

**ОБЛКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Монографія

УДК 657
ББК 65

*Рекомендовано до друку
Вченою радою ДВНЗ “Прикарпатський національний університет
імені Василя Стефаника”
(протокол № 4 від 29 квітня 2014 р.)*

Рецензенти:

- Васьківська К.В.** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів суб’єктів господарювання Львівської державної фінансової академії;
- Пушкар М.С.** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аудиту, ревізії і контролінгу Тернопільського національного економічного університету;
- Стельмащук А.М.** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Хмельницького економічного університету.

Обліково-аналітичне забезпечення господарської діяльності : Монографія / за ред. І. Ф. Баланюка, Н. І. Пилипів, В. М. Якубів. – Івано-Франківськ : Видавництво : Друкарня Фоліант, 2014. – 292 с.

Видання є результатом наукової роботи вчених, які досліджують проблеми обліково-аналітичного забезпечення діяльності суб’єктів господарювання.

У монографії досліджено й висвітлено теоретико-методичні, організаційні та практичні аспекти обліку, аналізу та контролю господарської діяльності, а також розроблено пропозиції щодо вдосконалення цих процесів на сучасному етапі розвитку економічних відносин.

ISBN

**УДК 657
ББК 65**

ISBN

© Видавництво

Зміст

Вступ	5
Розділ I. Удосконалення обліку діяльності суб'єктів господарювання в системі обліково-аналітичного забезпечення	6
1.1. Нормативно-методологічні аспекти формування облікової політики підприємств	6
1.2. Проблеми формування обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку підприємств	19
1.3. Удосконалення спрощеної системи оподаткування і звітності суб'єктів малого підприємництва як передумова розвитку малого бізнесу в Україні	25
1.4. Організація та ведення обліку в господарствах сільського зеленого туризму	35
1.5. Особливості обліку та оподаткування діяльності суб'єктів малого підприємництва	42
1.6. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: особливості складання та подання	51
1.7. Місце управлінського обліку витрат у системі бюджетування	58
Розділ II. Аналіз та управління діяльністю суб'єктів господарювання : теоретико-прикладний аспект	70
2.1. Зведений регіональний платіжний баланс у системі забезпечення конкурентоспроможності регіональних просторово-економічних систем	70
2.2. Актуальні аспекти нормативної регламентації аналізу господарської діяльності підприємств	83
2.3. Організаційні засади аналітичного забезпечення системи ділового партнерства комерційного банку	96
2.4. Аналіз адекватності прийомів банкрутства як складової контролінгу	103
2.5. Оцінка земелі як інструментарій механізму використання відновлюваних природних ресурсів Карпатського регіону	110
2.6. Аналіз економічного розвитку господарств населення в межах сільських територій	121
2.7. Аналіз діяльності сільськогосподарських підприємств Івано-Франківської області: організаційно-управлінські аспекти	130
2.8. Аналіз стану та тенденцій розвитку ринку м'ясопереробної галузі	140
2.9. Формування прибутку підприємств із переробки сільськогосподарської продукції та управління ним	152
2.10. Аналіз виробництва продукції тваринництва в залежності від природно-кліматичних зон Івано-Франківської області	161
2.11. Забезпечення системності оперативного управління на підприємствах із переробки сільськогосподарської продукції	175

2.12. Організаційно-економічний механізм управління витратами виробництва на підприємствах харчової промисловості	184
2.13. Соціальна модернізація земельних відносин як механізм розвитку земельних ресурсів в умовах сучасності	192
2.14. Роль управління основними засобами в системі ресурсного забезпечення м'ясопереробного підприємства	198
Розділ III. Організаційні та методичні засади контролю діяльності суб'єктів господарювання	212
3.1. Економіко-правові та організаційні аспекти внутрішнього аудиту як форми корпоративного фінансового контролю у приватному секторі економіки	212
3.2. Професійні регламенти як інструмент контролю якості аудиту	227
3.3. Контроль в умовах підприємництва	236
3.4. Поліпшення контрольно-аналітичного забезпечення управління діяльністю підприємств в умовах фінансової кризи	243
3.5. Особливості організації аудиту основних засобів	255
Список використаної літератури	264
Додатки	290
Відомості про авторів	291

ВСТУП

В сучасних умовах господарювання система бухгалтерського обліку є основою інформаційного забезпечення управлінського процесу будь-якого суб'єкта господарювання. Своєчасне отримання достовірних даних, їх обробка, узагальнення та зберігання є передумовами прийняття обґрунтованих управлінських рішень і організації ефективної діяльності підприємства.

Система обліково-аналітичного забезпечення господарської діяльності є невід'ємним елементом управління, оскільки вона охоплює, виявлення, реєстрацію, узагальнення, збереження та передачу інформації, а також кількісно-якісну оцінку й аналіз усіх господарських операцій.

Від злагодженості й організованості обліково-аналітичного забезпечення залежить якість інформаційного обслуговування менеджерів різного рівня, а отже, й результативність функціонування суб'єктів господарювання загалом.

Дана монографія присвячена вирішенню актуальних проблем щодо недосконалості обліково-аналітичного забезпечення діяльності суб'єктів господарювання в умовах реформування системи бухгалтерського обліку.

Перший розділ монографії, “Удосконалення обліку діяльності суб'єктів господарювання в системі обліково-аналітичного забезпечення”, присвячений висвітленню основних проблем та напрямів їх вирішення щодо організації та ведення обліку, оподаткування й складання звітності суб'єктами господарювання. Над підготовкою даного розділу працювали І. Ф. Баланюк, Н. Б. Мельник – параграф 1.1, Н. І. Пилипів, Ю. В. Максимів, М. М. Матієшин – параграф 1.2, В. М. Якубів – параграф 1.3, В. В. Гловацька, О. І. Ємець – параграф 1.4, О. І. Жук – параграф 1.5, Л. С. Сас – параграф 1.6, І. Д. П'ятничук – параграф 1.7.

У другому розділі, “Аналіз та управління діяльністю суб'єктів господарювання: теоретико-прикладний аспект”, висвітлюються науково-теоретичні, організаційні та прикладні основи аналізу й управління в діяльності суб'єкта господарювання. Над підготовкою даного розділу монографії працювали О. В. Ткач – параграф 2.1, Т. М. Гнатюк, В. В. Шкроміда – параграф 2.2, О. В. Вакун, М. І. Пилипів – параграф 2.3, П. Є. Матковський – параграф 2.3, М. В. Газуда – параграф 2.5, С. І. Баланюк – параграф 2.6, Н. І. Горогоцька, Р. Д. Якубів – параграф 2.7, І. М. Ковбас – параграф 2.8, В. Я. Басараб – параграф 2.9, Ю. Р. Крива – параграф 2.10, Н. В. Гой – параграф 2.11, В. В. Василюк – параграф 2.12, М. В. Щурик – параграф 2.13, Ю. В. Неміш – параграф 2.14.

Третій розділ монографії, “Організаційні та методичні засади контролю діяльності суб'єктів господарювання”, присвячено вирішенню актуальних проблем удосконалення контрольної роботи на підприємстві в системі обліково-аналітичного забезпечення управлінської діяльності. Над підготовкою даного розділу монографії працювали С. В. Бардаш – параграф 3.1, М. М. Василюк – параграф 3.2, Д. І. Шеленко, Ю. С. Копчак – параграф 3.3, В. А. Нехай – параграф 3.4, І. Є. Галушак – параграф 3.5.

РОЗДІЛ І. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В СИСТЕМІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

1.1. Нормативно-методологічні аспекти формування облікової політики підприємств

У сучасних ринкових умовах господарювання метою діяльності кожного господарюючого суб'єкта є не лише отримання економічного зиску, а й досягнення соціального локального й суспільного ефекту. Це означає аксіоматичну трансформацію прибутку підприємства в ресурсний фактор задоволення потреб своїх працівників і населення загалом. Тобто з точки зору наукового тлумачення таке перетворення проявляється у своєчасних стабільних виплатах заробітної плати та податків й обов'язкових платежів державі.

Однак можна констатувати, що соціальна функція забезпечується суб'єктами господарювання постійно. Адже відповідно до законодавчих вимог розрахунки з персоналом і бюджетом у частині сплати податку на додану вартість, податку з доходу фізичних осіб та єдиного соціального внеску повинні проводитися незалежно від кінцевого фінансового результату – прибутку чи збитку. Водночас за нерентабельної діяльності не тільки держава має втрати на величину податку на прибуток, а й підприємство само ліквідує можливість подальшого ефективного функціонування, конкурентоспроможності, залучення нового сегмента споживачів на ринку тощо.

Потенційними причинами такого застою діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта є прийняття неефективних управлінських рішень. Останні можуть бути зумовлені не лише некомпетентністю керівництва, а й викривленням облікової інформації, формування якої часто спричинено не стільки низьким рівнем професіоналізму бухгалтера, скільки неправильно обраною на підприємстві обліковою політикою, яка “покликана забезпечувати надійність та достовірність їх фінансової інформаційної системи” [253].

“За допомогою облікової політики можна регулювати розмір балансових статей, впливати на показники фінансового стану і навіть оптимізувати оподаткування, іншими словами – ефективно управляти фінансовим станом підприємства, вибираючи ті альтернативи, які дають змогу, з одного боку, з максимальним ступенем достовірності відобразити в обліку факти господарської діяльності, а з іншого – впливати на показники фінансового стану. Недостатнє розуміння таких можливостей адміністративним персоналом підприємств є одним із суттєвих факторів низької ефективності формування облікової політики в практиці ведення обліку вітчизняних підприємств” [325].

Досвід країн з розвинутою ринковою економікою свідчить, що важливою складовою інформаційної системи управління будь-якого підприємства є інформаційна система з фінансових питань. На Заході така інформаційна система зветься “фінансовим рахівництвом” (financial accounting) і являє собою процес обліку, накопичення, обробки, підготовки та передачі необхідної фінансової інформації. Ален Шапіро, відомий своїми роботами з

корпоративних фінансів, зазначає, що “рахівництво є мовою фінансів” [253].

Питання формування, виконання, зміни облікової політики підприємства досліджують у своїх наукових працях В. Б. Клевець, Ю. Я. Лузан, М. С. Пушкар, Т. М. Сльозко, Т. М. Щирбата та інші. Актуальність указаної проблематики зумовлена можливістю вибору кожним суб'єктом господарювання варіанта відображення облікових процесів із переліку альтернативних. “Необхідність застосування облікової політики визначається двома детермінантами – коли законодавством передбачено декілька альтернативних варіантів та у випадку, коли законодавча регламентація не розроблена і підприємство самостійно розробляє способи ведення обліку” [325].

“До початку ринкових перетворень потреба у формуванні облікової політики підприємства не виникала, оскільки нормативними документами, які регламентували облік, не передбачалися будь-які варіанти відображення в обліку одних і тих же операцій фінансово-господарської діяльності. Соціалістичний варіант обліку був зорієнтований на державне макроекономічне планування. Потреба в обліковій політиці виникла у зв'язку з переходом економіки України від командно-адміністративної системи управління до ринкових умов господарювання” [234, с. 23].

“Необхідність формування облікової політики безпосередньо на підприємстві зумовлена насамперед особливостями діяльності останнього, які не можуть бути відображені з достатньою повнотою в жодному нормативному документі внаслідок їх специфічності” [126, с. 5]. Облікова політика “потребує індивідуального підходу для кожного підприємства і залежить від виду економічної діяльності, від очікуваного способу отримання економічних вигод при використанні активів конкретного підприємства, від багатьох інших чинників” [253].

Віднедавна чинником об'єктивної необхідності формування та постійного перегляду облікової політики є часта зміна законодавства з метою його адаптації до нормативних документів міжнародного значення.

“Поняття “облікова політика” офіційно стало загальноприйнятим у міжнародній термінології з фінансового обліку з листопада 1974 року, у зв'язку з прийняттям, а з 1.01.1975 р. – введенням в дію Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку № 1 “Розкриття облікової політики”. В Україні термін “облікова політика” став відомим та увійшов у бухгалтерську термінологію на початку 90-х років ХХ ст. після того, як були перекладені і видані Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а офіційно вперше його почали використовувати з 1 січня 2000 року після введення відповідних нормативно-правових актів” [234, с. 22–23].

Формування ефективної облікової політики підприємства повинно базуватися на сукупності складових облікової системи, кожна група складових якої є відокремленою частиною, разом з тим діє як частковий елемент єдиного цілого (рис. 1.1) [325].

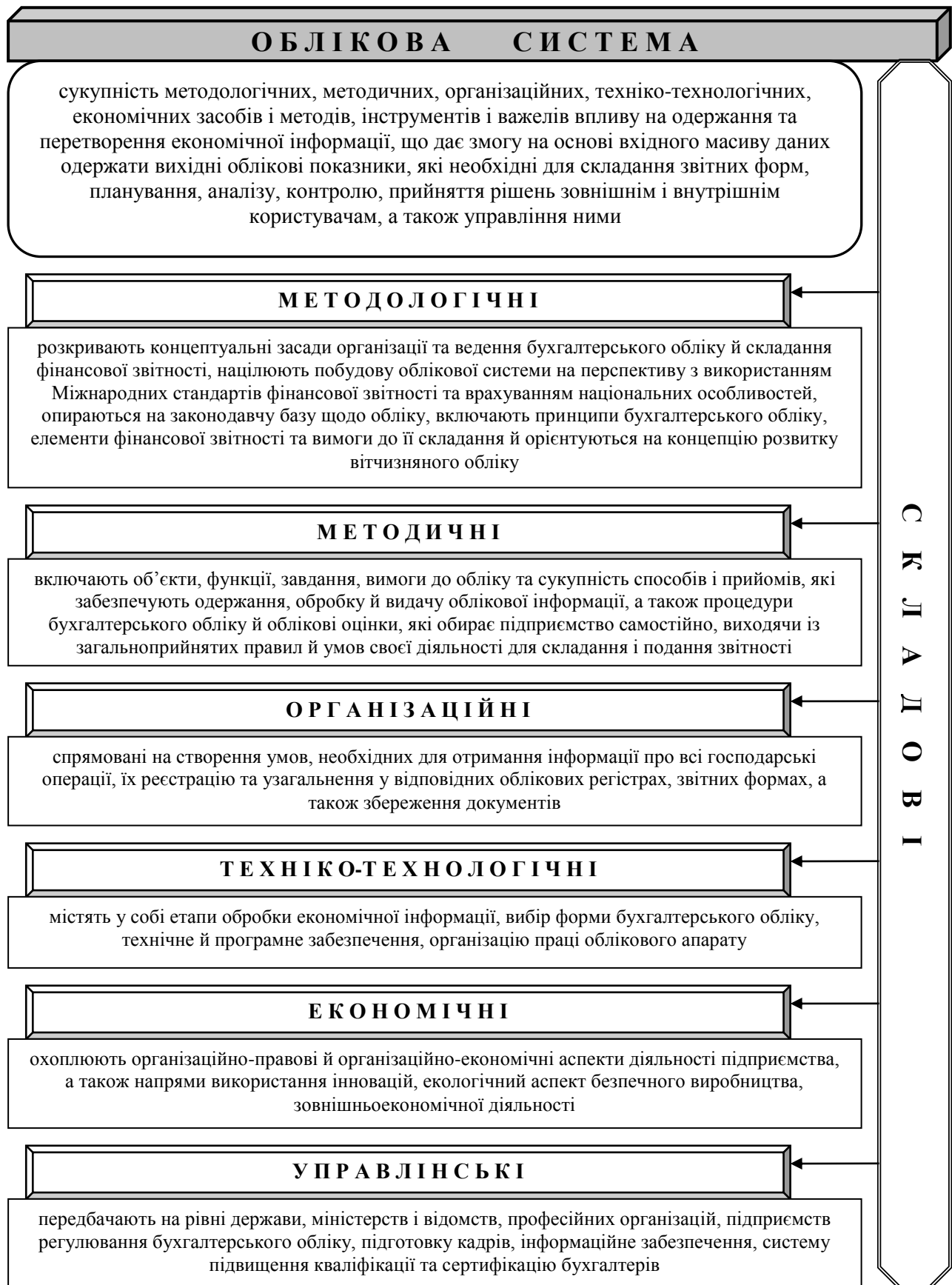


Рис. 1.1. Сукупність складових облікової системи.

Джерело: розроблено на основі [325].

“Як економічна категорія, облікова політика набула поширення в результаті формування ринкових відносин, появи підприємств різних форм власності, розширення міжнародних економічних зв’язків і наявності права вибору способів та процедур передбачених законодавством та нормативно-правовими документами щодо різних варіантів ведення обліку та складання фінансової звітності залежно від специфіки діяльності підприємств” [234, с. 26–27].

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, “*облікова політика* – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності” [96].

Спільним недоліком визначень у науковій літературі облікової політики є те, що вони її “обмежують лише складанням та поданням фінансової звітності і не поширюють на питання організації та ведення обліку” [234, с. 30], хоча вона “є ширшим поняттям, ніж власне організація бухгалтерського обліку” [126, с. 6].

Адже у вузькому розумінні *облікова політика* означає “сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку)” [267, с. 21], у широкому сенсі під нею розуміють “управління обліком” [126, с. 10] або “організацію управління обліком” [267, с. 22] із відповідними основами її формування (рис. 1.2).

Тобто *облікова політика* – “це не просто сукупність способів ведення обліку, вибрана як відповідник умовам господарювання”, а “конкретизований кодекс правил, прийомів і процедур ведення бухгалтерського обліку, складання й подання всіх видів звітності (а не тільки фінансової)”; “вибір методики обліку, за допомогою якої можна використовувати різні варіанти відображення актів господарського життя в обліку, залежно від поставленої мети” [126, с. 8, 10]. Вона пов’язана з усіма обліковими процедурами, оскільки передбачає “вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей)” [267, с. 22].

“Правильне формування та постійне дотримання облікової політики забезпечує виконання важливої вимоги до бухгалтерського обліку – економічності, тобто отримана облікова інформація за важливістю в прийнятті управлінських рішень має перевищувати витрати на її отримання” [16, с. 109].

“Облікова політика має формуватися, вписуючись в ієрархію цілей. Більше того, вона повинна мати власну мету, проте її визначення та формулювання повинно чітко узгоджуватися з метою та цілями складових об’єкта, сфер діяльності й системи управління. Таким чином, цілком природно, що мета формування облікової політики підпорядкована цілям системи управління й полягає в тому, щоб визначити прогалини в системі управління підприємством; узагальнити пов’язані з ними проблемні питання, успішне вирішення яких передбачає вибір доцільних варіантів; сприяти досягненню мети всіма підсистемами цілісної економічної системи – підприємства” [325].

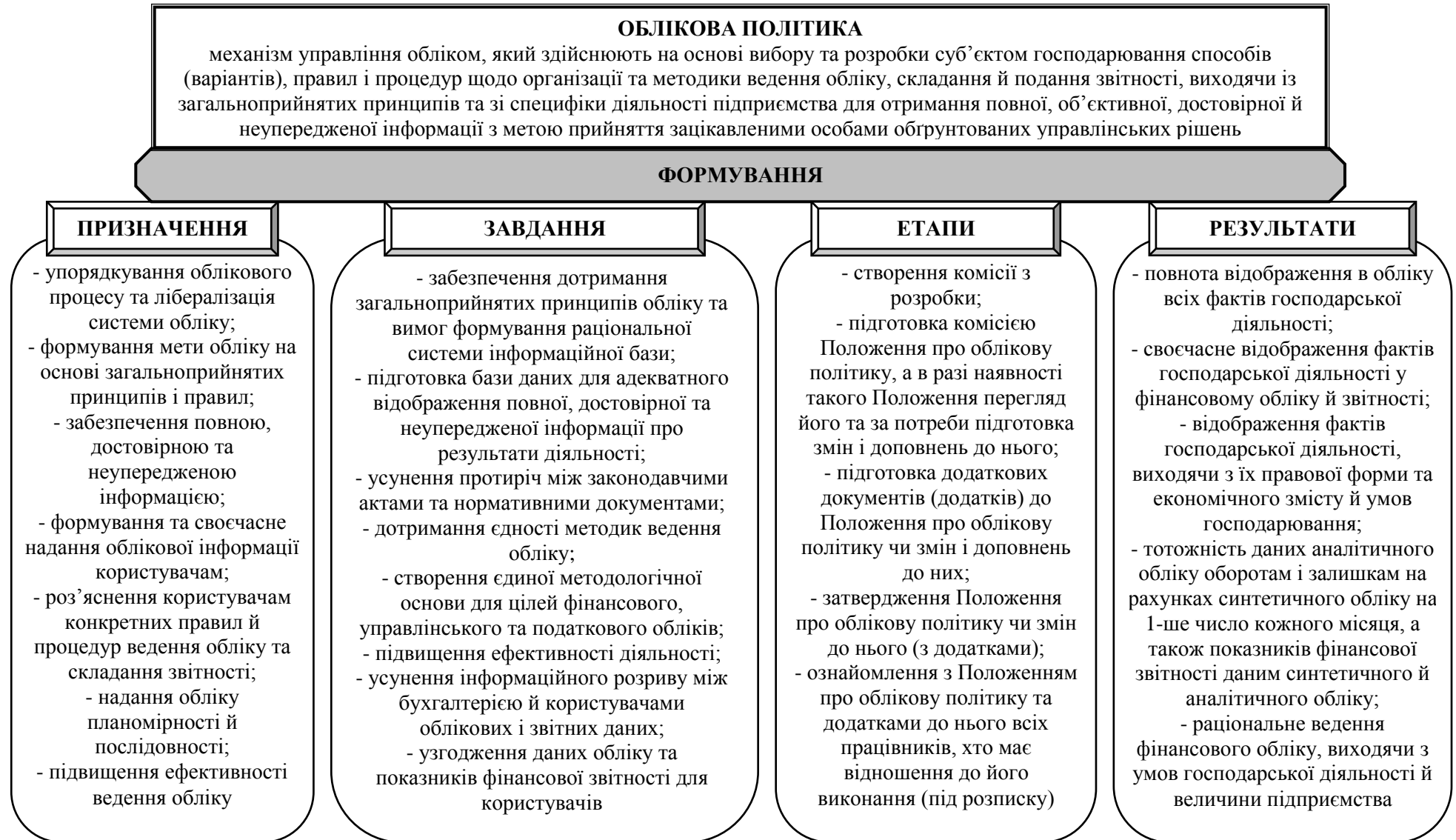


Рис. 1.2. Теоретичні основи формування облікової політики підприємства

Джерело: розроблено на основі [234, с. 30; 32–33; 158, с. 23].

