

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД  
«УЖГОРОДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»**

**СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ  
РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ,  
АУДИТУ, ЗВІТНОСТІ І  
ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ  
ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**



**Монографія**

**Ужгород – 2021**

**УДК 657+657.635+33.021+336.221.4:339.92**  
**С91**

**Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції:** монографія / за ред. д.е.н., проф. Г.М. Колісник. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2021. 274 с.  
ISBN 978-617-7825-64-6

У монографії висвітлюються сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту, звітності та оподаткування в умовах глобалізаційних та євроінтеграційних процесів в економіці, а також дається оцінка їх актуального стану та перспектив подальшого розвитку.

Монографія призначена для науковців, студентів вищих навчальних закладів, практикуючих фахівців в сфері економіки, а також для широкого загалу читачів, яких цікавлять досліджувані проблеми.

**Авторський колектив:**

Даньків Й.Я., Ганусич В.О., Гелей Л.О., Йолтуховська О.Ю., Кесарчук Г.С., Килин О.В., Колісник Г.М., Левкулич В.В., Свелеба Н.А., Слюсаренко В.Є., Шеверя Я.В., Штулер Г.Г., Шулла Р.С., Яцко М.В.

**Рецензенти:**

**Кіндрацька Любомира Максимівна** – д.е.н, професор, завідувач кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна;

**Лазаришина Інна Дмитрівна** – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку та аудиту, «Національний університет водного господарства та природокористування», м. Рівне, Україна;

**Штулер Ірина Юріївна** – д.е.н., професор, проректор зі стратегічного розвитку та міжнародних зв'язків ВНЗ Національна академія управління м. Київ, Україна.

*Рекомендовано до друку*

*Вченою радою ДВНЗ «Ужгородський національний університет»  
(протокол №12 від 21 грудня 2021 р.)*

**ISBN 978-617-7825-64-6**

© Г.М. Колісник та ін., 2021  
© ДВНЗ «УжНУ», 2021

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕДМОВА</b> .....	4
<b>РОЗДІЛ 1. ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ</b> .....	8
1.1. Обліково-аналітичне забезпечення управління інвестиційною діяльністю в умовах глобалізації економіки і процесів євроінтеграції.....	8
1.2. Екологічний облік як функція управління еколого-економічним розвитком .....	27
1.3. Організація облікового процесу: інституційний погляд .....	38
<b>РОЗДІЛ 2. ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНСАЛТИНГУ, КОНТРОЛЮ І АУДИТУ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ</b> .....	53
2.1. Основні критерії вибору консалтингових підприємств при наданні облікових послуг .....	53
2.2. Концептуальні підходи до організації системи обліку витрат, доходів та результатів як інструменту інформаційно-аналітичного забезпечення управління: досвід німецькомовних країн і перспективи його застосування в Україні .....	69
2.3. Організація контролю бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі .....	113
2.4. Стандартизація ISO в сфері готельно-ресторанного бізнесу .....	144
2.5. Вплив тристоронньої співпраці на розвиток судово-економічної експертизи та аудиту.....	165
2.6. Обґрунтування концептуальних засад удосконалення системи управління витратами .....	177
<b>РОЗДІЛ 3. ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОКАЗНИКІВ ПОДАТКОВОЇ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА АНАЛІЗУ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ</b> .....	189
3.1. Комплексна оцінка механізму зовнішньоекономічної діяльності підприємства та особливості його державного регулювання в умовах євроінтеграції.....	189
3.2. Проблеми фінансової звітності та її аналізу у процесі прийняття стратегічних управлінських рішень .....	230
3.3. Розвиток інформаційної взаємодії користувачів фінансової звітності та регуляторів в Україні.....	249
3.4. Оцінка трудових ресурсів в контексті стратегічного вимірювання бізнесу.....	260
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	272

## ПЕРЕДМОВА

Трансформаційні процеси в умовах кризи вимагають на сьогоднішній день розробки сучасних науково-обґрунтованих підходів до реформування всіх інституцій економічної системи України. В цих умовах процес реформування інституційного середовища та реалізація стратегії з вдосконалення обліку, аналізу, аудиту, звітності та оподаткування мають взаємодоповнюючий характер.

Колектив науковців кафедри обліку і аудиту Державного вищого навчального закладу «Ужгородський національний університет» («УжНУ») з січня 2019 року по грудень 2023 року працює над виконанням ініціативної кафедральної теми: «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції» (код теми: прикладна; індекс УДК: 657:517:336.221; державний реєстраційний номер теми: 0119U100735).

Мета кафедрального дослідження полягає в обґрунтуванні шляхів з удосконалення теорії та розробці практично орієнтованих рекомендацій в сфері обліку, аналізу, аудиту, звітності та оподаткування в умовах євроінтеграційних та глобалізаційних процесів у вітчизняній економіці.

До основних завдань дослідження належать:

– розробка рекомендацій з удосконалення законодавчих основ, організаційних та методичних підходів в сфері обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування, що створює передумову для їх ефективного реформування у відповідності зі світовими стандартами;

– формування передумов для гармонізації та узгодження вітчизняного законодавства в сфері обліку, аудиту та оподаткування в умовах євроінтеграційних процесів в українській економіці;

– удосконалення інституційних форм реалізації функцій обліку, аудиту та аналізу в практиці діяльності вітчизняних суб'єктів бізнесу в умовах євроінтеграції;

– визначення концептуальних напрямів розвитку теорії обліку, аналізу та аудиту в умовах євроінтеграційних процесів в Україні.

Хід виконання кафедрального наукового дослідження постійно відстежується, аналізується та обговорюється вченими-економістами, практиками.

До основних наукових результатів, які знайшли своє відображення в колективній монографії, відносяться наукові дослідження, присвячені проблемам удосконалення обліку, аналізу, аудиту, оподаткування, консалтингу та звітності. В подібному напрямі пропонується колективна кафедральна монографія «Облік, аналіз, аудит, звітність та оподаткування в умовах євроінтеграції», до підготовки якої, крім науковців нашої кафедри, залучені були провідні науковці Львівського національного університету імені Івана Франка («ЛНУ»).

До монографії, сформованої з трьох розділів, включені 13 параграфів за авторства 14 вітчизняних науковців-економістів, які намагалися зробити посильний внесок у розвиток економічної науки в сфері обліку, аналізу, аудиту, звітності та оподаткування. Серед авторів монографії 1 доктор економічних наук, 2 професори, 12 кандидатів економічних наук, 1 старший викладач.

Монографія складається із передмови, трьох розділів та висновків.

У розділі 1 монографії **«РОЗДІЛ 1. Дослідження бухгалтерського обліку в умовах євроінтеграції».**

**Обліково-аналітичне забезпечення управління інвестиційною діяльністю в умовах глобалізації економіки і процесів євроінтеграції»** (п. 1.1.) – кандидат економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту Й. Я. Даньків, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (С. 8-27); **Екологічний облік як функція управління еколого-економічним розвитком** (п. 1.2) – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту В.О. Ганусич, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» » (С. 28-39); **Організація облікового процесу:**

**інституційний погляд** (п. 1.3.) – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Г. С. Кесарчук, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (С. 40-53).

**РОЗДІЛ 2. Дослідження проблем удосконалення управлінського обліку, консалтингу, контролю і аудиту в умовах євроінтеграції.**

**Основні критерії вибору консалтингових підприємств при наданні облікових послуг** (п. 2.1.) – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Г. М. Колісник, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (С. 54-70); **Концептуальні підходи до організації системи обліку витрат, доходів та результатів як інструменту інформаційно-аналітичного забезпечення управління: досвід німецькомовних країн і перспективи його застосування в Україні** (п. 2.2.) – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Р. С. Шулла, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (С. 71-114); **Організація контролю бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі** (п. 2.3.) – кандидат економічних наук, доцент, доц. кафедри управління та експертизи товарів ДВНЗ «ЛНУ» (С. 115-148); **Стандартизація ISO в сфері готельно-ресторанного бізнесу** (п. 2.4.) – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту В.В. Левкулич ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (С. 149-169); **Вплив тристоронньої співпраці на розвиток судово-економічної експертизи та аудиту бізнесу** (п. 2.5.) – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту В. Є. Слюсаренко ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (С. 170-183); **Обґрунтування концептуальних засад удосконалення системи управління витратами** (п. 2.6.) – Г. Г. Штулер, старший викладач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (С. 183-194).

**РОЗДІЛ 3. Дослідження проблем удосконалення показників податкової і фінансової звітності та аналізу в умовах євроінтеграції.**

**Комплексна оцінка механізму зовнішньоекономічної діяльності підприємства та особливості його державного регулювання в умовах**

**євроінтеграції** (п. 3.1.) – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри управління та експертизи товарів ДВНЗ «ЛНУ» О. В. Килин – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри управління та експертизи товарів ДВНЗ «ЛНУ» Н. А. Свелеба (С. 195-236); **Проблеми фінансової звітності та її аналіз у процесі прийняття стратегічних управлінських рішень** (п. 3.2.) – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Я. В. Шеверя ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (С. 2357-256); **Розвиток інформаційної взаємодії користувачів фінансової звітності та регуляторів в Україні** (п. 3.3.) – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту М. В. Яцко, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (С. 257-268); **Оцінка трудових ресурсів в контексті стратегічного вимірювання бізнесу** (п. 3.4.) – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту О. Ю. Йолотуховська ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (С. 269-280).

# РОЗДІЛ 1

## ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

### 1.1. Обліково-аналітичне забезпечення управління інвестиційною діяльністю в умовах глобалізації економіки і процесів євроінтеграції\*

Глобалізація економіки, всебічне поглиблення міжнародних відносин, обумовили необхідність гармонізації та стандартизації обліку інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання та забезпечення для її здійснення аналітичною інформацією про необхідні інвестиційні ресурси.

Сучасний кризовий стан розвитку економіки в Україні, значне зниження вітчизняних та іноземних інвестицій в її економіку вимагає нових підходів до перебудови господарського механізму і управління на всіх рівнях, відповідних змін взагалі до бухгалтерському обліку і зокрема обліку і аналізу інвестиційних ресурсів, їх формування і раціонального використання.

Одним з необхідних умов зростання національної економіки є формування активної інвестиційної політики, перш за все за рахунок залучення іноземних та вітчизняних інвестицій.

Перш за все необхідно дати чітке визначення поняття інвестиційна політика. На нашу думку, інвестиційна політика підприємства – це сукупність дій суб'єктів підприємницької діяльності щодо реалізації інвестицій. Інвестиційна політика включає і характеристику інвестицій і їх видів, об'єкти, суб'єкти інвестиційної діяльності, а також інвестиційні проекти. Регулювання інвестиційної діяльності відбувається на основі дії закону України від 18 вересня 1991 р. N 1560-XII «Про інвестиційну діяльність» [1]. Згідно з даним законом – інвестиціями є всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються у об'єкти підприємницької діяльності, в результаті якої створюється прибуток (доход) або досягається соціальний ефект. Такими цінностями можуть бути:

---

\* Автор п. 1.1 монографії: к.е.н., проф. кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ» Даньків Й.Я.



- кошти, цільові банківські вклади, паї, акції, інші цінні папери;
- рухоме та нерухоме майно(будинки споруди, устаткування, інші матеріальні цінності);
- сукупність технічних, технологічних, комерційних та інших знань, оформлення у вигляді технологічної документації, навичок, виробничого досвіду, необхідних для організацій того чи іншого виду виробництва, але не запатентованих («ноу-хау»);
- права користування землею, водою, ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права;
- інші цінності.

Інвестиції у відтворення основних засобів і на приріст матеріально – виробничих запасів здійснюються у формі капітальних вкладень.

Отже, інвестиції це грошові кошти, матеріальні і нематеріальні ресурси, які мають свій об'єкт, мету, напрямки, джерела фінансування, управління якими приводить до досягнення доходу або соціального ефекту.

Основною метою державної інвестиційної політики є створення оптимальних умов для активізації економічної активності та інвестиційного потенціалу національної економіки. На даному етапі спостерігається складність вироблення єдиної стратегії розвитку та формування державної інвестиційної політики. Причиною цього є непослідовна економічна і структурна політика, політичні кризи, географічна різноманітність регіонів, а в останні роки ескалація конфлікту на сході країни і анексія Криму. Загальна соціально-економічна ситуація в Україні ускладнюються ще й війною в Донбасі.

На сучасному етапі економічної політики в Україні особливо важливим для зростання її потенціалу є проблема залучення нових іноземних та вітчизняних інвестицій. Тенденції їх залучення в економіку України за останніх десять років (2011-2020 рр.) наведені в таблиці 1.1.

З даних табл. 1.1, видно, що номінальний внутрішній валовий продукт (надалі – ВВП) України за досліджуваний період мав зростаючий характер.

Номінальний ВВП в 2020 році склав 4171.9 млрд. грн. і в порівнянні з 2011 р. він зріс більше ніж втричі ( $4171,9/1316,6=3,17$ ), а капітальні інвестиції в економіку держави збільшились у 1,74 разів ( $419,8/241,3=2,42$ ).

**Таблиця 1.1**

**Показники інвестування економіки України в 2011-2019 рр.**

[сформовано автором на основі джерел 6, 7]

Показники	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020**
ВВП у фактичних цінах, млрд. грн.*	1316,6	1408,9	1454,9	1566,7	1979,5	2383,2	2982,9	3558,7	3956,0	4171,9
Капітальні інвестиції в факт. цінах, млрд. грн. (КІ)	241,3	273,6	249,9	219,4	273,1	359,2	448,5	526,3	584,5	419,8
Капітальні інвестиції (% до ВВП)	18,3	19,4	17,2	14,0	13,8	15,1	15,0	14,8	14,8	10,1

\*ВВП: [https://bankchart.com.ua/spravochniki/indikatory\\_rynka/gross\\_domestic\\_product](https://bankchart.com.ua/spravochniki/indikatory_rynka/gross_domestic_product)

\*КІ: <https://spangagro.com/capital-investments-in-ukraine-in-2020-amounted-to-uah-584-billion/>

Що стосується зміни обсягів капітальних інвестицій за 2011-2020 рр., то переважно спостерігається їх зростання, крім 2013, 2014 і 2020 роках. Однак, зворотна динаміка спостерігається щодо співвідношення капітальних інвестицій у відсотках до ВВП, а цей показник вважається важливим індикатором економічної безпеки країни в усьому світі. Так, в динаміці 2011-2020 рр. рівень капітальних інвестицій у відсотках до ВВП змінювався в межах 10-19%, низьке значення було в 2014, 2015 роках, відповідно – 13,8% і 14% і особливо у 2020 році – 10,1%.

Якщо порівнювати капітальні інвестиції в питомій вазі до ВВП у відсотках 2020 р. з 2011 р., то вони зменшились 3.5% ( $10,1-18,3=-8,2$ ). Станом на 2020 у Україні капітальні інвестиції склали 10,1% від ВВП при загально визнаному нормативному значенні 25%. Це свідчить про суттєвий дефіцит інвестиційних ресурсів в Україні і ослаблення її інвестиційної активності.

Впродовж 2020 р. в зв'язку з світовою пандемією інвестиції в економіку держави суттєво знижуються. За даними Державної служби статистики України [6] впродовж з січня – грудня 2020 р. вони склали 419,8 млн. грн. і в порівнянні з тим же періодом за 2019 рік вони знизились на 164,7 млн. грн., або на 28,2%.

Отже, у 2020 р. реальні інвестиції, згідно із статистичними даними, мають тенденцію до значного скорочення. Перебороти ці труднощі сьогодні в зв'язку пандемією, яка суттєво вплинула на поглиблення економічної кризи, є важливим як з економічної, так з технічної точки зору. Це вимагає посилення активізації інвестиційного процесу, що є ключовою проблемою для сучасної української економіки. Особливо актуальним стає питання посилення інвестиційної діяльності, формування облікової інформації та вибору системи показників для аналітичної оцінки привабливості об'єктів інвестування та обґрунтування вибору перспективних інвестиційних проектів з погляду їх ефективності.

Інвестиції в розвиток економіки тісно пов'язані з інвестиційною діяльністю суб'єктів господарювання (надалі скорочено – СГ). Особливості різних СГ зумовлюють якісні характеристики інвестиційної діяльності, впливають на її здійснення, формування джерел фінансування і напрями інвестування і, в остаточному підсумку, на відтворювальні процеси підприємства.

Для того, щоб зрозуміти та обґрунтувати обліково-аналітичне забезпечення інвестиційної діяльності в СГ, вважаємо за доцільне більш докладно зупинитися на самому понятті інвестиційної діяльності в Україні. Відповідно до НП(С)БО 1 [5] інвестиційна діяльність охоплює придбання, реалізацію необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Для забезпечення ефективного управління СГ необхідне оперативне і достовірне обліково-аналітичне відображення інвестиційної діяльності, особливо це важливо, в сучасних умовах економічної кризи та карантинних

обмежень. Особливого значення на сучасному етапі розвитку економіки України має залучення іноземних інвестицій.

Інвестиційну діяльність важливо відобразити в обліково-аналітичній інформації за наступними її етапами: передінвестиційний етап, в якому визначаються напрямки реального інвестування; обґрунтування стратегії та тактики інвестування, джерела покриття інвестицій та формування портфеля фінансових інвестицій; інвестиційний етап, на якому здійснюється реальне та фінансове інвестування.

У процесі обліково-аналітичного забезпечення інвестиційної діяльності важливо зробити висновки про: наявність інвестиційних ресурсів (за обсягом, структурою власного та залученого капіталу); інвестиційну привабливість альтернативних проектів; очікувану дохідність інвестування; потребу капітальних затрат і фінансових вкладень; грошовий потік і фактичну ефективність інвестицій.

При цьому доречно відзначити, що особливість іноземної інвестиційної діяльності підприємств України [2], яка полягає у відсутності двостороннього руху капіталу, зумовлює обмеженість об'єктів бухгалтерського обліку іноземної інвестиційної діяльності лише джерелами формування інвестиційних ресурсів.

Важливою складовою обліково-аналітичного забезпечення інвестиційної діяльності є формування системи показників для її оцінки. Як показала практика господарювання, навіть на одному СГ єдиного універсального показника не може бути, тому що якщо в якийсь вихідний момент встановлюється показник, що характеризує один аспект діяльності підприємства, то через деякий час виявляється, що він виступає гальмом якоїсь іншої сторони діяльності підприємства. З іншого боку, якщо число показників буде зростати, то тоді їх стимулююча дія буде так перетинатися, що важко буде розібратися у напрямках впливу системи цих показників, яка склалася. Звідси виникає необхідність обмеження числа показників, які можна використовувати для оцінки ефективності інвестиційної діяльності.

Для успішного управління інвестиційною діяльністю необхідний принципово новий підхід до формування обліково-аналітичної інформації, яка б відповідала реаліям сьогодення.

СГ, які займаються підприємницькою діяльністю, головним чином звертають увагу на виробництво різних товарів та послуг в рамках певних витрат і отриманому при цьому прибутку або доходу і забувають на важливість інвестування в свою діяльність

Інвестор може прийняти рішення про вкладення або не вкладення інвестиційних ресурсів у ті чи інші інвестиційні проекти за умови, що він володіє об'єктивною інформацією щодо оцінки власних можливостей, виявлення фінансових ресурсів, які можуть бути вилучені з обороту на потреби інвестування, а також для визначення обсягів і джерел інвестування і оцінки майбутніх надходжень (прибутків) від інвестицій.

Забезпечення сприятливого інвестиційного клімату та формування основи збереження та підвищення конкурентоспроможності українських суб'єктів господарювання можливе як за рахунок ефективного залучення іноземних, так і вітчизняних інвестиційних ресурсів.

З метою забезпечення ефективного розвитку інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання необхідна своєчасна і достовірна облікова і аналітична інформація про стан формування інвестиційних ресурсів для своєчасного і оптимального забезпечення нею потреб управління.

Управління інвестиційною діяльністю, враховуючи сучасний кризовий стан розвитку української економіки, перспективи, що відкриваються і можливі проблеми її розвитку, виходять на перший план. Однією з актуальних проблем, яка дозволяє залучати як іноземні так і вітчизняні інвестиційні ресурси, є неповне і не об'єктивне розкриття інформації в бухгалтерському обліку і звітності. На жаль, існуюча система бухгалтерського обліку консервативна і не досконала, іще в неповній враховує сучасних умов функціонування господарюючих суб'єктів, а також не використовує останніх досягнень в сфері сучасних інформаційних технологій.

Інвестор може прийняти рішення про вкладення коштів у ті чи інші об'єкти за умови, що він володіє об'єктивною обліковою та аналітичною інформацією щодо оцінки власних можливостей, виявлення фінансових ресурсів, які можуть бути вилучені з обороту на потреби інвестування, а також для визначення обсягів і джерел інвестування і оцінки майбутніх надходжень від інвестицій.

Принципи формування інвестиційних ресурсів, їх відображення в бухгалтерському обліку і звітності повинні базуватися на єдиних засадах для всіх суб'єктів господарювання незалежно від форми власності, організаційної форми чи галузевої приналежності, інформацію про які дає бухгалтерський облік.

За останні 40 років облік інвестицій пройшов декілька еволюційних періодів. До кінця вісімдесятих років в обліку превалював затратний метод трактування інвестицій. За ним спрямування коштів на розвиток підприємства розцінювалося як капітальні вкладення, тобто затрати на будівництво, розширення, реконструкцію і придбання основних засобів.

Такий порядок розуміння інвестування надто звужував сферу його інформаційного відображення. Більшість показників в обліку і звітності базувалася тільки на інформації про здійснені витрати щодо спорудження чи придбання основних засобів з їх деталізацією за кількома напрямками: об'єктами будівництва чи придбання, видами затрат (технологічною структурою), напрямками здійснення затрат (відтворювальною структурою), відношенням до встановленого планового завдання, формами і джерелами фінансування капітальних вкладень.

Треба позитивно оцінити факт, що в той час в обліку була детально представлена система ресурсного забезпечення інвестицій. Паралельно з веденням обліку капітальних витрат підприємства повинні були давати інформацію про джерела їх покриття.

Облік фінансування капітальних вкладень здійснювався на синтетичних і аналітичних рахунках у розрізі окремих джерел і ресурсів: бюджетних

асигнувань; власних коштів підприємства, акумульованих у результаті розподілу прибутку, нарахування амортизації, заохочувальних і спеціальних фондів; банківських позик та інших позичкових ресурсів.

Облік інвестиційних ресурсів проводився також з позиції відношення до плану, тобто здійснювався контроль за дотриманням суб'єктами господарювання першочергового фінансування об'єктів, що входять у державний план.

Недотримання цих правил, а також незабезпечення здійснених капітальних вкладень фінансуванням розцінювалося як грубе порушення фінансової дисципліни, вважалося іммобілізацією (вилученням) оборотних коштів на невиробничу діяльність.

Для посилення контролю за забезпеченням здійснених капітальних витрат фінансовими ресурсами до середини вісімдесятих років підприємства зобов'язані були складати окремий баланс з капітальних вкладень, або відображати їх в окремому розділі активу і пасиву основного балансу. Цей розділ автономно балансувався, тобто був свого роду суббалансом в основному балансі підприємства.

Такий порядок обліку та інформаційного відображення інвестицій і їх ресурсного забезпечення мав певні позитивні результати. Він дисциплінував підприємства щодо використання ресурсів, давав можливість власникам і управлінцям реально оцінити потреби і фінансові можливості в реорганізації, розширенні матеріальної бази, дозволяв державним органам на підставі звітних даних контролювати капітальні затрати та їх ресурсне забезпечення у розрізі відомств, галузей, регіонів.

Наступний етап еволюції обліку інвестицій в Україні викликаний двома обставинами:

- створенням недержавного сектора в економіці, де основним джерелом фінансового забезпечення інвестицій стали вклади засновників, учасників, власників у статутні фонди створених ними підприємств;
- розвитком фінансового інвестування.

Обидві обставини взаємозв'язані між собою і викликані ринковими перетвореннями в економіці: роздержавленням, приватизацією, акціонуванням, становленням вітчизняного ринку цінних паперів, створенням спільних підприємств з участю іноземного капіталу. У систему бухгалтерського обліку були запроваджені нові рахунки (субрахунки) і правила їх застосування для відображення довгострокових і короткострокових фінансових вкладень, випуску власних, купівлі-продажу цінних паперів інших підприємств.

Розвиток системи фінансового інвестування привів до виділення кількох напрямів, варіантів, методик обліку інвестицій: в інвестора при вкладанні коштів в інші суб'єкти; в інвестованих суб'єктах при формуванні і використанні інвестиційних ресурсів, одержаних зі сторони у формі вкладів у статутні фонди чи плати за придбані акції; у суб'єктів, що здійснювали самоінвестування, тобто спрямовували прибуток, амортизацію, інші джерела на розвиток і розширення підприємства. Крім цього, були розроблені методики обліку капіталу і ресурсів при перетворенні державного підприємства в акціонерне, інше товариство в процесі приватизації. Значні особливості мав облік формування і використання ресурсів у фінансових посередників: інвестиційних фондах, компаніях, трастах, довірчих товариствах.

На жаль, впровадження цих методик обмежувалося лише введенням нових рахунків, субрахунків, деяких пояснень їх взаємозв'язку (кореспонденції) з іншими рахунками, інформаційного подання у звітності. Не мали достатнього обґрунтування порядок оцінки фінансових інвестицій, системи реєстрів синтетичного і аналітичного обліку, недостатньо вмотивованими були й самі нововведені рахунки. Наприклад, фінансові інвестиції в інші суб'єкти інвестор обліковував на рахунках, що за діючим тоді Планом входили до розділу "Грошові кошти", хоч самі вкладення могли здійснюватися не тільки у грошовій формі, але й у вигляді переданих основних засобів, інтелектуальних і матеріальних активів.



Інвестиційна діяльність – складний комплексний аспект діяльності підприємства, який отримує в даний час все більш важливе значення. Як наслідок, виникає потреба в розробці управлінських механізмів для прийняття рішень в даній області. Інвестиції це поточні та довгострокові вкладення коштів у підприємницьку діяльність господарюючих суб'єктів з метою одержання прибутку.

Для здійснення обліково-аналітичного забезпечення управління інвестиційної діяльністю і контролю за нею важливе значення має класифікація інвестицій, яку пропонуємо здійснювати, виходячи з різних критеріїв: об'єктів, суб'єктів, джерел фінансування, періоду здійснення, тощо (див. рис. 1.1).

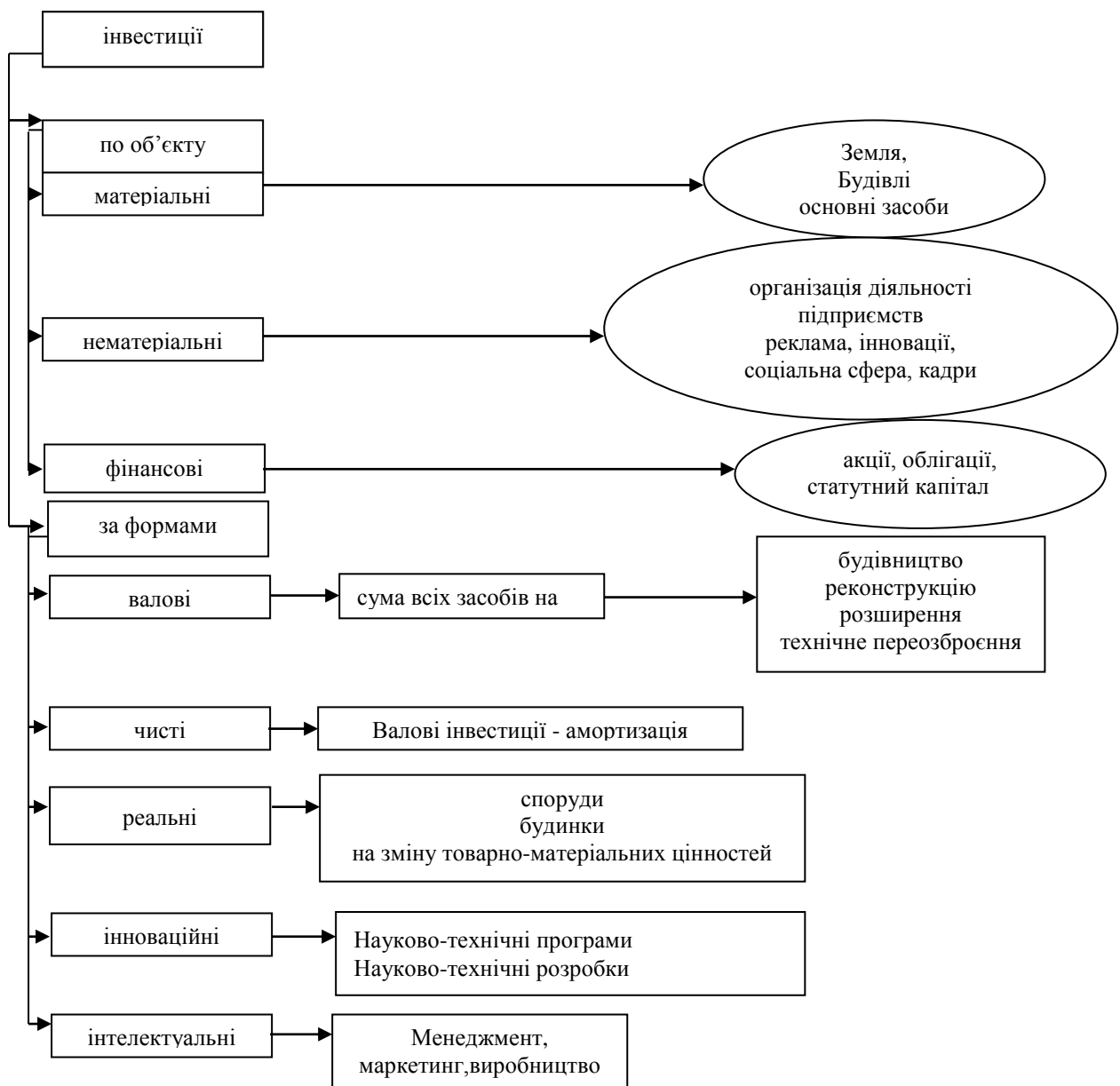


Рис. 1.1. Класифікація інвестицій [складено автором]

З даних рис. 1.1 видно, що пропонуємо класифікувати інвестиції за такими напрямками:

➤ За характером об'єкта інвестиції бувають: матеріальні; нематеріальні; фінансові: матеріальні інвестиції – вкладення ресурсів у матеріальні об'єкти – землю, споруди, обладнання; нематеріальні – вкладання нематеріальних цінностей таких, як реклама, інновації, підготовка кадрів, організація підприємства, соціальна сфера; фінансові інвестиції – вкладення капіталу в цінні папери;

➤ За формами інвестиції є: валові; чисті; реальні( виробничі); інноваційні; інтелектуальні; екологічні, зокрема: валові інвестиції – характеризують загальний обсяг засобів, що спрямовують на нове будівництво, реконструкцію і розширення, технічне переозброєння, а також на підтримку діючих потужностей; чисті – характеризують вкладення капіталу в нові потужності та виробничий апарат. Чисті інвестиції менші від валових на величину амортизації; реальні інвестиції (капіталовкладення) – це матеріальні активи, вкладені у виробництво, або це грошові кошти, які йдуть на розширене відтворення основних фондів (нове будівництво, розширення діючого виробництва, реконструкція, технічне переоснащення); інноваційні – вкладення коштів у нематеріальні активи, які забезпечують розвиток науково-технічного прогресу і перевагу над конкурентом на ринку; інтелектуальні інвестиції – це капітал, вкладений у наукове дослідження тієї чи іншої сфери, або окремого товару, підготовку і перепідготовку кадрів; екологічні інвестиції – вкладення капіталу у розвиток очисних систем та інших природоохоронних заходів.

Крім згаданих класифікаційних напрямів (ознак) інвестиційної діяльності ще розглядають інвестиції за формою власності: державні, приватні, іноземні; спільні. За терміном використання: короткотермінові (до 3 років), середньотермінові (від 3 до 9 років), довготермінові (понад 10 років), а також за розміром (малі, крупні).

Аналіз існуючих підходів до класифікації інвестицій, на наш погляд, є важливим як з точки зору теорії, так і з точки зору конкретного суб'єкта господарювання. У рамках категорій «інвестиції» об'єднуються ресурси (капітальні оцінки), пропозиції (замовлення) та віддача вкладених коштів як мотивація цього об'єднання.

Вважаємо, що в бухгалтерському обліку для кожної з вище наведеної класифікаційної ознаки інвестицій (див. рис. 1.1) доцільно відкривати окремі аналітичні рахунки, на яких пропонуємо відображати показники про усі види інвестицій, а що стосується іноземних і внутрішніх інвестицій роздільно відображати в наступних рахунках бухгалтерського обліку [4]: 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції» і 35 «Поточні фінансові інвестиції» їх наявність та зміни за відповідний період.

Види іноземних інвестицій відповідно до законодавства [2] у вигляді: іноземної валюти, зокрема: активи (грошові кошти в іноземній валюті на рахунках в банку та в касі); валюти України активи (грошові кошти в національній валюті на рахунках в банку та в касі); будь-якого рухомого і нерухомого майна та пов'язаних з ним майнових прав; активи (основні засоби, нематеріальні активи, незавершене будівництво); акцій, облігацій, інших цінних паперів, а також корпоративних прав, виражених у конвертованій валюті активи (фінансові інвестиції, боргові зобов'язання у вигляді облігацій); пасиви (статутний капітал, боргові зобов'язання у вигляді облігацій); грошових вимог та права на вимоги виконання договірних зобов'язань; пасиви (зобов'язання за укладеними договорами); будь-яких прав інтелектуальної власності, включаючи легалізовані на території України авторські права, права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг, ноу-хау тощо активи (нематеріальні активи, які класифікуються як необоротні активи, що використовуються більше одного операційного циклу); прав на здійснення господарської діяльності, включаючи права на користування надрами.

З точки зору об'єкту інвестування інвестицій доцільно відображати їх в аналітичному обліку за видами інвестицій, зокрема: інвестиції в матеріальні активи; інвестиції у нематеріальні активи; інвестиції в фінансові інструменти (цінні папери); інвестиції в людський капітал – вкладення в процес підвищення кваліфікації, навчання персоналу, наукові розробки, тренінги та ін.

За відношенням до життєвого циклу інвестування пропонується в обліку окремо їх відображати за такими категоріями: початкові інвестиції – (при створенні підприємств, організації та ін.); екстенсивні інвестиції – (на розширення існуючого підприємства, організації); реінвестиції – інвестиції, пов'язані з виробництвом основних засобів підприємств за рахунок наявності у них вільних коштів, що утворились з амортизаційних відрахувань та частин прибутку, які направлені на розвиток виробництва; зворотні інвестиції – інвестиції, пов'язані з викупом більш ранніх здійснених капіталовкладень власного інвестора з діяльності інвестиційного об'єкта.

Також доцільно здійснювати відображення інвестицій на аналітичних рахунках щодо форм ведення бізнесу та способів отримання підприємницького прибутку, зокрема: прямі інвестиції (інвестиції з метою тривалої присутності в інвестиційному об'єкті та отримання підприємницьких відсотків від його функціонування); портфельні інвестиції (інвестиції у фінансові інструменти з метою отримання спекулятивного прибутку в результаті змін біржових котирувань); інші інвестування (кредит з метою отримання позичкового відсотку).

Іще важливо здійснювати облік інвестицій на рахунках бухгалтерського обліку з врахуванням терміну, на який вони отримані: короткочасні інвестиції (до одного року); середньострокові інвестиції (від одного року до трьох років); довгострокові інвестиції (більш ніж три роки).

Досить важливим є відображення в обліку інвестицій за характером участі інвестора в інвестиційному процесі, зокрема: на безпосередні інвестиції, передбачаючи при цьому безпосередню участь інвестора у виборі об'єкту інвестування і він при цьому входить у всі стадії інвестиційної циклу,

включаючи передінвестиційні дослідження, проектування та будівництво об'єкта інвестування, а також виробництво кінцевої продукції; а також на опосередковані інвестиції, які були здійснені через різні види фінансових посередників (інвестиційні фонди та ін.), акумулюючі та розміщувальні за своїм змістом в найбільш ефективні форми фінансових коштів.

На нашу думку, важливим є також відображення інвестицій в бухгалтерському балансі, зокрема: валові інвестиції, які визначають загальний обсяг видатків підприємств щодо придбання капітальних об'єктів необоротних активів протягом певного періоду (зазвичай за рік); чисті інвестиції, які характеризують щорічне збільшення основного капіталу.

З появою різнобічних напрямів і форм інвестування проблемою стало формування в обліку інформації про наявні джерела фінансування реальних інвестиційних проектів. Для більшості підприємств (крім державних) обов'язковим стало застосування в обліку рахунку "Фінансування капітальних вкладень". Це призвело до значних диспропорцій між реальними вкладеннями та наявними інвестиційними ресурсами. У багатьох новоутворених підприємствах вкладення в необоротні активи (будівництво, придбання основних засобів тощо) не були забезпечені й наполовину власними інвестиційними ресурсами. Неухильні рекомендації з боку деяких вчених, посадових осіб про необхідність ведення обліку джерел фінансування у вигляді формування серед спеціальних джерел фондів фінансування капітальних вкладень, основних засобів, нематеріальних активів тощо не знайшли практичного застосування. Отже, недоліком другого етапу трансформації обліку інвестицій була відсутність цілісної інформації про джерела формування інвестиційних ресурсів щодо проведених капітальних витрат.

Ще одним недоліком даного етапу, на нашу думку, слід вважати певний консерватизм облікової політики щодо розуміння самого процесу інвестування. Незважаючи на те, що згідно з Законом України "Про інвестиційну діяльність"[1], іншими законодавчими актами ще у 1991 р. були

чітко визначені поняття, принципи, учасники інвестування, в обліковому трактуванні цих понять ніяких змін не відбулося. І надалі інвестиції в обліку розцінювалися як вкладення (капітальні і фінансові, довгострокові і короткострокові). Тобто інвестиції в обліку розцінювалися тільки як затрати, а не процес, діяльність. Це суттєво звужувало коло об'єктів обліку та показників інформаційного забезпечення. Облік інвестицій полягав у статичному фіксуванні вкладених коштів і ресурсів, їх збільшення чи зменшення в різні періоди. Для даної ділянки обліку відсутнім був будь-який динамізм в оцінці позитивних зрушень, зіставленні доходів із витратами, виявленні ефекту від реалізації конкретних інвестиційних проектів чи процесу в цілому.

Наступний етап еволюції або трансформації обліку інвестиційних ресурсів і витрат можна пов'язати з впровадженням національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, діючого Плану рахунків. Найбільшою його особливістю і найважливішою перевагою є те, що інвестиційні процеси на підприємстві окреслені як самостійний, відокремлений вид діяльності. На підставі цього перед обліком інвестицій, як й інших видів діяльності, ставиться завдання найбільш повного і всебічного інформаційного забезпечення даної сфери. Такі суб'єкти головним чином звертають увагу на формування даних про витрати і отримані при цьому прибутку або доходу. Тому, на нашу думку, при формуванні обліково-аналітичного забезпечення для управління інвестиційною діяльністю важливо отримати її споживачам уявлення про неї щонайменше за наступними трьома напрямками:

1. про наявність майна та його джерел утворення (майно та інші активи інвестиційної сфери; його ресурсне забезпечення). Тут важливо отримати інформацію про структуру майна (необоротних активів) та ресурсного забезпечення (пасивів) інвестиційної сфери. Формування інформації для цього напряму щодо майна інвестиційної сфери можна отримати за даними першого розділі активу балансу, зокрема: за незавершене будівництво, основні засоби, інші необоротні активи, фінансові інвестиції в інші суб'єкти

господарювання за даними першого класу Плану рахунків бухгалтерського обліку [4];, а про власні і залучені джерела пасиву балансу використовують рахунки четвертого і п'ятого класу рахунків;

2. рух коштів, зокрема, надходження коштів від інвестиційної діяльності; зокрема, вибуття коштів у результаті інвестицій; чистий рух коштів від інвестиційної діяльності (+,-). За даним напрямом важливо отримати інформацію про рух коштів щодо інвестиційної діяльності з визначенням позитивного (+) чи негативного (-) значення даного показника. Перевищення вибуття коштів над надходженнями від інвестиційної діяльності може свідчити про негативні явища, свого роду вилучення (імобілізацію) в дану сферу коштів операційної (основної) діяльності. Формування відомостей за цим напрямом формують на основі річного фінансового звіту за формою № 3 «Рух грошових коштів», з якого отримуємо дані про надходження і вибуття коштів у результаті інвестиційних операцій з виходом на кінцевий показник – чистий рух коштів від інвестиційної діяльності;

3. результат діяльності (реалізація (продаж) об'єктів інвестицій; собівартість реалізованих інвестицій; результат інвестиційної діяльності (прибуток, збиток)). Тут особливо цінною є інформація про результативність інвестиційної діяльності шляхом зіставлення доходів і витрат діяльності, виручки від реалізації і собівартості реалізованих інвестицій. Зрозуміло, що інвестиційна сфера, як і операційна повинна давати позитивний результат. Збитки, одержані в результаті реалізації об'єктів інвестиційної діяльності, негативно впливають на загальні результати роботи підприємства. Вихідні дані для аналізу результатів інвестиційної діяльності розміщені дані про них в окремих рядках річного фінансового звіту за формою №2 «Звіт про фінансові результати».

Відповідно до згаданих напрямів інформаційного забезпечення повинен будуватися бухгалтерський облік і порядок розкриття інформації у фінансовій звітності. Кожному з напрямів інформаційного забезпечення

інвестиційної діяльності відповідають певні показники фінансової звітності та джерела облікової інформації (рахунки, субрахунки).

Майно інвестиційної сфери можна прослідкувати в I розділі активу балансу за такими показниками: незавершене будівництво, основні засоби, інші необоротні активи, а також здійснені фінансові інвестиції в інші суб'єкти господарювання, інформація про які формується на рахунках класу I "Необоротні активи". Пасив балансу дає інформацію про власні та залучені інвестиційні ресурси, і йому відповідають рахунки класів 4 і 5.

Рух коштів інвестиційної діяльності, який відображається у звітній формі № 3, надходженням і вибуттям коштів у результаті інвестиційних операцій з виходом на кінцевий показник – чистий рух коштів від інвестиційної діяльності.

Результати інвестиційної діяльності, який відображається у Звіті про фінансові результати (ф. № 2), інформація про них формується на відповідних рахунках класів 7-9. На нашу думку, Звіт про фінансові результати слід було побудувати за тим же принципом, що й Звіт про рух грошових коштів з чітким розмежуванням операцій і результатів за кожним з трьох видів діяльності: операційної, інвестиційної і фінансової.

Останній етап еволюції обліку інвестиційних ресурсів в значній мірі врахував ці недоліки в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Це зокрема: НП(С)БО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО2 «Консолідована фінансова звітність», НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Як свідчить практика, інвестиційна діяльність у країнах з ринковою економікою дає підприємству суттєві доходи. Прибуток від участі в капіталі асоційованих, дочірніх підприємств, а також від операцій з цінними паперами, іншими фінансовими інструментами в багатьох з них перевищує доходи від основної (операційної) діяльності.

Тому важливим є найбільш повне висвітлення в обліку і звітності інвестиційних процесів на підприємстві, одержання достовірної інформації



про інвестиційні доходи і витрати, чітке розмежування результатів кожного виду діяльності.

З метою покращення інформативної функції обліку про інвестиційну діяльність підприємства рекомендується ввести в план рахунків замість трьох, один загальний рахунок «Фінансові та капітальні інвестиції» і в якості субрахунків першого порядку запропонувати класифікацію інвестицій за формами: валові, чисті, реальні(капіталовкладення), інноваційні, інтелектуальні, екологічні та іноземні інвестиції. Така методика обліку та регулювання інвестиційної діяльності створить можливість визначати напрями та ефективність використання інвестиційних ресурсів.

Звичайно, з метою більшої аналітичності, доцільно ввести і субрахунки другого і третього порядку, виходячи з існуючої класифікації та субрахунків, які були запропоновані в Плані рахунків: інвестиції пов'язаним сторонам, інвестиції непов'язаним сторонам, капітальне будівництво та придбання основних засобів, придбання інших необоротних активів, придбання нематеріальних активів, еквіваленти грошових коштів, інші поточні фінансові інвестиції, іноземні інвестиції і т.д.

Важливим етапом еволюції обліку інвестиційних ресурсів, який в значній мірі врахував недоліки в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, зокрема, прийняття національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5].

Запропонований варіант бухгалтерського обліку та контролю за інвестиційними ресурсами має ознаки системного підходу, щодо використання операцій з інвестиційної діяльності підприємств і дозволить здійснювати контроль на усіх її стадіях. Завдяки цьому підвищується інформативність про інвестиційну діяльність з введенням субрахунків другого та третього порядку, зростає аналітичність, рівень контролю та оперативність ефективного використання інвестиційних ресурсів.

Отже, чітке відображення в бухгалтерському обліку наявності та використання інвестиційних ресурсів суб'єктів господарювання обумовлює можливість ефективного управління їх інвестиційною діяльністю, а також дозволить забезпечити усім іноземним та вітчизняним інвесторам об'єктивною обліково-аналітичною інформацією, а це в свою чергу дозволить збільшити приток іноземних інвестицій в Україну через максимально адаптоване і прозоре для інвесторів інформаційне середовище.

### **Список використаних джерел**

1. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991 р. № 1560-XII (редакція від 18.12.2017 р.) URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>.

2. Закон України «Про іноземні інвестиції». від 13 березня 1992 року N 2198-XII URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2198-12>.

3. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 – XIV (із змінами та доповненнями). – К.: 2014.

4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: Затв. Наказом Міністерства фінансів України 07 лютого 2013, № 73 і зареєстровано Міністерством юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336/22868 з наступними змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів №627 від 27 червня 2013р. та №48 від 8 лютого 2014 р.– К.: 2014.

6. Соціально-економічний розвиток України за 2020 рік/ Державна служба статистики URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

7. URL: [https://bankchart.com.ua/spravochniki/indikatory\\_rynka/gross\\_domestic\\_product](https://bankchart.com.ua/spravochniki/indikatory_rynka/gross_domestic_product)

8. Даньків Й.Я. Облікова інформація в системі управління інвестиційною діяльністю // Й.Я. Даньків, Я.Д. Крупка, М.Я. Остап'юк, О.М. Гетьман //Науковий вісник УжНУ. Серія «Економіка». Вид-во Ужгородського університету. - 2014, № 2(43) С. 173-178.

9. Даньків Й.Я. Формування аналітичної інформації про ефективність інвестиційних проектів: Стаття / Й.Даньків, Я. Веселовська //Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – Ужгород. - 2019. – Випуск 1 (53). – С.221-228. URL: [https://doi.org/10.24144/2409-6857.2019.1\(53\).221-228](https://doi.org/10.24144/2409-6857.2019.1(53).221-228). <http://visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua>

## **1.2. Екологічний облік як функція управління еколого-економічним розвитком\***

Серед глобальних проблем людства чільне місце посідає несприятлива екологічна ситуація. Світове суспільство активно шукає способи зменшення негативного впливу життєдіяльності людини на довкілля. За допомогою економічних важелів вирішують досить широке коло екологічних проблем: від раціонального природокористування до скорочення забруднення навколишнього середовища. Але багато зусиль зводиться нанівець недосконалою системою бухгалтерського обліку, яка нині не оперує достатнім обсягом екологічних показників.

Запорукою існування людства є дбайливе та раціональне використання природних ресурсів, яке забезпечуватиме сталий розвиток суспільства. Багаторічне безконтрольне споживання природних багатств стало можливим по причині відсутності ефективної системи обліку. Основним мотивом впровадження екологічного обліку на світовому рівні є бажання отримувати повну та релевантну інформацію про наявні запаси та стан природних ресурсів, екологічний баланс та чистоту навколишнього середовища. Цей процес проходить достатньо стрімко, але комплексне визначення завдань та процедур екологічного обліку ще далеке від завершення. Впровадження

---

\* Автор п. 1.2 монографії: к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ» Ганусич В.О.

екологічного обліку у вітчизняну облікову практику можливе лише за умови чіткого визначення логічного ланцюжка між теоретично декларованими цілями та завданнями до практичних методів, принципів і процедур, на основі яких він здійснюватиметься.

Над проблемою вартісного вираження процесу природокористування в економіці в цілому та, зокрема, в бухгалтерському обліку в останні десятиріччя працюють вчені: P. Bartelmus, R. Costanza, H. Daly, P. Leinster, P. Ekins, K-G. Mäler, S. Aniyar, Å. Jansson, B. Fisher, R. Turner, P. Morling, Й.Я. Даньків, І.В. Замула, П.О. Куцик, В.Ф. Максимова, Р.В. Кузіна, О.О. Нестеренко, В.К. Макарович, О.І. Гриценко, В.М. Жук, В.О. Шевчук, Х. Скоп та ін. Без її розв'язку не можливо знайти ефективні важелі раціонального природокористування та контролювати процес порушення екологічної рівноваги. Над визначенням та з'ясуванням ролі екологічного обліку в системі інформаційного забезпечення процесу управління працювали вчені: О.І. Гриценко, І.В. Замула, В.С. Лень, О.М. Колівешко, Л.М. Пелиньо, Л.А. Сахно. Ряд вчених вважає термін "екологічний облік" самодостатнім, інші ж дослідники обґрунтовують доцільність застосування інших формулювань, таких як облік природних ресурсів, бухгалтерський облік екологічної діяльності.

В сучасній економічній літературі багато прогресивних ідей, які стосуються впровадження екологічних показників як у систему національних рахунків на загальнодержавному рівні, так і в управлінську та фінансову звітність на рівні суб'єктів господарювання. Для їх повноцінного застосування важливо переосмислити ту роль, яку відіграють природні ресурси в економіці. У зв'язку з цим, суттєвої трансформації вимагають підходи до відображення в обліку процесів природокористування, визначення орієнтирів еколого-економічного спрямування для інформаційного забезпечення сталого розвитку.

Природні ресурси відіграють неабияку роль у забезпеченні процесів виробництва продукції та її транспортуванні, при цьому утворюється велика

кількість відходів і забруднюючих речовин, які попадають у навколишнє середовище. Прогресуючі темпи споживання природних багатств призводять до руйнівних екологічних наслідків та природних катаклізмів. Від чистоти навколишнього середовища залежить якість життя людей, а достатній обсяг природних ресурсів є запорукою розвитку наступних поколінь. Для дотримання балансу між нагальними економічними інтересами та збереженням екологічної рівноваги розроблено концепцію сталого розвитку, яка прийнята спеціальною комісією ООН і передбачає задоволення сучасних потреб людства без шкоди для задоволення потреб майбутніх поколінь. Її реалізація потребує спільної праці науковців у природничих, технічних, технологічних та гуманітарних науках. Але багато зусиль зводиться нанівець недооцінкою важливості екологічних процесів економічними науками. Згідно сучасних підходів до оцінки факторів виробництва, природні ресурси є практично безкоштовними, оскільки їх вартість нікому не відшкодовується. Ці стереотипи поступово ламаються активним впровадженням у науку і практику екологічного обліку, який покликаний акумулювати інформацію про споживання природних ресурсів та розміщення відходів, вплив господарської діяльності на збереження екологічної рівноваги. Ці дані мають задовольняти інформаційні потреби процесу управління сталим розвитком.

Концепція сталого розвитку включає три складові: економічну, соціальну та екологічну. Відповідно, інформація, яка формується у складі системи бухгалтерського обліку має відображати ці три ключові аспекти діяльності людини. Наразі, домінує економічна складова. Впровадження екологічного аспекту в систему бухгалтерського обліку вимагає з'ясування його місця і мети.

Для органічного поєднання в обліку економічного та екологічного ефектів необхідно враховувати в обліку господарських процесів їх економічну та екологічну складову. Зміни в природному середовищі та природних ресурсах, викликані господарською діяльністю, не піддаються

оцінці та в обліку не відображаються. Це суперечить важливому принципу бухгалтерського обліку – повного висвітлення, який передбачає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій.

Для повноцінного впровадження екологічної складової необхідно значно розширити коло об'єктів обліку, методів та процедур. Екологічна складова облікового забезпечення процесу сталого розвитку має включати два структурні компоненти:

- об'єктивне відображення використання відновлюваних та не відновлюваних природних ресурсів як повноцінних об'єктів обліку;

- відображення впливу господарської діяльності на екологію, при цьому обліку мають підлягати як процеси забруднення та іншого негативного впливу на навколишнє середовище, так і природоохоронні заходи, які проводить підприємство.

Потрібна переорієнтація облікових механізмів із споживацького підходу на ресурсозберігаючий, екологічний підхід. Основна мета підприємницької діяльності – отримання прибутку, в повній мірі може бути реалізована лише тоді, коли підприємство раціонально розпоряджається природними ресурсами. Тоді прибуток можна отримати не тільки у короткочасній перспективі, а й забезпечити стійкий розвиток на довготривалу перспективу.

Функція грошей як міри вартості дозволяє здійснити кількісний вираз усіх економічних процесів і явищ на всіх стадіях суспільного відтворення. Якщо використання природних ресурсів не знаходить вартісного виразу, то автоматично випадає з аналізу процесу суспільного відтворення як базової економічної категорії, яка дозволяє з'ясувати механізм відновлення матеріально-речових факторів виробництва. Серед факторів виробництва, які виділяє сучасна політична економія (земля, капітал, праця, підприємницький талант, інформація), земля переважно розглядається як не відновлювальний фактор.

Під землею як фактором виробництва розуміють природні блага, що забезпечують процес виробництва. До такого фактору відносяться наступні елементи природи: сільськогосподарські землі; ліси; води океанів і морів, озер, річок, а також підземні води; хімічні елементи земної кори, іменовані корисними копалинами; атмосфера, атмосферні і природно-кліматичні явища і процеси; космічні явища і процеси; простір Землі як місце розміщення речових елементів економіки, а також навколосемний простір [1].

Земля в цій сукупності факторів розглядається як основоположний фактор виробництва, що має ряд специфічних ознак:

1. Земля є кількісно обмеженим фактором виробництва. Площа землі чітко обмежена поверхнею суші нашої планети і становить лише 29% від загальної площі.

2. Земля є не відтворюваним фактором виробництва. Це дар природи й у разі втрати тієї чи іншої частини природного багатства його практично неможливо штучно відтворити.

3. Земля на відміну від інших факторів виробництва, є фізично непереміщуваним фактором виробництва, що суттєво обмежує можливості вибору профілю сільськогосподарського виробництва для суб'єктів господарювання.

4. Земля як фактор виробництва при належному її використанні на основі досягнення науково-технічного прогресу та агротехніки має здатність не зношуватися фізично та не старіти морально;

5. Земля широко використовується і в несільськогосподарському виробництві як територія для розташування виробничих будівель, розміщення транспортних та інших комунікацій, добування корисних копалин та ін. [2, с. 123]

Отже, земля як фактор, який уособлює ресурси природного походження, з одного боку визнається політичною економією. З другого ж, недооцінюється, практично визначається як безкоштовно отриманий ресурс, який потребує лише витрат на видобуток та використання. Такий підхід і

сприяв становленню споживацького відношення до природних ресурсів, недооцінки їх обмеженості та реально високої цінності для людства.

І.В. Замула відмічає, що сучасна економічна теорія закріпила таку систему економічних мотивів і цілей, а також принципів їх реалізації, які призводять до деструктивних тенденцій у еколого-економічному розвитку [3, с. 148].

На відсутності грошової оцінки наявних природних ресурсів наголошують і В. С. Лень, О. М. Колівешко. Некономічна інформація в екологічному обліку, на їх думку, охоплює насамперед геологічну інформацію про наявність природних ресурсів, можливості їх використання в господарській діяльності, а також інформацію про якісний стан природного середовища. Ця інформація відображається в натуральних, якісних та географічних (місце розташування) вимірниках. Лише частину некономічної інформації можна оцінити у грошовому вимірнику та використати для економічних розрахунків. [4, с. 227-228]

В загальноприйнятій теорії кругообігу капіталу такий фактор виробництва як земля вже зовсім відсутній. У класичну формулу товарообігу (Гроші – Товар – Гроші') не включають дію факторів виробництва природного походження, які отримані без додаткових затрат, але створюють необхідні умови для виробничого процесу, а також процесів розподілу та споживання.

Безумовно, природні ресурси залучені у кругообіг капіталу, без них цей процес був би неможливим. Більш прогресивним є підхід теоретиків, які включають у перелік факторів виробництва екологію.

В. Базилевич визначає екологічний фактор як систему спеціалізованих видів трудової діяльності та витрат, спрямованих на раціональне використання природних ресурсів, охорону навколишнього середовища, а також його відтворення. [2, с. 125] Він відзначає, що екологічний фактор в сучасних умовах набуває все більшого значення як на мікро-, так і на макрорівні.

На мікроекономічному рівні екологічний фактор може або здешевлювати випуск конкретної продукції, або навпаки, значно збільшувати



витрати виробництва. Практика господарювання показала, що впровадження дорогих за вартістю, але економно споживаючих вихідну сировину та природозаощаджуючих новітніх технологій, є економічно вигіднішим за всіма параметрами, ніж витрати підприємства на очищення та утилізацію відходів, що утворюються на кінцевій стадії виробничого процесу.

На макроекономічному рівні стало очевидним, що зростання суспільних екологічних витрат справляє суттєвий вплив на динаміку окремих показників господарської діяльності держави – продуктивність суспільної праці, обсяги ВВП та національного доходу. [5, с. 125-126]

Включення у систему обліку і звітності інформації щодо використання природного капіталу важливо для організації процесу управління його використанням як повноцінним фактором виробництва.

Потребує розробки процедура верифікації цих даних, на важливості якої наголошує В.К Макарович [6, с. 21].

В наукових публікаціях з бухгалтерського обліку в останні роки розгорнулася полеміка щодо доцільності застосування терміну "екологічний облік" по відношенню до суб'єктів господарювання. Але, в той же час, одностайною є думка про те, що виклики сьогодення змушують докорінно змінити не тільки відношення людини до навколишнього середовища, а й трансформувати облікові процедури таким чином, щоб повноцінно забезпечувати процес управління даними про вплив господарської діяльності на стан природних ресурсів та екологічний баланс.

Питання існування екологічного обліку як окремого виду піддається сумніву деякими вітчизняними вченими. Зокрема Й.Я Даньків, М.Я. Остап'юк та П.Ю. Остап'юк зазначають: "Як немає окремого обліку церковного, монастирського і ще якогось, так і немає екологічного. Тим більше, ніяк неможна ставити його в один ряд з видами господарського обліку: оперативно-технічним, це зовсім не скромно, якщо не більше" [7, с. 447]. В той же час автори підкреслюють, що екологічна діяльність повинна бути включена в систему бухгалтерського обліку, аудиту і контролю шляхом

введення відповідних рахунків для обліку екологічних витрат. Це дозволить керівництву підприємства отримати необхідну інформаційну базу для прийняття ефективних управлінських рішень щодо його екологічного стану та діяльності. [7, с. 447- 448]

На думку О.І. Гриценко, екологізація є надзвичайно важливим напрямом розвитку бухгалтерського обліку, що дасть змогу своєчасно приймати обґрунтовані управлінські рішення стосовно повного врахування ступеню впливу діяльності суб'єктів господарювання на навколишнє середовище [8, с. 680].

Різні погляди термінологію на зміст екологічного обліку, пов'язані з тим, що наразі чітко не визначено його місце у загальній системі обліку як важливої складової інформаційного забезпечення процесу сталого розвитку.

У світовій практиці термін екологічний облік (environmental accounting) застосовується як на макро-, так і на мікроекономічному рівні.

Екологічний облік на макрорівні розглядається як система макроекономічних показників, вбудована у систему національних рахунків. Потреба у його впровадженні обумовлена необхідністю визначення національного багатства, до якого відносяться і природні ресурси. Їх безконтрольне споживання та забруднення навколишнього середовища у процесі життєдіяльності людини призводить до нестачі ресурсів та погіршення умов життя. Управління і відповідна раціоналізація процесів природокористування можлива лише за умови точного обліку наявності і стану природних ресурсів та оточуючого середовища, так і процесів, що впливають на зміну їх кількості, стану, якості.

Система національних рахунків включає дві основні категорії: потоки товарів і послуг та сукупність активів, що використовуються у виробництві товарів і послуг (іншою назвою – капітал). Тобто метою вимірювання є не тільки валовий внутрішній продукт (ВВП), а і сам капітал як економічне багатство країни. Якщо природне середовище осмислюється як природний капітал, за допомогою якого створюються певні товари і послуги, то

використання природного середовища для економічної діяльності може обліковуватися так само, як і використання інших видів капіталу (наприклад, виробничий капітал, включаючи машини, будівлі та інфраструктуру). [9]

На рівні суб'єктів господарювання (мікрорівні) екологічний облік розглядається як інструмент управління навколишнім середовищем, що дозволяє компанії ефективно здійснювати екологічні заходи в рамках корпоративного управління.

У „Керівництві з екологічного обліку”, виданому Міністерством навколишнього середовища Японії у 2002 році, відмічено, що екологічний облік направлений на досягнення стійкого розвитку, підтримку сприятливих відносин із суспільством, проведення ефективних природоохоронних заходів. Ці бухгалтерські процедури дозволяють компанії визначати вартість збереження навколишнього середовища під час звичайної діяльності, визначити користь, отриману від такої діяльності, забезпечити найкращі способи кількісного вимірювання (в грошовому вираженні або фізичних одиницях). [10]

Незважаючи на схожість концепцій та об'єктів, мікро- та макрорівні екологічного обліку не є тотожними у цілях та підходах до їх реалізації. Екологічний облік на макрорівні проводиться для оцінки і контролю кількості та якості природних ресурсів, екологічної рівноваги, чистоти навколишнього середовища окремої держави, природного регіону, континенту чи планети в цілому. В свою чергу, метою організації екологічного обліку на підприємстві є відображення процесів природокористування та позитивного і негативного впливу діяльності окремого підприємства на навколишнє середовище.

Тому, цілком слушно, деякі дослідники пропонують термін екологічний облік на підприємстві замінити на "бухгалтерський облік екологічної діяльності" [11, с. 58], [4, с. 227]. Звісно, окреме підприємство не в змозі вести повноцінний екологічний облік. Це прерогатива держав та міжнародних установ. В результаті екологічного обліку на макрорівні має формуватися повна

екологічна інформаційна модель оточуючого середовища. Підприємствам зводиться роль по формуванню релевантних інформаційних потоків позитивного та негативного впливу їх діяльності на природне середовище. Однак повне відкидання терміну "екологічний облік" для мікроекономічного рівня не доцільне по причині його широкого розповсюдження у світі та міжнародній спільноті. Глобалізаційні процеси неминуче призводять до уніфікації термінів, отже термін "екологічний облік" (environmental accounting) безумовно отримає широке розповсюдження і в нашій країні.

Облікова концепція сучасності неможлива без ефективної екологічної складової. Нехтування екологічним підходом до економіки не дозволяє раціоналізувати використання ресурсів і призводить до передчасного їх виснаження. Здійснення повноцінного контролю за споживанням природних ресурсів можливе лише за умови розбудови всіх рівнів екологічного обліку, їх об'єднання у мережу оперативного інформаційного обміну.

Реальні процеси реформування бухгалтерського обліку лишаються осторонь підтримання концепції сталого розвитку. Передусім, це можна пов'язати з недосконалою методологічною базою. Зокрема облікові процедури, що стосуються природокористування та природоохоронних заходів, які розробляються вітчизняними та зарубіжними вченими наразі розрізнені та не мають спільного теоретичного підґрунтя. Визначення чітких орієнтирів розвитку екологічного обліку дозволить створити потужну повноцінну інформаційну базу управління сталим розвитком.

Метою запровадження екологічної складової облікового забезпечення процесу сталого розвитку є повне та об'єктивне відображення позитивного і негативного впливу господарської діяльності людини на зміни у кількісному та якісному складі природних ресурсів, забруднення навколишнього середовища, порушення екологічного балансу, а також відображення процесів раціонального природокористування та проведення природоохоронних заходів.

Господарська діяльність людини не можлива без застосування природних ресурсів. Тенденція до практично безкоштовного їх поглинання

призвела до екологічного дисбалансу в окремих регіонах та на планеті в цілому. Побудова системи екологічного обліку на рівні господарських суб'єктів та на загальнодержавному рівні дозволить отримувати максимально об'єктивну інформацію про природні ресурси та екологічний стан території для оперативного та стратегічного управління ними.

Без конкретної грошової оцінки екологічних активів, екологічних процесів та екологічних зобов'язань не можливо отримати відповідну релевантну інформацію. В якості нових об'єктів обліку, вони мають знайти відображення у системі інтегрованої звітності. Хоча відновлення екологічної рівноваги лише опосередковано впливає на процес і умови виробництва, воно має стати важливою метою господарської діяльності людини.

### **Список використаних джерел**

1. Седов В.В. Экономическая теория: В 2 ч. Ч. 1. Введение в экономическую теорию: Учеб. пособие / Челяб. гос. ун-т. Челябинск, 2002. - 115 с.
2. Економічна теорія: Політекономія: Підручник / За ред. В.Д. Базилевича. – 7-ме вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2008. – 719 с.
3. Замула І.В. Економ-теоретичні передумови бухгалтерського обліку екологічної діяльності підприємства / І.В. Замула // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2012. – № 2 (3). – С. 147-152. – URL: <http://www.economics.opu.ua/n3.html>
4. Лень В. С. Екологічний облік: поняття та зміст / В.С. Лень, О.М. Колівешко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2014. – № 2 (74). – С. 223-229.
5. Мочерний С.В. Економічна теорія: підручник / С. В. Мочерний, М. В. Довбенко. - К. : "Академія", 2004. - 856 с.
6. Макарович В.К. Верифікація показників інтегрованої звітності / В.К. Макарович // Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки : тези доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-

конференції (м. Ужгород, 21 квітня 2017 р.). – Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2017. – 468 с. – С. 319-322.

7. Даньків Й.Я. Облік витрат в промисловості на охорону навколишнього середовища та покращення техноекологічної ситуації/ Й.Я. Даньків, М.Я. Остап'юк, П.Ю. Остап'юк // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – Ужгород, 2016. – Випуск 1 (47) – С. 446-450.

8. Гриценко О.І. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад упровадження / О.І. Гриценко // Економіка і суспільство. Мукачівський державний технологічний університет. – 2016. - №2. – с. 678-683.

