетних даних);

по-третьє, забезпечує ефективне формалізоване (кількісне) вирішення ряду найважливіших завдань діяльності компанії, що є перепорою для класичних систем.

На відміну від систем, заснованих на традиційних моделях планування, система оптимального планування дозволяє вирішувати

наступні завдання, вкрай актуальні для діяльності будь-якого великого виробничого об'єднання:

- можливість розрахунку сукупного (системного) ефекту від здійснення конкретних управлінських заходів, пов'язаних з рухом ресурсів компанії (наприклад, збут певного фізичного обсягу готової продукції, збільшення ціни реалізації, освоєння капітальних вкладень за конкретним інвестиційним проектом, збільшення величини фінансових резервів, отримання кредиту, проведення додаткової емісії акцій, погашення кредиту);

- можливість порівняння видів діяльності компанії та обумовлених здійсненням даних видів діяльності витрат і, тим самим, чітке кількісне виявлення поточних і перспективних резервів зниження собівартості і підвищення фінансових результатів компанії;

- забезпечення безперервності процесу «план-факт, аналіз — планування на наступний бюджетний період» незалежно від «запізнювання» зведеної фінансової звітності за минулий бюджетний період;

- чітке розмежування витрат планування і витрат виконання плану (специфікація відповідальності планових органів і виробничих підрозділів щодо відхилень фактичних показників від планових);

- можливість формалізації завдання оптимального розподілу засобів між цілями підвищення виробничої ефективності і поліпшення фінансової стабільності;

- можливість кількісного розрахунку оптимального інвестиційного бюджету;

- можливість порівняння ефективності управлінських заходів, що відносяться до різних тимчасових періодів і оптимізації планового процесу за часом здійснення;

- вибір оптимальних показників матеріального стимулювання, кількісний розрахунок оптимальних коефіцієнтів і баз нарахування в системі преміювання;

- можливість кількісного порівняння отриманих в даному бюджетному періоді витрат, ефекту від виконання бюджетів, витрат і собівартості виробленої, відвантаженої і реалізованої продукції;

- коректна система списання відхилень щодо стадій фінансового циклу і отримання достовірної оцінки фактичної вартості оборотних активів при веденні нормативного обліку витрат;

- забезпечення алгоритму формалізованого вирішення питання щодо вибору оптимального методу платежу.

На ринку концепцій управління, які достатньо успішно використовуються в компаніях різного типу і розміру і забезпечують ефективне управління, виникла необхідність в такому підході до класифікації управлінських інформаційних систем, який не тільки

дозволив би здійснити позиціонування систем, але і дав би будь-якій компанії можливість чіткіше формувати список стратегічних і операційних завдань управління, визначаючи критерії, що дозволяють оптимально добитися вирішення цих завдань.

Основоположними принципами даної концепції є:

- будь-яка інформаційна система, покликана вирішувати певний набір бізнес-завдань компанії, тому класифікація систем повинна ґрунтуватися, в першу чергу, на класифікації цих завдань бізнесу;

- класифікація повинна давати чіткі визначення і критерії, по яких управлінські інформаційні системи можна було б віднести до того або іншого класу систем;

- повинен явно простежуватися взаємозв'язок між бізнес-завданнями компанії і функціональною повнотою систем, направлених на їх вирішення;

- класифікація повинна служити для компаній робочим інструментом, за допомогою якого вони могли б не тільки сформулювати початковий список систем, що потенційно задовольняють їх потребам, але і допомогти в здійсненні вибору.

Класифікація, що використовується, повинна бути не суб'єктивним розподілом систем по клітинках класифікаційної матриці, а методом, яким зможуть користуватися компанії в умовах ринку, що динамічно змінюється.

Отже, як було вже відмічено вище, класифікація ІТ-технологій для створення управлінських інформаційних систем повинна ґрунтуватися на класифікації завдань бізнесу, тобто визначенні ієрархії рівнів управління компанією.

Література

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

2.Терещенко Л.О. Інформаційні системи і технології в обліку: /Л.О.Терещенко, І.І Матієнко-Зубенко//Підручник.—К.:КНЕУ, 2008. -592 с.

3.Ойхман Е.Г., Попов Э.В. Реинжиниринг бизнеса: реинжиниринг организации и информационных технологий. -М.: Финансы и статистика, 1997. - 150 с.

4.Организационное управление: Учеб. пособие для вузов /Под ред. Н.И. Архиповой, В.В. Кульба и др. - М.: Изд-во "ПРИОР", 1998. - 448 с.

Наукове видання

Чернелевський Леонід Миколайович
Беренда Надія Іванівна
Власенко Ірина Михайлівна
Духновська Людмила Миколаївна
Ємцев Віктор Іванович
Ємцева Галина Федорівна
Колос Ірина Василівна
Кравченко Ірина Йосипівна
Лісовий Андрій Васильович
Михайленко Ольга Валеріївна
Момот Людмила Володимирівна
Небильцова Валентина Михайлівна
Ніколаєнко Світлана Миколаївна
Осадча Ганна Григорівна
Приступа Валерій Іванович
Прохорова Любов Іванівна
Редзюк Тетяна Юріївна
Скоморохова Світлана Юріївна
Скопенко Наталія Степанівна
Слободян Наталія Геннадіївна
Темчишина Юлія Леонідівна
Терещенко Лариса Олександрівна
Чернелевська Олена Леонідівна

**УДОСКОНАЛЕННЯ
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ
РОБОТИ ТА ЇЇ ВПЛИВ
НА ЕКОНОМІЧНУ
ІНТЕГРАЦІЮ КРАЇНИ**

Колективна монографія

За редакцією Л.М. Чернелевського

Виданно в авторській редакції

Підп. до друку 23.07.2018 р. Формат 60 × 84/16.

Гарнітура Times New Roman. Друк цифровий.

Ум. друк. арк. 12,32. Обл.-вид. арк. 13,02.

Наклад 30 прим. Вид. № 03/18. Зам. №

НУХТ 01033 Київ-33, вул. Володимирська, 68
Свідоцтво про реєстрацію серія ДК № 1786 від 18.05.2004 р.