“Основною метою облікової політики є забезпечення створення інформаційної системи підприємства з врахуванням вимог законодавчих актів і нормативних документів про фінансово-майновий стан та результати його діяльності, які необхідні як для внутрішніх, так і зовнішніх користувачів для прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень” [234, с. 31–32].

“Метою формування облікової політики в найзагальнішому вигляді має бути одержання максимального сумарного ефекту від діяльності підприємств. Визначення мети облікової політики, крім того, повинно включати пріоритети, стратегічні, тактичні й оперативні цілі діяльності підприємств. Вона повинна узгоджуватися з огляду особливостей діяльності суб’єктів господарювання [325].

Складовими облікової політики підприємства є:

– *суб’єкти* – власник (власники) підприємства або уповноважений орган (посадова особа) несе відповідальність за формування облікової політики, делегування повноважень щодо безпосереднього визначення якої залежить від обраної форми організації бухгалтерського обліку [96]; управлінський персонал [170];

– *об’єкти* – “об’єкти обліку, щодо яких законодавчими актами та нормативними документами передбачені кілька варіантів, і ті об’єкти, стосовно яких підприємство самостійно розробляє свій варіант організації і ведення обліку, виходячи з умов і специфіки діяльності”;

– *елементи* – конкретно вибрані або самостійно розроблені підприємством виходячи з умов і специфіки його діяльності способи (прийоми) або процедури, що стосуються організації і ведення обліку виходячи з умов і специфіки діяльності;

– *аспекти* – методичний, технічний і організаційний (рис. 1.3) [234, с. 62–82].

Відповідно до аспектів облікової політики виокремлюють її таку *структуру*:

- Загальні положення;
- Розділ 1. Методика облікового процесу;
- Розділ 2. Техніка облікового процесу;
- Розділ 3. Організація облікового процесу [253].

Виокремлюють також інші два основні аспекти облікової політики підприємств:

– *облікова політика стосовно фінансового обліку* – формування та документальне оформлення є обов’язковим для усіх підприємств, що визначено на законодавчому рівні;

– *облікова політика стосовно управлінського обліку* – законодавством не визначено її обов’язкове документальне оформлення” [158, с. 12–13].

Облікова політика визначається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку й фінансової звітності [157].

Облікова політика має свої суб’єкти регулювання на *трьох рівнях* (рис. 4), якими є на рівні держави Міністерство фінансів України, Кабінет

Міністрів України, Верховна Рада України та інші органи влади, а на рівні підприємства насамперед власник [126, с. 6].

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [96], Міністерство фінансів України здійснює нормативно-правове регулювання питань методології фінансового обліку й фінансової звітності через затвердження національних положень стандартів бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення обліку. Тобто саме цей виконавчий орган державної влади є основним у процесі формування облікової політики підприємств України загалом.

“Визначення облікової політики підприємства вимагає досконалого оволодіння як загальнометодологічними нормативно-правовими документами, які регулюють організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, так і опанування специфічних технологічних особливостей діяльності конкретного підприємства, для якого розробляється облікова політика” [126, с. 8].

“В основі нормативно-правових основ формування облікової політики підприємства лежать законодавчі акти, нормативні документи та методичні рекомендації. Будучи одним із рівнів системи нормативно-правового регулювання фінансового обліку, облікова політика поєднує державне регулювання з ініціативою підприємства з питань раціоналізації і удосконалення обліку” [234, с. 58]. Тому, згідно з вищезазначеними рівнями виокремлюють інструменти облікової політики в розрізі її чотирьох елементів: теорії, методології, технології, організації бухгалтерської служби (рис. 1.5).

Питання встановлення облікової політики належать до компетенції власника (власників) підприємства, органу, уповноваженому управляти державним майном, органу, уповноваженому управляти корпоративними правами держави [157]. Господарюючий суб’єкт визначає її самостійно “за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів” [96].

Повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення в розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку й процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант (рис. 1.6).

Одноваріантні методи оцінки, обліку й процедур до такого розпорядчого документа включати не доцільно, як імперативні для застосування підприємством норми [157].

“Вибір тих чи інших варіантів та методів ведення обліку приводить до того, що одні й ті самі факти господарського життя на різних підприємствах можуть інтерпретуватися в обліку по-різному і, відповідно, по-різному впливати на прийняття управлінських рішень” [325].

Принципи бухгалтерського обліку – це правила, якими необхідно керуватися під час вимірювання, оцінки й реєстрації господарських операцій та відображення їх результатів у фінансовій звітності [253]. Відповідно до основного з принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності – послідовності – обов’язковим є “постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної стабільної облікової політики” [96].

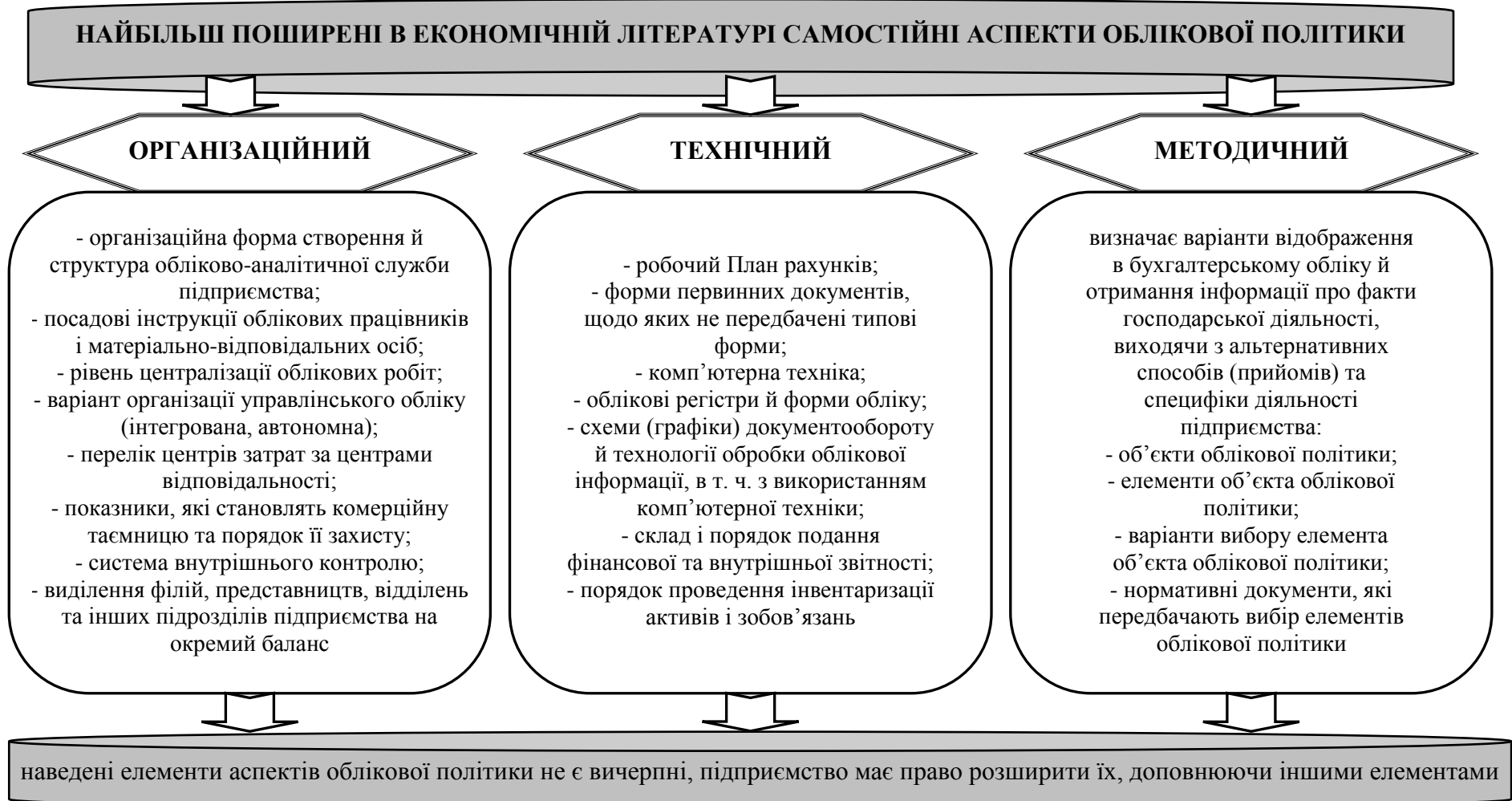


Рис. 1.3. Аспекти облікової політики підприємства.

Джерело: складено на основі [234, с. 66–82].

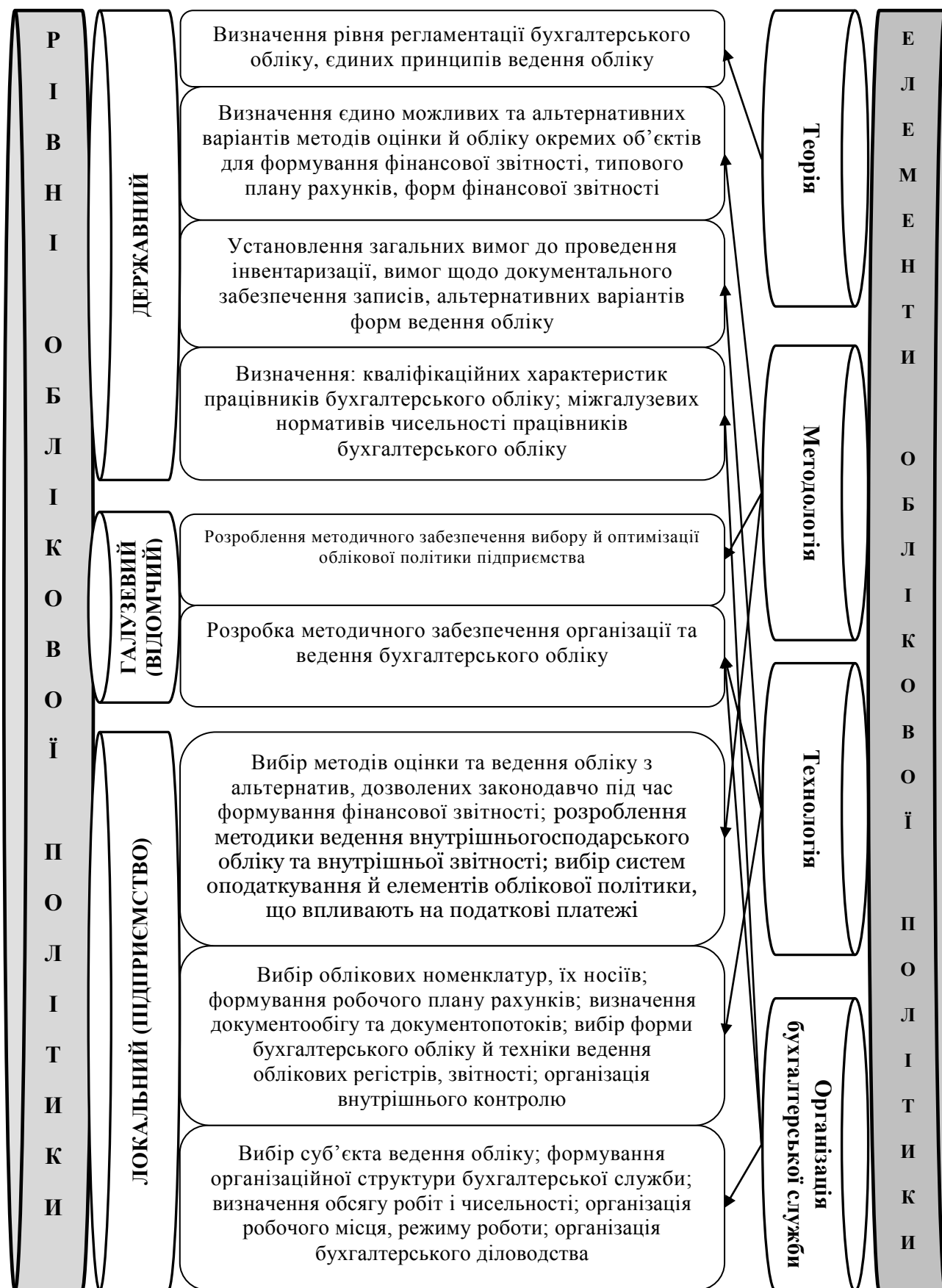


Рис. 1.4. Зміст діяльності з формування облікової політики на різних рівнях

Джерело: розроблено на основі [200, с. 37–38].

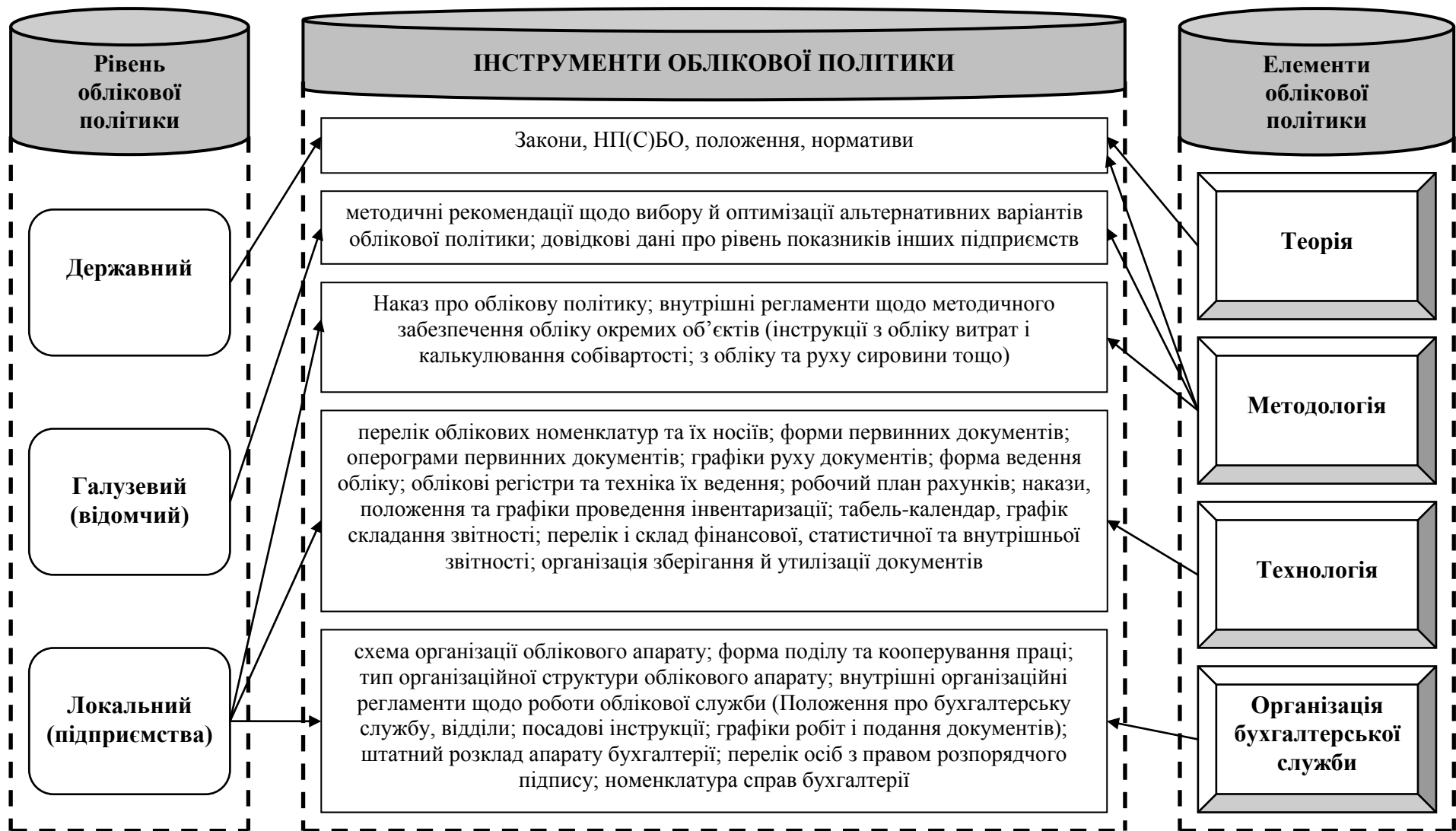


Рис. 1.5. Інструменти облікової політики підприємства.

Джерело: розроблено на основі [200, с. 34–35].

“Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності” [194].

Змінити облікову політику підприємство може, як правило, з початку року у виняткових випадках, прямо встановлених у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку з одночасним висвітленням змін у фінансовій звітності. Зокрема, якщо:

- змінюються на підприємстві статутні вимоги;
- змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку й фінансовій звітності.

Перегляд облікової політики у підприємствах має бути обґрунтований [164].

Передумовою однієї з характеристик фінансової звітності – зіставності – є “наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення й зміни облікової політики підприємства здійснюються підприємством, яке визначає її за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів” [194].

“Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності”, зокрема, у наведенні статей, стосовно яких застосовувалася різна облікова політика [195].

Господарська діяльність кожного підприємства регламентується системою нормативних актів, до яких належать закони, нормативні документи Кабінету Міністрів України, міністерств і відомств, а також внутрішні нормативні акти самих підприємств. У низці останніх важливе значення мають документи, що регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності й визначають облікову політику підприємства [253].

“З метою раціонального використання робочого часу та зменшення ймовірності помилок підприємству вигідніше розробити загальні організаційні та методичні засади облікової політики, а щодо бухгалтерських видів – деталізувати їх. Документальне оформлення всіх її основних і опосередкованих положень є не лише обов’язковим, але й об’єктивно необхідним. Це підвищує якісний рівень організації та ведення обліку, правильне складання приміток до фінансової звітності, де відображається обрана облікова політика, що забезпечує її швидке освоєння новою юридичною або фізичною особою, яка отримує статус “бухгалтерської служби” на підприємстві” [15, с. 111].

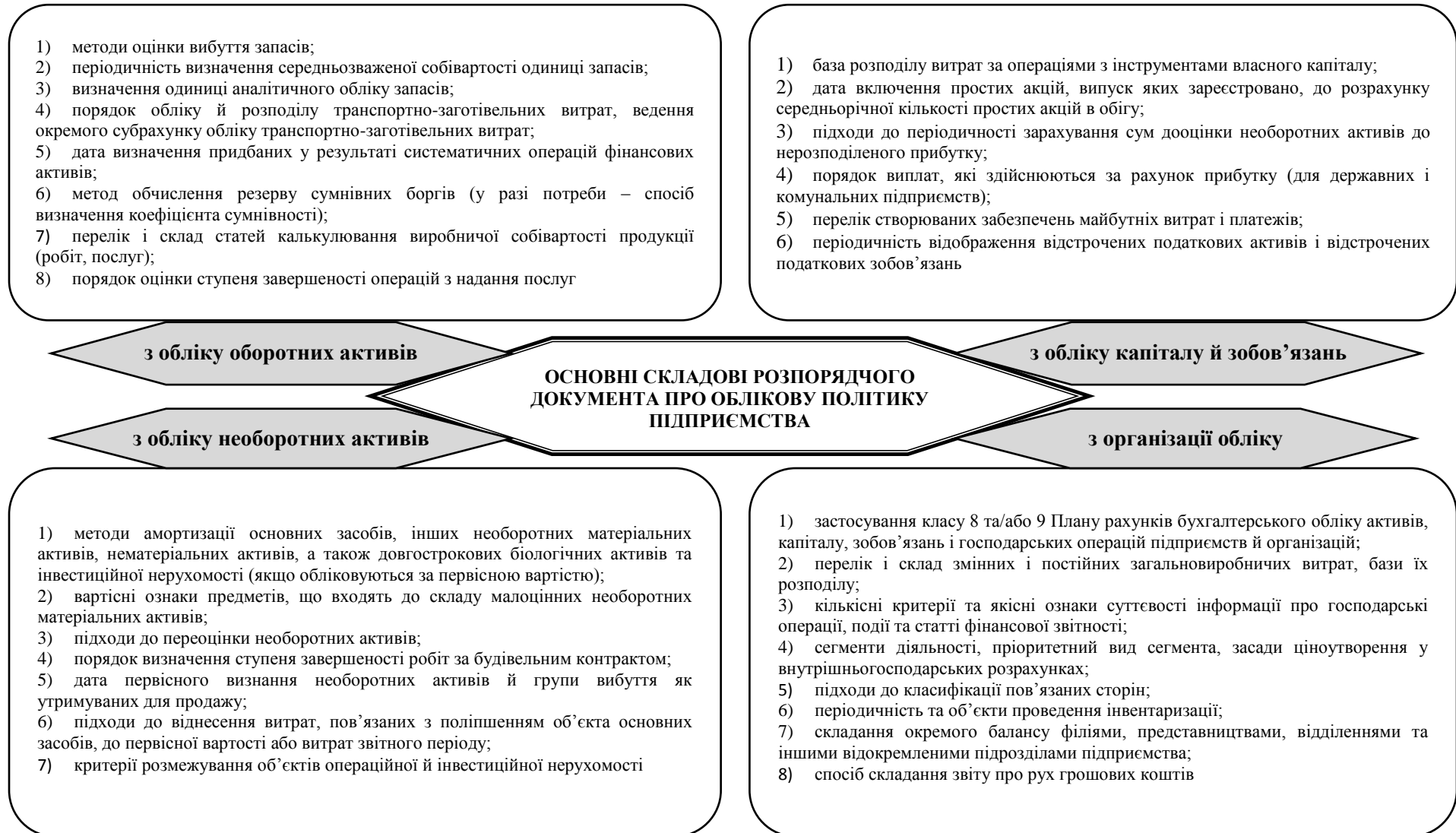


Рис. 1.6. Основні питання, які визначає розпорядчий документ про облікову політику підприємства
 Джерело: розроблено на основі [164].