9. Integrated Environmental and Economic Accounting - An Operational Manual / Handbook of National Accounting Series F, No. 78 (United Nations publication United Nations publication Sales No. E.00.XVII.17), - 2000 // URL: [https://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF\\_78E.pdf](https://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF_78E.pdf)

10. Environmental Accounting Guidelines, Ministry of the Environmental Government of Japan. – February 2005. // URL: <https://www.env.go.jp/en/policy/ssee/eag05.pdf>

11. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: Монографія / І.В. Замула. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с.

### **1.3. Організація облікового процесу: інституційний погляд<sup>\*</sup>**

Специфіка облікового процесу на підприємстві розглядається, не тільки як частина діяльності підприємства, а й як результат соціальних процесів всередині нього. Одним з напрямків такого підходу є інституційна теорія.

Одним з напрямків такого підходу є інституційна теорія, яка відіграє важливу роль в теорії організації і все ширше застосовується в дослідженнях з бухгалтерського обліку.

---

<sup>\*</sup> Автор п. 1.3 монографії: к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ» Кесарчук Г. С.

Спроби обґрунтування інституціональної теорії бухгалтерського обліку (ІТБО) були зроблені О.М. Петруком і Л.А. Чайковською, спростування належить С.Ф. Легенчуку, а основи закладені В.М. Жуком.

Найбільший внесок у розробку інституціональної теорії бухгалтерського обліку (ІТБО) зробив В.М. Жук., якого слід вважати її засновником. У своїй праці «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки» вчений визначив мету ІТБО: «інформаційне забезпечення реалізації ідей сталого розвитку через формування нових всесвітніх стандартів бухгалтерського обліку (ВСБО) та критеріїв і механізмів їх адаптування під національні потреби для забезпечення суспільного інтересу в безкризовому розвитку економіки, в підвищенні соціальних стандартів та екологічної безпеки» [1, с. 53].

Сьогодні бухгалтерський облік і професія формуються в умовах сучасної прогресивної економічної думки - нової інституціональної економічної теорії, тому логічним є і обґрунтування інституціональної теорії бухгалтерського обліку. Так, О.М. Петрук розглядає бухгалтерський облік, як соціальний і економічний інститут, який не тільки скеровує діяльність суб'єктів господарювання (підприємств, банків, інвестиційних фондів) незалежно від їх національності, але й використовується державою як елемент регулювання і задоволення інтересів суспільства [2, с. 144, 153].

Організація облікового процесу, формування бухгалтерської звітності як його складової частини зачіпають основу системи функціонування сучасного підприємства. Організаційна структура являє собою сукупність обов'язків, повноважень, відповідальності співробітників підприємства, а також взаємовідносин між ними. Організація облікового процесу це не тільки частина діяльності підприємства, але також і діяльність його співробітників, і результат соціальних процесів всередині підприємства. Традиційна практика, в тому числі і облікова, являє собою поведінкові схеми.

Технологія будь-якого інформаційного процесу, а обліковий процес є різновид інформаційного процесу, містить такі елементи, як характеристика

даних, носії даних та інформації, рух носіїв і забезпечення процесу. Ці елементи утворюють об'єкти організації облікового процесу, причому незалежно від техніки обліку (ведеться облік вручну, із застосуванням комп'ютерних технологій або комбінованим способом). Таким чином, об'єктами організації облікового процесу є облікові номенклатури (характеристика даних), документи (носії даних та інформації), документообіг та документопотоки (рух носіїв), технічна оснащеність (забезпечення процесу).

Вихідний об'єкт організації облікового процесу – облікова номенклатура. У бухгалтерському обліку під обліковим номенклатурою розуміють перелік назв фактів господарської діяльності, які зазвичай характеризують стан об'єктів бухгалтерського обліку. Склад об'єктів бухгалтерського обліку визначається на кожній стадії облікового процесу. З огляду на різноманіття і значний обсяг об'єктів формування облікових номенклатур, їх відбір проводять, як правило, в розрізі розділів бухгалтерського обліку (облік матеріалів, облік грошових коштів), в розрізі господарських операцій (надходження, переміщення, вибуття) і т.д. Наявність переліку облікових номенклатур дає можливість визначати обсяг облікових робіт і вибирати найбільш підходящі носії облікових даних.

Після формування переліку облікових номенклатур вибираються носії облікових даних і інформації. Вся бухгалтерська інформація (кількісні та якісні характеристики господарських фактів) спочатку відбивається в регламентованих законодавчо документах – носіях даних. Далі всі господарські факти з первинних документів переносяться і накопичуються в облікових регістрах, які стають носіями облікових даних (інформації).

Крім облікових регістрів на даній стадії облікового процесу складаються різного роду розрахункові таблиці (наприклад, розрахунок розподілу цехових витрат), бухгалтерські довідки (наприклад, виправлення помилок). Всі вони також несуть облікову інформацію. У міру того, як здійснюється перенесення даних з облікових регістрів до звітних форм, останні виявляються носіями



облікової інформації. Результати аналізу облікової інформації, що міститься у звітних формах, включаються в різні аналітичні матеріали (огляди і т.п.), які є важливими носіями облікової документації.

В українській обліковій практиці централізовано розробляються багато форм не тільки первинних документів, але і облікових реєстрів і звітних форм. Так, підприємства, що здійснюють бухгалтерський облік за єдиною журнально-ордерною формою рахівництва, ведуть його в залежності від галузевої приналежності з застосуванням реєстрів згідно з переліком типових форм. Форми бухгалтерської звітності організацій, а також інструкції про порядок їх заповнення затверджуються Мінфіном України відповідно до ст. 6 Закону України від 16.07.1999 р. № 996-XIV "Про бухгалтерський облік" (в ред. від 19.06.2020 № 738-IX).

Формування облікових показників вимагає, щоб в обліковому процесі була присутня впорядкована система руху носіїв облікових даних (інформації), звана документообігом. В обліковому процесі на сучасному підприємстві первинні документи вже рідко переміщуються поодиночі; застосування інформаційних технологій дозволяє переміщати масиви документів, що перетворює документообіг в документопотоки. В обліковому процесі циркулюють не тільки первинні документи, а й облікові реєстри, а також звітні форми. В кінцевому підсумку документи надходять в архів, де повинна забезпечуватися їх збереження і швидкість знаходження.

Раціональна організація документообігу передбачає поділ його на окремі стадії. Для цього розробляються графіки документообігу та обробки облікової інформації, а також посадові інструкції, які є складовими частинами загального плану організації облікового процесу. Форма графіка не регламентована; в графіку можуть зазначатися як основні показники руху, так і більш конкретизована інформація. Графіки можуть складатися на кожен носій облікової інформації (індивідуальні) або на групу однорідних носіїв (зведені). Графіки документообігу дозволяють рівномірно розподіляти роботу бухгалтерів в обліковому процесі та усувати можливість дублювання

операцій. Організація документообігу передбачає також контроль за рухом носіїв облікової інформації та забезпечення їх збереження в процесі руху.

Технічна оснащеність як один з об'єктів організації облікового процесу на сучасному підприємстві дуже важлива. В даний час на багатьох підприємствах існує автоматизоване робоче місце бухгалтера, оснащене персональним комп'ютером і прикладними програмами для виконання професійних завдань. Таке забезпечення облікового процесу скорочує потік паперових носіїв інформації, знижує трудомісткість облікових робіт, скорочуючи частку ручної

Взаємини бухгалтерської служби з іншими підрозділами ґрунтуються на принципах централізації і децентралізації. При централізованій формі облік ведеться бухгалтерією головної організації, при децентралізованій формі – бухгалтерією відокремленого підрозділу. Застосування децентралізованої системи можливо тільки при наявності підрозділів, виділених на окремий баланс. Спосіб, яким ведеться облік, повинен бути закріплений в обліковій політиці організації.

Хоча обліковий процес ведеться працівниками бухгалтерії, в нього той чи інший спосіб залучені керівники різних рівнів, співробітники інших підрозділів. Тому то, як обліковий процес здійснюється, багато в чому визначається поведінкою людей, що працюють на підприємстві. Засоби і способи забезпечення зв'язку між учасниками слід розглядати в якості складових елементів системного підходу до організації облікового процесу. Система зв'язку об'єднує різні частини системи в єдину структуру. Зв'язок в своїй простій формі означає передачу інформації від однієї особи до іншої. Обрані форми інформації і технічні засоби її передачі істотно впливають на успішне поширення інформації та забезпечення зв'язку.

Повідомлення можуть бути правильно і повністю зрозумілі особою, яка одержала інформацію, з урахуванням тих відтінків "значень", які мала на увазі людина, яка передала інформацію. Необхідно, щоб особа, що послала інформацію, була впевнена в тому, що людина, її прийнявши, правильно і

повністю зрозуміє отримане повідомлення. Для цього особа, що послала інформацію, має отримати по каналах зворотного зв'язку повідомлення про те, що інформація отримана і прийнята до виконання, а всі необхідні дії будуть здійснені належним чином і в належний час. Отже, ефективною зв'язком є двосторонній зв'язок, тому кожен, хто працює на підприємстві, повинні сприяти обміну інформацією в рамках облікового процесу.

Загальноприйняті правила ведення бухгалтерського обліку становлять велику важливість як системи зворотного зв'язку по відношенню до збільшення безлічі очікувань, які формують основу як для внутрішніх, так і для зовнішніх рішень, які потребують звірки і доопрацювання. Наприклад, прогнози аналітиків щодо прибутку були б марними без періодичних звітів по реалізації та корпоративного прибутку. Система зворотного зв'язку загальноприйнятих правил ведення бухгалтерського обліку надає економічний контекст, дані за минулі роки для оцінки нової інформації і подій.

Наприклад, разове збільшення інвесторами прибутку оцінюється краще, якщо йому передують економічний підйом, ніж спад.

Особливе значення для успішного функціонування всієї системи управління має достовірність, своєчасність і відносна повнота інформаційного потоку. Однак виникає питання, що розуміти під достовірністю. В українській обліковій практиці достовірність означає відповідність законодавчим нормам; в той же час досить поширене врегулювання суперечок в арбітражному суді. Значить, як би ефективно не був організований обліковий процес, він не може виробляти абсолютно достовірну інформацію. Крім того, витрати на організацію облікового процесу можуть виявитися занадто високими і перевищувати ті позитивні вигоди, які приносить його реалізація. Для багатьох учасників українського ринку ігнорування законодавства пов'язано з меншими витратами, ніж його дотримання.

На ступінь достовірності інформації істотно впливає і людський фактор, що вже багато в чому є предметом інституційного підходу. Майже у кожної людини може створитися ілюзія, що він завжди передає всім чітку, лаконічну та вичерпну інформацію, а хтось інший просто не вислухав або не зміг зрозуміти його повідомлення. Так, може скластися ситуація, коли співробітник неправильно витлумачив інструкцію або вказівку керівника.

У зв'язку з цим представляється необхідним згадати про роль довіри до інформації, виробленої в рамках облікового процесу. Бухгалтерська інформація залежить від людської поведінки, яка допускає маніпулювання обліковими даними, якщо є причини для сумнівів щодо направлення їх використання або якщо працівники компанії побоюються, що дані будуть використані проти них. І все ж довіра до бухгалтерів, так само як і до бухгалтерської інформації, необхідна. Перспективи довірливого ставлення до даних обліку визначаються тією довірою, яку зміг завоювати конкретний обліковий працівник у інших співробітників організації. Іншими словами, у когось можна отримувати інформацію без побоювання, що вона виявиться неточною, неповною або сфальсифікованою, а у когось - ні.

Схильність довіряти будь-кому і усвідомлення необхідності інформації залежать від здібностей, доброзичливості і чесності, які демонструє конкретна людина. Якщо одна людина виявляє довіру до іншої, то це частково визначає величину ризику, яку він готовий взяти на себе, і, отже, також прийнятну для нього ступінь уразливості. У разі успішного результату людина визнається надійною, довіру до неї зростає, що означає, що в майбутньому відносини з нею будуть контролюватися не так сильно. І навпаки, при негативному розвитку подій наслідки можуть бути негативними: довіра може бути підірвана, що потребує більшого контролю [3, с. 219-234].

Проблема довіри актуальна у взаєминах не тільки персоналу компанії, але і керівників вищої ланки та власників. Інституційний підхід тут збігається з основними принципами формальної економічної теорії

"принципал-агент", проте питання розглядається, швидше, не з позиції, як керуючі повинні контролювати своїх підлеглих, а з позиції, як власнику контролювати керуючого. У власників з керуючими складаються стосунки типу "принципал-агент". Власник, наймаючи керуючого, виступає в ролі принципала, а керуючий - в ролі агента. Як правило, той і інший мають різні інтереси.

У великих корпораціях, де акціями володіє безліч акціонерів, які не мають всієї повноти інформації, дій і рішень, прийняті керівниками, не можуть бути повністю проаналізовані з метою визначення, чи є поведінка вищої посадової особи орієнтованою на свої власні інтереси, або керуючий щиро намагається вирішувати завдання компанії; чи дійсно все було зроблено як треба, або керівник повинен був зробити більше. Тому ростуть так звані агентські витрати, що включають, як мінімум, витрати на аудит і фактичні збитки, які організація несе внаслідок опортуністичних дій керуючого.

У агентської теорії є два основні підходи. Класичний підхід ґрунтується на принципі повної раціональності і розглядає керівника як ідеального працівника і економічно раціональну людину, яка має можливість і необхідні професійні навички приймати ефективні рішення. Такий керуючий лояльний до організації і вірить, що через досягнення цілей компанії його особисті цілі також будуть досягнуті.

Відповідно до класичного підходу керуючих можна контролювати, якщо за допомогою ряду домовленостей привести їх до спільних інтересів з власниками компанії. Однак принципала цікавить результат (максимізація прибутку), а агента – оплата його праці. На перший погляд, можна досягти згоди, якщо праця керуючого буде оцінюватися в залежності від результату, тобто укласти з керуючим стимулюючий контракт. Але на результат впливають не тільки зусилля агента, але і зовнішні чинники, отже, оплата праці в залежності від результату не завжди можлива.

По-перше, оплата праці за результатом покладає весь ризик на керуючого, але на даний момент підписання договору зрозумілі далеко не всі

обставини. Формальна теорія "принципал-агент" заснована на припущенні, що мотивація і контроль можуть базуватися на підготовлених належним чином контрактах. Однак щоб отримати можливість ефективного укладання контрактів, необхідний ряд нестандартних знань. Повинні бути загальні і повні знання про діяльність агента у виробничій сфері [4, с. 7].

По-друге, не можна не враховувати зовнішній ефект стимулюючих контрактів. Щоб не втратити свій бонус, керуючому доводиться приховувати інформацію про небажані події, діючи як цілком легально, використовуючи лазівки в законодавстві, так і здійснюючи неправомірні дії. Все це призводить до того, що агент створює принципалу збитки.

З позиції інституційного підходу навіть вищі посадові особи не можуть завжди приймати абсолютно правильні рішення, вони діють в рамках обмеженої раціональності і схильні до впливу і узаконюються домінуючим дискурсом корпоративного управління. У широкому сенсі дискурс являє собою комплексну комунікативну подію, у вузькому сенсі – письмовий чи мовний результат комунікативної дії. Дискурс як соціальна формація відноситься до соціальної спільності або цілої культури, наприклад "організаційний дискурс". Дії керівників перебувають під впливом законодавства, заведеного порядку, звичок і т.п. Порядок передбачає запрограмовану поведінку, засновану на правилах і підкріплену їх повторюваним впровадженням. Саме інститути встановлюють критерії поведінки людей.

Керуючі, будучи агентами, що володіють повноваженнями, делегованими їм власниками, отримують великі можливості для своєї діяльності, але в той же час обмежені правилами ведення бухгалтерського обліку. Обмежуючий ефект може проявлятися на різних рівнях організації облікового процесу. Керуючі можуть вибірково приймати правила ведення обліку, відмовляючись від тих, які, на їхню думку, загрожують їх положенню.

Рішення агентської проблеми з точки зору інституційної теорії забезпечується за рахунок внутрішньо фірмових інструментів контролю принципала над агентом. Обліковий процес повинен бути організований

таким чином, щоб надавати інформацію, за допомогою якої можна оцінити ризик, правильність вибору стратегії і контролю над поведінкою членів правління компанії. Однак тут є деякі обмеження. Облік надає хорошу можливість оцінити дії керівника постфактум, тобто вже після того, як вони відбулися. Такі дії так чи інакше відображаються в бухгалтерському обліку, і витрати, пов'язані з цими діями, можуть бути визначені.

Але важливо не тільки те, що робиться, а й те, що не робиться. У такому контексті облік не дуже ефективний, оскільки за ті дії, які не були здійснені, керівник відповідальний у меншій мірі. Коли наслідки бездіяльності керівника так чи інакше проявляться в обліку, пройде досить багато часу до того, як вони знайдуть своє відображення в звіті. Наприклад, не проведений вчасно ремонт обладнання може потім позначитися в обліку як витрати, пов'язані з простоем, ще більш дорогим ремонтом або навіть заміною обладнання.

Якщо компанія має складну організаційну структуру, то обліковий процес повинен забезпечувати зовнішню і внутрішню (для материнської компанії) прозорість звітності. Такою прозорістю в значній мірі володіє звітність, складена відповідно до принципів МСФЗ, але повинна бути впевненість в тому, що дані не підтасовані, що повертає нас до проблеми довіри до облікових даних і дискурсу.

В інституційному трактуванні термін "дискурс" використовується дещо в іншому значенні, ніж в класичному розумінні. Акцент робиться на "спектрі сказаного" в будь-який момент часу в особливому "дискурсивному полі", а також на те, в якій мірі і яким чином "вимовлене" є результатом конкретних практик комунікації, навчання, координації, контролю і т.д. Створюються блоки знань, часто стають і перетворюються учасниками організації в рутинні процедури, які, в свою чергу, сприяють створенню або створюються нові блоки знань і практик. Ці блоки знань стають мовами, за допомогою яких люди обговорюють і усвідомлюють організаційні процеси. Згідно інституційної теорії зміни можуть відбуватися тільки в межах дозволеного інституційною структурою.

Значимість дискурсів можна оцінити, аналізуючи динаміку змін в обліковому процесі. Наприклад, підприємство впроваджує новий спосіб обліку і управління витратами - облік пропускну́ї здатності, застосований спільно з системою управління на основі теорії обмежень. Відбувається зсув орієнтації від традиційного контролю витрат (з метою зниження витрат) до усунення всього, що заважає високій пропускну́ї здатності, що розуміється як швидкість отримання доходу від продажів. У міру того, як змінюється обліковий процес, відбуваються зміни в сфері дискурсу спочатку в офіційних документах, а потім і в наборі понять, яким оперують всі залучені і пов'язані з обліковим процесом співробітники. Зміни характеризуються як рух до термінології і понять в сфері теорії обмежень: дохід від пропускну́ї здатності, інвестиції (або запаси), поточні витрати, причому зміст двох останніх показників істотно відрізняється від традиційного. Ця термінологія стає все більш поширеною, хоча раніше на даному підприємстві вона не використовувалася. У міру того, як розвивається процес змін в області організації обліку і дискурсу, відбувається природний процес змін у складі персоналу, і нові співробітники включаються в новий дискурс.

Таким чином, ми бачимо, що для інституціоналізації нових принципів і практик необхідні певна модель взаємодії дискурсу і звичної дії, а також достатній часовий період, який дозволив би цим принципам і практикам стати загальноприйнятими за рахунок тривалого використання. Ці принципи і практики, по-перше, стають знеособленими, тобто відокремленими від деяких окремих обставин і волі людей, до яких мають відношення; окремі індивіди не можуть змінювати інститути безпосередньо.

По-друге, вони набувають стійкості і незмінності для людей, що належать групі, на яку поширюється дія даного інституту. Інститути сприймаються як якась даність таким чином, що новоприбулі до групи змушені розглядати інститут як об'єктивну і неминучу реальність. Знеособлені і незмінні порядки і правила, в свою чергу, впливають на інституційне середовище.



Основними елементами будь-якої організаційної системи, в тому числі і облікового процесу, крім людини як її найважливішого елемента, можна назвати "формальний" і "неформальний" підходи до організації системи і стиль управління.

"Формальна" організаційна структура облікового процесу складається із сукупності посадових обов'язків, пов'язаних з виконанням конкретних завдань. Тут можуть виникати невідповідності в результаті протиріч між тими завданнями, які покладаються на кожного працівника, і його особистими бажаннями, між потребами працівника і вимогами, що пред'являються до нього організаційною структурою управління. Задоволення потреб окремої людини не завжди може забезпечуватися за допомогою організаційних схем, переліку посад, спеціалізації праці, методів контролю та ін. Розвиток формальної структури будь-якої організації піддається впливу організаційного поля, в яке організація інституційно залучена.

"Неформальний" підхід до організації облікового процесу є можливість враховувати такі моменти, які не можуть бути відображені у формальній схемі організаційної структури. Важливу роль при цьому відіграють неформальні обговорення. Деякі компанії заохочують участь працівників в колективному обговоренні важливих питань. Використовуючи формальну організаційну структуру, вони застосовують методи неформальної організаційної структури з метою стимулювання генерації нових ідей на середніх і нижчих рівнях управління, за допомогою чого їм вдається "профільтрувати" нові ідеї, перш ніж вони будуть передані вищому керівництву для розгляду і прийняття остаточного рішення. Аналогічним чином можуть проводитися "неформальні" обговорення з працівниками нижчої ланки з метою налагодження взаємовідносин та надання підтримки при вирішенні завдань, що стоять перед фірмою.

Учасники намагаються виконувати роботу кулуарно, використовувати неформальну координацію, яка хоча і не завжди доречна з формальної точки зору, але зате сприяє тому, щоб дії технічного роду проходили гладко, і

дозволяє уникнути негативної реакції громадськості. У цьому сенсі довіра при церемоніальних діях ні в якому разі не є оманлива. На думку ряду фахівців, це є найбільш розумним способом змусити учасників докласти всіх зусиль в ситуаціях, ускладнених інституційними міфами, які суперечать невідкладним технічним потребам [4, с. 150 - 171].

Стиль управління визначається тими вимогами до керуючих даного рівня, які обумовлюються формальної організаційною структурою і міркуваннями неформального характеру. Завдання системного підходу до організації полягає в тому, щоб пов'язати вимоги, що пред'являються організаційною структурою до кожного керуючому підрозділом і всієї компанії в цілому, з реальними можливостями їх функціонування.

На організацію облікового процесу величезний вплив справляє культура, яка є загальною моделлю людської поведінки. Культура впливає на всі соціальні системи, в тому числі і на бухгалтерський облік. Постулати та цінності культури визначають систематичний громадський вибір інтерпретації соціального явища, і на основі постулатів створюються звичаї. Ці звичаї прирівнюються спочатку або еволюціонують в соціальні інститути. Бухгалтерський облік вважається одним з цих інститутів і в зв'язку з викладеним повинен відображати культурні постулати. Кожна культура породила особливі схеми обліку, сформовані багатьма постійними умовами і умовами, що змінюються, які необхідно досліджувати. Культура визначає організаційну структуру, організаційну поведінку на мікрорівні, бухгалтерське оточення, пізнавальний процес індивідів, пов'язаних з бухгалтерським обліком. Іншими словами, культура впливає на всі системи і процеси в країні, включаючи і систему обліку.

У глобальному масштабі найважливішим фактором, що впливає на організацію облікового процесу, є інституційне середовище. Бухгалтерський облік сприймається не як суто технічний процес, а, скоріше, як соціальне явище, пов'язане з політичними, економічними і культурними аспектами. Система обліку не є ізольованою – навпаки, вона являє собою інституційне

середовище кожної країни, оточена іншими соціальними системами, наприклад правовою або фінансовою, які теж взаємодіють з системою обліку. Інституційне навколишнє середовище характеризується розробкою правил і вимог, яким повинні відповідати конкретні організації, якщо вони прагнуть бути легітимними і отримувати підтримку. Згідно інституційної теорії люди живуть в соціально сконструйованому світі, який наповнений громадськими думками і правилами. У цьому світі організації тимчасово відсторонені від цінностей, норм, правил, вірувань і пропозицій, що беруться до уваги, які є частково ними створеними. Створюючи формальну структуру, яка дотримується очікуваних норм і поведінки в існуючому навколишньому середовищу, організації демонструють діяльність на досягнення загальноприйнятих цілей [5, с. 506-542].

Таким чином, за своєю природою системний підхід до організації облікового процесу забезпечує отримання цілого ряду переваг, основною з яких є інтеграція багатьох підсистем, які є складовими підприємства в цілому. Облік став універсальною технологією, що дозволяє використовувати можливості моделюючих програм, важливим елементом соціальної законності при контролі за діяльністю корпорацій, визнаним методом підтвердження відповідальності бізнесу як перед державою і громадянами, так і перед самими підприємцями.

### Список використаних джерел

1. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648с.
2. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія / О.М. Петрук; Житомирський держ. технолог. ун–тет. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
3. Dillard J.F., Rigsby J.T., Goodman C. The Making and Remaking of Organizational Context. Duality and the Institutionalization Process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17. 2004. N 4.
4. Ezzamel M., Robson K., Stapleton P., McLean C. Discourse and Institutional Change: "Giving Accounts" and Accountability. *Management Accounting Research*, Volume 18, Issue 2. 2007. N 6.
5. Johansson I-L, Baldvinsdottir G. Accounting for Trust: Some Empirical Evidence. *Management Accounting Research*. Volume 14. Issue 3. 2003. N 9.

## РОЗДІЛ 2

# ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНСАЛТИНГУ, КОНТРОЛЮ І АУДИТУ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

### **2.1. Основні критерії вибору консалтингових підприємств при наданні облікових послуг\***

В умовах розвитку підприємництва в усіх країнах світу відбувається поява та закріплення на ринку потужних консалтингових компаній, які набувають рис повноцінних комерційних підприємств із власним специфічним асортиментом послуг. На даний час, Україні незначна кількість підприємств користується послугами консалтингових компаній, основними причинами чого є відносно висока вартість цих послуг, необхідність надання конфіденційної інформації сторонній компанії, а також відсутність попереднього досвіду співпраці з консалтинговими компаніями та низький рівень інформування про їх діяльність у засобах масової інформації. Саме тому, поширення практики використання послуг консалтингових компаній в цілому та з питань організації облікової роботи серед вітчизняних підприємств в набуває особливої актуальності та важливості.

Послуги консалтингових компаній охоплюють досить широкий спектр напрямів, зокрема, це: загальне керівництво, управління фінансами, управління виробництвом, маркетинг, управління працею та кадровим потенціалом, корпоративна стратегія та інше. Специфіка консалтингових послуг впливає на функціонування консалтингового ринку загалом.

Консалтингова фірма, як специфічне підприємство, метою якого є надання допомоги суб'єктам підприємництва, здійснює свою діяльність, виходячи із взаємоузгодження двох аспектів: надання професійних послуг; підтримання комерційного ефекту свого бізнесу.

---

\* Автор п. 2.1 монографії: д.е.н., проф., завідувач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ» Колісник Г. М.

Сьогодні на ринку України діють як вітчизняні, так і закордонні консалтингові фірми (загалом – понад 350). Існує також невелика кількість самостійних консультантів [3,с. 117].

Тенденції виходу на український ринок світових брендів в області консультування – хороший знак і перспектива для українських підприємств, але реальна загроза для консалтингових підприємств. Нині світові лідери займають від 25% до 40% обсягу ринку, залежно від сегмента. Вони налічують значну кількість співробітників компанії, працюють з великими підприємствами чи іноземними представництвами, які розташовані на території України. Успішність продажу консультаційних консалтингових послуг значною мірою залежить від рівня кваліфікації консультанта.

Без облікової інформації, яку формують працівники бухгалтерії – невід’ємного підрозділу підприємства, практично неможливо належним чином організувати й управлінську діяльність, а відтак забезпечити раціональне та прибуткове ведення бізнесу [3].

В ринкових умовах господарювання перелік облікових консалтингових послуг значно зростає, це пов’язано із новими потребами та вимогами підприємств. В консалтингових компаніях провідних країн світу значного поширення набуває практика облікових консалтингових послуг у різних своїх проявах: по організації і веденню бухгалтерського обліку та складанню фінансової звітності аутсорсінговими чи консалтинговими компаніями. Це пояснюється тим, що власники підприємств не вбачають доцільним витратити зусилля на ведення бухгалтерського, податкового та управлінського обліку, а також складання всіх бухгалтерської, податкової та управлінської звітності. Сьогодні варто задуматись, що затрати на утримання штату бухгалтерії, оренду приміщення для працівників бухгалтерської служби, підвищення рівня кваліфікації працівників, буде надто складним і громіздким організаційним процесом і затратно не виправданим.

Без облікової інформації, яку формують працівники бухгалтерії – невід’ємного підрозділу підприємства, практично неможливо належним

чином організувати й управлінську діяльність, а відтак забезпечити раціональне та прибуткове ведення бізнесу. В бухгалтерії забезпечується накопичення та систематизація необхідної вихідної інформації про усі господарські процеси, здійснені підприємством, а також контроль за проведеними протягом періоду обліковими операціями [2, с.6].

Часті зміни в законодавстві, а особливо в частині оподаткування та необхідність впровадження на підприємствах автоматизованих систем обліку, змушують менеджерів задумовуватися на предмет доцільності, раціональності та ефективності використання бухгалтерської служби. Забезпечення ефективної раціональної організації облікової роботи підштовхують звернення керівників чи власників підприємств до послуг консалтингових компаній, які в свою чергу надають широкий спектр консультативних облікових послуг і практичних рекомендацій щодо вирішення конкретних проблем підприємства у сфері ефективного управління та його організаційного розвитку [2, с 6].

Саме тому, поширення практики використання послуг з облікового консалтингу підприємств та організацій з питань організації облікової роботи серед вітчизняних підприємств в умовах соціально-економічних трансформацій, а також доцільності надання таких послуг з питань ведення бізнесу та складанням звітності за міжнародними стандартами набуває особливої актуальності та важливості.

Сьогодні перемогу в конкурентній боротьбі за збереження бізнесу важко забезпечити тільки матеріальними ресурсами компанії. В основі її ефективного розвитку лежать і пріоритети стратегічних компетенцій, які формує інтелектуальна-професійна складова бізнесу. Тому, залучення такого інтелектуального ресурсу, як надання консалтингових послуг в різних своїх проявах для підприємства, виступає об'єктивною необхідністю в сучасних умовах господарювання.

В Україні лише незначна кількість підприємств користується послугами консалтингових компаній, в тому числі з обліковими консалтинговими

послугами. Основними причинами такого низького попиту на ці послуги є відносно висока вартість цих послуг, а також необхідність надання конфіденційної інформації консалтинговій компанії. Все це зумовлено відсутністю попереднього досвіду співпраці з консалтинговими компаніями та низький рівень інформування про їх діяльність і переваги у засобах масової інформації та соціальних мережах.

Проблема реалізації інтелектуального продукту у вигляді облікових консалтингових послуг потенційним споживачам визначається співвідношенням попиту і пропозиції, рівнем ціноутворення і стратегією поведінки продавців та покупців на цьому ринку. Реалізація консалтингових продуктів: дослідження ринку товарів, робіт, послуг, розробка та впровадження маркетингової стратегії, оптимізація ціноутворення, реалізація рекламної кампанії є найбільш складною проблемою для консалтингового підприємства.

В Україні керівники та власники підприємств в цілях економії грошових коштів на створення та функціонування бухгалтерії та не витрачання зусиль на непрофільні процеси на обліковий процес, можуть в межах чинного законодавства передоручити ведення бухгалтерського обліку іншому суб'єкту господарювання. При цьому найбільш реальним та надійним таким суб'єктом на сьогодні є консалтингові компанії [3].

Однак, на відміну від розповсюдженого в розвинутих країнах планомірного співробітництва з консалтинговими компаніями, які надають широкий спектр консалтингових послуг, у тому числі і послуги облікового консалтингу, досвід консультування в Україні, на жаль, використовується епізодично, зберігаються тенденції відсутності у вітчизняних підприємців позитивного ставлення до діяльності консалтингових компаній.

Для розуміння ролі та значення, а відтак необхідності користування послугами облікового консалтингу, клієнт має розуміти про додатковий спектр послуг, які включає в себе консалтингове підприємство. Тобто, надання послуг облікового консалтингу, включає та охоплює суміжні сфери



консалтингу, такі як: правовий, податковий, вибір оптимальної системи оподаткування, податкове планування, організації підприємницької діяльності та стратегії розвитку бізнесу.

Позитивний досвід провідних зарубіжних компаній, які користуються послугами облікового консалтингу, які включають в себе ведення бухгалтерського, податкового та управлінського обліку, стимулюють керівників багатьох підприємств звертатися до консалтингових компаній щодо отримання від них послуги облікового консалтингу. Власники або керівники підприємства мають право обрати суб'єкта ведення бухгалтерського обліку.

Стратегія консалтингової діяльності компанії яка призначена забезпечення подальшого розвитку підприємства характеризується стратегічними напрями реалізації консалтингових послуг.

Стратегічні напрями реалізації облікових консалтингових послуг включають в себе систему певних підходів, що:

- враховують особливості ціноутворення в організації;
- враховують особливості послуг, що надаються;
- орієнтовані на залучення додаткових клієнтів та їх обслуговування;
- базуються на принципах фінансового та якісного контролю діяльності організації;
- орієнтовані на розвиток персоналу підприємства.

Основними пріоритетами реалізації облікових та консультаційних консалтингових послуг є вивчення та прогнозування ринку (клієнти, конкуренти, партнери), розробка методів пристосування до ринкових умов просування консалтингових послуг та, визначення ефективної цінової політики.

**Маркетинг облікових консалтингових послуг** – це діяльність, метою якої є сприяння поінформованості клієнтів про облікові консалтингові послуги та оцінку спроможності консультантів вирішувати проблеми замовників, а клієнтів – купувати якісний обліковий консалтинговий продукт.

При здійсненні регіонального та галузевого сегментування ринку консалтингових послуг досліджують потреби клієнтів кожного сегмента та виявляють можливості для задоволення цих потреб. При встановленні цільової групи споживачів, визначають коло клієнтів, з якими має намір працювати фірма; з'ясовують їх потреби, ступінь їх можливого задоволення та виявлення.

Розглянемо основні методи реалізації консалтингових продуктів.

Рис. 2.1.

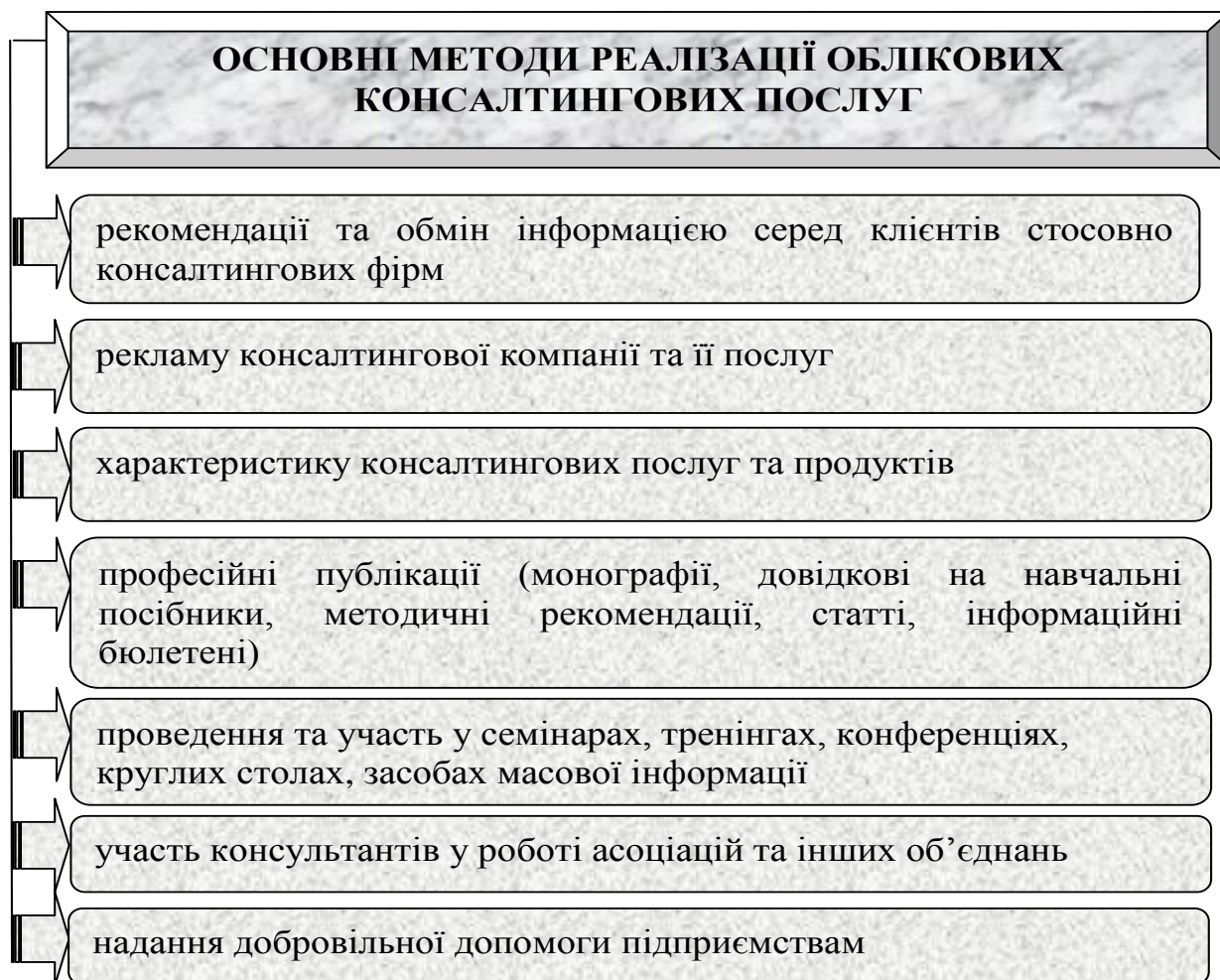


Рис. 2.1. Основні методи реалізації консалтингових продуктів  
[розроблено автором на підставі джерела 7]

Стратегія консалтингової компанії, як рішення, що розраховане на довгостроковий період, стосується найважливіших аспектів функціонування фірми:

- визначення діапазону послуг;
- визначення базових клієнтів;

- визначення технологічної стратегії;
- визначення розміру та темпів зростання компанії;
- взаємодія з конкурентним середовищем.

Варто зазначити, що стратегія консалтингової діяльності є дуже чутливою до вимог інноваційних процесів та зовнішнього середовища, що великою мірою зумовлено структурою персоналу консалтингової компанії.

Визначення діапазону послуг є основним блоком стратегії консалтингової фірми. Стратегія просування консультаційних послуг передбачає формування попиту та стимулювання збуту; виявлення найбільш припустимих способів стимулювання збуту; організацію рекламних кампаній та ІТ-кампаній.

Розглянемо організацію продажу консалтингових послуг на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Організація продажу консалтингових послуг  
[розроблено автором на підставі джерела 6]

Для утримання клієнтів важливо забезпечити та підтримувати з ними зворотній зв'язок. Запорукою довгострокових стосунків з клієнтами є безумовне дотримання етики консультаційного бізнесу та політики конфіденційності.

Однак, на відміну від розповсюдженого в розвинутих країнах планомірного співробітництва з консалтинговими компаніями, які надають широкий спектр консалтингових послуг, у тому числі і послуги облікового консалтингу, досвід консультивання в Україні, на жаль, використовується епізодично, зберігаються тенденції відсутності у вітчизняних підприємців позитивного ставлення до діяльності консалтингових компаній.

Бухгалтерський облік забезпечує обробку даних про фінансовий стан суб'єктів підприємницької діяльності, в результаті чого отримується облікова інформація. Суб'єкти господарювання сьогодні націлені на дотримання норм податкового законодавства, порушення яких тягне за собою адміністративну і кримінальну відповідальність. При цьому часто нехтуються концептуальні основи бухгалтерського обліку. З прийняттям Податкового кодексу України ситуація дещо покращилась, оскільки норми податкового законодавства зближені з нормами фінансового обліку. Тому нині постає важливе завдання, що полягає в урахуванні інформаційних потреб та наданні якісної облікової інформації не лише державним фіскальним службам, але й усім користувачам такої інформації: інвесторам, банківським та іншим кредитним установам, покупцям та ін. [4].

Часті зміни законодавства, особливо в частині оподаткування, необхідність впровадження на підприємствах автоматизованих систем бухгалтерського обліку, забезпечення правильності та раціональності організації облікової роботи зумовлюють доцільність звернення керівників чи власників підприємств до послуг консалтингових компаній, які надають широкий перелік консультативних послуг і практичних рекомендацій з вирішення конкретних проблем підприємства у сфері управління та його організаційного розвитку [3].

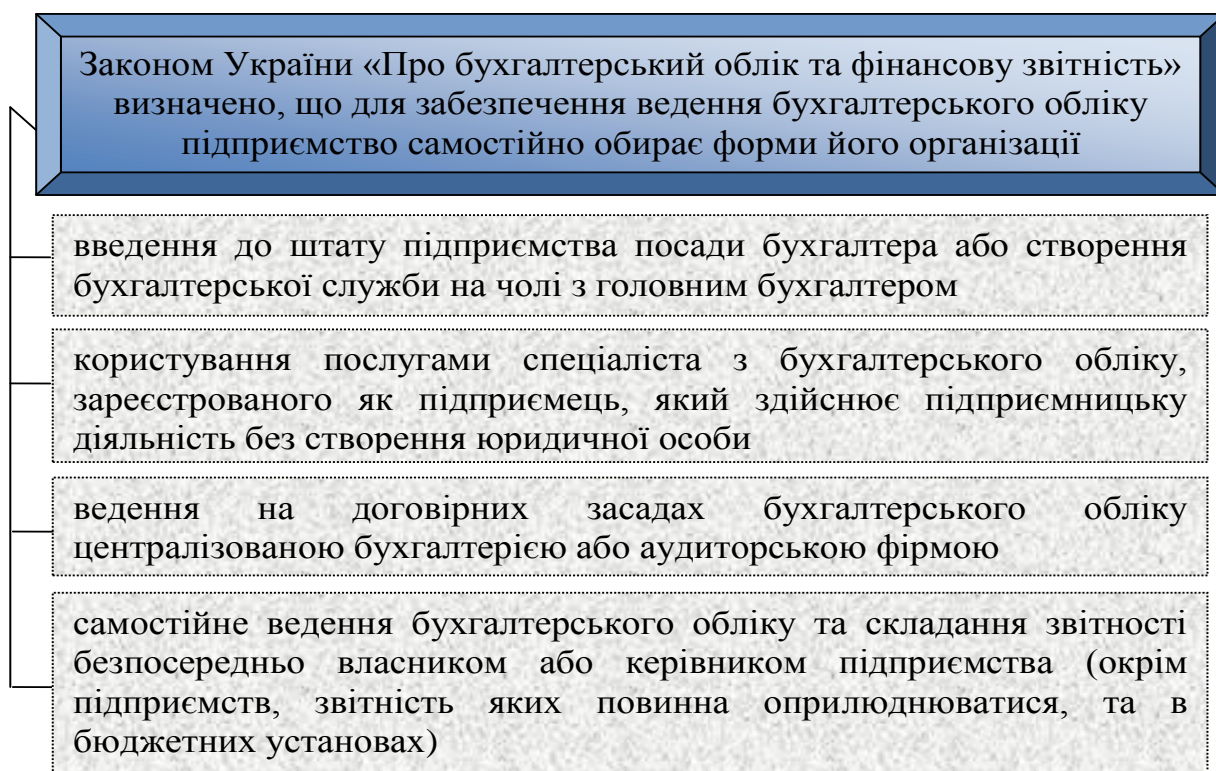


Рис. 2.3. Форми організації ведення бухгалтерського обліку підприємствами [розроблено автором на підставі джерела 3]

Понесення витрат пов'язаних з пошуком нових технологій, кваліфікованих працівників, обладнанням приміщення для бухгалтерії, придбанням комп'ютерної техніки для забезпечення діяльності бухгалтерської служби на підприємстві часто є економічно не вигідним для малих та середніх підприємств [5,с.6].

Деякі підприємства займають позицію в організації бухгалтерського та податкового обліку із залученням зовнішніх суб'єктів, таких як консалтингові підприємства. Враховуючи зазначені обставини, доцільно дослідити, для яких видів підприємств необхідно використовувати дані послуги, якого суб'єкта обрати для ведення бухгалтерського обліку, які вигоди може отримати підприємство від використання даних послуг. Розглянемо на рис. 2.4. характеристику послуг облікового консалтингу.

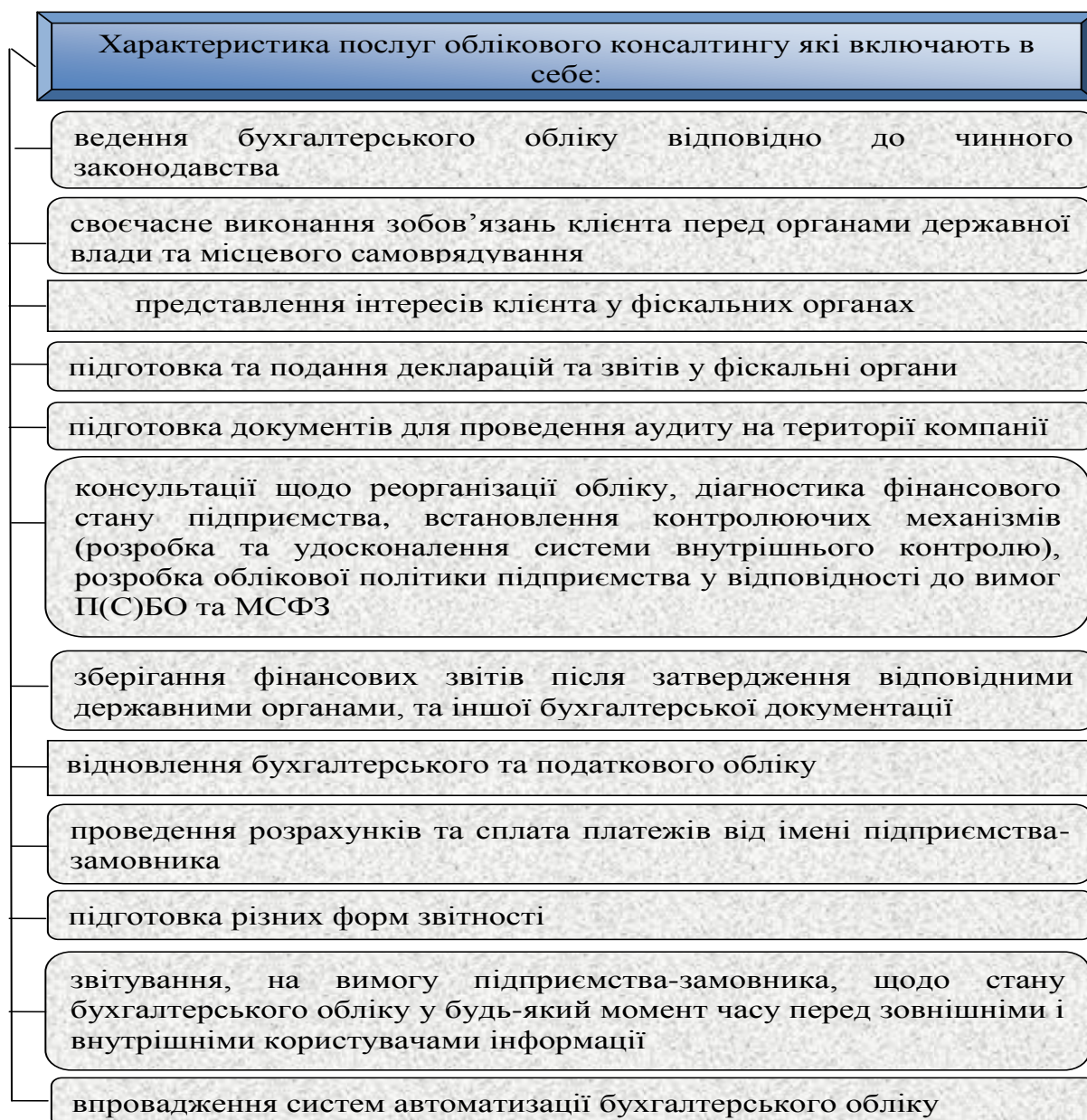


Рис. 2.4. Характеристика послуг облікового консалтингу  
[розроблено автором на підставі джерела 3]

Облікові консалтингові послуги є одні з найефективніших інструментів і засобів які можуть допомогти підприємствам, установам, організаціям за мінімальних витрат уникнути можливих і невиправданих помилок у веденні бухгалтерського та податкового обліку, але також уникнути небажаних штрафних санкцій, у разі допущенні помилок, що виникають у процесі ведення бухгалтерського та податкового обліку. З огляду на це, основними перевагами використання послуг облікового консалтингу для підприємства-замовника див. рис. 2.5.



**Основними перевагами використання послуг облікового консалтингу для підприємства-замовника є:**

- 1** сукупна вартість послуг облікового консалтингу менша, ніж розмір витрат на оплату праці працівників бухгалтерії (заробітна плата, нарахування на неї, лікарняні, відпускні, премії, соціальні виплати тощо), економія на програмному забезпеченні для ведення бухгалтерського обліку та обладнанні робочого місця
- 2** уникнення можливості прийняття на роботу некваліфікованих бухгалтерів (відсутні витрати на підвищення кваліфікації бухгалтерів на підприємстві-замовнику), підприємство виводить «неприбуткових» працівників за межі штату
- 3** перекладення матеріальної відповідальності на зовнішнього виконавця, в межах контракту, за результатами наданих послуг
- 4** вивільнення приміщень, необоротних активів, які відводяться під бухгалтерську службу (поява можливості їх альтернативного використання: здача в оренду, розширення виробничих потужностей)
- 5** значна економія часу (відпадає необхідність детального вивчення змін законодавства, поїздок у фіскальні та фінансові органи, органи державної та місцевої влади, підготовки необхідних документів для проведення аудиту чи інших видів перевірок та ін.)
- 6** отримання послуг професійних бухгалтерів, аудиторів, юристів, які вирішують проблеми підприємства (гарантується висока якість наданих послуг, шляхом залучення до виконання роботи кваліфікованих фахівців з питань обліку, оподаткування і права), доступ до додаткових ресурсів у галузі фінансів, бухгалтерського та податкового обліку, економія витрат по отриманню офіційної нормативної інформації
- 7** юридичне оформлення надання консалтингових послуг, ризики, пов'язані з претензіями податкових органів перекладаються на виконавця
- 8** обсяг послуг обмежується тільки фінансовими можливостями підприємства-замовника, зосередження уваги на основному виді діяльності, зменшення податкових платежів, гнучка реакція на зміни зовнішнього та внутрішнього середовища

Рис. 2.5. Основні переваги використання послуг облікового консалтингу для підприємства-замовника [розроблено автором на підставі джерела 3, 5]

Дані, відображені на рис. 2.5, свідчать про те, що основними перевагами, які отримує замовник при використанні послуг з ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах з консалтинговими підприємствами, є економічні, які полягають у зниженні витрат діяльності, та професійні – залучення висококваліфікованих працівників для ведення бухгалтерського обліку.

Зростання обсягу реалізованих послуг в сфері бухгалтерського обліку можна також пояснити тим, що вартість послуг з ведення бухгалтерського обліку визначається за домовленістю сторін і залежить від обсягу документообороту, складності господарських операцій, розподілу обов'язків між замовником та виконавцем. Відповідно до чинного законодавства відповідальність за організацію бухгалтерського обліку несе власник підприємства або уповноважений ним орган. Саме власник або керівник залежно від обсягів облікової інформації, яка обробляється, приймають рішення щодо вибору суб'єкта ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Залежно від організаційно-правової форми підприємства, його виду та обсягів діяльності для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві можуть залучатися внутрішні або зовнішні суб'єкти. Система бухгалтерського обліку в умовах їх надання консалтинговими підприємствами повинна забезпечувати виконання поставлених перед нею завдань і задоволення інтересів замовника та виконавця на основі оптимального поєднання правового та договірного регулювання даного процесу, що спричинено неспроможністю залучення висококваліфікованого штатного облікового персоналу внаслідок обмеженості фінансових ресурсів та масштабів діяльності малих і середніх підприємств.

Вивчаючи процес надання консалтингових послуг, пропонуємо розглянути етапи надання послуги облікового консалтингу та їх особливості (рис. 2.6.).

Для утримання клієнтів важливо забезпечити та підтримувати з ними зворотній зв'язок. Запорукою довгострокових стосунків з клієнтами є безумовне дотримання етики консультаційного бізнесу та політики конфіденційності.

Конфіденційність інформації працівниками консалтингової компанії, має бути прописана у договорі про надання послуги облікового консалтингу, де в обов'язковому порядку прописується відповідальність консалтингової компанії за розголошення такої інформації. Саме тому, консалтингова



компанія з хорошою репутацією, яка прозоро працює на ринку послуг не піде на розголошення конфіденційної інформації про свого клієнта, оскільки не захоче втратити довіри клієнтів, а від так і прибутків від своєї діяльності [3].

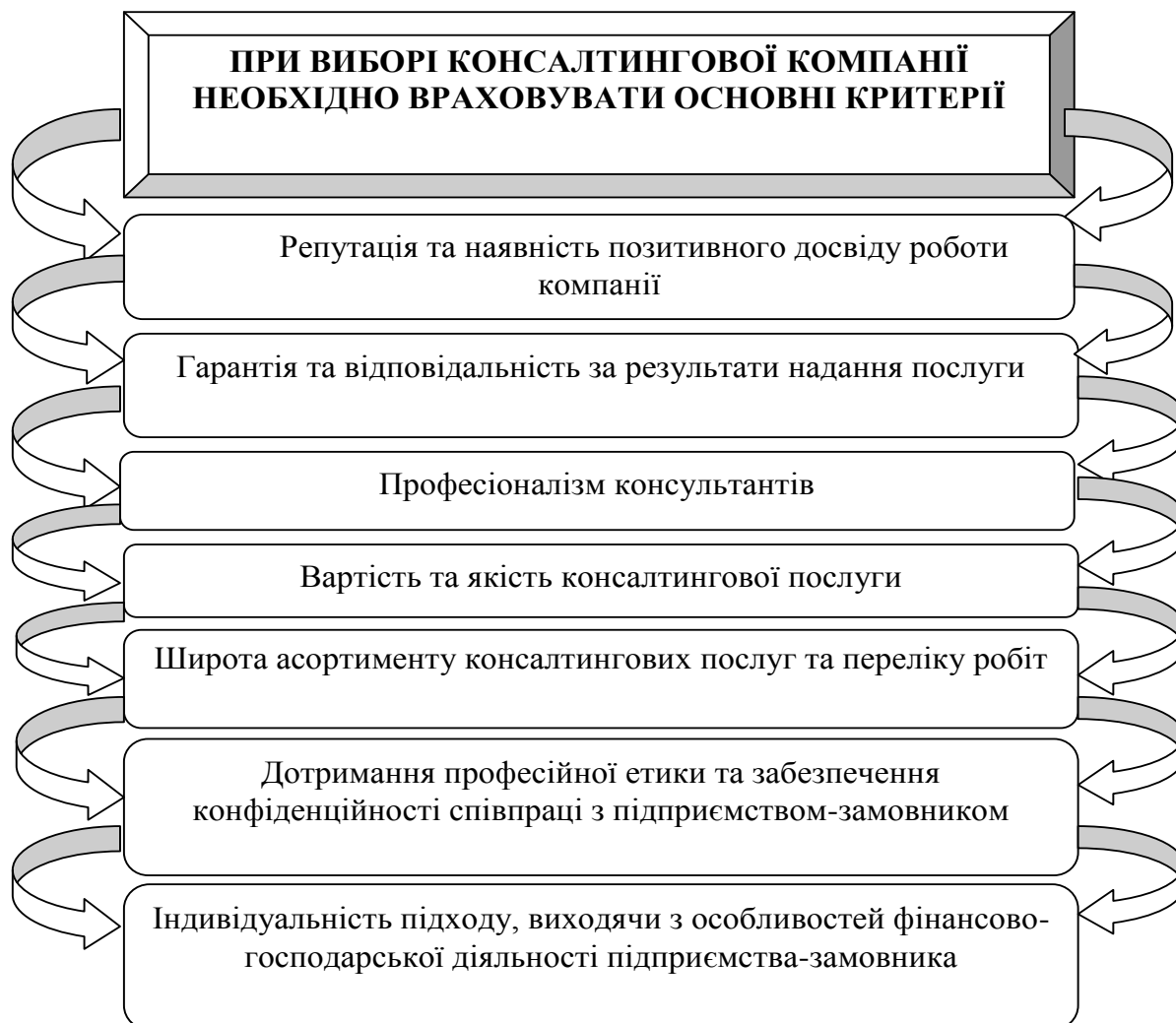


Рис. 2.6. Основні критерії які необхідно враховувати при виборі консалтингової компанії [розроблено автором на підставі джерела 3]

Вивчаючи процес надання консалтингових послуг, пропонуємо розглянути етапи надання послуги облікового консалтингу та їх особливості (рис. 2.7.).

Від правильного вибору консалтингової компанії, буде залежати успішне управління підприємством, а відтак виходу його на якісно новий рівень розвитку. Однак, для надання консалтингової послуги максимально якісно, керівництво підприємства-замовника, має надати працівникам консалтингової компанії необхідні бухгалтерські документи, без виключення,

і ті, які носять комерційну таємницю. Така ситуація є не завжди привабливою для керівників підприємств, що в першу чергу, пов'язано із використанням різних схем приховування реальних доходів підприємства з метою уникнення оподаткування.



Рис. 2.7. Етапи надання послуги облікового консалтингу  
[розроблено автором на підставі джерела 3]

Позитивний досвід провідних зарубіжних компаній, які користуються послугами облікового консалтингу, стимулюють керівників багатьох підприємств звертатися до консалтингових компаній щодо отримання від них послуги облікового консалтингу.

Тенденції виходу на український ринок світових брендів в галузі консультування є хорошим знаком і перспектива в майбутньому для українських підприємств. Сьогодні, реальна загроза для вітчизняних консалтингових підприємств – це світові лідери, які займають велику частку обсягу ринку в залежності від сегмента. Саме їм належить велика кількість співробітників компанії, які працюють з великими підприємствами чи іноземними представництвами які розташовані на території України.

Вважаємо, щоб прискорити позитивні зміни при просуванні облікових консалтингових продуктів, можна завдяки впровадженню в діяльність консалтингових підприємств маркетингового механізму. Такий механізм рекомендовано розробляти з урахуванням специфіки сегменту ринку, на якому працює підприємство, а саме, запитів потенціальних і реальних споживачів і природи конкуренції в обраному сегменті, це дасть змогу сформулювати чітке розуміння про становище і перспективи розвитку консалтингового ринку, його структуру відповідно до попиту і пропозиції.

Стратегічні напрями реалізації облікових консалтингових послуг та визначення ефективної цінової політики є запорукою успіху реалізації маркетингу облікових консалтингових послуг.

Користуючись послугами облікового консалтингу, клієнт має розуміти про додатковий спектр послуг, які включає в себе консалтингове підприємство. Надання послуг облікового консалтингу, включає та охоплює суміжні сфери консалтингу, такі як: правовий, обліковий та податковий консалтинг, вибір оптимальної системи оподаткування, податкове планування, організації підприємницької діяльності та стратегії розвитку бізнесу.

Організація та ведення бухгалтерського обліку в умовах консалтингових підприємств зумовлює виникнення особливостей в частині документального і кадрового забезпечення виконання обов'язків замовником та виконавцем.

Досвід провідних держав свідчить, що в умовах як стабільного економічного розвитку, так і в період кризових ситуацій в країні, з'являється

потреба в наданні облікових консалтингових послуг. Процеси адаптації облікового консалтингу за умов глобалізації світової економіки вимагають формування певних стандартів як до професійних знань, так і до практичних навичок консультантів, а відтак і до процесів та процедур реалізації облікових консалтингових послуг.

### **Список використаних джерел**

1. Організація консалтингової діяльності: навчальний посібник / В. А. Верба, Т. І. Решетняк. Київ: Національний економічний університет. 2000. 242 с.

2. Долбнєва Д. В. Дослідження місця та ролі консалтингових компаній в організації обліку сучасного підприємства. Science Rise. 2016. № 10(1). С. 6-11. URL: <http://nbuv.gov.ua/pdf>.

3. Колісник Г. М., Колісник Б. А. Характеристика стану формування та розвитку консалтингових послуг в Україні та світі. Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством: праці XI міжнар. наук.-практ. конф., м. Луцьк, 21-22 червня 2019 р. Львів, 2019. С. 52-56.

4. Колісник Г.М., Колісник Б. А. Основні критерії вибору консалтингових підприємств при наданні облікових послуг. Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. 2019. Вип. 3(137). С. 68-74.

5. Колісник Г.М. Характеристика методів управлінського консультування. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції: праці II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції м. Ужгород, 16 квітня 2020 р. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2020. С154-158.

6. Колісник Г.М., Левкулич В. В. Стратегія маркетингу облікових консалтингових послуг. Науковий Вісник Хмельницького національного університету. Серія «Економічні науки. – 2020. – Вип. № 4, Том 2. – С. 177-182.

7. Спільник І. В. Аналіз кон'юнктури ринку консалтингових послуг. Маркетингові технології підприємств в сучасному науково-технічному середовищі :праці VI Регіональної науково-практичної конференції молодих вчених та студентів. м. Тернопіль, 25 квітня. Тернопіль. 2016. С. 176-177.

8. Ринок консалтингових послуг в Україні, дослідження консалтингової групи «Астарта-Таніт» на замовлення ЄБРР.URL: [www.astarta.com.ua](http://www.astarta.com.ua)

## **2.2. Концептуальні підходи до організації системи обліку витрат, доходів та результатів як інструменту інформаційно-аналітичного забезпечення управління: досвід німецькомовних країн і перспективи його застосування в Україні\***

В умовах конкурентного ринкового середовища, для якого характерними є високий рівень динаміки та невизначеності, прибутковість підприємства як в короткостроковій, так і довгостроковій перспективі залежить, насамперед, від ефективності роботи менеджменту на всіх ієрархічних рівнях управління. При цьому ефективність системи управління визначається не тільки рівнем професійної підготовки управлінського персоналу, але і якістю інформаційно-аналітичного забезпечення системи менеджменту релевантною інформацією при прийнятті оперативних та стратегічних управлінських рішень. Таким чином, поряд із класичними факторами виробництва інформаційний ресурс все в більшій мірі набуває стратегічного характеру, формуючи конкурентну перевагу підприємства в процесі досягнення ним як короткострокових, так і довгострокових цілей бізнесу.

Необхідна для прийняття управлінських рішень інформація надходить в систему управління із зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства. При цьому, інформація із зовнішнього середовища стосується, насамперед, ринків продукції, ринків ресурсів (сировини, технологій, капіталу, праці) та макроекономічних умов діяльності підприємства (правових, екологічних, політичних, технологічних, демографічних та ін.), а

---

\* Автор п. 2.2 монографії: к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ» Шулла Р. С.

інформація із внутрішнього середовища стосується, насамперед, різноманітних аспектів економічних процесів, які відбуваються на підприємстві.

Особливе місце в процесі інформаційного забезпечення управління займає облікова система, яка у вартісному вимірі відображає економічний аспект діяльності підприємства, що, в свою чергу, дозволяє менеджменту орієнтувати весь господарський процес на досягнення ключових вартісних цілей підприємства: необхідного рівня ліквідності та прибутковості. При цьому на різні ієрархічні рівні в системі управління інформація потрапляє в трансформованому і агрегованому вигляді.

На сьогоднішній день як в зарубіжній, так і у вітчизняній фаховій літературі сформувався консенсус в питанні поділу облікової системи на такі складові елементи як фінансовий облік та управлінський облік [1-8]. В якості критеріїв такого поділу виступає «тип користувачів інформації»: фінансовий облік передбачає відображення економічних процесів підприємства з метою задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів, а управлінський облік – внутрішніх користувачів (рис. 2.8).

Як видно з рисунку 1, об'єктом відображення в обліку є трансформаційні процеси, які відбуваються в економічній (керованій) системі підприємства. Відомий австрійський вчений Г. Зайхт (G. Seicht) виокремлює два базові види трансформаційних процесів, які відбуваються в економічній системі підприємства: матеріальний та фінансовий трансформаційний процес [8, с. 13].

Матеріальний трансформаційний процес включає такі фази як придбання факторів виробництва (ресурсів), їх комбінування і трансформацію в готову продукцію та реалізацію останньої покупцям. Окрім того, до складу матеріального трансформаційного процесу входять логістичні операції та допоміжні операції (відновлення технологічної інфраструктури).



Рис. 2.8. Трансформаційні процеси підприємства та їх відображення в обліковій системі [авторська розробка]

Фінансовий (трансформаційний) процес включає такі складові як залучення фінансових ресурсів, їх тимчасове утримання на підприємстві та перетворення на фактори виробництва в процесі ринкового обміну. При цьому, залучення фінансових ресурсів відбувається не тільки на ринку продукції, але і за допомогою здійснення фінансових операцій на ринку капіталу (емісія акцій, банківське кредитування та ін.).

Необхідно зазначити, що в умовах ринкової економіки, іманентною ознакою якої є товарно-грошові відносини, зазначені базові трансформаційні процеси обумовлюють один-одного, формуючи таким чином на рівні підприємства єдиний механізм кругообігу факторів виробництва, продукції (послуг) та грошового капіталу. При цьому, в рамках операційного циклу грошовий капітал не бере участі у створенні доданої вартості, а виконує

тільки інструментальну (допоміжну) функцію, забезпечуючи безперебійне протікання процесів обміну на ринку ресурсів та ринку продукції (послуг).

Інформаційний трансформаційний процес включає такі стадії як збір (реєстрацію) первинних даних, їх зберігання, обробку первинних даних (комбінування, агрегування) з формуванням на виході інформації описового та пояснювального характеру, яка, в свою чергу, при прийнятті рішень менеджментом на таких стадіях управлінського циклу як планування та регулювання трансформується в інформацію імперативного характеру. В підсумку, інформаційний процес покликаний створити на підприємстві передумови для оптимального протікання матеріального та фінансового трансформаційного процесів. Необхідно зазначити, що інформаційний процес відбувається не тільки в обліковій системі, а охоплює всі ієрархічні рівні в організаційній структурі підприємства: від топ-менеджменту до рівня окремих посадових позицій, зайнятих в рамках базових економічних процесів.

Облікова система як в методичному, так і в організаційному вимірі повинна забезпечувати виконання інформаційних процесів, починаючи від стадії збору первинних даних, і закінчуючи стадією формування інформації необхідного цільового спрямування. При цьому необхідно зазначити, що об'єктом відображення в обліку може бути не тільки минулий матеріальний та фінансовий трансформаційний процес, але і майбутні процеси в економічній системі підприємства [8, с. 14]. В останньому випадку описова інформація буде мати не ретроспективний, а прогностичний характер.

Традиційно фінансовий облік представляє собою інформаційну систему, яка у вартісному вимірі відображає наслідки минулих економічних процесів та явищ на підприємстві. Таким чином, весь інформаційний процес у фінансовому обліку (від первинної реєстрації до формування фінансової звітності) має ретроспективний характер. Окрім того, правила відображення інформації у фінансовому обліку та звітності чітко регулюються законодавством з метою формування об'єктивної, достовірної та



неупередженої інформації для зовнішніх користувачів, яка б забезпечила захист економічних інтересів останніх. Натомість, для системи управлінського обліку головним імперативом є інформаційні потреби менеджменту, а у виборі методичних підходів до обробки (групування) інформації система управлінського обліку керується, насамперед, принципом «релевантності інформації».

Управлінські рішення завжди стосуються майбутніх подій, тому релевантна інформація за своєю суттю має прогностичний характер. Відповідно система управлінського обліку поряд із ретроспективно орієнтованими процедурами обробки інформації повинна включати також і методи, які використовуються на стадії формування економічних планів підприємства та прийняття управлінських рішень (планові та прогностичні розрахунки).

Як у фінансовому, так і в управлінському обліку ключовими фінансовими показниками в процесі інформаційного забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів інформації є показники прибутку (збитку), а також формуючі його показники доходів і витрат, які виражають вартісні цільові критерії діяльності підприємства. В історичному контексті важливою обставиною, яка сприяла появі і виокремленню із традиційного бухгалтерського обліку системи управлінського обліку, стала невідповідність підходів до формування зазначених фінансових показників в системі бухгалтерського (фінансового) обліку інформаційним потребам менеджменту: в першій половині минулого століття, в умовах інфляційної економіки і активного впровадження в практику управлінської роботи підприємств методів планування, ретроспективна інформація фінансового обліку щодо витрат, доходів та фінансових результатів априорі не спроможна була відповідати принципу «релевантності». Як влучно писав основоположник німецької облікової школи О. Шмаленбах (E. Schmalenbach) в своїй монографії: «Інформаційні цілі визначають побудову облікової системи» [9]. В континентальній Європі, зокрема в німецькомовних країнах,

саме О. Шмаленбах започаткував поділ єдиної до того часу облікової системи на фінансову та управлінську складову, що на сьогоднішній день проявляється як в методичному (двоколова система обліку), так і в інституційному вимірі. Таким чином, на сьогоднішній день є очевидним, що облікові цілі «формування неупередженої та достовірної інформації для зовнішніх користувачів» та «інформаційна підтримка менеджменту при прийнятті управлінських рішень та контролі їх виконання» об'єктивно не можуть бути досягнуті на основі використання однієї облікової системи.

Для кращого розуміння структурної побудови управлінського обліку доцільно, на нашу думку, спочатку розглянути операційно-організаційну модель підприємства як основу для побудови облікової моделі (рис. 2.9).

Представлена на рис. 2.9. організаційно-операційна модель підприємства ґрунтується на аналізі та узагальненні теоретичних праць таких відомих німецьких вчених як Х. Хунгенберг (H. Hungenberg) та Д. Хан (D. Hahn) [10]. Німецькі вчені розглядають підприємство із системної точки зору як центр економічних процесів, орієнтованих на досягнення певної системи цілей. В рамках системи «підприємство» виокремлюються такі елементи як «об'єкти (праці)», «людський потенціал», «технологічний потенціал» та «економічні операції». При цьому, орієнтована на досягнення певних цілей діяльність людського потенціалу є організованою і передбачає виконання різноманітних операцій над об'єктами праці за допомогою технологічного потенціалу. В рамках організаційної теорії термін «організація» має амбівалентний характер: в динамічному вимірі цим терміном позначається управлінська функція формування системи регулюючих норм для впорядкування економічних процесів на підприємстві, а в статичному вимірі він виражає певну довгостроково діючу ієрархічну побудову підприємства, яка складається із окремих організаційних одиниць [10]. При цьому, за кожною організаційною одиницею закріплюється певна сукупність операцій (видів діяльності, дій), які вона повинна на регулярній основі виконувати згідно

встановлених організаційних правил, а також регулюється взаємодія між організаційними одиницями в просторовому та часовому аспекті.

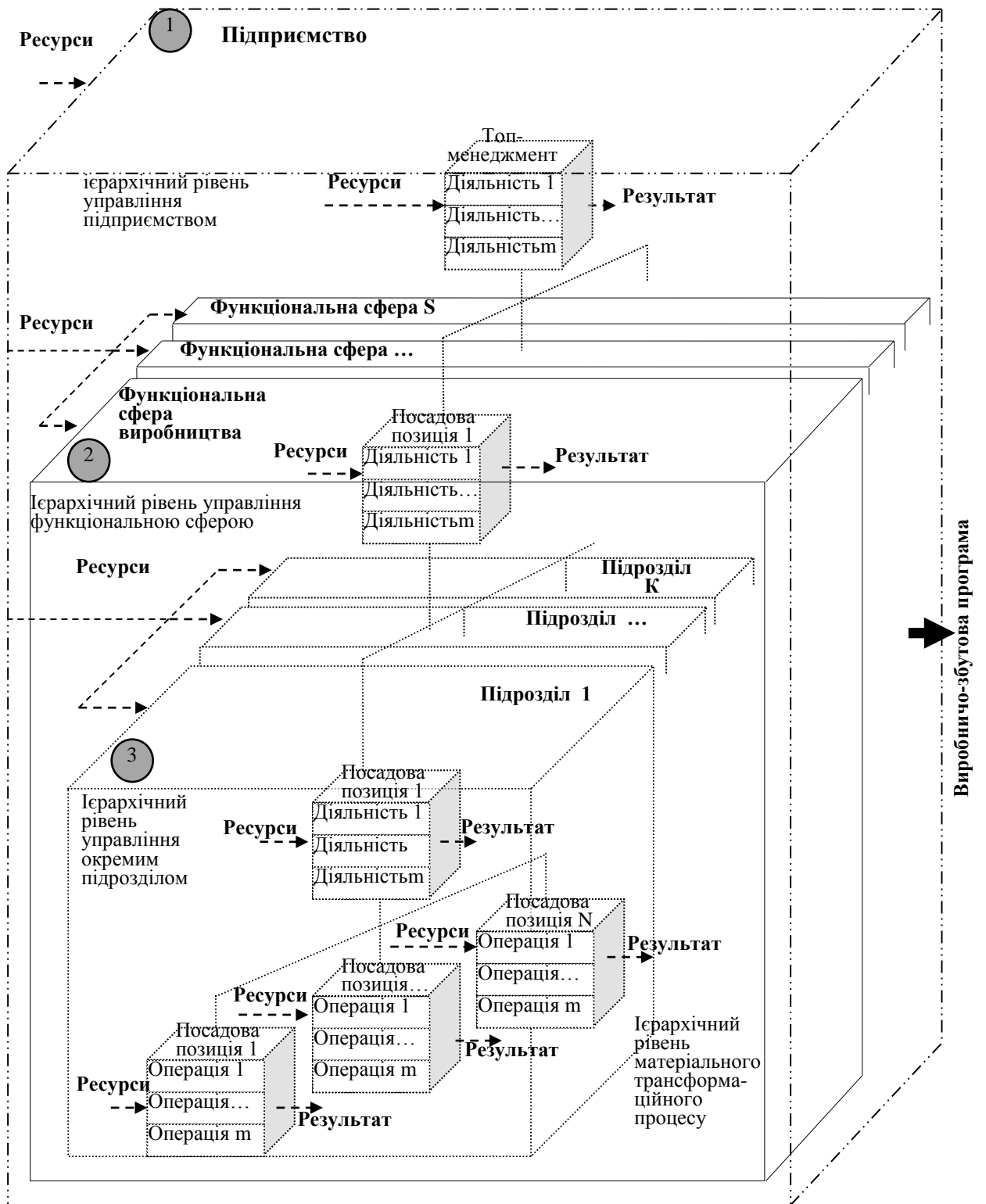


Рис. 2.9. Організаційно-операційна модель підприємства (на прикладі функціональної організаційної структури) [авторська розробка]

Будь-яка операція (діяльність), яка виконується (здійснюється) організаційною одиницею, вимагає використання ресурсів. Отже, витрати, які виражають вартість спожитих ресурсів, первинно виникають в окремих операціях (діях, діяльності) і тому в обліку повинні первинно групуватися саме за операціями. Оскільки виконання операцій (діяльності) покладається на окремі організаційні одиниці, то і витрати автоматично можуть відслідковуватися до окремих посадових позицій, підрозділів (рис. 2.9, блок 1), функціональних сфер (блок 2) та підприємства в цілому (блок 3). Управлінський облік, відображаючи економічні процеси, являє собою перспективно або ретроспективно орієнтовану модель, побудова якої може бути представлена таким чином (рис. 2.10).

Будь-яка модель для її користувача виконує, насамперед, інструментальну функцію. Не є винятком і модель управлінського обліку, яка для менеджменту є інструментом відображення певного (релевантного для цілей управління) аспекту господарської діяльності підприємства (інструментальний аспект управлінського обліку). Але управлінський облік може розглядатися не тільки в інструментальному аспекті. Його можна розглядати і як функцію (процес) в системі управління, направлений на генерування інформації (функціональний аспект), при цьому функція управлінського обліку може бути інституціолізованою, тобто втіленою в організаційній структурі підприємства у вигляді організаційного підрозділу під назвою, наприклад, «служба управлінського обліку» (інституціональний аспект).

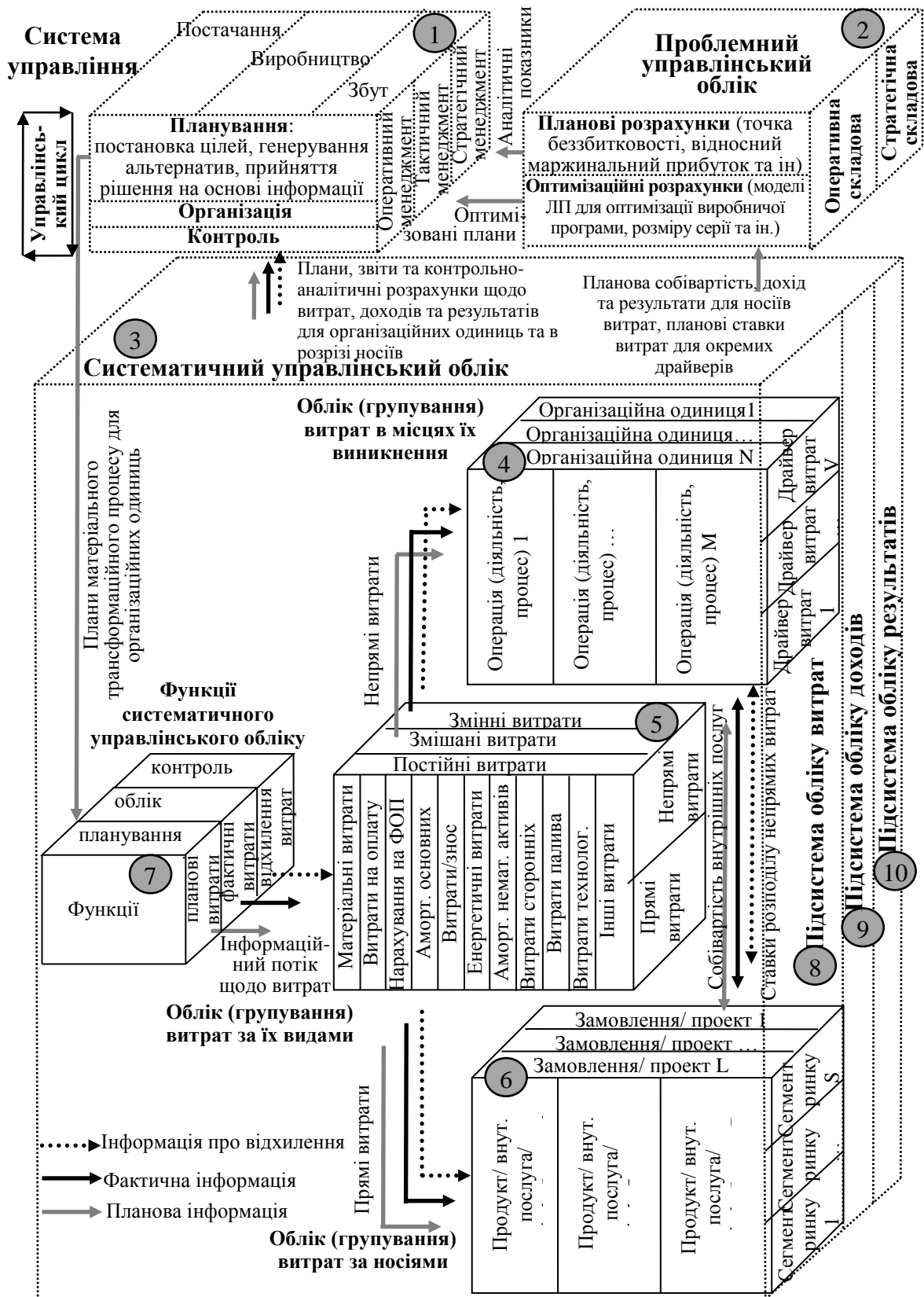


Рис. 2.10. Структурна побудова моделі управлінського обліку [авторська розробка]

Оскільки управлінський облік для вітчизняної облікової науки є запозиченим і, відносно, новим теоретичним конструктом (фундаментальні теоретичні дослідження почали проводитися і публікуватися тільки після переходу до ринку – з 1991 р.), то запропонована авторська модель управлінського обліку (рис. 2.10) базується на ґрунтовному аналізі теоретичних досліджень та узагальненні концептуальних підходів щодо організації управлінського обліку, насамперед, в зарубіжній обліковій науці. Слід зауважити, що в обліковій науці одні з найбільших досягнень в теоретично-концептуальному обґрунтуванні системи управлінського обліку, на нашу думку, має німецька облікова школа, найбільш відомими представниками якої в минулому та сучасності є такі науковці як О. Шмаленбах (E. Schmalenbach), Х.-У. Кюппер (H.-U. Küpper), В. Меннель (W. Männel), Г. Зайхт (G. Seicht), В. Кільгер (W. Kilger) та ін. [5-11]

Наведені вище моделі операційно-організаційної структури підприємства (рис. 2.9) та структурної побудови системи управлінського обліку (рис. 2.10) є між собою ізоморфними: зазначені моделі характеризуються своєю структурною подібністю, що і не дивно, оскільки обидві моделі, в підсумку, спираються на єдиний об'єкт емпіричного пізнання, а саме – господарський процес підприємства. Структурна подібність означає, насамперед, подібність між окремими елементами та взаємозв'язками між цими елементами в обох моделях. В моделі управлінського обліку ця структурна подібність чітко проявляється, насамперед, в такій її складовій як «систематичний управлінський облік» (блок 3, рис. 2.10). Так, спожиті ресурси в моделі управлінського обліку відображаються через такий елемент як «витрати» (вартість спожитих ресурсів), виробничо-збутова програма підприємства знаходить своє відображення через такий елемент як «носії витрат» (види продукції, замовлення, проекти), організаційні одиниці та виконувані ними операції (діяльність) відображаються за допомогою такого елемента як місця виникнення витрат (організаційні одиниці та операції – як об'єкти, за якими

групуються витрати з метою контролю останніх або розподілу між носіями), а результати роботи окремих організаційних одиниць відображаються за допомогою такого елемента як «носії витрат» (напівфабрикати, внутрішні послуги) та «драйвери витрат» (вимірники результатів та обсягу діяльності для різноманітних організаційних одиниць). Таким чином, організаційно-операційна модель поряд із своїм первинним інструментальним призначенням (в рамках організаційної теорії) виступає в якості методу візуалізації тих елементів, які мають системоутворюючий (конститууючий) характер для моделі управлінського обліку.

Як вже зазначалося вище, інформаційні процеси в обліковій системі є складовим елементом загального інформаційного (трансформаційного) процесу підприємства. При цьому, інформаційний процес в обліковій системі, який складається із таких трьох базових елементів як збір даних, їх обробка і трансформація в інформацію цільового призначення з подальшою передачею зацікавленим користувачам, представляє собою, на нашу думку, ніщо інше як перманентний процес багатостадійного (пере)групування інформації.

В системі управлінського обліку, для якої іманентною є не тільки облікова, але і планова функція (блок 7, рис. 2.10), процеси групування відбуваються як щодо ретроспективної інформації про витрати, доходи та фінансові результати (блок 8, 9, 10 відповідно), так і щодо планової (прогнозової) інформації по зазначених об'єктах. Необхідно також відмітити, що як на стадії обліку, так і на стадії планування підходи до групування витрат (доходів, результатів) повинні бути однаковими, що уможливорює порівняння інформації і, таким чином, ефективне застосування контрольно-аналітичної функції управлінського обліку (блок 7).

Оскільки ядром системи управлінського обліку є підсистема обліку витрат (блок 8, рис. 2.10), то в подальшому сконцентруємо основну увагу дослідження саме на ній, а проблеми обліку доходів та результатів будуть висвітлюватися принагідно.

В багатьох країнах Заходу, зокрема в німецькомовних країнах, традиційним і загальноприйнятим є поділ управлінського обліку на систематичну (нім. Grundrechnung) та проблемну (нім. Sonderrechnung або Auswertungsrechnung) складові [5-11]. При цьому, на нашу думку, систематичний управлінський облік – це організований поточний багатостадійний процес групування облікового матеріалу (витрат, доходів та результатів) з генеруванням на виході стандартизованої інформації без врахування інформаційних потреб конкретного управлінського рішення. Натомість, проблемний управлінський облік являє собою спорадичний процес обробки інформації з метою інформаційно-аналітичної підтримки менеджменту при вирішенні конкретної управлінської проблеми, при цьому, в якості основної інформаційної бази для проблемного обліку виступає систематичний управлінський облік. В свою чергу, систематичний управлінський облік німецькі вчені пропонують поділяти на такі складові елементи як «облік витрат за видами» (нім. Kostenartenrechnung), «облік за місцями виникнення витрат» (нім. Kostenstellenrechnung) та «облік за носіями витрат» (нім. Kostenträgerrechnung) [5-11]. Також доречно зазначити, що рецепція і прямий переклад німецькомовного терміну «Kostenstelle» («Kosten» – витрати, «Stelle» – місце) як «місце виникнення витрат» є не цілком коректним, оскільки в науковому контексті поняття «Stelle» в німецькомовній фаховій літературі відноситься до термінологічного апарату організаційної теорії (нім. Organisationstheorie), де ним позначається окрема посадова позиція (організаційна одиниця) в організаційній структурі підприємства [11]. При цьому, організаційні одиниці можуть виокремлюватися на основі різноманітних критеріїв: просторового, функціонального, процесного, продуктового та ін. Отже, більш доречним, на нашу думку, був би переклад зазначеного терміну як «облік витрат за організаційними одиницями».

Структурні блоки систематичного управлінського обліку (блок 3, рис. 2.10) є наслідком виконання організаційної функції в обліковій сфері



підприємства: виокремлення груп постійних, змінних та змішаних витрат, формування груп прямих та непрямих витрат, виокремлення в місцях виникнення витрат таких об'єктів для їх групування як організаційні одиниці, операції (діяльність) та драйвери витрат (чинники витрат, затратоутворюючі фактори), виокремлення окремих груп носіїв витрат (продуктів, напівфабрикатів, внутрішніх послуг, замовлень, проектів, сегментів ринку) – все це являє собою проблему не поточного обліку, а проблему організації, тобто побудови структурних компонент систематичного управлінського обліку.

В рамках систематичного управлінського обліку інформаційний потік щодо такого облікового об'єкту як «фактичні/ планові витрати», проходить через такі стадії групування (рис. 2.10):

1) Облік (групування) витрат за їх видами (блок 5).

На цій стадії факт споживання ресурсів може бути відображений одночасно у трьох вимірах, тобто може ідентифікуватися за «видом спожитого ресурсу», за «способом віднесення на носії витрат» та за «поведінкою по відношенню до обсягу діяльності». Тривимірна система ідентифікації витрат застосовується тільки у випадку організації систематичного управлінського обліку за принципами «директ-костингу». У випадку побудови систематичного управлінського обліку за принципами «абсорпшен-костингу» (система обліку та калькулювання повних витрат) або класичного «АВ-костингу» (система обліку витрат за видами діяльності) достатньою є двовимірна система ідентифікації витрат.

Необхідно зазначити, що в рамках систематичного управлінського обліку традиційним носієм витрат є одиниця окремого виду продукції (окремого замовлення), тому прямі витрати автоматично можуть бути віднесені до групи змінних [11]. Прямі витрати безпосередньо обумовлюються виробництвом/реалізацією одиниці продукції певного виду (певного замовлення) і їх кількісна компонента може емпірично відслідковуватися (вимірюватися) до окремого виду продукції (замовлення),

а для непрямих витрат хоча б одна з зазначених умов не виконується. Оскільки на стадії планування емпіричне вимірювання кількісної компоненти витрат є апіорі неможливим, то плановими непрямими витратами є такі види витрат, які в симетричній (ретроспективно орієнтованій) моделі обліку відносяться до групи непрямих.

Окрім одиниці продукції певного виду (певного замовлення), німецький економіст П. Рібель (P. Riebel) в рамках власної концепції «директ-костингу» (нім. «Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung» – «облік прямих витрат та сум покриття») в якості носія витрат пропонує використовувати об'єкти калькулювання різних ієрархічних рівнів, щодо яких може прийматися управлінське рішення: одиницю продукції, вид продукції (замовлення), групу продуктів (замовлень), виробничу серію (партію), виробничу програму в цілому та ін. [6]. В цьому випадку, поділ витрат на прямі та непрямі стає відносним і залежить від ієрархічного рівня обраного об'єкта калькулювання. Необхідно зазначити, що система обліку витрат (доходів та результатів), запропонована П. Рібелем, виявилася достатньо складною і через міру громіздкою для практичного застосування і тому не набула широкого поширення серед суб'єктів господарювання навіть в німецькомовних країнах [5, 6]. Тому в подальшому, по замовчуванню, термін «прямі витрати» буде вживатися в традиційному контексті – по відношенню до одиниці продукції певного виду або замовлення.

Отже, можна зробити наступний висновок: якщо, як зазначалося вище, витрати виникають внаслідок виконання окремих операцій (здійснення певних видів діяльності), то прямі витрати завжди є наслідком безпосереднього споживання ресурсів тільки в так званих «об'єктно орієнтованих операціях» [11], тобто тих операціях (видах діяльності), які є направленими на одиницю продукції (логістичні операції у всіх функціональних сферах, технологічні операції та частина збутових операцій). Але не всі види ресурсів, які безпосередньо споживаються в об'єктно орієнтованих операціях, призводять до виникнення прямих витрат. В

експліцитній формі можна виокремити такі випадки групування фактично понесених витрат на прямі/непрямі (рис. 2.11).

		Зумовлення споживання ресурсів	
		Класифікаційний критерій 2	Класифікаційний критерій 1
Емпіричне вимірювання споживання ресурсів	Класифікаційний критерій 2	Безпосереднє споживання ресурсу в рамках об'єктно орієнтованої операції зумовлюється одиницею виробленої (реалізованої) продукції	Безпосереднє споживання ресурсу в рамках об'єктно орієнтованої операції не зумовлюється одиницею виробленої (реалізованої) продукції
	Безпосереднє споживання ресурсу в рамках об'єктно орієнтованої операції де-факто емпірично вимірюється (за кількісною компонентою витрат) по відношенню до окремого виду продукції	<b>Прямі витрати</b> (витрати сировини, витрати відрядної заробітної плати, технологічна електроенергія)	X
	Безпосереднє споживання ресурсу в рамках об'єктно орієнтованої операції емпірично не вимірюється або апіорі не може бути вимірним (за кількісною компонентою витрат) по відношенню до окремого виду продукції	<b>Непрямі витрати</b> (технологічна електроенергія, амортизація ОЗ виробничим методом, знос інструменту)	<b>Непрямі витрати</b> (прямолінійна амортизація, витрати технологічного масла при його заміні через календарні проміжки часу)

Рис. 2.11. Полікритеріальний підхід до класифікації (фактичних) витрат на прямі та непрямі [авторська розробка]

Необхідно зазначити, що непрямі витрати спочатку акумулюються за місцями їх виникнення і тільки на основі певних баз розподілу (драйверів, чинників витрат) відносяться до окремих носіїв. Вони можуть мати постійний, змінний або змішаний характер, при цьому, розподіл непрямих витрат на постійну та змінну складові можна здійснити тільки на стадії «обліку (групування) витрат в місцях їх виникнення» [11].

## 2. Облік (групування) витрат в місцях їх виникнення (блок 4, рис. 2.11).

В підсистемі «групування витрат в місцях їх виникнення» окремий вид непрямих витрат може ідентифікуватися одночасно в трьох вимірах: за «організаційною одиницею», за «операцією (видом діяльності)», за «драйвером витрат». Групування непрямих витрат за організаційними

одинацями є необхідним для ефективного виконання контрольно-аналітичної функції управлінського обліку, оскільки контроль витрат є можливим і доцільним тільки у випадку персоналізації відповідальності. При цьому, по можливості, всі витрати на даній стадії повинні відноситися до того ієрархічного рівня в організаційній структурі підприємства, до якого вони можуть бути виміряні безпосередньо без застосування баз розподілу (рис. 2.12).



Рис. 2.12. Характеристика ієрархії об'єктів, за якими групуються витрати в місцях їх виникнення [авторська розробка]

Оскільки кожна організаційна одиниця (робоче місце, підрозділ функціональна сфера, підприємство в цілому) на своєму ієрархічному рівні здійснює певні види діяльності, то ієрархічний принцип групування симетрично повинен застосовуватися і при групуванні витрат за ієрархією видів діяльності (рис. 2.12): операція (діяльність) робочого місця, діяльність підрозділу, функціональної сфери та підприємства в цілому. В рамках окремої операції (виду діяльності) додаткове групування витрат за драйверами, як кількісними вимірниками результатів (обсягу діяльності) операцій, може бути необхідним в тому випадку, якщо для коректного моделювання поведінки непрямих змінних витрат для одної операції

доцільним є використання декількох драйверів. Якщо ж для окремих операцій виокремлюються тільки по одному драйверу витрат, то групування витрат за операціями автоматично співпадає з групуванням витрат за драйверами.

Для ефективного контролю непрямих витрат в місцях їх виникнення необхідним є їх розподіл на змінні та постійні по відношенню до обсягу діяльності окремої організаційної одиниці (робочого місця, підрозділу, функціональної сфери та ін.) або обсягу діяльності при виконанні окремої операції (виду діяльності). При цьому необхідно виділяти ті організаційні одиниці і виконувати ними операції, обсяг діяльності яких функціонально залежить від рівня ділової активності в рамках операційного циклу «постачання – виробництво – збут» (група 1), і ті – обсяг діяльності яких функціонально не залежить від динаміки операційного циклу, а залежить від складності та диференційованості матеріального трансформаційного процесу (група 2), або ж визначається менеджментом, виходячи із стратегічної цілі формування економічного потенціалу підприємства (група 3), що, в свою чергу, дозволить генерувати прибуток в майбутніх періодах. До першої групи належать організаційні одиниці підприємства, які виконують логістично-технологічні операції та допоміжні операції (наприклад, поточний ремонт основних засобів, діяльність інструментального господарства та ін.) в рамках матеріального трансформаційного процесу, а також організаційні одиниці, які забезпечують безпосередній адміністративно-управлінський супровід логістично-технологічного процесу (наприклад, обробка замовлень в сфері постачання або збуту, координаційно-адміністративна діяльність майстра цеху та ін.). До другої групи належать організаційні одиниці підприємства, які здійснюють управлінську діяльність та виконують штабні функції на загальнокорпоративному рівні та рівні функціональних сфер (топ-менеджмент, мідл-менеджмент, діяльність підрозділів, пов'язана із виконанням таких сервісних функцій як облік, планування та ін.). До третьої групи належать організаційні одиниці, які виконують діяльність в

інноваційній сфері (виконання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт), сфері маркетингу (рекламна діяльність), сфері управління персоналом (діяльність з підготовки та підвищення кваліфікації персоналу).

Аналіз вітчизняної та зарубіжної фахової літератури дозволяє прийти до наступного висновку: розподіл витрат на залежні від обсягу діяльності окремої організаційної одиниці, та незалежні, які детермінуються рівнем сформованих потужностей для виконання функціональних обов'язків окремою організаційною одиницею, може здійснюватися як для зазначених вище організаційних одиниць першої групи, так і для організаційних одиниць другої та третьої групи. Але слід зауважити, що, на відміну від змінних витрат організаційних одиниць першої групи, витрати організаційних одиниць другої та третьої групи, які залежать від обсягу їх власної діяльності, за своєю поведінкою не корелюють з рівнем ділової активності в рамках операційного циклу «постачання – виробництво – збут», і тому не можуть бути віднесені до маржинальної собівартості продукції. Всі витрати організаційних одиниць другої та третьої групи відносяться до адміністративно-управлінських та дискреційних витрат відповідно, при цьому останні можуть характеризуватися як витрати, направлені на формування економічного потенціалу підприємства [7, 11]. Розподіл витрат на залежні та незалежні від обсягу діяльності для організаційних одиниць другої та третьої групи є доцільним, насамперед, з метою контролю адміністративно-управлінських та дискреційних витрат в місцях їх виникнення, але включення зазначених витрат до собівартості одиниці продукції, очевидно, суперечить принципу релевантності, оскільки в цьому випадку сам факт калькулювання таких витрат закладає хибну логіку функціональної залежності між обсягом виробництва (збуту) продукції та зазначеними вище витратами. Але частина фахівців у вітчизняній та зарубіжній обліковій науці, спираючись на «революційну», за їх словами, концепцію «АВ-костингу» (а насправді – оновлений і удосконалений варіант

системи калькулювання повної собівартості), і надалі відстоюють ту позицію, що для цілей стратегічного управління необхідною є «стратегічна калькуляція», що вимагає включення повних («довгострокових») витрат до складу собівартості продукції, оскільки в стратегічній перспективі всі витрати є змінними [1, 6]. Більш доцільною, на нашу думку, була б не примітивна рецепція «революційних» англосаксонських підходів, а їх критичний аналіз і застосування більш диференційованого підходу, який в рамках однієї системи поєднував би методичний потенціал концепції «стандартного директ-костингу» та концепції «АВ-костингу», що вимагає здійснення чіткого диференціювання витрат на дискреційну, постійну та змінну складові, а також декомпозицію блоку постійних та дискреційних витрат на стадії обліку і аналізу фінансових результатів планового (звітнього) періоду.

Тому в подальшому, погоджуючись із підходом В. Кільгера [11], змінними (маржинальними) витратами будемо вважати тільки ті витрати, які функціонально залежать від обсягу діяльності в рамках операційного циклу «постачання – виробництво – збут», а витрати, направлені на формування функціональних потужностей в сфері постачання, виробництва та збуту, витрати адміністративно-управлінського і дискреційного характеру будуть відноситися до окремої групи витрат, які є незалежними від обсягу діяльності і, відповідно, нерелевантними, щонайменше, для оперативних управлінських рішень з оптимізації прибутку.

При багатомноменклатурному виробництві обсяг діяльності для окремої організаційної одиниці (наприклад, виробничого підрозділу) не може бути виражений за допомогою кількісних показників випуску продукції (напівфабрикатів). Для цього необхідним є виявлення таких драйверів (чинників) витрат, які одночасно характеризували б як обсяг діяльності відповідної організаційної одиниці (важливо для контрольно-аналітичної функції управлінського обліку), так і могли б бути прямо пов'язані із окремим носієм витрат (важливо для калькуляційної функції управлінського

обліку). Наприклад, для сфери виробництва в якості таких драйверів (чинників) непрямих змінних витрат у фаховій літературі пропонується використовувати такі показники як людино-години, машино-години, вага (об'єм) запущеної в технологічну систему сировини та ін. [11]

Але необхідно зазначити, що в багатьох випадках групування витрат за організаційними одиницями може виявитися недостатнім для коректного моделювання поведінки непрямих змінних витрат в місцях їх виникнення, оскільки в рамках одної організаційної одиниці можуть виконуватися різні типи операцій (види діяльності), які відрізняються поміж собою за функціональною залежністю між обсягом виконаної операції та змінними витратами даної операції. Так, наприклад, в умовах серійного типу виробництва у виробничих підрозділах окрім технологічних операцій виконуються операції переналадки технологічного устаткування. Очевидно, що функції витрат для зазначених операцій, зазвичай, будуть різними (ставка непрямих змінних витрат для технологічної операції буде суттєво вищою, ніж для операції переналадки), а тому, при контролі, аналізі витрат та калькулюванні собівартості необхідним є групування витрат в розрізі окремих операцій (видів діяльності), що виконуються в рамках організаційної одиниці. Відповідно, для такої організаційної одиниці необхідним є використання щонайменше двох драйверів витрат (наприклад, «відпрацьовані людино-години в рамках технологічної операції» та «витрачені людино-години в операції переналадки устаткування»).

Можливі також ситуації, коли для одної операції необхідним є виокремлення двох та більше драйверів витрат. Німецький вчений В. Кільгер (W. Kilger) такий феномен позначає терміном «гетерогенна зумовленість витрат» (нім. «heterogene Kostenverursachung») [11]. Так, наприклад, якщо у виробничому підрозділі якась технологічна операція виконується за допомогою різних видів технологічного устаткування, які мають однакове функціональне призначення, але різняться за структурою зумовлених витрат, то з метою коректного моделювання поведінки непрямих змінних



витрат для такої операції необхідно виокремлювати декілька драйверів витрат: «відпрацьовані машино-години для технологічного устаткування 1», «відпрацьовані машино-години для технологічного устаткування ...», «відпрацьовані машино-години для технологічного устаткування n».

Аналогічна ситуація складається і у випадку, коли специфічні розмірно-якісні характеристики груп продуктів (напівфабрикатів) зумовлюють необхідність використання декількох драйверів витрат для одної операції. Наприклад, якщо в рамках якоїсь технологічної операції на певному виді устаткування по чергово обробляються декілька груп продуктів (напівфабрикатів) і ставка змінних витрат на одну машино-годину для окремих груп продуктів суттєво різниться (наприклад, із-за різного рівня енерговитрат на 1 машино-годину), то в такому випадку для коректного моделювання поведінки змінних витрат для окремої технологічної операції необхідно виокремлювати декілька драйверів: «відпрацьовані машино-години для продуктової групи 1», «відпрацьовані машино-години для продуктової групи ...», «відпрацьовані машино-години для продуктової групи n».

В цілому, можна погодитися із підходом В. Кільгера щодо виокремлення декількох драйверів для окремої технологічної операції. Але аналіз наведених ним прикладів феномену «гетерогенної зумовленості витрат» дозволяє, на нашу думку, зробити такі висновки: операція (діяльність) та драйвер витрат являють собою дві сторони одної медалі (об'єкт та його кількісний вимірник), а тому запропоноване В. Кільгером виокремлення декількох драйверів для окремої технологічної операції де-факто може бути представлено і за допомогою виокремлення декількох операцій, для кожної з яких використовується по одному драйверу витрат (диференціація операцій в розрізі видів устаткування або продуктових груп з фіксацією по одному драйверу для окремого виду операцій).

Необхідно зазначити, що у виробничій сфері в окремих місцях виникнення витрат гетерогенна зумовленість непрямих змінних витрат може

зустрічатися в комбінованому варіанті (різні види операцій, устаткування, продуктових груп), що вимагатиме застосування значної кількості драйверів для коректного моделювання поведінки непрямих змінних витрат. Але, при цьому, слід зважати на те, що виокремлення значної кількості драйверів витрат має амбівалентні наслідки: з однієї сторони, підвищується ступінь інформативності та прогнозної точності облікових моделей, але водночас, з іншої сторони, суттєво ускладнюється процес поточного обліку. Але ж система управлінського обліку представляє собою не тільки теоретичну модель, але і інформаційний інструмент, який повинен бути придатним для експлуатації в практичній діяльності суб'єктів господарювання. Тому в практичній діяльності необхідно знаходити певний баланс в питанні глибини диференціації драйверів витрат в системі управлінського обліку підприємства («жертвувати точністю облікової моделі за ради її практичності і навпаки»).

В підсумку, всі непрямі змінні витрати в місцях їх виникнення повинні бути локалізовані (згруповані) за окремими драйверами (чинниками): на стадії обліку витрат в місцях їх виникнення драйвери витрат є «кінцевими» об'єктами групування непрямих змінних витрат і виступають в ролі інтегруючої ланки між системами «обліку витрат в місцях їх виникнення» та «обліку витрат за носіями», створюючи передумови для ефективного контролю витрат та калькулювання собівартості продукції, що в наглядній формі зображено на рис. 2.13.

### 3. Облік (групування) витрат за носіями (блок 7).

На цій стадії прямі витрати безпосередньо відносяться до собівартості окремих носіїв, а непрямі – за допомогою драйверів витрат (ставок розподілу непрямих витрат). Як видно з рис. 2.10, можливою є багатовимірною ідентифікацією собівартості: окрема стаття собівартості може стосуватися одного з видів продукції, виробленого в рамках певного замовлення для заданого сегменту ринку. Окрім цього, калькулюється собівартість не тільки кінцевого продукту, але і внутрішніх послуг (послуг ремонтного

господарства, інструментального господарства та ін.). Тому інформація щодо собівартості внутрішніх послуг із підсистеми «обліку (групування) витрат за носіями» потрапляє в підсистему «обліку (групування) витрат в місцях їх виникнення», де відбувається процес перерозподілу витрат внутрішніх послуг. Після цього непрямі витрати, пов'язані з виробництвом внутрішніх послуг, остаточно потрапляють в собівартість кінцевої продукції через ставки розподілу витрат підрозділів основного виробництва та інших функціональних сфер (постачання, збуту).

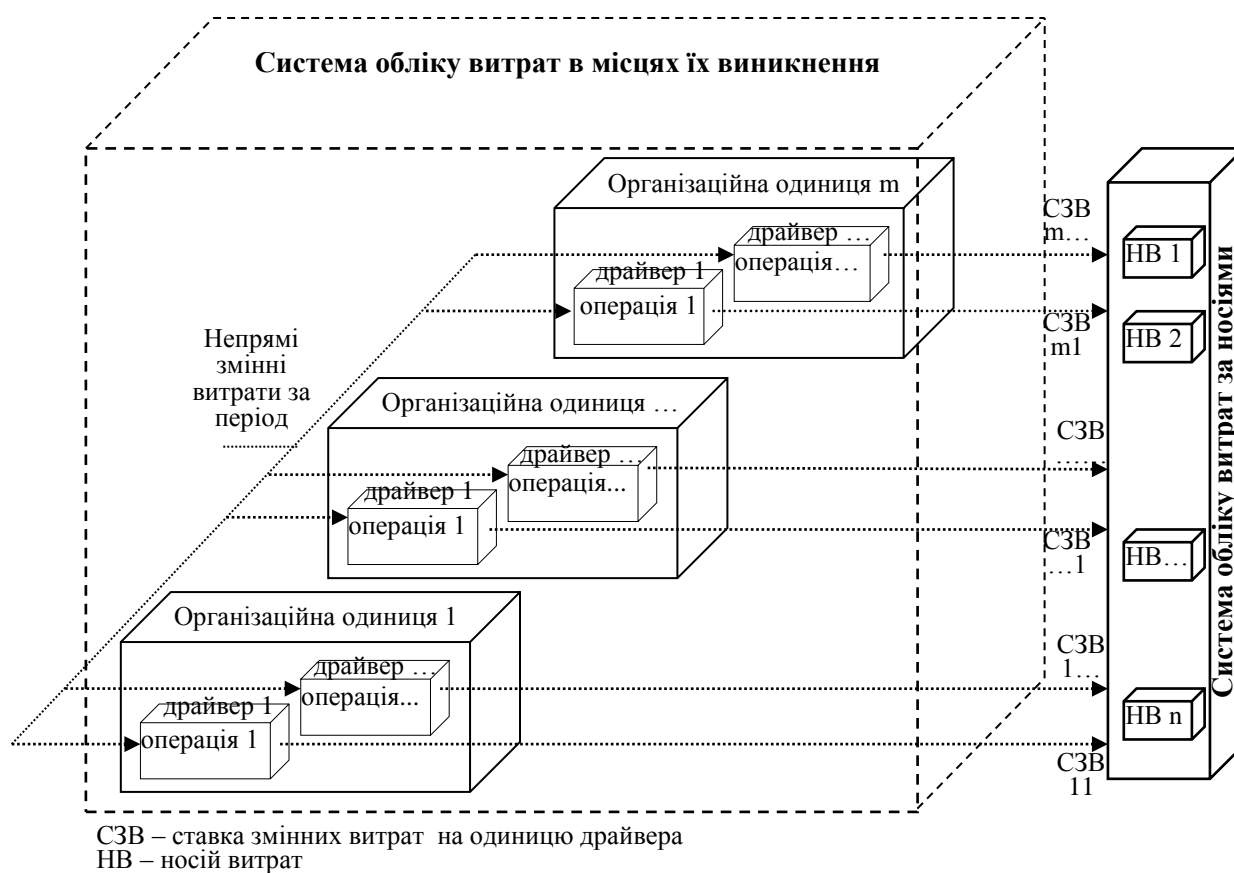


Рис. 2.13. Драйвери витрат як інтегруюча ланка між системами «обліку витрат в місцях їх виникнення» та «обліку витрат за носіями»  
[авторська розробка]

Як видно з рис. 2.10, окрім систематичної складової, важливим елементом управлінського обліку є так званий «проблемний управлінський облік» (блок 2), який, в свою чергу, поділяється на стратегічну та оперативну складову. Стратегічна складова направлена на генерування інформації, необхідної для стратегічного управління «потенціалом» підприємства, а

оперативна складова – повинна забезпечити інформаційно-аналітичну підтримку менеджменту при оптимізації «прибутку». В рамках поточного обліку витрат (систематичного управлінського обліку) генерується інформація, насамперед, для оперативної складової проблемного управлінського обліку: зазначена інформація не може носити ретроспективний (історичний) характер, оскільки ефективні управлінські рішення не можуть базуватися на екстраполяції минулого і вимагають інформацію планового характеру (рис. 2.10).

Необхідно також зазначити, що така складова проблемного управлінського обліку, як «оптимізаційні розрахунки», застосовується тільки в тих ситуаціях, коли при формуванні системи планів виникають два та більше «вузьких місць» в рамках господарського процесу, що зумовлює необхідність застосування інструментів так званого «синхронного планування» (нім. *simultane Planung*), коли одночасно формуються плани матеріального трансформаційного процесу та плани доходів, витрат і результатів [7, 10, 11].

В іншому випадку використовується інструмент так званого «рекурсивного (послідовного) планування» (нім. *rekursive/ sukzessive Planung*) [10, 11], коли на основі планів матеріального трансформаційного процесу формуються плани доходів, витрат та результатів, які, в свою чергу, виражають вартісні критерії для подальшої оптимізації планів матеріального трансформаційного процесу. Як видно з рис. 2.10, в цій ситуації відбувається циклічний процес кругообігу інформації між системою менеджменту (блок 1) та систематичним управлінським обліком (блок 3), який триває до моменту знаходження прийнятної за рівнем прибутку системи планів (матеріальних та вартісних).

Окрім планових показників, в систематичному управлінському обліку генерується інформація про фактичні показники витрат, доходів та результатів, яка, як зазначалося вище, хоч і не може безпосередньо використовуватися менеджментом для цілей прийняття управлінських

рішень (оскільки може містити непродуктивні перевитрати ресурсів і базується та ретроспективній ціновій компоненті витрат), але є необхідною для цілей контролю та аналізу відхилень, а також верифікації функцій витрат.

На нашу думку, на основі запропонованого авторського підходу до структурування систематичного управлінського обліку можуть бути описані будь-які реальні системи (поточного) обліку витрат, доходів та результатів, які зустрічаються в обліковій практиці суб'єктів господарювання.

На сьогоднішній день у вітчизняній обліковій науці на рівні термінологічного апарату, доцільним, на нашу думку, є відхід від традиційного терміну «метод обліку витрат»: представлення, наприклад, методу обліку повної собівартості, попередільного та нормативного методу («стандарт-костинг») в якості альтернативно можливих є, на нашу думку, хибним [1, 2]. Всі методи обліку витрат, представлені у вітчизняній обліковій науці, характеризують різні аспекти єдиної системи поточного обліку витрат, структурна побудова якої на концептуальному рівні була представлена на рис. 2.10. Так, наприклад, метод обліку повної собівартості характеризує такий аспект моделі систематичного управлінського обліку (рис. 2.10) як відсутність диференціювання витрат в підсистемі «обліку витрат за їх видами» на постійну і змінну складові, що тягне за собою наслідки і для підсистем «обліку витрат в місцях їх виникнення» та «обліку витрат за носіями», оскільки як у ставки розподілу непрямих витрат, так і в собівартість продукції в цьому випадку включаються повні витрати. Попередільний метод – характеризує такий аспект як виокремлення в підсистемі «обліку витрат в місцях їх виникнення» окремих організаційних підрозділів за принципом «технологічного переділу», за якими і накопичуються непрямі витрати з подальшим їх розподілом на носії витрат. Позамовний метод характеризує такий аспект – як виокремлення в підсистемі «обліку витрат за носіями» в якості носіїв витрат таких об'єктів як «замовлення». Нормативний метод обліку («стандарт-костинг») характеризує

такий аспект як «функціональна наповненість системи обліку витрат», що проявляється в проходженні через всі підсистеми (стадії) систематичного управлінського обліку інформаційного потоку як щодо нормативних (планових) витрат, так і щодо фактичних витрат з відповідним виявленням та подальшим аналізом відхилень фактичних витрат від нормативних (планових). Метод «директ-костингу» – виражає аспект поділу витрат на постійну та змінну складову в підсистемах «обліку витрат за їх видами», «обліку витрат в місцях їх виникнення» та «обліку витрат за носіями», а метод «ускладненого директ-костингу» – виражає той аспект, що по відношенню до блоку постійних витрат здійснюється процес декомпозиції із відповідним формуванням груп прямих постійних витрат до ієрархії таких калькуляційних об'єктів як продукт, група продуктів та виробнича програма та ін. Метод «АВ-костингу» – виражає той аспект, що непрямі витрати різних функціональних сфер в підсистемі «обліку витрат в місцях їх виникнення» групуються за операціями (видами діяльності) і в подальшому на основі кількісних драйверів відносяться на собівартість продукції. Метод обліку фактичних витрат – виражає той аспект, що в рамках систематичного управлінського обліку реалізована тільки облікова функція і інформаційні трансформаційні процеси в підсистемах управлінського обліку (блок 4, 5, 6) здійснюються тільки по відношенню до вхідного інформаційного потоку щодо фактичних витрат.

Отже, більш доцільним, на нашу думку, є використання концептуально ширшого терміну, а саме – «система (поточного) обліку витрат» або «систематичний управлінський облік». При цьому існує певна варіативність в організації окремих структурних компонент систематичного управлінського обліку, які дозволяють ідентифікувати різні системи обліку витрат.

Необхідно зазначити, що системи обліку витрат можуть диференціюватися на основі різноманітних критеріїв, серед яких у фаховій літературі виділяються, насамперед, такі як «повнота обліку і калькулювання витрат» та «функціональна наповненість системи обліку витрат» (рис. 2.14) [5-11].

Повнота обліку та калькулювання витрат		
<b>Класифікаційний критерій 2</b>	Відсутність поділу витрат на постійні і змінні в місцях їх виникнення та включення повних витрат до собівартості носіїв витрат	Підхід, який передбачає диференційоване групування постійних та змінних витрат в місцях їх виникнення та включення змінних витрат до собівартості носіїв витрат
<b>Класифікаційний критерій 1</b>		
Інформаційна обробка даних тільки щодо фактичних витрат	<b>Система обліку повних фактичних витрат</b> («ретроспективний абсорпшен-костинг» та «ретроспективний АВ-костинг»)	<b>Система обліку змінних фактичних витрат</b> («ретроспективний директ-костинг» в простому або ускладненому варіанті)
Інформаційна обробка даних щодо планових (нормативних) витрат, фактичних витрат та відповідний контроль і аналіз відхилень	<b>Система планування, обліку, контролю та аналізу повних витрат</b> («класичний стандарт-костинг» та «стандартний АВ-костинг»)	<b>Система планування, обліку, контролю та аналізу змінних витрат</b> («стандартний директ-костинг» в простому або ускладненому варіанті)

Рис. 2.14. Полікритеріальний підхід до класифікації систем обліку витрат  
[авторська розробка]

Необхідно зазначити, що основні відмінності між альтернативними варіантами організації систематичного управлінського обліку проявляються, насамперед, у підсистемі обліку витрат, а підсистема обліку доходів суттєво не різняться (групування доходів за їх видами, місцями виникнення та носіями є однаковим). Оскільки (фінансові) результати діяльності є похідним показником від витрат та доходів, то відмінності в підсистемі обліку витрат суттєво впливають і на методичні підходи до формування результатів для альтернативних варіантів організації систематичного управлінського обліку: так, в системі «абсорпшен-костингу», класичного «АВ-костингу» результати діяльності формуються на основі порівняння доходів та повних витрат для окремого об'єкту калькулювання (продукту, замовлення, організаційного підрозділу та ін.), а в системі простого «директ-костингу» – на основі співставлення доходів із змінними витратами. Відповідно, в першому випадку результати діяльності виражаються за допомогою показників валового або операційного прибутку (збитку), а в другому випадку – за допомогою показника

маржинального прибутку (збитку) або сум покриття після вирахування частини постійних витрат (при ускладненому «директ-костингу»).

Наведені на рис. 2.14 альтернативні варіанти організації системи обліку витрат, відображаючи певний (специфічний) аспект такого емпіричного феномену як «господарський процес», представляють собою, таким чином, облікові моделі описового, прогностичного та пояснювального характеру [5]. При цьому, така ознака облікових моделей як «вартісне відображення об'єктів емпіричного пізнання» дозволяє їх представити у математичній формі (у формі економіко-математичних моделей). В свою чергу, математичне моделювання облікових систем створює передумови для їх використання в якості інструменту імітаційних розрахунків при рекурсивному (послідовному) принципі формування планів, що дозволяє оперативно визначати майбутній економічний ефект при варіюванні різноманітних операційних параметрів (обсягів діяльності організаційних одиниць, вибір оптимального технологічного маршруту обробки продукції та ін.) в рамках матеріального трансформаційного процесу. При застосуванні принципу синхронного планування створюються умови для інтеграції облікових моделей з такими управлінськими інструментами як OR-методи (насамперед, методами лінійного програмування), які в рамках матеріального трансформаційного процесу дозволяють визначати оптимальні плани для різних функціональних сфер та різних ієрархічних рівнів управління в умовах обмеженості ресурсів: оптимальний план виробничо-збутової програми, план оптимального способу виробництва продукції в умовах наявності певного ступеню варіативності в технологічному процесі, план оптимальної закупівлі сировини (оптимальні партії закупки).

Математичне моделювання в управлінському обліку представимо на прикладі системи ускладненого «стандартного директ-костингу», оскільки, на нашу думку, саме в даній системі обліку витрат найбільш коректно відображаються (моделюються) причинно-наслідкові взаємозв'язки між витратами та витратоутворюючими факторами.



Оскільки будь-яка модель являє собою спрощене відображення дійсності, то для системи моделей, які наводяться в табл. 2.1-2.4 нижче, діють наступні припущення:

1. моделі стосуються короткострокового періоду, в рамках якого рівень функціональних потужностей та детерміновані ними постійні витрати мають константний характер;

2. оскільки моделі стосуються короткострокового періоду (відповідно із припущенням в п.1), то, в цьому випадку, недоцільним є застосування такого інструменту як дисконтування грошових потоків, що, в свою чергу, дозволяє оперувати в моделях статичними економічними величинами витрат, доходів та результатів;

3. обсяг виробництва кінцевої продукції дорівнює обсягу реалізованої продукції;

4. на підприємстві відсутні залишки незавершеного виробництва;

5. розподіл витрат по внутрішнім послугам не відображається в експліцитній формі і припускається як вже здійснений;

6. прямі/непрямі витрати ідентифікуються по відношенню до одиниці продукції окремого виду (відповідно, постійні та дискреційні витрати автоматично відносяться до непрямих по відношенню до одиниці продукції);

7. постійні та дискреційні витрати розглядаються єдиним блоком, який на стадії «обліку і аналізу результатів» розщеплюється на два складові елементи: постійні та дискреційні витрати, які прямо пов'язані із окремим видом продукції, та прямі і дискреційні витрати, які прямо не пов'язані із окремим видом продукції, а стосуються виробничо-збутової програми підприємства в цілому;

8. витрати розглядаються як змінні тільки по відношенню до обсягу діяльності в рамках операційного циклу «постачання – виробництво – збут»;

9. під обсягом діяльності розуміється ділова активність в рамках операційного циклу «постачання – виробництво – збут»;

10. під нормативними витратами розуміються планові витрати, перераховані на фактичний обсяг діяльності.

Виходячи з вище наведених припущень, основні економіко-математичні моделі для характеристики підсистеми «обліку витрат за їх видами» представлено в табл. 2.1:

**Таблиця 2.1**

**Використання математичного моделювання для характеристики підсистеми «обліку витрат за їх видами» [авторська розробка]**

Підсистема планування витрат	Підсистема обліку витрат
$ВНЗ_{ji}^n = \sum_r^{s_{ji}} ВНЗ_{jir}^n, (j = 1, \dots, m; i = 1, \dots, n_j)$	$ВНЗ_{ji}^\phi = \sum_r^{s_{ji}} ВНЗ_{jir}^\phi, (j = 1, \dots, m; i = 1, \dots, n_j)$
$ВНЗ_j^n = \sum_{i=1}^{n_j} ВНЗ_{ji}^n, (j = 1, \dots, m)$	$ВНЗ_j^\phi = \sum_{i=1}^{n_j} ВНЗ_{ji}^\phi, (j = 1, \dots, m)$
$СЗВ_{ji}^n = ВНЗ_{ji}^n / Д_{ji}^n, (j = 1, \dots, m; i = 1, \dots, n_j)$	$СЗВ_{ji}^\phi = ВНЗ_{ji}^\phi / Д_{ji}^\phi, (j = 1, \dots, m; i = 1, \dots, n_j)$
$Д_{ji}^n = \sum_{L=1}^z d_{Lji}^n \cdot O_L^n, (j = 1, \dots, m; i = 1, \dots, n_j)$	$Д_{ji}^\phi = \sum_{L=1}^z d_{Lji}^\phi \cdot O_L^\phi, (j = 1, \dots, m; i = 1, \dots, n_j)$
$Впд_j^n = \sum_r^{s_j} Впд_{jr}^n, (j = 1, \dots, m)$	$Впд_j^\phi = \sum_r^{s_j} Впд_{jr}^\phi, (j = 1, \dots, m)$
$ВН_j^n = ВНЗ_j^n + Впд_j^n, (j = 1, \dots, m)$	$ВН_j^\phi = ВНЗ_j^\phi + Впд_j^\phi, (j = 1, \dots, m)$
$ВП_L^n = \sum_r^{s_L} ВП_{Lr}^n, (L = 1, \dots, z)$	$ВП_L^\phi = \sum_r^{s_L} ВП_{Lr}^\phi, (L = 1, \dots, z)$

Наведені в табл. 2.1 показники мають таке значення:

$ВНЗ_{ji}^n$  ( $ВНЗ_{ji}^\phi$ ) – планові (фактичні) непрямі змінні витрати, локалізовані за і-тим драйвером в j-тому місці виникнення (організаційній одиниці), грн./період;

$ВНЗ_{jir}^n$  ( $ВНЗ_{jir}^\phi$ ) – планові (фактичні) непрямі змінні витрати r-того виду, локалізовані за і-тим драйвером в j-тому місці виникнення (організаційній одиниці), грн./період;

$ВНЗ_j^n$  ( $ВНЗ_j^\phi$ ) – планові (фактичні) непрямі змінні витрати, локалізовані в j-тому місці виникнення (організаційній одиниці), грн./період;

$C3V_{ji}^n$  ( $C3V_{ji}^\phi$ ) – ставка планових (фактичних) непрямих змінних витрат на одиницю і-того драйверу (чиннику) витрат в j-тому місці виникнення (організаційній одиниці), грн./одиницю драйвера;

$D_{ji}^n$  ( $D_{ji}^\phi$ ) – планове (фактичне) значення і-того драйверу (чиннику) витрат в j-тому місці виникнення (організаційній одиниці), одиниць/період;

$d_{Lji}^n$  ( $d_{Lji}^\phi$ ) – планове (фактичне) значення і-того драйверу (чиннику) витрат в j-тому місці виникнення (організаційній одиниці) на одиницю продукції L-того виду, одиниць драйверу/одиницю продукції;

$O_L^n$  ( $O_L^\phi$ ) – плановий (фактичний) обсяг виробництва продукції L-того виду, одиниць/період;

$Впд_j^n$  ( $Впд_j^\phi$ ) – планові (фактичні) постійні/дискреційні витрати, локалізовані в j-тому місці виникнення (організаційній одиниці), грн./період;

$Впд_{jr}^n$  ( $Впд_{jr}^\phi$ ) – планові (фактичні) постійні/дискреційні витрати r-того виду, локалізовані в j-тому місці виникнення (організаційній одиниці), грн./період;

$ВН_j^n$  ( $ВН_j^\phi$ ) – планові (фактичні) непрямі витрати (змінні, постійні та дискреційні), локалізовані в j-тому місці виникнення (організаційній одиниці), грн./період;

$ВП_L^n$  ( $ВП_L^\phi$ ) – планові (фактичні) прямі витрати для продукції L-того виду (замовлення) грн./період;

$ВП_{Lr}^n$  ( $ВП_{Lr}^\phi$ ) – планові (фактичні) прямі витрати r-того виду для продукції L-того виду (замовлення) грн./період.

Наведені в таблиці 2.1 моделі характеризують так звані «первинні витрати» (нім. primäre Kosten), тобто витрати, які виникнуть (виникли) у плановому (звітному) періоді у різних організаційних одиницях підприємства при споживанні факторів виробництва, безпосередньо придбаних на ринку ресурсів. На відміну від цього так звані «вторинні витрати» (нім. sekundäre Kosten) відображають вартість спожитих активів або послуг, створених на самому підприємстві) [8]. Відображення первинних витрат в розрізі видів спожитих факторів виробництва дозволяє проводити структурний аналіз

витрат з метою виявлення тих видів ресурсів, скорочення споживання яких суттєво впливає на результати діяльності підприємства. Окрім того, контроль витрат в місцях їх виникнення повинен здійснюватися диференційовано – в розрізі окремих видів витрат, що дозволяє уникнути взаємної компенсації відхилень. Основні економіко-математичні моделі для характеристики підсистеми «обліку витрат в місцях їх виникнення» представлено в табл. 2.2.

**Таблиця 2.2**

**Використання математичного моделювання для характеристики підсистеми «обліку витрат в місцях їх виникнення» [авторська розробка]**

Підсистема планування витрат	Підсистема обліку витрат
$ВН_j^п = В_{пд_j}^п + \sum_i^{n_j} D_{ji}^п \cdot CЗВ^п, (j = 1, \dots, m)$ $ВН^п = \sum_{j=1}^m В_{пд_j}^п + \sum_{j=1}^m \sum_i^{n_j} D_{ji}^п \cdot CЗВ_{ji}^п$	$ВН_j^\phi = В_{пд_j}^\phi + \sum_i^{n_j} D_{ji}^\phi \cdot CЗВ^\phi, (j = 1, \dots, m)$ $ВН^\phi = \sum_{j=1}^m В_{пд_j}^\phi + \sum_{j=1}^m \sum_i^{n_j} D_{ji}^\phi \cdot CЗВ_{ji}^\phi$
$ВН_j^н = В_{пд_j}^н + \sum_i^{n_j} D_{ji}^н \cdot CЗВ^н, (j = 1, \dots, m)$ $ВН^н = \sum_{j=1}^m В_{пд_j}^н + \sum_{j=1}^m \sum_i^{n_j} D_{ji}^н \cdot CЗВ_{ji}^н$ $D_{ji}^н = \sum_{L=1}^z d_{Lji}^п \cdot O_L^\phi, (j = 1, \dots, m; i = 1, \dots, n_j)$	
$\Delta ВН_j = ВН_j^\phi - ВН_j^н, (j = 1, \dots, m)$ $\Delta ВН = \sum_{j=1}^m ВН_j^\phi - ВН_j^н = ВН^\phi - ВН^н$	

Наведені в табл. 2.2 показники мають таке значення:

$ВН^п$  ( $ВН^\phi$ ) – планові (фактичні) непрямі витрати (змінні, постійні та дискреційні) по підприємству в цілому, грн./період;

$ВН_j^н$  – нормативні непрямі витрати (змінні, постійні та дискреційні), локалізовані в j-тому місці виникнення (організаційній одиниці), грн./період;

$D_{ji}^H$  – нормативне значення і-того драйверу (чиннику) витрат в j-тому місці виникнення (організаційній одиниці), визначене для фактичного обсягу діяльності в рамках операційного циклу, одиниць/період;

$VH^H$  – нормативні непрямі витрати (змінні, постійні та дискреційні) по підприємству в цілому, грн./період;

$\Delta VH_j$  – відхилення фактичних від нормативних непрямих витрат, які локалізовані в j-тому місці виникнення (організаційній одиниці), грн./період;

$\Delta VH$  – відхилення фактичних від нормативних непрямих витрат по підприємству в цілому, грн./період.

В таблиці 2.2 наводяться моделі прогностичного характеру (для визначення планових витрат), моделі описового характеру (для визначення фактичних витрат) та моделі пояснювального характеру (для контролю і аналізу відхилень витрат в місцях їх виникнення та в цілому по підприємству). Планові витрати в системі «стандартного директ-костингу» формують той еталон, з яким на стадії контролю порівнюються фактичні витрати в місцях їх виникнення. Але необхідно зазначити, що для цілей ефективного контролю витрат і аналізу відхилень необхідно брати до уваги не планові витрати, розраховані для планового обсягу діяльності, а планові витрати, перераховані на фактичний обсяг діяльності: після перерахування планових витрат на фактичний обсяг діяльності для в місць їх виникнення (організаційних одиниць) вони набувають характер нормативних. В. Кільгер у запропонованій ним концепції «стандартного директ-костингу» (нім. Grenzplankostenrechnung) використовує термін «необхідних витрат» (нім. Sollkosten), які по своїй суті відповідають загальноприйнятому у вітчизняній обліковій науці терміну «нормативних витрат» [11]. Але слід зауважити, що німецький термін «необхідні витрати» стосується, насамперед, нормативних витрат (змінних, постійних, дискреційних), які відносяться до групи непрямих і локалізуються в окремих місцях їх виникнення.

Наведені в табл. 2.2 моделі, в якості прикладу, демонструють визначення загального відхилення нормативних від фактичних витрат для

окремої організаційної одиниці та для підприємства в цілому. Інформація щодо обсягу споживання драйверів та ставок витрат на одиницю драйвера, яка акумулюється в підсистемі «обліку витрат за місцями їх виникнення», є основою для визначення собівартості в підсистемі «обліку витрат за носіями», основні економіко-математичні моделі для характеристики якої представлено в табл. 2.3.

**Таблиця 2.3**

**Використання математичного моделювання для характеристики підсистеми «обліку витрат за носіями» [авторська розробка]**

<b>Підсистема планування витрат</b>	<b>Підсистема обліку витрат</b>
$ВП_L^П = вП_L^П \cdot O_L^П, \quad (L = 1, \dots, z)$	$ВП_L^Ф = вП_L^Ф \cdot O_L^Ф, \quad (L = 1, \dots, z)$
$ВП^П = \sum_{L=1}^z вП_L^П \cdot O_L^П$	$ВП^Ф = \sum_{L=1}^z вП_L^Ф \cdot O_L^Ф$
$ВП_L^Н = вП_L^П \cdot O_L^Ф, \quad (L = 1, \dots, z)$	
$ВП^Н = \sum_{L=1}^z вП_L^П \cdot O_L^Ф$	
$\Delta ВП_L = ВП_L^Ф - ВП_L^Н, \quad (L = 1, \dots, z)$	
$\Delta ВП = ВП^Ф - ВП^Н$	
$МСВ_L^П = вП_L^П + \sum_{j=1}^m \sum_{i=1}^{n_j} d_{Lji}^П \cdot СЗВ_{ji}^П,$ $(L = 1, \dots, z)$	$МСВ_L^Ф = вП_L^Ф + \sum_{j=1}^m \sum_{i=1}^{n_j} d_{Lji}^Ф \cdot СЗВ_{ji}^Ф,$ $(L = 1, \dots, z)$
$МСВ_L^Н = МСВ_L^П \cdot O_L^П, \quad (L = 1, \dots, z)$	$МСВ_L^Ф = МСВ_L^Ф \cdot O_L^Ф, \quad (L = 1, \dots, z)$
$МСВ^П = \sum_{L=1}^z МСВ_L^П = \sum_{L=1}^z МСВ_L^П \cdot O_L^П$	$МСВ^Ф = \sum_{L=1}^z МСВ_L^Ф = \sum_{L=1}^z МСВ_L^Ф \cdot O_L^Ф$
$МСВ_L^Н = МСВ_L^П \cdot O_L^Ф, \quad (L = 1, \dots, z)$	
$МСВ^Н = \sum_{L=1}^z МСВ_L^П = \sum_{L=1}^z МСВ_L^П \cdot O_L^Ф$	
$\Delta МСВ_L = МСВ_L^Ф - МСВ_L^Н, \quad (L = 1, \dots, z)$	
$\Delta МСВ = МСВ^Ф - МСВ^Н$	

Наведені в табл. 2.3 показники мають таке значення:

$ВП^П$  ( $ВП^Ф$ ) – планові (фактичні) прямі витрати по підприємству в цілому, грн./період;

$вп_L^п$  ( $вп_L^ф$ ) – планові (фактичні) прямі витрати на одиницю продукції L-того виду (замовлення), грн./од.;

$ВП_L^н$  – нормативні прямі витрати для продукції L-того виду (замовлення), грн./період;

$ВП^н$  – нормативні прямі витрати по підприємству в цілому, грн./період;

$\Delta ВП_L$  – відхилення фактичних від нормативних прямих витрат для продукції L-того виду (замовлення), грн./період;

$\Delta ВП$  – відхилення фактичних від нормативних прямих витрат по підприємству в цілому, грн./період;

$мсв_L^п$  ( $мсв_L^ф$ ) – планова (фактична) маржинальна собівартість одиниці продукції L-того виду (замовлення), грн./од.;

$\Delta мсв_L$  – відхилення фактичної від планової маржинальної собівартості одиниці продукції L-того виду (замовлення), грн./од.;

$МСВ_L^п$  ( $МСВ_L^ф$ ) – планова (фактична) маржинальна собівартість продукції L-того виду (замовлення), реалізованої у плановому (звітному) періоді, грн./період;

$МСВ^п$  ( $МСВ^ф$ ) – планова (фактична) маржинальна собівартість продукції (в цілому по підприємству), реалізованої у плановому (звітному) періоді, грн./період;

$МСВ_L^н$  – нормативна маржинальна собівартість продукції L-того виду (замовлення), реалізованої у плановому (звітному) періоді, грн./період;

$МСВ^н$  – нормативна маржинальна собівартість продукції (в цілому по підприємству), реалізованої у плановому (звітному) періоді, грн./період;

$\Delta МСВ_L$  – відхилення фактичної від нормативної маржинальної собівартості продукції L-того виду (замовлення), реалізованої у звітному періоді грн./період;

$\Delta МСВ$  – відхилення фактичної від нормативної маржинальної собівартості продукції (в цілому по підприємству), реалізованої у звітному періоді грн./період.