“Керівництво кожного підприємства для того, щоб забезпечити належну оцінку достовірності обліку та звітності на своєму підприємстві має розробити та затвердити окремим наказом облікову політику підприємства (наказ про облікову політику; внутрішнє положення про облікову політику; розпорядження про облікову політику)” [253].

“Розпорядчий документ складається виконавчим органом управління підприємством і подається на затвердження (погодження) власнику (власникам), органу, уповноваженому управляти державним майном, органу, уповноваженому управляти корпоративними правами держави” [164].

“Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за потреби вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції. Облікова політика підприємства з урахуванням внесених змін наводиться у примітках до річної фінансової звітності у формі опису або прикладання копії розпорядчого документа про встановлення і змінення облікової політики” [157].

“Кожного року наказ про облікову політику підприємства доводиться коригувати, бо яким би досконалим він не був, але внесення змін є необхідним хоча б через доволі часті поправки, які здійснюють ...щодо змісту нормативних актів, які регулюють організацію бухгалтерського обліку. Водночас необхідність коригування наказу про облікову політику підприємства зумовлюється і внутрішніми причинами” [126, с. 34].

“Розпорядчий документ про облікову політику може фіксувати й інші важливі для підприємства питання принципів, методів та процедур складання та подання ним фінансової звітності” [253].

До наказу про облікову політику варто долучити додатки (наприклад, робочий План рахунків, схеми (графіки) документообороту, перелік первинних документів й облікових реєстрів, які розробляються підприємством самостійно й затверджуються керівником підприємства, тощо) [234, с. 201–202].

“Також доцільно, щоб на підприємстві був не тільки документ, що визначає облікову політику, але й документ, який визначає осіб, відповідальних за розробку положень облікової політики” [158, с. 22].

Водночас “за наказом, який повинен бути виданий на підприємстві для її нормативного утвердження, має визначатись методика податкового та управлінського обліку” [126, с. 9].

Для вдосконалення нормативно-методичних основ формування облікової політики підприємства доцільною є розробка та введення в дію національного П(С)БО “Облікова політика підприємства”, що дозволить покращити нормативно-правові основи фінансового обліку й зокрема, облікової політики та підвищити ефективність управління не тільки підприємством, а й економікою країни в цілому на основі генерування необхідної інформації для менеджерів [234, с. 59].

На базі цього потенційного положення мета формування облікової

політики підприємства включатиме не лише вибір сукупності методів ведення бухгалтерського обліку, а й розробку напрямів підвищення результативності проходження облікових процесів та їх оперативно-стратегічну спрямованість. Водночас, крім дотримання вимоги економічності отримання облікової інформації, забезпечиться своєчасна актуалізація її відповідності вимогам, що визначені нормативними актами із врахуванням частих змін останніх.

1.2. Проблеми формування обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку підприємств

Важливість дослідження в сучасних умовах проблем формування обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання є загальноновизнаною. Це зумовлено, насамперед, тим, що успішний розвиток підприємств прямо залежить від ефективності управління ними. При цьому значний вплив на указаний процес мають управлінські рішення, прийняття яких ґрунтується на обліково-аналітичній інформації про наявність і використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Що ж стосується реалій таких досліджень, то важливо, щоб була зібрана детальна інформація, яка би охоплювала відомості, передбачені як формами фінансової звітності, так й управлінської для проведення економічного аналізу з метою забезпечення повною мірою необхідною інформацією потреб користувачів.

Метою роботи є огляд існуючого стану обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку підприємств і формування на базі цього пропозицій щодо його вдосконалення.

Перш за все слід відзначити, що протягом останніх років відбулися радикальні зміни в інформаційному забезпеченні сталого розвитку підприємств, які привели до оновлення та доповнення існуючих форм звітності щодо результатів діяльності підприємств. У цих умовах перед науковцями відкриваються нові можливості та горизонти досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, присвячених проблемам обліково-аналітичного забезпечення, свідчить про те, що для вітчизняних і зарубіжних учених, розробка питань його здійснення різними суб'єктами господарювання в ринкових умовах господарювання є новим напрямом наукового пошуку, і ця проблема лише фрагментарно висвітлювалась у публікаціях як теоретиків, так і практиків.

Найбільш ґрунтовно проблеми обліку й аналізу розглянуті в працях таких вітчизняних і зарубіжних учених, як: Ф. Ф. Бутинець, М. А. Вахрушина, С. Ф. Голов, К. Дзурі, В. М. Жук, Т. П. Карпова, Г. Г. Кірейцев, Я. Д. Крупка, Ю. А. Мішин, Л. В. Нападовська, Б. Нідлз, В. Ф. Палій, М. С. Пушкар, А. А. Пилипенко, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, Л. К. Сук, Т. Стоун, І. Д. Фаріон, Дж. Фостер, Н. М. Хахонова, Ч. Т. Хорнгрен, А. Д. Шеремет, М. Т. Щирба та ін. Разом з тим недостатньо розглянуто взаємозв'язок обліково-аналітичного

забезпечення з управління діяльністю підприємств для забезпечення їх сталого розвитку. З огляду на вищенаведене, тема дослідження є актуальною та потребує подальшого вивчення.

Переважає більшість науковців для пояснення природи процесу формування інформації для потреб управління використовує такі поняття, як “інформаційна система”, “інформаційне забезпечення”, “обліково-аналітична система” “обліково-аналітичне забезпечення” тощо. Треба зазначити, що використання в наукових дослідженнях діаметрально протилежних трактувань одних і тих самих економічних понять, без належного обґрунтування їх змісту та доцільності використання, вносить плутанину в загальний розвиток уявлень про процес формування інформації для забезпечення інтересів різних користувачів з метою прийняття ними дієвих управлінських рішень.

Дуже часто наведені вище поняття в спеціальній економічній літературі стоять поруч, а інколи їх ототожнюють із подібними до них. Тому важливим є визначення авторської позиції для розуміння сутності таких понять та як вони співвідносяться між собою, для того щоб не було ніяких непорозумінь у твердженнях, які будуть висловлюватися надалі.

На основі критичного аналізу наукової думки ми здійснили систематизацію поглядів учених щодо трактування понять “інформаційна система”, “інформаційне забезпечення”, “обліково-аналітична система” “обліково-аналітичне забезпечення”, які наведені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Погляди вчених щодо трактування сутності понять “інформаційна система”, “інформаційне забезпечення”, “обліково-аналітична система”, “обліково-аналітичне забезпечення”

Автор	Визначення
1	2
Інформаційна система	
М. С. Пушкар, М. Т. Щирба [236, с. 25]	засіб, за допомогою якого користувачі інформації задовольняють свої потреби в зменшенні рівня ентропії (невизначеності) щодо об'єктів спостереження
Н. М. Хахонова [301, с. 232]	являє собою відкриту систему, утворену безліччю взаємопов'язаних інформаційних елементів, які забезпечують отримання, обробку, зберігання та передачу необхідної інформації з метою ефективного функціонування підприємства
Інформаційне забезпечення	
І.О. Бланк [26]	процес безперервного цілеспрямованого підбору відповідних інформативних показників, необхідних для здійснення аналізу, планування і підготовки ефективних оперативних управлінських рішень щодо всіх аспектів фінансової діяльності підприємства
В. В. Смирнова, А. О. Апостолов [11]	сукупність форм, методів та інструментів управління інформаційними ресурсами, необхідних і придатних для реалізації аналітичних та управлінських процедур, що забезпечують стабільне функціонування підприємства, його стійкий перспективний розвиток

1	2
М. Д. Крамчанінова [139]	підсистема в системі управління підприємством, що повинна включати три організаційних моменти: організацію масиву інформації, організацію потоків інформації, організацію переробки інформації
Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовський, Е. Б. Стародубцева [237]	- інформація, яка необхідна для управління економічними процесами, що зберігається в базах даних інформаційних систем; - створення інформаційних умов функціонування системи, забезпечення необхідною інформацією, включення в систему засобів пошуку, отримання, збереження, нагромадження, передачі, обробки інформації, організації банків даних
М. М. Семиколєнова [262, с. 68]	система збору, обробки і передачі фінансової і нефінансової інформації, яка використовується менеджерами для планування і контролю діяльності підконтрольних їм підрозділів, визначення затрат і оцінки отриманих результатів
Обліково-аналітична система	
С. П. Барановська [20, с. 9]	це система, що ґрунтується на даних оперативного, статистичного, фінансового і управлінського обліку, включаючи оперативні дані, і використовує для економічного аналізу статистичну, виробничу, довідкову та інші види інформації
Л. В. Усатова [293, с. 12]	комплекс взаємодіючих і взаємопов'язаних елементів, що забезпечують процес безперервного цілеспрямованого збору, обробки та оцінки інформації, необхідної для планування діяльності, розробки, прийняття та реалізації ефективних управлінських рішень
О. Д. Гудзинський, Г. Г. Кірейцев, Т. М. Пахомова [61]	це інтегрована система прийомів обліково-аналітичного забезпечення менеджменту шляхом здійснення специфічних внутрішньо системних та загальносистемних функцій
Л. В. Попова, Б. Г. Маслов, І. А. Маслова [222]; М. Д. Корінько, Г. Б. Тігаренко [285]	це система, що базується на даних бухгалтерського обліку, включаючи оперативні дані, і використовує для економічного аналізу статистичну, виробничу, довідкову та інші види інформації. Тому обліково-аналітична система являє собою збір, опрацювання та оцінку всіх видів інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень на макро- і мікрорівнях
Обліково-аналітичне забезпечення	
А. Г. Загородній [92, с. 31]	форма організації всіх видів обліку й аналізу, метою якої є забезпечення менеджерів підприємства інформацією для прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень та контролю за їхньою реалізацією
О. А. Кравченко [137, с. 1]	являє собою складний механізм, який об'єднує процеси обліку та економічного аналізу з метою створення обліково-аналітичного забезпечення, що дозволяє формувати об'єктивну інформацію відповідно до інтересів користувачів і напрямів розвитку галузі
Т. Г. Камінська [118, с. 3]	“... безперервне, цілеспрямоване формування відповідних інформаційних потоків, підпорядкованих вимогам аналізу, планування та підготовки і контролю фінансових управлінських рішень”

1	2
В. О. Волощук [46, с. 330]	слід розглядати як єдність підсистем обліку, аудиту та аналізу, взаємодіючих через інформаційні потоки в процесі формування і передачі оперативної та якісної обліково-аналітичної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття управлінських рішень у системі управління підприємством, а також зовнішніми користувачами
Н. В. Голячук [56, с. 408]	суть полягає в здійсненні облікових та аналітичних процедур у режимі реального часу, виявлення відхилень від запланованих показників і використання отриманих результатів для прийняття управлінських рішень
Р. П. Юзва [328]	це сукупність облікових і аналітичних процесів, об'єднаних у обліково-аналітичну систему та спрямованих на задоволення інформаційних потреб користувачів шляхом перетворення первинної інформації в узагальнюючу згідно з визначеними цілями, а також нормативно-правовим, методичним, організаційним, програмним, математичним, технічним та ергономічним забезпеченнями
В. В. Вольська [47, с. 86]	являє собою сукупність процесу збору, підготовки, реєстрації та зведення облікової інформації підприємств залежно від законодавчо встановленої системи ведення обліку, і проведеного на основі цієї інформації глибокого аналізу із застосуванням певних методів і прийомів.

На основі проведеного аналізу думок учених і практиків ми пропонуємо розглядати обліково-аналітичне забезпечення як комплексну систему формування, збору, аналітико-синтетичної обробки, накопичення та передачі обґрунтованої й релевантної обліково-аналітичної інформації, сформованої з використанням методів бухгалтерського обліку й економічного аналізу для прийняття управлінських рішень, здатних сприяти сталому розвитку суб'єктів господарювання. При цьому така система поєднує інформаційні технології та механізми реалізації забезпечувальних заходів, що підвищує інформаційну місткість даних про діяльність підприємства й більш повно задовольняє потреби користувачів.

Вважаємо, що поняття “обліково-аналітичне забезпечення” співвідноситься з поняттям “інформаційне забезпечення” як частина із цілим. При цьому такий продукт обліку й аналізу, яким є обліково-аналітична інформація, являє собою основу, ядро системи інформаційного забезпечення діяльності підприємств. Саме створення зазначеної системи сприятиме підвищенню ролі обліку як одної з функцій управління та забезпечить отримання оперативної, актуальної, достовірної, аналітичної інформації щодо здійснених господарських операцій для прискорення процедур внутрішньогосподарського контролю та дасть можливість підвищити ефективність управління діяльністю підприємств.

Таким чином, облік й аналіз одночасно з іншими важливими компонентами, а саме такими як планування, контроль, регулювання тощо, які в управлінському процесі розглядаються як окремі функції управління, формують загальну інформаційну систему управління підприємством (рис 1.7).

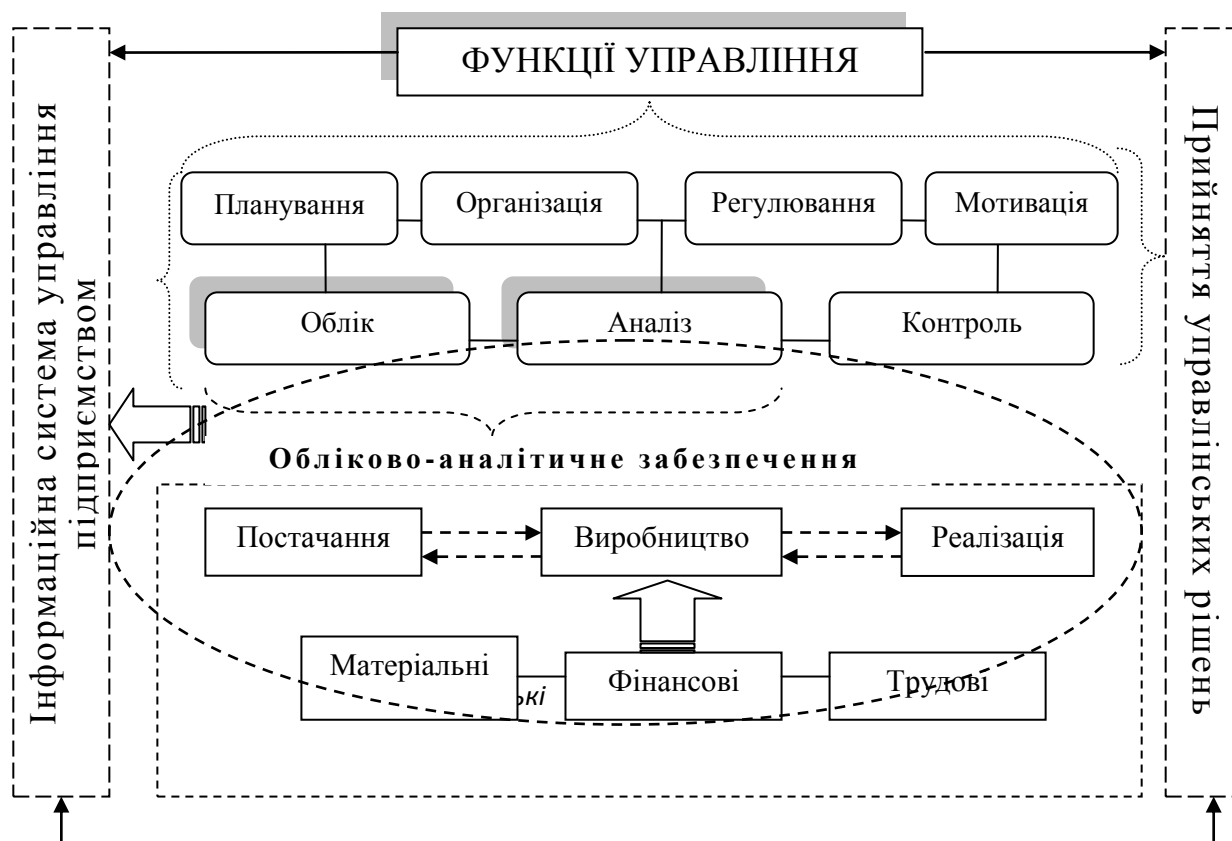
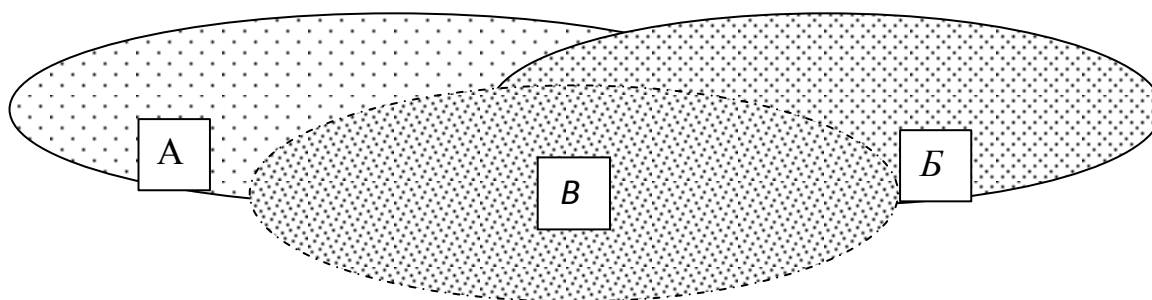


Рис. 1.7. Обліково-аналітичне забезпечення в інформаційній системі управління підприємством

Цінність обліково-аналітичного забезпечення полягає в тому, що на “виході” зазначеної системи є обліково-аналітична інформація, сформована з використанням як методів бухгалтерського обліку (спостереження, вимірювання, реєстрація, групування, класифікація й узагальнення), так й економічного аналізу (порівняння, елімінування, статистичні, балансові та ін.). Схематично це зображено на рис. 1.8.

Слід зазначити, що наявні тенденції розвитку ринкових відносин вимагають створення автоматизованих інформаційних систем, які б вирішували завдання зі спрощення процедур формування обліково-аналітичної інформації та зменшення ризиків порушення економічної безпеки діяльності суб’єктів господарювання. Такі завдання зумовлені наявністю низки проблем в обліковій практиці суб’єктів господарювання, а саме:

- низькою оперативністю збору й аналітико-синтетичної обробки інформації про діяльність структурних підрозділів у межах ієрархічної структури управління підприємством;
- відсутністю стійкого зв’язку працівників апарату управління з конкретними менеджерами різних рівнів управління;
- слабкою матеріально-технічною базою для обробки інформації тощо.



- А - інформація, сформована з використанням методів бухгалтерського обліку;
- Б - інформація, сформована з використанням методів економічного аналізу;
- В - обліково-аналітична інформація як основа прийняття управлінських рішень

Рис. 1.8. Обліково-аналітична інформація як основа прийняття управлінських рішень

Проведене дослідження дозволило встановити, що в сучасних умовах обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку підприємств повинно підтримуватися використанням автоматизованих інформаційних систем підтримки прийняття рішень, що дає можливість підвищити ефективність управління шляхом:

- автоматизації системи формування, збору, обробки та накопичення інформації для формування показників фінансової, управлінської звітності та статистичних даних;
- автоматизації контролю за переміщенням продукції (товарів, робіт, послуг) відповідно до заявлених даних;
- створення системи електронного документообігу в межах системи обліково-аналітичного забезпечення;
- формування баз даних для забезпечення цілісності, достовірності, актуальності та доступності інформації;
- організації каналів зв'язку між підрозділами підприємств різних ієрархічних рівнів управління з використанням сучасних технологій передачі даних та ін.

При цьому автоматизовані інформаційні системи підтримки прийняття рішень мають бути гнучкими, безпечними, об'єднаними в межах різних ієрархічних рівнів управління, контрольованими та врахувати особливості діяльності певної галузі.

Для реалізації системи обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю підприємств необхідно застосовувати забезпечувальні заходи, а саме:

- створення нормативно-правової бази як основи для застосування системи обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю підприємства;
- забезпечення захисту інформації від несанкціонованого та неконтрольованого ознайомлення, модифікації, знищення, копіювання,

поширення шляхом упровадження засобів технічного захисту інформації, ідентифікації й автентифікації користувачів;

- забезпечення підприємств сучасними інформаційними системами, оснащення новітніми засобами обробки та передачі інформації;

- запровадження на всіх рівнях системи аналізу ризиків як складової частини системи обліково-аналітичного забезпечення тощо.

Вважаємо, що саме реалізація вищенаведених заходів зі створення системи обліково-аналітичного забезпечення з використанням сучасних програмних продуктів дозволить:

- оперативно забезпечувати менеджерів усіх ієрархічних рівнів управління актуальною і достовірною аналітичною інформацією для прийняття рішень щодо ефективного використання ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових);

- обмежити ризики, пов'язані з розвитком підприємств, які зводяться переважно до можливості захоплення конкурентами, до втрати позицій на ринку, зменшення капіталу, відсутності інвестицій у технології, демотивації співробітників, зривів у відносинах з діловими партнерами тощо.

Отже, для забезпечення сталого розвитку підприємств необхідна об'єктивна, оперативна та достовірна інформація, яка може бути отримана при ефективній системі обліково-аналітичного забезпечення на базі автоматизованих інформаційних систем для задоволення постійно зростаючих інформаційних потреб користувачів.

1.3. Удосконалення спрощеної системи оподаткування і звітності суб'єктів малого підприємництва як передумова розвитку малого бізнесу в Україні

Суб'єкти малого підприємництва – важливий елемент становлення економіки регіону й країни загалом, оскільки вони є вагомою забезпечуючою складовою валового виробництва продовольчої та промислової продукції; рушієм розвитку торгівлі; створювачем нових робочих місць; засобом зростання доходності населення та суб'єктом, що сприяє наповненню бюджетів різного рівня.

Проте, аналізуючи тенденції становлення суб'єктів малого підприємництва в Україні, стає очевидним, що цей процес має багато складнощів і досить проблематичний. Тому необхідними й актуальними є науково-прикладні дослідження щодо пошуку можливих напрямів удосконалення умов розвитку малого бізнесу й, у т. ч., щодо питань їхнього обліку та звітності.