Наведені в табл. 2.3 прогностичні, описові та пояснювальні моделі можуть використовуватися на практиці для планування та обліку прямих витрат і собівартості продукції, а також для їх контролю і аналізу відхилень.

З однієї сторони в підсистемі «обліку витрат за носіями» акумулюється інформація про прямі витрати (на одиницю продукції або для всього обсягу її випуску за календарний період), що відображається в табл. 2.3 за допомогою відповідних прогностичних та описових моделей для планових та фактичних прямих витрат відповідно. Окрім того, трансформація планових прямих витрат в нормативні, тобто перерахунок планових прямих витрат на фактичний обсяг діяльності, створює передумови для виявлення загального відхилення фактичних від нормативних прямих витрат за звітний період.

З іншої сторони, в підсистемі «обліку витрат за носіями» відбувається калькулювання собівартості одиниці або всього обсягу випущеної за календарний період продукції. Система «стандартного директ-костингу» передбачає в цьому випадку визначення маржинальної собівартості, що представлено в табл. 2.3 на основі відповідних прогностичних та описових моделей. При цьому для прийняття управлінських рішень релевантною є не фактична, а планова маржинальна собівартість: оскільки будь-яке управлінське рішення стосується майбутнього, то кількісна та цінова компонента витрат, які формують маржинальну собівартість продукції, повинні мати планове значення. Аналогічно прямим витратам, періодичний показник планової маржинальної собівартості може бути перерахований на фактичний обсяг діяльності, що дозволяє виявити відхилення фактичної від нормативної маржинальної собівартості продукції, виробленої (реалізованої) у звітному періоді.

Поєднання показників витрат періоду, собівартості реалізованої продукції та доходів від реалізації продукції відбувається в підсистемі «обліку результатів». Основні прогностичні, описові та пояснювальні економіко-математичні моделі для характеристики підсистеми «обліку результатів» представлено в табл. 2.4.



**Використання математичного моделювання для характеристики  
підсистеми «обліку результатів» [авторська розробка]**

<b>Підсистема планування результатів</b>	<b>Підсистема обліку результатів</b>
$МП_L^п = (ц_L^п - мсв_L^п) \cdot O_L^п \quad (L = 1, \dots, z)$	$МП_L^ф = (ц_L^ф - мсв_L^ф) \cdot O_L^ф \quad (L = 1, \dots, z)$
$МП^п = \sum_{L=1}^z (ц_L^п - мсв_L^п) \cdot O_L^п$	$МП^ф = \sum_{L=1}^z (ц_L^ф - мсв_L^ф) \cdot O_L^ф$
$ФР_L^п = (ц_L^п - мсв_L^п) \cdot O_L^п - Впд_L^п, \quad (L = 1, \dots, z)$	$ФР_L^ф = (ц_L^ф - мсв_L^ф) \cdot O_L^ф - Впд_L^ф, \quad (L = 1, \dots, z)$
$ФР^п = \sum_{L=1}^z (ц_L^п - мсв_L^п) \cdot O_L^п - Впд^п - Впд^п$	$ФР^ф = \sum_{L=1}^z (ц_L^ф - мсв_L^ф) \cdot O_L^ф - Впд^ф - Впд^ф$
$\Delta ФР = ФР^ф - ФР^п$	
$\Delta ФР_L = ФР_L^ф - ФР_L^п = (ц_L^ф - мсв_L^ф) \cdot O_L^ф - Впд_L^ф - [(ц_L^п - мсв_L^п) \cdot O_L^п - Впд_L^п], \quad (L = 1, \dots, z)$	
$\Delta ФР_L(Впд_L) = (ц_L^п - мсв_L^п) \cdot O_L^п - Впд_L^ф - [(ц_L^п - мсв_L^п) \cdot O_L^п - Впд_L^п], \quad (L = 1, \dots, z)$	
$\Delta ФР_L(O_L) = (ц_L^п - мсв_L^п) \cdot O_L^ф - Впд_L^ф - [(ц_L^п - мсв_L^п) \cdot O_L^п - Впд_L^п], \quad (L = 1, \dots, z)$	
$\Delta ФР_L(мсв_L) = (ц_L^п - мсв_L^ф) \cdot O_L^ф - Впд_L^ф - [(ц_L^п - мсв_L^п) \cdot O_L^п - Впд_L^п], \quad (L = 1, \dots, z)$	
$\Delta ФР_L(ц_L) = (ц_L^ф - мсв_L^ф) \cdot O_L^ф - Впд_L^ф - [(ц_L^п - мсв_L^п) \cdot O_L^п - Впд_L^п], \quad (L = 1, \dots, z)$	

Наведені в табл. 2.4 показники мають таке значення:

$ц_L^п$  ( $ц_L^ф$ ) – планова (фактична) нетто-ціна одиниці продукції L-того виду (замовлення), реалізованої у плановому (звітному) періоді, грн./од.;

$МП_L^п$  ( $МП_L^ф$ ) – плановий (фактичний) маржинальний прибуток/збиток за період для продукції L-того виду (замовлення), грн./період;

$МП^п$  ( $МП^ф$ ) – плановий (фактичний) маржинальний прибуток/збиток за період для підприємства в цілому, грн./період;

$ФР_L^п$  ( $ФР_L^ф$ ) – плановий (фактичний) фінансовий результат (маржинальний прибуток/збиток після покриття прямих постійних витрат) за період для продукції L-того виду (замовлення), грн./період;

$Впд_L^п$  ( $Впд_L^ф$ ) – планові (фактичні) постійні/дискреційні витрати, які прямо пов'язані з продукцією L-того виду (замовлення), грн./період;

$ФР^п$  ( $ФР^ф$ ) – плановий (фактичний) фінансовий результат за період по підприємству в цілому, грн./період;

$В_{пд}^п$  ( $В_{пд}^ф$ ) – планові (фактичні) постійні/дискреційні витрати, які не можуть бути прямо пов'язані з окремим видом продукції (замовлення) і стосуються виробничої програми в цілому, грн./період;

$\Delta ФР$  – відхилення фактичного від планового фінансового результату за період по підприємству в цілому, грн./період;

$\Delta ФР_L$  – відхилення фактичного від планового фінансового результату за період для продукції L-того виду (замовлення), грн./період;

$\Delta ФР_L(В_{пд_L})$  – відхилення фактичного від планового фінансового результату за період для продукції L-того виду (замовлення), зумовлене фактором прямих постійних та дискреційних витрат, грн./період;

$\Delta ФР_L(O_L)$  – відхилення фактичного від планового фінансового результату за період для продукції L-того виду (замовлення), зумовлене фактором обсягу реалізованої продукції, грн./період;

$\Delta ФР_L(м_{св_L})$  – відхилення фактичного від планового фінансового результату за період для продукції L-того виду (замовлення), зумовлене фактором маржинальної собівартості одиниці продукції, грн./період;

$\Delta ФР_L(ц_L)$  – відхилення фактичного від планового фінансового результату за період для продукції L-того виду (замовлення), зумовлене фактором нетто-ціни за одиницю реалізованої продукції, грн./період.

Наведені в табл. 2.4 прогностичні, описові та пояснювальні моделі характеризують систему ускладненого «стандартного директ-костингу» з дворівневим розщепленням блоку постійних та дискреційних витрат, для якої характерним є формування декількох результуючих показників. В запропонованих моделях наводиться приклад таких результуючих показників як маржинальний прибуток/збиток на рівні окремого виду продукції (замовлення), маржинальний прибуток по підприємству в цілому (для всієї виробничо-збутової програми), маржинальний прибуток/збиток на рівні окремого виду продукції (замовлення) після покриття прямих постійних та дискреційних витрат (брутто-результат для окремого продукту/замовлення) та фінансовий результат (операційний прибуток/збиток) по підприємству в

цілому. Для формування зазначеного переліку результуючих показників передумовою є ієрархічне структурування блоку постійних та дискреційних витрат. Ієрархічний підхід до декомпозиції блоку постійних та дискреційних витрат може бути орієнтований на різноманітні аспекти діяльності в збутовій сфері підприємства (рис. 2.15):

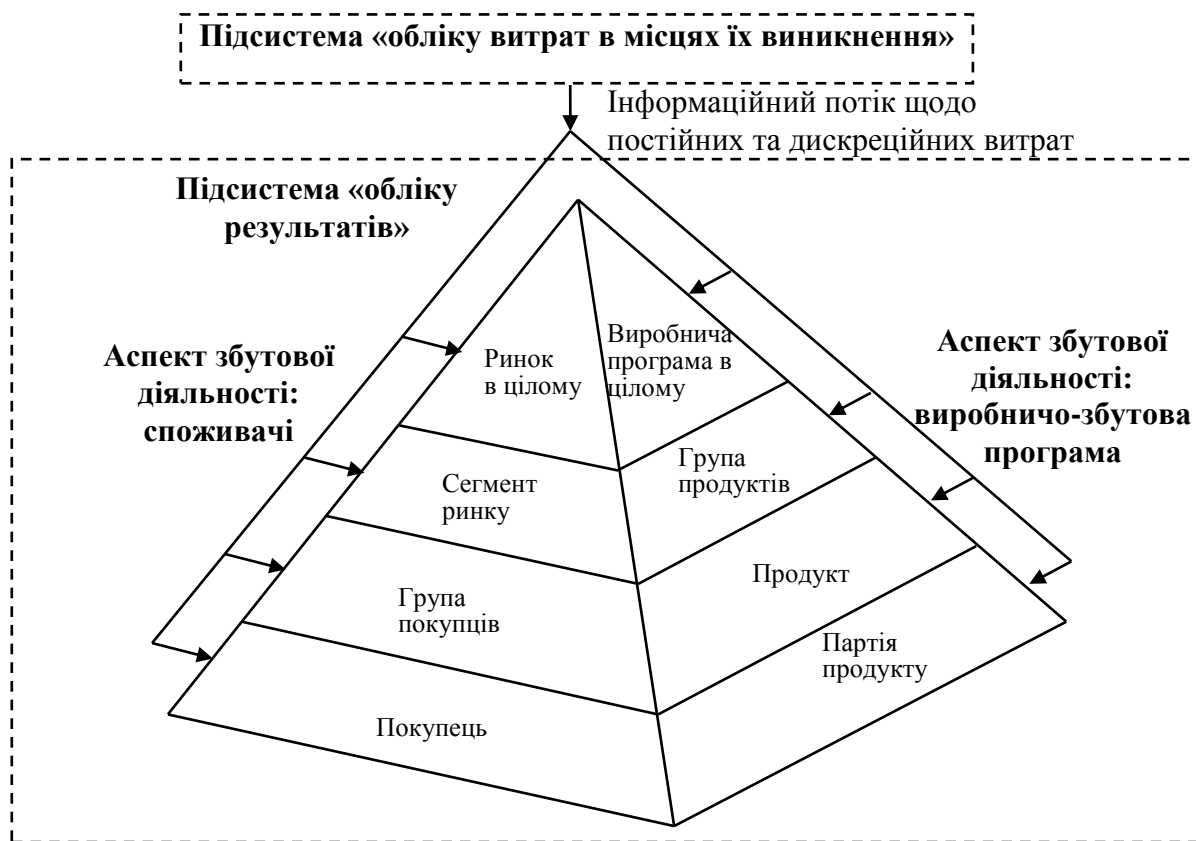


Рис. 2.15. Характеристика ієрархії об'єктів, за якими групуються постійні та дискреційні витрати в підсистемі «обліку результатів» [авторська розробка]

На рис. 2.15 представлено 2 ієрархії об'єктів в збутовій сфері підприємства, які є орієнтовані на споживачів та виробничо-збутову програму. Як видно з даних рис. 2.15 та табл. 2.4, при моделюванні системи ускладненого «стандартного директ-костингу» (табл. 2.4) було враховано тільки один аспект збутової сфери підприємства: ієрархію об'єктів, які стосуються виробничо-збутової програми підприємства. Також з рис. 2.15 видно, що інформація щодо постійних та дискреційних витрат потрапляє в підсистему «обліку результатів» із підсистеми «обліку витрат в місцях їх

виникнення»: окрема партія продукту (окремий продукт, група продуктів) можуть споживати «специфічні» операційні потужності робочих місць, функціональних підрозділів, функціональних сфер та підприємства в цілому. При цьому сформовані під певну партію продукту (окремий продукт, групу продуктів) «специфічні» операційні потужності призводять до виникнення «специфічних» постійних витрат, які є прямими по відношенню до окремих ієрархічних об'єктів виробничо-збутової програми (рис. 2.14). Дискреційні витрати, які формуються в окремих місцях виникнення (організаційних одиницях) і детермінантою для яких виступають управлінські рішення менеджменту, також (по аналогії з постійними витратами) можуть мати специфічний характер по відношенню до ієрархії об'єктів виробничо-збутової програми.

На відміну від альтернативних систем обліку витрат (доходів, результатів), наприклад, «абсорпшен-костингу» та «АВ-костингу», система ускладненого «стандартного директ-костингу» має суттєво вищий рівень інформативності для цілей як оперативного, так і стратегічного управління, оскільки в її рамках більш коректно моделюються причинно-наслідкові взаємозв'язки між витратоутворюючими факторами та змінними, постійними і дискреційними витратами.

Для цілей стратегічного аналізу доцільним є використання ретроспективно орієнтованої компоненти ускладненого «стандартного директ-костингу» (описова облікова модель в табл. 2.4), в рамках якої формується сигнальна інформація щодо результуючих показників в розрізі основних «генераторів» прибутку – партії продуктів, окремих продуктів, продуктових груп та виробничо-збутової програми в цілому.

Планово орієнтована компонента системи ускладненого «стандартного директ-костингу» придатна, насамперед, як інструмент для імітаційних розрахунків з метою оцінки управлінських альтернатив на стадії прийняття управлінських рішень.

На нашу думку, на прикладі економіко-математичних моделей (табл. 2.1–2.4) в найбільш наглядній формі проявляється ізоморфність перспективно та ретроспективно орієнтованих складових систематичного управлінського обліку: підсистеми планування та підсистеми обліку витрат (доходів та результатів).

Необхідно зазначити, що чіткі межі між вище зазначеними системами обліку витрат (доходів та результатів) буває досить важко провести. Так, система «директ-костингу» в рамках виробничої функції групує витрати не за організаційними одиницями (виробничими підрозділами), а, де-факто, передбачає групування змінних витрат в розрізі окремих операцій: при функціональній організаційній структурі окремі виробничі підрозділи, за якими групуються витрати, досить часто включають тільки однорідні технологічні операції, що, по суті, означає поопераційне групування витрат. При цьому, на наступній стадії облікового процесу згруповані таким чином витрати розподіляються між продуктами на основі таких кількісних баз як «машино-години», «людино-години» та ін. Отже, в рамках «директ-костингу» для виробничої функції вже давно реалізовано процедури, притаманні більш пізній системі «АВ-костингу», але заслуга останньої полягає в тому, що в рамках «АВ-костингу» принцип розподілу непрямих витрат на основі кількісних драйверів розповсюджений не тільки на виробничу сферу, але і інші функціональні сфери. Водночас, перевагою «директ-костингу» є дотримання принципу «релевантності» при калькулюванні собівартості продукції (напівфабрикатів), натомість система «АВ-костингу» являє собою, по суті, систему калькулювання повної собівартості, яка апріорі генерує нерелевантну інформацію для цілей не тільки оперативного, але і стратегічного управління.

Перспективним напрямком удосконалення управлінського обліку як на рівні теоретичних концепцій, так і реально діючих на практиці облікових систем є поєднання (симбіоз) певних методичних аспектів класичних систем обліку витрат (доходів та результатів) в єдиній обліковій моделі (наприклад,

поєднання певних принципів «директ-костингу» та «АВ-костингу» в єдиній обліковій моделі), що може значно підвищити їх інформативність для системи менеджменту підприємства.

Необхідно також зазначити, що як у вітчизняній, так і у зарубіжній обліковій науці важливою є проблема взаємоузгодження (інтеграції) систем фінансового та управлінського обліку. Для частини національних облікових систем, в тому числі, і вітчизняної облікової науки, характерною є тісна інтеграція системи фінансового та управлінського обліку, що обумовлюється національними особливостями та історичними факторами їх розвитку і становлення. Натомість в багатьох національних облікових системах, наприклад, в німецькомовних країнах, ступінь автономності системи управлінського обліку є достатньо високою, що проявляється в двоколовому принципі організації плану рахунків або ж у веденні управлінського обліку без використання рахунків за допомогою табличного способу відображення інформації [7, 11].

Але перш ніж говорити про проблему інтеграції системи фінансового та управлінського обліку, необхідно, на нашу думку, спочатку виявити ті сфери, де така інтеграція є можливою і доцільною. Оскільки система фінансового обліку представляє собою ретроспективно орієнтовану інформаційну модель, яка передбачає відображення у вартісній формі економічних процесів і явищ на підприємстві, то проблема інтеграції априорі може стосуватися тільки ретроспективно орієнтованої складової управлінського обліку, тобто – систематичного управлінського обліку (фактичних) витрат, доходів та результатів. Підсистема планування витрат, доходів та результатів як прогностична інформаційна модель таким чином априорі не може бути об'єктом інтеграції.

В рамках ретроспективно орієнтованої компоненти систематичного управлінського обліку інтеграція може відбуватися двома шляхами: за допомогою системи облікових рахунків або без їх використання (табличний спосіб узгодження) [5, 7]. В німецькомовних країнах, наприклад, в плані

рахунків передбачається 2-й клас рахунків (нім. Abgrenzungskonten), на якому накопичуються ті види витрат (доходів) з фінансового обліку, які не потрапляють у підсистему управлінського обліку. Таким чином формується «нейтральний результат» (нім. «neutrales Ergebnis»), який дозволяє узгоджувати (ув'язувати) результати діяльності підсистем фінансового (нім. Gesamtergebnis) та управлінського обліку (нім. Betriebsergebnis). При цьому різниця у фактичних результатах між двома підсистемами виникає внаслідок того, що неопераційні витрати (доходи) та частина операційних витрат (для яких характерна різна періодизація при їх відображенні в обох підсистемах), в систему управлінського обліку не потрапляють (нім. «betriebsfremder, periodenfremder, außerordentlicher Aufwand»), частина операційних витрат в управлінському обліку (нім. «Anderskosten») визначаються на основі інших методичних підходів (методи амортизації ОЗ та їх вартісна оцінка, методи оцінки вибуття запасів і т.п.), а частина витрат відображається тільки в управлінському обліку (нім. «kalkulatorische Kosten» - альтернативні витрати у формі процентів на власний капітал та підприємницького доходу власника-менеджера).

Для вітчизняної облікової практики досить поширеним явищем на сьогодні є використання законодавчо регламентованої моделі обліку витрат (доходів та результатів) для всіх цілей: інформаційного забезпечення як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів. Такий підхід, на нашу думку, суттєво знижує якість інформаційного забезпечення менеджменту, що неминуче впливає і на рівень ефективності роботи останнього.

На сьогодні досить важко спрогнозувати, в якому напрямку розвиватиметься вітчизняна система управлінського обліку (поглибленні інтеграції фінансового та управлінського обліку або ж їх сепаруванні за прикладом німецької моделі), але, в будь-якому випадку, ключовим імперативом при побудові облікових систем повинен залишатися принцип сформульований німецьким вченим О. Шмаленбахом [9]: «Інформаційні потреби визначають побудову (зміст) облікової системи».

## Список використаних джерел

1. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «облік і аудит» вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-ге вид., перероб і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебн. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям. М.: Омега-Л, 2007. 570 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік. К.: Лібра, 2003. 704 с.
4. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. К.: Книга, 2004. 544 с.
5. Schweitzer M., Küpper H.-U. Systeme der Kosten und Erlösrechnung. München: Verlag Franz Vahlen, 2015. 907 s.
6. Männel W. Handbuch Kostenrechnung. Wiesbaden: Gabler, 1992. 1532 s.
7. Kilger W. Einführung in die Kostenrechnung. 3. Ausg. Wiesbaden: Gabler, 1987. 495 s.
8. Seicht, G.. Moderne Kosten und Leistungsrechnung. Grundlagen und praktische Gestaltung. 11 Aufl. Wien: Hardcover Linde Verlag, 2001. 719 S.
9. Schmalenbach E. Kostenrechnung und Preispolitik. 8., erw. u. verb. Aufl. Köln; Opladen: Westdt. Verl., 1963. 530 S.
10. Hahn D., Hungenberg H. PuK: Controllingkonzepte. Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung. 6 Aufl. Wiesbaden: Gabler. 1229 S.
11. Kilger W. Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung .13., verb. Aufl. Wiesbaden: Gabler, 2012. 740 S.



### **2.3. Організація контролю бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі\***

Сучасний етап розвитку вітчизняних підприємств характеризується швидкими змінами інституційного середовища і формуванням якісно нової інноваційної моделі функціонування. Це активізує наукові пошуки ефективних організаційних форм та економічних механізмів впровадження сучасних методів управління. Особливої актуальності набуває проблема управління та організації бізнес-процесів на інноваційних засадах.

Існуючі науково-методичні розробки з організації контролю бізнес-процесів на сьогоднішній день є погано адаптованими до характеру діяльності суб'єктів роздрібної торгівлі, а практичний досвід процесного управління, накопичений в інших видах економічної діяльності, лише починає імплементуватися у сфері торгівлі. Як результат, ефективність функціонування підприємств роздрібної торгівлі України залишається відносно низькою, а конкурентний потенціал більшості з них нездатний протистояти експансії великих міжнародних торговельних мереж.

При цьому теоретичні і науково-методичні аспекти управління бізнес-процесами у сфері роздрібної торгівлі залишаються мало розробленими. Зокрема, не визначено теоретичну сутність і концептуальні характеристики бізнес-процесів у роздрібній торгівлі, відсутні методологічні підходи до організації контролю бізнес-процесами, не сформульовано принципи процесно-орієнтованого управління, а методичний базис оцінювання ефективності управління бізнес-процесами є фрагментарним і несистемним.

У сучасних умовах господарювання удосконалення бізнес-процесів є одним з основних інструментів підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств торгівлі. Це зумовлено насамперед посиленням конкуренції з боку зарубіжних товаровиробників, а також високою динамічністю розвитку підприємницького середовища. Тому перед керівниками підприємств торгівлі стоїть важливе завдання – формування

---

\* Автор п. 2.3 монографії: к.е.н., доц. кафедри управління та експертизи товарів ДВНЗ «ЛНУ» Гелей Л.О.

механізму удосконалення бізнес-процесів, що дає змогу в умовах невизначеності адаптувати систему управління підприємством до змін у зовнішньому середовищі, що забезпечує високу їхню ефективність і конкурентоспроможність.

На сучасних підприємствах, які застосовують процесний підхід до управління, актуальним є питання використання спеціальних технологій для побудови бізнес-системи, а також вибір методів оцінки її ефективності. Сучасне управління не обходиться без використання спеціальних методик, концепцій, оскільки вони допомагають керівникам приймати раціональні рішення та передбачити результат їх реалізації. Для ефективного управління бізнес-процесами на підприємствах здійснюється оцінка та контроль бізнес-систем з визначенням конкретних процесів, необхідних для досягнення цілей підприємства.

Теоретичним та методологічним аспектам визначення сутності бізнес-процесів, принципам їх моделювання, та організації контролю були присвячені роботи таких вчених як: Харінгтон Дж., Андрейчиков О.О., Гончарова О.М., Денисенко Л.О., Дрюченко Л. Д., Клепікова О. А., Климчук М.М., Ковшова І. О., Корзаченко О.В., Маслянко П.П., Костіна О. М., Кунаєв А. Ю., Лисенко О. А., Соколова Л. В., Тарасова О.О., Тарасюк М. В. Аналізуючи дані публікації можна зробити висновок про те, що єдиної думки щодо організації контролю бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі не існує. Тому виникає необхідність у систематизації останніх наукових досліджень.

У вітчизняній економічній літературі радянського періоду поняття бізнес-процесу не досліджувалося. До початку 1990-х років у наукових працях вживалися, переважно, терміни господарського або економічного процесу. З розвитком в Україні ринкових відносин поняття бізнесу все більше поєднується з терміном “процес” і здебільшого трактується як господарська діяльність, спрямована на досягнення конкретної мети економічного характеру.

На сьогодні, “бізнес-процес” є об’єктом управління в системі господарської діяльності підприємств, у тому числі і роздрібною торгівлі, невід’ємним складовим елементом ринкової економіки у всіх її сферах. Варто зазначити, що зважаючи на широке використання цього поняття як в організації економічних відносин, так і в науковій літературі, не існує суттєвих розбіжностей стосовно дефініції “бізнес-процесу” (табл. 2.5).

**Таблиця 2.5.**

**Наукові підходи до трактування терміну “бізнес-процес”**

<b>Автори</b>	<b>Дефініції</b>
У. Е. Демінг [3].	Будь-які види діяльності в процесі функціонування підприємства.
Д. Е. Козенков [4 с. 128].	Вид діяльності, дії або сукупність робіт, у процесі яких відбувається створення продукту, що має цінність для споживача.
Є. Г. Ойхман, Е. М. Попов [9].	Множина внутрішніх видів діяльності, які починаються з одного і більше входів і завершуються створенням товарів, необхідної для задоволення потреб споживача.
М. Е. Портер, В. Е. Міллер [10].	Поняття, що включає входи і виходи, інтерфейси та організаційні засоби, що забезпечують збільшення вартості товару.
В. В. Рєпін, В. Г. Єліферов [11].	Стійка, цілеспрямована сукупність взаємопов’язаних видів діяльності, яка згідно визначеної технології перетворює входи у виходи, що являють цінність для споживача.
М. Хаммер, Дж. Чампі [12].	Сукупність різних видів діяльності, в межах якої на вході використовується один або більше видів ресурсів, а в результаті цієї діяльності на виході створюється продукт, що являє цінність для споживача та має властивість задовольняти його потреби.

Як бачимо, підходи до визначення суті бізнес-процесів, досить тісно корелюють між собою. Їх автори підкреслюють, що бізнес-процес являє собою певну сукупність видів діяльності (робіт, операцій), які перетворюють так звані “входи” у “виходи”, причому останні становлять цінність для споживача товарів.

Водночас, не можна погодитися з визначенням бізнес-процесу як будь-якого виду діяльності в системі функціонування підприємства. Адже не кожен процес всередині підприємства можна назвати “бізнес-процесом”. На

відміну від інших процесів, бізнес-процеси створюють цінність для споживача. Відповідно, якщо певна діяльність такої цінності не створює, тлумачити її як бізнес-процес некоректно.

На основі даних підходів до визначення поняття можна зробити висновок, що бізнес-процеси являють собою множину внутрішніх видів діяльності підприємства, орієнтованих на створення продукції, вартість якої, сервіс, а також якість задовольняє потреби споживачів.

Головною ознакою, яка дозволяє віднести бізнес-процеси до категорії основних чи допоміжних (забезпечувальних) є характер впливу (прямий чи опосередкований) на формування цінностей для споживачів товарів підприємства. З огляду на це, поділ бізнес-процесів на основні та допоміжні є достатньо умовним, оскільки їх перелік, межі та змістовне наповнення є індивідуальним для кожного підприємства, залежно від стратегічної ідеї та моделі бізнесу. На рис. 2.16 нами запропонована класифікація бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі.

В умовах науково-технічного прогресу окремої уваги заслуговують бізнес-процеси, що характеризуються за рівнем їх інноваційності на конкретний період часу. Інноваційні процеси – це так звані процеси розвитку, що безпосередньо пов'язані з технологічними розробками, вдосконаленням організаційної структури і системи управління торговельним підприємством. Виокремлення цієї групи бізнес-процесів є важливим, оскільки за існуючих темпів розвитку сучасних технологій інноваційна складова відіграє особливо важливу роль. Адже інноваційна активність надає такі переваги для торговельного бізнесу: можливість завоювання нових сегментів ринку та утримання лідерських позицій; задоволення потреб споживачів на якісно новому рівні і, як наслідок, розширення цільових клієнтських груп; безперервний розвиток, зміни та оновлення існуючих бізнес-процесів, а також постійна можливість їх удосконалення; можливість уникнення багатьох економічних ризиків та інші.

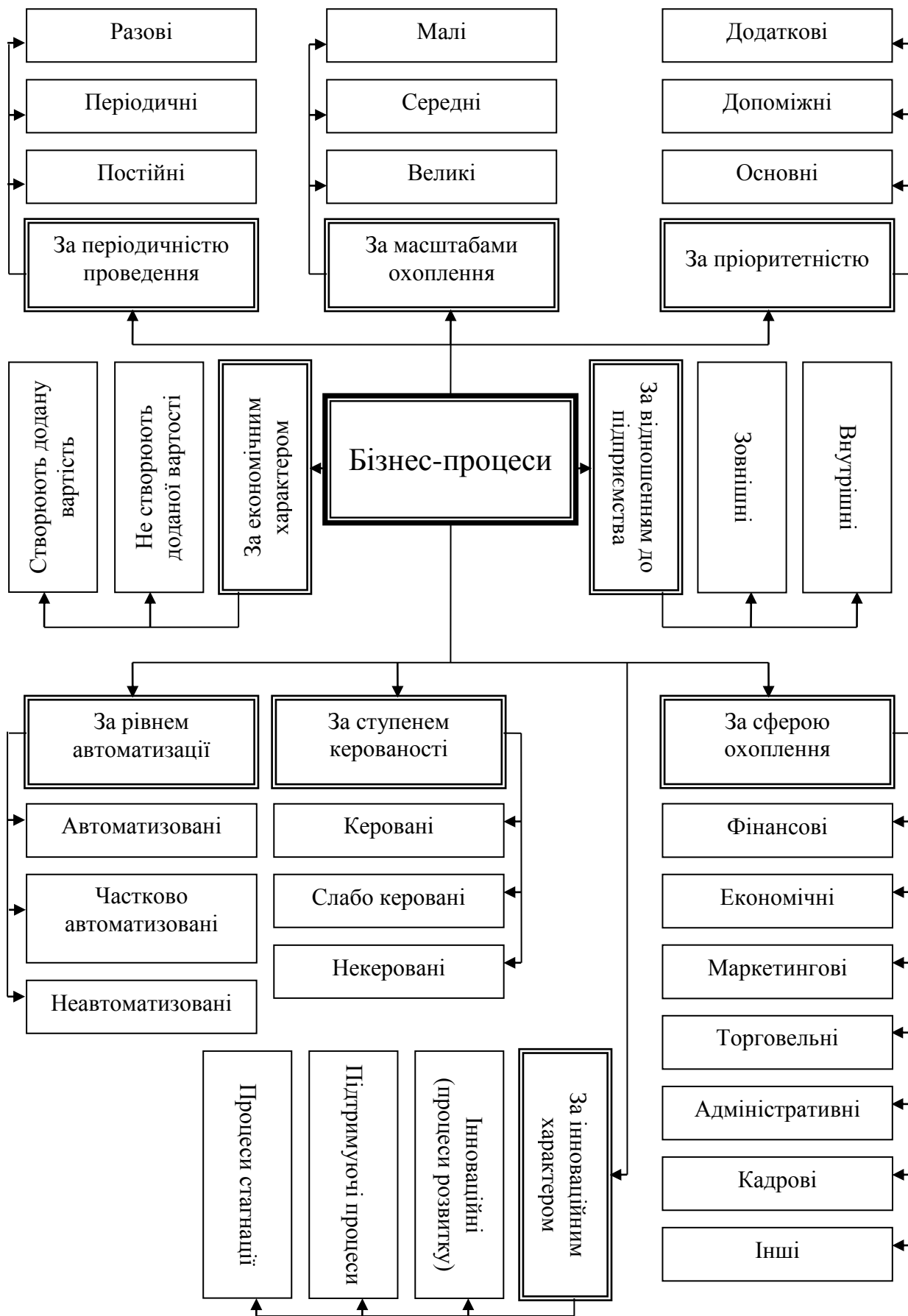


Рис. 2.16. Класифікація бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі  
[авторська розробка]

Дослідження бізнес-процесів підприємств роздрібно́ї торгівлі доцільно здійснювати з урахуванням особливостей цієї сфери діяльності у вітчизняних умовах, серед яких доцільно виділити такі:

- відносно швидку оборотність вкладених грошових коштів, порівняно з іншими видами діяльності, що дозволяє доволі оперативно отримувати доходи і прибуток;

- організація торговельного бізнесу не потребує залучення спеціальної техніки та обладнання, а також не вимагає спеціальних знань, оскільки не передбачає проведення складних технологічних процесів;

- важливу роль у торговельній діяльності відіграє організація взаємовідносин з кінцевим споживачем, на що безпосередньо впливає імідж та ділова репутація торговельного підприємства;

- часта зміна вподобань та потреб споживачів вимагає постійного оновлення асортименту та номенклатури товарів та торговельних послуг, що надає цьому виду діяльності динамічного характеру;

- значний рівень конкуренції в роздрібній торгівлі порівняно з іншими видами діяльності, що вимагає постійного пошуку та впровадження інновацій, підтримки основ конкурентоспроможності;

- від роздрібно́ї торгівлі залежать майже всі види економічної діяльності, що надає їй різностороннього характеру та вимагає організації і налагодження взаємовідносин з суб'єктами інших сфер господарювання;

- мінливість вподобань клієнтів вимагає організації та практично безперервного процесу проведення маркетингових досліджень серед цільових сегментів ринку;

- у вітчизняних умовах доволі значна частка ринку торговельного бізнесу знаходиться в “тіні”, що носить не лише негативні економічні, але й соціальні наслідки, а також визначає конфігурацію і підходи до управління бізнес-процесами підприємства роздрібно́ї торгівлі.

Для ефективного розвитку бізнес-процесів підприємств роздрібно́ї торгівлі надзвичайно важливим є розуміння психологічних мотивів та

стимулів споживачів, які з часом все більше диференціюються і призводить до виокремлення чітких категорій споживачів. Запорукою ефективності бізнесу для підприємств роздрібно́ї торгівлі є пошук дієвих підходів до кожної з цих сегментних груп з метою залучення їх до клієнтської бази.

Посилення конкуренції у сфері роздрібно́ї торгівлі внаслідок збільшення кількості як вітчизняних, так і міжнародних мереж істотно актуалізували проблему життєздатності вітчизняних підприємств роздрібно́ї торгівлі. Адже конкурувати з підприємствами мережі торгівлі, які налічують велику кількість магазинів та постійно інвестують у розвиток є надзвичайно складно. Такі обставини зумовили до пошуку збалансованого підходу управління бізнес-процесами підприємств роздрібно́ї торгівлі.

Боротьба за покупця спонукає до використання інноваційних методів управління цільовими бізнес-процесами торговельних підприємств, що передбачають реалізацію інновацій у сфері організації продаж; впровадження роздрібно́го продажу товарів через альтернативні канали збуту (зокрема мережу Інтернет); використання гнучких систем знижок та дисконтування товарів; диференціювання товарів та сервісу; інше. Водночас, слід відмітити, що кращі можливості для реалізації таких заходів мають здебільшого великі підприємства, які володіють потужним ресурсним потенціалом. Своєю чергою, дрібні мережі та невеликі роздрібно́ торгівельні підприємства мають значно менше можливостей для цього, особливо якщо врахувати складні умови господарської діяльності у посткризовий період.

Формування системи управління бізнес-процесами торговельного підприємства передбачає необхідність визначення її суб'єктів, об'єктів та ключових сфер організаційно-економічного забезпечення (рис. 2.17).

Узгодженість взаємодії складових елементів системи управління бізнес-процесами підприємства роздрібно́ї торгівлі характеризує її з позицій надійності на шляху досягнення поставлених цілей. Важливою якісною характеристикою системи управління бізнес-процесами є рівень її здатності інтегруватися з цілісною системою управління торговельним підприємством,

його стратегічними цілями і завданнями, що у свою чергу, вимагає наявності раціональної організаційної структури управління бізнес-процесами.



Рис. 2.17. Складові елементи управління бізнес-процесами торговельного підприємства [авторська розробка]

Організаційно-управлінська структура торговельного підприємства відіграє важливе значення, оскільки формує склад та кількість його підрозділів, ступенів управління в єдиній взаємозалежній системі торговельного процесу та сервісу. На сьогодні, характерною особливістю розвитку організаційно-управлінських структур торговельних підприємств є їх постійна оптимізація, що зумовлена зниженням витрат на управління



персоналом [1]. Слід відмітити, що економія фінансових ресурсів на формалізацію організаційної структури торговельного підприємства, з однієї сторони, забезпечує скорочення грошових витрат та можливість залучення коштів безпосередньо в товарний оборот, а з іншої – підвищує ризики низької ефективності управління бізнес-процесами.

Кінцеві результати системи управління бізнес-процесами продукуються безпосередньо у ході реалізації її ключових функцій: планування, організації, мотивації та контролю, що забезпечують для торговельного підприємства та його працівників створення комплексу цінностей економічного та соціального характеру. У свою чергу, виконання функцій системи управління бізнес-процесами підприємства передбачає ідентифікацію її цілей, завдань та особливостей реалізації (рис. 2.18).

Розвиток підприємств роздрібної торгівлі шляхом раціонального управління їх бізнес-процесами включає такі складові аспекти їх господарської діяльності, як: 1) здатність до проведення внутрішніх кількісних і якісних змін в елементах системи, їх структурі, функціях та сутнісній основі; 2) орієнтація на зовнішні зміни на основі налагодження ефективної системи адаптації внутрішнього середовища підприємства до оточуючих обставин.

Організація аналітичної роботи стосовно управління бізнес-процесами передбачає формування такої багаторівневої структури: 1) загальної характеристики бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі на основі розрахунку відповідних інтегральних показників; 2) ідентифікації чинників, що зумовили відхилення у розвитку бізнес-процесів; 3) визначення причин виникнення негативних чинників на розвиток бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі. Це дозволяє діагностувати систему управління бізнес-процесами підприємств роздрібної торгівлі, ступінь досягнення поставлених цілей у часі, а також ефективність витрат, спрямованих на управління розвитком цих підприємств, що є джерелом отримання інформації для узгодження дій структурних підрозділів у процесі виконання пріоритетних завдань різних видів управління бізнес-процесами.

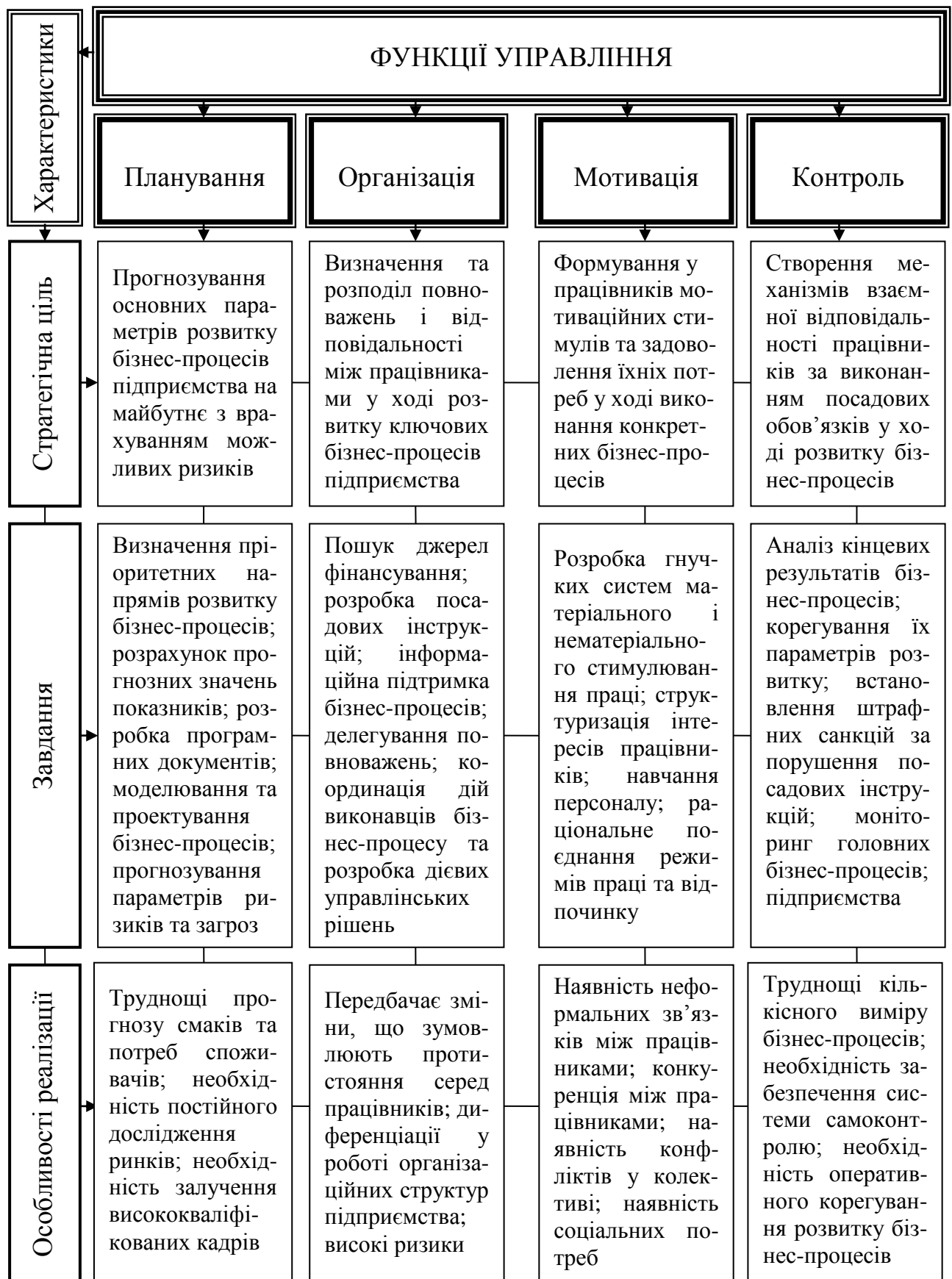


Рис. 2.18. Матриця характеристик функцій системи управління бізнес-процесами підприємств роздрібної торгівлі [авторська розробка]

В умовах високої невизначеності зовнішнього середовища підприємствам торгівлі для швидкої адаптації до різних змін необхідно оптимально використовувати власні ресурси і підвищувати якість власних бізнес-процесів. Таким чином, необхідно проведення постійного контролю всіх бізнес-процесів підприємств торгівлі і проведення їх ранжування за ступенем впливу на господарську діяльність підприємств торгівлі [6].

Методики аналізу бізнес-процесів підприємств торгівлі доцільно поділити на два класи залежно від ступеня змін і тривалості використання. Це можуть бути довгострокові і короткострокові методи [7].

До короткострокових належать:

- метод швидкого аналізу;
- статистичне управління процесами підприємства;
- ідеалізація;
- структуризація функцій якості.

До довгострокових відносять:

- перепроєктування бізнес-процесів;
- реінжиніринг;
- бенчмаркінг;
- гринфілд.

Оптимізація бізнес-процесів є необхідним інструментом забезпечення ефективності діяльності підприємств торгівлі в сучасних умовах глобалізації та Європейського прагнення України. Все це повинно сприяти підвищенню якості продукції і послуг підприємств торгівлі з метою повного задоволення вимог споживачів.

Тому вважаємо за доцільне запропонувати концепцію удосконалення управління бізнес-процесами підприємств торгівлі, яка заснована на гіпотезі, що ефективне управління бізнес-процесами організації передбачає їх постійне поліпшення й оптимізацію.

Значна увага була присвячена методам управління бізнес-процесами підприємств торгівлі:

–безперервне вдосконалення – детальний і системний розгляд наявного процесу з метою пошуку можливих шляхів його удосконалення або, якщо необхідно, кардинального перепроєктування, включає методи BPI (Business Process Improvement), TQM (Total Quality Management) [3];

–методика швидкого аналізу рішення FAST – концентрує увагу на певному процесі під час одно-або дводенної наради групи вдосконалення процесу для визначення способів поліпшення цього процесу протягом наступних 90 днів;

–реінжиніринг BPR – радикальне перепроєктування бізнес-процесів для досягнення поліпшення ключових показників результативності, таких як якість, оперативність [4];

–бенчмаркінг – порівняльний аналіз господарських процесів підприємств торгівлі з еталонними процесами підприємств, що виконують однакові або схожі процеси, але краще функціонують, з метою поліпшення поточної діяльності;

–гринфілд – аналіз і винесення рішень на основі подання бізнес-процесу таким, як щойно створений, тобто з чистого аркуша.

Ефективне управління процесами в організації передбачає їх постійне поліпшення і оптимізацію, тому дуже важливе формування системи удосконалення бізнес-процесів. На основі дослідження [1, 2, 6] встановлено, що в даний час існує декілька інноваційних підходів до управління бізнес-процесами: методика швидкого аналізу рішення, бенчмаркінг, методологія безперервного удосконалення, реінжиніринг, гринфілд, поєднання функціонального і процесного підходів (табл. 2.6).

Алгоритм проведення оцінки ефективності управління бізнес-процесами підприємства, включає шість етапів. Перший етап полягає у проведенні системної діагностики бізнес-процесів підприємства, що дозволяє встановити якісні та кількісні характеристики, які визначають ступінь ефективності управління і функціонування. На другому етапі, використовуючи методи якісного аналізу, виокремлюють найбільш проблемні бізнес-процеси і

визначають їх «вузькі місця». Результатом проведеної діагностики повинна стати формалізація проблеми і виявлення причин неефективного управління, а також факторів, що обумовлюють появу цих причин.

**Таблиця 2.6**

**Цілі, принципи і методи удосконалення управління бізнес-процесами підприємств [розроблено автором на основі джерела 6, 7]**

<b>ЦІЛІ</b>	
мінімізація витрат; скорочення втрат робочого часу, ресурсів, тривалості процесу, витрат праці; оптимізація організаційної структури, скорочення функцій; підвищення якості продукції (послуг) тощо	
<b>ПРИНЦИПИ</b>	
мінімальна кількість учасників процесу; єдиний контроль за бізнес-процесом, скорочення кількості узгоджень; паралельне виконання управлінських функцій; типізація процесів; спрощення процесів (зменшення кількості «входів», об'єднання робіт тощо); автономність процесів; усунення розривів у технологічному ланцюжку; створення максимальної кількості можливих варіантів реалізації процесу тощо	
<b>МЕТОДИ</b>	
1. Безперервне удосконалення – детальний і системний розгляд існуючого процесу з метою пошуку можливих шляхів його удосконалення або, якщо це необхідно, кардинального перепроєктування	2. Методика швидкого аналізу рішення – увага концентрується на певному процесі під час одно- або дводенної наради групи удосконалення процесу для визначення способів покращення цього процесу протягом наступних 90 днів
3. Реінжиніринг BPR – радикальне перепроєктування бізнес-процесів для покращення ключових показників результативності (витрати, якість, результативність тощо)	4. Бенчмаркінг – порівняльний аналіз процесів господарювання конкретного підприємства з еталонними процесами підприємств, що виконують такі самі або подібні процеси, проте функціонують краще, з метою покращення поточної діяльності
5. Гринфілд – аналіз і прийняття рішень на основі подання бізнес-процесу як щойно створеного, тобто з «чистого аркуша»	

Побудова ефективної системи управління бізнес-процесами підприємства роздрібної торгівлі передбачає необхідність формування передумов для забезпечення реалізації функції контролю за їх розвитком. Власне ефективність цієї системи залежить від того на скільки вдало буде організований взаємозв'язок та баланс між основними функціями управління: планування, організації, мотивації та, власне, контролю.

Термін “контроль” походить від французького “controle” і означає повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірку. З

англійської термін “контроль” (control) означає “регулювати, керувати, інспектувати” і тлумачиться як регулювання певних явищ чи процесів. Під контролем, як правило, розуміють організацію процесу перевірки, що, на нашу думку, і є однією із головних помилок на шляху побудови ефективного механізму контролю за розвитком різноманітних процесів і явищ, у тому числі і бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі. Адже дієвий механізм контролю повинен передбачати передусім раціональний розподіл повноважень, обов’язків, сфер впливу та відповідальності між суб’єктами розвитку бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі і, водночас, організацію проведення якомога меншої кількості перевірок та контрольних процедур.

Власне використання такого ліберального підходу забезпечить, з однієї сторони, якісне виконання закріплених обов’язків суб’єктів бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі (оскільки дозволить вивільнити час внаслідок відміни проведення надмірної кількості перевірок), а з іншої – організацію ефективного механізму контролю, що ґрунтуватиметься на засадах взаємоповаги та взаємовідповідальності учасників економічних відносин у галузі роздрібної торгівлі.

Проектування та розробка ефективного механізму контролю бізнес-процесів підприємства роздрібної торгівлі має виконуватися в контексті дотримання таких принципів:

- збалансованості повноважень та обов’язків ключових виконавців бізнес-процесів;
- паритетності прав складових елементів механізму контролю бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі;
- справедливості розподілу центрів відповідальності;
- структурованості контрольних процедур.

Слід відмітити, що механізм контролю за розвитком бізнес-процесів підприємства роздрібної торгівлі повинен бути організований у таких стратегічних напрямках: періодичне проведення контрольних процедур (у відповідності до виникнення потреби); моніторинг розвитку бізнес-процесів

підприємства; побудова контролю на засадах керованості і взаємозалежності суб'єктів розвитку бізнес-процесів підприємства, що передбачає можливість організації їх оперативного контролю.

Побудова ефективного механізму контролю бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі передбачає поетапну реалізацію комплексу заходів (рис. 2.19).

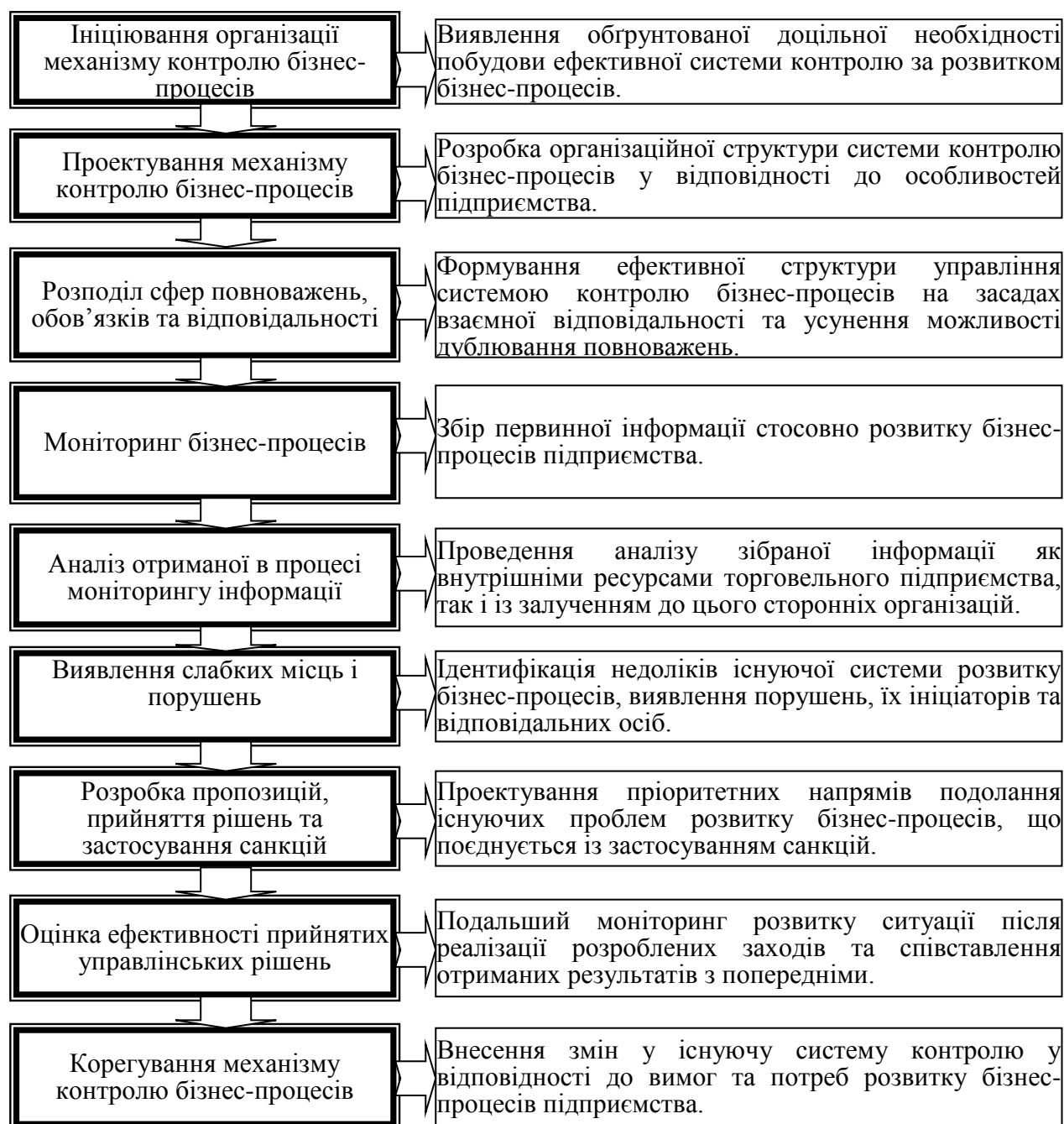


Рис. 2.19. Етапи організації механізму контролю бізнес-процесів підприємства роздрібної торгівлі [авторська розробка]

Варто зазначити, що організація дієвого контролю за бізнес-процесами торговельного підприємства вимагає формування інформаційно-аналітичної бази показників, що характеризують рівень задоволення не лише потреб покупців, але й решти суб'єктів ринкового обміну. Періодичний їх моніторинг дозволяє виявити стимули та критерії, на основі яких можна втримати покупця, вчасно реагувати на його скарги та зауваження, розвивати торгові марки (бренди), дотримуватися єдиної асортиментної політики тощо.

Якщо проаналізувати результати проведеного соціологічного опитування серед керівників підприємств роздрібної торгівлі стосовно періодичності проведення аналітичних процедур (рис. 2.20), то бачимо, що більшість з них постійно відстежує лише окремі стратегічні напрями своєї комерційної господарської діяльності, тобто у цих процедурах відсутній комплексний та системний характер.



Рис. 2.20. Розподіл підприємств роздрібної торгівлі Львівської області стосовно періодичності проведення аналітичних процедур, 2019 р. [розраховано автором на основі даних проведеного соціологічного опитування]



Отже, найбільшу увагу керівники підприємств роздрібно́ї торгівлі приділяють аналізу цін та асортименту товарів, включаючи порівняльний аналіз з найближчими конкурентами. Водночас, недостатньо уваги приділяється розгляду існуючих скарг і пропозицій, контрольним закупкам, організації та проведенню іспитів для торговельного персоналу, а у деяких підприємствах такі заходи не проводяться взагалі, що безперечно, є негативним аспектом і не може позитивно впливати на організацію механізму контролю у торговельних підприємствах. З огляду на це, проведення таких аналітичних процедур вимагає своєї негайної активізації на засадах об'єктивності, точності та своєчасності.

Ключовим завданням функціонування механізму контролю бізнес-процесів підприємства роздрібно́ї торгівлі є створення умов, за яких унеможливлені би порушення і, водночас, відбувався безперервний процес удосконалення цих бізнес-процесів. Організація контролю розвитку бізнес-процесів підприємства роздрібно́ї торгівлі повинна супроводжуватися також такими заходами:

- аналіз зовнішнього середовища торговельного підприємства, що включає нормативно-правову базу регулювання діяльності, існуючу політику, колективні угоди з найму працівників, перелік зацікавлених сторін і потенційних покупців;
- дослідження особливостей виду та специфіку діяльності торговельного підприємства;
- аналіз основних показників результатів господарської діяльності підприємства та основних його операційних процесів;
- виявлення ключових чинників, що мають вплив на ефективність діяльності підприємства;
- оцінка ключових ризиків та бар'єрів на шляху підвищення рівня ефективності господарської діяльності;
- визначення ролі та важливості конкретних бізнес-процесів у питанні забезпечення інтересів покупців та інших зацікавлених сторін;

- вивчення систем вимірювання ефективності та надійності інформаційної бази;

- ідентифікація ключових бізнес-процесів, систем, дій та операцій, що впливають на підвищення рівня ефективності господарської діяльності.

У процесі підготовки до проведення контрольних процедур бізнес-процесів надзвичайно важливим питанням є виявлення їх потенційних масштабів і можливостей, а також очікуваного корисного ефекту в результаті здійснення контролю. Адже останній повинен бути передусім економічно обґрунтованим та виправданим.

Зауважимо, що зарубіжний досвід у сфері організації контролю розвитку бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі, зокрема таких країн як – Німеччини, Австрії, Польщі та Росії передбачає проведення попередньої діагностики, метою якої є ідентифікація фактичних цілей підконтрольного бізнес-процесу, його структури та змін, що відбулися у ньому з моменту проведення попередньої перевірки, а також особлива увага приділяється оцінці рівня суттєвості підконтрольного бізнес-процесу, що дозволяє об'єктивно визначити наслідки його недостатньої ефективності для торговельного підприємства в цілому. На сьогодні вітчизняні підприємства роздрібної торгівлі ще недостатньо використовують досягнення та надбання зарубіжних країн у сфері контролю за розвитком їх бізнес-процесів. Доволі часто його адаптація відбувається без врахування належним чином особливостей здійснення торговельних операцій в існуючих умовах ведення торговельного бізнесу в Україні.

Зокрема, для вітчизняних підприємств роздрібної торгівлі доцільним є ініціювання проведення таких попередніх процедур:

- аналіз внутрішньої нормативної документації, що регламентує організацію підконтрольного бізнес-процесу;

- ознайомлення з базами даних і програмним забезпеченням, що обслуговують конкретний бізнес-процес;

- аналіз результатів попередніх проведених перевірок конкретного

бізнес-процесу (за умови, що такі перевірки мали місце у минулому);

– ідентифікація та проведення детального інтерв'ю з керівником підприємства та іншими учасниками бізнес-процесу з питань його організації та пріоритетних напрямів розвитку;

– аналіз фактичних цілей процесу на предмет їх відповідності бізнес-цілям, стратегії розвитку торговельного підприємства та принципам постановки ключових бізнес-завдань (конкретизації, вимірювання, узгодженості, релевантності, своєчасності тощо);

– моделювання (аналіз моделі) бізнес-процесу, що розглядається, із позначенням існуючих контрольних процедур;

– аналіз системи вимірювання та показників, що використовуються для оцінки зрілості і ефективності цільового бізнес-процесу на торговельному підприємстві.

Відповідно за результатами діагностики цільових бізнес-процесів вважаємо, що керівництву торговельних підприємств слід прийняти рішення стосовно доцільності організації та проведення їх детальної перевірки.

Слід відмітити, що іноді доцільно прийняти рішення про відмову подальшої перевірки цільового бізнес-процесу. Втім, таке рішення є виправданим та економічно обґрунтованим у випадках, коли:

1) оцінка надійності внутрішнього контролю і пробне тестування цільового бізнес-процесу дають позитивний результат стосовно прийнятного рівня надійності механізму внутрішнього контролю торговельного підприємства;

2) за результатами проведеної попередньої діагностики виявлено, що ризики бізнес-процесів несуттєві, що не вимагає їх подальшого дослідження та деталізації;

3) у ході проведення попередньої діагностики суттєво змінилася структура підконтрольного бізнес-процесу, що вимагає перепроєктування здійснення цієї діагностики.

У випадку, коли існує реальна доцільність проведення перевірки цільового бізнес-процесу необхідно чітко визначити ключові її аспекти,

включаючи строки та масштаби і, одночасно, проінформувати про це зацікавлених суб'єктів стосовно мети проведення контрольних процедур. Власне правильне визначення цілей та сфери проведення контрольних процедур знижує ризик ненавмисного зміщення центру уваги на менш важливі (другорядні) проблеми. Тому при проведенні контрольних процедур цільових бізнес-процесів підприємства роздрібної торгівлі обов'язково необхідно передбачити реалізацію таких заходів:

- формування висновку про надійність внутрішнього контролю бізнес-процесу, що досліджується, включаючи його організацію та можливі недоліки;

- перевірка виконання працівниками апарату управління торговельного підприємства корегувальних заходів стосовно бізнес-процесу;

- розробка рекомендацій щодо усунення недоліків внутрішнього контролю бізнес-процесу, виявлених під час поточної перевірки;

- контроль за виконанням розроблених рекомендацій.

За підсумками дослідження процесних регламентів, положень, інструкцій, інтерв'ю з відповідальними керівниками та суб'єктами бізнесу доцільно провести оцінку підконтрольних останніх на відповідність місії, цілям та стратегії торговельного підприємства, що зазначені у внутрішніх регламентних вимогах. Також необхідно здійснити аналіз критеріїв, що використовуються керівництвом підприємства у ході оцінки зрілості та ефективності ключових бізнес-процесів.

Слід відмітити, що в процесі проведення контрольних процедур, вимоги і критерії оцінки бізнес-процесів доцільно виділяти у декількох сферах (табл. 2.7). Це дозволить надати механізму контролю комплексного характеру та врахувати максимальну кількість чинників, що мають вплив на розвиток цільових бізнес-процесів.

У випадку, коли за результатами проведеної перевірки виявлено порушення пропорційних параметрів та балансу складових елементів цільового бізнес-процесу (низький рівень економічної ефективності,

продуктивності, інформаційного забезпечення тощо), приймається рішення стосовно його вдосконалення, що передбачає розробку заходів у напрямі оптимізації цього бізнес-процесу на засадах розроблених рекомендацій.

**Таблиця 2.7**

**Сфери відповідальності та критерії контролю бізнес-процесів підприємства роздрібно́ї торгівлі [авторська розробка]**

<b>Сфери відповідальності</b>	<b>Критерії</b>
Інформація про результати діяльності підприємства та показники ефективності	<ul style="list-style-type: none"> <li>– інформація про результати діяльності, що підлягають кількісному вимірюванню та оцінці;</li> <li>– інформація про результати діяльності, що не підлягають кількісному вимірюванню та оцінці;</li> <li>– інформація про якість обслуговування клієнтів;</li> <li>– інформація стосовно використання активів;</li> <li>– використання статистичної звітності та інших джерел інформації для прийняття управлінських рішень</li> </ul>
Забезпечення ефективності діяльності	<ul style="list-style-type: none"> <li>– існуючі альтернативні варіанти диверсифікації постачання і логістики;</li> <li>– існуючі методи операційної діяльності;</li> <li>– використання інноваційних технологій;</li> <li>– заходи стосовно зменшення витрат</li> </ul>
Системи та процедури управління	<ul style="list-style-type: none"> <li>– стратегічні плани;</li> <li>– тактичні плани;</li> <li>– операційні плани;</li> <li>– фінансові плани і бюджети;</li> <li>– моніторинг і контроль операційної діяльності</li> </ul>
Середовище виконання робіт	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ефективність як пріоритет у прийнятті рішень;</li> <li>– орієнтація на покупця та політика впровадження якісного сервісу;</li> <li>– система розподілу відповідальності між виконавцями бізнес-процесу;</li> <li>– навчання та розвиток персоналу</li> </ul>

На цьому етапі надзвичайно важливим є досягнення компромісу між безпосереднім виконавцем контрольних процедур та відповідальними працівниками стосовно стратегічних цілей та фактичної організації бізнес-процесу (послідовність виконання операцій, ресурсне забезпечення, розподіл відповідальних осіб, строки та умови виконання тощо).

Важливим аспектом у ході контролю бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі є дослідження співвідношення діючої системи мотивації праці керівників і безпосередніх виконавців бізнес-процесу з цілями цього процесу, адже мотивація праці є головним рушієм подальшого підвищення її продуктивності. В контексті цього важливо з'ясувати: хто визначає розміри партій товарів, що постачаються, і хто є безпосереднім виконавцем замовлення; за якими критеріями здійснюється вибір постачальника та аналіз ринкових цін; якою є існуюча методика складання та корегування асортиментної матриці; якими є критерії оцінки якості товарів, що використовуються менеджерами магазинів; які документи складаються у ході виконання цільового бізнес-процесу та які посадові особи їх підписують; які посадові особи є відповідальними за виконання конкретного бізнес-процесу в цілому та його окремих функцій.

У ході виконання діагностики та контролю бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі ключовим аспектом є ідентифікація та оцінка їх потенційних ризиків. Адже, ефективне управління ризиками бізнес-процесів є основою успіху господарської діяльності. Своєчасна діагностика ризиків цільових бізнес-процесів торговельних підприємств забезпечує, з однієї сторони, мінімізацію можливих втрат у ході ведення господарської діяльності, а з іншої – зміцнює позиції підприємства на ринку по відношенню до своїх основних конкурентів. З огляду на це, цілком логічним і закономірним є пошук та розробка захисних механізмів розвитку цільових бізнес-процесів. Серед основних ризиків розвитку бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі, стосовно яких доцільно розробляти превентивні заходи у напрямі їх уникнення, слід виділити такі:

- можливість співпраці з ненадійними постачальниками;
- порушення строків доставки товарів;
- можливість завищення ціни на товари та послуги;
- недобросовісна конкуренція;
- порушення або ж не виконання умов підписаних контрактів та договорів;

- “змова” на ринку;
- шахрайство з боку працівників торговельного підприємства;
- псування та крадіжки товарів;
- ризики втрати прибутку та постійних клієнтів;
- ризики, пов’язані з формуванням іміджу торговельного підприємства.

Безперечно, такі загрози негативно впливають на формування кінцевих результатів діяльності підприємств роздрібною торгівлі. Тому бізнес-процеси, пов’язані, передусім, із замовленням товарів, повинні бути ретельно сплановані, організовані та, по-можливості, автоматизованими. Управління ризиками поставок на засадах автоматизації праці дозволяє забезпечити торговельним підприємствам можливість кращого контролю процесу постачання товарів і уникати можливих ризиків та зловживань. Безперечно, її встановлення потребує фінансових коштів, які своєю чергою є цілком виправданими, оскільки забезпечує скорочення витрат часу на проведення бізнес-процесів, не потребує надмірної ручної праці, а також ускладнює можливі крадіжки та шахрайство з боку працівників. Механізм контролю ризиків бізнес-процесів підприємств роздрібною торгівлі передбачає проведення типових процедур (табл. 2.8).

Пріоритетним та ефективним напрямом організації механізму контролю за розвитком бізнес-процесів підприємств роздрібною торгівлі є використання інструментів та засад операційного аудиту цільових бізнес-процесів, що дозволяє не лише своєчасно виявити зловживання та порушення, але й реалізувати заходи стосовно удосконалення цільових бізнес-процесів.

З метою досягнення спільної думки про зрілість та ефективність підконтрольного бізнес-процесу, відповідність його виконання стратегічним бізнес-цілям торговельного підприємства, оцінку основних параметрів та ризиків, необхідно скласти програму проведення операційного аудиту, після чого формуються завдання для виконання детальних процедур перевірки.

**Карта ризиків бізнес-процесу “Замовлення товарів від постачальників”  
референтної моделі бізнес-процесів підприємства роздрібною торгівлі  
[авторська розробка]**

Ризики бізнес-процесу	Контрольні процедури
Потенційний постачальник не володіє інформацією стосовно попиту на товари з боку підприємств роздрібною торгівлі	Проінформувати максимально можливу кількість потенційних постачальників стосовно потреб торговельного підприємства у конкретному товарі, використовуючи у цьому бізнес-процесі всі можливі засоби комунікації
Розглянуто не повний перелік комерційних пропозицій потенційних постачальників, що є на ринку	Після закінчення терміну отримання відповідей на оголошення стосовно поставок товарів, здійснити звірку пропозицій, що надійшли від потенційних постачальників, з переліком відправлених пропозицій та записами у журналі реєстрації вхідної кореспонденції
У зведену таблицю оцінки постачальників внесено неповну або неправдиву інформацію про потенційних постачальників	Провести звірку інформації про постачальників та умови співпраці з ними з відомостями, наведеними у таблиці оцінки постачальників
Не дотримано раціонального підходу до вибору постачальника	Рішення про вибір постачальника прийняти колегіально (наприклад, у складі тендерного комітету) за результатами відкритого публічного конкурсу
Свідомо обрано не вигідного постачальника	Укласти договір постачання лише після перевірки рішення тендерного комітету чи іншого уповноваженого органу про вибір постачальника, а також наявності результатів порівняння умов поставок обраного постачальника з умовами інших можливих постачальників
Обрано ненадійного постачальника.	Провести на етапі оцінки постачальника перевірку наявності юридичних або кримінальних порушень у потенційних постачальників, здійснювати оцінку фінансового стану постачальника, історії виконання попередніх договорів тощо. Потенційних постачальників, які викликають обґрунтовані сумніви стосовно їх надійності, слід не допускати до конкурсної процедури.

Запропонований нами алгоритм виконання операційного аудиту бізнес-процесів підприємств роздрібною торгівлі передбачає проведення детальних тестів контрольних процедур та параметрів процесу з метою виявлення недоліків та вироблення рекомендацій у напрямі їх усунення (рис. 2.21).



Дотримання такого підходу забезпечує:

- по-перше, чітку регламентацію та послідовність дій у ході проведення операційного аудиту цільових бізнес-процесів підприємства;
- по-друге, зведення до мінімуму можливих похибок та помилок завдяки проведенню тестових процедур;
- по-третє, побудову превентивного механізму захисту від ймовірних ризиків ключових бізнес-процесів підприємства;
- по-четверте, можливість вироблення практичних рекомендацій стосовно стратегічних напрямів розвитку бізнес-процесів підприємства роздрібної торгівлі на перспективу.



Рис. 2.21. Алгоритм проведення операційного аудиту бізнес-процесів підприємства роздрібної торгівлі [авторська розробка]

Слід відмітити, що сформульовані висновки та рекомендації результатів проведеного операційного аудиту бізнес-процесів підприємства роздрібної торгівлі повинні стосуватися не лише засобів внутрішнього контролю та можливостей удосконалення цільових бізнес-процесів, але й – управлінських систем, які створені безпосередньо на підприємстві, а також середовища контролю, що ними підтримується. Ефективність управлінських систем доцільно оцінювати за двома параметрами – узгодженістю цілей і дій, а також ступенем реалізації рішень, що приймаються. Від рівня взаємозв'язку цих двох параметрів і залежить керованість та оперативна гнучкість управлінської системи бізнес-процесів підприємства роздрібної торгівлі, що у перспективі формує сприятливі передмови для забезпечення розширеного відтворення фінансово-господарської діяльності підприємства.

Варто додати, що проведення контролю за розвитком цільових бізнес-процесів підприємства роздрібної торгівлі повинно відповідати таким вимогам: 1) носити першочерговий характер – своєчасний вибір конкретного бізнес-процесу для перевірки на предмет його коректності; 2) бути раціональним – передбачати можливість залучення оптимального складу кадрових ресурсів для проведення контролю; 3) забезпечувати збалансований розвиток – проведення контролю не повинно впливати на бізнес-процес; 4) економічної доцільності (витрати на організацію контролю мають бути виправданими у співвідношенні з отриманими вигодами внаслідок його проведення); 5) носити об'єктивний характер – передбачати виключення впливу суб'єктивної думки та неупередженості у ході контролю за бізнес-процесом); 6) проведення контролю має здійснюватися у чіткій регламентації та взаємоузгодженості дій суб'єктів контролю у процесі його проведення 7) унеможливити несанкціонований витік комерційної інформації у процесі залучення сторонніх організацій для проведення контролю.

Організація ефективного механізму контролю передбачає необхідність врахування умов конкретної ситуації та обставин розвитку цільового бізнес-процесу. У цьому аспекті визначальна роль належить рівню управлінського

таланту керівника конкретного торговельного підприємства. Врахування умов конкретної ситуації забезпечить, з однієї сторони – комплексний характер управлінських систем, а з іншої – можливість побудови такого механізму контролю за бізнес-процесами підприємства роздрібної торгівлі, що забезпечить формування повної інформаційно-аналітичної бази для подальшого удосконалення бізнес-процесів. Адже результати проведеного контролю бізнес-процесу є джерелом інформації для вироблення та прийняття адекватного управлінського рішення керівництвом торговельного підприємства (рис. 2.22).

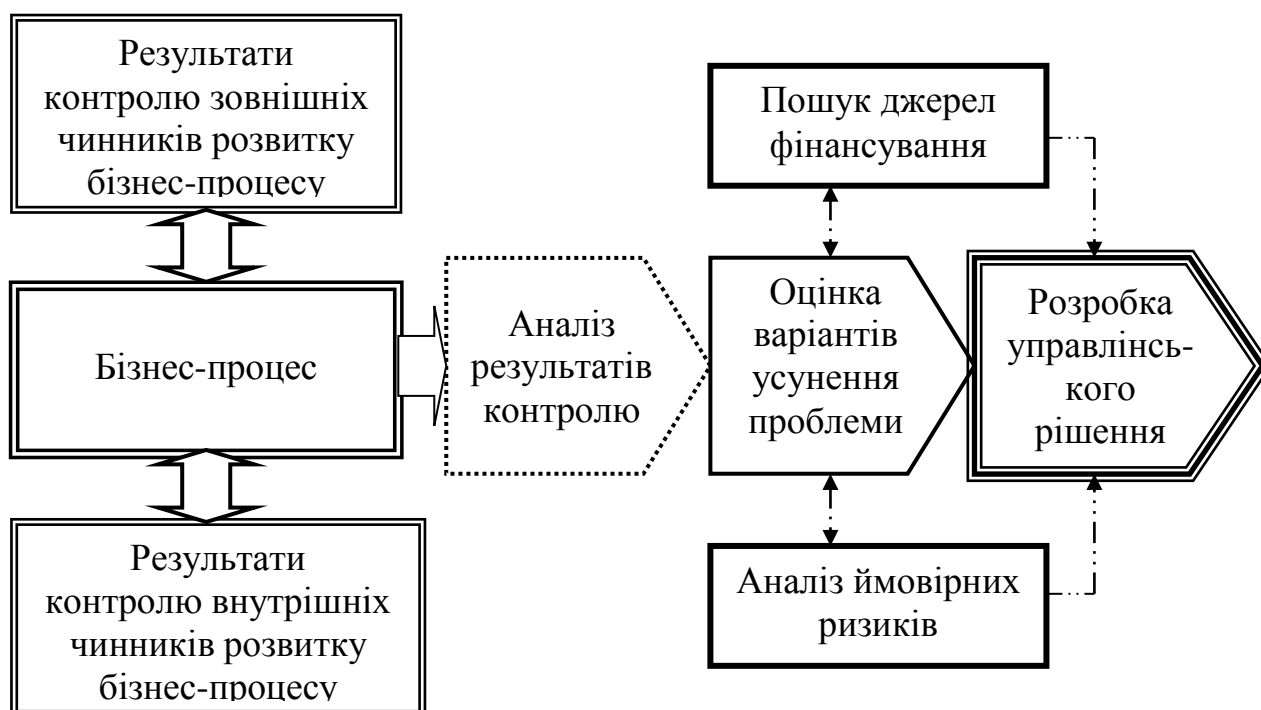


Рис. 2.22. Алгоритм розробки управлінського рішення за результатами проведеного контролю бізнес-процесу [авторська розробка]

Дієвість реалізованого управлінського рішення, з однієї сторони, вимагає чіткої координації дій працівників апарату управління та структурних підрозділів підприємства, а з іншої – безперервного процесу оновлення результатів контролю з метою відстеження зміни ключових параметрів розвитку бізнес-процесів.

З метою структуризації цілей та завдань механізму контролю бізнес-процесів торговельного підприємства нами запропоновано матрицю стратегічних його пріоритетів залежно від виду управління та сфери інтересів

торговельного підприємства (табл. 2.9). Її використання забезпечить підвищення ефективності та результативності механізму контролю цільових бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі, а також забезпечить активну мобілізацію основних ресурсів у напрямі досягнення поставлених комерційних цілей торговельних підприємств.

**Таблиця 2.9**

**Матриця ключових пріоритетів контролю бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі залежно від виду управління та сфери інтересів цих підприємств [авторська розробка]**

Види управління	Сфери інтересів підприємства роздрібної торгівлі			
	фінансова	ринкова	Інвестиційна	Інноваційна
Стратегічне управління	Виконання планових показників бюджету підприємства	Розвиток цільових сегментів ринку підприємства та основних його конкурентів	Узгодження мети інвестиційного проекту з стратегічними цілями підприємства	Інноваційні підходи до обслуговування покупців підприємства
Тактичне управління	Контроль фінансових потоків підприємства	Контроль за виконанням умов укладених договорів	Рівень окупності інвестиційного проекту	Споживацька поведінка покупців на ринку
Оперативне управління	Виявлення поточних крадіжок та фінансових зловживань	Моніторинг поточної ситуації на ринку товарів	Виявлення відхилень від плану інвестиційного проекту	Виявлення проблем, пов'язаних з реалізацією нових товарів на ринку

Організація ефективного механізму контролю за розвитком цільових бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі зумовлена об'єктивною необхідністю існуючих умов ведення комерційної господарської діяльності, адже вона забезпечує сприятливі передумови не лише для унеможливлення виникнення різного роду порушень, але й формує резерви для удосконалення бізнес-процесів підприємств роздрібної торгівлі, шляхом підвищення рівня їх керованості та усунення існуючих недоліків (рис. 2.23).

Удосконалення бізнес-процесів за результатами проведеного контролю забезпечує формування передумов для проведення розширеного відтворення підприємства роздрібної торгівлі, підвищення рівня його конкурентоспроможності на ринку поряд з основними конкурентами та нівелювання ризиків комерційної господарської діяльності в цілому.



Рис. 2.23. Удосконалення бізнес-процесу підприємства роздрібної торгівлі на основі результатів проведеного контролю [авторська розробка]

Тому для керівників підприємств стратегічним завданням є вибір пріоритетних форм та методів проведення контролю за розвитком цільових бізнес-процесів, що враховують специфіку ведення бізнесу не лише торговельної сфери, але й конкретного підприємства, зокрема. Дотримання такого підходу забезпечить раціоналізацію системи управління бізнес-просами, а також максимізацію рівня ефективності їх розвитку. Розробка і реалізація заходів у напрямі забезпечення контролю бізнес-процесів є невід'ємною складовою формування стратегічної політики управління підприємствами роздрібною торгівлі.

На сучасних підприємствах використання процесного підходу стало їх конкурентною перевагою. Для реалізації застосування даної концепції здійснюється управління бізнес-процесами. Саме поняття «бізнес-процеси» не є новим, вчені та практики дають різні його визначення.

Загалом бізнес процеси – це сукупність дій, що здійснюється для перетворення вхідних ресурсів підприємства на «вихід» у вигляді готової продукції чи послуг з метою задоволення потреб споживачів.

Стратегічним напрямом мінімізації ризиків, порушень та посадових зловживань у ході здійснення комерційної господарської діяльності торговельного підприємства є контроль його бізнес-процесів. Проектування та розробка ефективного механізму контролю передбачає дотримання збалансованості повноважень та обов'язків виконавців бізнес-процесів, паритетності прав складових елементів механізму, справедливості розподілу центрів відповідальності та структурованості контрольних процедур. Забезпечення ефективності механізму контролю бізнес-процесів вимагає чіткої націленості на його ключові пріоритети, залежно від видів управління і сфер інтересів торговельного підприємства.

Результати контролю бізнес-процесів є передумовою для їх подальшого удосконалення та формування синергічного ефекту, отримання якого передбачає проведення таких організаційно-економічних процедур у межах внутрішнього та зовнішнього середовища торговельного підприємства:

1) перепроєктування бізнес-процесів; 2) діагностику та тестування розроблених змін; 3) формалізацію бізнес-процесів.

### Список використаних джерел

1. Бакунов О. О. Управління економічною стійкістю торговельного підприємства: концептуальний підхід / О. О. Бакунов, О. В. Сергєєва // Вісник ДонНУЕТ. – 2009. – № 3 (43). – С. 129-136.

2. Денисенко Л.О. Концептуальні засади класифікації бізнес-процесів, як основи формування бізнессистеми організації / Л.О. Денисенко, С.Є. Шацька // Ефективна економіка. – 2012. – №11. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1558>

3. Deming W. E. Quality, productivity, and competitive position / W.E. Deming. – Cambridge, MA : Massachusetts Institute of Technology, Center for Advanced Engineering Study, 1982. – 373 с.

4. Козенков Д. Е. Проектування бізнес-процесів як основа створення архітектури підприємства / Д. Е. Козенков // Вісник СумДУ Серія Економіка. – №3. – 2011. – С. 126-136.

5. Кунаєв А. Ю. Оцінка ефективності бізнес-процесів під час діагностування ефективності менеджменту машинобудівного підприємства / А. Ю. Кунаєв // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2017. – Вип. 2(1). – С. 117-125

6. Матющенко С. Е. Основные направления совершенствования бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях / С. Е. Матющенко // ФЭС: финансы, экономика, стратегия. – 2013. – №6. – С. 24-27

7. Матющенко С. Е. Оценка эффективности бизнеспроцессов сельскохозяйственной организации / С. Е. Матющенко // Вестник ВГУИТ. – 2013. – №8. – С. 233-238

8. Морщенок Т. С. Теоретичні аспекти управління бізнес-процесами в контексті реалізації стратегії розвитку підприємства / Т. С. Морщенок // Бізнес Інформ. – 2014. – № 11. – С. 295–302.

9. Ойхман Е. Г. Реинжиниринг бизнеса: реинжиниринг организаций и информационные технологии / Е. Г. Ойхман, Э. М. Попов. – Москва : Финансы и статистика, 1997. – 333 с.

10. Портер М. Материалы мастер-класса «Победить конкурента» / М. Портер. – К. : Rich Strategy, 2006. – С.16.

11. Репин В. В. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов: 6-е изд. / В. В. Репин, В. Г. Елиферов. – М. : Стандарты и качество, 2008. – 408 с.

12. Хаммер М. Реинжиниринг корпорации: Манифест революции в бизнесе / М. Хаммер, Дж. Чампи ; пер. с англ. Ю. Е. Корнилович. – М. : Манн, Иванов и Фербер, 2006. – 287 с.

#### **2.4. Стандартизація ISO в сфері готельно-ресторанного бізнесу\***

У даному дослідженні проводиться порівняльний аналіз використання стандартів ISO в індустрії гостинності серед 46 країн Європи. Підтверджується гіпотеза про те, що чим активніше в європейських країнах поширюються стандарти ISO 9001, тим вище в них рівень впровадження в індустрії гостинності та інших стандартів ISO на системи менеджменту (ISO 14001, ISO 45001 та ін.). Ступінь поширення стандартів ISO може бути не формальним критерієм ступеня залучення населення до технологічної, технічної, організаційної культури європейського суспільства. Досліджується ступінь тісноти кореляційного зв'язку між Рейтингом країн за кількістю виданих сертифікатів ISO 9001 і рейтингом країн за Індексом конкурентоспроможності подорожей і туризму (ТТСІ), Індексом Глобальної конкурентоспроможності (GCI) та Глобального інноваційного індексу (GII). Запропонована кластеризація європейських країн за трьома ознаками: кількістю отриманих сертифікатів ISO 9001; часу приєднання до ЄС (і наявності статусу країн членів, країн-кандидатів або потенційних кандидатів); наявністю загальних характеристик з технічного, соціально-

---

\* Автор п. 2.4 монографії: к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ» Левкулич В. В.



економічного, соціологічного і технологічного рівня, а також визнаним моральним і етичним нормам, сформованим в цих країнах в період існування двох політичних і соціально-економічних систем.

Важливість ролі стандартів ISO на системи менеджменту визнається в світовому суспільстві більшістю фахівців. З'являються твердження про те, що вони впливають на сталий розвиток суспільства і пов'язані з ростом добробуту населення через такі показники як, ВВП на душу населення, Індекс Людського Розвитку та інші економічні показники (Verényi L. (2018) [1]. Однак, незважаючи на те, що стандарти ISO серії 9000 і 14000, мають останнім часом тенденцію до деякого зниження (Deutsch et al., 2013 [2]; Holátová et al., 2015 [3]), сфера їх використання розширюється, все більше охоплюючи різні галузі, в тому числі туризму і готельно-ресторанного бізнесу.

Відповідно, спостерігається посилення ролі сертифікатів ISO в світовій індустрії гостинності, що впливають не тільки на можливості підвищення ефективності цієї галузі, а й на забезпечення актуального засобу для виживання в умовах зростаючої конкуренції, зміни навколишнього середовища і загроз пандемії COVID-19. Пандемія в значній мірі зробила ще більш жорсткими умови функціонування індустрії гостинності. В умовах скороченої в кілька разів рентабельності цієї галузі, в результаті продовження практики обмежень, величезну роль відіграє здатність індустрії гостинності до скорочення всіх видів витрат, розширення переліку послуг, пошуку нових ефективних, адекватних умов зовнішнього і внутрішнього середовища шляхів залучення резидентів і нерезидентів. Здатність в цих умовах втриматися на ринку залежить від накопиченого потенціалу, який сформувався протягом багатьох років, в тому числі за рахунок застосування ефективних систем менеджменту.

Питання вивчення практики застосування стандартів ISO на підприємствах різних країн розглядалися в роботах Fonseca, L., Domingues J.P. (2016) [4]; Vouzas FK, Gotzamani KD. (2005) [5]. Про роль стандартів ISO в здійсненні міжнародної торгівлі говорилося в публікації Borial, O. (2011) [6].

Можливості кластеризації європейських країн за ступенем поширення сертифікації ISO 9001 обговорювалися в роботах Franceschini F., Galetto M., Maisano D. and Mastrogiacomo L. (2009) [7]. Аналіз підвищеної уваги до стандартів ISO за іншими напрямками менеджменту розглядається в публікації Berényi L. Вплив стандартів ISO 9001 на показники продуктивності праці вивчалось в статті Albulescua C. T., Drăghicia A., Fistişa G.M., Truşculescu A. (2015) [8]. Дослідження інтегрованих систем менеджменту в країні з відносно низькою кількістю сертифікатів ISO 9001 та ISO 14001, проведено в статтях Bernardo M. et al., (2016) [9]; Bouranta N. et al., (2015). [10]. Роль стандартів в туристичному бізнесі і їх вплив на малі туристичні підприємства та організації індустрії гостинності обговорювалася в роботах Augustyn M, Pheby JD. (2000) [11] і Varotsis N (2019) [12], в яких наведено причини зниження інтересу до стандартів ISO з боку окремих компаній, наприклад, грецьких. В роботі Mohammad Reza Davahli [13] проводився огляд літератури, пов'язаної з дослідженнями в індустрії гостинності актуальних тем і методів в умовах пандемії COVID-19. Наведено результати досліджень щодо застосування заходів по відродженню малого і середнього бізнесу в сфері туризму і готельно-ресторанного бізнесу.

Здавалося б, всі країни вже давно оцінили важливість значення міжнародних стандартів на системи менеджменту ISO 9000 (The ISO Survey) [14], однак в окремих публікаціях (Varotsis N.) вказується на ігнорування деякими компаніями цих стандартів.

На думку автора, деякі грецькі організації не вважають системи менеджменту якості, що відповідають стандартам ISO 9001, засобом ефективного управління, хоча і визнають необхідність їх впровадження. Існує думка (Gotzamani KD, 2005) [15], що сертифікація на відповідність ISO 9001 в грецьких організаціях реструктурує їх системи якості, але здійснює досить слабкий вплив на якість продукції та інновації. Хоча система менеджменту якості (QMS) ISO 9001 має велике значення в сфері обслуговування клієнтів і їх задоволеності, грецькі менеджери вважають, що

вплив її на частку ринку, конкурентоспроможність, мотивацію співробітників і витрати на якість насправді дуже незначний.

Із загальної кількості в світі класифікованих об'єктів розміщення у сфері індустрії гостинності на країни Європи, світових лідерів за кількістю готелів, припадає понад 50% готелів з присвоєними зірками. Найбільше «зіркових» об'єктів розташовано в Італії (32803), друге місце займає Хорватія (29282), третє місце припадає на Францію (18865) [16].

Однак в даний час недостатньо проведено досліджень (крім популярних стандартів ISO 9001) і опубліковано наукових робіт про ступінь поширення інших видів стандартів ISO на системи менеджменту в розрізі кластерів європейських країн в цілому, і в тому числі в індустрії гостинності.

Один з напрямків в дослідженні присвячено порівняльному аналізу застосування стандартів ISO на системи менеджменту (Management System Standarts (MSS) в індустрії гостинності в країнах з перехідною економікою.

З огляду на високу популярність моделі ISO 9001 в світі і Європі і поява її більш ефективної версії ISO 9001: 2015 року, що має уніфіковану структуру високого рівня HLS і довгострокову перспективу, а також загрози, які виходять від появи пандемії COVID-19, була поставлена мета дослідження - виявлення ступеня кореляційного зв'язку між кількістю сертифікатів ISO та іншими факторами, з метою побудови інтегрованих систем менеджменту, що поєднують переваги різних стандартів ISO, і дозволяють підвищити ефективність і ступінь безпеки індустрії гостинності для клієнтів.

У дослідженні були поставлені наступні завдання:

1. Визначити наявність кореляційного зв'язку між Рейтингом країн за кількістю виданих найбільш популярних в світі сертифікатів ISO 9001:2015 в цілому по всіх галузях і Рейтингом кількості сертифікатів ISO в сфері індустрії гостинності. Підтвердити гіпотезу про те, що чим активніше в країнах поширюються стандарти ISO 9001, тим вище в цій країні рівень впровадження в індустрії гостинності та інших стандартів на системи менеджменту.

2. Визначити тісноту кореляційного зв'язку між Рейтингом країн за кількістю виданих сертифікатів ISO 9001:2015 і рейтингом країн за Індексом конкурентоспроможності подорожей і туризму (ТТСІ), Індексу Глобальної конкурентоспроможності (GCI), Глобального інноваційного індексу (GII).

3. Перевірити розподіл кількості сертифікатів ISO MSS за кластерами європейських країн, сформованих на основі застосування різних моделей соціально-економічного розвитку та систем управління.

Дослідження проводилося на основі використання методів статистичного аналізу, вивчення інформаційних матеріалів в інтернеті. Кореляційний зв'язок досліджувався за допомогою коефіцієнта кореляції Пірсона.

Об'єктом дослідження стали 46 країн, які перебувають на території Європейської частини Євразійського континенту, що входять до Європейського Союзу і Ради Європи. Використовуючи дослідження, проведені в роботах Franceschini F. et al., Пробалда і Сабо (2005) [17], Ліптак (2012) [18], Stehrer et al., (2016) [19], Verényi L., а також офіційні сайти Євросоюзу (EU) [20], Ради Європи (CE) [21], країн-членів ISO [22], було сформовано три кластери:

1) Країни з розвиненою ринковою економікою, які стояли біля витоків формування ЄС або ввійшли в нього до 2004 року, до яких відносяться: Австрія, Бельгія, Данія, Фінляндія, Франція, Німеччина, Греція, Ірландія, Італія, Люксембург, Мальта, Нідерланди, Португалія, Іспанія, Швеція, Великобританія (вийшла з ЄС 01.02.2020) та республіка Кіпр, а також інші розвинені країни, що входять в Європейську економічну зону: Ісландія, Норвегія, Швейцарія.

2) Країни з перехідною економікою, які приєдналися до ЄС після 2004 року: Болгарія, Хорватія, Чехія, Естонія, Угорщина, Латвія, Литва, Польща, Румунія, Словаччина, Словенія. Сюди були віднесені також країни кандидати: Албанія, Чорногорія, Північна Македонія, Сербія, Туреччина; потенційні кандидати: Боснія і Герцеговина.

3) Країни з перехідною економікою, що входять до Ради Європи і знаходяться частково або повністю на європейській території і, які входили до 1991 року до складу СРСР: Armenia, Azerbaijan, Belarus, Georgia, Казахстан [23], Moldova, Russia, Ukraine. Кожна з країн, що входять в групу 3, має свій власний вектор політичного і економічного розвитку, однак всі вони вийшли зі складу колишнього СРСР і мають власну модель побудови держави на пострадянському просторі. У країнах, що входили до 1991 року до складу СРСР, за час спільного існування склалася певна система управління [24], заснована на менталітеті, значно відрізняється від менталітету населення країн старої Європи.

На відміну від пропонованих раніше варіантів кластеризації (Franceschini F. et al., Verényi L.) пропоновані нами три кластери, були згруповані за трьома ознаками:

- 1) кількістю сертифікатів;
- 2) часом приєднання до ЄС (і наявності статусу країн членів, країн-кандидатів або потенційних кандидатів);
- 3) наявністю загальних характеристик з технічного, соціально-економічного, соціологічного і технологічного рівня, а також визнанням моральним і етичним нормам, сформованим в цих країнах в період існування двох політичних і соціально-економічних систем.

#### **Динаміка зміни стандартів ISO MSS.**

Для проведення дослідження ступеня поширення стандартів ISO в індустрії гостинності були взяті стандарти, які за версією Міжнародного форуму з акредитації (IAF) є найбільш популярними і наводяться в щорічному огляді ISO Survey of Certifications. Загальна динаміка розвитку сертифікатів ISO MSS за п'ять років склала 117% (табл. 2.10), а частка в загальній кількості виданих сертифікатів в світі збільшилася з 0,43% в 2015 році до 0,55% в 2019 році (рис. 2.24).

Спостерігається повільне збільшення кількості щодо нових стандартів на системи менеджменту, таких як ISO 27001, ISO 45001, ISO 50001, ISO

22301, ISO 28000, ISO 39001. Їх кількість помітно збільшилася після виходу версії ISO 9001:2015 року, що отримала уніфіковану структуру високого рівня (HLS – Higher Level Structure), на базі якої з'явилася можливість створювати інтегровані системи менеджменту (Fonseca, L. Domingues, JP).

**Таблиця 2.10**

**Загальна кількість чинних сертифікатів [14]**

	2015		2016		2017		2018		2019	
	Кількість сертифікатів	в т.ч., гот.-рест. бізнес	Кількість сертифікатів	в т.ч., гот.-рест. бізнес	Кількість сертифікатів	в т.ч., гот.-рест. бізнес	Кількість сертифікатів	в т.ч., гот.-рест. бізнес	Кількість сертифікатів	в т.ч., гот.-рест. бізнес
ISO 9001:2015	1034180	4340	1105937	5398	1058504	3565	878664	4429	883521	4631
ISO 14001:2015	319496	1772	346147	1786	362610	1555	307059	2135	312580	2276
ISO 27001:2013	27536	6	33290	7	39501	10	31910	9	36362	25
ISO 22000:2018*	32061	-	32139	-	32722	-	32120	-	33502	-
ISO 45001:2018	-	-	-	-	-	-	11952	43	38654	129
ISO 50001:2011/2018	11985	7	20216	21	21501	23	18059	33	18227	40
ISO 22301:2012***	3133	2	3853	2	4281	2	1506	4	1693	6
ISO 28000:2007	-	-	356	3	494	5	617	5	1874	32
ISO 39001:2012	-	-	478	1	620	1	547	1	864	3
Загальна кількість	1428391	6127	1542416	7218	1520233	5161	1280928	6659	1288623	7142

\* - ISO 22000: 2018 не використовувався в подальшому дослідженні у зв'язку з відсутністю інформації щодо його застосування в індустрії гостинності

Різне зростання кількості сертифікатів ISO 45001: 2018 у 2019 році може бути пояснене тим, що його попередник – OHSAS 18001:2007 був досить затребуваний і після оновлення в 2018 році вийшов під назвою ISO 45001:2018 «Системи менеджменту професійного здоров'я і безпеки. Вимоги та настанови щодо застосовування». Однак, з огляду на його високу актуальність в умовах пандемії 2019, в 2020 році був опублікований ще один стандарт з цієї серії ISO / PAS 45005:2020 «Управління охороною праці та технікою безпеки – Загальні рекомендації щодо безпечної роботи під час пандемії COVID-19» [25].

При здійсненні аналізу цей стандарт не враховувався у зв'язку з незначним терміном його функціонування. Різне зниження кількості сертифікатів ISO 22301:2012 в 2018 році може бути зумовлено удосконаленням системи обліку сертифікатів.

Основна частка сертифікатів, отриманих в сфері індустрії гостинності в 2019 році, припадає на стандарти ISO 9001 (65%) і ISO 14001 (32%), і лише 3% займають інші стандарти (рис.2.24).

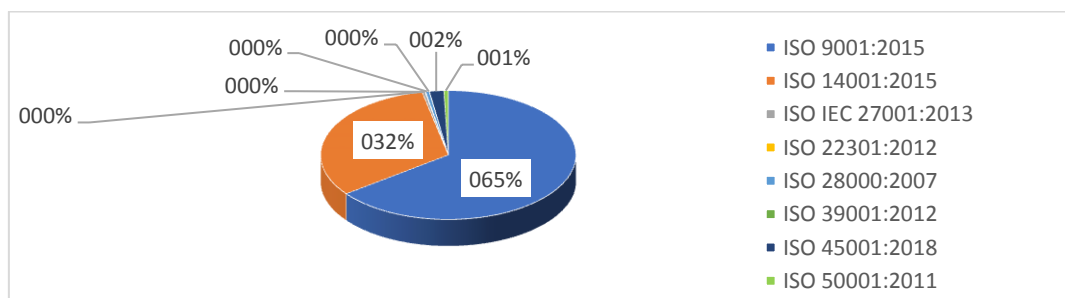


Рис.2.24. Структура розподілу стандартів ISO в індустрії гостинності [14]

Аналіз динаміки поширення стандартів ISO MSS свідчить про досить стійке збереження лідируючих позицій ISO 9001 та ISO 14001 у всіх галузях по всьому світу серед інших груп стандартів. Тенденція їх розвитку представлена на рисунку 2.25.

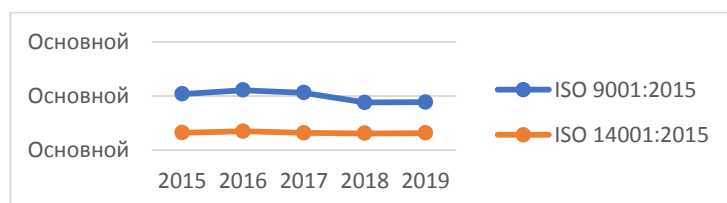


Рис. 2.25. Динаміка зміни кількості сертифікатів ISO 9001 та ISO 14001 в світі за період з 2015 по 2019 роки [14]

Незначне зниження темпів розвитку може пояснюватися деякою перенасиченістю ринку даними стандартами, а також вже сформованою на багатьох підприємствах стійкою організаційною культурою менеджменту та іншими причинами (Franceschini F.et al.).

Аналогічна ситуація складається щодо стандартів ISO 9001 та ISO 14001 в індустрії гостинності, де, починаючи з 2017 року, стає помітним повільне зростання їх кількості (рис.2.26).

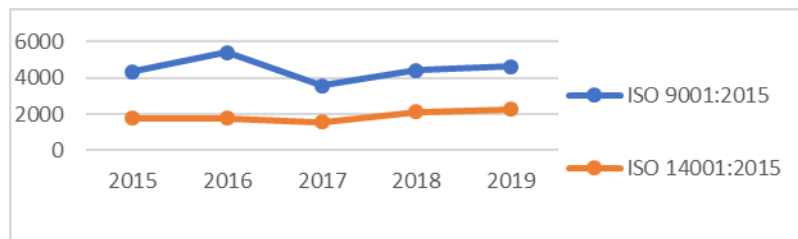


Рис. 2.26. Динаміка зміни кількості сертифікатів ISO 9001 та ISO 14001 в індустрії гостинності за період з 2015 по 2019 роки [14]

Спостерігаються деякі зміни стандартів за іншими групами (ISO 27001, ISO 22000:2018, ISO 22301:2012, ISO 28000:2007, ISO 39001:2012; ISO 45001, ISO 50001 (рис.2.27), як в цілому по всіх галузях, так і в індустрії гостинності зокрема (рис. 2.28).

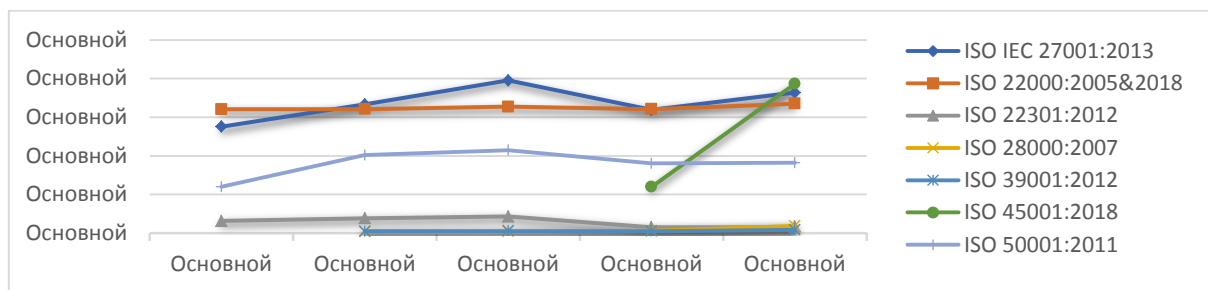


Рис 2.27. Динаміка зміни кількості сертифікатів ISO в світі за період з 2015 по 2019 роки [14]

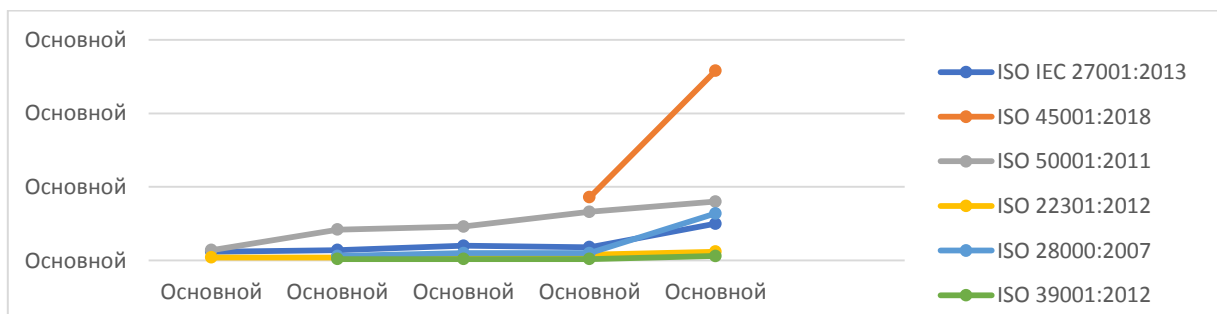


Рис. 2.28. Динаміка збільшення кількості сертифікатів ISO в світі в індустрії гостинності за період з 2015 по 2019 роки [14]

Аналіз ступеня кореляційного зв'язку між ISO 9001 і ISO MSS європейських країн в індустрії гостинності проведено на основі даних таблиці 2.11. Розрахунок ступеня кореляційного зв'язку проводився на основі коефіцієнта кореляції Пірсона і таблиці Чеддока.



Таблиця 2.11

**Аналіз ступеня кореляційного зв'язку між ISO 9001 і ISO MSS  
європейських країн в сфері готельно-ресторанного бізнесу [14; 20]**

№ п/п	Країни	Загальна кількість ISO 9001	ISO MSS Готелі та ресторани (H&R)						
			ISO 9001	ISO 14001	ISO 27001	ISO 45001	ISO 50001	Всього H&R 4+5+6+7+8	Всього H&R 9-4
1	Італія	95812	418	148	1	18	5	590	172
2	Німеччина	47868	101	12			7	120	19
3	Іспанія	30801	269	182		8		459	190
4	Великобританія	25292	11	6		7		24	13
5	Франція	21696	-	1				1	1
6	Чехія	12439	25	7				32	7
7	Польща	11460	26	15	1	2		44	18
8	Румунія	9506	72	51	1	2	1	127	55
9	Швейцарія	7768	90	28		4	1	123	33
10	Нідерланди	7455	25	4	1			30	5
11	Туреччина	7290	122	65		3	4	194	<u>72</u>
12	Угорщина	7107	19	10		1	1	31	12
13	Греція	6570	177	114	1	1		293	116
14	Болгарія	6278	35	15		1		51	16
15	Білорусія	6277	1	-				1	0
16	Португалія	6123	39	21		1		61	22
17	Росія	4134	5	-				5	0
18	Словаччина	3886	15	5		1		21	6
19	Швеція	3477	2					2	0
20	Австрія	3325	3	3			1	7	4
21	Бельгія	2873	3					3	0
22	Норвегія	2762	2	5				7	5
23	Хорватія	2715	19	12			3	34	15
24	Сербія	2707	23	13		2		38	15
25	Фінляндія	2639	13	11				24	11
26	Ірландія	2554	3	-				3	0
27	Данія	2324	-	1			1	2	2
28	Словенія	1761	11	3				14	3
29	Україна	1506	2	-				2	0
30	Литва	1215	1	2				3	2
31	Естонія	993	-	-				0	0
32	Боснія і Герцеговина	935	5	-				5	0
33	Латвія	889	-	-				0	0
34	Кіпр	778	60	39		4	6	109	49
35	Північна Македонія	502	4	1				5	1
36	Албанія	363	5	4	1			10	5
37	Мальта	218	-	-				0	0
38	Азербайджан	213	1	-				1	<u>0</u>
39	Грузія	178	-	-				0	0
40	Чорногорія	163	4	3				7	<u>3</u>
41	Люксембург	159	1	-				1	0
42	Ліхтенштейн	99	-	-				0	0
43	Молдова	85	1	-				1	0
44	Ісландія	72	-	-				0	0
45	Вірменія	30	-	-				0	0
46	Андорра	27	2	1				3	1

Результати розрахунку ступеня кореляційного зв'язку між ISO 9001 і ISO MSS європейських країн в сфері індустрії гостинності, отримані на основі аналізу динамічних рядів кількості сертифікатів по країнах Європи представлені в таблиці 2.12.

**Таблиця 2.12**

**Аналіз ступеня кореляційного зв'язку між ISO 9001 і ISO MSS європейських країн в індустрії гостинності**

	ISO MSS Готелі та ресторани					Всього ISO MSS (H&R) 9-4
	ISO 9001 (H&R)	ISO 14001	ISO 27001	ISO 45001	ISO 50001	
ISO 9001 Всього/ ISO 9001(H&R)	0,8336					
ISO 9001 Всього/ ISO 14001(H&R)		0,9938				
ISO 9001 Всього/ ISO 45001(H&R)				0,9573		
ISO 9001 Всього/ ISO 50001(H&R)					0,5150	
ISO 9001 (H&R)/ ISO 14001(H&R)		0,9226				
ISO 9001 (H&R)/ ISO 45001(H&R)				0,8252		
ISO 9001 (H&R)/ ISO 50001(H&R)					0,4052	
ISO 9001 (H&R)/ Всього ISO MSS (H&R)						0,9480

Практично всі коефіцієнти таблиці вказують на встановлення між ISO 9001 (загальною кількістю) і ISO MSS на інші стандарти високого (від 0,7 до 0,9) або надто високого (вище 0,9) ступеня кореляції, за винятком стандарту ISO 50001, за яким зв'язок визначений як помітний (від 0,5 до 0,7) і помірний (від 0,3 до 0,5).

Ступінь кореляційного зв'язку між динамічним рядом стандартів ISO 9001 в цілому по галузях і ISO 9001 в галузі індустрії гостинності становить 0, 8336, що свідчить про високий ступінь кореляції. Ще більш високий кореляційний зв'язок спостерігається між ISO 9001 в індустрії гостинності та кількістю інших MSS в цій галузі (0,9480).

Таким чином, можна констатувати, що між кількістю впроваджуваних стандартів у всіх галузях і кількістю стандартів на найбільш використовувані системи менеджменту встановлений прямий лінійний високий кореляційний зв'язок, за винятком ISO 50001, де спостерігається помірна тіснота зв'язку. Підтверджується гіпотеза про те, що ті організації, які впроваджують базові стандарти на системи менеджменту ISO 9001, впроваджують згодом і інші стандарти, створюючи інтегровану систему, постійно вдосконалюючи свою діяльність, домагаючись високої конкурентоспроможності в індустрії гостинності.

### **Аналіз ступеня кореляційної зв'язку між сертифікатами ISO 9001 і індексами GCI, GII, TTCI.**

В роботі Verényi L. вказується на наявність тісного кореляційного зв'язку між кількістю сертифікатів ISO 9001 і соціально-економічними показниками європейських країн з перехідною економікою, такими як: ВВП на душу населення, експортом, показниками валового накопичення основного капіталу, а також індексом ІЛР (індекс людського розвитку). Однак, ця залежність спостерігається не за всіма показниками. Так, наприклад, результати аналізу свідчать про наявність помітного зв'язку тільки за показником TTCI (0,5934), в той час як тіснота зв'язку з показниками GCI / (0,4773) і GII (0,4331) характеризується як помірна (табл. 2.13).

**Таблиця 2.13**

### **Аналіз ступеня кореляційного зв'язку між ISO 9001 і GCI, GII, TTCI (коефіцієнт кореляції Пірсона)**

Відношення між індексами	GCI	GIІ/2020	TTCI
ISO 9001/ GCI	0,4773		
ISO 9001/ GIІ		0,4331	
ISO 9001/ TTCI			0,5934
GCI / GIІ		0,9096	
GCI / TTCI			0,8251
GIІ / TTCI			0,8790

У той же час проведення порівняльного аналізу кореляційного зв'язку між Індексом глобальної конкурентоспроможності та індексом інновацій

(GCI / GI) становить – 0,9096, що свідчить про досить високий ступінь зв'язку. Зв'язок між Глобальним інноваційним індексом і Індексом конкурентоспроможності подорожей і туризму (GCI / TTCI) – 0,8251, знаходиться в межах від 0,7 до 0,9 і є високим.

У тому ж діапазоні спостерігається високий кореляційний зв'язок між індексом Глобальної конкурентоспроможності та Індексом конкурентоспроможності подорожей і туризму (TTCI) – 0,8790 (від 0,7 до 0,9).

### **Порівняльна характеристика кластерів країн Європи, які отримали сертифікати на системи ISO MSS в сфері індустрії гостинності.**

З огляду на матеріали сайту «The ISO Survey» і результати вивчених досліджень, було проведено ранжування європейських країн за кількістю отриманих сертифікатів ISO 9001 інших двох факторів (п.4). Відповідно до сформованого рейтингу країн були розміщені і інші стандарти на системи менеджменту (табл. 2.14).

Для того, щоб провести більш об'єктивний аналіз незалежно від розмірів країн і кількості підприємств, був зроблений розрахунок загального числа сертифікатів ISO на кількість населення у віці від 16 – 64 років з урахуванням частки зайнятості [27].

Таблиця 2.14

**Порівняльна характеристика кластерів країн Європи, які отримали сертифікати на системи ISO MSS в сфері готельно-ресторанного бізнесу в 2019 році [14; 27]**

№ п/п	Країни	Загальна кількість ISO 9001	ISO 9001/1000	ISO MSS Готелі та ресторани (H&R)					Всього (H&R)
				ISO 9001	ISO 14001	ISO 27001	ISO 45001	ISO 50001	
<b>Кластер 1</b>									
1	Італія	95812	2,696	418	148	1	18	5	590
2	Німеччина	47868	0,75	101	12			7	120
3	Іспанія	30801	1,012	269	182		8		459
4	Великобританія	25292	0,499	11	6		7		24
5	Франція	21696	0,494	-	1				1
6	Швейцарія	7768	1,121	90	28		4	1	123
7	Нідерланди	7455	0,548	25	4	1			30
8	Греція	6570	1,086	177	114	1	1		293
9	Португалія	6123	0,844	39	21		1		61
10	Швеція	3477	0,437	2					2
11	Австрія	3325	0,508	3	3			1	7
12	Бельгія	2873	0,378	3					3
13	Норвегія	2762	0,683	2	5				7
14	Фінляндія	2639	0,653	13	11				24
15	Ірландія	2554	0,737	3	-				3
16	Данія	2324	0,531	-	1			1	2
17	Кіпр	778	1,243	60	39		4	6	109
18	Мальта	218	0,577	-	-				0
19	Люксембург	159	0,374	1	-				1
20	Ліхтенштейн	99	4,323	-	-				0
21	Ісландія	72	0,236	-	-				0
22	Монако	53	1,378	-	-				-
23	Сан-Маріно	52	1,666	-	-				-
24	Андорра	27	0,349	2	1				3
<b>Кластер 2</b>									
25	Чехія	12439	1,549	25	7				32
26	Польща	11460	0,443	26	15	1	2		44
27	Румунія	9506	0,748	72	51	1	2	1	127
28	Туреччина	7290	0,174	122	65		3	4	194
29	Угорщина	7107	1,038	19	10		1	1	31
30	Болгарія	6278	1,288	35	15		1		51
31	Словаччина	3886	1,041	15	5		1		21
32	Хорватія	2715	1,077	19	12			3	34
33	Сербія	2707	0,824	23	13		2		38
34	Словенія	1761	1,17	11	3				14
35	Литва	1215	0,596	1	2				3
36	Естонія	993	0,994	-	-				0
37	Боснія і Герцеговина	935	0,663	5	-				5
38	Латвія	889	0,645	-	-				0
39	Північна Македонія	502	0,442	4	1				5
40	Албанія	363	0,208	5	4	1			10
41	Чорногорія	163	0,552	4	3				7

**Продовження табл.2.14**

№ п/п	Країни	Загальна кількість ISO 9001	ISO 9001/1000	ISO MSS Готелі та ресторани (H&R)					Всього (H&R)
				ISO 9001	ISO 14001	ISO 27001	ISO 45001	ISO 50001	
<b>Кластер 3</b>									
42	Білорусь*	6277	0,984	1	-				1
43	Росія	4134	0,035	5	-				5
44	Україна	1506	0,060	2	-				2
45	Казахстан**	402	0,023	4	-	-	-	-	4
46	Азербайджан	213	0,033	1	-				1
47	Грузія	178	0,080	-	-				0
48	Молдова	85	0,050	1	-				1
49	Вірменія	30	0,020	-	-				0

\* Республіка Білорусь подало заявку на вступ в організацію Ради Європи

\*\* Республіка Казахстан має невеликі території в географічній зоні Європи

Порівняльна характеристика частки кластерів країн Європи, які отримали сертифікати на системи ISO MSS в індустрії гостинності представлена в таблиці 2.15.

**Таблиця 2.15**

**Порівняльна характеристика кластерів країн Європи, які отримали сертифікати на системи ISO MSS в індустрії гостинності [14; 27]**

	ISO9001	ISO MSS Готелі та ресторани					Всього (H&R)
		ISO 9001	ISO 14000	ISO 27001	ISO 45001	ISO 50001	
<b>Кластер</b>							
Всього	270797	1219	576	3	43	21	1862
%	76,6	75,3	73,7	50,0	78,2	70,0	74,7
<b>Кластер 2</b>							
Всього	70209	386	206	3	12	9	616
%	19,8	23,8	26,3	50,0	21,8	30,0	24,7
<b>Кластер 3</b>							
Всього	12825	14	-	-	-	-	14
%	3,6	0,9	-	-	-	-	0,6
Всього	353831	1619	782	6	55	30	2492
%	100	100	100	100	100	100	100

Переважна частка сертифікатів на системи менеджменту, що відповідають стандартам ISO 9001 припадає на європейські країни, розташовані в Кластері 1. Частка сертифікатів ISO 9001, отриманих цими країнами в усіх галузях становить понад 76%. Питома вага країн, розташованих в Кластері 2, становить 19%. На частку інших, що входять в

Кластер 3, припадає близько 5% всіх сертифікатів. Аналогічна ситуація виникає і за сертифікатами ISO в індустрії гостинності, питома вага яких в загальній кількості сертифікатів не перевищує 1%. На рис. 2.29 представлена структура розподілу кластерів країн Європи, які отримали сертифікати на системи менеджменту ISO 9001.

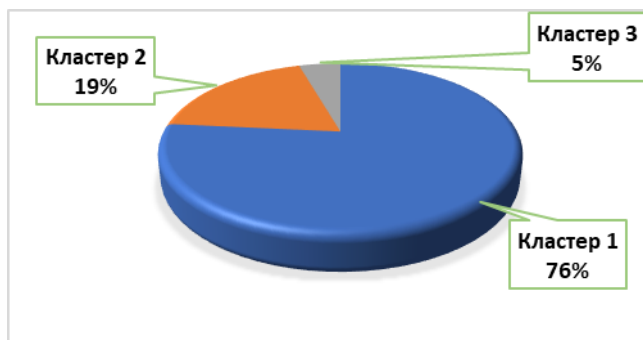


Рис. 2.29. Структура розподілу кластерів країн Європейського континенту, які отримали сертифікати на системи менеджменту ISO 9001 [14; 27]

На рис. 2.30 представлена структура розподілу кластерів країн Європейського континенту, які отримали сертифікати на системи менеджменту ISO MSS в індустрії гостинності.

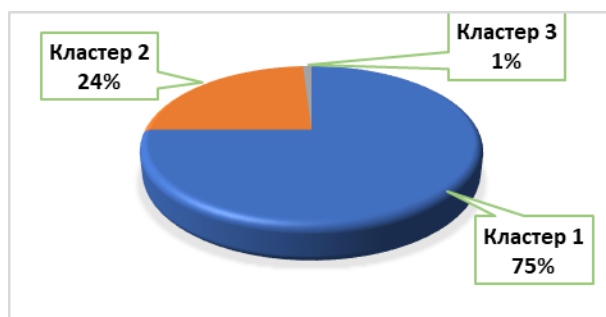


Рис. 2.30. Структура розподілу кластерів країн Європейської частини [14; 27]

Однією з можливих причин невисокої кількості стандартів ISO на душу населення в країнах кластера 3 в більшій мірі є фактори, пов'язані з особливостями виробничої і організаційної корпоративної культури, формальний підхід, і відсутність реальних значущих результатів від впровадження стандартів інших систем менеджменту [28; 29]. Аналіз кореляційного зв'язку між кластерами країн Європи в індустрії гостинності представлений в табл. 2.16.

Таблиця 2.16

**Аналіз кореляційного зв'язку між кластерами країн Європи  
в індустрії гостинності [авторська розробка]**

Кластери	ISO 9001/1000	ISO 9001(H&R)
1	2	3
<b>Кластер 1</b>		
ISO 9001 Всього/ ISO 9001/1000	0,3243	
ISO 9001 Всього/ ISO 9001(H&R)		0,8339
ISO 9001(H&R)/ ISO 9001/1000		0,8808
<b>Кластер 2</b>		
ISO 9001 Всього/ ISO 9001/1000	0,2892	
ISO 9001 Всього/ ISO 9001(H&R)		0,5246
<b>Кластер 3</b>		
ISO 9001 Всього/ ISO 9001/1000	0,7990	
ISO 9001 Всього/ ISO 9001(H&R)		0,1087

Аналіз кореляційного зв'язку між загальною кількістю сертифікатів ISO і ISO на душу населення в кластері 1, вказує на слабкий зв'язок (не підтверджує наявності тенденцій, виявлених раніше). З іншого боку, в кластері 1 спостерігається висока ступінь зв'язку між ISO 9001 (всього) і ISO 9001 (H & R), а також між ISO 9001 (H & R) і ISO 9001 на 1000 осіб (душу населення) в індустрії гостинності. Це може бути зумовлено тим, що в індустрії гостинності більш тісний зв'язок.

У другому кластері спостерігається менш тісний зв'язок між показниками, проте в індустрії гостинності також більш помітний зв'язок.

У третьому кластері, де набагато менше сертифікатів, і ще менше сертифікованих підприємств індустрії гостинності, більш виражений зв'язок між ISO 9001 (всього) і ISO 9001/1000. У той же час зв'язок між стандартами практично відсутній.

Представлені в статті результати дослідження дозволили зробити наступні висновки.

У країнах світу і Європи за період 2015 – 2019 років спостерігається повільне скорочення кількості виданих сертифікатів на відповідність стандартам ISO 9001 та ISO 14001, при одночасному зростанні видачі нових



сертифікатів ISO 27001, ISO 22000, ISO 45001, ISO 50001, ISO 22301, ISO 28000, ISO 39001, в тому числі, застосовуваних в індустрії гостинності.

Підтверджено гіпотезу про те, що чим активніше в країнах поширюються стандарти ISO 9001, тим вище в них рівень впровадження в індустрії гостинності і інших стандартів ISO на системи менеджменту. Це може бути обумовлено тим, що у керівників організацій сформувалася психологічна готовність і визнання отримання певних конкурентних переваг, які може надавати сертифікація ISO MSS. Ступінь поширення стандартів ISO може бути не формальним критерієм ступеня залучення населення до технологічної, технічної, організаційної культури суспільства.

Найбільшого поширення стандарти ISO 9001, а також інші стандарти MSS отримали в країнах «старої» Європи, їх частка в індустрії гостинності склала 74,7% (кластер 1), в значно меншій мірі сертифіковано MSS в країнах постсоціалістичного сектора 24,7% (кластер 2) і зовсім незначна кількість (0,6%) в країнах колишнього СРСР (кластер 3). Особливо значне розходження спостерігається за кількістю сертифікатів ISO на душу населення. Це може бути пов'язано із застосуванням різних моделей соціально-економічного розвитку та систем управління, прийнятих в цих країнах, які виявилися менш ефективними, ніж в країнах «старої» Європи.

Можна припустити, що причиною випередження розвитку країн кластера 1, може слугувати той факт, що в Європейських країнах, з огляду на їх багатовікову історію демократичного розвитку суспільства і ринкових відносин, була сформована власна європейська модель розвитку, яка включала відповідний менталітет людей, більшою мірою готових до прийняття нової філософії, ідеології, технології та інструментів нових систем управління, що йдуть зі сходу (ISO MSS, концепції Lean Production та ін.). Країни (кластер 2), які вступили в ЄС після 2004 (або кандидати на вступ), раніше прийняли Європейську модель розвитку суспільства, в той час як інші (кластер 3), у зв'язку з внутрішніми розбіжностями і суперечностями, затягли

процеси вступу в ЄС або взагалі вважали за краще слідувати власній моделі соціально-економічного розвитку.

Слід враховувати, що для країн, які йдуть європейським шляхом розвитку, важливою перевагою стандартів ISO є не тільки ефективна система менеджменту, яка на них побудована, але і, перш за все те, на чому вони засновані: принципи ринкової економіки, нова філософія і ідеологія, загальнолюдські цінності виживання в умовах змін.

### **Список використаних джерел**

1. Berényi, L. (2018). Relationship between the number of ISO 9001 certifications and the national economic performance in transitional economies, WSEAS Transactions on Business and Economics, Vol. 15, pp. 99-112).

2. Deutsch, N., Dravavolgyi, T., Rideg, A., Note on the Development of Sustainable Supply Chain Strategy, Chemical Engineering Transactions, Vol.35, 2013, pp. 655-660.

3. Holátová, D., Březinová, M. & Kantnerová, L., Strategic management of small and medium-sized enterprises, WSEAS Transactions on Business and Economics, Vol.12, 2015., pp. 65-73.

4. Fonseca, L. Domingues, J.P (2016). ISO 9001:2015 Edition- management, quality and value. International Journal for Quality Research 11(1) 149–158

5. Vouzas FK, Gotzamani KD. Best practices of selected Greek organizations on their road to business excellence: the contribution of the new ISO 9000: 2000 series of standards. The TQM Magazine. 2005;17(3):259-66.

6. Borial, O., Managing with ISO systems: Lessons from practice, Long Range Planning, Vol.44, 2011, pp. 197-220.

7. Franceschini F., Galetto M., Maisano D. and Mastrogiacomo L. Clustering of European countries based on ISO 9000 certification diffusion URL: <https://pdfs.semanticscholar.org/853f/828ef3447691f63d1448c354432cfa01242d.pdf>

8. Albulescuab C. T., Drăghicia A., Fistișa G.M., Truşculescua A. Does ISO 9001 Quality Certification Influence Labor Productivity in EU-27? URL: <https://cyberleninka.org/article/n/640068>

9. Bernardo M., Gotzamanib R., Vouzasb F., Casadesusc M. A qualitative study on integrated management systems in a nonleading country in certifications URL: <http://dx.doi.org/10.1080/14783363.2016.1212652>
10. Bouranta N, Psomas EL, Pantouvakis, A. Identifying the critical determinants of TQM and their impact on company performance: Evidence from hotel industry in Greece. *The TQM Journal*. 2015;29(1):147-166.
11. Augustyn M, Pheby JD. ISO 9000 and performance of small tourism enterprises: A focus on Westons Cider Company Managing Service Quality. *Emerald library*. 2000;10(6)374-388.
12. Varotsis Nikolaos (2019). Quality Standards in Hospitality Industry: Ionian Region URL: <https://www.longdom.org/open-access/quality-standards-in-hospitality-industry-ionian-region-44898.html>
13. Mohammad Reza Davahli, Waldemar Karwowski, Sevil Sonmez, Yorghos Apostolopoulos, The Hospitality Industry in the Face of the COVID-19 Pandemic: Current Topics and Research Methods URL: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC7601428/>
14. The ISO Survey. – URL: <https://www.iso.org/the-iso-survey.html>
15. Gotzamani KD. The implications of the new ISO 9000: 2000 standards for certified organizations: A review of anticipated benefits and implementation pitfalls. *International Journal of Productivity and Performance Management*. 2005;54(8):645-657.
16. Hotel industry worldwide -statistics & facts | Statista URL: <https://www.statista.com/topics/1102/hotels/>
17. Probáld F. & Szabó P., Európa térszerkezetének modelljei. In: Dövényi Z. & Schweitzer, F. (eds.), *A földrajz dimenziói*, MTA Földrajztudományi Kutatóintézet, Budapest, 2005, pp. 159-170.
18. Lipták, K., Analyzing the Labour Market Situation in the Central and Eastern European Countries – Improvement or Decline? Theory, Methodology, Practice – *Club of Economics in Miskolc*, Vol.8, No.1, 2012, pp. 33-40.

19. Stehrer, R., Leinter, S., Marcias, M., Mirza, D. & Stöllinger, R., The Future Development of EU Industry in a Global Context, Vienna Institute for International Economic, Vienna, 2016.
20. An official website of the European Union. URL: [https://europa.eu/european-union/about-eu/countries\\_en](https://europa.eu/european-union/about-eu/countries_en)
21. The European Council. URL: <https://www.consilium.europa.eu/en/european-council/>
22. ISO-members. URL: <https://www.iso.org/members.html>
23. The History Book Club URL: <https://www.goodreads.com/topic/show/2247344-list-of-countries-in-europe-and-other-classifications>
24. Synyayeva I., Verba D., Yarchuk A., Verkhovod I., Aleksandrov D. (2021) Resources of Educational and Healthcare Industries and Population Welfare: Comparative Analysis in Post-socialist and OECD Countries, WSEAS Transactions on Business and Economics, Vol.18, pp. 531-542
25. ISO/PAS 45005:2020 Occupational health and safety management — General guidelines for safe working during the COVID-19 pandemic URL: <https://www.iso.org/obp/ui/ru/#iso:std:iso:pas:45005:ed-1:v1:en>
26. World Economic Forum. The Global Competitiveness Report 2019. URL: [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf)
27. EU. Open Data Portal. URL: <https://data.europa.eu/euodp/en/data/publisher/estat>
28. Transition Economies: An IMF Perspective on Progress and Prospects, 2000 URL: <https://www.imf.org/external/np/exr/ib/2000/rus/110300r.htm>
29. Our mentality is a Lean killer /RBK. Sustainable Development, Vol. No. 3; April 2018 URL: <https://plus.rbc.ru/news/5acc0d437a8aa94d61f53914>
30. Levkulych V., Momot A. The use of ISO standards in the hospitality industry: a comparative analysis of European clusters // E3S Web of Conferences, – Volume 277.– 02004 (2021) (Scopus).

## **2.5. Вплив тристоронньої співпраці на розвиток судово-економічної експертизи та аудиту\***

Аудит та судово-економічна експертиза є спорідненими за своєю змістом (аналіз документів) та різні за природою. Вони необхідні для формування в суспільстві фахової думки щодо: виникнення та підтвердження економічних явищ які виникають між суб'єктами господарювання та, що до: показників фінансової, податкової звітності, прийняття управлінським рішень. Висловлена фахова думка безпосередньо впливає на прийняття користувачами рішень. А користувачами зазвичай є представники держави, бізнесу та фізичні особи. Відтак висловлення фахової думки впливає на взаємодію держави, бізнесу та громадянського суспільства. А питання, що пов'язані з розвитком і сучасним станом фахівців економічної галузі, що висловлюють незалежну думку стосовно виникаючих в ній явищ стали предметом цього дослідження.

Обопільна довіра держави до бізнесу та громадян і навпаки базується на прозорій взаємодії.

Процеси глобалізації та подолання кризових явищ в економіці торкаються системи контролю на всіх рівнях (мікро- і макрорівні) виникнення економічного явища.

На виклики, що готує, економіка, яка перманентно змінюється потрібна всебічна, поглиблена думка незалежних високо кваліфікованих фахівців. Судові експерти та аудиторі, беззаперечно є такими фахівцями. Вони професійно та неупереджено можуть, мають право та обов'язок висловлювати фахову думку за для прийняття рішення у спорах, що є наслідком частих змін нормативно правового регулюванні господарської діяльності суб'єктів господарювання та, що до формування показників фінансової звітності.

Прозорі відносини у економічній сфері, яка являється базовим показником та індикаторам розвитку суспільства, що здійснюється через взаємодію держави і громадян та бізнесу, є необхідною умовою ефективного суспільства.

---

\* Автор п. 2.5 монографії: к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ» Слюсаренко В. Є.

Виведення судовими експертами та аудиторами причино наслідкових зв'язків досліджуючи документацію (первинну, вторинну, обліково-фінансову та податкову), яка формується на підставі нормативно правового регулювання та норм звичаєвого права є базою в прийнятті рішень суб'єктами прийняття таких рішень (користувачами висновків).

Адже згідно Закону про судову експертизу експертом досліджується явища і процеси, що виникли в результаті господарської діяльності господарюючих суб'єктів застосовуючи спеціальні знання у відповідній галузі науки, об'єктів, з метою надання висновку з питань, що є або будуть предметом судового або до судового розгляду.

А згідно з Законом про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність аудиторська послуга є послугою з перевірки достовірності даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності.

За умов перманентної трансформації економічних відносин в Україні загострюються проблеми функціонування структур власності, що продовжує існування і навіть поглиблення криміналізації господарських і пов'язаних з ними відносин управління. Застосування превентивних методів до правопорушень у сфері економіки є одним з найважливіших аспектів, що потребують спеціального дослідження та експертної думки, що до економічних процесів.

Постійний процес розвитку та вдосконалення співпраці в економічній сфері слугує поштовхом для безперервного розширення кола господарських операцій. В свою чергу, це призводить до збільшення нормативно-правового регулювання та продукування нормативних актів, які є обов'язковими до виконання. Як наслідок, враховуючи темпи розвитку законодавчої бази та її неврегульованості, яка регулює ці відносини, виникає неспроможність сторін встигати за змінами, що тягне за собою виникнення значної кількості правопорушень та перекручень у сфері відображення економічних процесів та явищ, які можливо вирішити тільки за допомогою фахівців зі спеціальними знаннями. Такі фахівці згідно чинного законодавства

поділяються на спеціалістів, експертів та аудиторів. Вони запрошуються до вирішення питань у спірних процесах які відбуваються в судах, досудовому слідстві, пов'язаних зі подвійним трактуванням або є обов'язковими до проведення досліджень. Саме тому вплив фахівців експертів та аудиторів є досить значимі це обґрунтовує важливість її вивчення та дослідження.