Проблеми функціонування суб'єктів малого підприємництва, систем їхнього обліку й звітності досліджуються такими вченими, як: Л. Бабич, М. Бондар, А. Василенко, В. Кравченко, М. Крупка, В. Литвиненко, О. Лобанов, В. Люткевич, В. Крячко, Н. Малюга, В. Сопко, В. Шелудько та ін. Водночас

нові процеси у становленні ринкової економіки в Україні, розвиток конкуренції, зміни в законодавстві постійно створюють для малих підприємств нові перешкоди в їхній діяльності. Тому потрібне є обґрунтування напрямів і передумов формування сприятливих соціально-економічних та організаційних умов для забезпечення кількісно-якісного зростання малого бізнесу в державі.

В Україні станом на 01.01.2013 р. було зареєстровано 6704488 суб'єктів господарської діяльності, з них 1405069 юридичних осіб та 5299419 фізичних осіб-підприємців. У загальній структурі вітчизняного підприємництва в країні питома вага малих підприємств становить 93,7 % на початку 2013 р., частка середніх підприємств складає 5,7 %, а великих – лише 0,6 %.

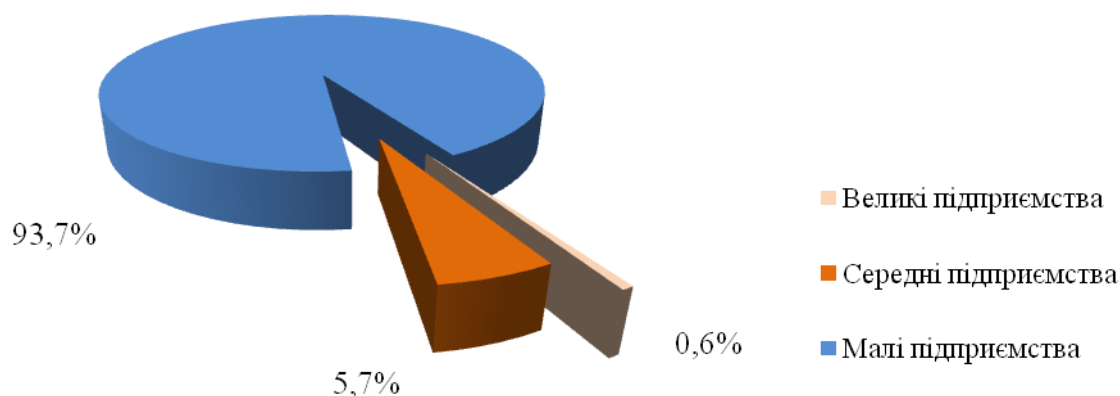


Рис. 1.9. Питома вага різних за розміром підприємств в Україні у 2013 р.*

*Джерело: власна розробка автора

З рис. 1.9 видно, що основну питому вагу в загальній кількості підприємств становлять саме малі підприємства, тому вирішення сукупності проблем, пов'язаних з їхнім становленням і розвитком є достатньо актуальним.

Аналіз аналогічних даних у регіональному розрізі показав, що найбільша кількість малих підприємств зосереджена в Івано-Франківській області, м. Київ, Миколаївській, Харківській, Закарпатській та Чернівецькій областях. Ці та деякі інші розрахунки свідчать, що значна питома вага виробництва валової продукції в Карпатському регіоні (Івано-Франківській, Львівській, Чернівецькій та Закарпатській областях) і робочих місць створюється саме в малому бізнесі. При цьому, порівнюючи тенденції розвитку суб'єктів малого підприємництва в Карпатському регіоні та Україні загалом, видно, що в західних областях ці процеси проходять значно активніше. Основними причинами цього, тобто факторами, які стимулюють активний розвиток суб'єктів малого підприємництва в Карпатському регіоні в порівнянні із загальнодержавними показниками є виділені нижче.

1. Західні області на початку 1990-х рр. були першопочатківцями в проведенні процесів роздержавлення і приватизації, що зумовило швидкий розпад середнього й великого підприємництва. Це спричинило те, що на даному етапі розвитку економіки в регіоні фактично не залишилося колишніх

гігантів-виробників, які діяли до 1990–1995 рр. Відсутність діючих великих підприємств, а також складність відновлення їхньої роботи, стимулюють розвиток малого бізнесу.

2. Територіальна близькість до західних сусідніх країн: Польщі, Словачії, Румунії, Угорщини, де спостерігається активний розвиток малого бізнесу, тобто є можливість запозичення досвіду роботи.

3. Активність місцевого населення. Два виокремлені попередні фактори сприяють формуванню високопотенційної й активної робочої сили. Оскільки високий рівень безробіття в середині 90-х років і важкі умови перехідного періоду змусили значну кількість жителів регіону, які втратили місце роботи, виїхати за кордон. Певна частина з них повернулася в Україну й привезла позитивний досвід у веденні підприємництва, нові навички та вміння, а інші – більша частина населення, яка не повернулася з-за кордону, є важливим джерелом інвестицій у розвиток нашої країни. Тобто так чи інакше створюється позитивний ефект у розвитку суб'єктів малого підприємництва.

Проте, ураховуючи всю сукупність сприятливих факторів і передумов розвитку малого бізнесу в Україні, на сучасному етапі існує багато проблем і перепон в їх становленні. Основними перешкодами у розвитку суб'єктів малого підприємництва є:

- організаційно-правові перешкоди пов'язані з недосконалістю податкового, підприємницького та бухгалтерського законодавства;
- високі ставки податків, у т. ч. єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва;
- неприйнятні умови щодо застосування спрощеної системи обліку, оподаткування і звітності для окремих груп платників єдиного податку, зокрема це стосується 2 та 3 груп “єдиноподатників”;
- недосконалість форм фінансової звітності, яка складається згідно нормами ПСБО 25 до норм чинного НПСБО 1, що унеможливує проведення порівняння показників фінансово-майнового стану та фінансово-результативної діяльності різних підприємств;
- недосконалість державної політики щодо сприяння розвитку малого бізнесу в Україні.

Таким чином, визначивши п'ять основних проблем, які стримують розвиток суб'єктів малого підприємництва в Україні, вважаємо за потрібне розробити й реалізувати Комплексну програму дій стосовно створення сприятливих умов для розвитку малого бізнесу в Україні на найближчі 5 років.

Для забезпечення розробки системної дієвої Комплексної програми необхідною є співпраця фахівців різних галузей: економістів-аналітиків, юристів з господарських питань, бухгалтерів-економістів, фінансистів з податкових питань, економістів-планувальників та практиків-підприємців. Лише взаємна робота над програмою може стати запорукою досягнення кінцевої мети.

У Комплексній програмі дій основний акцент має бути зроблено на розробку й обґрунтування системи заходів щодо вирішення проблем

організаційно-правового характеру з точки зору системи обліку, оподаткування і звітності суб'єктів малого підприємництва.

Програма заходів організаційно-правового характеру вдосконалення спрощеної системи обліку, оподаткування і звітності в інтересах створення сприятливих умов для розвитку малого бізнесу в Україні включає три головні напрями:

- удосконалення державної політики у сфері підтримки розвитку суб'єктів малого підприємництва;
- удосконалення спрощеної системи обліку й оподаткування суб'єктів малого підприємництва;
- удосконалення системи звітності суб'єктів малого підприємництва.

Перший напрям – удосконалення державної політики у сфері підтримки розвитку суб'єктів малого підприємництва.

Попередній аналіз показав, що причинами повільного розвитку малого бізнесу в Україні є як загальноекономічні явища в країні, сукупність зовнішніх факторів впливу, пов'язаних зі складністю започаткування і ведення бізнесу, так і внутрішні чинники, пов'язані з низькою інвестиційною активністю населення – потенційних підприємців, у т. ч. і молоді.

Насправді умови організації і ведення бізнесу в Україні є складними. Для підтвердження цього наведено кілька різних рейтингів. Так, за рейтингом Світового Банку “Doing Business”, у 2013 р. Україна посіла 137 місце серед 185 країн, зокрема, за показником “реєстрації підприємства” – 118 місце, “оподаткування» – 165 місце, “витрати часу на створення підприємства” – 75 місце [333].

За рейтингом “Economic Freedom Index” – у 2013 р. Україна посідала 161 місце серед 177 країн [332].

За даними звіту Всесвітнього економічного форуму про глобальну конкурентоспроможність у 2012–2013 роках, серед 144 країн Україна перебуває на 73-му місці [113].

У жовтні – листопаді 2012 року за підтримки проекту “Локальні інвестиції та національна конкурентоспроможність” (ЛІНК) Агентства США з міжнародного розвитку (USAID) Держінвестпроект України провів опитування інвесторів, що здійснюють свою діяльність в Україні [7].

В опитуванні взяли участь 130 компаній з 28 країн, які проводять свою діяльність у 16 регіонах України. Іноземні інвестиції компаній, що взяли участь в опитуванні, походять з таких країн, як Росія, Норвегія, Сербія, Чехія, Білорусь, Литва, Польща, Швейцарія, Швеція, Австрія, Німеччина, Молдова, Канада, США, Франція, Кіпр, Туреччина, Ізраїль, Данія, Болгарія, Нідерланди, Угорщина, Великобританія, Бельгія, Італія, Словаччина, Голландія, Португалія.

У ході опитування компаніям пропонувалося визначити основні проблемні питання (рис. 1.10), що виникають у них під час здійснення діяльності в Україні. За результатами опрацювання відповідей на поставлені питання підготовлено рейтинг найбільш поширених проблем іноземних інвесторів в Україні [7].

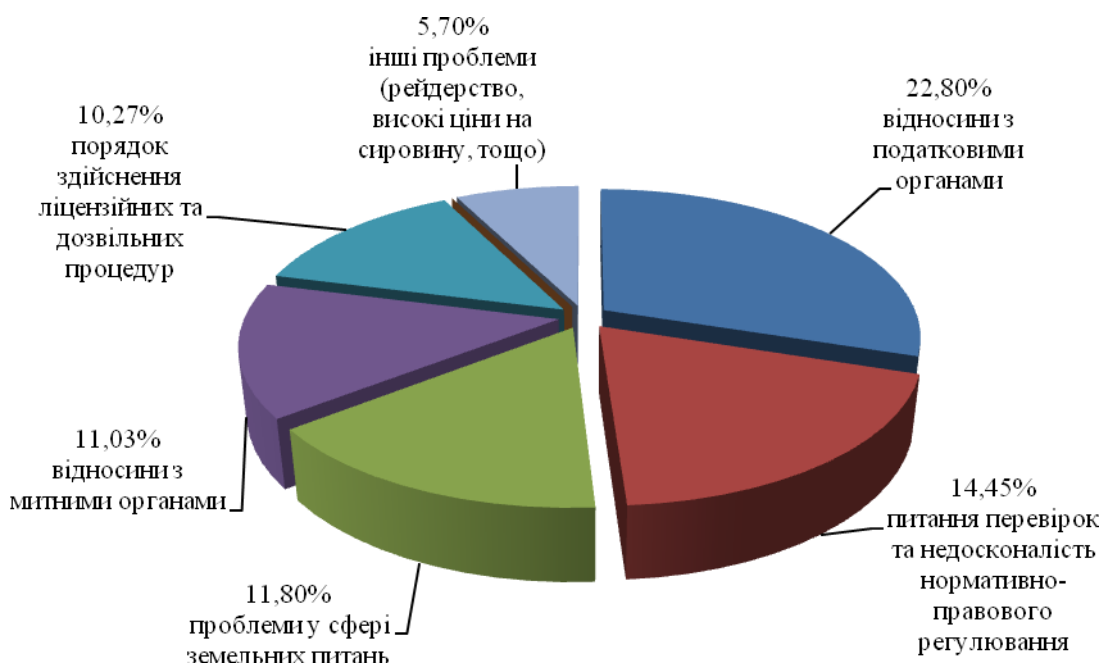


Рис. 1.10. Структура основних проблем вкладення інвестицій іноземних інвесторів в Україні*

* Джерело: [7].

У той самий час, учасники опитування відзначили й певні позитивні аспекти їхньої діяльності в Україні. Так, найбільше іноземні компанії в Україні цінують наявність кваліфікованої та доступної робочої сили, а також високий потенціал і перспективність ринку. Серед інших переваг України відзначалися зручне географічне та логістичне розташування, наявність доступу до сировини та підтримка з боку національних і регіональних органів влади.

В усіх зазначених рейтингах більшою чи меншою мірою оцінюються показники простоти створення підприємств, наявність сприятливих фінансово-економічних умов їх функціонування тощо. З них бачимо, що якраз ці питання є гальмівними чинниками в загальних процесах розвитку МСП й інвестиційної активності в країні.

Тому питання удосконалення державної політики у сфері сприяння розвитку малого бізнесу є досить актуальними.

Водночас слід зазначити, що дотепер в Україні прийнято чимало нормативно-правових актів, які регулюють питання розвитку малого підприємництва, і передбачено комплекс заходів щодо забезпечення підтримки його розвитку. Проте низка задекларованих заходів не дає очікуваних результатів. Беручи до уваги вищеописане, очевидно є необхідність удосконалення цілісної системи державного регулювання.

Державна політика у сфері підприємництва – це організована та цілеспрямована діяльність органів влади стосовно комплексу питань, пов'язаних з функціонуванням підприємництва.

Для забезпечення розробки ефективної й дієвої державної політики у сфері підприємництва важливим є врахування всієї системи взаємопов'язаних заходів, структурних елементів та взаємозв'язків між ними, а також середовища їхньої діяльності.

Нині існує багато моделей державного регулювання економіки країни, основними серед них є 4:

- американська модель, яка передбачає, що державне регулювання зводиться до використання правових та опосередкованих методів, зокрема фіскальних, з метою створення сприятливих умов для розвитку конкуренції й підприємництва;
- японська модель, що передбачає тісну взаємодію державних органів влади та корпорацій, спрямовану на досягнення стратегічних цілей в економіці;
- шведська модель, яка передбачає активне втручання держави в процес розподілу та перерозподілу доходів для створення сильної системи соціального захисту населення;
- німецька модель, що передбачає активне використання ринкових регуляторів розвитку підприємництва.

Оцінюючи позитивні характеристики певної моделі державного регулювання, неможливо однозначно встановити оптимальну модель для України, оскільки потрібно враховувати сукупність вихідних умов функціонування економіки, сприйняття змін населенням і можливість запровадження певних змін. Тому, на нашу думку, враховуючи те, що окремі заходи щодо підтримки розвитку підприємництва в Україні вже здійснюються, потрібно розробити єдину програму дій на найближчі 3–5 років, яка б передбачала ефективні інструменти та методи впливу держави на розвиток підприємництва. Суб'єкти малого бізнесу мають стати одним із пріоритетів державної підтримки господарюючих елементів. Підприємства є головним рушієм і забезпечуючою силою, що утримує й розвиває економіку країни. Тому нині важливо, щоб в Україні були створені сприятливі умови для започаткування й ведення бізнесу. Основними передумовами таких кроків мають бути:

- зменшення бюрократичних перешкод у процесі відкриття власної справи;
- зменшення податкового тиску на підприємців;
- кредитна підтримка малого бізнесу;
- розвиток інфраструктури підприємництва;
- розвиток інвестиційної політики держави та підтримка інвестиційних фондів.

Названі передумови державної підтримки підприємництва можуть стати базовими кроками під час розробки й реалізації комплексної програми дій, бо окремі відірвані від сукупності заходи не дадуть загального позитивного результату.

Другим важливим напрямом державної підтримки малого підприємництва є вдосконалення спрощеної системи обліку й оподаткування.

У 2011 р. відбулася зміна правил і процедур у застосуванні спрощеної системи обліку, оподаткування та звітності. Удосконалена система оподаткування передбачає поділ усіх малих підприємств на 6 груп, з яких: перша, друга, третя і п'ята – групи фізичних осіб-підприємців, а четверта й шоста – групи юридичних осіб-підприємців.

Критеріями віднесення певного суб'єкта господарювання до окремої групи є: кількість працюючих, обсяг валового доходу за рік і вид діяльності (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Групи платників єдиного податку

Група	Критерії за групами:		Види діяльності	Ставки податку
	наймані особи	обсяг річного доходу		
1 група (фізичні особи-підприємці)	без найманих працівників	не перевищує € 150 000 грн.	1) роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках; 2) господарська діяльність з надання побутових послуг населенню	1 %-10 % МЗП* на місяць
2 група (фізичні особи-підприємці)	одночасно не перевищує 10 осіб	не перевищує € 1 млн. грн.	1) господарська діяльність з надання послуг (у тому числі побутових) платникам єдиного податку та/або населенню; 2) виробництво та/або продаж товарів; 3) діяльність у сфері ресторанного господарства	2 %-20 % МЗП* на місяць
3 група (фізичні особи-підприємці)	одночасно не перевищує 20 осіб	не перевищує € 3 млн. грн.	будь-які види діяльності, крім тих, які заборонені платникам єдиного податку	3 % від доходу для платників ПДВ* 5 % від доходу для неплатників ПДВ*
4 група (юридичні особи)	середньооблікова кількість не перевищує 50 осіб	не перевищує € 5 млн. грн.	будь-які види діяльності, крім тих, які заборонені платникам єдиного податку	3 % від доходу для платників ПДВ* 5 % від доходу для неплатників ПДВ*
5 група (фізичні особи-підприємці)	не обмежена	не перевищує € 20 млн. грн.	будь-які види діяльності, крім тих, які заборонені платникам єдиного податку	5 % від доходу для платників ПДВ* 7 % від доходу для неплатників ПДВ*
6 група (юридичні особи)	не обмежена	не перевищує € 20 млн. грн.	будь-які види діяльності, крім тих, які заборонені платникам єдиного податку	5 % від доходу для платників ПДВ* 7 % від доходу для неплатників ПДВ*

* МЗП – мінімальна заробітна плата

* ПДВ – податок на додану вартість

* Джерело: [216, 99].

Наведені дані в табл. 1.2 показують детальні критерії визначення окремих груп платників єдиного податку та його ставки.

Очевидно, що введення цієї спрощеної системи оподаткування має великі переваги в порівнянні з попередньою системою, де передбачалися фіксовані ставки єдиного податку для всіх суб'єктів господарювання. Але, враховуючи всі переваги нової спрощеної системи оподаткування над попередньою, слід

зауважити, що вона теж має ряд суттєвих недоліків. Основними недоліками існуючої системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва є:

1) обмеженість у сферах діяльності, зокрема щодо можливостей співпраці з іншими підприємцями інших груп "єдиноподатників". У цьому відношенні мається на увазі, що наприклад суб'єкти малого бізнесу, які перебувають на другій групі не можна укласти співпрацю з підприємствами, які перебувають на загальній системі оподаткування. Це значно обмежує малого підприємця у виборі контрагента;

2) обмеженість у можливостях вільного переходу підприємця з однієї групи до іншої, зокрема з наступної до попередньої. Ця обмеженість особливо негативно відбивається в сучасних умовах нестабільної економіки та фінансової кризи;

3) нераціональне визначення бази оподаткування. У цьому аспекті вважаємо недоцільним застосування бази оподаткування єдиним податком – суми отриманого валового доходу, оскільки валовий дохід не є показником успішності діяльності. Оскільки результативність функціонування суб'єктів господарювання залежить від величини доходу й витрат або отриманого прибутку.

Тому питання подальшого удосконалення діючої спрощеної системи оподаткування підприємців є актуальними і потребують науково-прикладного обґрунтування.

Основними напрямками вдосконалення діючої спрощеної системи оподаткування можуть бути:

– зміна критеріальних умов віднесення суб'єктів малого підприємництва до певної групи платника з урахуванням зняття обмеженості у видах господарської діяльності;

– зміна умов переходу з однієї групи єдиноподатників до іншої, зокрема щодо зняття обмежень переходу від наступної групи до попередньої;

– удосконалення механізму визначення ставок єдиного податку та баз оподаткування шляхом встановлення фіксованих ставок від суми оподаткованого прибутку, а не від доходу. Крім цього, доцільно було б розширити диференціацію ставок залежно від 2 умов: 1) включення чи не включення суми ПДВ до суми єдиного податку; 2) встановлення диференційованих ставок для різних сум отриманого прибутку в межах груп.

Очевидно, що названі вище напрями вдосконалення системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва повинні узгоджуватися зі спрощеною системою обліку, тобто в міру вдосконалення системи оподаткування необхідним є уточнення визначальних засад побудови спрощеної системи обліку.

Усі зазначені напрями вдосконалення спрощеної системи обліку й оподаткування суб'єктів малого підприємництва мають бути чітко прописані в раніше згадуваній комплексній програмі дій з метою узгодження між всіма діями щодо покращення становища малих підприємців.

Третім важливим напрямом державної підтримки малого бізнесу є вдосконалення системи звітності.

У цьому баченні виділено два основні аспекти:

- 1) удосконалення податкової звітності суб'єкта малого підприємництва;
- 2) удосконалення їх фінансової звітності.

Необхідність уточнення форм податкової звітності викликана тим, що зміни до спрощеної системи оподаткування, зокрема щодо зміни баз оподаткування та ставок податку, вимагатимуть змін у формах податкової декларації малого підприємця-платника єдиного податку. Тобто в існуючій формі слід змінити базу оподаткування з доходу на прибуток підприємця за звітний період, а також за необхідності уточнити ставки єдиного податку. При цьому доцільно розширити податкову декларацію суб'єкта малого підприємництва з доповненням відомостей про понесені витрати у звітному періоді та суми оподаткованого прибутку.

Потреба внесення змін до форм фінансової звітності суб'єкта малого підприємництва викликана певними невідповідностями існуючих спрощених форм фінансової звітності стосовно форм фінансової звітності для звичайних підприємств.

ПСБО 25 встановлює зміст і форму фінансової звітності суб'єкта малого підприємництва у складі [219]:

1. Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м);
2. Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс).

Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва складається:

- суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, які визнані такими відповідно до законодавства, крім довірчих товариств, страхових компаній, банків, ломбардів, інших фінансово-кредитних і небанківських фінансових установ, суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють обмін іноземної валюти, є виробниками та імпортерами підакцизних товарів, а також суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному капіталі яких частка вкладів, що належить юридичним особам - засновникам та учасникам цих суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищує 25 відсотків;
- представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності [219].

Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва складається:

- суб'єктами малого підприємництва - юридичними особами, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України, і мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів та витрат, а також платниками єдиного податку, які відповідають критеріям, визначеним підпунктом 4 пункту 291.4 статті 291 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України.

Відповідно до п. 154.6 статті 154 розділу III Податкового кодексу України малими підприємствами (незалежно від форм власності) є підприємства, (на період з 1 січня 2011 року до 1 січня 2016 року застосовується ставка 0 відсотків для платників податку на прибуток,) в яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду нарастаючим підсумком з

початку року не перевищує три мільйони гривень та нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, є не меншим ніж дві встановлені законодавством мінімальні заробітні плати, та які відповідають одному з таких критеріїв [216; 99]:

- утворені в установленому законом порядку після 1 січня 2011 року;
- діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їхнього утворення пройшло менше трьох років), щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує три мільйони гривень, та в яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду не перевищувала двадцяти осіб;
- були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до набрання чинності цим Кодексом та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до 1 млн. грн. і середньооблікова кількість працівників складала до 50 осіб.

Новостворені підприємства та підприємства, які за результатами діяльності за минулий рік відповідають критеріям, наведеним вище, застосовують це Положення (стандарт) у поточному (звітному) році. Якщо підприємство за результатами діяльності протягом року втратило ознаки відповідності критеріям, наведеним у пункті 2 цього розділу, то фінансовий звіт таким підприємством складається за звітний період, у якому це відбулось, і подальші періоди поточного (звітного) року відповідно до НПСБО 1 [194].

Невідповідність діючих форм спрощеної фінансової звітності зі звичайними формами фінансової звітності полягає в тому, що:

- в аналізованих звітних формах не збігається нумерація статей звітів, у звичайних звітах вона змінена відповідно до НПСБО 1 (2013 р.), а в спрощеній звітності цих змін не відбулося;
- у Балансовому звіті виділено різні розділи активу і пасиву балансу;
- у Звіті про фінансові результати наведено різні класифікаційні ознаки поділу витрат і доходів підприємства.

Тому з метою встановлення відповідності між спрощеною і звичайною фінансовою звітністю задля уможливлення порівнянності показників доцільно внести зміни до форм спрощеної фінансової звітності, а саме:

- уточнити нумерацію статей спрощених форм звітності відповідно до звичайних ф. № 1 та ф. № 2, тобто встановити відповідно чотиризначну кодифікацію;
- внести зміни до виділених розділів балансу (ф. № 1-м та ф. № 1-мс) відповідно до змін, що передбачені ф. № 1 (НПСБО 1);
- внести зміни до виділених розділів Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м та ф. № 2-мс) відповідно до змін, що передбачені ф. № 2 (НПСБО 1).

Таким чином, на основі проаналізованих особливостей і характеристик існуючої спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності виявлено ряд недоліків, які гальмують загальний процес становлення малого бізнесу в Україні. Для активізації процесу розвитку суб'єктів малого підприємництва

запропоновано розробити і впровадити Комплексну програму дій, яка передбачає оптимізацію існуючої системи у трьох основних напрямках удосконалення: державної політики у сфері підтримки розвитку суб'єктів малого підприємництва; спрощеної системи обліку і оподаткування суб'єктів малого підприємництва; системи звітності суб'єктів малого підприємництва. Запропоновані зміни забезпечать створення сприятливих умов для започаткування і ведення малого бізнесу, що є важливою передумовою розвитку економіки країни, зростання інвестиційної привабливості та добробуту населення загалом.

1.4. Організація та ведення обліку в господарствах сільського зеленого туризму

У складний час ринкової економіки України розвиток сільського зеленого туризму (далі – СЗТ) потребує нагального вирішення багатьох соціально-економічних проблем різностороннього характеру. Особливо важливими є ті, з якими безпосередньо стикаються власники господарств у процесі своєї діяльності, зокрема, оподаткування, налагодження організації і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Основним нормативним документом, що регламентує організацію, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [96]. Згідно з ним державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств. Цим Законом передбачено право ведення спрощеного обліку доходів і витрат для тих підприємств, які не зареєстровані платниками податку на додану вартість, також вони можуть узагальнювати інформацію в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису [304].

Відповідно до ст. 1 Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, під бухгалтерським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання і передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для ухвалення рішень [96].

Ураховуючи вищезазначене, приватні підприємці – власники господарств СЗТ, крім своєчасного надання декларацій про доходи та інших відомостей для нарахування податків й інших обов'язкових платежів, теж зобов'язані вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність.

Однак специфіка сільського зеленого туризму вимагає особливого підходу щодо ведення обліку та складання форм звітності, які були б доступні й зрозумілі всім власникам господарств незалежно від рівня їхньої освіти. Тому процес організації обліку в господарствах СЗТ повинен бути максимально скорочений і спрощений. Також це пояснюється незначною кількістю

господарських операцій, що відбуваються в господарствах СЗТ протягом місяця, посезонною чисельністю найманих працівників, відсутністю осіб, які б займалися веденням обліку тощо.

У господарствах СЗТ облік ведеться власником господарства самостійно. Здебільшого для власників облік зводиться до порівняння отриманих доходів з понесеними в процесі діяльності витратами. Тому, виходячи з рівня підготовленості власників господарств СЗТ стосовно ведення бухгалтерського обліку, для отримання ними повної інформації щодо понесених витрат та одержаних доходів вважаємо за доцільне застосування такого бухгалтерського реєстру, як “Книга обліку доходів та витрат”, яка буде основою для визначення фінансового результату [51, с. 2135].

Також господарства СЗТ можуть самостійно обирати форму ведення бухгалтерського обліку й для цього створювати облікові реєстри, ураховуючи специфіку своєї діяльності.

Під *формою бухгалтерського обліку* розуміють певну систему взаємопов’язаних між собою облікових реєстрів установленної форми й змісту, що зумовлює послідовність і способи облікових записів [34, с.151].

Найбільш прийнятними для діяльності СЗТ є проста й спрощена форми обліку. Зокрема, при виборі власниками господарств простої чи спрощеної форми обліку варто звертати увагу на такі критерії, як середньооблікова чисельність працюючих, загальний обсяг доходу від надання послуг за календарний рік, кількість господарських операцій за місяць, кількість ліжко-місць і видів додаткових послуг тощо.

Просту форму бухгалтерського обліку можуть застосовувати господарства СЗТ, які здійснюють протягом місяця не більше 100 господарських операцій і які не мають виробництва продукції і робіт, пов’язаних з великими матеріальними витратами. Такі господарства надають послуги проживання, харчування та вони господарства використовують найманих працівників тільки посезонно – узимку та влітку, коли існує великий попит на послуги СЗТ. При простій формі обліку калькуляція туристичного продукту, тобто послуги, а також визначення кінцевого фінансового результату діяльності господарства повинні вестися в бухгалтерському реєстрі – “Журналі обліку господарських операцій”. У ньому слід реєструвати всі операції, здійснені господарством у хронологічному порядку щомісяця. За необхідності господарствам варто використовувати відомість обліку заробітної платні (Відомість 3-м), у якій ведуть облік розрахунків з оплати праці.

Спрощену форму бухгалтерського обліку з використанням реєстрів обліку майна малого підприємства можуть застосовувати господарства СЗТ, які протягом місяця здійснюють більше ніж 100, але менше ніж 300 господарських операцій. Такі господарства вже давно перетворились у значно вищі за своєю формою організації підприємницькі структури, але в результаті законодавчої неврегульованості в цій галузі вони все ще належать до сільського зеленого туризму.

Крім послуг проживання та харчування, для господарств є характерним широкий спектр інших додаткових послуг. Вони можуть обслуговувати більше

100 осіб одночасно, їх матеріальна база містить кілька жилих будиночків різного типу, у т.ч. включаючи номери класу “Люкс” з дотриманням європейських стандартів екологічного середовища [52, с. 220 – 221].

Спрощена форма бухгалтерського обліку з використанням реєстрів майна малого підприємства, що можуть використовувати господарства СЗТ, передбачає узагальнення інформації про господарські операції в таких реєстрах бухгалтерського обліку (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Регістри бухгалтерського обліку, що можуть використовувати господарства СЗТ

Регістр бухгалтерського обліку	Розділ реєстру	Спрощений План рахунків
Відомість (додаток 3) 1-м	Розділ I. Облік готівки і грошових документів	30
	Розділ II (зворотний бік). Облік грошових коштів та їх еквівалентів	31
Відомість (додаток 4) 2-м	Облік запасів	20
Відомість (додаток 5) 3-м	Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів	37, 55, 64, 68, 69
	Розділ II (зворотний бік). Облік розрахунків з оплати праці	66
Відомість (додаток 6) 4-м	Розділ I. Облік необоротних активів та амортизації (зносу)	10, 13
	Розділ II (зворотний бік). Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів	14, 15, 18, 35
Відомість (додаток 7) 5-м	Розділ I. Облік витрат	84, 85
	Розділ II. Облік витрат на виробництво	23
	Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів забезпечень майбутніх витрат і платежів	44, 70, 79
	Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів	39, 40, 47
Оборотно-сальдова відомість		Усі рахунки

Як уже зазначалося, власники господарств СЗТ можуть самостійно обирати форми бухгалтерського обліку, а також використовувати не тільки рекомендовані форми облікових реєстрів, а й розробляти власні. Для спрощення ведення та організації обліку їм слід упроваджувати диференційовані підходи щодо технології обробки облікової інформації, використовуючи при цьому відповідне програмне забезпечення.

Щодо використання спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 № 186 зі змінами й доповненнями № 627 від 27.06.2013, його можуть застосовувати суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи, які, відповідно до чинного законодавства визнані суб'єктами малого підприємництва, та юридичні особи, які не займаються цією діяльністю (крім бюджетних установ),

незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також представництвами іноземних підприємств [205].

Для забезпечення необхідної деталізації й аналітичності обліково-економічної інформації підприємства можуть вводити до спрощеного Плану рахунків субрахунки, виходячи з призначення рахунків і потреб управління. Однак застосування спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку, незважаючи на те, що кількість рахунків (крім субрахунків) значно зменшена в порівнянні із загальним Планом рахунків, потребує від власників господарств СЗТ спеціальної бухгалтерської підготовки.

Тому для полегшення власникам господарств СЗТ доцільно вести оперативно-аналітичний облік, що сприятиме деталізації відомостей про рух господарських засобів (майна) і джерел їх утворення. Для цього господарства можуть відкривати книгу аналітичного обліку предметів матеріально-технічного забезпечення. Усі придбані предмети, незалежно від того, малоцінний це інвентар чи основні засоби, заносяться в книгу аналогічно по розрахунках [252].

Узагальнення даних поточного обліку в господарствах СЗТ варто здійснювати в такій послідовності (рис. 1.11).

Накопичення своєчасної та достовірної інформації про склад та структуру господарських засобів і джерел їх формування господарства СЗТ можуть відображати за допомогою балансу. За своєю формою який має вигляд таблиці.

У лівій частині балансу, що називається актив, слід відображати господарські засоби, тобто наявне майно власників, а в правій, яку називають пасив – джерела їх формування. Схематично будову балансу подано в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Схематична будова бухгалтерського балансу

Активи	Сума, грн.	Пасиви	Сума, грн.
Господарські засоби (майно) за складом і розміщенням		Джерела утворення даних господарських засобів (майна)	
Баланс	$\Sigma =$	Баланс	$\Sigma =$

Характерною ознакою балансу, як бачимо з табл. 1.4, є рівність двох його частин лівої: активу та правої – пасиву. Ця рівність балансу пояснюється тим, що в обох його частинах відображені у вартісному вираженні одні й ті ж господарські засоби, але за різними ознаками: в активі – за складом і функціональною роллю в господарській діяльності, у пасиві – за джерелами їх утворення [314, с. 54].

Протягом місяця господарствами СЗТ здійснюються господарські операції, які викликають подвійні зміни в структурі господарських засобів і джерел їх формування, одночасно зумовлюючи такі ж самі зміни сум на відповідних двох взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. У

Дебет (Д)+ “Короткострокові позики” Кредит (К)-		Дебет (Д)+ “Готівка” Кредит (К)-	
	с. -	с. -	
+ 5 000 збільшення			- 5 000 зменшення
Дебетовий оборот	Кредитовий оборот	Дебетовий оборот	Кредитовий оборот
сальдо на кінець місяця		сальдо на кінець місяця	

Рис. 1.12. Схема відображення на рахунках господарської операції

Послідовне відображення господарських операцій, що відбувалися в господарствах СЗТ, ми пропонуємо відображати в спеціальній відомості “Журнал реєстрації господарських операцій”, схему якої подано в табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Журнал реєстрації господарських операцій за січень 2014 р.

№ і дата	Зміст господарської операції	Сума	Кореспондуючі рахунки	
			Дебет	Кредит
1. 2.01.2014 р	Погашено готівкою короткострокову позику банку	5 000	“Короткострокові позики”	“Готівка”

Для відображення руху господарських засобів і джерел їх утворення за звітний період використовують рахунки бухгалтерського обліку. Ми запропонували господарствам СЗТ використовувати умовні рахунки. На рахунку “Матеріальні цінності” слід вести облік речей, що мають певну цінність у вигляді майна господарства, предметів, товарів, зокрема, за економічним змістом він відповідає рахунку “Виробничі запаси”. Рахунок “Розрахунки з організаціями та особами” відображатиме розрахунки, які будуть надані господарству СЗТ іншими особами, наприклад, прокат лижного спорядження чи знаряддя для лову риб відпочивальникам тощо. Також можуть бути запропоновані й інші рахунки, які використовують господарства в процесі своєї діяльності.

Для узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку та перевірки повноти й правильності облікових записів і складання бухгалтерського балансу господарствам СЗТ варто використовувати оборотні відомості. За формою оборотна відомість має вигляд таблиці, у якій подають зведені дані про залишки й обороти по всіх синтетичних рахунках у грошовому вимірнику. Оскільки оборотні відомості по синтетичних рахунках будують за конкретною формою (див. табл. 1.6), яка включає певний перелік реквізитів, ми запропонували змінити код (шифр) синтетичних рахунків на номер по порядку. Це пов’язано з тим, що навіть спрощений План рахунків не зовсім підходить для використання господарствами СЗТ. Оборотна відомість матиме такий перелік реквізитів :

- номер по порядку;

- найменування синтетичних рахунків;
- початкове сальдо за дебетом або кредитом;
- обороти за місяць за дебетом і кредитом;
- кінцеве сальдо за дебетом або кредитом.

Таблиця 1.6

Оборотна відомість за синтетичними рахунками

№ п/п	Найменування рахунку	Сальдо на поч. місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	“Готівка”	5 000	-	-	-	5 000	-

За потреби власники господарств можуть також скласти оборотні відомості за аналітичними рахунками, які будують за конкретною кількісно-сумовою формою (табл. 1.7). Для її побудови використовують такі ж реквізити, як і для попередньої відомості, але до них включають одиниці виміру та кількість товарно-матеріальних цінностей. Так, в господарствах СЗТ власники надають додаткові послуги, зокрема, прокат лиж. Ми до умовного рахунку “Матеріальні цінності” і його умовного субрахунку “Лижі” для більш детального обліку ввели аналітичні рахунки “Лижі бігові”, “Лижі гірські”.

Таблиця 1.7

Оборотна відомість по аналітичних рахунках умовного субрахунку “Лижі”

№ п/п	Найменування рахунку	Ціна, грн. на день	Сальдо на поч. місяця по дебету (кредиту)		Обороти за місяць				Сальдо на кін. місяця по дебету (кредиту)	
			кількість	сума, грн.	дебет		кредит		кількість	сума, грн.
					кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.		
1	“Лижі бігові”	50,00	10	500	-	-	-	-	10	500
2	“Лижі гірські”	35,00	5	175	-	-	-	-	5	175

Узагальнюючи, варто підкреслити, що організація та ведення бухгалтерського обліку в господарствах СЗТ сприятиме отриманню повної, правдивої інформації про їх фінансовий стан і забезпечить прийняття обґрунтованих ними управлінських рішень.

З метою підвищення ефективності розвитку СЗТ ми пропонуємо вести поточний бухгалтерський облік, використовуючи просту та спрощену форми з використанням облікових реєстрів. Узагальнення даних поточного обліку запропоновано здійснювати за допомогою балансу, журналу господарських операцій, умовних рахунків бухгалтерського обліку й оборотної відомості за синтетичними й аналітичними рахунками.

1.5. Особливості обліку та оподаткування діяльності суб'єктів малого підприємництва

В сучасних умовах в країнах з ринковою економікою значну роль відіграє малий бізнес.

В нашій державі основні правові засади регулювання діяльності суб'єктів малого підприємництва головним чином визначаються Господарським кодексом України, Податковим кодексом України, Законом України “Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні”, П(с)БО 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва” [59, 216, 103, 219].

Так, зокрема, особливістю обліку й оподаткування діяльності суб'єктів малого підприємництва є можливість застосування ними спрощеної системи обліку та оподаткування.

Власне, суб'єктами спрощеної системи можуть бути фізичні та юридичні особи, які відповідно до законодавства належать до суб'єктів малого підприємництва.

Отже, відповідно до Господарського кодексу, суб'єктами малого підприємництва є:

фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи-підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 млн євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 млн євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України [59].

Разом із тим, основними напрямками державної політики у сфері розвитку малого й середнього підприємництва в Україні є:

– удосконалення та спрощення порядку ведення обліку в цілях оподаткування;

– запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва, що відповідають критеріям, установленим у податковому законодавстві;

– залучення суб'єктів малого підприємництва до виконання науково-технічних і соціально-економічних програм, здійснення постачання продукції (робіт, послуг) для державних та регіональних потреб;

– забезпечення фінансової державної підтримки малих і середніх підприємств шляхом запровадження державних програм кредитування, надання гарантій для отримання кредитів, часткової компенсації відсоткових ставок за кредитами тощо;

– сприяння розвитку інфраструктури підтримки малого й середнього підприємництва;

- гарантування прав суб'єктів малого й середнього підприємництва під час здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності;
- сприяння спрощенню дозвільних процедур та процедур здійснення державного нагляду (контролю), отримання документів дозвільного характеру для суб'єктів малого й середнього підприємництва та скороченню строку проведення таких процедур;
- організація підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів для суб'єктів малого й середнього підприємництва;
- упровадження механізмів сприяння та стимулювання до використання у виробництві суб'єктами малого й середнього підприємництва новітніх технологій, а також технологій, які забезпечують підвищення якості товарів (робіт, послуг) [103].

Потрібно зазначити, що на перших етапах становлення малого бізнесу щодо питань обліку та оподаткування діяльності суб'єктів малого підприємництва в 1998 р. було прийнято Указ Президента України від 3 липня 1998 р. “Про спрощену систему оподаткування обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва”, який утратив свою чинність із прийняттям Податкового кодексу України та з уведенням в дію Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності” [99].

Тож Податковим кодексом визначено критерії, яким повинні відповідати суб'єкти малого підприємництва щодо можливості застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

Відповідно до Податкового кодексу, спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених Податковим кодексом, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності [216].

Таким чином, суб'єкти малого підприємництва можуть обрати одну із двох систем оподаткування: загальну або спрощену.

Наприклад, юридичні особи та фізичні особи-підприємці, виходячи із загальної системи оподаткування, мають право займатися будь-яким видом діяльності, не забороненим законодавством, мати необмежений обсяг доходу і кількість найнятих робітників.

Загальна система оподаткування передбачає сплату всіх видів податків і зборів, передбачених податковим законодавством України, залежно від наявності певних об'єктів оподаткування.

Суб'єкти господарювання, які обрали спрощену систему оподаткування, сплачують єдиний податок і відповідно до законодавства поділяють на 6 груп платників єдиного податку (табл. 1.8).

Ставки єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва, які обрали спрощену систему оподаткування наведено в табл. 1.8.

**Особливості спрощеної системи оподаткування фізичних осіб-підприємців
та юридичних осіб**

Показники	Фізичні особи-підприємці				Юридичні особи	
	1 Група	2 Група	3 Група	5 Група	4 Група	6 Група
Річний обсяг доходу	до 150 тис. грн.	до 1 млн. грн.	до 3 млн. грн.	до 20 млн. грн.	до 5 млн. грн.	до 20 млн. грн.
Наймані працівники	немає	до 10 осіб	до 20 осіб	без обмежень	до 50 осіб	без обмежень
Види діяльності	роздрібний продаж товарів на ринках та/або надання побутових послуг населенню	надання послуг платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства	усі види діяльності відомі до п. 291.5 ПКУ	усі види діяльності відповідно до п. 291.5 ПКУ	усі види діяльності відповідно до п. 291.5 ПКУ	усі види діяльності відповідно до п. 291.5 ПКУ
Ставка податку	1 – 10 % розміру мінімальної заробітної плати	2 – 20 % розміру мінімальної заробітної плати	3 % від доходу в разі сплати ПДВ; 5 % від доходу в разі включення ПДВ до складу єдиного податку	5 % від доходу в разі сплати ПДВ; 7 % від доходу в разі включення ПДВ до складу єдиного податку	3 % від доходу в разі сплати ПДВ; 5 % від доходу в разі включення ПДВ до складу єдиного податку	5 % від доходу в разі сплати ПДВ; 7 % від доходу в разі включення ПДВ до складу єдиного податку
Термін сплати	авансовий внесок не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця		10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал			
Звітний період	календарний рік		календарний квартал			
Термін подачі звітності	60 календарних днів, наступних за звітним періодом		40 календарних днів, наступних за звітним періодом			

Джерело: [216, с. 309–316].

Однак Податковий кодекс передбачає таке застосування підвищених ставок:

1. Для платників єдиного податку першої, другої, третьої та п'ятої груп застосовується ставка податку в розмірі 15 % у таких випадках:

- до суми перевищення обсягу доходу, визначеного в підпунктах 1, 2, 3 і 5 пункту 291.4 Податкового кодексу;
- до доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у свідоцтві платника єдиного податку, віднесеного до першої або другої групи;
- до доходу, отриманого у разі застосування іншого способу розрахунків, ніж у грошовій матеріальній або нематеріальній формах;
- до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

2. Для платників четвертої та шостої груп ставки єдиного податку встановлюються в подвійному розмірі ставок, визначених для цих груп, тобто 6 і 10 % для платників четвертої групи та 10 і 14 % для платників шостої групи в таких випадках:

- до суми перевищення обсягу доходу, визначеного в підпунктах 4 і 6 пункту 291.4 статті 291 Податкового кодексу;
- до доходу, отриманого у разі застосування іншого способу розрахунків, ніж зазначений у цій главі;
- до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

У разі здійснення платниками єдиного податку першої і другої груп кількох видів господарської діяльності застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений для таких видів господарської діяльності.

Тож, платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати й подання податкової звітності з таких податків і зборів:

- податку на прибуток підприємств;
- податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), отриманих в результаті господарської діяльності фізичної особи;
- податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт і послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку;
- земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для провадження господарської діяльності;
- збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства.

Платники єдиного податку першої і другої груп та платники єдиного податку третьої та п'ятої груп, які не є платниками податку на додану вартість, ведуть книгу обліку доходів шляхом щоденного, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 15.12.2011 р. № 1637 "Порядок ведення книги обліку доходів

платників єдиного податку першої і другої груп та платників єдиного податку третьої групи, які не є платниками податку на додану вартість” [185].

Платники єдиного податку, які нараховують і сплачують податок на додану вартість, заповнюють і ведуть книгу обліку доходів відповідно до “Порядку ведення книги обліку доходів і витрат платників єдиного податку третьої групи, які є платниками податку на додану вартість” [191].

Фізичні особи-підприємці, які обрали загальну систему оподаткування, облік доходів і витрат, відповідно до Податкового кодексу, повинні вести в Книзі обліку доходів і витрат і мати підтверджуючі документи щодо походження товару. У Книзі на підставі первинних документів щоденно здійснюються записи про операції, що відбулися у звітному періоді.

Форму Книги обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи-підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та Порядок ведення Книги обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи-підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 16.09.2013 р. № 481 “Про затвердження форми Книги обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи-підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та Порядку її ведення” [179].

Відповідно до цього втратив чинність наказ Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 р. № 1025 “Про затвердження форми Книги обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи-підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність”.

У цілому, особливості ведення книги обліку доходів і витрат такі:

1. Книга ведеться за вибором платника податку в паперовому або електронному вигляді.

У разі обрання самозайнятою особою ведення Книги у паперовому вигляді самозайнята особа подає до контролюючого органу за основним місцем обліку примірник Книги, прошнурованої, пронумерованої, яка підлягає реєстрації, і шляхом засвідчення підписом керівника або заступника контролюючого органу та скріпленням печаткою.

Якщо самозайнята особа обирає ведення Книги в електронній формі, то вона зобов’язана: отримати посилені сертифікати відкритих ключів, сформованих акредитованими центрами сертифікації ключів, включених до системи подання податкових документів в електронному вигляді, укласти договір про визнання електронних документів з контролюючим органом і сформулювати заяву на отримання Книги та надіслати її до контролюючого органу за місцем податкового обліку засобами електронного зв’язку з дотриманням умов щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Після отримання самозайнятою особою повідомлення про реєстрацію Книги така особа здійснює операції з її ведення.

У Книзі в електронному вигляді допускаються виправлення помилок або коригування шляхом доповнення рядка, у якому відображається від'ємне або позитивне значення.

Записи в Книзі виконуються за підсумками робочого дня, протягом якого отримано дохід.

У книзі відображаються фактично отримані суми доходів від здійснення діяльності із сумарним підсумком за місяць, квартал, рік.

Фізичні особи-підприємці, зареєстровані як платники податку на додану вартість, не включають до витрат і доходу суми податку на додану вартість, що входять до ціни придбаних або проданих товарів (робіт і послуг).

Книга зберігається в самозайнятої особи протягом 3 років після закінчення звітного періоду, у якому здійснено останній запис.

Дані Книги заповнюються в гривнях з копійками та використовуються самозайнятою особою для заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи.

Важливим моментом у діяльності суб'єкта господарювання є визначення складу доходів платників єдиного податку – юридичних та фізичних осіб (табл. 1.9) і дата отримання доходу.

Датою отримання доходу платника єдиного податку є дата надходження коштів платнику єдиного податку в грошовій (готівковій або безготівковій) формі, дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг).

Для платника єдиного податку третьої групи, який є платником податку на додану вартість, і платника єдиного податку четвертої та шостої груп датою отримання доходу є дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

Для платника єдиного податку четвертої та шостої груп датою отримання доходу також є дата відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг), за які отримано попередню оплату (аванс) у період сплати інших податків і зборів.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, малі підприємства можуть вести облік двома способами й мають право самостійно обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку та способу реєстрації й узагальнення інформації в них [96]. Спрощений бухгалтерський облік відповідно до Методичних рекомендацій щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами передбачає застосування простої та спрощеної форм бухгалтерського обліку [183].

Проста форма бухгалтерського обліку передбачає використання Журналу обліку господарських операцій і застосовується малими підприємствами з незначним документооборотом (кількістю господарських операцій), що здійснюють діяльність з виконання нематеріаломістких робіт і послуг.

Склад доходів платників єдиного податку – юридичних та фізичних осіб

Доходи фізичної особи	Доходи юридичної особи
Включаються до складу доходу	
Дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі	Будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі
	При продажу основних засобів різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу
Вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг)	
У разі надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, транспортного експедирування або за агентськими договорами доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента).	
Дохід, виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим НБУ на дату отримання такого доходу	
Сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності (3 та 5 групи які є платниками ПДВ та платники єдиного податку 4 та 6 групи)	
Не включаються до складу доходу	
Суми податку на додану вартість	
Суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку	
Суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів	
Суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм	
Суми коштів, що повертаються покупцю – платнику єдиного податку та (або) повертаються платником єдиного податку покупцю якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів	
Суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств або загального оподаткованого доходу фізичної особи-підприємця	
Суми податку на додану вартість, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період сплати інших податків і зборів	
Суми коштів і вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника	
Суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів	
Дивіденди, отримані платником єдиного податку – юридичною особою від інших платників податків, оподатковані в порядку, визначеному податковим кодексом	

Джерело: [216, с. 318-319].

У Журналі записи здійснюються на підставі первинних і зведених облікових документів, відомостей про нарахування заробітної плати, амортизацію тощо з віддзеркаленням суми операції на рахунках бухгалтерського обліку. Журнал ведеться щомісячно, при цьому дані рядка “Сальдо на кінець місяця” з Журналу за попередній місяць переносяться в рядок “Сальдо на початок місяця” Журналу за звітний місяць за кожним рахунком бухгалтерського обліку. Підсумкові дані в Журналі визначають підрахунком суми оборотів за дебетом і за кредитом всіх рахунків бухгалтерського обліку та виведенням сальдо на кінець місяця. Суми дебетових і кредитових оборотів за місяць мають бути однаковими й дорівнювати сумі “Всього оборотів за місяць”.

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає узагальнення інформації про господарські операції в таких регістрах бухгалтерського обліку:

– Відомість 1-м – Розділ I. Облік готівки і грошових документів. Розділ II (зворотна сторона). Облік грошових коштів та їх еквівалентів.

– Відомість 2-м – Облік запасів.

– Відомість 3-м – Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами по податках і платежах, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів. Розділ II (зворотна сторона). Облік розрахунків з оплати праці.

– Відомість 4-м – Розділ I. Облік необоротних активів і амортизації (зносу). Розділ II (зворотна сторона). Облік капітальних і фінансових інвестицій і інших необоротних активів.

– Відомість 5-м – Розділ I. Облік витрат. Розділ II. Облік витрат на виробництво. Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів. Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів.

– Оборотно-сальдова відомість – узагальнення даних за кожним рахунком бухгалтерського обліку. Правильність заповнення оборотно-сальдової відомості полягає в рівності дебетових і кредитових оборотів за всіма рахунками та сальдо на початок і кінець періоду за дебетом і кредитом усіх рахунків.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджених Наказом Міністерства фінансів України 15.06.2011 р. № 720, суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат, зокрема відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 (суб'єкти господарювання, для яких на період з 1 квітня 2011 року до 1 січня 2016 року застосовується ставка 0 % податку на прибуток) статті 154 розділу III Податкового кодексу України, і не зареєстровані платниками податку на додану вартість можуть узагальнювати інформацію в регістрах без застосування подвійного запису для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва [184].

За бажанням суб'єкта малого підприємництва, який має право на ведення спрощеного бухгалтерського обліку, йому дозволено ведення звичайного бухгалтерського обліку у більш повному обсязі, як це роблять середні та великі підприємства.

Окрім того, з метою полегшення обліку на малих підприємствах, відповідно до Наказу № 186 від 19.04.01 р. “Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку” зі змінами й доповненнями від 27.06.2013 р. Міністерства фінансів України, затверджено спрощений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій суб’єктів малого підприємництва [186]. З метою забезпечення необхідної деталізації та аналітичності обліково-економічної інформації підприємства можуть вводити до спрощеного Плану рахунків субрахунки, виходячи із призначення рахунків, потреб управління підприємством, використовуючи назви рахунків і субрахунків загального Плану рахунків. Також малі підприємства мають право самостійного вибору, яким Планом рахунків користуватися – загальним чи спрощеним.

Ще однією особливістю малих підприємств є формування фінансової звітності. П(с)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” встановлено зміст, форму та порядок заповнення статей фінансової звітності суб’єкта малого підприємництва:

– Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма 2-м).

– Спрощений фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма 2-мс) [219].

Також слід відмітити особливості обліку єдиного внеску. До 1.10.13 р. подання звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов’язкове соціальне страхування та сплата єдиного соціального внеску платником єдиного внеску здійснювалися до Пенсійного фонду України за місцем узяття його на облік. З 1.10.2013 р. набрали чинності накази Міністерства доходів та зборів від 09.09.2013 р. “Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та Положення про реєстр страхувальників” № 458 [189] і “Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” № 454 [180]. Відповідно до прийнятих наказів облік платників єдиного внеску, подання звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов’язкове соціальне страхування та сплата єдиного соціального внеску здійснюється до органів доходів і зборів за місцем узяття їх на облік.

Тож, незважаючи на цілий ряд прийнятих нормативно-правових документів і законодавчих актів, розвиток малого бізнесу стримується й не достатньою мірою підтримується державою. Безсумнівно, розвиток малого бізнесу потребує більшої уваги з боку держави. Так, постійні зміни законодавства щодо обліку й оподаткування, зміни в підходах до встановлення критеріїв суб’єктів господарювання, методологічних аспектах облікового процесу підприємств малого бізнесу негативно впливають на діяльність суб’єктів господарювання.

1.6. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: особливості складання та подання

Ведення бухгалтерського обліку й формування фінансової звітності є важливою складовою діяльності підприємства. Бухгалтерський облік вважається обов'язковим видом обліку, на якому ґрунтуються фінансова, податкова, статистична та інші види звітності. Відповідно до ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [1], бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. У свою чергу, фінансова звітність визначається як бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Метою ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності є надання зацікавленим особам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Усі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правової форми і форми власності, зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Ринкові перетворення економіки, розвиток міжнародної торгівлі, процеси інтеграції та глобалізації фінансових ринків зумовили формування світового ринку капіталів. Усе це вимагає вироблення єдиних підходів до наведення інформації у фінансовій звітності, її уніфікації й стандартизації. Приведення у відповідність до сучасних потреб та умов господарювання, зважаючи на існуючі розбіжності в облікових системах різних країн світу.

Тож з метою однозначного трактування інформації, наведеної у фінансовій звітності, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку розробила високоякісні, зрозумілі, універсальні міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

Особливості впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в облікову систему України досліджують О. Борис, С. Голов, Ю. Камінська, В. Костюченко, В. Сопко, І. Чалий та ін. Це питання також висвітлюють професійні бухгалтерські видання.

Відповідно до ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, міжнародні стандарти фінансової звітності – це прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, які визначають порядок складання фінансової звітності [1].

Передумовами переходу вітчизняних суб'єктів господарювання на міжнародні стандарти фінансової звітності на законодавчому рівні стало укладення Угоди про партнерство й співробітництво між Україною та Європейськими співтовариствами і їх державами-членами (14.06.1994 р.), на виконання якої прийнято Постанову КМУ “Програма реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності” (28.10.1998 р., № 1706), Закон України “Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні” (16.07.1999 р., № 996-XIV), Закон України “Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС” (18.03.2004 р., № 1629-IV), Стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (24.10.2007 р., розпорядження КМУ № 911-р), Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (12.05.2011 р., № 3332-VI), Спільний лист Національного банку України (№ 12-208/1757-14830), Міністерства фінансів України (№ 31-08410-06-5/30523), Державної служби статистики України (№ 04/4-07/702) “Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності” (07.12.2011 р.) [2, с. 198], і низку інших документів.

Таким чином, процес підготовки до переходу на міжнародні стандарти обліку розпочато вже давно. Переломним став 2012 рік, коли окремих господарюючих суб’єктів зобов’язали складати фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Законодавством [1, 3] передбачено перелік суб’єктів господарювання, які з установленної дати, залежно від характеру їх економічної діяльності, зобов’язані складати фінансову звітність, а також консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Подання фінзвітності за МСФЗ від 01.01.2012 р. стало обов’язковим для публічних акціонерних товариств, банків, страховиків, добровільним – для інших підприємств (суб’єктів господарювання, крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність їх застосування.

З 01.01.2013 р. застосування МСФЗ стало обов’язковим для суб’єктів господарювання за видами діяльності: надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (група 64 КВЕД ДК 009:2010), за винятком діяльності з управління активами (група 64.3 КВЕД ДК 009:2010) (vb457609-10), (vb457609-10), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) (vb457609-10).

З 01.01.2014 р. застосування МСФЗ обов’язкове для кредитних спілок та суб’єктів господарювання за видами діяльності; допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (група 66 КВЕД ДК 009:2010) (vb457609-10), а також діяльність з управління активами (група 64.3 КВЕД ДК 009:2010) (vb457609-10).

Першим кроком на шляху до такого переходу має стати вибір основних облікових принципів, закріплених у Наказі про облікову політику. Зважаючи на відсутність єдиного підходу до облікової політики за МСФЗ, з метою уникнення двозначного розуміння положень МСФЗ, назріла потреба розкриття ключових моментів обраної підприємством облікової політики. Окрім цього, згідно із МСФЗ 1 “Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності” основні принципи та методи облікової політики слід розкривати в примітках до фінансової звітності [4]. Виходячи з МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”, облікова політика – це конкретні принципи, основи, умови та правила, прийняті компанією для підготовки й подання фінансової звітності [5].

Міжнародні стандарти фінансової звітності не визначають структуру документа про облікову політику. Погоджуємось із Ю. Камінською, яка пропонує в наказі про облікову політику передбачити такі розділи:

- загальні положення (мета положення (наказу) про облікову політику, допущення та оцінки керівництва, метод складання та валюта подання звітності);

- організація бухгалтерського обліку (опис відділу, який здійснює ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; етапи документообігу й технологія обробки облікової інформації; графік проведення інвентаризації активів і зобов'язань);

- складання фінансової звітності (опис конкретних способів відображення інформації у фінансовій звітності, з огляду на існуючі альтернативи);

- порядок внесення коригувань до фінансової звітності (розкриття методів внесення змін до облікової політики та виправлення помилок);

- додатки до облікової політики (зразки форм фінансової звітності, форм розрахунків відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань, робочий план рахунків за МСФЗ, шаблон відомості коригувань МСФЗ, регламент складання фінансової звітності, опис бізнес-процесів) [6, с. 70–74].

Підприємство визначає облікову політику за погодженням із власником (власниками) або уповноваженим ним за установчими документами органом (посадовою особою). Це може бути оформлено відповідною відміткою та підписом (печаткою) згаданих осіб у наказі про облікову політику підприємства [7].

Відповідно до МСФЗ виокремлюють консолідовану, окрему та індивідуальну звітність.

Фінансова звітність за міжнародними стандартами [8] охоплює:

- звіт про фінансовий стан на кінець періоду;

- звіт про сукупний прибуток за період;

- звіт про рух грошових коштів за період;

- звіт про зміни у власному капіталі за період;

- примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення;

- звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або в разі їх перекласифікації.

Згідно із МСБО “34 Проміжна фінансова звітність” [9], складання проміжної фінансової звітності не є обов'язковою вимогою. Зазначена звітність подається в повному складі або в стислій формі за наведеними вище формами. Підприємство може самостійно визначити період подання проміжної звітності.

Суб'єкти малого й середнього бізнесу згідно із МСФЗ поділяються на тих, хто не зобов'язаний надавати свою звітність широкому колу користувачів і тих, хто випускає фінансову звітність загального призначення для зовнішніх

користувачів і складає всі види звітності МСФЗ для малих і середніх підприємств [10, с. 8–9].

МСФЗ надають додаткові можливості у веденні обліку та складанні звітності, адже у порівнянні з національними стандартами передбачають альтернативні підходи до обліку окремих питань і вимог до розкриття інформації. Як виняток, згідно з міжнародними стандартами допускається:

– відхилення від стандартів, якщо використання вимог стандарту може ввести в оману користувачів настільки, що це суперечить меті складання звітності;

– використання положень інших стандартизаційних систем, споріднених до МСФЗ, якщо МСФЗ не містять положень, які регулюють облік певних операцій [10, с. 7–9].

Відповідно до концептуальних положень системи МСФЗ, підприємство зобов'язане розкривати необхідну згідно із МСФЗ інформацію тільки для суттєвих статей. Однією з важливих умов надання даних у звітності згідно із МСФЗ є позитивне співвідношення витрати–вигоди [10, с. 7–9].

Підприємства, які ведуть облік і формують фінансову звітність за міжнародними стандартами, зобов'язані використовувати План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, який охоплює синтетичні рахунки першого порядку. Субрахунки підприємства визначають самостійно, виходячи з потреб господарської діяльності, і відображають в обліковій політиці.

Відповідно до міжнародних стандартів (МСБО 1) фінансову звітність слід подавати принаймні щороку. Звітний рік може не збігатися з календарним. Також дозволяється практика складання звітності за 52 тижні.

Періодичність подання фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами, в Україні встановлюється національним законодавством. Фінансова звітність подається органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також іншим органам і користувачам, зокрема органам державної статистики [3]. Публічні акціонерні товариства подають квартальну звітність за МСФЗ органам статистики та податковим органам [11].

Формат звітності за МСФЗ не регламентований. Так, вітчизняним підприємствам пропонується скласти фінансову звітність за МСФЗ на основі типових форм, визначених Міністерством фінансів за національними стандартами, урахувавши основні розбіжності між вимогами національних і міжнародних стандартів, наведені в додатках до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [12]. Підприємства зобов'язані в адресній частині існуючих форм фінансової звітності зазначити, за якими стандартами складено фінансову звітність – міжнародними чи національними [13; 14, с. 6–12; 15, с. 7–8].

Підприємства, які складають фінансову звітність за МСФЗ, можуть не формувати її за національними стандартами [16]. Згідно із МСФЗ, статті з

прокресленнями (без показників) у фінансовій звітності не наводяться [13; 14, с. 6–12; 15, с. 7–8].

Підписання звітності головним бухгалтером відповідно до міжнародних стандартів (МСБО 1) не є обов'язковою вимогою. Відповідальність за складання й подання фінансових звітів несе рада директорів і / або інший керівний орган підприємства. Крім цього, згідно з нормативними документами [17; 18], отримання бухгалтерами вітчизняних підприємств сертифіката з МСФЗ не передбачено.

Вивчення положень міжнародних стандартів і публікацій за даною тематикою уможливили визначення й узагальнення деяких особливостей складання фінансової звітності за МСФЗ.

Методологія бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами визначається Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО), Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) і Тлумаченнями МСБО та МСФЗ [8].

Міжнародні стандарти (МСБО 1) визначають тільки мінімальний перелік статей, які повинні бути обов'язково наведені безпосередньо у фінансових звітах. Інші статті можуть відобразитись у звітах або у примітках до них.

Основні вимоги до складання фінансової звітності за міжнародними стандартами наведено у МСБО 1 “Подання фінансової звітності”.

Особливості наведення інформації у Звіті про фінансовий стан такі:

– статті можуть класифікуватися за критеріями поточності, ліквідності або відобразитися шляхом змішаного подання;

– витрати майбутніх періодів та доходів майбутніх періодів окремими статтями не виділяються;

– забезпечення, довгострокові фінансові активи, поточні фінансові активи, поточні фінансові зобов'язання, активи та зобов'язання за поточним податком на прибуток виокремлюють як окремі статті;

– статті цільового фінансування подаються у складі зобов'язань, гудвіл у складі нематеріальних активів (внутрішньо генерований гудвіл не може визнаватися активом); незавершене будівництво, призначене для продажу, включається до складу оборотних активів; аванси під капітальні вкладення включаються до необоротних активів; бібліотечні фонди допускається визнавати як нематеріальні активи;

– облік таких статей, як земля в постійному безкоштовному користуванні, незавершене будівництво, основні засоби в балансоутриманні, оренда цілісних майнових комплексів, вартість безкоштовно одержаних необоротних активів, аванси видані, відкладений ПДВ, не стандартизовано, тобто допускаються варіанти їх відображення за певних умов;

– уцінка запасів та знецінення може здійснюватися шляхом резервування [10, с. 9–11].

Складаючи Звіт про сукупний прибуток (Звіт про фінансові результати), необхідно враховувати положення МСБО 1 “Подання фінансової звітності”, МСБО 16 “Основні засоби”, МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів”, МСБО 38

“Нематеріальні активи”, МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”, МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”.

Міжнародні стандарти передбачають два варіанти складання цього звіту – єдиного звіту про сукупний прибуток або двох звітів – звіту про прибуток і збитки та звіту про сукупний прибуток і збитки.