Розробкою та вдосконаленням економічної експертної діяльності та аудиторської діяльності в Україні, а зокрема питаннями її теоретичного і практичного застосування, займалося багато вітчизняних вчених та експертів-практиків, серед яких: Н.О. Бугай, В. А., Козлов, Л.М. Головченко, Л.В. Дікань, С.В. Євдокіменко, В.А. Єрмоленко, Т.О. Кривцова, Л.Г. Олійник, С.Р. Романів, Н.Є. Стельмах, О.В. Хомутенко, В. А. Будник, В.А. Дерій, Т.М. Міщенко, С.І. Саченко, Н.Є. Романів, Д.І.Дема, І.В. Перезовова.

Метою дослідження є висвітлення сучасного стану судової експертизи та аудиту на тристоронню співпрацю в напрямку їх розвитку.

Розвиток бухгалтерського обліку та підвищення рівня розуміння його ролі призвели до значного розширення сфер застосування облікових даних. Серед них особливе місце належить процесу врегулювання суперечностей, у ході якого з'ясовуються всі обставини справи економічного напрямку через призначення судово-економічної експертизи. А суб'єкти господарювання, що мають особливо ризикові напрями діяльності (фінансова сфера), підлягають обов'язковому проходженню аудиту, що є привентивом у скоєнні злочинів такими суб'єктами господарювання. Адже їх фінансова звітність має бути оприлюднена. На підставі оприлюдненої звітності її користувачі приймають рішення.

На сьогодні, судово-економічна експертиза та аудит є самостійним напрямками діяльності. Які досліджують фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання. Дослідження здійснюється сертифікованими фахівцями, що володіють спеціальними знаннями в галузі економіки, для надання висновку щодо кола питань, які виникають у зазначеній сфері та ставляться перед ними.

Варто зазначити, що в законодавчих актах відсутній єдиний підхід як до змісту економічної експертизи так і до аудиту, що призвело до неоднозначного трактування їх сутності в різних джерелах.

Оскільки судово-економічна експертиза та аудит аналізують документи, левова частка яких не унормовані, це дає простір для фінансових маніпуляцій, як зі сторони представників державного сектору так і зі сторони бізнес структур, які потребують дослідження експерта або аудитора.

Наведемо деякі прогалини в законодавстві, та пропозиції щодо покращення законодавчої бази, необхідної для експерта в галузі економіки чи аудитора.

**Таблиця 2.17**

**Пропозиції щодо доповнення нормативно-правових актів, які регулюють діяльність стосовно здійснення досліджень судового експерта та аудитора у розумінні документування господарських операцій  
[авторська розробка]**

Нормативний акт	Що потрібно додати/змінити
<p>Наказ Міністерства Юстиції України «Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень» № 53/5 від 08.10.1998 р.</p>	<p>Розділ III, ст. 1.4. До питань, які ставляться перед судовим експертом потрібно додати: - Чи підтверджується документально здійснення господарської операції? Оскільки є документи, які не унормовані законодавством, потрібно довести доцільність використання тієї чи іншої форми документа.</p>
<p>Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р.</p>	<p>Ст. 9, ч.3 «Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.» В Законі не вказано про обов'язковість використання плану рахунків та інструкції щодо його застосування. В Законі нема чітко унормованих форм первинних документів для усіх видів операцій. Відсутні норми чіткого регулювання документування господарських операцій. І тільки ст.8, ч.5 визначає, що підприємство (суб'єкт господарювання) самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним (ними) органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства. Проте, прямої вимоги щодо затвердження на підприємстві наказу про облікову політику законодавством не встановлено.</p>



Продовження табл. 2.17

Нормативний акт	Що потрібно додати/змінити
Наказ Міністерства фінансів України «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» №88 від 24.05.1995 р.	Ст. 2. Положення дає визначення первинного документу та обов'язкові реквізити, але не дає назви документа і відношення до певної господарської операції.
Положення бухгалтерського обліку (стандарти) Наприклад: П(с)БО 15 «Доходи»	Ст. 5. У цьому положенні вказані критерії визнання доходу, але не затверджені форми документів, які підтверджують факт визнання доходу. Не вказані унормовані проведення та підтверджуючі документи, що фіксують факт господарської операції отримання доходу чи витрати Виручка від реалізації продукції повинна підтверджуватися фактом відвантаження продукції, що на практиці реалізується через такий документ, як накладна, але в даному Положенні цей документ не фігурує. Ст.5 Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.
П(с)БО 16 «Витрати»	в П(с)БО 16, вказані тільки визнання і склад витрат, без жодного згадування про підтверджуючі документи.
П(с)БО 7 «Основні засоби»	П(с)БО 7 «Основні засоби» наводяться лише теоретичні поняття, а документи, що підтверджують надходження, ремонт, нарахування амортизації та вибуття основних засобів, не вказані. Так само можна спостерігати в інших П(с)БО: в жодному нема вказаних документів, що б регламентували проведення і документальне оформлення господарських операцій.
Наказ «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» № 818 від 13.09.2016	Вказані типові форми з обліку основних засобів, але тільки для державного сектору вони є обов'язковими. Про підприємства, які мають на мені отримання прибутку нічого не сказано про зобов'язання використовувати саме ці документи для обліку ОЗ.
Податковий кодекс від 02.12.2010 р. №2755-VI	п. 44.2 ст. 44 Кодексу для об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування, але якщо нормативно-правова база, яка регулює бухгалтерський облік, не регулює підтверджуючі документи, відповідно й норми податкового обліку так само їх не регулюють, чітких посилань на застосування певних документів не зазначено.
Закон України «Про судову експертизу» №4038-XII від 25.02.1994	Ст. 8 «...для розгляду найважливіших питань розвитку судової експертизи, які мають міжвідомчий характер, при Міністерстві юстиції України створюється Координаційна рада з проблем судової експертизи, яка діє відповідно до Положення про неї, що затверджується Кабінетом Міністрів України.» Зобов'язати не менш, ніж раз у два місяці, оновлювати методичні рекомендації.

З вище наведеного випливає, що:

- поняття «суб'єкт господарювання» не міститься в ЗУ «Про бухгалтерський облік та звітність»;

- багато питань про документування господарських операцій є неунормовані та неузгоджені.

Проте експерт та аудитор повинні бути обізнаний в цих питаннях не лише в аспекті теоретичних знань, але й практичних навичок, тобто мати різноманітний фаховий практичний досвід роботи.

Тому вимоги до експерта економіста та аудитора не обмежуються лише знаннями в області права, бухгалтерського обліку, фінансів та економіки, а пред'являються ще й вимога про наявність стажу роботи в економічній або юридичній сферах.

Особливостями виведення аудитором та судовими експертами причинно-наслідкових зв'язків згідно документації (первинної, вторинної, обліково-фінансової та податкової), яка формується на підставі нормативно правового регулювання та норм звичаєвого права є інструментом у вирішенні суперечностей, оскільки досліджувана експертами документація господарюючих суб'єктів, що мають суперечки, підтверджує або спростовує досліджуване явище відтак дає змогу суб'єктам спору вирішити його конструктивно і у законний спосіб.

Зауважу, що згідно Закону «Про судову експертизу», експертами досліджується явища і процеси, що виникли в результаті господарської діяльності господарюючих суб'єктів застосовуючи спеціальні знання у відповідній галузі науки, об'єктів, з метою надання висновку з питань, що є або будуть предметом судового або до судового розгляду.

Та складність досліджень, що проводяться експертами та аудитором полягає в тому, що жоден з нормативних актів, не визначає, який саме документ лягає в основу відображення документованих досліджуваного явища. Більше того деякі первинні документи, господарюючими суб'єктами, формуються на підставі звичаєвого права та регулюються внутрішніми нормами [12].

Отже не надає фахівцю у прямих спеціальних норм розуміння якими саме первинними документами мали б сформуватись, наприклад, такі явища як доходи витрати чи збитки у того чи іншого господарюючого суб'єкта.

Таким чином явище, що все частіше виникає, в наслідок швидкої зміни законодавства та досліджується експертами та аудиторами, яка потребує науково-практичної думки та її систематизації для практичного застосування експертами та аудиторами, господарюючими суб'єктами та органами досудового слідства чи суду.

Тому аналізуючи правову та економічну складову досліджуваного явища та формуючи власну думку експерт чи аудитор має спиратись на документальне підтвердження яке регулюється ст. 9 та ст.5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення 88 «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» та норм Податкового Кодексу.

Описаний стан формування та відображення економічних процесів спричинив суттєве ускладнення проведення досліджень. Оскільки виникає велике різноманіття об'єктів дослідження. Відповідно, пошук відповідей на поставлені питання неухильно призводять до розширення існуючих та розробки нових методів, засобів та методик дослідження, що охоплюють все ширше коло об'єктів – документально зафіксованих господарських фактів, явищ, операцій, в часових та логічних межах, визначених конкретним питанням, запропонованим на дослідження фахівцю, тобто здійснюється розвиток наукових знань економічної експертології. [7]

Також необхідно зазначити, що судові експерти є суб'єктами - які при здійсненні ними судово-експертної діяльності керуються норма визначеними у ст. 7 Закону України «Про судову експертизу» та нормами «Положення про експертно-кваліфікаційні комісії та атестацію судових експертів» відповідно до яких судові економічні експертизи проводяться за такими експертними спеціальностями:

1. дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності;

2. дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій;

3. дослідження документів фінансово-кредитних операцій.

Враховуючи вище зазначене та виходячи з основних завдань судової економічної експертизи, в процесі дослідження експертом-економістом встановлюється відповідність (невідповідність) вимогам чинного законодавства та документального підтвердження (не підтвердження) відображених суб'єктами господарювання, фізичними особами чи фінансовими установами в податковому та бухгалтерському обліках операцій, проведених у зв'язку із здійсненням фінансово-господарської діяльності.

А орієнтовний перелік питань, що можуть бути поставлені на вирішення судових економічних експертиз, наведено в розділі III «Економічна експертиза» Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки, призначення судових експертиз та експертних досліджень.

Крім того, згідно з вказаним розділом рекомендацій, до завдань економічної експертизи не належать:

- проведення ревізійних дій (визначення експертами економістами будь-яких економічних показників без попереднього проведення документальних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктом контролю);

- вирішення питань щодо документальної обґрунтованості збитків показниками фінансової звітності підприємства/організації за певний період (визнання поточної дебіторської заборгованості безнадійною);

- вирішення питань щодо дотримання комітетами з конкурсних торгів вимог законодавства, що регламентує проведення закупівлі товарів (робіт, послуг) за державні кошти;

- вирішення питань щодо встановлення у діях посадових осіб юридичної особи порушень вимог законодавчих і нормативних актів при укладанні

господарських договорів, а також юридична оцінка укладених договорів і складених на їх виконання документів;

- вирішення інших правових питань, в тому числі: встановлення збитку (матеріального збитку, шкоди у юридичному її розумінні); ступеня вини та відповідальності посадових та інших осіб, а також юридична кваліфікація їх дій (бездіяльності);

- надання оцінки законності проведення процедур, регламентованих нормативно-правовими актами;

- проведення розрахунків, які не вимагають спеціальних знань експерта у галузі економіки та бухгалтерського обліку;

- відновлення бухгалтерського та податкового обліку, проведення обстежень, інвентаризацій, контрольних обмірів, перевірок суб'єктів підприємницької діяльності;

- встановлення обґрунтованості, правильності складання і реальності виконання бізнес-планів суб'єктів підприємницької діяльності;

- встановлення за бухгалтерськими документами окремих фактів, обставин, які для їх виявлення і визначення не вимагають спеціальних знань у галузі бухгалтерського обліку та економіки;

- систематизація та впорядкування бухгалтерських і фінансових документів, вилучених у ході слідчих дій;

- з'ясування інших обставин і фактів, не передбачених нормативними правовими актами, що регулюють порядок призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень.

А об'єктами дослідження у судових економічних експертизах є:

- бухгалтерські документи, митні декларації, інвентаризаційні описи, відомості нарахування заробітної плати тощо);

- облікові реєстри (касові книги, картки складського обліку, реєстри податкових накладних, відомості аналітичного обліку, журнали-ордери, головні книги);

•бухгалтерська, фінансова та податкова звітність (звіти матеріально відповідальних осіб, касові звіти, звіти про використання коштів, наданих під звіт, баланси та фінансова звітність, податкові декларації та звіти). Як об'єкти (довідки, висновки спеціалістів), досліджуються в якості джерел інформації акти ревізії документальних перевірок діяльності підприємств.

Крім того, під час дослідження можуть використовуватися й інші джерела інформації:

- протоколи допитів, показання звинувачених (обвинувачених) і свідків;
- висновки експертів інших спеціальностей.

Тому матеріали, що надаються експерту економісту на дослідження мають містити документи які мають причинно-наслідковий характер повноти інформації для відповіді на поставлене питання, та попередні розрахунки фахівців економічної галузі знань які носять системний характер, (Акти (довідки, висновки спеціалістів та аудиторів) документальної ревізії, перевірки чи будь які інші документи)), в яких обґрунтовано на підставі аналізу первинних документів і виведено об'єкт. Такі документи при проведенні економічних експертиз відіграють подвійну роль:

•по-перше, при проведенні експертизи експерт перевіряє обґрунтованість зазначених в них висновків;

•по-друге, вони є джерелом отримання необхідних для експерта даних, які він використовує під час складання висновку. Тому, що фактичні дані, встановлення яких не потребує застосування спеціальних знань у галузі бухгалтерського та податкового обліку, підлягають аналізу слідчим (судом) аудитором.

Натомість аудитори при висловленні фахової думки та ведені власної справи, керуються ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Міжнародними стандартами аудиту (МСА). Ці нормативні документи також не містять інформації про документ, що визначає походження явища яке досліджується аудитором.

Таким чином дослідження в межах економічної експертизи та аудиту ґрунтується на вивченні господарської діяльності підприємства, процесів формування фінансових показників за проведеними операціями та правильності відображення їх в обліку та прийняття обґрунтованого рішення представниками отримувачів висновків фахівців.

Та оскільки у вирішенні суперечностей зазвичай приймають участь представники держави з однієї сторони та представники господарюючих суб'єктів чи фізичні особи з другої сторони, виникає необхідність перших усувати законодавчі прогалини. І поки ці прогалини не усунуті перманентно виникає ймовірність зловживань одних та допущення умисних чи не умисних помилок іншими учасниками економічних відносин.

В побудові ефективної держави партнерські відносини держава – бізнес – «третій сектор» безпосередньо пов'язані з податковою системою, необхідно розробити і затвердити такі нормативно-правові акти, що стосуються: права власності, судової та податкової систем та адміністрування податків, діяльності суб'єктів господарювання. На їх основі виникне тристороння взаємодія, яка дозволить розвинути ефективне суспільство, в якому будуть діяти єдині затверджені норми, які виконуватимуться всіма учасниками, оскільки ці норми будуть узгоджені між усіма сторонами партнерських відносин: і державою, і бізнес-структурами, і громадянським суспільством.

Від повнішого врахування в законодавстві особливостей регулювання господарської діяльності та здійснення фінансових операцій покращиться не лише загальне становище в державі, але й зменшиться рівень економічної злочинності, що в свою чергу призведе до зменшення рівня тінізації економіки, покращення умов ведення бізнесу, прозорості у здійсненні поточної діяльності суб'єктів господарювання та контролю за нею, наповнення бюджетів усіх рівнів. Лише на цій основі можуть виникнути партнерські відносини між усіма учасниками тристоронньої співпраці в галузі господарювання, контролю та судочинства.

Таким чином, для того щоб суспільство розвивалось як ефективне, необхідно налагодити обопільну довіру між трьома секторами в економіці через приведення у відповідність нормативно правову базу регулювання та фіксації господарських операцій. Таке врегулювання надасть можливості швидко та якісно усувати суперечності, що виникають між суб'єктами господарювання.

В подальшому автор має на меті розвинути тематику дослідження в сторону більш детального розгляду кожного з напрямів судово-економічної діяльності як то документування операцій ринку фінансових послуг.

### **Список використаних джерел**

1. Податковий Кодекс України: від 02.12.2010 № 2755-VI/ Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>.

2. Закон України «Про судову експертизу» : від 25.02.1994 № 4038-XII / Верховна Рада України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>.

3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>

4. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>

5. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Міністерства фінансів України 24.05.1995 № 88

6. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>

7. Міжнародні стандарти аудиту, URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu>

8. Павлюк Д.Є. Проблеми підвищення ефективності проведення судово-економічних експертиз / Д.Є. Павлюк, Л.Г. Михальчишина // Фінанси, облік і аудит. – 2012. – № 5. – С. 22–24.



9. Євдокіменко С.В. Судово-економічна експертиза правопорушень в ресторанному господарстві [Електронний ресурс] / С.В. Євдокіменко // Європейські перспективи. – 2016. – Вип. 1. – С. 144-151

10. Парфентій Л.А. Тищенко Д.О. Слабкі сторони судово-бухгалтерської експертизи в Україні / А. Парфентій, Д.О Тищенко // Інформаційні технології в соціокультурній сфері, освіті та економіці. – 2018. – С. 221-223

11. Перезовова І.В. Економічна експертиза як специфічна галузь знань// Економіка: реалії часу. – 2018. – №3(8). – с. 97-105

12. Слюсаренко В.Є. Експертні дослідження документальної обґрунтованості розрахунків втраченої вигоди / В.Є. Слюсаренко. Судово-психологічна експертиза. Застосування поліграфа та спеціальних знань в юридичній практиці: Електронний журнал / [редкол.: Назаров О. А. (голов. ред.) та ін.]. К., 2021. № 2 (21).

13. Стельмах Н.Є. Підготовка експертів-бухгалтерів: проблеми та перспективи// Ефективна економіка. – 2016. – №1.

## **2.6. Обґрунтування концептуальних засад удосконалення системи управління витратами\***

У сучасній економічній літературі наводяться різні концепції, інструменти і методи управління витратами, що детермінуються у відповідності з викликами регіонального, національного та глобального масштабів. Вирішення цієї проблеми, на наш погляд, передбачає необхідність переосмислення існуючої парадигми управління витратами з орієнтацією на нові моделі управління бізнес-процесами.

Сучасні системи організації господарської діяльності будь якого виду підприємництва вимагають належну організацію і впровадження ефективних управлінських технологій та рішень. Сучасні технології інформаційного забезпечення відіграють важливу роль в системі інформаційного управління підприємством. Успішний розвиток підприємства будь-якої сфери чи галузі діяльності залежить від ефективного використання сучасних технологій.

---

\* Автор п. 2.6 монографії: ст. викл. кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ» Штулер Г.Г.

Перелік таких технологій постійно оновлюється та змінюється відповідно потребується постійний моніторинг та оновлення існуючої інформації щодо їх застосування. До таких управлінських технологій, які набули широкого застосування у господарській діяльності підприємства належать бюджетування та управління витратами, які наразі широко використовуються в економічно розвинутих країнах та транснаціональних корпораціях. Їх застосування вимагають прозорої діяльності суб'єктів підприємництва, оптимальності та ефективності у використанні природних ресурсів та потребують належного інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.

Прискорення та нагальна потреба у питаннях комерціалізації результатів господарської діяльності вимагають здійснення ефективного бізнес-консалтингу. Тому налагодження ефективних інструментів, заходів та механізмів управління витратами є надзвичайно важливим для обґрунтування концептуальних засад удосконалення системи управління витратами підприємств незалежно від форм власності та виду діяльності чи сфери господарювання.

Питання управління витратами належним чином розкриті в працях вітчизняних і зарубіжних науковців і практиків, серед яких Голов С. Ф. [1], Кузьмін О. Є. [7], Нападовська Л. В. [9], Колісник Г.М. [10], Меліхова Т.О. [11], Даньківа Й.Я. та інших. Проте аналіз їх досліджень засвідчує, що вивчення управління витратами як інструменту бізнес-консалтингу крізь призму галузевих особливостей є малодослідженим та вимагає уваги зі сторони наукового обґрунтування.

Метою дослідження є аналіз та обґрунтування концептуальних засад удосконалення системи управління витратами, що розглядається як дієвий механізм впливу на прийняття управлінських рішень керівництвом.

В залежності від викликів зовнішнього середовища та ініційованих внутрішніх змін на підприємстві може застосовуватися система ситуаційного управління. Дана система може передбачати перерозподіл виробничих та фінансових ресурсів, визначення та зміну оптимального рівня витрат на

виробництво та багато інших управлінських дій, але в будь-якому випадку управлінське рішення має бути «підкріплене» технологіями інформаційного забезпечення.

Ефективність управління діяльністю виробничого підприємства зумовлена якістю інформації, що є в розпорядженні управлінців різного рівня [10, с.98].

Формування технологій інформаційного забезпечення у межах основної діяльності визначається сукупністю господарських операцій підприємства. Інформаційним забезпеченням системи ситуаційного управління підприємством є сукупність даних, які отримуються в результаті організації, планування, аналізу та контролю за діяльністю підприємства. Кваліфіковане ситуаційне управління підприємством передбачає наявність у керівника повної та достовірної інформації щодо об'єкта. Відсутність інформаційного забезпечення є серйозною перешкодою для управління підприємством, що впливає на його конкурентоспроможність на ринку.[21]

Потреба пошуку ефективного інструменту для бізнес консалтингу обумовлює необхідність управління витратами. Це обумовлено метою раціонального використання ресурсів (фінансових, матеріальних, інвестиційних, ноу-хау тощо), пошуку нових джерел фінансування, задіяння нових незалучених джерел фінансування та оновлення існуючої матеріально-технічної бази.

Аналіз існуючого стану планування операційної діяльності підприємства, зокрема витрат наводить неприємну статистику щодо неможливості встановити першопричин виникнення відхилень, невиконання плану, тощо. Як правило, причиною цьому є необґрунтованість запланованих витрат, наявності формального та узагальненого підходу до визначення витрат та управління ними. Тому, відсутність визначених процедур, етапів і послідовності операцій планування вимагають більшої уваги до цього процесу.

Як правило, на підприємствах вся процедура управління витратами зводиться до збору інформації про суму витрат виробництва та доходів від реалізації продукції. Потім ця інформація обробляється та зводиться у єдиний інформаційний звіт для користувачів інформації.

Управління витратами – це сучасний управлінський інструмент, що дає змогу аналізувати, за рахунок яких операцій отримано фінансові показники, що є важливою базою даних для бізнес-консалтингу.

Управління витратами – це безперервний процес аналізування, який полягає періодичному вивченні даних, які містяться у бюджетах з врахуванням особливостей та специфіки діяльності підприємства. Насправді, управління витратами не є відокремленим процесом, а передбачає єдиний і систематизований підхід до оптимізації усієї системи управління. Саме тому управління витратами є важливим та інформаційно наповненим інструментом бізнес-консалтингу.

Управління витратами суб'єкта господарювання – цілеспрямований процес формування їх оптимального рівня. Критерієм оптимальності для суб'єкта господарювання є мінімальний рівень витрат, що дає змогу підприємству отримати певні конкурентні переваги на ринку та досягти високих прибутків за результатами господарювання.

Питання бачення основних завдань управління витратами суб'єкта господарювання в сучасних умовах господарювання особливо актуальні з урахуванням поточних реалій та перманентних змін.

Основними завданнями управління витрат, як інструменту ефективного бізнес-консалтингу є:

- планування основних напрямків господарської діяльності підприємства;
- обґрунтування показників бюджету;
- встановлення норм матеріальних, фінансових, інвестиційних та інших ресурсів;
- посилення контролю за використанням матеріальних, фінансових, інвестиційних та інших ресурсів;
- забезпечення мотивації за економне використання матеріальних, фінансових, інвестиційних та інших ресурсів;
- встановлення відповідальності за надмірне витрачання матеріальних, фінансових, інвестиційних та інших ресурсів.

Значимість управління витратами як сучасного управлінського інструменту полягає у:

- досягненні максимально ефективного використання матеріальних, фінансових, інвестиційних та інших ресурсів;
- забезпеченні дотримання норм матеріальних, фінансових, інвестиційних та інших ресурсів.

Для організації ефективної системи управління витратами суб'єкта підприємництва необхідно враховувати особливості організації системи обліку на підприємстві, особливості планування і калькулювання собівартості продукції, структуру підрозділів та відділів підприємства тощо.

Управління витратами як інструменту ефективного бізнес-консалтингу передбачає дотримання принципів, які наведені на рисунку 2.31.



Рис. 2.31 Принципи управління витратами як інструменту ефективного бізнес-консалтингу [авторська розробка]

Дотримуючись принципів управління витратами як інструменту ефективного бізнес-консалтингу потрібно враховувати специфіку та галузеві особливості операційної діяльності.

Процес управління витратами є необхідним процесом, що залежить від різноманітності продукції та інших факторів. При управлінні витратами необхідно враховувати чинники, які впливають на їх утворення. Це розмір підприємства, організація виробничого процесу та інші. Схематично цей процес можна зобразити рисунком 2.32



Рис. 2.32 Управління витратами зі сторони виробництва як процесу та організації виробництва [авторська розробка]

Визначення витрат як інструменту ефективного інструменту бізнес-консалтингу є важливим для здійснення процесу забезпеченості достовірною інформацією. Метою управління витратами є забезпечення провадження на підприємстві єдиної економічної політики щодо планування, визначення, аналізу та контролю господарсько-операційної діяльності підприємств, забезпечення раціонального використання фінансових, трудових та матеріальних та інвестиційних ресурсів, застосування вискоєфективних технологій, визначення шляхів підвищення ефективності виробництва шляхом оптимізації витрат та посилення контролю над виробництвом тощо. Цей набір переваг від процесу управління витратами є одним із інструментів вирішення завдань бізнес-консалтингу.

В першу чергу управління витратами повинно ґрунтуватися на логічному підході. Враховуючи всі переваги і недоліки управління

витратами, а також галузеві особливості та специфіку виробництва, вважаємо, що за основу доцільно використовувати всі способи управління витратами. Це дасть змогу врахувати специфіку їх діяльності.

Управління витратами характеризується оперативністю та періодичністю аналізу та оцінювання за ступенем деталізації, точністю планування та іншими показниками.

Організація системи управління витратами вимагає комбінованого використання структурного і процесного підходів до організації фінансово-господарської діяльності підприємства й управління нею.

Суть управління витратами як інструменту ефективного бізнес-консалтингу полягає в тому, що вся операційна діяльність підприємства поділяється бізнес-процеси, які можна покращувати.

Система управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат, їх планування, аналіз та стимулювання їхнього зниження, яка повинна бути ефективно забезпечена інформаційними ресурсами. Інформаційним забезпеченням цієї системи є сукупність даних, які отримуються в результаті організації, планування, обліку контролю та аналізу витрат підприємства і служать основою їх регулювання. Кваліфіковане управління витратами підприємства передбачає наявність у фінансового менеджера повної та достовірної інформації щодо об'єкта управління, у тому числі його абсолютної величини, складу та структури.

Система показників процесу стратегічного управління витратами повинна бути спрямована на ідентифікацію всіх механізмів створення вартості на підприємстві. При відборі показників процесу стратегічного управління витратами слід враховувати такі особливості: зв'язок зі стратегією; зрозумілість; причинно-наслідковий зв'язок; частота оновлення; доступність; кількісне вираження; дисфункціональність.

Тобто система показників процесу стратегічного управління витратами повинна включати в себе поєднання випереджаючих індикаторів факторів

майбутньої ефективності (оцінка перспектив) і відстрочених індикаторів результатів (оцінка минулого).

На рис. 2.33 наведені відмінності між випереджаючими індикаторами факторів майбутньої ефективності і відстроченими індикаторами результатів діяльності.



Рис. 2.33. Відмінності між випереджаючими індикаторами факторів майбутньої ефективності і відстроченими індикаторами результатів діяльності [авторська розробка]

Основною перевагою запропонованої системи показників є можливість визначення послідовності гіпотези і концепції причинно-наслідкового зв'язку між показниками, що вимірюють результати діяльності, і тими внутрішніми рушійними силами, які привели до цих результатів. Адже вітчизняна наука відчуває нестачу в комплексних науково-практичних розробках, присвяченим аспектам управління витратами в умовах інформаціоналізма.

За відношенням до процесу господарювання «бізнес-процес» – сукупність операцій або видів діяльності, які призводять до виготовлення продукції чи надання послуг. Бізнес процеси поділяються на основні та додаткові. Основні бізнес-процеси пов'язані з створенням продукту або



послуги, продажем і доставкою до покупця, що створюють відповідні витрати діяльності. Допоміжні бізнес-процеси забезпечують функціонування головних бізнес-функцій. До них належать витрати на постачання, розвиток, управління тощо.

Як ми уже визначили, сучасні тенденції в управлінні витратами вимагають впровадження нових прогресивних методів управління. Саме тому управління витратами визначається як інструмент ефективного бізнес консалтингу та процес впливу на їх рівень.

Управління витратами спрямовано на пошук резервів їх зниження в чому і полягає основна мета бізнес консалтингу. Серед першочергових задач бізнес-консалтингу є оптимізація цін, зниження собівартості продукції, баланс матеріальних, фінансових, інвестиційних та інших ресурсів.

Ефективність бізнес-консалтингу визначається в залежності від співставності отриманих доходів і витрат. Чим вищий отриманий дохід за низьких витрат – бізнес-консалтинг вважається ефективним і навпаки.

Необхідність впровадження управління витратами доведено на практиці. Управління витратами є інструментом ефективного бізнес-консалтингу. Одержання оперативної інформації про рівень витрат, їх стан і причини відхилень від плану, дасть можливість керівництву приймати ефективні управлінські рішення, їх контролювати та, за потреби, регулювати.

Визначені вище завдання технологій інформаційного забезпечення в системі ситуаційного управління підприємством дають можливість сформулювати основний зміст управлінської діяльності фінансових та технічних служб підприємства.

Впровадження системи управління витратами сприятиме підвищенню ефективності господарювання підприємства та є інформаційним джерелом. Залучення системи управління витратами є інструментом ефективного бізнес-консалтингу, що дає можливість оцінити ефективність та результативність операційної діяльності підприємства, призведе до зниження витрат.

## Список використаних джерел

1. Впровадження сучасних методів управління витратами задля забезпечення конкурентних переваг Н.С. Артамонова, Н.М. Доба // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2013. – № 3 (8). – С. 16-21. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/n3.html>
2. Голод В. Л. Порівняльна характеристика оцінки та визнання витрат відповідно до національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку URL: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Uproz/2012\\_1/u1201go2.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz/2012_1/u1201go2.pdf).
3. Городкова С.А. Основные слагаемые современной системы управления затратами / С.А. Городкова // Вестник Сибирского университета потребительской кооперации. - 2011. -№ 1. - С . 137-147.
4. Давидович І. Є. Управління витратами: Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2008. – 320с.
5. Дерій В., Мельничук І. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит у системі управління витратами на економічну безпеку. Вісник Тернопільського національного економічного університету . – 2019. –№ 1. – С. 197-208.
6. Коваленко О. В., Осьмак С. С. Система управління витратами. 2018. URL: [http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia\\_6\\_053.pdf](http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_6_053.pdf) (2018).
7. Козаченко Г.В. Особливості витрат як об'єкта управління. URL: [http://ua-referat.com/%D0%9E%D1%81%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D0%B8%D0%B2%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96\\_%D0%B2%D0%B8%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82\\_%D1%8F%D0%BA\\_%D0%BE%D0%B1%60%D1%94%D0%BA%D1%82%D0%B0\\_%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F](http://ua-referat.com/%D0%9E%D1%81%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D0%B8%D0%B2%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96_%D0%B2%D0%B8%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82_%D1%8F%D0%BA_%D0%BE%D0%B1%60%D1%94%D0%BA%D1%82%D0%B0_%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F)
8. Костякова А.А. Управлінський облік як джерело інформаційного забезпечення системи управління. Молодий вчений. 2017. - №1. – С. 49-54.
9. Кравченко О.В. Обґрунтування оптимальної моделі управління витратами URL: <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/simple-search?query>.

10. Кулинич М.Б., Сорока С.В. Управлінський облік як інформаційна система ефективного управління витратами підприємства / М. Кулинич // Науковий вісник – 2010. – с. 98-103.
11. Микитюк Л. Деякі аспекти системного підходу до вивчення витрат / Л. Микитюк // Економіст. – 2006. – № 4. – С. 16–19.
12. Московчук А. Т., Ліщук В. І. Факторний аналіз в системі управління витратами підприємств. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси . – 2017. - №14. – С.137-144.
13. Нападовська Л. В. Управлінський облік як інформаційна система ефективного управління підприємством / Л. В. Нападовська // Вісник ТАНГ. – 2005. – № 4. – С. 137–141.
14. Особливості інформаційного забезпечення системи управління витратами підприємства/ О. І. Линник, О. В. Кадук// Вісник НТУ «ХП». Серія: Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Х.: НТУ «ХП». – 2013. - № 66 (1039) - С. 116-121.
15. Подвальна В. В. Сучасні методи управління витратами підприємства. Сучасні підходи до управління підприємством. - 2019. - 97.
16. Планування діяльності підприємства: навч.-метод. посіб. / В.Є. Москалюк [та ін.]. – К.: КНЕУ, 2002. – 252 с.
17. Распопова В.А. Оцінка ефективності управління поточними витратами підприємства URL: <http://trade.donnuet.dn.ua/download/2012/34/Rasporov.pdf>
18. Савицька О.М., Авраменко Д.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління витратами в умовах реалізації стратегії енергоефективності підприємства. Сучасні підходи до управління підприємством: Збірник тез доповідей VIII Всеукраїнської наук.-практ. конф. Vol. 6. 2017.
19. Семчук І. В., Мазур В. Г. Шляхи підвищення ефективності управління витратами на підприємстві. Глобальні та національні проблеми економіки 22 (2018): 544-548.

20. Томчук О. Ф., Машевська А. А. Контроль та управління витратами на оплату праці. Інфраструктура ринку.-2018.-Вип. 17.-С. 457-461.

21. Трошкина А.В., Шевченко А.О., Дыбленко В.И. Особенности информационного обеспечения системы управления затратами предприятия/ А.В Трошкина, А.О. Шевченко, В.И. Дыбленко URL: <http://wishenko.org/postanovami-prezidiyi-vak-ukrayini-vid-14-10-2009-1-054.html?page=40>

22. Турило А.М. Управління витратами підприємства: навч. посібник / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. - К.: Центр навч. літератури, 2006. - 120 с.

23. Хаджинова О. В. Теоретичні засади управління витратами в системі забезпечення якості продукції підприємства. Економіка і організація управління, 2017. - №1. – С. 27-35.

24. Череп А.В. Управління собівартістю/ А.В. Череп. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2005. – 373 с.

## РОЗДІЛ 3

### ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОКАЗНИКІВ ПОДАТКОВОЇ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА АНАЛІЗУ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

#### **3.1. Комплексна оцінка механізму зовнішньоекономічної діяльності підприємства та особливості його державного регулювання в умовах євроінтеграції\***

Зовнішньоекономічна діяльність підприємства створює передумови для його сталого економічного розвитку за рахунок розширення своєї діяльності на міжнародних ринках та формування нових джерел надходження виробничих ресурсів, технологій і сучасної організації виробництва. Активізація зовнішньоекономічної діяльності сприяє розширенню виробництва та збільшенню зовнішньоторговельного обороту як кожного окремого підприємства, так і економіки всієї.

Однак, на сьогодні існує ще чимало дискусійних питань з проблем ефективного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності підприємств, які потребують подальших досліджень. Зокрема, не достатньо приділено уваги питанням визначення та обґрунтування організаційно-економічних механізмів організації і активізації зовнішньоекономічної діяльності національних підприємств, забезпечення їх ефективності і конкурентоспроможності в сучасних умовах євроінтеграції.

В розвитку національних економік країн світу має місце глобалізація зовнішньоекономічних відносин суб'єктів господарської діяльності, яка спричинила структурні зміни і визначила стратегію економічного розвитку на основі формування та ефективного використання організаційно-економічних механізмів на рівні світової, національної економік та окремих підприємств. На ефективність функціонування існуючих моделей впливають

---

\* Автори п. 3.1 монографії: к.е.н., доц. кафедри управління та експертизи товарів ДВНЗ «ЛНУ» Кишин О. В., к.е.н., доц. кафедри управління та експертизи товарів ДВНЗ «ЛНУ» Свелеба Н. А.

механізми нормативно-правового, кадрового, організаційно-економічного, ресурсного і фінансового забезпечення та регулювання. Негативний вплив глобальної економічної кризи відбувся на рівні міжнародних ринків, національних економік та суб'єктів господарювання.

Зовнішньоекономічна діяльність підприємств є важливою складовою національної стратегії економічного розвитку, а ефективність їх діяльності визначає геополітичну направленість державної економічної політики. Саме тому актуальним є необхідність дослідження процесу формування і активізації дії ефективних механізмів забезпечення зовнішньоекономічної діяльності, як особливого чинника сталого економічного розвитку держави та специфічного показника ефективності експортно-імпорتنих операцій підприємств.

Участь підприємств у зовнішньоекономічній діяльності (ЗЕД) дозволяє їм інтегруватися у світове господарство, а також використовувати переваги міжнародного поділу праці, що, в свою чергу, відображається на показниках його ефективності господарювання [5, с.68]. Дослідження науково-теоретичних, теоретико-методологічних і практичних особливостей ЗЕД підприємств в умовах поглиблення євроінтеграції обумовлює необхідність розробки та реалізації нових підходів до організації зовнішньоекономічної діяльності підприємств, орієнтованих на зміни зовнішнього і внутрішнього середовища, реалізацію довгострокових стратегій розвитку з метою отримання переваг у конкурентній боротьбі [2, с.5-6].

Розглядаючи підприємство, як суб'єкт ЗЕД, варто зазначити, що воно являє собою складну соціально-економічну систему мікрорівня із своєю внутрішньою структурою різних взаємодіючих елементів. В свою чергу ці елементи мають інтенсивні (постійні і періодичні) зовнішні зв'язки та взаємодії, що перебувають в постійному русі і розвитку. Встановлено, що економічна ефективність підприємницької діяльності на зовнішніх ринках залежить від того, наскільки міжнародна економічна стратегія розвитку підприємства відповідає зовнішнім викликам, наявності всього комплексу

внутрішніх (організаційних, виробничих, управлінських тощо) ресурсів для виходу на нові (зокрема, європейські) ринки. Важливим залишається дослідження внутрішньої структури підприємства. Особливого вивчення потребує система контролю і управління виробничими процесами, а також весь комплекс економічних взаємозв'язків, взаємодій і процесів, що здійснюються на рівні підприємства (мікрорівень), регіону (мезорівень) та держави (макрорівень). Підприємства-суб'єкти ЗЕД відчувають в більшій мірі вплив зовнішнього середовища, зокрема, постійної зміни кон'юнктури зовнішніх ринків, фінансових та економічних криз, які мають місце в новому середовищі їх економічної діяльності. Такі зміни несуть не тільки негативні наслідки для економічної діяльності підприємства, але і дозволяють, при відповідній мобілізації всіх наявних ресурсів та потенціалу, створити умови для ефективної роботи на міжнародних ринках.

За умов поглиблення євроінтеграційних процесів для сучасної економічної науки важливим залишається питання забезпечення сталого розвитку та ефективного функціонування національних підприємств на зовнішньому та внутрішньому ринках, їх економічної та інформаційної безпеки. Все це зумовлює необхідність визначення і доповнення умов та чинників зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства-суб'єкта ЗЕД, чинниками протидії впливу на господарську діяльність та забезпечення його економічної стійкості (інституційної протидії зовнішнім та внутрішнім небезпекам і загрозам та захисту від негативного впливу недобросовісної конкуренції іноземних суб'єктів на внутрішньому ринку).

Підприємство-суб'єкт ЗЕД є складною соціально-економічною системою мікрорівня, внутрішнє середовище якого формує виробничий (засоби виробництва і предмети праці), ресурсний (фінансовий), управлінський і трудовий потенціал тощо, інформація щодо його використання та взаємодії, у результаті чого створюється готова продукція або надаються послуги. Вплив чинників зовнішнього середовища підприємства-суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності на мікро- і

макрорівні сприяють адаптації підприємства до ринку в умовах трансформації економіки і визначають стратегію підприємства на довгостроковий період [14].

Для аналізу впливу чинників зовнішнього середовища на господарську діяльність підприємства-суб'єкта ЗЕД, в контексті поглиблення євроінтеграції, автором визначені та дослідженні чинники з використанням наведених показників (табл. 3.1).

Визначені групи чинників характеризують внутрішнє середовище підприємства. Перелік важливих системоутворюючих показників, які характеризують чинники внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, відповідає новим умовам господарювання, обумовленим поглибленням євроінтеграційних процесів в сучасній національній економіці, Він може корегуватися відповідно до постійних змін умов ЗЕД підприємства та завдань дослідження. За результатами виконаних досліджень визначено групу чинників, які безпосередньо впливають на формування та використання організаційно-економічного механізму розвитку ЗЕД підприємств. Також встановлено, що окремі чинники зовнішнього середовища макро- і мікрорівня можуть мати як позитивний, так і негативний характер впливу.

До чинників зовнішнього середовища, які позитивно впливають на розвиток зовнішньоекономічної діяльності підприємств, належать:

- ефективне функціонування державних інституцій;
- ефективна національна система стимулів і заохочень до такої діяльності;
- наявність високого споживчого попиту і ефективних партнерів; вільний доступ до інформації про виробника.



Таблиця 3.1

**Чинники зовнішнього середовища підприємства-суб'єкта ЗЕД в умовах поглиблення євроінтеграції [авторська розробка]**

<b>Чинники зовнішнього середовища</b>	<b>Характеристика складу чинника</b>
Економічні	<ul style="list-style-type: none"> <li>- чисельність трудових ресурсів, ринок праці;</li> <li>- рівень заробітної плати, виробничі і транспортні витрати;</li> <li>- фінансова інфраструктура, валютний курс, банківські ставки;</li> <li>- обсяг ВВП, співвідношення ВВП/ВНП;</li> <li>- рівень економічної свободи та розвиток інститутів ринкової економіки;</li> <li>- рівень глобалізації;</li> <li>- рівень зростання конкурентоспроможності;</li> <li>- рівень залучення прямих іноземних інвестицій.</li> </ul>
Соціо-культурні	<ul style="list-style-type: none"> <li>- кількість населення країни, рівень ВНП на душу населення країни;</li> <li>- рівень людського розвитку і підприємницької здатності населення;</li> <li>- якість життя населення країни;</li> <li>- рівень доходу населення країни;</li> <li>- рівень зайнятості населення країни;</li> <li>- рівень безробіття населення країни;</li> <li>- рівень зростання населення;</li> <li>- етнічний склад населення.</li> </ul>
Технологічні	<ul style="list-style-type: none"> <li>- технологічний уклад та рівень технологічного розвитку країни;</li> <li>- рівень інноваційної активності підприємств країни;</li> <li>- рівень автоматизація і інформатизація виробничого процесу та збуту продукції;</li> <li>- енерго- та матеріалоємність промислового виробництва.</li> </ul>
Інвестиційно-інноваційні	<ul style="list-style-type: none"> <li>- інвестиційний клімат в країні та рівень розвитку інноваційно-інвестиційної інфраструктури;</li> <li>- рівень залучення прямих іноземних інвестицій;</li> <li>- інноваційна активність підприємств;</li> <li>- рівень розвитку системи продукування і впровадження нових знань і ноу-хау у виробництво.</li> </ul>
Постачальники	<ul style="list-style-type: none"> <li>- рівень каналів постачання сировини та напівфабрикатів на підприємство;</li> <li>- кількість постачальників в т.ч. іноземних;</li> <li>- рівень залежності від одного постачальника.</li> </ul>
Споживачі	<ul style="list-style-type: none"> <li>- соціально-демографічна характеристика споживачів;</li> <li>- особливості поведінки споживачів на відповідному регіональному ринку збуту.</li> </ul>
Посередники	<ul style="list-style-type: none"> <li>- рівень каналу збуту на відповідному регіональному ринку;</li> <li>- кількість посередників.</li> </ul>
Конкуренти	<ul style="list-style-type: none"> <li>- кількість конкурентів на відповідному ринку;</li> <li>- конкурентна позиція;</li> <li>- рівень конкурентоспроможності конкурентів.</li> </ul>

До чинників внутрішнього середовища, які позитивно впливають на розвиток такої діяльності підприємств, можна віднести:

- наявність ефективного у підприємства власника;
- відсутність боргових зобов'язань у підприємства;
- висококваліфіковані кадри, наявність системи перенавчання та перекваліфікація працівників;
- сприятливий інвестиційний клімат тощо.

Чинниками зовнішнього середовища, які негативно впливають на ЗЕД підприємства є :

- нестабільність законодавчої бази;
- неефективна податкова система;
- висока конкуренція та неефективна антимонопольна політика;
- наявні інфляційні процеси;
- обмежений доступ до кредитних ресурсів та висока їх вартість;
- висока вартість імпорту нових технологій.

До чинників внутрішнього середовища, які мають негативний вплив на розвиток зовнішньоекономічної діяльності підприємства належать:

- відсутність мотивації працівників;
- відсутність постійних постачальників;
- відсутність ефективною логістики;
- втрата напрацьованих і відсутність нових партнерських зв'язків;
- дефіцит фінансових ресурсів та сировини.

Проаналізовані чинники визначають формування та використання організаційно-економічних механізмів стимулювання ЗЕД підприємств в умовах поглиблення трансформаційних та інтеграційних процесів в національній економіці. В результаті реалізації нової стратегії інтеграції в світове господарство в умовах трансформації підприємство переходить на інший рівень взаємодії і взаємовідносин у своєму економічному розвитку. Інтеграційний етап розвитку виокремлюється оскільки, процес євроінтеграції

підприємства обумовлює масштабні структурні зрушення у всіх сферах його діяльності.

Організаційно-економічний механізм забезпечення ЗЕД підприємства можна поділити на дві складові :

1. зовнішній механізм (елементів зовнішнього середовища підприємства та взаємозв'язків взаємодії);
2. внутрішній механізм (елементів внутрішнього середовища підприємства та взаємозв'язків і взаємодії).

Підприємство-суб'єкт ЗЕД є відкритою системою, то розмежувати його зовнішні та внутрішні елементи неможливо. Саме зовнішній ринковий механізм є пріоритетним, який визначає принципи формування і функціонування внутрішнього механізму підприємства.

Організаційно-економічний механізм підприємства на початковому етапі поглиблення інтеграційного процесу складається з :

- трьох підсистем: функціональної підсистеми, підсистеми забезпечення, підсистеми взаємодії з ринком (або комерціалізації і безпеки),
- компонентів (менеджмент, персонал, інформація);
- елементів мотивації і впливу (комерційні інтереси, інвестиції, інновації).

Функціональна підсистема об'єднує організацію, планування, мотивацію, контроль та регулювання розвитку ЗЕД підприємства. Підсистема забезпечення об'єднує нормативно-правове, ресурсне, виробниче, наукове, технічне, технологічне, а також інформаційне забезпечення управління ЗЕД підприємства. Підсистема взаємодії з ринком об'єднує відносини з постачальниками і споживачами, відносини з інвесторами і конкурентами. Отже, організаційно-економічний механізм забезпечення ЗЕД підприємства – це механізм лінійної і функціональної взаємодії і взаємовідносин підсистем, компонентів та елементів функціонування підприємства-суб'єкта ЗЕД, яке зазнало суттєвих внутрішніх структурних змін внаслідок поглиблення трансформаційного і інтеграційного процесу (рис. 3.1).

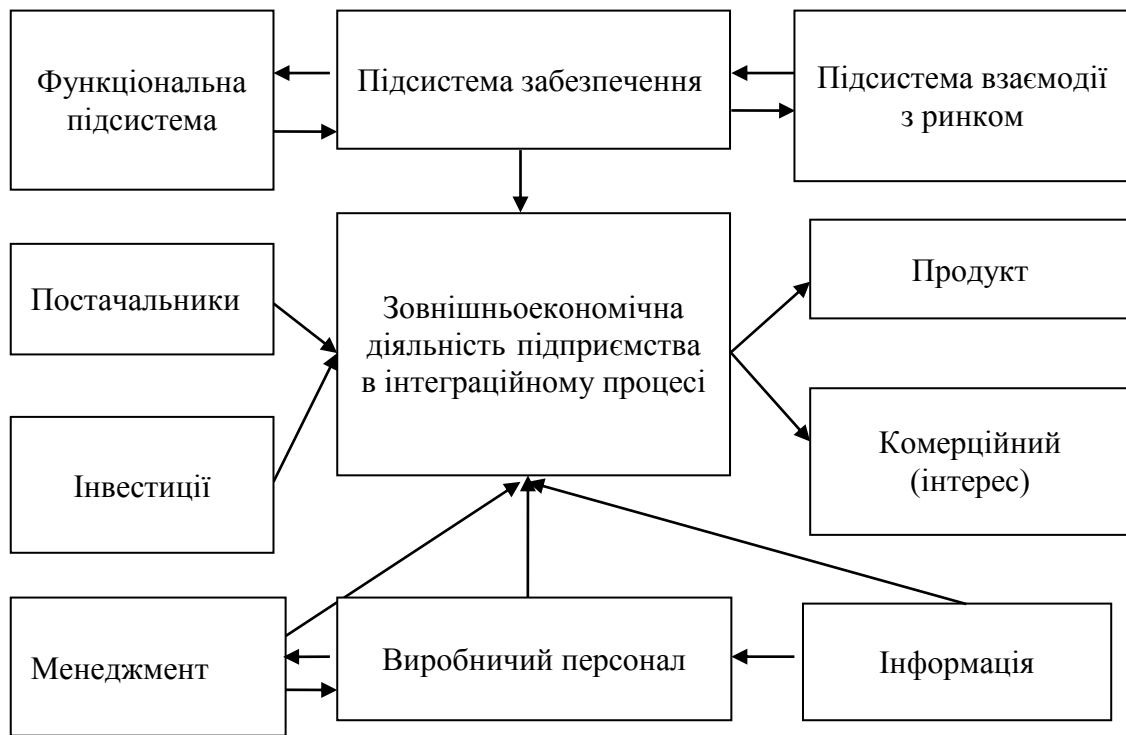


Рис. 3.1. Організаційно-економічний механізм активізації зовнішньоекономічної діяльності підприємства [авторська розробка]

За результатами виконаних досліджень встановлено, що ЗЕД підприємства в умовах поглиблення євроінтеграційних процесів – це розвиток його організаційно-економічного механізму, який відбувається під впливом суттєвих внутрішніх структурних змін, спричинених трансформацією, і стосується всіх без винятку елементів внутрішнього середовища підприємства. Оскільки чинники, які впливають на розвиток ЗЕД підприємства в умовах поглиблення інтеграційних процесів, мають економічну, соціальну, організаційну, правову і політичну природу, комплексний економічний механізм забезпечення такої діяльності повинен бути представлений системою економічних, мотиваційних, організаційних і політичних механізмів, які формуються під впливом зовнішнього середовища. Основою для забезпечення ефективного функціонування підприємства, на зовнішньому ринку, особливо європейському, є підтримка (ринкова, інституціональна, державна) його стабільного функціонування на національному ринку та накопичення достатнього потенціалу для виходу на

зовнішній ринок. Тому забезпечення стійкого функціонування організаційно-економічного механізму підприємства та взаємодії всіх його структурних елементів повинно сприяти ефективній ЗЕД даного підприємства. Структура організаційно-економічного механізму забезпечення ЗЕД підприємства наведена в таблиці 3.2.

**Таблиця 3.2**

**Організаційно-економічний механізм забезпечення ЗЕД підприємства  
[авторська розробка]**

Внутрішній мікроклімат	Ринковий	Інноваційно-інвестиційний	Державне регулювання і державна підтримка
виробництво	конкурентне середовище;	накопичення і інвестування капіталу;	державна зовнішньоекономічна політика
соціально-трудові відносини	ринкове ціноутворення;	модернізація виробничого (технологічного) процесу;	заохочення інвестиційної активності і впровадження прогресивних технологій;
ефективне використання основних фондів	механізми попиту і пропозиції	реінвестування;	податкова політика;
накопичення виробничих запасів	стратегії виходу на зовнішній ринок.	венчурне фінансування;	митно-тарифне регулювання;
інформаційне забезпечення		участь у науково-технічних проєктах і програмах	державні преференції, стимулювання

В сукупності структурні елементи організаційно-економічного механізму підприємства-суб'єкта ЗЕД забезпечують його внутрішнє та зовнішнє середовище, яке в умовах ринку ніколи не буває стійким. Це визначається динамічними змінами кон'юнктури зовнішніх та внутрішніх ринків. Практичний досвід українських підприємств-суб'єктів ЗЕД свідчить про те, що ефективна діяльність на зовнішніх ринках залежить від правильних дій щодо адаптації підприємства до змін зовнішнього середовища [10, с.98].

Проте без забезпечення стійкого внутрішнього мікроклімату підприємства-суб'єкта ЗЕД та адаптації до змін у зовнішньому середовищі неможливо досягти довгострокового успіху на зовнішніх ринках. Це свідчить про наявність тісного взаємозв'язку та впливу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища на ефективність реалізації ЗЕД.

Визначимо пріоритетні напрями виходу підприємства на європейський ринок, враховуючи складові організаційно-економічного механізму :

1. Орієнтація підприємства на роботу в напрямку ЗЕД. Передбачає орієнтацію підприємства на постійний пошук та використання нових методів для роботи в напрямку ЗЕД, ефективне використання потенціалу підприємства в мінливих умовах зовнішнього середовища відповідно до обраної місії та стратегії діяльності підприємства.

2. Підтримка стабільності. Передбачає забезпечення стабільної та ефективної роботи підприємства при настанні негативних та кризових явищ.

3. Гнучке реагування. Передбачає гнучке реагування на зміну ринкових можливостей та загроз.

4. Максимізація прибутку. Передбачає забезпечення максимізації прибутку підприємства при одночасній максимізації добробуту кожного працівника.

5. Збереження і розвиток конкурентних переваг. Передбачає визначення сильних та слабких сторін діяльності підприємства, що дозволяє формувати стратегії діяльності та розвитку на основі їхнього прогнозування, що забезпечує підприємство довгостроковими конкурентними перевагами на ринку, сприяє більш ефективній роботі підприємства в обраному напрямі.

Вплив чинників зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства-суб'єкта ЗЕД на формування його організаційно-економічного механізму сприяють адаптації підприємства до ринку в умовах євроінтеграції і визначають місію підприємства на довгостроковий період.

Тенденції розвитку національної економіки визначаються умовами глобалізації і інтеграції товарних, фінансових, інвестиційних та інших

ринків. Все це зумовлює специфіку та особливості ЗЕД, яка відіграє вирішальну роль у міжнародних інтеграційних процесах, створенні передумов для нарощування темпів соціально-економічного розвитку держави, окремих галузей та підприємств.

Зовнішньоекономічна діяльність є найскладнішою проблемою для товаровиробників в динамічних умовах формування ринкових відносин. Поглиблення інтеграційних процесів у європейське співтовариство загострили питання розвитку та функціонування підприємств в сучасних умовах і потребує формування ефективного механізму регулювання ЗЕД суб'єктів господарської діяльності на національному та світовому ринках.

Державне регулювання, як складова господарського механізму ринкової системи, склалося після великої депресії минулого століття. Функціонування державного механізму та його вплив на взаємодію між суб'єктами господарського процесу в економічно розвинених країнах світу відрізняється. В одних країнах світу господарська взаємодія побудована на засадах економічного лібералізму – система, у якій домінують ринкові регулятори, а роль держави зведена до мінімуму (США, Канада, Велика Британія, Австралія та ін.). Друга група країн побудувала свій господарський механізм на засадах «економічного дирижизму», який передбачає суттєвий вплив держави на соціально-економічний розвиток суспільства (Швеція, Австрія, Німеччина та ін.). Разом із тим, незалежно від функціонуючої сучасної системи, все ж таки в основі регулювання соціально-економічних процесів виступає безпосередньо ринковий механізм, а державне регулювання господарських відносин доповнює ринкові важелі.

Механізм ЗЕД будь-якого рівня формується та функціонує, з одного боку, спонтанно – в процесі адаптації суб'єктів цієї діяльності до умов зовнішнього середовища, що постійно змінюються. З іншого, він є результатом об'єктивної, цілеспрямованої регуляторної діяльності суб'єктів різних рівнів економічного управління (регулювання) [2, с.8]. Доцільним, на наш погляд, є визначення чотирьох рівнів, які враховують особливості вже існуючих в літературі

варіантів рівневих структур, що відповідають виділеним в економічній теорії основним рівням економіки, а також є необхідними і достатніми для системного висвітлення рівневої структури регулювання міжнародних зв'язків.

Отже, в процесі практичної діяльності сформувалися наступні рівні регулювання економічної, в тому числі й зовнішньоекономічної, діяльності:

- мікрорівень – рівень базових (первинних) суб'єктів господарювання – підприємств і організацій, що функціонують на засадах повної економічної свободи;

- мезорівень – рівень різноманітних національних, галузевих і регіональних об'єднань та організацій (асоціацій, торгових палат, консорціумів тощо), до яких входять юридично та економічно самостійні суб'єкти господарювання;

- макрорівень – рівень держав;

- мегарівень – рівень міжнародних об'єднань, організацій, угруповань.

Наведені вище рівні функціонують в певній мірі самостійно. З позицій регуляторного впливу, на мікрорівні фактично відбувається саморегулювання суб'єктів, яке проявляється у вигляді менеджменту ЗЕД підприємств, створення ними правового поля через укладення між собою зовнішньоекономічних угод і контрактів, виконання їх умов.

На макроекономічному рівні регулювання відбувається через встановлення основним його суб'єктом – державою, правил господарювання та підприємницької діяльності, відповідно до національних інтересів, що мають відповідати установленим правилам міжнародної економічної діяльності та взятих на себе зобов'язань. Характер і напрями регуляторного впливу держави на ЗЕД визначаються чинниками, зокрема, рівнем соціально-економічного розвитку та масштабами національного господарського комплексу, ступенем його інтеграції до світового господарства тощо [4, с.29].

Мегаекономічний рівень містить два рівні регулювання: міжнародний і наднаціональний. Міжнародний (або міждержавний, міжнаціональний) рівень формує систему узгодженого впливу двох або більше держав, які не є



членами інтеграційного об'єднання, на міжнародні економічні відносини взагалі чи на їх конкретні сфери (міжнародну торгівлю, експорт та імпорт капіталу, міжнародну міграцію робочої сили). На наднаціональному рівні регулювання ЗЕД здійснюється за допомогою спільних заходів країн, які є учасниками інтеграційних об'єднань, зокрема, є членами міжнародних організацій. За економічною сутністю інструменти наднаціонального регулювання ідентичні заходам національних зовнішньоторговельних політик, але їх особливістю є колективний, узгоджений характер і спільні дії щодо досягнення економічних, соціальних і політичних інтересів країн-учасниць. Міжнародні економічні організації здійснюють координацією економічних процесів, узгодження певних інструментів регулювання, цілей національних економічних політик з метою регуляторного впливу на світові господарські зв'язки [6, с.146]. Тому даний рівень включає широкий спектр принципів, правил, міжнародних договорів та угод, розробленими міжнародними організаціями та схвалені всіма учасниками.

Усі рівні регулювання міжнародних зв'язків є взаємопов'язаними і взаємозалежними, а межі між ними – умовними. В структурі механізму регулювання ЗЕД розрізняють три якісно відмінні підсистеми, виділені за ознакою функціональної однорідності та управлінської спрямованості застосовуваних форм, методів і засобів (інструментів) [7, с.75].

Підсистема економічного механізму здійснює регуляторний вплив на національні економічні інтереси, а також забезпечує створення сприятливого і конкурентного економічного середовища для суб'єктів ЗЕД, яке безпосередньо впливає на економічні результати їх діяльності. В межах цього економічного середовища відбуваються процеси їх саморегулювання.

Для економічного механізму ЗЕД притаманні такі категорії (інструменти), як повний комерційний (господарський) розрахунок, самоокупність, самофінансування, економічна відповідальність, економічне стимулювання, вартість, ціна, витрати, кредит, валютний курс і конвертованість валюти тощо [8, с.116].

На відміну від економічного механізму, підсистема організаційно-правового механізму визначає регламентовані, інваріантні зв'язки між суб'єктами ЗЕД та всередині кожного з них, між інститутами регулювання, а також між об'єктами та суб'єктами регулювання. Ця підсистема розподіляє функції між елементами організаційної структури управління, порядок адміністративної та цивільно-правової відповідальності. Базою організаційно-правового механізму виступає організаційна структура управління економікою, яка визначає склад і взаємопідпорядкованість елементів, ланок і рівнів управління (регулювання) та забезпечує функціонування її як єдиної системи [1, с.667].

Підсистема соціально-психологічного механізму базується на активізації впливу соціальних чинників, мобілізації людського капіталу та підприємницького потенціалу населення шляхом перманентного підвищення рівня освіти та професійної підготовки, застосування методів соціальної мотивації до господарської діяльності. Основними стимулами цього механізму, є конкуренція та обмін досвідом.

При аналізі структури механізму регулювання ЗЕД, як механізму економічної діяльності загалом, необхідно враховувати, що навіть оптимально збалансована за рівнями управління (регулювання) система, в якій на перший погляд ефективно поєднані економічні, організаційно-правові та соціально-психологічні форми, методи, засоби (інструменти) регулювання, може виявитись недосконалою з погляду ефективності управління. Причиною цього є те, що механізм регулювання – це не статична система, а лише база, на якій здійснюється регуляторний процес. Зазначений процес передбачає певну впорядкованість послідовних функцій управління, неперервність якого забезпечується оптимально налагодженими прямими й зворотними зв'язками не тільки між суб'єктами управління (регулювання), але й між ними та об'єктами управління (регулювання) [12, с.120]. Такі зв'язки будуються не тільки на відповідних організаційно-правових формах та приписах, а необхідною їх умовою також виступає наявність оптимального прямого та

зворотного інформаційного забезпечення. Недостатність, неточність або необ'єктивність інформації, її повільне розповсюдження, несвоєчасність надходження в сучасних умовах ЗЕД стають суттєвим недоліком будь-якої системи економічного регулювання [13].

Як засвідчує світовий досвід, ЗЕД розглядається як частина зовнішньої політики держави. Вона виступає невід'ємною складовою національної економічної політики, а тому підлягає регулюванню з боку держави. Досвід останніх років свідчить про те, що в умовах поглиблення кризових процесів, які мають місце у світовій економіці, основні теорії ринкової економіки та ринкові механізми не завжди спрацьовують. Тому, принципи «невтручання» держави та «лібералізації» господарських відносин не мають відповідного соціально-економічного значення для розвитку країни. Інтеграція національної економіки в систему світових процесів позитивно впливає на розвиток вітчизняної економіки, а саме – сприяє підвищенню технічного рівня виробництва, ліквідації дефіциту окремих товарів, раціональному використанню виробничо-сировинних ресурсів, що в свою чергу обумовлює підвищення рівня життя населення.

Механізм державного регулювання передбачає створення і запровадження системи заходів законодавчого, виконавчого, регулюючого і контролюючого характеру, спрямованих на удосконалення ЗЕД суб'єктів господарювання в інтересах національної економіки. Як засвідчує практика, метою державного регулювання такої діяльності є захист інтересів вітчизняних виробників і національного підприємництва, який держава здійснює за допомогою різних засобів і методів. Основні інструменти реалізації методів державного регулювання є адміністративні (повна заборона ЗЕД; ліцензування; квотування; специфічні вимоги до імпорту і експорту товарів тощо) та економічні (митні тарифи, збори; імпорتنі депозити; пільгові кредити експортерам; гарантії, субсидії; звільнення від сплати податків тощо) [9, с.97].

Управління та регулювання ЗЕД здійснюється через закони країни, акти тарифного та нетарифного регулювання, рішення недержавних органів управління економікою, відповідно до їх статутних документів, договорів, які укладаються між суб'єктами ЗЕД. Законодавче та правове регулювання зовнішньоекономічних зв'язків включає розробку та прийняття нормативно-правової бази, виконання норм міжнародного права, приєднання країни до міжнародних організацій та конвенцій, укладання міжнародних угод тощо. Основним законодавчим актом регулювання діяльності національних підприємств на зовнішніх ринках є Закон «Про зовнішньоекономічну діяльність». У відповідних сферах регулюючу роль відіграють й інші Закони України: «Про захист іноземних інвестицій в Україні», «Про міжнародні договори України», «Про міжнародний комерційний арбітраж», «Про режим іноземного інвестування», «Про усунення дискримінації в оподаткуванні суб'єктів підприємницької діяльності, створених з використанням майна та коштів вітчизняного походження».

Україна самостійно формує систему та структуру державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності на її території, яке покликане забезпечувати:

- захист комерційних інтересів суб'єктів ЗЕД та національних економічних інтересів;
- створення для суб'єктів ЗЕД рівних умов розвитку підприємництва за всіма видами незалежно від форм власності та всіма напрямками використання доходів, здійснення інвестицій тощо;
- дієву антимонопольну політику у сфері ЗЕД та стимулювання конкуренції [15, с.5-6].

Зміст запровадження механізму державного регулювання полягає в стимулюванні розвитку експортних галузей виробництва та експортної діяльності окремих підприємств-суб'єктів ЗЕД. А політика держави (в умовах трансформації) у сфері ЗЕД підприємств повинна ґрунтуватися на сучасних поглядах і досягненнях (зокрема, в практичних результатах) економічної теорії.

Згідно з сучасними підходами економічна теорія визнає необхідність державного регулювання ЗЕД підприємств, оскільки ефективне функціонування зовнішньоекономічного сектору економіки забезпечує соціально-економічну стабільність в країні, зайнятість і добробут економічно активної частини населення. Кожна концепція щодо ролі держави в питаннях регулювання міжнародного підприємництва має свої переваги і недоліки, що залежить від конкретних історичних умов як світового господарства, так і національних особливостей економіки конкретної країни. Водночас досвід багатьох економічно розвинених держав свідчить, що ефективне використання монетаристського підходу вимагає перш за все розвинутої ринкової інфраструктури та цивілізованих ринкових відносин між суб'єктами підприємництва поряд із високим рівнем розвитку державних інститутів. Кейнсіанський підхід до державного регулювання економічних процесів загалом, і зовнішньоекономічної діяльності, зокрема, забезпечує позитивні результати в періоди становлення або трансформації ринкових відносин. Отже, прихильники вказаного підходу не заперечують активне втручання держави в розвиток соціально-економічних процесів, а навпаки таке втручання є необхідним. Тому саме цей підхід, на нашу думку, має бути використаний у сучасних трансформаційних умовах, коли ринкові відносини та інфраструктура ринку в країні ще не до кінця сформовані, а від адміністративно-планового управління господарськими процесами вже відійшли. Особливо актуальним цей підхід є сьогодні, в умовах, коли Україна активізувала інтеграційний процес в європейське співтовариство. Разом з тим, при використанні цього підходу, залежно від стану економіки, може відбуватися поєднання монетаристського та кейнсіанського підходів.