Особливостями складання звіту про сукупний прибуток є:

- класифікація витрат за елементами (за характером витрат) або постатейно (за функціями в межах підприємства) з розкриттям інформації про елементи витрат у примітках;

- непрямі податки, як правило, не розглядають як складову доходу;

- класифікація доходів і витрат за критерієм операційності не обов’язкова;

- прибуток (збиток) від припиненої діяльності, від переоцінки груп вибуття за такою діяльністю (після оподаткування); фінансовий результат від списання фінансових активів, відображених за амортизованою собівартістю, наводяться як окремі статті;

- надзвичайні доходи та витрати не виділяють в окремі статті;

- дивіденди на акцію за звітний період наводять у Звіті про зміни у власному капіталі або в примітках;

- показник сукупного прибутку подають у таких розрізах: загальний сукупний прибуток; кожний компонент іншого сукупного прибутку, класифікований за своїм характером; частка іншого сукупного прибутку асоційованих і спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі;

- дані про податкові різниці у звіті не наводяться; інформація про причини розбіжностей між номінальною й ефективною ставками податку на прибуток відображається в примітках [19, с. 9–10].

Вимоги до розкриття інформації у Звіті про рух грошових коштів наведено у МСБО 1 “Подання фінансової звітності” та МСБО 7 “Звіт про рух грошових коштів”.

Особливостями складання Звіту про рух грошових коштів за МСФЗ є:

- можливість формування звіту прямим або непрямим методом;

- відсутність вимог щодо мінімального набору статей звіту;

- надходження ПДВ може відображатись окремою статтею, не обов’язково у складі показника надходжень від реалізації;

- відсотки сплачені (у сумі, що не капіталізована у вартості активів), відсотки отримані, дивіденди отримані можуть розглядатись як потоки від фінансової, операційної або інвестиційної діяльності; дивіденди сплачені – від фінансової чи операційної діяльності;

- у визначених випадках можливе згортання грошових потоків [19, с. 11; 20, с. 76–77].

Для визначення основних підходів до складання Звіту про зміни у власному капіталі за МСФЗ необхідно врахувати положення МСБО 1 “Подання фінансової звітності”. Під час складання зазначеної форми звітності за міжнародними стандартами потрібно звернути увагу на такі особливості:

- обов'язкове наведення показника загального сукупного прибутку та іншого сукупного прибутку (за кожною статтею власного капіталу);
- показник дивідендів на акцію подається у звіті або в примітках [19, с. 11; 20, с. 77–78].

Як зазначено в міжнародних стандартах, важливе значення має відображення інформації в примітках до фінансової звітності. Згідно із МСБО 1 “Подання фінансової звітності” та МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” у примітках до звітності необхідно розкривати інформацію: щодо впливу на облікову політику нових прийнятих стандартів, які ще не набрали чинності; щодо мети, політики й процесів управління капіталом; стосовно ключових рішень менеджменту, які пояснюють вибір облікової політики. Примітки наводять у довільній формі з посиланням на них у звітах та наведенням порівняльної інформації за попередній період [19, с. 12; 20, с. 78].

Окремо слід розглянути питання складання консолідованої фінансової звітності, тобто звітності групи компаній, у якій активи, зобов'язання, капітал, доходи, витрати та грошові потоки материнської компанії та її дочірніх компаній представлено як активи, зобов'язання, капітал, доходи, витрати й грошові потоки єдиного суб'єкта економічної діяльності [1]. Консолідована фінансова звітність відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства і його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці [12]. Складання консолідованої фінансової звітності регламентується МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу”, МСФЗ 7 “Фінансові інструменти: розкриття інструменти”, МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”, МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність”, МСФЗ 11 “Спільна діяльність”, МСФЗ 12 “Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання”, МСФЗ 27 “Окрема фінансова звітність”, МСФЗ 28 “Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства”, МСФЗ 32 “Фінансові інструменти: подання”, МСФЗ 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”.

Подання консолідованої фінансової звітності за МСФЗ до органів статистики не вимагається. Про складання такої звітності підприємства зобов'язані надсилати повідомлення [21; 22]. Порядком надання фінансової звітності [3] встановлено, що консолідовану фінансову звітність подають власникам (засновникам) у визначений ними термін, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу й не пізніше 15 квітня року, що настає за звітним.

Особливості складання консолідованої фінансової звітності такі:

- формування консолідованої фінансової звітності здійснюється на дату звітності материнської компанії;
- складання консолідованої фінансової звітності здійснюють з урахуванням єдиної облікової політики групи;
- на дату придбання дочірнього підприємства проводять визнання й оцінку ідентифікованих придбаних активів, зобов'язань та умовних зобов'язань купленого підприємства за їх справедливою вартістю;

– виключають внутрігрупові дебіторську й кредиторську заборгованості, капітал, доходи, витрати, грошові потоки, що належать до операцій між підприємствами групи, й об'єднують аналогічні статті активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат і грошових потоків материнського й дочірніх підприємств;

– ураховують особливості обчислення основних показників, які з'являються в момент консолідації, зокрема: гудвіл, неконтрольовану частку в прибутку або збитку консолідованих дочірніх підприємств за звітний період; неконтрольовану частку в чистих активах консолідованих дочірніх підприємств окремо від капіталу акціонерів материнської компанії [23, с. 4–7].

Згідно зі ст. 44 Податкового кодексу України [24], міжнародні стандарти є доказовою базою для податкового обліку. Відповідно до положень кодексу, для визначення об'єкта оподаткування облік доходів і витрат необхідно вести за МСФЗ з урахуванням положень Кодексу. Не зовсім зрозумілим наразі є питання складання податкової декларації з податку на прибуток підприємств з дотриманням вимог МСФЗ.

Таким чином, міжнародні стандарти фінансової звітності значно розширюють можливості суб'єктів господарювання щодо вибору форми й характеру подання інформації у звітності, зважаючи на особливості діяльності і потреби. З прийняттям Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, яке прийшло на зміну п'ятьом Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, а саме: П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, П(С)БО 2 “Баланс”, П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”, П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”, спостерігається тенденція до все більшого зближення національних стандартів з міжнародними. Так, доповнено назви окремих звітів – балансу (звіту про фінансовий стан) та звіту про фінансові результати (звіту про сукупний доход); дозволено складання звіту про рух грошових коштів прямим або непрямим методом; не вимагається наведення у звітності статей, за якими відсутня інформація до розкриття (за винятком, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді). Однак існують і протиріччя, зокрема стосовно складу проміжної фінансової звітності.

Виходячи з вищезазначеного, необхідно впорядкувати нормативні документи, які регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за міжнародними стандартами в Україні з метою уникнення колізій у законодавстві. Зміни у вітчизняному законодавстві з питань бухгалтерського обліку та в системі міжнародних стандартів фінансової звітності потребують постійного моніторингу.

1.7. Місце управлінського обліку витрат у системі бюджетування

Виокремлення бюджетування як самостійної системи зумовлене сукупністю інтеграційних процесів, які відбуваються в середовищі діяльності

вітчизняних підприємств. Ефективність такої системи залежить від чіткості поставлених завдань, оптимального визначення складових елементів і злагодженого їх функціонування.

При цьому особливої ваги набуває інформаційне забезпечення процесу бюджетування, яке повинне задовольняти потреби менеджерів в якісній обліково-аналітичній і планово-контрольній інформації щодо різних напрямів бізнесу, виробництва окремих видів продукції, їх собівартості та структури витрат.

Тому ключовою ланкою забезпечення дієвості бюджетування є управлінський облік витрат. Саме він виступає засобом оцінки результатів роботи окремих структурних підрозділів, аналізу ефективності витрачання ресурсів, контролю за дотриманням запланованих показників та формування системи повноважень і відповідальності за досягнення поставлених цілей у господарській діяльності підприємства.

Проблеми розвитку управлінського обліку витрат досліджували як зарубіжні, так і вітчизняні науковці: А. Ф. Аксененко, П. Й. Атамас, А. В. Букалов, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, А. М. Герасимович, С. Ф. Голов, Н. М. Грабова, З. В. Гуцайлюк, К. Друрі, Р. Ентоні, П. В. Іванюта, В. Б. Івашкевич, Я. П. Іщенко, З. В. Задорожний, Т. П. Карпова, В. М. Кмінь, Г. В. Козаченко, А. М. Кузьмінський, В. О. Ластовецький, С. О. Левицька, Б. М. Литвин, О. В. Лишиленко, Е. Майер, В. Моссаковський, Л. Нападовська, Ж. К. Нестеренко, Б. Нідлз, В. Ф. Палій, Г. О. Партин, Н. І. Пилипів, М. С. Пушкар, В. І. Савич, І. Б. Садовська, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, С. О. Стуков, Н. Тлучкевич, В. Є. Труш, І. Д. Фаріон, В. Хліпальська, П. Я. Хомин, Ч. Т. Хорнгрен, М. Г. Чумаченко, Н. В. Шандова, А. Д. Шеремета, Л. В. Яценко та ін.

Аналіз літературних джерел показав, що вченими проведені дослідження щодо обґрунтування місця бюджетування та ролі його в системі управлінського обліку, що було спричинене недостатнім його розвитком. У результаті цього розгляд функціонування системи бюджетування з власними складовими, у тому числі й управлінського обліку витрат, залишився поза колом досліджуваних питань науковців.

Однак у сучасних умовах інтеграційних модифікацій бюджетування вийшло за межі управлінського обліку. Тому вважаємо актуальним дослідження питання бюджетування як самостійної системи через визначення в ньому місця управлінського обліку витрат.

Проведений аналіз наукової літератури щодо визначення економічної сутності управлінського обліку показав, що існують розбіжності в поглядах науковців із цього питання.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, управлінський облік вважають внутрішньогосподарським, який є системою обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [96].

Також цим Законом визначено, що підприємства повинні самостійно розробляти системи й форми внутрішньогосподарського (управлінського)

обліку, звітності та контролю господарських операцій. Тобто, з одного боку, бухгалтері-аналітики мають повну свободу у вирішенні питання стосовно організації та ведення управлінського обліку, а з іншого, – невизначеність щодо базових принципів.

Таке законодавче трактування терміна є досить узагальненим і не дає можливості чітко визначити його економічну сутність, тому частина науковців дає своє бачення в трактуванні терміна “управлінський облік”.

Зокрема, Ч. Хорнгрен стверджує, що “управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збір, систематизація, аналіз, інтерпретація й передача інформації, необхідної для управління будь-яким об’єктом” [305, с. 8]. Тобто акцентується увага на основних характеристиках облікового процесу (виявлення, вимір тощо) з метою управління суб’єктом господарювання.

Розвинули це твердження такі науковці, як В. Труш, який у своєму визначенні уточнює необхідність управління підприємством у розрізі структурних підрозділів [290, с. 15], і С. Голов, який говорить про забезпечення підзвітного використання ресурсів [54, с. 16].

Інші науковці (К. Друрі, А. Загородній, С. Левицька, Л. Нападовська, А. Шеремета) у трактуванні терміна “управлінський облік” зосереджують увагу на підготовці інформації для реалізації управлінських функцій: планування, контролю, регулювання та ін. [76, с. 28; 93, с. 584; 148, с. 27; 192, с. 50; 320, с. 17], цим самим указуючи на його практичне застосування в діяльності підприємства.

У ході проведеного дослідження нами вивчено ті зміни в розвитку управлінського обліку, які зумовлюють збагачення та розширення його змісту.

Так, на початку становлення управлінського обліку його основним змістом був облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, що дозволило деяким ученим ототожнювати його з виробничим обліком [72, с. 11; 269, с. 483; 312, с. 2]. Це пояснюється такими обставинами: існуючими потребами виробництва, орієнтованими на витратний механізм; складністю обліку та калькулюванням витрат.

У нинішніх умовах учені розкривають зміст управлінського обліку значно ширше, ніж обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Він охоплює весь спектр операцій, пов’язаних з управлінням собівартістю продукції: узагальнення нормативів витрат, планування та прогнозування собівартості продукції, облік фактичних витрат і калькулювання собівартості продукції, аналіз витрат та собівартості продукції, підготовку проектів управлінських рішень.

За результатами дослідження встановлено, що розвиток управлінського обліку привів до об’єднання в єдину систему різних функцій управління. Тому є справедливим твердження, що сучасний управлінський облік вийшов за рамки традиційного бухгалтерського обліку, об’єднуючи різноякісну інформацію для обслуговування різних функцій управління; управлінський облік набув принципово нових якостей, які не характерні для його складових елементів. Це і є найбільшою перевагою управлінського обліку [290, с. 19].

Дискусійним є питання наближеності та неточності інформації в управлінському обліку, що виступає в науковій літературі однією з відмінностей управлінського обліку від фінансового.

Завданням управлінського обліку, як і фінансового, є обробка інформації стосовно діяльності суб'єктів господарювання, про що говорить законодавче визначення цього терміна. Однак різною є їхня мета – в управлінському обліку здійснюється деталізація інформації про роботу підрозділів, а у фінансовому – дані узагальнюються по підприємству в цілому.

Слід зазначити, що фінансовий облік лише фіксує показники та виводить їх у відповідні звіти, а це у свою чергу, формує проблему часової відповідності до дійсного відображення фінансового стану підприємства на певну дату.

Управлінський ж облік, окрім виявлення, виміру, накопичення, аналізу інформації, здійснює її підготовку й інтерпретацію для потреб менеджерів, для виведення оптимальних управлінських рішень щодо планування й організації діяльності в майбутньому.

Ось тут і формується, на нашу думку, вектор конфліктів стосовно наближеності даних, оскільки після їх обробки й інтерпретації, у процесі яких управлінським обліком для вибору більш результативного рішення, відбувається насичення даних не тільки обліковою інформацією, а й необліковою (досвід і знання менеджерів, проектно-кошторисна документація, результати маркетингового дослідження та ін.), що й вносить певну орієнтованість та наближеність.

Управлінський облік розробляється для конкретного підприємства у відповідній галузі, організовується всередині підприємства її управлінцями й перебуває у взаємозв'язку із системою контролю. Він передбачає формування внутрішніх звітів з метою періодичного планування, контролю й оцінки, для прийняття обґрунтованих рішень у ситуаціях, які складаються в зовнішньому та внутрішньому середовищах функціонування підприємства. Управлінський облік пов'язує обліково-аналітичний процес із процесом управління. У його рамках розглядаються дані про витрати й результати господарської діяльності в розрізі необхідних для управління об'єктів для прийняття управлінських рішень, оптимізації фінансових результатів діяльності [119, с. 74–79].

Управлінський облік допомагає ранжувати різні види діяльності за ступенем їх рентабельності та виявити ті, які дозволяють мінімізувати витрати. Він дає змогу оцінити ефективність роботи кожного структурного підрозділу й окремих працівників, а також розробити таку систему оплати праці, яка буде стимулювати працівників до пошуку найбільш ефективних шляхів досягнення цілей підприємства [119, с. 74–79].

Фінансовий результат діяльності підприємства формують його доходи та витрати. Тому визнання критеріїв управління основними складовими фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання є суттєвим.

Складність управління надходженнями підприємства вбачається в низькому рівні їх прогнозованості, що пов'язане з некерованістю зовнішнього середовища. Натомість категорія витрат перебуває в межах впливу та контролю

самого підприємства, тому менеджери мають можливість адаптувати їх управління відповідно до цілей і потреб підприємства.

Управлінський облік відіграє важливу роль в управлінні витратами на підприємстві. У системі такого обліку формується інформація, на базі якої керівники підприємства приймають рішення в першу чергу у сфері витрат та очікуваних економічних результатів діяльності підприємства. Керівництво підприємства саме вирішує, у яких розрізах класифікувати витрати, наскільки деталізувати місця виникнення витрат, як їх пов'язати із центрами відповідальності та за якими видами витрат вести облік. Одним із найважливіших принципів при виборі того чи іншого варіанта організації обліку витрат та управління ними є відповідність системи обліку цілям управління. У системі управлінського обліку інформація про витрати систематизується для об'єктивного визначення фінансових результатів, інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень та здійснення контролю за витратами. Для підприємств прийняття більшості управлінських рішень ґрунтується на зіставленні очікуваних доходів від реалізації конкретних заходів з витратами, пов'язаними з їх здійсненням. Відомості про види витрат, їх обсяги й динаміку становлять інформаційну базу прийняття рішень щодо формування портфеля замовлень, асортименту продукції, напрямів й обсягів діяльності, управління запасами, ціноутворення тощо [10, с. 131–132].

При якісному функціонуванні системи управлінського обліку витрат внутрішньою інформацією повинно забезпечуватися не лише керівництво для прийняття управлінських рішень, а й керівники нижчих рівнів (бригадири, начальники цехів) і безпосередньо робітники. Така поінформованість сприяє адекватній самооцінці та прагненню до кар'єрного зростання й досягненню загальної стратегії підприємства.

Під час інформування одним з основних індикаторів його ефективності є дослідження забезпеченості інформацією працівників підприємства. Недостатність забезпечення інформацією може призвести до неправильної оцінки результатів роботи, необґрунтованого прийняття управлінського рішення та спричинити помилки й негативні зрушення в діяльності підприємства.

Надмірна забезпеченість інформацією обмежує оперативність прийняття управлінського рішення, оскільки опрацювання зайвої інформації потребує значних затрат часу, у результаті чого негативно впливає на саме рішення.

Оптимальне значення забезпеченості сприяє ефективній роботі системи управлінського обліку, виходячи з його інформативної складової.

Дієвість системи управління, що пов'язана із сучасним станом обліку, залежить від оперативності надходження інформації про витрати. Тому велику увагу слід приділяти визначенню періодичності надання інформації, повноті й наповненості, а також формі подачі та якості інформації, своєчасності й оперативності її надання [110, с. 387–388].

Одним із важливих завдань підвищення результативності й ефективності функціонування як підприємства, так і структурних підрозділів є використання сучасних методологій і технологій управління. Протягом останніх років усе

більшого значення надається процесу трансформування бюджетування як управлінської технології в окрему самостійно діючу систему бюджетування. Така модифікація дозволила сформувати модель, у якій перенесено функції управління (планування, організація, облік, аналіз, контроль, мотивація, регулювання) на площину системи бюджетування, утворюючи його підсистеми: бюджетне планування, організація системи бюджетування, облік виконання бюджетів, контроль за виконанням бюджетів, аналіз виконання бюджетів, мотивація до виконання бюджетів, регулювання бюджетних показників. При цьому система бюджетування замінює не систему управління на підприємстві, а лише формує новий підхід до управління діяльністю структурних підрозділів у межах підприємств, для реалізації якого необхідне відповідне інформаційне забезпечення останніх у частині витрат.

Вищенаведене стало основою для створення концептуальної моделі проектування місця управлінського обліку витрат у системі бюджетування (рис. 1.13).

Моделльне проектування функцій управління на площину системи бюджетування дозволяє наочно побачити та зрозуміти сутність утворених підсистем.

Кожна підсистема в такому формуванні є взаємозалежна від іншої й взаємозумовлює іншу та пов'язана між собою прямими й зворотними зв'язками інформаційного забезпечення.

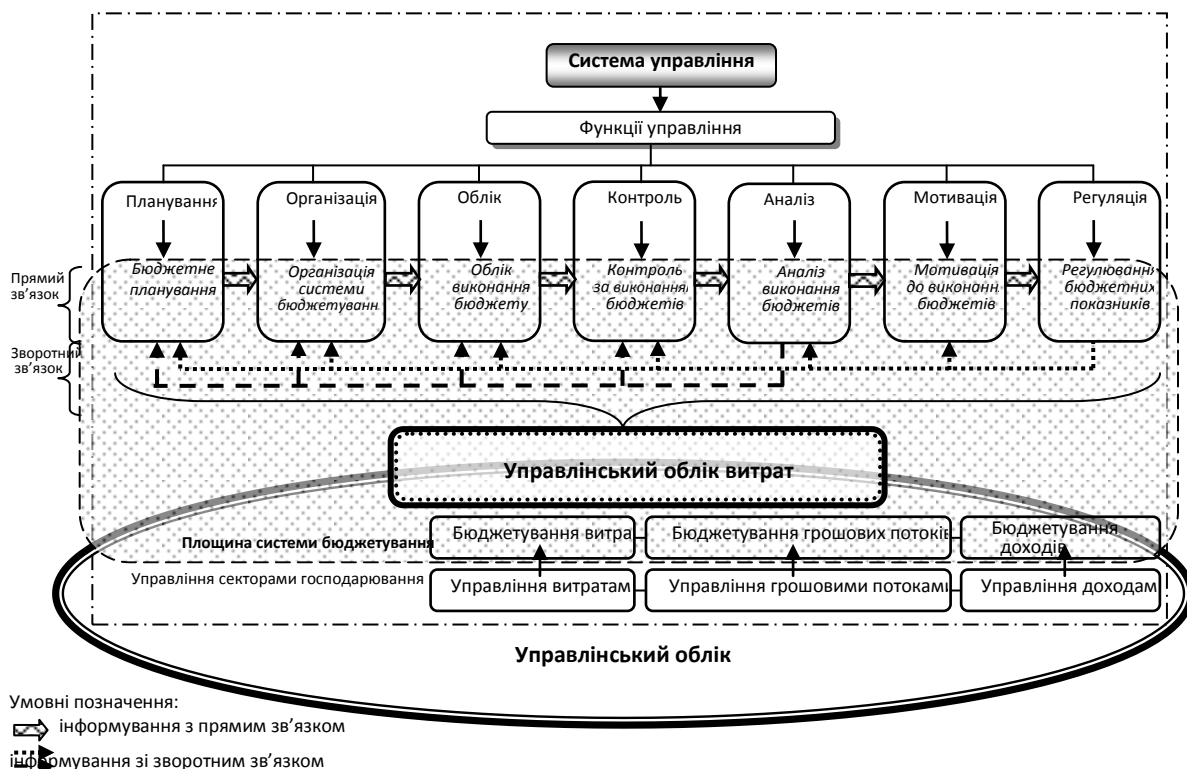


Рис. 1.13. Концептуальна модель проектування місця управлінського обліку витрат у системі бюджетування

Джерело: авторська розробка.