Сучасні зміни в організації міжнародних економічних відносин відобразилися і на поглядах та підходах щодо державного регулювання та управління зовнішньоекономічною діяльністю суб'єктів господарювання. В першу чергу, це стосується необхідності врахування нових умов, пов'язаних із поглибленням євроінтеграційних процесів в країні, при розробці і

реалізації зовнішньоекономічної політики держави. З позицій національних підприємств-суб'єктів ЗЕД, така політика може бути ефективною при врахуванні сучасного стану їх розвитку та можливостей «м'якої» інтеграції як в світові господарські зв'язки, так і в єдиний ринок Європейського Союзу. Сучасна національна політика міжнародних економічних відносин повинна бути спрямована на зміцнення позицій вітчизняного товаровиробника на зовнішніх ринках, послаблення його залежності від впливу світової кон'юнктури, із врахуванням їх наявного ресурсного потенціалу (ресурсний підхід). Тобто, в основу такої політики має бути покладений ресурсний підхід, оскільки вітчизняні підприємства в порівнянні із іноземними суб'єктами-партнерами мають у своєму розпорядженні обмежені ресурси. В сучасних умовах господарювання національні суб'єкти ЗЕД повинні вирішити, використовувати наявні ресурси усередині країни чи спрямувати їх на виробництво продукції на експорт.

Ресурсний підхід дозволяє підприємству – суб'єкту ЗЕД оцінити наявні можливості і, враховуючи перспективи розвитку, спрямувати їх на проникнення на нові іноземні ринки.

Концепція експортних можливостей підприємства базується на наступних підходах. Перший – використання надлишкових потужностей. У підприємств і компаній трансформаційної економіки відмічається невідповідність між наявними виробничими ресурсами та обсягами випуску готового продукту. Суб'єкти господарювання трансформаційної економіки володіють виробничими потужностями, що тимчасово не залучені до господарської діяльності і не працюють на внутрішній ринок. Їх інтеграція в ємний ринок Європейського Союзу дозволяє вирішити цю проблему за рахунок «масштабу виробництва», оскільки технологія виробничого процесу може дозволити підприємству рентабельно випускати продукцію тільки при багатосерійному виробництві, у більших обсягах, ніж це потрібно для задоволення внутрішнього попиту.

Другий підхід зазначеної концепції базується на зменшенні витрат виробництва. Зниження внутрішніх виробничих витрат підприємства обумовлене наступними чинниками: збільшення обсягу випуску продукції призводить до зниження виробничих витрат; ефективність збільшується за рахунок досвіду, набутого при виробництві великих партій продукції. Значне скорочення витрат відбувається за рахунок придбання крупних партій у зовнішніх постачальників сировини і матеріалів, а також при транспортуванні великих партій готового продукту на зовнішні ринки. Практичний досвід засвідчує, що підприємство значно скорочує свої виробничі витрати в тому випадку, коли випуску продукції подвоюється.

Третій підхід базується на можливості підприємства підвищити свою прибутковість за рахунок (зокрема і збільшення) продажу продукції на зовнішньому ринку. При сприятливій кон'юктурі, наявними відмінностями між внутрішнім і зовнішнім середовищем економічної діяльності тощо, підприємство за певних умов може реалізовувати ту саму продукцію з більшою вигодою на іноземному ринку, ніж на національному. На рівень прибутковості підприємства-суб'єкта ЗЕД також впливає ефективність функціонування державних інститутів підтримки, стимулювання і регулювання зовнішньоекономічної діяльності, оскільки мають місце наявні розходження в цій сфері діяльності між країнами-партнерами (наприклад, розходження в системі державної підтримки підприємств-експортерів, рівні оподаткування експортно-імпортних операцій тощо) [11, с. 267].

Останній підхід стосується розподілу ризику підприємства при організації збуту за межі ринку тільки однієї країни. Відомо, що цикли ділової активності країн перебувають в різних фазах, а ті самі товари знаходяться на різноманітних етапах життєвого циклу. При цьому, підприємство-експортер має можливість зводити до мінімуму ризику від коливання попиту. Також, підприємство-експортер має можливість розширити ринок збуту свого товару за рахунок збільшення іноземних, що в свою чергу забезпечить стійкість підприємства на національному ринку. Концепція імпортних можливостей

національного підприємства базується на активізації зовнішньоекономічної діяльності за рахунок іноземного партнера-імпортера.

Підприємство-суб'єкт ЗЕД має змогу на зовнішньому ринку вигідно придбати сучасні технології та обладнання, дешеву і якісну сировину, напівфабрикати, інші комплектуючі матеріали, готові вироби із подальшим їх використанням у власних виробничих процесах. Також, за рахунок імпорту у підприємства є можливість розширити або доповнити наявні асортиментні групи [17, с.80]. Міжнародне постачання сировини, матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих зменшують на підприємстві-суб'єкті ЗЕД витрати виробництва та підвищують якість готових виробів, що безпосередньо відображається на його стійкості на внутрішньому ринку та забезпечує конкурентні переваги у внутрішньому і зовнішньому середовищі. Також, імпортер, як і експортер, завдяки взаємодії між собою, має можливість розподілити виробничі і операційні ризики, які мають місце у зовнішньому середовищі.

Державний механізм стимулювання і регулювання ЗЕД підприємств, зважаючи на досвід економічно розвинених країн світу покликаний створити умови які б передбачали:

- ефективні інструменти державної підтримки і стимулювання підприємств-суб'єктів ЗЕД (в першу чергу, експортоорієнтованих);
- запровадження ефективних механізмів (аналогічних тим, що діють в Європейському Союзі) тарифного і нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності;
- період адаптації (зокрема, і тимчасового запровадження компенсаційного механізму) до умов та вимог європейського ринку
- створення ефективного механізму протидії дискримінації для суб'єктів ЗЕД різних форм власності;
- запровадження ефективного механізму фінансового забезпечення і підтримки національних експортерів через системи кредитування та страхування експорту;



- створення умов для диверсифікації товарної структури експорту;
- прискорений розвиток третинного сектору національної економіки та стимулювання збільшення обсягу експорту послуг;
- створення дієвої системи інформаційного забезпечення та підтримки зовнішньоекономічної діяльності.

Необхідно звернути увагу на те що, відповідно до сучасної міжнародної практики, крім державних інститутів, просуванням та відстоюванням інтересів національних товаровиробників в економічно розвинених країнах світу на зовнішні ринки здійснюють, головним чином, недержавні організації та об'єднання. До них відносяться територіальні або галузеві торговельно-промислові палати, бізнес-ради, представництва та інші інститути ринкової інфраструктури. Вони ж опікуються питанням міжнародної виставкової діяльності. Сучасна державна зовнішньоекономічна політика є певною відповіддю на поглиблення процесів глобалізації та інтеграції, збільшення впливу світового господарства на національний економічний розвиток. В економічній літературі, залежно від системи пріоритетів окремої держави в галузі ЗЕД, розрізняють такі види зовнішньоекономічної політики: пасивна (погодження на часткову або повну втрату самостійності країни у проведенні економічної політики в зв'язку, наприклад, із участю в інтеграційному об'єднанні); експлуатаційна (намагання використати зростаючу взаємозалежність країни, зокрема, через лібералізацію економічних відносин); захисна (збереження певного рівня економічної автономності країни, зокрема, через введення обмежуючих режимів); агресивна (регулювання та контроль руху чинників виробництва однієї країни стосовно інших); конструктивна (узгодження умов регулювання зовнішньоекономічних зв'язків з окремих питань) [16, с.92-94].

За впливом на ЗЕД суб'єкта господарювання прийнято виділяти два типи зовнішньоекономічної політики – протекціоністську і ліберальну.

Протекціонізм виник як державна політика, і тривалий час його інструменти застосовувались тільки національними урядами. Розвиток

інтеграційних процесів зумовив появу протекціонізму, який провадять інтеграційні угруповання стосовно третіх країн, тобто за кількістю суб'єктів. Наприклад, країни ЄС вже на початку створення свого об'єднання запровадили єдину зовнішньоторговельну політику з наявними елементами колективного протекціонізму, тобто, був запроваджений протекціонізм інтеграційного об'єднання.

Ліберальна зовнішньоторговельна політика країни спрямована на розширення свободи економічних дій національних суб'єктів господарювання і ліквідацію обмежень на взаємовідносини у сфері міжнародної взаємодії, а також спрощення доступу на внутрішній ринок для іноземних суб'єктів. Як правило, цей тип політики в більшій мірі стосується зовнішньої торгівлі. Лібералізація торгівлі пов'язана із поглибленням процесу глобалізації світового господарства та інтернаціоналізації національних економік і носить двосторонній; багатосторонній (наднаціональна) і глобальний характер. Механізм державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності реалізується кожною країною в залежності від рівня соціально-економічного розвитку, ступеня розвитку і ефективності функціонування ринкових відносин, глибини інтеграції в світові і регіональні економічні об'єднання.

У світовій і вітчизняній практиці всі методи державного регулювання зовнішньоторговельної діяльності поділяються на дві чисельні групи: адміністративні методи – застосовуються на короткий термін і мають обмежувальний або фіскальний характер, при цьому держава в ручному режимі здійснює управління у сфері зовнішньої торгівлі (застосовуються з метою термінового впливу на прискорення чи гальмування тих чи інших процесів виходячи із інтересів національної економіки); економічні методи – запроваджуються на тривалий період, виконують регуляторну функцію та використовуються з метою сприяння розвитку національної економіки і забезпечення стабільних надходжень до бюджету від зовнішньоекономічної діяльності.

Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюється за допомогою низки методів. Відповідно до загальної класифікації державного регулювання розрізняють такі методи: економічні (фінансово-бюджетні; кредитно-грошові); адміністративні; правові; стимулюючі; обмежуючі; тарифні і нетарифні [6, с.145].

Сучасний механізм поєднання методів прямого і непрямого регулювання (правових, адміністративних, економічних) залежить від типу національної економіки, розвитку ринкових відносин, а також від соціально-економічної ситуації в країні та стану державних фінансів (табл. 3.3).

**Таблиця 3.3**

**Інструменти державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності підприємств [авторська розробка]**

Податкові		Фінансово-кредитні		Адміністративні
Для промислово розвинених країн	Для країн з трансформаційною економікою	Для промислово розвинених країн	Для країн з трансформаційною економікою	Для країн з трансформаційною економікою
<ul style="list-style-type: none"> <li>- прогресивне (ступінчасте) оподаткування прибутку;</li> <li>- звільнення від сплати податку на прибуток протягом певного часу;</li> <li>- оподаткування прибутку за зниженими ставками;</li> <li>- амортизаційні пільги;</li> <li>- пільги щодо формування резервних фондів;</li> <li>- пільги щодо стимулювання НДДКР.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- податкові пільги, спрямовані на стимулювання інвестицій;</li> <li>- податкові пільги при сплаті відсотків за кредитами;</li> <li>- регіональні податкові пільги;</li> <li>- спеціальні податкові режими;</li> <li>- звільнення від оподаткування прибутку;</li> <li>- пільги щодо стимулювання НДДКР.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- реалізація державних цільових програм;</li> <li>- гарантування позик;</li> <li>- надання субсидій та дотацій;</li> <li>- пільгове кредитування.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- надання субсидій та дотацій;</li> <li>- пільгове кредитування.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- регламентування норм і правил поведінки суб'єктів бізнесу;</li> <li>- ембарго;</li> <li>- Ліцензування;</li> <li>- Квотування;</li> <li>- специфічні вимоги до товару, упаковки та маркування;</li> <li>- зобов'язання щодо самообмеження поставок експортерам;</li> <li>- обмеження можливості на отримання державної підтримки.</li> </ul>

З поглибленням інтеграційних процесів в національній економіці, розвитком ринкових відносин та залученням до процесу регулювання інститутів ринку методи прямого впливу (адміністративні) втрачають свій вплив, натомість головну роль відіграють опосередковані (економічні). Разом із тим, в окремих випадках країни із розвинутою ринковою економікою вдаються до використання адміністративних методів, наприклад, із виключно політичних мотивів, або ж тоді, коли ринковий механізм та економічні засоби державного регулювання економіки виявляються недостатніми чи діють надто повільно.

Для національної економіки важливо зберегти на визначений період адміністративні інструменти, які в економіках ринкового типу практично не застосовуються. Методи й механізми державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності формують систему заходів, розроблених державою, з урахуванням вимог ринку та інтересів суб'єктів ЗЕД. До цієї системи входять правовий та фінансовий механізм, механізми стимулювання, підтримки, сприяння, контролю, які можна об'єднати в основні напрями державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності: організаційно-адміністративні; кредитно-фінансові; податкове та антимонопольне регулювання.

Наприклад, організаційно-адміністративний напрямок регулювання ЗЕД підприємств включає правове (законодавче) регулювання, інфраструктурне забезпечення, формування організаційної структури підтримки й регулювання. З цією метою держава може здійснювати заходи по дипломатичній підтримці потреб експортних галузей або окремих підприємств, кредитуванню або наданню субсидій чи пільг підприємствам-експортерам, надання спеціальних консультацій.

Для того, щоб стати рівноправним учасником загальноєвропейського процесу інтеграції, Україні необхідно докласти немало зусиль для створення нової економічної системи; проходження стабілізаційного періоду, подолання кризи економіки; усунення бар'єрів у спілкуванні із зовнішнім

світом; налагодження активних і взаємовигідних зв'язків з країнами-партнерами. Для цього має бути створена інфраструктура, сумісна із західноєвропейською, що здатна функціонувати з нею в одній системі координат. Головні її елементи – це самостійні суб'єкти господарської діяльності; економічний раціоналізм у відносинах з країнами-учасницями; створення режиму вільного руху товарів, послуг, капіталів; формування мережі банків і ділових центрів для фінансування та інформаційної підтримки державних і приватних інвестиційних проєктів; комплексне використання й охорона природних ресурсів; співробітництво в розвитку паливно-сировинної бази; раціональне використання виробничих ресурсів; створення сучасної системи телекомунікації; розвиток уніфікованої митної системи.

Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності національних підприємств в умовах розбудови ринкової економіки та поглиблення євроінтеграційних процесів повинно бути спрямоване на створення умов і сприяння розвитку його зв'язків із іноземними партнерами. Першочерговим завданням такого регулювання є нормативно-правове забезпечення зовнішньоекономічної діяльності національних підприємств та зміна правового поля діяльності суб'єктів ЗЕД відповідно до вимог європейської спільноти. Сучасне українське законодавство щодо зовнішньоекономічної діяльності почало розвиватися у 1991 році, оскільки, перебуваючи в єдиному господарському комплексі Радянського Союзу, підприємствам не було надано права самостійно здійснювати зовнішньоекономічну діяльність; такий вид діяльності здійснювався на централізованих засадах, тобто на державному рівні [12].

Законодавчо закріплене право на здійснення самостійної зовнішньоекономічної діяльності на рівні підприємств, було надано Законом України «Про підприємництво в Україні». Правовий акт, який є базовим і стосується всього комплексу організації, управління, правил, контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності в країні загалом, і для підприємств,

зокрема, це Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність». Цим Законом в країні запроваджено нормативно-правове регулювання всіх видів зовнішньоекономічної діяльності. Разом з тим, після підписання Україною Асоціації з Європейським Союзом, необхідно кардинально змінити національну нормативно-правову базу загалом і, зокрема, в економічній складовій відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [18]. Варто звернути увагу саме на економічну складову Угоди та її наслідки для бізнесу, населення та державного управління. При аналізі Угоди, зупинимося на тих положеннях, які безпосередньо стосуються предмету наукового дослідження, а саме: національний режим та доступ товарів на ринки; засоби захисту торгівлі; технічні бар'єри в торгівлі; митні питання та сприяння торгівлі; заснування підприємницької діяльності, торгівля послугами, електронна торгівля; поточні платежі та рух капіталу; державні закупівлі; інтелектуальна власність; конкуренція; прозорість; торгівля та сталий розвиток; врегулювання суперечок та механізм посередництва; управління державними фінансами: бюджетна політика, внутрішній контроль та зовнішній аудит; оподаткування; транскордонне та регіональне співробітництво.

Національний режим та доступ товарів на ринки, як зазначено в Угоді, стосується скасування митних зборів та інших платежів. Згідно із домовленостями, між Україною та ЄС створюється зона вільної торгівлі (ЗВТ) впродовж перехідного періоду, також кожна сторона зменшить або скасує мито на товари згідно із встановленими графіками, причому для України перехідний період триватиме до 10 років, тоді як зміна тарифного розкладу ЄС відбудеться одразу після набуття чинності Угодою. Також передбачене поступове зменшення, що застосовуватиметься по відношенню до базової ставки мита, що зафіксована в Угоді. Крім того, якщо будь-яка зі сторін знизить ставку відповідного ввізного мита, що застосовується в межах режиму найбільшого сприяння, така ввізна ставка має застосовуватись як базова, якщо вона є нижчою за ставку, розраховану відповідно до графіку. В

Угоді зафіксовано положення, що сторони можуть провести консультації щодо прискорення та розширення сфери процесу скасування ввізного мита, але не раніше ніж через п'ять років після набуття її чинності. Крім того, жодна сторона не може збільшити чинне мито або запровадити нове мито на товар, що походить із країни іншої сторони Угоди.

Водночас, кожна зі Сторін може підвищити мито до рівня, який зафіксовано в її зобов'язаннях, після скорочення в односторонньому порядку, а також зберегти або збільшити ввізне мито, якщо це буде дозволено рішенням Органу вирішення суперечок Світової організації торгівлі. Економічні наслідки приведених вище положень Угоди для національних підприємств мають як позитивні так і негативні наслідки [18, с.29].

Для національних товаровиробників важливим є зниження тарифних обмежень з боку ЄС у галузях промислового комплексу, що сприятиме покращенню доступу українських виробників на відповідні європейські ринки. Запровадження тарифних квот, які дозволяють нульовий експорт в ЄС у межах визначених квоти, створює сприятливі умови національному бізнесу для проникнення на ємний і перспективний ринок ЄС. Разом із тим, так як Україна поступово відкриває свій ринок для товарів, які продукуються в ЄС, то для більшості національних промислових підприємств постає питання перемоги у конкурентній боротьбі на внутрішньому ринку.

Зменшення ввізних мит позитивно відобразиться на можливості покращення ними свого виробничо-технологічно потенціалу та технічного і технологічного переозброєння. Зниження ввізних мит відбуватиметься асиметрично, оскільки ЄС буде знижувати аж до скасування імпортного мита практично одразу, тоді як в Україні цей процес буде порівняно тривалим. Це створює певні додаткові можливості для національного бізнесу щодо посилення своєї присутності на ринку ЄС, тоді як на внутрішньому ринку зберігатиметься певний рівень тарифного захисту від конкуренції з боку європейських товаровиробників. Потрібно зауважити, що можливості

отримання економічних переваг від зниження ввізних мит також прямо пов'язані зі зниженням нетарифних обмежень взаємної торгівлі.

Засоби захисту торгівлі спрямовані на урегулювання, в першу чергу, вивізного (експортного) мита. Для національних підприємств-суб'єктів ЗЕД це означає, що на певний період ще залишаються чинними норми і правила, механізми регулювання і контролю, які успадковані від планової економічної системи. Крім того, експортні мита на велику групу вітчизняних товарів, що діють в Україні, відповідно до домовленостей будуть поступово знижуватись до нуля за узгодженим графіком впродовж десятиріччя.

Позитивним для національних підприємств є те, що Україні надана можливість застосовувати захисні заходи щодо вивізного мита впродовж 15-ти років із дати набрання чинності Угоди у випадку, якщо сумарний обсяг експорту (в будь-якому році) з України до ЄС по кожному визначеному коду УКТЗЕД перевищуватиме граничний обсяг, визначений у додатках до Угоди. Захисні заходи мають форму додаткового збору, граничний розмір якого узгоджений Угодою. Механізм застосування захисних заходів (додаткового збору) передбачає максимальну прозорість. Поступове скасування експортного мита за інших рівних умов стимулюватиме національні підприємства експорт окремих видів товарів які користуються підвищеним попитом в Україні, а це, в свою чергу, спровокує підвищення внутрішньої ціни на них. З іншого боку, за рахунок введення тривалого перехідного періоду національні товаровиробники мають можливість адаптуватись до зміни зовнішнього і внутрішнього середовища ведення бізнесу [18, с.50]. Прогнозується, що скасування експортних мит буде мати негативні наслідки для окремих вітчизняних підприємств-суб'єктів ЗЕД, тоді як для інших – його запровадження, навпаки, дасть позитивний економічний ефект.

В цьому контексті, необхідно звернути увагу на те, що відповідно до Угоди, Україна зобов'язалася не зберігати в силі, не запроваджувати або відновлювати експортні субсидії або інші еквівалентні заходи регулювання торгівлі. Але для трансформаційної економіки, запровадження таких



інструментів вкрай необхідне, оскільки без такої державної підтримки національних підприємств будь-якого сфери господарської діяльності призведе до скорочення (або) припинення їх економічної діяльності. Доцільність запровадження (принаймні, на визначений період) такої форми державної підтримки вітчизняних товаровиробників підтверджується практичним досвідом проведення реформ в Польщі (для польських сільськогосподарських товаровиробників) [18, с.52].

Для трансформаційної економіки важливу роль відіграє в умовах поглиблення глобалізаційних і євроінтеграційних процесів запровадження дієвого механізму захисних заходів на внутрішньому ринку. Україна та ЄС підтвердили можливість застосування у взаємній торгівлі захисних заходів на основі Угоди СОТ про захисні заходи. Це зобов'язання не обмежене в часі і дозволяє українським виробникам ініціювати відповідні розслідування у випадку стрімкого зростання імпорту. Водночас, таке саме право мають і європейські виробники. Таким чином, ця стаття не змінила чинний статус-кво в плані застосування захисних заходів у торгівлі. Активізація євроінтеграційного процесу та підписання угоди з ЄС дозволяє національним підприємствам вирішити проблему антидемпінгових та компенсаційних заходів на європейському ринку. Україна та ЄС підтвердили можливість застосування у взаємній торгівлі антидемпінгових та компенсаційних заходів. Це зобов'язання дозволяє українським виробникам ініціювати відповідні розслідування у випадку недобросовісної конкуренції з боку товаровиробників ЄС, що завдає або може завдати шкоди національному виробництву. Також, ця частина Угоди дозволяє українським експортерам ініціювати перегляд антидемпінгових заходів, які діють в ЄС щодо національного товаровиробника. Поки ще на європейському ринку щодо національної продукції діє, принаймні, три таких заходи, ініційованих відповідною Комісією ЄС [18, с.46-50].

Важливим залишається створення постійно діючої незалежної і авторитетної інституції для улагодження питань взаємних торговельних

відносин між Україною і ЄС. Створення постійно діючого експертного форуму з питань співробітництва у сфері торговельних заходів сприятиме кращому розумінню бізнесом відповідних норм і практик ЄС, а отже, підвищить можливості бізнесу захищати свої економічні інтереси на ринках України та Євросоюзу.

Співпраця на інституційному рівні та рівні експертів дозволить налагодити постійний діалог з ЄС щодо питань застосування ефективних інструментів торговельного захисту, що створює підґрунтя для захисту інтересів національних виробників у економічних і торговельних взаємовідносинах з ЄС.

Важливим для активізації експортної діяльності національного підприємництва, залишається налагодження технічного співробітництва щодо використання технічних бар'єрів у взаємній торгівлі. Активізація технічного співробітництва між Україною та ЄС у сфері технічних бар'єрів у торгівлі сприятиме реформуванню, підвищенню якості та ефективності відповідних адміністративних послуг, що означає підвищення їхньої якості та зменшення відповідних витрат для національного бізнесу. Інтеграція України у європейське співтовариство вимагає проведення відповідних заходів щодо гармонізації технічного регулювання, стандартів та оцінки відповідності та прийнятності промислових товарів. Їх запровадження дозволить досягти відповідності національної системи технічним регламентам ЄС та системам стандартизації, акредитації, робіт із оцінки відповідності та ринкового нагляду ЄС, а також дотримуватись принципів та практик, передбачених чинними рішеннями та регламентами ЄС.

Також, реалізація цього положення Угоди передбачає підтримку участі України у відповідних міжнародних організаціях, сприяння розбудові якісної інфраструктури систем стандартизації, метрології, акредитації, оцінки відповідності та ринкового нагляду. Відповідно до Угоди, Україна має гармонізувати національне законодавство з п'ятьма директивами: про загальну безпеку продуктів, щодо загальних вимог для акредитації і

ринкового нагляду, що стосується торгівлі продукцією, щодо загальної системи маркетингу продукції, про одиниці виміру та про відповідальність за дефектну продукцію. Таким чином, Україна матиме систему технічного регулювання, загальні принципи якої та механізми регулювання щодо певних товарів/секторів, будуть повністю узгоджені з європейськими нормами та процедурами.

Імплементация національного законодавства у сфері технічних бар'єрів торгівлі з європейським має не тільки позитивні ефекти, але і несе певні виклики для національних підприємств-суб'єктів ЗЕД.

Позитивом є остаточний перехід на фактично міжнародні технічні регламенти, що визнаються в ЄС та багатьох інших країнах світу, що знизить нетарифні бар'єри в торгівлі з цими країнами, покращить доступ українських виробників на міжнародні ринки та стимулюватиме експорт.

Особливо відчутним зниження нетарифних обмежень буде в тих секторах (сферах), щодо яких будуть підписані Угоди АСАА, а це може відбутись як протягом перехідних періодів, так і пізніше [18, с.55-56]. З іншого боку, перехід на нові принципи технічного регулювання, стандарти та оцінки відповідності вимагатиме від національних товаровиробників відповідних витрат на адаптацію до нових умов. Разом з тим, в Україні вже зроблені певні кроки для гармонізації свого законодавства з європейським у цій сфері, а, отже, такі витрати є давноочікуваними і уже повинні бути врахованими в бізнес-планах розвитку підприємств. До того ж, Україна вже прийняла понад 40 технічних регламентів, які значною мірою базуються на відповідних європейських регламентах, причому, ці регламенти стосуються саме тих сфер, що підлягають гармонізації.

Практика діяльності національних підприємств-суб'єктів ЗЕД на зовнішніх ринках засвідчує наявність ще однієї проблеми, а саме – визнання еквівалентності. Процес визначення еквівалентності має включати об'єктивну демонстрацію еквівалентності Стороною, яка експортує, та об'єктивну оцінку цієї демонстрації Стороною, яка імпортує і може включати

різноманітні перевірки. Після завершення процесу наближення національного законодавства до ЄС, знизяться торговельні бар'єри для виходу українських компаній на ринок ЄС стосовно визнання ЄС еквівалентності українських заходів і стандартів. Загалом, витрати українських підприємств, пов'язані з їхнім виходом на європейський ринок, мають скоротитись. Також вітчизняні виробники якісної продукції отримають переваги за рахунок більшого законодавчого тиску на виробників низькоякісних товарів.

Посилення конкуренції саме по собі сприятиме покращенню ефективності та якості виробництва. Еквівалентні вимоги (стандарти) сприятимуть зниженню витрат українських експортерів за рахунок економії від масштабу, оскільки будуть прилаштовувати свої виробничі потужності задля відповідності різноманітним вимогам на окремих ринках, а також скороченню витрат з оцінки відповідності, інформаційних витрат тощо. Наближення національних стандартів до європейських позитивно вплине на диверсифікацію експортних ринків України (видів продукції та кількості торговельних партнерів).

Практика інших країн засвідчує, що наближення стандартів сприяє торгівлі більше, ніж навіть спрощення митних процедур. Процес євроінтеграції вимагає від національних товаровиробників дотримуватися міжнародних принципів сертифікації, що спрощує організацію міжнародної торгівлі та у зв'язку з цим може сприяти збільшенню обсягів торгівлі між ЄС та Україною. Зважаючи на те, що тільки менше 10% національних підприємств сертифікували свою продукцію за європейськими стандартами, виконання цих вимог Угоди може створити новий вид бізнесу – спеціалізовані фірми, які надаватимуть послуги з адаптації українських виробників до міжнародних стандартів [18, с.57].

В цьому контексті потребує кардинальної зміни національне законодавство та наближення процедур в митній справі. Торговельне та митне законодавство має бути стабільним та комплексним, а положення й

процедури – пропорційними, прозорими, передбачуваними, недискримінаційними, об'єктивними, причому, їх застосування має бути уніфікованим та ефективним. Покращення методів роботи митниць, забезпечення недискримінації, прозорості, ефективності, цілісності операцій у митній сфері та питаннях спрощення процедур міжнародної торгівлі обумовить активізацію зовнішньоекономічної діяльності підприємств. В першу чергу, це стосується скорочення, спрощення й стандартизації даних і документів, які вимагаються митними та іншими органами, забезпечення легкодоступних процедур оскарження адміністративних дій, правил і рішень митних та інших органів щодо товарів, пред'явлених для митного контролю та оформлення.

Імплементация цих домовленостей сприятиме запровадженню ефективних, прозорих і спрощених митних процедур, мінімізації ризиків і труднощів при веденні зовнішньоекономічної діяльності, усуненню дискримінаційних вимог та процедур. Вони можуть застосовуватися до імпорту, експорту чи транзиту товарів. Крім того, суб'єкти господарювання – зокрема, малі та середні підприємства – матимуть змогу скоротити свої витрати, у тому числі, за рахунок покращення регуляторного середовища. З іншого боку, спрощення процедур контролю на кордоні означає підвищення відповідальності представників бізнесу, оскільки підприємствам-учасникам зовнішньоекономічної діяльності за нових умов варто відповідально ставитися до підготовки відповідної документації та посилювати внутрішній контроль на рівні підприємства, оскільки порушення передбачають застосування суттєвих фінансових санкцій [18, с.69].

Євроінтеграційний процес потребує суттєвого покращення умов організації підприємницької діяльності, торгівлі послугами, розвитку електронної торгівлі. Що стосуються національних режимів заснування підприємств у країнах-членах ЄС та в Україні, то тут необхідно гарантувати встановлення такого національного режиму створення та функціонування дочірніх компаній, філій та представництв юридичних осіб, який був би не

менш сприятливим, ніж той, що застосовується до власних юридичних осіб чи юридичних осіб третіх країн.

Запровадження принципу симетричного регулювання в цій сфері дозволить покращити рівень і якість бізнес-контактів між європейськими та українськими компаніями, а також підвищити ефективність реалізації спільних бізнес-проектів. Для іноземних інвесторів в Україні це буде певною гарантією стабільності ведення бізнесу, оскільки правила реєстрації та функціонування для компаній з інвестиціями з держав-членів ЄС принаймні будуть відповідати аналогічним вимогам що до національних компаній та будуть прогнозованими в довгостроковій перспективі.

Для забезпечення доступу на ринок за допомогою транскордонного надання послуг необхідно створити оптимальний і ефективний режим регулювання ринків послуг та постачальників послуг. При цьому, важливо не підтримувати чи запроваджувати нові заходи на основі регіонального поділу чи країни загалом. З точки зору бізнесу, який пов'язаний із транскордонним постачанням послуг, створення рівних умов регулювання таких послуг та забезпечення рівних можливостей доступу на національні ринки ЄС, повинно суттєво посилити конкуренцію між постачальниками таких послуг.

Для українських компаній це буде означати посилення конкурентного тиску, з одного боку, а з іншого – має полегшити доступ на ринки країн-членів ЄС для тих послуг, де Україна має конкурентні переваги. Природно, що посилення конкуренції вимагатиме від національних підприємств певних витрат на адаптацію до нових правил. Глобалізація і інтернаціоналізація господарських відносин, розвиток телекомунікаційних та інформаційних систем обумовила активізацію електронної торгівлі, яка стала відігравати важливу роль у стимулюванні економічної активності в багатьох секторах економіки.

Позитивним для національних підприємств-суб'єктів ЗЕД є те, що в Угоді про асоціацію визнано, що електронні транзакції відносяться до транскордонного постачання послуг, а тому не можуть обкладатися митом.

Спрощення й уніфікація регулювання сектору електронної торгівлі створює певні додаткові стимули для зростання нового ємного і перспективного ринку [137, с.78]. Наявність різних регуляторних моделей, які застосовуються в Україні та державах-членах ЄС для регулювання електронної торгівлі, певним чином перешкоджають динамічному зростанню обсягів електронної торгівлі.

Також очевидно, що взаємне відкриття ринків приведе до розширення присутності європейських компаній на українському ринку електронних послуг, що сприятиме його розвитку.

Активізації зовнішньоекономічної діяльності національних підприємств буде сприяти скасування обмежень на рух капіталів та запровадження заходів, спрямованих на подальшу лібералізацію платіжного балансу суб'єктів міжнародних економічних відносин. Для суб'єктів ЗЕД важливим є забезпечення вільного руху капіталу в усіх сферах підприємницької діяльності, зокрема, доцільно скасувати обмеження у сфері прямих іноземних інвестицій, торгових кредитів, портфельних інвестицій та фінансових позик і кредитів. Результатом лібералізації руху капіталу для бізнесу може стати скасування обмежень на максимальну відсоткову ставку іноземних запозичень та вимог щодо резервування за короткостроковими запозиченнями для банків, певне зменшення формальностей при залученні іноземного фінансування. Це може спростити залучення іноземного фінансування українськими компаніями та сприяти розвитку інвестування в українські цінні папери іноземними компаніями.

Подальша лібералізація руху капіталу сприятиме інтеграції української економіки до європейських ринків капіталу, що обумовить зростання обсягів іноземних інвестицій. В процесі поглиблення євроінтеграції залишається актуальним забезпечення основ здорової конкуренції між національними підприємствами та підприємствами країн-партнерів. Тому, важливим є запровадження ефективної антимонопольної політики через прийняття відповідного законодавства та ефективну діяльність органів контролю [18, с.80].

На національному рівні потребує урегулювання питання злиття та поглинання, які підлягають контролю на рівні ЄС, а не національними органами країн-членів. Діючі в ЄС норми цієї сфери можуть бути перенесені до національного законодавства лише після суттєвих змін. Тому вже зараз необхідне встановлення попереднього контролю за концентрацією суб'єктів господарювання залежно від чистої виручки з продажу товарів та послуг, тобто без ПДВ та податків з обороту, без урахування інших критеріїв, та дозвіл на врахування частини обороту компанії при продажу частини бізнесу.

Діючі норми ЄС застосовуються до всіх підприємств і передбачають ширший перелік заборонених положень у вертикальних угодах. Також встановлюються обмеження на частку ринку покупців, а також обмежується частка ринку, що покрита дистриб'юторськими угодами. Для національних підприємств запровадження таких норм ЄС в короткостроковій перспективі можуть обмежити їх свободу в організації збуту свого товару, тоді як конкуренція серед підприємств торгівлі може зрости. Разом з тим, бар'єри для входу на ринок стануть меншими, тому переваги для нових учасників ринку та більша свобода дій для дистриб'юторів можуть переважити втрати, пов'язані із зменшенням контролю над розповсюдженням власного товару.

Для національних підприємств, в умовах поглиблення євроінтеграційних процесів, актуальним залишається збереження для них існуючої системи державного стимулювання та допомоги. Норми ЄС щодо державної допомоги суб'єктам господарювання включають лише соціальну допомогу споживачам, допомогу під час надзвичайних ситуацій, розвиток проблемних регіонів, допомогу в умовах економічної кризи або на підтримку стратегічних проектів, що не зашкодять інтересам ЄС, допомогу окремим галузям економіки або географічним районам, якщо така допомога не впливає на умови торгівлі, та допомогу відповідно до горизонтальних винятків ЄС (наприклад, допомога малому та середньому бізнесу, фінансування досліджень) та секторальних правил державної допомоги.



Фінансовий стан національних підприємств-отримувачів державної допомоги може погіршитись, решта виграє через кращу конкурентну позицію. Але тривалий перехідний період та можливість отримувати допомогу згідно з нормами ЄС, як показує досвід нових країн-членів ЄС, зменшує вплив на існуючих отримувачів, але обмежує переваги для економіки. Збільшення державної допомоги малому бізнесу та на дослідження, переорієнтація допомоги проблемним регіонам сприятиме активізації економічної діяльності і ефективному використанню національних трудових ресурсів тощо [18, с.88].

Угода про асоціацію з ЄС зобов'язує підтримувати передбачуване законодавче середовище для бізнесу що, відповідно, позитивно вплине на покращення підприємницького клімату в країні. Імплементация принципу прозорості має важливі позитивні наслідки для бізнесу, оскільки підвищує рівень передбачуваності політики та дій як України, так і країн ЄС у сферах підприємницької діяльності на внутрішньому і зовнішньому ринках. При цьому, бізнес має можливість своєчасно отримати інформацію про вже запроваджені заходи, що має велике значення для планування діяльності, зокрема, у випадку виходу на нові зовнішні ринки. Разом із механізмами вирішення суперечок та механізмами посередництва, механізми дотримання прозорості створюють ефективну інституційну основу для захисту інтересів національного бізнесу на європейському ринку.

Суттєвий вплив на активізацію та забезпечення ефективності зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств має співпраця у сфері оподаткування. Передбачено застосовувати принципи належного управління у сфері оподаткування, а саме: принципи прозорості, обміну інформацією, добросовісної податкової конкуренції. З цією метою необхідно удосконалювати міжнародне співробітництво у сфері оподаткування, сприяти збору законних податкових надходжень, а також розробити заходи з ефективної імплементації вищевказаних принципів. На часі також запровадження ефективної промислової політики та підприємництва, що

безпосередньо вплине на поліпшення бізнес-середовища для всіх економічних агентів, але з особливим акцентом на малі та середні підприємства. Реалізація такої політики спрямована на вдосконалення адміністративної та нормативної бази виробничо-комерційної діяльності в Україні та ЄС.

Серед інших напрямків євроінтеграційної співпраці можна зазначити заходи щодо сприяння зростанню відповідних контактів між бізнес-спільнотою ЄС та українським бізнесом, а також між бізнесом та органами влади в Україні та ЄС, сприяння Україні в розробці політики підтримки експорту, сприяння модернізації та реструктуризації національної промисловості й промисловості в ЄС у певних секторах. Імплементация європейських політик і практик в Україні буде мати визначальний вплив на створення сприятливого бізнес-клімату в цілому та інвестиційного клімату зокрема.

Уніфікація та інтеграція відповідної нормативно-правової бази та регуляторних практик із відповідним регулюванням і практиками в ЄС має полегшити доступ національних підприємств на європейський ринок та стати поштовхом до підвищення конкурентоспроможності. Поряд із цим, така гармонізація надасть привабливості української економіки для іноземних компаній, розширення присутності яких на українському ринку приведе до посилення конкуренції на внутрішньому ринку [18, с.103-105].

Набуття Україною асоційованого статусу вимагає удосконалити законодавство про заснування та діяльність компаній, корпоративне управління, бухгалтерський облік й аудит тощо, спрямованого на покращення умов ведення бізнесу в країні. Запровадження ефективного набору правил і практик у галузі законодавства про компанії та корпоративне управління, а також у галузі бухгалтерського обліку та аудиту обумовлюють створення повноцінної функціонуючої ринкової економіки та для стимулювання торгівлі, розбудову дієвої системи захисту акціонерів, кредиторів та інших зацікавлених сторін.

Співпраця з ЄС та адаптація норм національного законодавства у сфері корпоративного законодавства й управління, а також бухгалтерського обліку та аудиту дозволить привести регулювання діяльності підприємств в Україні до вимог міжнародних стандартів та вирішити головні проблеми в цій сфері, які поки що негативно впливають на бізнес-клімат в країні. В цьому напрямі пріоритетними завданнями є забезпечення ефективного захисту прав акціонерів і кредиторів, зокрема і унеможливлення практики рейдерських захоплень компаній, забезпечення захисту прав міноритарних акціонерів, що стає важливою передумовою для розвитку фондового ринку та приведення національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних (IFRS), а це в свою чергу дозволить підвищити рівень довіри інвесторів та кредиторів до показників фінансової звітності українських компаній.

За сучасних умов поглиблення євроінтеграційних процесів активізація організаційно-економічного механізму забезпечення розглядається як своєрідний базис усіх можливих напрямів економічного зростання для формування ефективної моделі зовнішньоекономічної діяльності. Закономірним стає формування ефективних механізмів забезпечення та активізації зовнішньоекономічної діяльності, як особливого чинника сталого економічного розвитку держави та специфічного показника ефективності експортно-імпортних операцій підприємств.

При аналізі структури механізму регулювання зовнішньоекономічної діяльності, як і механізму економічної діяльності загалом, необхідно враховувати, що навіть оптимально збалансована за рівнями управління (регулювання) система, в якій на перший погляд ефективно поєднані економічні, організаційно-правові та соціально-психологічні форми, методи, засоби (інструменти) регулювання, може виявитись недосконалою з погляду ефективності управління. Зазначений процес передбачає певну впорядкованість послідовних функцій управління, неперервність якого забезпечується оптимально налагодженими прямими й зворотними зв'язками

не тільки між суб'єктами управління (регулювання), але й між ними та об'єктами управління (регулювання).

Тенденції розвитку національної економіки визначаються умовами глобалізації та інтеграції товарних, фінансових, інвестиційних та інших ринків. Все це зумовлює специфіку та особливості державного управління зовнішньоекономічної діяльності, яке відіграє вирішальну роль у формуванні та визначенні ефективних напрямів організаційно-економічного механізму зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств підприємства.

### **Список використаних джерел**

1. Административное право Украины: Учебник / Под общ. ред. С.В. Кивалова – Х.: «Одиссей», 2004. – 880 с.
2. Алексєєва Т.І. Організаційно-економічний механізм забезпечення ЗЕД підприємства // Вісник НТУ «ХП», 2013. – № 7 (981). – С. 3-9.
3. Богиня Д.П.І сторія економіки та економічної думки: навч. Посібник / Д.П. Богиня, Н.М. Краус, О.В. Манжура та ін. – Хмельницький: ХНУ, 2010. – 428 с.
4. Босак А.О. Класифікація організаційних структур управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства та умови їх застосування / А.О. Босак, Р.З. Дарміць, В.А. Босак // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: [зб. наук. пр.] / відп. ред. О.Є. Кузьмін. – Л.: Вид-во Львів. політехніки, 2010. – С. 26-35.
5. Вівчевич А.М. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності: навчальний посібник/А.М. Вівчевич, О.В. Максимець. – Львів: Афіша, 2004. – 140 с.
6. Гарагонич О.В. Теоретичні питання державного регулювання господарської діяльності / Збірка матеріалів I Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції, присвяченої 90-річчю СНУ ім. В. Даля «Правові проблеми взаємодії держави і бізнесу». Луганськ, 3-10 лютого 2010 року. – С. 35-40.

7. Диба М.І. Регулювання в сучасній економічній системі: Монографія. / Михайло Іванович Диба. – К.: КНЕУ, 2000. – 220 с.
8. Дем'яненко М.Я. Державна політика фінансової підтримки розвитку аграрного сектору АПК: монографія [Дем'яненко М.Я., Саблук П.Т., Скупий В.М. та ін.]; за ред. М.Я.Дем'яненка. – К.: ННЦ ІАЕ, 2011. – 372 с.
9. Дешко Л.М. До питання про деконцентрацію державного регулювання при ліцензуванні господарської діяльності в сфері охорони здоров'я / Л.М. Дешко // Медичне право України: правовий статус пацієнтів в Україні та його законодавче забезпечення (генезис, розвиток, проблеми і перспективи вдосконалення). Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції 17-18 квітня 2008 р., м. Львів. – С. 91-98.
10. Дроздова Г.М. Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності підприємства / Г.М. Дроздова // Навчальний посібник.–К.: ЦНЛ, 2004.–172с.
11. Зінчук Т.О. Європейська інтеграція: проблеми адаптації аграрного сектора економіки: монографія // Ін-т економіки та прогнозування НАНУ. – Житомир: ДВНЗ "ДАУ", 2008. – 384 с.
12. Кириченко О.А. Сучасна система управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємств / О.А. Кириченко, К.Г. Ваганов // Механізм регулювання економіки. – 2008. – №1. – С.115-126.
14. Климова І.Г. Методи та інструменти фінансово-кредитного механізму державної підтримки інноваційної сфери у країнах з ринковою економікою. URL: Доступний з: <http://www.investplan.com.ua/index>.
15. Ковтун Е.О. Планування зовнішньоекономічної діяльності підприємства / Е.О. Ковтун, В.М. Швець. URL: [http://www.rusnauka.com/15\\_APSN\\_2010/Economics/67915.doc.htm](http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67915.doc.htm).
16. Коротенко Н.П. Порівняльна характеристика ДРЕ в Україні та країнах ЄС. Державне регулювання підприємництва. Розвиток підприємництва / Н.П. Коротенко // Актуальні проблеми економіки. – 2006. –№2. – С. 4-13.
17. Рудник Р.В. Особливості регулювання діяльності підприємств малого та середнього бізнесу в умовах трансформації економіки /

Р.В. Рудник // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури. Збірник наукових праць: Випуск 21. – Київ: НАУ, 2009. – С. 92-102.

18. Терехов Є.М. Економічні аспекти зовнішньої політики України в сучасних умовах глобального світу / Є.М. Терехов // Механізм регулювання економіки. 2010. – No 3, Т.2. – С. 79-83.

19. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони URL: [http://www.kmu.gov.ua / kmu/docs/EA / 00\\_Ukraine-EU\\_Association\\_Agreement.pdf](http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement.pdf).

### **3.2. Проблеми фінансової звітності та її аналіз у процесі прийняття стратегічних управлінських рішень\***

На сучасному етапі розвитку ринкових відносин ефективне стратегічне управління є основою сталого розвитку діяльності підприємства у довгостроковій перспективі. Тому дослідження, спрямовані на розробку і удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, як інформаційного джерела для розрахунку комплексних аналітичних і стратегічних показників на сьогодні є дуже актуальними і дозволяють підприємству вірно обрати і реалізувати на практиці ефективну стратегію управління і прийняття рішень. Це у свою чергу ставить нові вимоги до організації і методики визначення та розкриття переліку ключових показників на основі бухгалтерської і прогностичної звітності. Агреговані ключові показники визначають якість прийняття стратегічних управлінських рішень у поєднанні з достовірною інформацією ретроспективного характеру.

Слід зауважити, що придатність визначених прогностичних показників на основі елементів фінансової звітності для прийняття стратегічних рішень у такому випадку призводитиме до того, що вони не будуть у повній мірі відповідати традиційним якісно-інформаційним характеристикам облікової інформації, так як така інформація носитиме прогностичний, імовірнісний,

---

\* Автор п. 3.2 монографії: к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ» Шеверя Я. В.

розрахункових характер і базуватиметься на професійних судженнях та обліково-аналітичних оцінках і розрахунках.

Для вирішення наведеної проблеми зусилля науковців та практиків необхідно спрямувати на гармонізацію інформаційних потреб користувачів, які приймають довгострокові рішення в межах стратегічного менеджменту та вимог до фінансової звітності, які дозволяють у повній мірі задовольнити такі потреби. Оскільки прийняття стратегічних рішень вимагає розширеного та специфічного інформаційного забезпечення інформаційних потреб користувачів, слід використовувати комплексний інтегрований підхід та ефект синергії, результати яких повинні визначатися у процесі поєднання стратегічно орієнтованої системи організації і ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності, системи перспективного аналізу у процесі управління та механізму обґрунтування альтернативних, вибору і прийняття ефективних стратегічних рішень. Ключовим способом досягнення такого ефекту є гнучкий підхід до вибору джерел інформаційного забезпечення для стратегічного управління діяльністю підприємства, і він повинен гармонізувати загальноприйняті елементи методу бухгалтерського обліку, принципи складання та подання фінансової звітності, якісні характеристики обліково-звітної інформації з основними складовими та вимогами до інформаційного забезпечення прийняття рішень стратегічного характеру.

Для кращого розуміння та встановлення ролі обліково-звітної інформації у системі стратегічного управління, визначимо обліковий зміст стратегічного управління і його складові відповідно до сучасного бачення. Отже, стратегічне управління (стратегічний менеджмент) можна визначити як процес управління діяльністю підприємства, який спрямований на аналіз та оцінку діяльності підприємства, формування і затвердження основних стратегічних цілей для забезпечення ефективності господарської діяльності в довгостроковій перспективі. Невід'ємною складовою стратегічного управління є тісний зв'язок з системою бухгалтерського обліку, економічного аналізу та фінансової звітності, які забезпечують цифровий

опис бізнес-процесів та формують масив інформації для подальших розрахунків, вимагаючи змін у напрямку їх уніфікації, а саме:

- забезпечення підприємства інформацією про тенденції розвитку та оцінку змін попиту і пропозиції на ринку, цінову політику, частку ринку, що у кінцевому випадку призведе до фактичної спрямованості оперативних управлінських і маркетингових рішень на забезпечення стабільності обраної стратегії підприємства;

- розробки ключових показників ефективності, які будуть визначальними у процесі прийняття стратегічних рішень та ґрунтуватимуться на відповідних досягнутих і прогностичних показниках, що наведені у формах бухгалтерської звітності (фінансової та управлінської);

- визначення системи та методів формалізованої обробки аналітичних показників у системі обґрунтування і прийняття стратегічних управлінських рішень;

- використання методів моделювання і побудови факторних моделей, що дозволять визначити наслідки прийнятих стратегічних рішень, і за необхідності, їх поточного або стратегічного коригування.

Розробка облікової моделі стратегічного управління діяльністю підприємства включає п'ять основних етапів:

- аналіз варіантів альтернативних стратегічних рішень;
- обґрунтування одного з обраних варіантів та детальний цифровий опис усіх бізнес-процесів, що з ним пов'язані;

- спрямування сукупності управлінських дій на досягнення економічного обґрунтування стратегічних результатів від практичного впровадження обраного варіанту альтернативного рішення;

- оцінка ефективності прийняття стратегічного рішення;
- контроль відповідності досягнення фактичних показників діяльності підприємства прогностичним показникам у межах обраної стратегії.

Розглядаючи фінансову звітність як інформаційну систему, що забезпечує прийняття стратегічних рішень, необхідно враховувати те, що її



показники не забезпечують абсолютну точність даних про господарську діяльність підприємства, оскільки базуються на професійних судженнях і припущеннях, різних облікових оцінках, суттєвості тощо. Тому приймаючи рішення, користувачі повинні усвідомлювати, що показники фінансової звітності як інформаційна основа для економічного аналізу, визначають лише напрямки і тенденції розвитку об'єктів дослідження, що можуть бути використані для обґрунтування і прийняття рішень. Виходячи з цього, розглядати бухгалтерський облік та фінансову звітність як основу інформаційної системи, що забезпечує прийняття стратегічних рішень користувачами (інвесторами), неможливо без обґрунтування важливості економічного аналізу та аналітичної обробки показників фінансової звітності.

З цього приводу, Олійник О.В. зазначає, що економічний аналіз займає проміжне місце між збором інформації та прийняттям управлінських рішень, тому його комплексність, глибина й ефективність багато в чому залежать від обсягу і якості інформації, що використовується [1, с. 57].

На думку Лазаришиної І.Д. [1, с. 113-118], зростання функціональної якості економічного аналізу в умовах перехідної економіки визначається дотриманням якісних характеристик корисності аналітичної інформації, таких як суттєвість, достовірність, релевантність, репрезентативність (повне розкриття), прозорість. На концептуальних засадах корисності слід базувати теорію, методологію та практику економічного аналізу [5, с. 22-23].

Як показує досвід Болгарії [6, с. 238], згідно з їх теорією, бухгалтерський облік визначається як специфічна форма економічного аналізу, яка постійно удосконалює синтез та аналіз даних вартості фірми, де незалежно і першочергово відображаються (зводяться) вихідні дані, в результаті чого здійснюється їх обробка (систематизація), обчислення агрегатних економічних показників або подальша інтерпретація (роз'яснення) змісту синтезованих звітів крізь облікові вимірники.

У нашому дослідженні ми використовуємо подібний підхід, визначаючи економічний аналіз як складову бухгалтерського обліку в частині аналізу

фінансової звітності та розглядаємо його як аналітичну складову інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень користувачами фінансової звітності. Можна підсумувати, що бухгалтерський облік та фінансова звітність розглядаються вченими як інформаційна система, що задовольняє потреби користувачів у процесі прийняття рішень на мікрорівні, а економічний аналіз забезпечує їх аналітичне обґрунтування, базуючись на аналізі показників фінансової звітності. Зокрема, приймаючи інвестиційні рішення, користувачу необхідно розробити інвестиційний проєкт<sup>1</sup>, який збереже інвестиції та забезпечить досягнення вимог користувача, заданий рівень прибутку та приріст вкладеного капіталу. В процесі обґрунтування рішень необхідно також провести аналіз ключових показників, що пов'язані з поставленими цілями та завданнями (стратегією дій) відповідно до положень інвестиційного проєкту [2, с. 23].

Виходячи з вищенаведеного, можна стверджувати, що успіх інвестора при підготовці та реалізації інвестиційного проєкту, залежить від якості аналізу достовірних джерел інформації, прогнозування показників та інформаційного забезпечення стадій прийняття рішень.

Теорія прийняття рішень детально розглянута у дослідженнях Хендріксена Є.С. та Ван Бреди М.Ф. [1, с. 129-130], де автори визначають взаємозв'язок між прийняттям рішень та бухгалтерським обліком, який реалізується через те, що:

- бухгалтерський облік – це процес ідентифікації, вимірювання і передачі економічної інформації, яка дозволяє здійснити оцінку і приймати рішення користувачами цієї інформації;

- функція бухгалтерського обліку визначається забезпеченням кількісної інформації (переважно фінансової) про економічні одиниці, призначеної для прийняття економічних рішень;

---

<sup>1</sup> Інвестиційний проєкт – документ, який містить необхідні аналітичні розрахунки та обґрунтування, що підтверджують доцільність здійснення інвестиційної діяльності з метою впровадження досягнень науково-технічного прогресу у виробничу та соціальну сфери [56].

- роль фінансової звітності в економіці полягає в забезпеченні інформацією, корисною для прийняття ділових та економічних рішень.

На нашу думку, бухгалтерський облік, економічний аналіз, фінансова звітність та процес прийняття рішень тісно пов'язані між собою, про що свідчить мета ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та проведення економічного аналізу. Зокрема, основною спільною рисою для них є забезпечення інформацією користувачів, що приймають рішення. Тому, розглянемо стадії процесу прийняття рішень, що ґрунтуються на аналітичній обробці даних фінансової звітності, враховують інформаційні потреби її користувачів для забезпечення ефективного управління економічними процесами підприємства та отримання бажаного результату суб'єктами прийняття рішень.

Цільова спрямованість дій, операцій чи господарських процесів на підприємстві визначається його керівництвом, менеджментом або іншими користувачами фінансової звітності за допомогою прийняття або відхилення різних (управлінських, економічних, стратегічних, інвестиційних) рішень. Необхідність прийняття рішення зумовлюється намірами користувачів досягнути бажаного економічного ефекту чи результату. Тому, прийняття рішення можна визначити як процес аналізу інформації суб'єктами прийняття рішень (користувачами), в результаті якого визначаються дії та заходи, що необхідні для розв'язання поставлених завдань, вирішення проблем та досягнення очікуваного економічного ефекту (результату).

Можна погодитися з думкою Нідлза Б. [1, с. 174], що облікова інформація є основою для реалізації трьох функцій: планування, контроль та оцінка. Оцінка як функція бухгалтерського обліку, розглядається як процес вивчення усієї системи прийняття рішень з метою її покращення на основі інформації, яка може міститися в річному та інших звітах, складених на основі бухгалтерської інформації.

Специфіка прийняття стратегічних рішень на основі даних фінансової звітності передбачає узагальнення облікових даних, їх систематизацію у

формах фінансової звітності, вибір методів економічного аналізу, прогнозування і бюджетування діяльності підприємства для того, щоб задовольнити інформаційні запити користувачів. За результатами проведеного дослідження можна встановити, що обґрунтування та прийняття стратегічних рішень на основі національної фінансової звітності ускладнюється:

- недостатністю інформаційного забезпечення про економічний зміст господарських операцій в минулому та поточному періоді;

- недосконалістю та низькою інформативністю фінансової звітності, що не можуть у повній мірі задовольнити інформаційні потреби зовнішніх користувачів;

- диференційованістю методів економічного аналізу, за допомогою яких проводиться аналіз фінансової звітності для отримання додаткового інформаційного забезпечення в ході прийняття рішень;

- низьким рівнем бюджетування та прогнозування на підприємствах України, що ускладнює можливість визначення майбутніх напрямів розвитку господарських явищ та процесів [3, с. 15].

Процес прийняття рішень зовнішніми користувачами на основі даних фінансової звітності підприємства слід визначати як розробку, оцінку та вибір найкращої з усіх можливих альтернатив розвитку об'єкта дослідження, що підлягає оцінці за допомогою використання евристичних та інших методів генерації варіантів обґрунтування і прийняття рішень користувачами. Такий підхід визначає не лише вибір однієї із наявних альтернатив, а й комплексну характеристику об'єкта дослідження на основі розробки, оцінки та обґрунтування нових альтернатив.

Доцільно, з цього приводу, навести думку Хендріксена Є.С. та Ван Бреди М.Ф. [1, с. 144], які зазначають, що підвищення якості інвестиційних рішень та зниження витрат на обробку інформації може бути досягнуто шляхом створення моделей інвестиційних рішень, які б використовували доступну для інвесторів інформацію та алгоритм їх дій.

Розробка моделей прийняття рішення зовнішніми користувачами залежить від їх груп та ускладнюється рядом обмежень на практиці, з урахуванням різних професійних суджень. Виходячи з цього, можна обґрунтувати основні стадії процесу прийняття рішень зовнішніми користувачами і запропонувати їх комплексне інформаційне забезпечення на основі доступних для таких груп користувачів даних. Запропонований комплекс дій є спробою побудови комплексної моделі інформаційного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень, що складає основу для удосконалення інформаційного забезпечення користувачів та підвищення інформативності фінансової звітності на основі додаткового розкриття релевантних даних у формах фінансової звітності.

Неоднозначність розвитку об'єкта дослідження вимагає спрямувати його у напрямі, що забезпечить отримання бажаного результату. Тобто, виникає необхідність прийняття рішення, що потребує збору, узагальнення та накопичення інформації про об'єкт дослідження і його розвиток. Така інформація накопичується у вигляді цифрових та лінгвістичних даних регламентованої або довільної форми, а саме у вигляді форм фінансової звітності, положень облікової політики підприємства та додаткової інформації, що пов'язана з об'єктом дослідження. Запропонований підхід з організації та методики комплексного інформаційного забезпечення виділених стадій прийняття рішень зовнішніми користувачами наведено на рис. 3.2.

Для практичної реалізації наведеного підходу розроблені форми розкриття звітної інформації, придатні для її аналізу (організаційна стадія), запропонована процедура та документальне оформлення етапів аналізу і прогнозування показників фінансової звітності (аналітична та прогнозна стадії), що дало змогу сформуванню інформаційну модель об'єкта дослідження (результативна стадія), яка забезпечує сприятливі умови для практичного застосування методів генерації варіантів обґрунтування та прийняття стратегічних рішень зовнішніми користувачами. Наведене дає змогу сформуванню комплексне інформаційне забезпечення стадій обґрунтування і

прийняття рішень та сприяє підвищенню якості результатів аналізу фінансової звітності; забезпечує одержання достовірної звітно-аналітичної інформації користувачами і дозволяє обґрунтувати та використати резерви підвищення ефективності прийняття рішень на основі фінансової звітності.

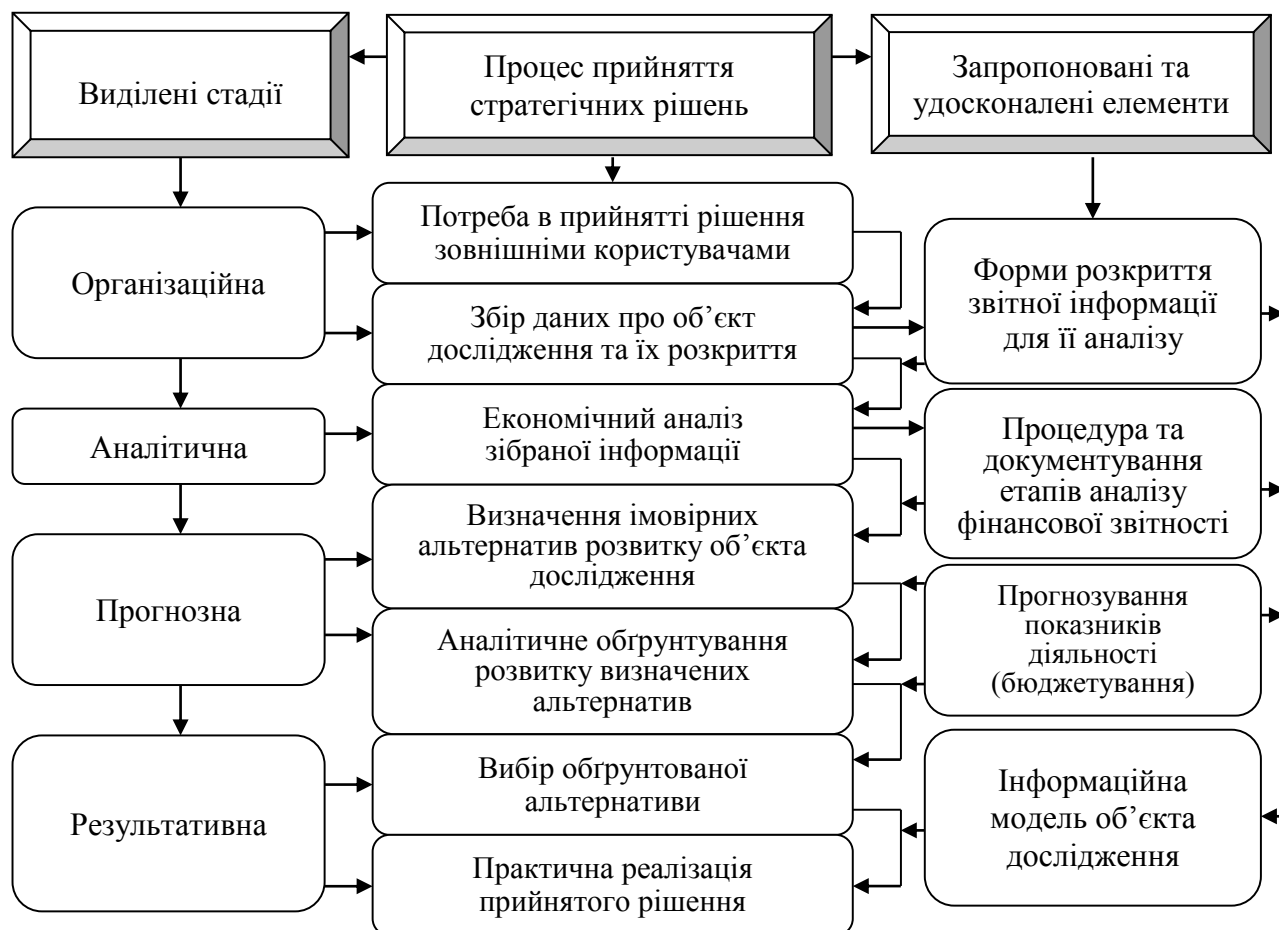


Рис. 3.2. Комплексне інформаційне забезпечення виділених стадій прийняття стратегічних рішень користувачами [авторська розробка]

На етапі збору інформації якість даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності як основи інформаційного забезпечення стадій прийняття рішень зовнішніми користувачами, визначає достовірність, обґрунтованість, оптимальність та ефективність прийняття економічних рішень. Тому із всієї інформаційної сукупності необхідно обирати дані, що характеризують об'єкт дослідження та задовольняють потреби суб'єкта прийняття рішення. Це здійснюється за допомогою розкриття обліково-економічної інформації у спеціальних формах та з використанням

обґрунтованих аналітичних методів. Вибір джерел інформації зовнішніми користувачами обмежується формами фінансової звітності та визначається якістю і досконалістю ведення бухгалтерського обліку, суцільністю відображення всіх господарських операцій у фінансовій звітності підприємства. Як правило, зовнішні користувачі віддають перевагу підприємствам, у яких побудована і взаємоузгоджена система бухгалтерського та управлінського обліку і звітності, розвинута система бюджетування, які можуть допомогти користувачам правильно оцінити перспективи розвитку підприємства та прийняти власні рішення.

Фундаментальною основою для оцінки та прийняття рішень зовнішніми користувачами є етап аналітичної обробки показників фінансової звітності. Ділове рішення, в рамках доцільності його прийняття, визначає необхідність оцінити розвиток основних показників діяльності підприємства в короткостроковій та довгостроковій перспективі, в результаті чого, аналітичні процедури економічного аналізу тісно пов'язані з процесом бюджетування на підприємстві. Залежно від змісту зібраних даних та особливостей об'єкта дослідження, обирається методика та здійснюється аналіз джерел інформації, визначається поведінка та тенденції розвитку об'єкта дослідження в минулих, поточному та майбутніх періодах. Для забезпечення обґрунтування та підтримки прийняття правильного рішення, економічний аналіз розглядається нами як аналітичний процес, в якому необхідно виділити такі інфраструктурні елементи:

- організація процесу узагальнення, систематизації, групування, зберігання та передачі достовірних обліково-звітних даних для їх аналізу;
- організація, підготовка та розкриття інформації за допомогою бюджетних, бухгалтерських та управлінських форм звітності і їх аналіз;
- методика вибору підходящих прийомів та інструментарію фінансово-економічного аналізу, що найефективніше забезпечує отримання достовірних інформативних показників, придатних для прийняття рішень;

- обґрунтування переліку основних агрегованих, системних та результативних фінансових показників, детермінованих факторних моделей, бюджетних взаємоузгоджень, що відповідають поставленій меті та основним завданням аналізу (показники, які допоможуть аналітично обґрунтувати та прийняти або відхилити рішення);

- формування результатів аналізу у вигляді висновків та пропозицій.

Класифікація стадій проведення економічного аналізу проведена для ефективного прогнозування та прийняття рішення і вимагає розглянути його як основу аналітичного обґрунтування прийняття рішень на всіх його стадіях. Виходячи з обґрунтованих пропозицій, аналіз фінансової звітності необхідно розглядати як процес перетворення даних фінансової звітності в аналітичну інформацію, релевантну для прийняття рішень, що потребує належної організації та вибору відповідних методів аналізу. Це дало змогу обґрунтувати мету (надати користувачам додаткову інформацію для обґрунтування і прийняття рішень) та виділити, в межах системи інформаційного забезпечення прийняття рішень, етапи аналізу фінансової звітності, такі як організаційний (підготовка до аналізу, збір інформації та форми її розкриття), методичний (методика аналітичної обробки та прогнозування показників діяльності підприємства) та результативний (формування достовірного аналітичного забезпечення суб'єктів прийняття рішень). Сукупність основних складових аналітичного процесу тісно переплітається та розглядається в єдності з процесом прийняття рішення користувачами фінансової звітності.

Етап розробки імовірних альтернатив розвитку об'єкта дослідження базується на узагальненій та проаналізованій звітній інформації, забезпечуючи основу для розгляду можливих альтернатив та тенденцій розвитку показників об'єкта дослідження у майбутніх періодах. Обґрунтування альтернативних рішень та аналіз прогнозних даних надає можливість обрати найбільш реальні з імовірних напрямків розвитку об'єкта дослідження. На основі проведеного аналізу оцінюється доцільність впровадження рішень та обґрунтування результатів, які можуть бути



отримані внаслідок їх практичної реалізації. Оскільки облікова інформація та показники фінансової звітності повинні відповідати принципу придатності для прогнозування, то вони повинні бути спрямовані на прийняття стратегічних економічних рішень і ґрунтуватися на розробці функціональної карти прогнозних показників. Обґрунтування таких показників є фундаментальною основою, яка формується на основі аналізу динамічних та статичних бюджетів, фінансової звітності підприємства тощо. Виходячи з вищенаведених пропозицій, організація та методика економічного аналізу визначається залежністю від рівня бюджетування на підприємстві та здійснюється на таких рівнях:

а) аналіз ретроспективних показників діяльності підприємства, які характеризують його діяльність в минулих періодах та на момент початку розробки інформаційного забезпечення стадій прийняття рішень; базою для проведення такого аналізу є форми фінансової звітності;

б) аналіз та оцінка значень прогнозних фінансових показників на період короткострокової та довгострокової перспективи; основним джерелом для такого аналізу є система фінансових (бюджетний баланс та звіт про фінансові результати) та частково операційних бюджетів. Допоміжним елементом системи бюджетування або за умови її відсутності є екстраполяція показників, що відображені у фінансовій звітності, а також розрахункових аналітичних показників, отриманих на першому рівні аналізу (екстраполяція відносних значень результативних показників і коефіцієнтів, що необхідні для аналізу та прийняття рішень);

в) поточний аналіз та оцінка відхилень між фактичними та бюджетними показниками на основі гнучких бюджетів та проміжної фінансової звітності.

Наведена класифікація відводить основну роль фінансовій звітності як основі, за допомогою якої зовнішні користувачі оцінюють минулі події, прогнозують показники майбутнього розвитку об'єкта дослідження та визначають ступінь відповідності бюджетних даних фактично досягнутим результатам. Такий підхід надає можливість захистити інформаційні потреби

зовнішніх користувачів завдяки контрольній функції аналітичного обґрунтування прийняття рішення. Удосконалення інформаційного забезпечення стадій процесу прийняття рішень, на цьому етапі, передбачає запропонувати на розгляд суб'єкта управління інформаційну базу даних, яка описує об'єкт дослідження, альтернативи його розвитку та окреме їх контрольно-аналітичне обґрунтування. Необхідним тут є також обґрунтування переліку ключових показників, що використовуються для прийняття стратегічних рішень та бюджетування майбутньої діяльності підприємства.

Проведений аналіз вітчизняної та міжнародної наукової думки свідчить про розвиток економічного аналізу у напрямку цільового аналізу, що проводиться для задоволення потреб зацікавлених користувачів (stakeholder's analysis).

Зокрема, Сорокін М. [1, с. 28], у своїй статті наводить думку Є. Хелферта, які сходяться на тому, що існує три основні групи зацікавлених користувачів, що мають найбільше значення та інтереси яких необхідно задовольняти першочергово: менеджери (ефективність операційної діяльності), власники (рентабельність власного та інвестованого капіталу), кредитори (ліквідність, платоспроможність, рентабельність активів). Всі інші групи користувачів також мають важливе значення, однак, задоволення їх інтересів обмежується використанням публічних джерел інформації. Задоволення ж інформаційних потреб основних груп користувачів може здійснюватися через спеціалізовані і модельовані форми та джерела фінансової інформації, управлінські дані, не фінансову інформацію тощо.

Отже, розгляд основних стадій процесу прийняття рішення з позиції зовнішніх користувачів передбачає, що на основі аналізу форм фінансової звітності, може бути побудована інформаційна система, яка формується для обґрунтування та прийняття стратегічних рішень користувачами на власний розсуд. Це пов'язано з тим, що основним завданням підприємства є надати інформацію для прийняття рішень користувачами, а відповідальність за правильність та ефективність прийнятих рішень звичайно ж залишається за

суб'єктами прийняття рішень (при умові, що фінансова звітність та інша додаткова інформація є достовірною та придатною для прийняття рішень). Як видно з рис. 3.1, отримавши всі необхідні дані, які готуються різними структурними підрозділами підприємства (фінансово-економічний відділ, бухгалтерія, відділ прогнозування тощо) користувачу залишається на основі власних професійних суджень обрати одну із обґрунтованих альтернатив і забезпечити її практичну реалізацію та контролювати її виконання.

Отже, в широкому розумінні, розглянутий процес прийняття рішення об'єднує в своїй структурі підприємство та зовнішніх користувачів і передбачає:

- для підприємства – запропонувати зовнішнім користувачам (суб'єкт управління) узагальнену звітну інформацію про об'єкт дослідження за допомогою форм та методів, які придатні для аналітичної обробки;
- для зовнішніх користувачів – полегшити процес розробки та підвищити якість аналітичного обґрунтування, підтримки та прийняття рішення.

Отже, на основі проведеного дослідження можна визначити організаційно-методичні особливості запропонованого комплексного інформаційного забезпечення основних стадій процесу прийняття стратегічних рішень, які об'єднані в такі структурні елементи, як:

1. Стандартні та спеціалізовані форми фінансової звітності, що відповідають якісним характеристикам та задовольняють специфічне поле інформаційних потреби зовнішніх користувачів.
2. Економічний аналіз обліково-економічної інформації, що міститься у формах фінансової звітності, представлених в пункті 1.
3. Прогнозування основних показників фінансової звітності, які необхідні для оцінки розвитку об'єкта дослідження в майбутньому (за допомогою, та на основі елементів 1 та 2).
4. Розробку інформаційної системи на основі оцінки ретроспективних (фінансова звітність, пункт 2) та перспективних (бюджетних, пункт 3) джерел інформації і комплексних показників, що характеризують об'єкт дослідження.

5. Процес вибору та обґрунтування рішення на основі інформаційного масиву, отриманого за допомогою вищенаведених дій (пункт 1, 2, 3 та 4).

Оскільки інформаційне забезпечення потреб зовнішніх користувачів на основі форм фінансової звітності здійснюється за допомогою аналітичних процедур економічного аналізу, то доцільно розглянути основні його методи, що використовуються такими користувачами для оцінки фінансової звітності та обґрунтування прийняття ними рішень.

Так, Хендріксен Є.С. основними інструментами прийняття рішень визначає аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу та прибутку, аналіз релевантних затрат, регресійний аналіз, лінійне програмування та моделі розподілу витрат, хоча і називають їх неповними моделями прийняття рішень [8, с. 131].

Наведені інструменти прийняття рішень характеризуються тим, що застосовуються, переважно, внутрішніми групами користувачів. Дослідження фінансової звітності у системі інформаційного забезпечення прийняття рішень тісно пов'язане з потребами зовнішніх користувачів, тому ми, у своїх дослідженнях, орієнтуємося на зовнішній економічний аналіз, що ґрунтуються на даних та показниках, які доступні зовнішнім користувачам (фінансова звітність). Система фінансово-економічного аналізу має цілий комплекс методів і прийомів, які здатні забезпечити підтримку та обґрунтування прийняття рішень. Однак, перед користувачами завжди постає вибір методів економічного аналізу, показників та коефіцієнтів, які вирішують завдання, що стоять перед ними. Як показує дослідження, найбільш поширеним методом, що використовується користувачами для аналізу фінансової звітності, є аналіз за допомогою коефіцієнтів. Здійснюючи такий аналіз, необхідно враховувати фактори, які впливають на результати аналізу в минулому і поточному періодах, і можуть проявитися в майбутньому. Виходячи з цього, корисність коефіцієнтів залежить від вміння їх правильно інтерпретувати.

Специфіка фінансової звітності в Україні (структура, форми, рівні розкриття інформації) у певній мірі є перешкодою для її розуміння

зарубіжними користувачами, які, проводячи аналіз, можуть отримати хибні і неадекватні результати. Оскільки, стратегічною групою зовнішніх користувачів національної фінансової звітності є інвестори, то здійснимо обґрунтування вибору комплексного набору результативних фінансових показників, які характеризують їх потреби та відповідають процесу прийняття ними рішень. З урахуванням високої аналітики у вітчизняній фінансовій звітності, сукупність фінансових показників, що застосовуються в національній практиці коефіцієнтного аналізу є численною.

Зауважимо, що прийняття стратегічних рішень на основі національної чи міжнародної фінансової звітності повинно базуватися на комплексних фінансових показниках, обґрунтування доцільності застосування яких здійснимо на основі розрахунку важливого, для інвесторів, показника ефективності діяльності підприємства – рентабельності власного капіталу. Міжнародним аналогом такого показника є прибуток на власний капітал (Return on Equity, ROE). Його економічна суть полягає у визначенні розміру чистого прибутку (в грошових одиницях), що припадає на одну грошову одиницю власного капіталу (формула 3.1).

$$\text{Рентабельність власного капіталу} = \frac{\text{Чистий прибуток підприємства}}{\text{Власний капітал}} \quad (3.1)$$

При дослідженні змісту показника рентабельності власного капіталу встановлено, що він містить ряд показників, які можуть бути корисними для зовнішніх користувачів та впливають на його розрахункове значення. Це зокрема показники оборотності, фінансової стійкості (структури покриття) та прибутковості (рентабельності), вплив яких можна виокремити за допомогою формули 3.2.

$$\frac{\text{* Виручка від реалізації}}{\text{** Активи}} \times \frac{\text{** Активи}}{\text{Власний капітал}} \times \frac{\text{Чистий прибуток підприємства}}{\text{* Виручка від реалізації}} \quad (3.2)$$

(Оборотність активів) x (Покриття власного капіталу активами) x (Рентабельність)

Як видно з розгорнутої формули рентабельності власного капіталу (формула 3.2), на неї впливає оборотність активів (ділова активність), відношення активів та власного капіталу (мультиплікатор) і рентабельність продажу (ефективність). Використання розгорнутої формули, по-перше, дозволяє зрозуміти високу аналітику даних, які використовуються при розрахунку, по-друге, визначити елементи, впливаючи на які, можна підвищити рентабельність власного капіталу, по-третє, аналітичність формули надає можливість користувачам виокремити вплив креативних та альтернативних факторів в бухгалтерському обліку на значення рентабельності (або інших результативних показників) за допомогою побудови та аналізу детермінованих факторних моделей, з урахуванням кількісних та якісних характеристик суттєвості. Аналогічним є обґрунтування формули рентабельності активів підприємства на основі моделі Du-Pont, яка пов'язує рентабельність та ділову активність підприємства.

Зокрема, Лазаришина І.Д. у своїх дослідженнях також визначає, що сучасні схеми прийняття управлінських рішень передбачають використання оптимальних моделей аналізу результативних показників, орієнтованих на забезпечення ефективного співвідношення “вигоди-витрати” [1, с. 108].

Основною перевагою ефективного використання функціонального набору комплексних показників є розуміння їх суті, змін у динаміці та структурі, що дозволяє з оптимальної кількості необхідних звітних даних отримати релевантну інформацію для прийняття дієвих та ефективних стратегічних рішень.

Практичну реалізацію організаційно-методичних засад комплексного інформаційного забезпечення стадій процесу прийняття стратегічних рішень забезпечують стандартизовані форми документів для обробки показників фінансової звітності в інформаційний масив для прийняття рішень. Наведений процес розподіляється на складові блоки: вхідний (форми та моделі джерел інформації для аналізу), методичний (проміжний – методика аналізу та

прогнозування) та вихідний (результативний – інформаційна модель об'єкта дослідження, що придатна для прийняття рішень). Розроблена система документування дає можливість комплексно охопити основні характеристики діяльності підприємства, надаючи широкий спектр значень фінансових коефіцієнтів та визначає базові показники для прийняття рішення, такі як базові карти фінансових показників (збір даних); базові карти-матриці (аналітична обробка даних); розрахункова карта-матриця (аналітична обробка даних); бюджетна карта-матриця (прогнозування аналітичних та звітних показників); матриця прийняття рішень (набір обґрунтованих комплексних показників).

Карты і матриці фінансових показників – це інформаційна система, що підвищує ефективність та зіставність інформаційного забезпечення прийняття рішень, тобто це система збору, обробки, узагальнення, зіставності та передачі інформації для потреб користувачів і прийняття стратегічних рішень. Мета їх розробки полягає в забезпеченні стадій процесу прийняття економічних рішень релевантною інформацією, що також слугуватиме основою для розробки нових моделей інформаційного забезпечення, які ґрунтуватимуться на запропонованих. Основний принцип розробки таких документів передбачає, що релевантність представленої інформації відповідає інформаційним потребам зовнішніх користувачів і вимогам процесу прийняття рішень, забезпечуючи прийняття ефективних рішень.

У результаті проведених досліджень також встановлено, що система інформаційного забезпечення стратегічного управління підприємством на основі облікової та звітної інформації повинна забезпечити надання цифрового масиву даних, який є релевантним для прийняття поточних і тактичних управлінських рішень у межах реалізації і досягнення поставлених цілей стратегічного характеру. Цілком логічно, що стратегічне управління діяльністю підприємства ґрунтується на цифровому масиві облікової інформації, обліково-аналітична обробка якої визначає ключові параметри діяльності підприємства, згруповані за однорідними показниками у формах

фінансової звітності та за показниками фінансово-економічного аналізу. Основною метою обліково-аналітичної обробки інформації про господарські операції підприємства для інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту є формалізований механізм обробки релевантного інформаційного масиву даних, що є визначальними на шляху прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру. Успішне досягнення такої мети дозволить забезпечити ефективне функціонування підприємства у довгостроковій перспективі.

Підсумовуючи основні результати дослідження, слід зазначити, що визначальними кроками на шляху побудови системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в системі інформаційного забезпечення стратегічного управління діяльністю підприємства є саме розробка основних етапів реалізації моделі стратегічного менеджменту підприємства. На кожному з цих етапів повинна бути інтегрована система бухгалтерського обліку і фінансової звітності таким чином, щоб забезпечувати належну інформаційну підтримку реалізації кожного елемента моделі стратегічного управління діяльністю підприємства.

### **Список використаних джерел**

1. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
2. Бруханський Р. Ф. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 9. – С. 27-36.
3. Гуцайлюк З. В. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 14-19.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет. Учебник [Текст] Перевод. с. англ. / Друри К. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.



5. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація. - Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.06.04. - бухгалтерський облік, аналіз та аудит. - Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана, Київ, 2006.

6. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334с.

7. Сорокін М. Матриця фінансових показників // Фінансовий Директор. - №9.-2006р.- с.58-64.

8. Шеверя Я.В. Фінансова звітність в системі інформаційного забезпечення прийняття рішень. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09. - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет, Житомир, 2011.

### **3.3. Розвиток інформаційної взаємодії користувачів фінансової звітності та регуляторів в Україні\***

Складність організації сучасного управління економіки потребує залучення великого кола центральних органів державної влади для узгодження економічних механізмів, що становлять основу для розширеного відтворення. В той же час, поглиблення міжнародної співпраці та прискорення руху трудових ресурсів, грошей та капіталу призводить до постійного вдосконалення існуючої моделі управління макро- та мікроекономічним розвитком.

Таке управління втілює в собі постійний процес удосконалення окремих складових, а також доповнення його новими елементами. В сфері економічного розвитку Україна не є ізольованою державою із замкнутим циклом виробництва, а є частиною загальноєвропейської та світової економічної системи. Все це породжує потребу в збалансованому управлінні,

---

\* Автор п. 3.3 монографії: к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ» Яцко М. В.

що можливо тільки на підставі якісної та своєчасної інформації. Основним джерелом такої інформації загального призначення є фінансова звітність складена за національними або міжнародними стандартами обліку.

Розвиток інформаційного забезпечення фінансової звітності у 2021 році зумовлений впровадження єдиного формату її подання на основі таксономії. Цьому передував певний підготовчий етап, який на офіційному рівні розпочався із внесенням змін до законодавства України та визначення поняття таксономії. Зокрема, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] передбачає наступне визначення згідно рис. 3.3.

**Таксономія фінансової звітності** - склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю.

Рис. 3.3. Законодавче поняття таксономії фінансової звітності

Фактично, свого роду «словник» показників фінансової звітності, що зведено у певну систему для його опрацювання переважно програмними засобами. Це той апарат, що стандартизує інформацію фінансової звітності складеної із застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Згідно із законодавством таксономію фінансової звітності затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку [1].

Таксономія – це класифікаційна система, яка може бути використана для ідентифікації та структурування інформації з метою полегшення її пошуку та обробки користувачем. Наприклад, роздрібний продавець може використовувати таксономію для товарів, які він продає в Інтернеті. Ця таксономія, ймовірно, включатиме коди та мітки, які однозначно ідентифікують кожен товар і надають інформацію таким чином, як, наприклад, короткі описи товару, очікувані терміни його доставки, посилання на магазини, де доступні ці товари [3].

Україна, до цього впровадження, мала достатній досвід у поданні звітності в електронному форматі, але впровадження загальноприйнятої таксономії, на нашу думку, в першу чергу покликано підвищити зрозумілість звітності вітчизняних підприємств та покращити інвестиційну привабливість для світовому ринку. А з цього випливає, що вимоги до подання звітності на основі таксономії є вимогами з боку інвесторів та власників, звітність державним органам подається у затвердженому форматі без застосування такого механізму, держава вже формалізувала звітність для себе через відповідні підзаконні акти. Тому спостерігаємо, наявне зміщення ініціативності впровадження iXBRL до державних органів через імперативність норм у законодавстві.

Вимоги загального характеру до фінансової звітності в законі [1] були доповнені імперативною нормою про те, що фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за міжнародними стандартами складаються на підставі **таксономії фінансової звітності** за міжнародними стандартами.

Згідно прикінцевих положень Закону [1] першим звітним періодом, за який підприємства, згідно визначеного переліку, що зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти, подають фінансову звітність на підставі таксономії за міжнародними стандартами в електронній формі, є 2020 рік. Таке подання відбулося в 2021 році не без технічних та організаційних не узгодженостей, зокрема через недостатність інформаційної кампанії, неоднозначного (різного) тлумачення сутностей різними державними органами, несвоєчасною технічною забезпеченістю та несвоєчасним оприлюднення таксономії UA XBRL МСФЗ 2020 на основі розширення мови ділової звітності iXBRL.

Характерна особливість таксономії фінансової звітності в Україні є включення до неї звіту аудитора та звіту про управління.

В той же час, на нашу думку, є вкрай позитивним впровадження Центру збору фінансової звітності «Система фінансової звітності», що дозволяє

організувати процес фінансового звітування в режимі «єдиного вікна». Тобто можливість подати фінансову звітність одному органу, замість того, щоб подавати кожному окремо, і як додаткова функція, це доступ до фінансової звітності всіх користувачів порталу Системи фінансової звітності [2]. Схематично покажемо це на рисунку 3.4 нижче.

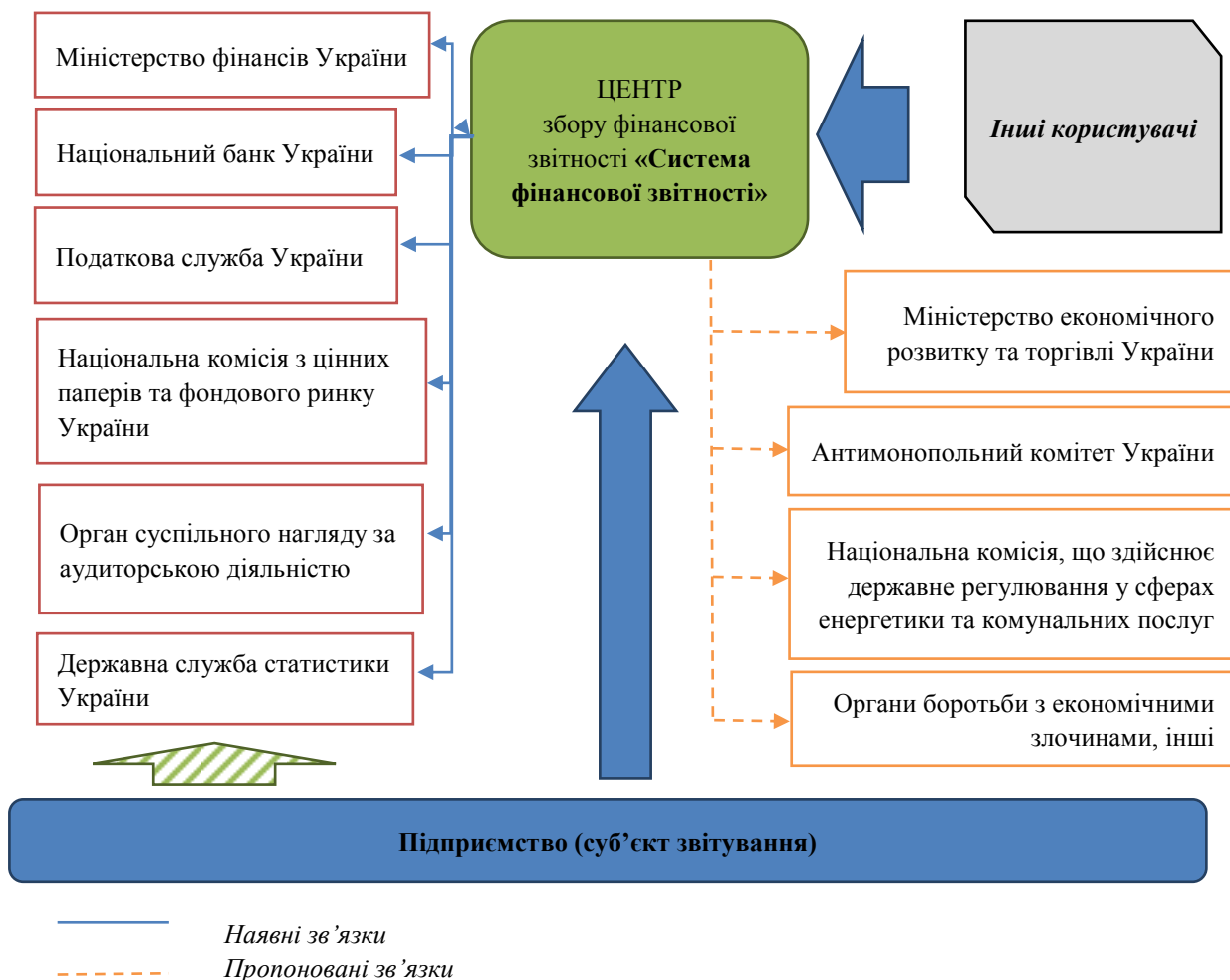


Рис. 3.4. Схематичне зображення процесу збору фінансової звітності за допомогою «Системи фінансової звітності» [авторська розробка]

Як видно з нижче наведеного рисунку 3.4, доречним було б налагодити процес подання фінансової звітності також іншим державним органам, основне місце серед яких займає Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг. На нашу думку, розширення такого функціоналу «Системи фінансової звітності» дозволить зменшити навантаження на роботу бухгалтерів та бухгалтерських служб.

Вся система подання фінансової звітності через вищеописаний процес зводиться до декількох груп підприємств, які обов'язково повинні складати фінансову звітність за Міжнародними стандартами.

Згідно статті 12-1 Закону[1] підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Суб'єкти звітування на основі таксономії складають річну звітність у певно визначених строках, що узагальнено на рисунку 3.5.



Рис. 3.5. Строки подання річної фінансової звітності на основі таксономії за видами суб'єктів господарювання [складено автором на основі джерела4]

Строки подання фінансової звітності залежать від відношення певного підприємства до фондового ринку, а також його розміри згідно діючої класифікації на основі Директиви ЄС.

Варто зазначити, що підприємства, які здійснюють свою діяльність у видобувних галузях додатково подають звіт про платежі на користь держави згідно окремого законодавчого акту [5]. Це зумовлено тим, що більш широке коло користувачів отримали інформацію про те, скільки податків платять суб'єкти, що використовують надра та національні природні надбання. Це сприяє розширенню неорганізованих форм контролю за діяльністю підприємств та забезпечує формування громадянської позиції.

Суб'єкти звітності на основі таксономії також мають обов'язок із подання звітності до Центру збору фінансової звітності за кварталні періоди. Такий термін не відрізняється від загальноприйнятого, а саме 25-го числа місяця після закінчення звітного кварталу. Однак, окремі специфічні суб'єкти мають дещо розширений термін подання фінансової звітності до Центра збору фінансової звітності, зокрема банки – 30-те число, а для консолідованої звітності банків 30-те число другого місяця наступного за звітним. Строк подання проміжної консолідованої фінансової звітності становить 45 днів, після закінчення звітного кварталу.

Організацію інформаційних потоків слід розглядати не саму по собі, а в межах механізму їх управління, за допомогою якого можна отримати необхідний релевантний інформаційний ресурс. Механізм управління інформаційними потоками це вся система надбудов інформаційних елементів, які обслуговують економічні процеси. Це теоретична надбудова у практичному функціонуванні інформації, що створюється або використовується підприємством.

Внутрішнє призначення управління інформаційними потоками це забезпечення єдності інформації і управління.

Механізм управління інформаційними ресурсами вперше запропонувала Буряк В.В., на основі організаційної структури системи інформаційного

забезпечення підприємства, яке враховує особливості прийняття рішень на усіх рівнях управління підприємством, структуру технологічного забезпечення інформаційних систем та сприяє реалізації системного підходу до управління інформаційними ресурсами [6, с. 5].

Механізм управління являє собою сукупність методів організації, планування, регулювання, стимулювання і контролю процесів формування та використання інформаційних ресурсів. Структуру механізму визначають особливості прийняття рішень на різних рівнях управління, можливість застосування кількісних показників і фактори, що сприяють ефективності інформаційних ресурсів. Ефективність формування та використання інформаційних ресурсів обумовлюють економічні, кадрові, організаційні, правові, технологічні та психологічні фактори, вплив яких слід враховувати в процесі управління інформаційними ресурсами підприємств [6, с. 12].

Гушко С.В. зазначає, що механізмом інформаційного забезпечення обліково-аналітичної системи управління є єдність систем обліку, аналізу та контролю, об'єднаних інформаційними потоками для управління економічними процесами [7, с. 54]. Водночас показує, що інформаційне середовище формується із облікового забезпечення, аналітичного забезпечення та контрольного забезпечення (рис. 3.6).

Інформація, яка формується в межах цього механізму подається користувачу у вигляді форм фінансової звітності, які відображають результати господарювання та дозволяють їм приймати правильні управлінські рішення. На нашу думку, в такому механізмі важливу роль буде займати фінансова звітність, в тому числі через процеси її подання та оприлюднення, оскільки направленість цього механізму покликана забезпечити управління не тільки на його внутрішньому рівні, але й зовнішньому, через відповідні рішення.

Інформаційним потоком є рух інформації, між різними суб'єктами, в тому числі між ЕОМ та архівами, між людьми та підсистемами обліку.

Інформаційні потоки основа бізнес-процесів в країні. Управління інформаційними потоками це активізація їх обміну.

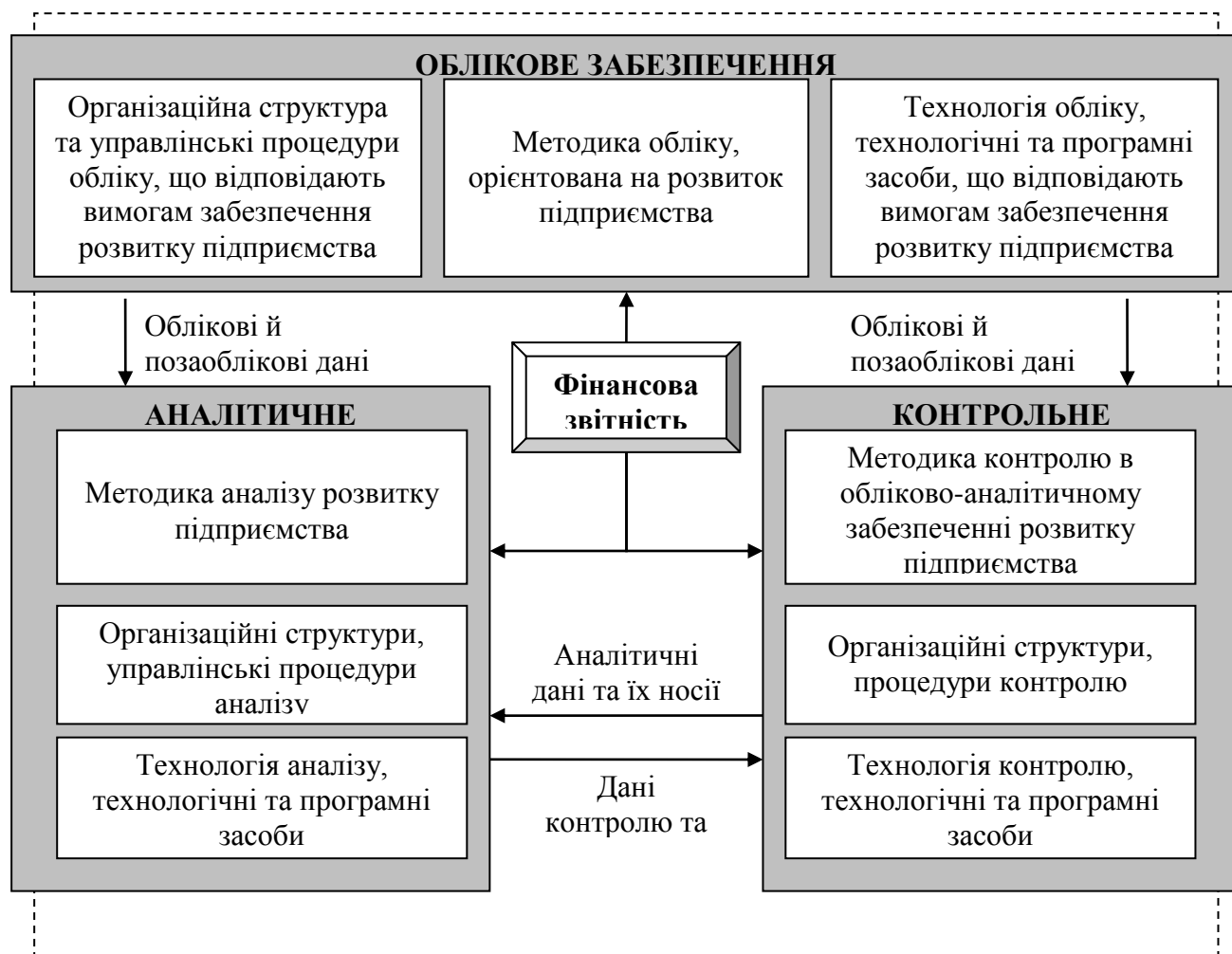


Рис. 3.6. Модель механізму інформаційного забезпечення обліково-аналітичної системи управління в єдиному інформаційному середовищі [доповнено автором за матеріалами джерела 7, с. 55]

Стандарти (положення) бухгалтерського обліку встановлюють критерії та вимоги до інформаційних потоків в межах системи бухгалтерського обліку, певну форму для звітності та зміст її показників.

Подання та оприлюднення фінансової звітності є завершенням інформаційного потоку обробки і надання інформації та покликаний бути корисним для системи управління. Поняття корисності для управління відіграє вирішальну роль у налагодженні процесу подання фінансової звітності на підприємстві.



Фінансова звітність може містити інформацію із всіх трьох підсистем інформаційного середовища (рис. 3.6). Така інформація допомагає користувачам у прийнятті ними рішень, що може відбуватися за умови належної організації процесів подання та оприлюднення фінансової звітності.

Подання фінансової звітності буде елементом механізму управління інформаційними потоками направлений як на власників, так і на дійних і потенційних інвесторів, з огляду на те, що саме вони приймають найбільш значущі фінансові рішення, що можуть стосуватися діяльності підприємства.

Оприлюднення фінансової звітності буде елементом механізму управління інформаційними потоками та їх результатами, що надає змогу користуватися інформацією широкому колу користувачів, та забезпечує соціальну направленість фінансової звітності, так як надає можливість ознайомитись з фінансовою звітністю суспільство, як користувача. Це підвищує соціальну відповідальність бізнесу за результати своєї діяльності.

Кіндрацька Л.М. зазначає, що «нині фінансову звітність логічно визнати елементом інфраструктури ринкової економіки і, по суті, єдиним публічно доступним джерелом інформації про діяльність підприємства» [8, с. 125]. В таких умовах фінансова звітність не може існувати сама по собі, а повинна функціонувати в межах управління інформаційними потоками, що буде визначатись системою задоволення інтересів користувачів. Саме в системі задоволення інтересів та потреб користувачів слід розглядати будь-яку значущу проблему, що існує в бухгалтерському обліку, бо тільки в такий спосіб можна досягти мети бухгалтерського обліку з максимальним урахуванням суспільного розвитку.

Олійник О.В. вважає, що ведення нових наукових категорій і понять розвиває уявлення про певну галузь знань і належить до ознак наукової новизни [9, с. 139]. Тому наголосимо, що саме поняття механізму управління інформаційними потоками та місце в них процесам подання та оприлюднення фінансовою звітністю, обґрунтування його елементів

збагатить науку про бухгалтерський облік та надасть подальшого поштовху науковим дослідженням.

Американські вчені Елдон С. Хендріксен і Міхаель Ф. Ван Бреда зазначали, що «теорія бухгалтерського обліку іноді уявляється ніби механізмом, складеним із деталей інших наук» [10, с. 562]. Цей механізм притаманний і фінансовій звітності та всій інформації в межах підприємства.

Механізм управління інформаційними потоками в частині фінансової звітності та його функціонування передбачають реакцію злагодженої системи окремих елементів, послідовно зв'язаних від початку формування даних фінансової звітності, оброблення, перевірки, представлення до кінцевого їх використання користувачами.

Поняття механізму покликане розкрити внутрішню сутність особливостей послідовності дій, спеціальні методи або засоби їх вирішення. Хоча поняття «механізм» здебільшого застосовується в економічній теорії та макроекономіці, використання його в обліковій науці дозволить більш глибоко зазирнути в сутність явищ та відповідним чином структурувати наукову інформацію, збагатити наукову термінологію. Використання терміну «механізм» у різних словосполученнях, на підставі відповідних наукових досліджень, на наш погляд, дозволить розширити розкриття змісту об'єкта дослідження та забезпечить більш якісне обґрунтування висновків і результатів досліджень.

Ластовецький В.О. зазначає: «Для управління підприємницькою діяльністю необхідна не тільки облікова інформація, а й складена на її основі звітність» [11, с. 20]. Причому дефініцію «управління підприємницькою діяльністю» в цьому контексті слід розглядати в широкому розумінні, як сукупність всіх елементів впливу, що викликає корисний ефект, тобто управління варто розглядати більш широко, не тільки внутрішню систему, але й збори засновників, вплив рішень зовнішніх користувачів стосовно підприємства теж є елементами управління ним.

Безперечно, фінансова звітність виступає не тільки звітною формою, але й одним із основних елементів процесу управління, на що неодноразово

звертали увагу відомі вчені-економісти [12, с. 108]. Тому механізм управління інформаційними потоками в першу чергу передбачає функціонування фінансової звітності як складову комплексної системи керування економічними процесами на підприємстві. Серед складових цієї системи є процеси подання та оприлюднення фінансової звітності. Комплекс дій, що забезпечують формування, складання, перевірку, подання та представлення фінансової звітності користувачам покликане забезпечити їх інтереси в сукупності складає процес її управління.

### Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV зі змінами і доповненнями URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

2. Система фінансової звітності URL: <https://frs.gov.ua/about-frs/shho-take-sfz/>

3. Таксономія: ОБП про нові вимоги у сфері фінансової звітності/ Вісник. Офіційно про податки URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100021222-taksonomiya-ovp-pro-novi-vimogi-u-sferi-finansovoyi-zvitnosti>

4. Порядок подання фінансової звітності: Постанова КМУ від 28 лютого 2000 р. № 419 зі змінами і доповненнями URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/419-2000-%D0%BF#n12>

5. Про забезпечення прозорості у видобувних галузях: Закон України від 18 вересня 2018 року №2545-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/2545-19#Text>

6. Буряк В.В. Механізм управління інформаційними ресурсами промислових підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 «економіка, організація та управління підприємствами» / В.В. Буряк. — Хмельницький національний університет. — Хмельницький, 2006. — 24 с.

7. Гушко С.В. Напрямки та змістовне навантаження внутрішніх інформаційних потоків обліково-аналітичної системи управління підприємства/ С.В. Гушко // Незалежний аудитор. – 2012. – № 1 (III). – С. 50-56.

8. Кіндрацька Л.М. Фінансова звітність: проблеми розкриття інформації / Л.М. Кіндрацька// Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. «Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін», 7-8 жовт. 2010 р. – Полтава: ТОВ «АСМІ», 2010. – С. 124-126.

9. Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: монографія / О.В. Олійник. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 653с.

10. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета/ Элдон С. Хендриксен, Михаэл Ф. Ван Бреда; пер. с англ. / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

11. Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії та практики: монографія/ В.О. Ластовецький. – Чернівці: Прут, 2005. – 200с.

12. Економіка підприємства: навч. посіб. / за ред. А.В. Шегди. – К.: Знання, 2005. – 431с.

### **3.4. Оцінка трудових ресурсів в контексті стратегічного вимірювання бізнесу\***

Ефективне стратегічне управління трудовими ресурсами не можливе без гармонійної та узгодженої дії всіх управлінських функцій, серед яких далеко не останнє місце посідає стратегічне вимірювання, адже неможливо здійснити повноцінний стратегічний аналіз без належного розуміння методології вимірювання параметрів та результатів досягнення стратегії, без застосування економічно обґрунтованих методів оцінки ефективності та результативності бізнес-процесів.

Розвиток систем вимірювання ефективності господарювання до 1980 р. характеризується застосуванням виключно фінансових показників

---

\* Автор п. 3.4 монографії: к.е.н., доц. кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «УжНУ» Йолтуховська О.Ю.

(мультиплікативна модель Дюпона, підхід до визначення рентабельності інвестицій тощо). Зазначимо, що для прийняття управлінських рішень стосовно вибору стратегії розвитку підприємства, здійснення аналізу впровадження та оцінки ефективності реалізації стратегії використання лише фінансових (монетарних) показників господарювання, не дозволяє врахувати цілий ряд параметрів впливу на діяльність. Це в свою чергу призвело до використання поряд з фінансовими і нефінансових (немонетарних) показників для аналізу. До немонетарних показників можна віднести прихильність споживачів до тієї чи іншої марки товару, якість продукції, обслуговування тощо.

Стратегічні системи вимірювання бізнесу набувають в Україні все більшого поширення. Основне призначення систем подібного роду полягає в забезпеченні функцій збору, систематизації й аналізу інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Менеджерами-практиками всього світу наголошується на позитивній ролі і значенні таких невимірюваних, і в теж час дуже важливих чинників формування ринкової вартості, як інтелектуальний капітал, клієнтські відносини, бренди, імідж підприємства на ринку. Породження нових об'єктів викликає необхідність створення системи, яка допомогла б їх оцінювати, ефективно використовувати і контролювати, оскільки фінансові показники не можуть відобразити стан цих активів або їх внесок в створення вартості.

У сучасних умовах вченими даної проблематики виділяються наступні підходи до комплексного управління підприємством:

– система збалансованих показників (Balanced Scorecard – BSC) розроблена Р.С. Капланом і Д.П. Нортонем для досягнення стратегічної мети господарювання шляхом акцентування уваги на блоках показників (фінанси, навчання та перспективи зростання, клієнти, внутрішньогосподарські процеси та ін.) як фінансових так і немонетарних;

– система показників відповідальності (Accountability Scorecard – ASC, Р. Фрімен, Ф. Ніколс), яка базується на виділенні груп зацікавлених осіб

(власники, працівники, менеджери, постачальники та ін.) з метою узгодження їх інтересів через багатовекторність в управлінні та досягнення на підставі цього максимально можливого результату господарювання;

- піраміда результативності (Performance pyramid, С.Дж. МакНейр, Р.Л. Лінч, К.Ф. Кросс), яка базується на організації виробництва з дотримання підходу до управління якістю та відповідної організації бухгалтерського обліку (за функціональними сегментами) на підприємстві;

- система управління зв'язками із замовниками (CRM) передбачає необхідність відслідковування зв'язків з клієнтами та можливості встановлення рейтингу кожної з угод;

- модель ділової переваги (Business Excellence Model – BEM), розробниками якої є Європейська фундація управління якістю (European Foundation of Quality Management) – інструмент аналізу та контролю, який характеризується тісною інтеграцією з підходом до управління на основі якості.

Останнім часом активного розвитку набула система, що забезпечує планомірне виконання стратегічних цілей на рівні оперативної діяльності кожного працівника. Оскільки досягнення адекватно поставленої стратегічної цілі є неможливим без чіткої її деталізації, та формування результативних показників, щоб оцінювали роботу кожного відділу та працівника зокрема.

Дана система було розроблена проф. Р.С. Капланом та Д.П. Нортонем, та отримала назву Система збалансованих показників (Balanced Scorecard). Як зазначає дослідник Е. Шевченко, показники мають ґрунтуватися на місії та стратегії розвитку підприємства. Самим популярним інструментом на даному етапі виступає система Balanced Scorecard. Вона дозволяє на верхніх рівнях представити розроблену структуру стратегічних цілей з показниками та шляхами їх досягнення, сприяє їх досягненню та у кінцевому етапі довести до співробітників [5].

Варто відмітити, що на практиці виконання стратегічних планів підприємства є доволі складним завданням для його управлінців. Всі дії

працівників суб'єкта господарювання мають бути скоординовані таким чином, щоб реалізувати цілі, з найменшими витратами та у максимально короткі строки.

Основними недоліками загального підходу до виміру ефективності господарювання на сучасному етапі є наступні: використовуються лише кількісні показники, що не дає можливості об'єктивної оцінки ефективності; немонетарні показники розглядаються як другорядні; аналіз здійснюється лише окремих напрямів діяльності.

У свою чергу, зазначимо, що Система збалансованих показників направлена на усунення зазначених проблемних питань. Вона використовується як основний інструмент управління бізнесом, оскільки надає можливість встановлювати індивідуальні завдання, завдання структурних підрозділів та загальні завдання підприємства, доводити їх до свідомості співробітників і керівників різного рівня, оцінювати досягнення поставлених завдань за допомогою використання збалансованої системи вимірників ефективності, одержувати швидкий зворотний зв'язок.

Система збалансованих показників, не відкидаючи доцільності традиційних фінансових показників, а використовує їх разом з показниками нефінансового характеру, що допомагає більш адекватно оцінювати ефективність діяльності суб'єкта господарювання, в т.ч. в контексті управління персоналом та виплатам йому.

BSC з'явилась як результат дослідження різноманітних методів оцінки ефективності діяльності: рентабельність інвестицій, чистий прибуток на одну акцію, співвідношення ринкової та балансової вартості акцій, рентабельність акціонерного капіталу, рентабельність чистих активів, рентабельність грошового потоку, економічна додана вартість, прибуток до виплати процентів, податків та дивідендів, ринкова додана вартість, сукупна акціонерна доходність, грошовий потік віддачі на інвестований капітал.

На їх основі Р.С. Капланом і Д.П. Нортонем і була розроблена принципово інша система контролю ефективності та виконання стратегічних цілей, яка

побудована на принципах: причинно-наслідковий зв'язок усіх показників; зв'язок результативних показників, які підприємство має можливість виміряти по закінченню певного періоду і показників, які можна виміряти миттєво; зв'язок усіх показників з фінансовими результатами діяльності.

Основною причиною розробки системи збалансованих показників слід вважати те, що існуючі традиційні системи оцінки результатів діяльності – з їх виключною залежністю від фінансових показників – втратили свою ефективність в умовах сучасного ділового світу, що характеризується створенням цінності на базі таких нематеріальних активів, як знання та досвід працівників, тісні зв'язки з клієнтами, культура новаторства і проведення реформ. Тобто основною особливістю даної системи є використання взаємопов'язаного набору фінансових та нефінансових показників, оскільки автори концепції виявили, що лише фінансових показників недостатньо для адекватної оцінки діяльності підприємства.

BSC призначена дати відповідь на 4 найважливіших питання, які, у свою чергу, виступають її складовими:

- 1) аспект клієнта (як підприємство оцінюють клієнти);
- 2) внутрішньогосподарський аспект (які процеси можуть забезпечити підприємству виняткові конкурентні переваги);
- 3) аспект інновацій і навчання (яким чином можна досягти подальшого поліпшення стану підприємства);
- 4) фінансовий аспект (як оцінюють підприємство акціонери).

Працівники підприємства відіграють важливу роль у його функціонуванні. Від їх кваліфікації та вмінь залежить результат поставлених завдань та цілей. Вони впливають на кожну з даних проєкцій. Отже, розглянемо детальніше проєкцію “Навчання та розвиток”. Даний блок, як і всі інші, складається з цілей, показників, завдань та заходів. Цілі відображають бажаний стан, якого прагне досягнути підприємство. Показники конкретизують поставлені цілі. Завдання показують, якими хоче бачити керівництво наведені показники. Наприклад, доступність



інформаційних систем має становити 100 %. Заходи відображають дії, які має здійснити підприємство для досягнення завдань та цілей.

Взагалі, впровадження будь-якої стратегії починається з навчання тих, хто має її реалізовувати. За допомогою спеціально розроблених програм навчання, періодичних зборів, корпоративних послань та інформаційних систем керівництво здійснює функцію комунікації стратегічного бачення. Даний процес дає йому змогу реалізовувати стратегію у різних напрямках, забезпечуючи тим самим зв'язок загальних цілей з цілями структурних підрозділів і функціями окремих співробітників.

З позиції дослідника Л.В. Пана менеджери середнього рівня залучаються у процес розробки стратегій в галузі навчання і розвитку, а також внутрішніх бізнес-процесів, визначаючи ключові процеси, потенціал співробітників і вимоги до використовуваних технологій. Крім того, їм делегується розробка інфраструктури моделі на нижчих рівнях ієрархії. Зокрема, розробляються вимірники ефективності роботи відділів та індивідуальних показників, що оцінюють ефективність роботи кожного співробітника [4]. Відповідно, формування мотиваційної системи на основі збалансованої системи показників забезпечує залучення кожного працівника у процес підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

Комунікація є безперервним процесом, що базується на комплексній програмі навчання управління стратегією, у межах якої здійснюється аналіз поточних результатів і коригування установок минулих періодів.

З метою визначання впливу збільшення якісних складових трудового потенціалу на аналітичні показники, що характеризують діяльність суб'єкта господарювання, нами було побудовано схему (рис.3.7), що допоможе управлінцю включати дані складові до системи цілей та напрямів діяльності, направлених на досягнення стратегічних планів.

Отже, витрати, понесені підприємством на збільшення рівня освіти, культури та здоров'я, та що спричиняють збільшення відповідних складових, у кінцевому випадку ведуть до зростання його чистого доходу.

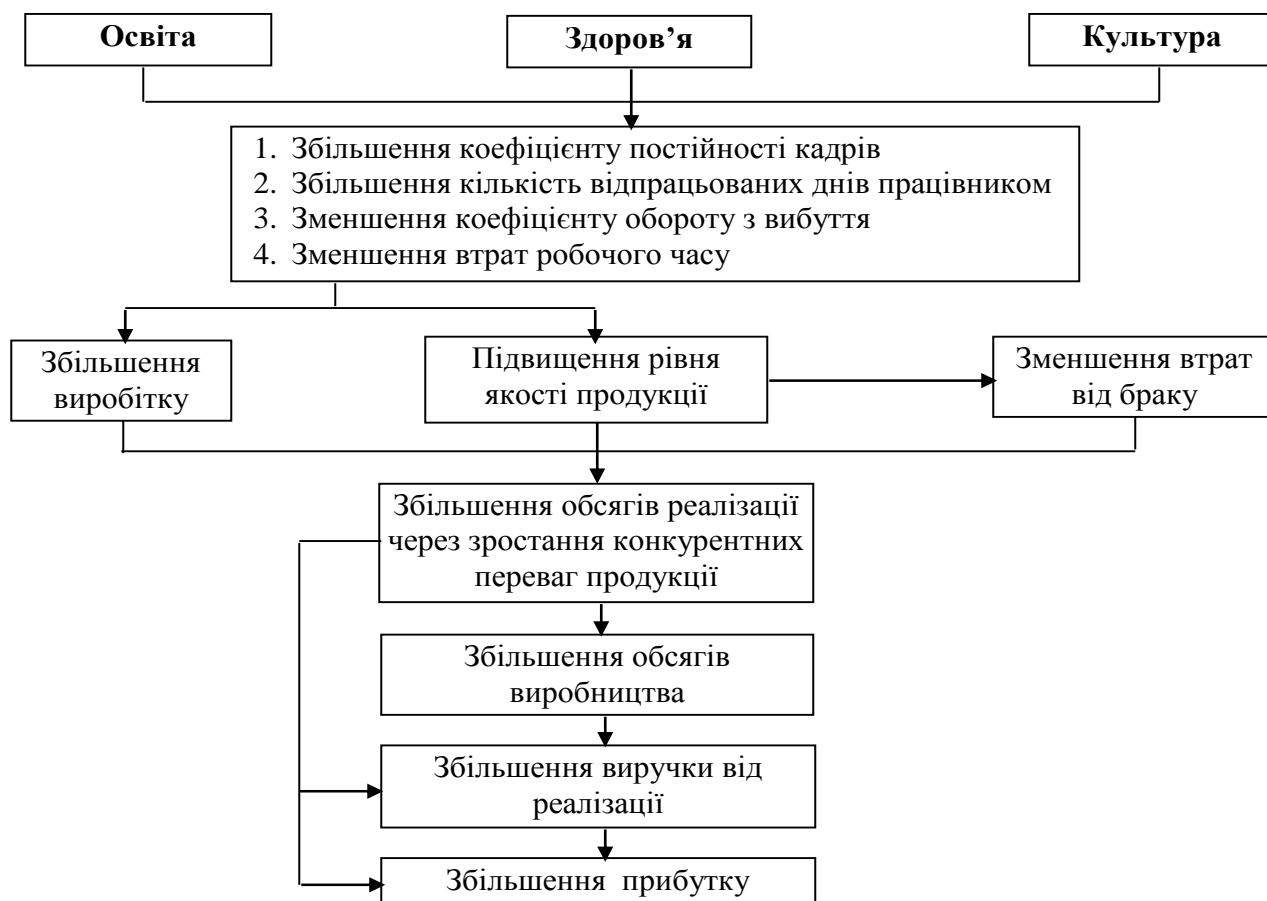


Рис. 3.7. Схема впливу якісних складових трудового потенціалу на прибуток суб'єкта господарювання [авторська розробка]

Дані фінансові характеристики можуть виступати показниками ефективності при визначенні результатів використання підприємством зазначених якісних компонентів його трудового потенціалу.

Проаналізуємо зазначені складові трудового потенціалу підприємства з точки зору можливості їх включення до тої, чи іншої компоненти Системи збалансованих показників. Одним із складових акценту інновацій та навчання Системи збалансованих показників має бути формування достатнього рівня освіти працівників підприємства, що забезпечував би необхідний розвиток та досягнення стратегічних цілей суб'єкта господарювання. Тому, з нашої позиції, при визначенні основних цілей та напрямів розвитку в даному блоці Системи збалансованих показників необхідно брати до уваги й дану складову трудового потенціалу, та формувати бажаний рівень її розвитку.

Як нами вже зазначалося, культура підприємства формує його репутацію на ринку функціонування, визначає рівень оцінки його покупцями та постачальниками. Досягнення встановленого рівня репутації визначається у складовій Клієнти Системи збалансованих показників підприємства. Отже, процес формування загальної корпоративної культури підприємства можна включити саме до даної складової.

При навчанні персоналу особливо суттєвий взаємозв'язок між різними показниками діяльності підприємства. Якщо суб'єкт господарювання прагне стати прибутковим, він повинен досягати лояльності зі сторони споживачів. Для того, щоб споживачі зберігали лояльність до нього, необхідно покращити якість їх обслуговування. Щоб досягнути покращення якості обслуговування, необхідно здійснювати операції по всьому ланцюжку цінностей організації, а для цього потрібний розвиток знань, навиків та здібностей робітників [1]. Сукупністю вмінь, навиків, здібностей людини, які використовуються в економічній діяльності та значно впливають на зростання продуктивності праці та економічної доданої вартості, називається людський капітал підприємства.

Економічна додана вартість (далі – EVA) є показником, що дозволяє сконцентрувати увагу на пріоритетних напрямках стратегічного управління, але її окреме використання не дозволяє отримувати повноцінну картину ситуації, яка склалася та приймати зважені управлінські рішення з урахуванням різних внутрішніх та зовнішніх факторів. Таким чином, існує реальна причина дослідження можливостей інтеграції BSC та EVA.

Система управління на основі показника EVA, автором якого виступив С. Беннет в концепції “система управління на основі показника EVA”, є результатом розвитку концепції управління на основі вартості (Value based management), а показник EVA є логічним продовженням таких показників як ROI (Return on Investment) ROCE (Return on Capital Employed).

У складі концепції BSC показник EVA як фінансова перспектива дає можливість менеджерам підвищити ефективність управління власним бізнесом для реалізації визначених стратегій фірм [3].

Взагалі, економічна додана вартість є прибутком підприємства від звичайної діяльності без податків, зменшеним на величину плати за весь інвестований у підприємство капітал. Показник застосовується для оцінки ефективності діяльності підприємства з позиції його власників, які вважають, що діяльність підприємства має для них позитивний результат тільки в тому випадку, якщо підприємству вдалося заробити більше, ніж складає прибутковість альтернативних укладень. Це обумовлює доцільність використання наведеного показника в бюджетному процесі. Інакше кажучи, EVA визначає, наскільки підприємству вдалося одержати додатковий дохід від своєї діяльності порівняно із ситуацією, коли підприємство було б продане, а капітал переданий в інші проекти під деяку ставку прибутковості. Тобто це додавання вартості до стандартних інвестицій.

Багато західних компаній використовують показник EVA при розробці системи мотивації. Внаслідок її впровадження менеджери стають зацікавленими не лише у короткострокових результатах, а і в довгостроковому процвітанні бізнесу, що є основною метою будь-якого інвестора [2].

Отже, значна частина культури підприємства визначається способом вимірювання і винагородження успіху. EVA показує, чи були працівники успішними і чи слід їх винагороджувати, а також допомагає менеджерам гарантувати, що певний бізнес-підрозділ збільшуватиме вартість компанії, тоді як інвестори можуть використовувати його для виявлення акцій, вартість яких, імовірно, зросте. Взагалі, стабільне покращання показника EVA є синонімом підвищення вартості компанії, головним елементом якого в сучасних умовах інформаційної економіки є людський капітал. Відповідно, в ході дослідження порядку використання збалансованої системи показників сформовано методику аналітичного забезпечення відтворення людського капіталу в контексті використання BSC. Дана методика розроблялася на основі методики запровадження BSC на IT-підприємствах та передбачає ряд послідовних дій (рис. 3.8).

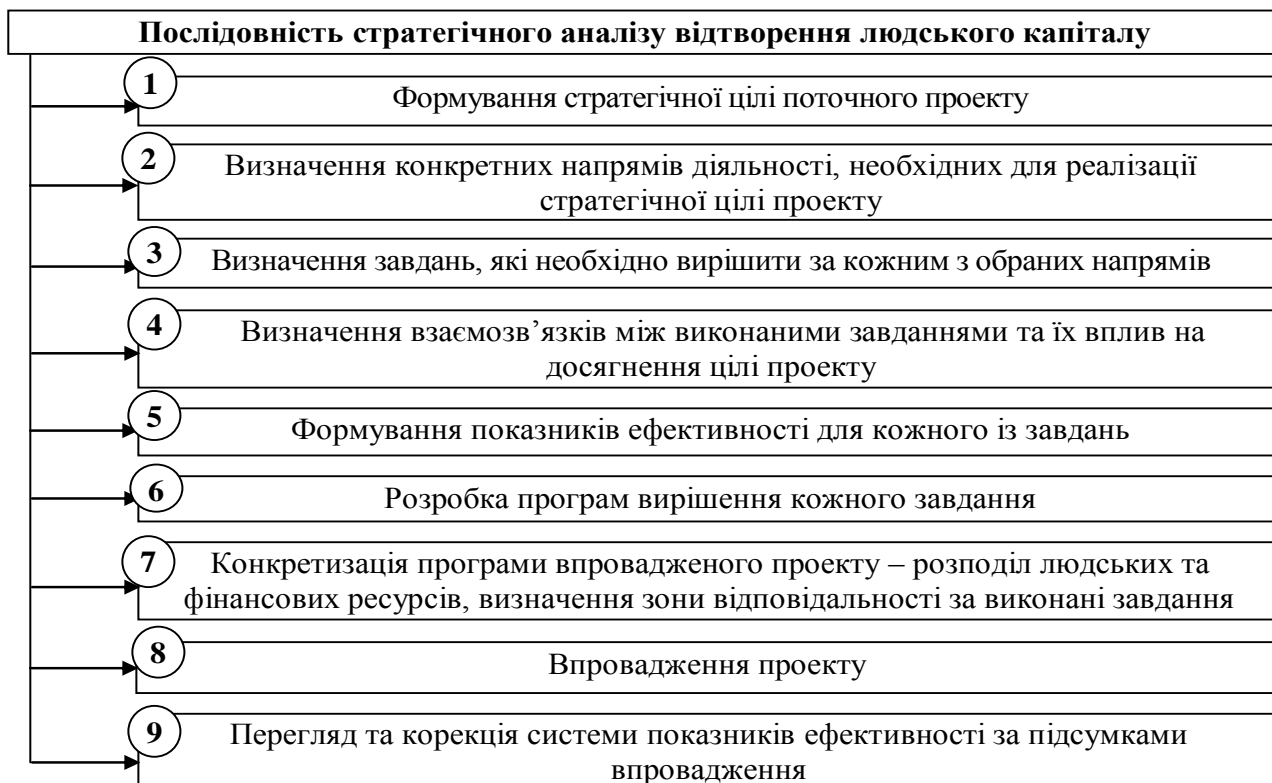


Рис. 3.8. Методика аналітичного забезпечення відтворення людського капіталу в системі стратегічного вимірювання бізнесу [авторська розробка]

На першому етапі підприємство повинно поставити стратегічну ціль, наприклад збільшення прибутковості. На другому етапі підприємство повинно зосередити свою увагу лише на тих напрямках діяльності, які дійсно відповідають досягненню поставленої цілі. Третій етап передбачає визначення завдань, наприклад, зменшення плинності кадрів, підвищення кваліфікації персоналу, четвертий визначає як кожне із завдань, при його виконанні, вплине на досягнення цілі підприємства. На п'ятому слід обрати певні фінансові показники, що характеризують поставлене завдання. Наприклад, завдання щодо зниження плинності кадрів можна вирішити, проаналізувавши коефіцієнти плинності, постійності, вибуття та приймання. Шостий призначений для розробки певного плану дій, який допоможе вирішити поставлені завдання, на основі наведених фінансових показників. На сьомому необхідно обрати відповідальних за кожен етап виконання завдання, а на восьмому відбувається саме впровадження проекту. Останній

етап передбачає можливе як повернення на етап формування показників ефективності, так і на перший етап – формування стратегічної цілі.

Відповідно до концепції BSC сукупність стратегічних цілей підприємства необхідно представляти у вигляді стратегічних карт. Модель стратегічних карт дозволяє одночасно контролювати реалізацію цілей у всіх чотирьох аспектах; її перевага в тому, що вона дозволяє визначити основні напрямлення для досягнення успіху діяльності підприємства. У даному контексті, модель стратегічних карт – це процес нерозривної послідовності дій.

Місія підприємства отримує наочне втілення і може бути доведена до відома всіх працівників. Вона представлена у вигляді конкретних цілей та стимулів для їх досягнення. Це необхідно для зосередження зусиль на найбільш важливих напрямленнях розподілу ресурсів та встановлення цілей. У результаті працівники навчаються стратегічно мислити і можуть доносити власні ідеї і доповнення у формулювання місії та стратегії підприємства, що в свою чергу, веде до його переосмислення на новому рівні. На кожному етапі свого використання стратегічні карти є засобом широкого поширення місії та стратегії підприємства.

Використовуючи стратегічну карту управлінці отримують відповіді на основні запитання: що необхідно зробити для вирішення стратегічних завдань, за рахунок чого компанія створює свою вартість. У результаті використання карти при створенні збалансованої системи показників діяльність компанії стає більш зрозумілою та структурованою.

Таким чином, правильно складена стратегічна карта повинна містити інформацію про минулу та майбутню стратегію конкретного суб'єкта господарювання. Показники, які включені в стратегічну карту повинні характеризувати як досягнуті результати, так і основні фактори, які обумовили їх. Карта сприяє якісній оцінці впливу трудового потенціалу на збільшення ефективності господарської діяльності підприємства, що в подальшому забезпечить вихід на світовий ринок, зростання конкурентоспроможності підприємства на ньому, задоволеність покупців та працівників підприємства.

### Список використаних джерел

1. Аронова Л. Balanced Scorecard – мировые стандарты и российский опыт / Л. Аронова // Intellegent Enterprise. – 2003. – № 5. URL: <http://www.balancedscorecard.ru/bsc698.htm>
2. Лаврик О.Є. Методика визначення EVA / О.Є. Лаврик // Економіка і фінанси АПК. – 2005. - № 9. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/102/35/>.
3. Мельничук Л.Ю. Система збалансованих показників (BSC) в аналізі ефективності використання нематеріальних активів / Л.Ю. Мельничук. – URL: [http://www.rusnauka.com/2.\\_SND\\_2007/Economics/19255.doc.htm](http://www.rusnauka.com/2._SND_2007/Economics/19255.doc.htm).
4. Пан Л.В. Збалансована система показників як інструмент ефективного управління стратегією організації / Л.В. Пан. URL: [http://www.library.ukma.kiev.ua/elib/NZ/NZV21\\_2003\\_economy/09\\_pan\\_lv.pdf](http://www.library.ukma.kiev.ua/elib/NZ/NZV21_2003_economy/09_pan_lv.pdf)
5. Шевченко Е. Контролинг, или Кто владеет информацией – владеет миром / Е. Шевченко // Справочник экономиста - № 3 – 2008. – С. 64-67.

## ВИСНОВКИ

Наукове монографічне дослідження з проблем та перспектив обліку, аналізу, аудиту, звітності та оподаткування в умовах євроінтеграції дає змогу зробити такі висновки:

1. В монографії наводиться комплексне висвітлення актуальних проблем в сфері обліку, контролю, аудиту, аналізу, звітності, оподаткування та консалтингу з урахуванням трансформаційних та євроінтеграційних процесів, в яких знаходиться економіка України, що, в свою чергу, вимагає науково обґрунтованого підходу до реформування всього інституційного середовища. Реформування інституційного середовища не може бути повним і ефективним без відповідного вдосконалення системи обліку, аналізу, аудиту та оподаткування, спрямованих на забезпечення ефективного функціонування економіки країни.

2. Основні результати даного наукового дослідження полягають у наступному: створенні законодавчих та організаційних передумов для реформування системи бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту і оподаткування у відповідності до євроінтеграційної стратегії України; гармонізації та узгодженні бухгалтерського та податкового законодавства в різних сферах діяльності з метою його адаптації до європейських стандартів; формування концептуальних напрямів наукових досліджень в сфері обліку, аналізу, аудиту, звітності та оподаткування з метою теоретичного обґрунтування та подальшого практичного впровадження рекомендацій.

3. В світлі глобалізаційних та євроінтеграційних процесів потребують подальших досліджень проблеми зближення правил обліку, аудиту і звітності національних облікових систем і приведення до спільного знаменника стандартів фінансової звітності, що, в свою чергу, створює передумови для виходу на міжнародні ринки капіталу.

4. В рамках системи фінансового та управлінського обліку окреслено проблеми методологічної варіантності з урахуванням особливостей



історичного розвитку національної системи обліку та сучасних світових тенденцій розвитку облікової науки.

5. Сучасні тренди і зміна парадигми в сфері менеджменту передбачають перехід від функціональної до процесно орієнтованої концепції управління, що вимагає відповідних змін в організації системи обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємств і організацій.

6. Сучасні інформаційні технології здійснюють фундаментальний вплив на розвиток системи обліку, аудиту, оподаткування і аналізу. Ефективне використання сучасних облікових і аналітичних програм забезпечить підвищення якісного рівня обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації та євроінтеграції економіки України.

7. Ключовими і найбільш перспективними напрямками обліку, контролю, аудиту, аналізу, звітності та оподаткування в найближчій перспективі стануть: взаємодія обліковців з користувачами облікової інформації, більш тісна координація і взаємодія між обліковою та аудиторською сферами діяльності; консолідація нормативно-правової бази; впровадження міжнародних стандартів і рекомендацій; подальше поглиблення процесу впровадження сучасних інформаційних та комунікаційних технологій в практику обліку, аудиту, аналізу та оподаткування.

*Наукове видання*

**СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ  
ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ, АУДИТУ, ЗВІТНОСТІ І  
ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

**Монографія**

За ред. д. е. н., професора Г. М. Колісник

Гарнітура Times New Roman  
Формат 60x84/16. Зам.№ 101  
Ум.друк.арк. 15,93. Обл.вид.арк. 12,26  
Наклад 300 прим.

Оригінал-макет виготовлено  
у редакційно-видавничому відділі  
видавництва УжНУ «Говерла»  
88000, м.Ужгород, вул. Заньковецької, 89  
E-mail: dep-editors@uzhnu.edu.ua

Видавництво УжНУ «Говерла»  
88000, м. Ужгород, вул. Капітульна, 18.  
E-mail: goverla-print@uzhnu.edu.ua

*Свідоцтво про внесення до державного реєстру видавців,  
виготівників і розповсюджувачів продукції  
Серія 3т № 32 від 31 травня 2006 року*