Метою впровадження системи бюджетування як системи управління процесами формування витрат, доходів і грошових потоків підприємства на базі

управлінського обліку, яка реалізовується шляхом виконання всіх управлінських функцій (планування, організація, контроль, аналіз, мотивація та регулювання), кожна з яких зумовлює формування відповідних підсистем, є підвищення результативності й ефективності як підприємств, так і структурних підрозділів для пошуку оптимального варіанта їх діяльності.

Проведений аналіз літератури дав можливість установити, що вказані проєкції в системі бюджетування потребують подальшого вивчення.

У дослідженні складових процесу бюджетування нами систематизовано певні наукові напрацювання окремих учених, зокрема, виокремлення та обґрунтування бюджетного планування здійснили О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник, Ю. В. Чибісов [142, с. 66, 77; 311, с. 8]; організацію системи бюджетування – О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник [142, с. 82]; контроль за виконанням бюджетів – С. Є. Ковтун, М. Ф. Огійчук, О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник, Ю. В. Чибісов [131, с. 296–297; 299, с. 921–922; 142, с. 89–94; 311, с. 8]; мотивацію до виконання бюджетів – С. Є. Ковтун, О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник [131, с. 312–314; 142, с. 87–89]; регулювання бюджетних показників – О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник [142, с. 94–95]; облік виконання бюджетів (через призму бухгалтерського обліку) – Ю. В. Чибісов [311, с. 8].

Однак питання аналізу виконання бюджетів науковцями або мимоволі розглядається в структурі контролю [131, с. 300–301; 142, с. 98–99] та обчисленні відхилень [299, с. 922–923], або зовсім не розглядається.

Погоджуємося з думкою О. Є. Кузьміна й О. Г. Мельник щодо визначення сутності деяких підсистем бюджетування (планування, організація, контроль, мотивація та регулювання).

Так, під бюджетним плануванням учені розуміють вид управлінської діяльності, який пов'язаний з розробленням на підприємстві бюджетів різних видів для різних об'єктів і формування моделі їх консолідування для отримання зведених бюджетів підприємства, тобто це формування бюджетів на обмежений період (рік, квартал, місяць) з метою визначення на засадах багатоваріантного аналізу в кількісній формі обсягу потреб та ресурсів (доходів і витрат), оптимізації їх структури й кореспонденції для досягнення встановлених цілей підприємства з урахуванням наявності певних обмежень та впливу чинників середовища функціонування [142, с. 66].

Бюджетне планування сприяє формуванню кількісних механізмів реалізації обраних заходів щодо виконання планових показників підприємства з метою досягнення цілей і реалізації стратегії підприємства.

Процес бюджетного планування передбачає якісне інформаційне забезпечення, установлення цілей та визначення завдань, вибір методів, складу і структури бюджетів, забезпечення консолідування бюджетних показників, формування зведених бюджетів підприємства [142, с. 77].

Організація системи бюджетування – це вид управлінської діяльності в системі бюджетування, пов'язаний з формуванням й упорядкуванням організаційної структури управління відповідно до цілей бюджетування й розроблення організаційних механізмів реалізації та використання бюджетів [142, с. 82].

Організація системи бюджетування передбачає:

- установлення груп працівників та їх керівників, що будуть задіяні й відповідальні за розроблення, реалізацію, оцінювання й аналіз бюджетів на підприємстві, розподіл між ними функцій, посадових повноважень, сфер компетенції щодо бюджетування;
- визначення порядку взаємодії та взаємозв'язку між різними підрозділами, задіяними в процесі бюджетування;
- установлення керуючого органу, за яким закріплюються функції кінцевого затвердження бюджетів, вирішення міжбюджетних конфліктних інтересів, консолідування бюджетних показників;
- розроблення схеми документообігу в межах бюджетної системи [142, с. 82].

Важливе місце в структурі складових процесу бюджетування займає облік виконання бюджетів, який є засобом контролю за дотриманням бюджетних показників.

За допомогою такого обліку забезпечується безперервне спостереження за процесом виконання бюджету, особливо щодо надходження та використання грошових коштів підприємства. За виконанням планових показників доходів підприємства ведеться облік як за надходженнями кожного виду доходів, так і загалом. За виконанням плану витрат підприємства облік ведеться залежно від поставлених завдань для досягнення потрібної зміни в структурі прибутку підприємства. У цьому разі облік виконання бюджетів підприємства пов'язаний з управлінським обліком витрат, оскільки саме з допомогою його методики здійснюється облік витрат та їх калькулювання, отримується необхідна інформація для управління фінансовим результатом підприємства.

Усі фінансово-господарські операції підприємства, що здійснюються в ході виконання бюджету, відображаються в первинних документах, облікових регістрах чи інших носіях облікової інформації й узагальнюються у відомостях і фінансовій звітності. У цій частині облік виконання бюджетів пов'язаний із фінансовим обліком.

Таким чином, за допомогою обліку виконання бюджетів забезпечується спостереження за кількісними та якісними показниками процесу виконання бюджетів, їх відображення та узагальнення.

Крім цього, для забезпечення виконання плану з доходів і витрат бюджет має містити необхідну інформацію про надходження доходів та податків, фінансування заходів, виробничі витрати, наявність грошових засобів, розрахунків, резервів тощо.

Інформація про доходи та витрати бюджету дає змогу визначити відхилення від плану й за допомогою цього прийняти менеджерам необхідні рішення щодо виконання плану з доходів і витрат бюджету. Надання вищезазначеної інформації про виконання бюджету забезпечує підсистема обліку виконання бюджетів.

При цьому такий облік виступає знаряддям управління й керівництва та впливає на процес виконання бюджету [87, с. 14–15].

Також варто відзначити думку російських економістів О. П. Дугельного та В. Ф. Комарова, які вважають, що облік є початковою, вихідною функцією управління. Він виступає зворотним зв'язком, у процесі якого виявляються нові проблеми, що потребують відповідних управлінських рішень, організаційних зусиль, тобто в результаті обліку актуалізується функція планування [77, с. 50].

Наступною підсистемою бюджетування є контроль за виконанням бюджетів.

Контроль доцільно тлумачити як перевірку певних об'єктів для протидії чомусь небажаному; виявлення, попередження та фіксування небажаних фактів [142].

Однак деякі науковці (С. Голов, Г. Партин, З. Клеменова, О. Крайник) під контролем за виконанням бюджетів розглядають процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналіз відхилень та внесення необхідних коректив. У такому трактуванні звертається увага на аналіз відхилень, що є завданням підсистеми аналізу виконання бюджетів і рекомендацію здійснити внесення необхідних коректив, що є завданням підсистеми регулювання бюджетних показників.

О. Кузьмін та О. Мельник під контролем за виконанням бюджетів розуміють вид управлінської діяльності, пов'язаний з перевіркою й оцінюванням результативності функціонування бюджетної системи на підприємстві, відповідно до встановлених критеріїв і стандартів, та, зокрема, оцінюванням бюджетів організації [142, с. 89–90].

Процедури такого контролю пов'язані з визначенням послідовності термінів проведення контролюючих операцій, закріпленням завдань контролю за конкретними працівниками підприємства тощо [142, с. 89–90].

Контроль за виконанням бюджетів забезпечує перевірку й оцінювання результатів функціонування таких підсистем бюджетування, як: бюджетне планування, організація системи бюджетування, облік виконання бюджетів і мотивація до виконання бюджетів та служить основою для здійснення аналізу виконання бюджетів і регулювання бюджетних показників.

Під аналізом виконання бюджетів, на нашу думку, слід розуміти сукупність методів порівняння фактичного виконання бюджетів із запланованими показниками протягом визначеного періоду та виявлення факторів і причин, що зумовили їх невиконання.

Суттєве значення для створення повноцінної інформаційної бази аналізу виконання бюджетів має встановлення рівня аналітичності інформації, під якою вбачається її адекватність вимогам і завданням аналізу [120, с. 78–83].

Основною проблемою в інформаційному забезпеченні такого аналізу є обчислення показників та підготовка даних, тобто створення інформаційно-аналітичної бази з метою його проведення.

На основі показників, які отримані в результаті проведеного аналізу, можна визначити ефективність функціонування системи бюджетування і підприємства в цілому та здійснити прийняття обґрунтованого управлінського рішення щодо коригування бюджетних показників [120, с. 78–83].

Застосування аналізу виконання бюджетів дозволяє підвищити рівень аналітичності інформації необхідної менеджерам для прийняття рішень, розширити можливості порівняння й узагальнення його результатів, оцінити роботу структурних підрозділів та виявити фактори впливу на діяльність підприємства для оптимізації його роботи.

Мотивацію до виконання бюджетів науковці регламентують з двох позицій:

– матеріального стимулювання (у вигляді премій, доплат та інших матеріальних винагород);

– соціального (або морально-етичного) стимулювання (через можливість самореалізації особистості та зміцнення своїх позицій у соціумі, просування по службі, підвищення своєї значимості) [142, с. 87–89; 131, с. 312–314].

Крім цього, витрати на матеріальне стимулювання закладаються в бюджетах у розрізі витрат на основну й додаткову заробітну плату, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, які безпосередньо залежать від результатів роботи кожного працівника й колективу в цілому. Через розроблену систему бюджетів підприємства створюють можливості щодо стимулювання працівників за виконання бюджетних показників та дестимулювання – за їх невиконання [142, с. 87–89; 131, с. 312–314].

Указаний підхід мобілізує працівників підприємства до якісного й кількісного виконання планових завдань стосовно раціонального використання ресурсів з метою підвищення ефективності їх роботи.

Таким чином, упровадження системи бюджетування підвищує фінансову результативність роботи як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому.

Регулювання бюджетних показників – вид управлінської діяльності в системі бюджетування, який пов'язаний з усуненням недоліків, відхилень, неточностей, неузгодженостей, що виявлені в процесі бюджетного контролювання та здійснення необхідних коректив на попередніх етапах бюджетування [142, с. 94–95]. Для забезпечення регулювання бюджетних показників рекомендується використовувати систему управління за відхиленням, відповідно до якої здійснюється управлінське реагування на відхилення фактичних характеристик бюджетної системи від планових при перевищенні певного ліміту, встановленого підприємством самостійно. Відхилення можуть бути позитивні й негативні, а регулювання реалізовуватиметься у двох випадках.

Таке регулювання може стосуватися будь-якого з попередніх етапів бюджетування: планування, організації, обліку, контролю, аналізу, мотивації [142, с. 94–95].

Окрім функцій управління, на площину системи бюджетування виконано проектування управління сегментами господарювання, зокрема, грошовими потоками в розрізі доходів і витрат. Тобто, розглядаючи грошові кошти як доходи та інші грошові надходження, і грошові платежі та витрати, які в системі управління виокремлюються як управління грошовими потоками, зокрема, управління витратами та доходами. При перенесенні управління

грошовими потоками, доходів і витрат на площину бюджетування формуються відповідні проєкції: бюджетування грошових потоків (бюджетне управління грошовими потоками), бюджетування доходів і бюджетування витрат.

Отже, можна говорити, що бюджетування виступає інструментом оптимізації грошових потоків з метою уникнення касових розривів та підтримання необхідного рівня платоспроможності. Досягнення цієї мети здійснюється на засадах якісного формування бюджету руху грошових коштів, оперативного контролювання та регулювання грошових потоків [142, с. 103; 36; 37; 306].

Результативність управління грошовими потоками визначається синхронізацією надходжень і виплат, підтримкою постійної платоспроможності підприємства та раціональним й оптимізаційним використанням приватних фінансових ресурсів, які формуються з внутрішніх джерел. У процесі бюджетування досягається оптимізація грошових потоків, тобто знаходження такого співвідношення між вхідними й вихідними грошовими потоками, між напрямками й умовами залучення та використання грошових потоків, яке дає змогу досягти найкращих результатів діяльності, а саме – максимізації прибутку [86, с. 100–103; 36; 37; 306].

З огляду на масштабність реалізації системи бюджетування, зосередимо увагу саме на управлінні витратами в розрізі центрів відповідальності, що дасть можливість підвищити ефективність і результативність роботи як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому з метою пошуку найоптимальнішого варіанта їх діяльності.

При цьому управлінський облік витрат є основою інформаційного забезпечення як системи бюджетування, так і кожної підсистеми, яка в такому формуванні взаємозалежна від іншої та взаємозумовлює іншу.

Управлінський облік витрат у системі бюджетування повинен характеризуватися:

- адекватністю та своєчасністю під час надання інформації керівництву;
- складанням оперативних звітів;
- можливістю деталізації інформації відповідно до потреб управлінців;
- аналітичністю результатів господарської діяльності та планування майбутніх операцій.

Наведене вище дозволяє зробити висновок про те, що управлінський облік витрат у системі бюджетування є одночасно інформаційною базою, яка забезпечує необхідною якісною обліково-аналітичною інформацією всі складові системи бюджетування для належного виконання їхніх функцій та досягнення ефективного результату, і засобом оцінки результативності структурних підрозділів і рівня виконання планових завдань, аналізу ефективності витрачання ресурсів, контролю за відповідним дотриманням бюджетних показників з метою пошуку найоптимальнішого варіанта їх діяльності, формуванням системи повноважень і зобов'язань центрів відповідальності для досягнення поставлених цілей.

Розвиток та функціонування системи бюджетування в сучасному ринковому середовищі показує, що потреба в ньому виникає не тільки в

складних кризових ситуаціях, а й для отримання більш оперативної та аналітичної інформації про діяльність окремих структурних підрозділів і підприємства в цілому, оптимізації структури витрат, пошуку додаткових резервів, покращення фінансового стану, підвищення конкурентоспроможності й інвестиційної привабливості підприємства.

Отже, результати дослідження довели необхідність удосконалення управлінського обліку витрат як основи інформаційного забезпечення різних підсистем, які утворюють систему бюджетування й дають нову інтерпретацію його змісту. Лише в рамках системи бюджетування, яка складається з окремих підсистем, можна забезпечити об'єктивність і повноту процесу управління витратами (від постановки завдань до їх вирішення) та оцінки ефективності роботи структурних підрозділів.

РОЗДІЛ II. АНАЛІЗ ТА УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ : ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНИЙ АСПЕКТ

2.1. Зведений регіональний платіжний баланс у системі забезпечення конкурентоспроможності регіональних просторово-економічних систем

Успішний розвиток регіональної просторово-економічної системи являє собою складний економічний процес, що уособлює сукупність організаційних, фінансово-економічних і соціальних складових. Кожна зі складових регіональної просторової системи володіє системними характеристиками, власними якостями та є сформованою структурною одиницею, що функціонує не опосередковано, а як у загальній системі економічного простору регіону, так і в загальнодержавному та глобальному вимірі.

Сукупний регіональний баланс відображає сукупні кількісні взаємозв'язки, які складаються в регіоні за рахунок екзогенних та ендегенних регіональних зв'язків.

Сукупний регіональний баланс може використовуватися з метою оцінки зовнішньої конкурентності, конкурентоспроможності регіональної просторово-економічної системи для забезпечення її сталого динамічного розвитку.

Зміст, динаміка змін показників зведеного сукупного регіонального балансу можуть використовуватися з метою застосування адміністративних, фінансово-економічних, інфраструктурних і громадських важелів впливів.

Слід зупинитися на тому факті, що у вітчизняній науці проводилися спроби представлення міжрегіональних економічних відносин на основі методологічної та методичної побудови міжгалузевих балансів держави й регіонів у працях Є. Ф. Баранова, Л. Я. Бері, М. Р. Ейдельмана, В. В. Косова, І. Г. Ткачук та інших.

Головною проблемою, на якій базуються дослідження вищеназваних авторів, є те, що міжгалузевий регіональний баланс розробляється в умовах галузево-планової економіки, коли першочерговим завданням була ув'язка найзагальніших народногосподарських пропорцій регіонів з детальними галузевими розрахунками в ракурсі забезпечення багатоваріантного прогнозування для вибору раціональної структури виробництва.

Зведений сукупний регіональний платіжний баланс на відміну від міжгалузевого балансу є статистичним документом, який відображає просторовий характер розвитку регіону з його особливостями ендегенного й екзогенного середовищ, щільність конкурентних зв'язків та впливів, зміст і характер розвитку просторової регіональної конкурентоспроможності.

Зведений сукупний регіональний платіжний баланс дає можливість за рахунок комплексу адміністративних впливів місцевих громад запроваджувати необхідні заходи з метою забезпечення сталого розвитку регіону як просторово-економічної системи.

У зв'язку з тим, що, як було вже зазначено в п. 5.1. та 5.2 стійкість, динамічність і сталість розвитку будуть визначатися сукупним позитивним

сальдо зведеного сукупного регіонального платіжного балансу та позитивною динамікою щільності економічних зв'язків просторово-економічної системи, зведений сукупний регіональний баланс може мати вигляд статистичної таблиці, математичних рівнянь чи нерівностей [286].

Показники розділів зведеного сукупного платіжного балансу взаємопов'язані, узагальнюючим показником, що відображає процес відтворення, є валовий регіональний продукт. Слід відмітити, що до 2004 року узагальнюючим показником була додана вартість, яка відображає додатково створену вартість у процесі виробництва й визначається як різниця між вартістю вироблених і вартістю повністю використаних у процесі виробництва товарів і послуг. Розрахунки валової доданої вартості по регіонах України за 2001–2006 роки здійснюються за видами економічної діяльності згідно з Класифікацією видів економічної діяльності. Валова додана вартість регіону розглядається як сума валової доданої вартості всіх видів економічної діяльності.

При визначенні валового регіонального продукту виробничим методом застосовуються показники випуску продукції, проміжного споживання, валова додана вартість, оплата послуг фінансових посередників, податки на субсидії і на продукти.

Треба зауважити, що випуск продукції від час обрахунку валового регіонального продукту являє собою вартість товарів і послуг, які є результатом виробничої діяльності одиниць-резидентів та нерезидентів на території регіону як просторово-економічної системи. До валового регіонального продукту слід також віднести випуск продукції резидентами за межами території просторово-економічної системи на території інших просторово-економічних систем. При цьому слід розуміти, що вироблена продукція за межами регіону походить як продукт просторово-економічної системи, резидентом якої є компанія-виробник (рис. 2.1).

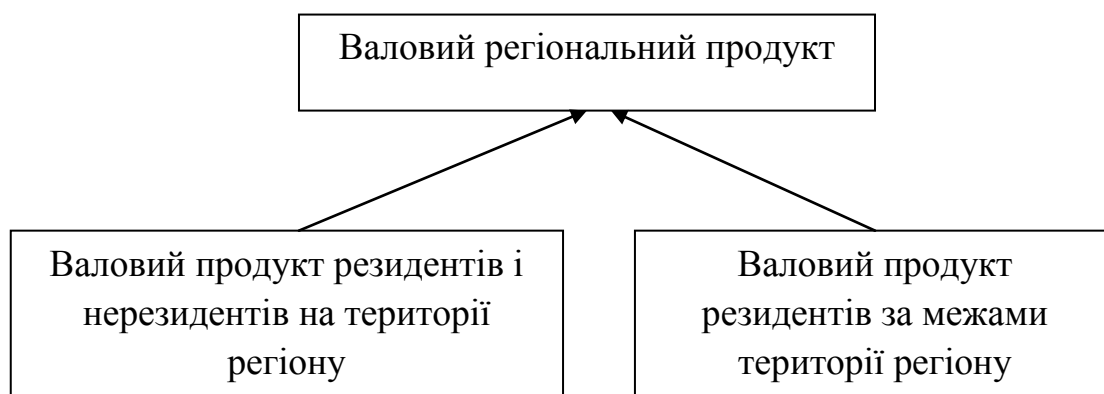


Рис. 2.1. Обрахунок валового регіонального продукту просторово-економічної системи

*Розроблено автором.

Інші критерії, які стосуються випуску товарів, включають у себе:

- усі товари, незалежно від їхнього використання;
- послуги, надані іншим інституційним одиницям, зокрема, неринкові послуги органів державного управління і некомерційних організацій;
- побутові й домашні послуги (приготування їжі, прибирання, догляд за дітьми тощо), які надаються найманою домашньою прислугою, що оплачується;
- умовно-обчислена вартість послуг з проживання у власному житлі.

З метою оцінки випуску за видами економічної діяльності використовують основні ціни. Необхідність використання основних цін зумовлена тим, що вони являють собою вартість, яку виробник отримує за одиницю товару чи послугу за винятком податків на продукти та включаючи субсидії на продукти.

Зміст використання основних цін дозволяє обрахувати вартість продукту чи наданих послуг вироблених, наданих і реалізованих у межах інших просторово-економічних систем з вилученням необхідних до сплати нарахованих місцевих та загальнодержавних обов'язкових податкових платежів.

У зведеному сукупному регіональному платіжному балансі можуть також використовуватися статистичні показники, обраховані на основі ринкових цін. Ринкові ціни застосовуються для оцінки випуску товарів і послуг у цілому по економіці. Вони включають податки на продукти за винятком субсидій на продукти.

Проміжне споживання включає витрати на товари та послуги, які використані інституційними одиницями для виробничих потреб, а саме: сировину, паливо, енергію, поточний ремонт, послуги, послуги транспорту, фінансові установи, тощо. До складу проміжного споживання входять також витрати із забезпечення належних умов праці та професійної підготовки працівників за рахунок коштів підприємств, на купівлю продуктів харчування та медикаментів медичними установами, витрати військових формувань на озброєння й обмундирування, витрати на відрядження за винятком добових.

Різниця між випуском і проміжним споживанням кожного виду економічної діяльності, зменшена на величину оплати послуг фінансових посередників, яка містить у собі первинні доходи, що створюються учасниками виробництва, і формує валову додану вартість в основних цінах.

Особливого значення набуває врахування у зведеному платіжному балансі оплати послуг фінансових посередників. Цей показник ураховується як проміжне споживання умовної одиниці через неможливість його розподілу за видами економічної діяльності. Він визначається як різниця між доходами від власності, отриманими фінансовими посередниками за винятком чистого доходу, одержаного від інвестування їх власних коштів, і відсотками, сплаченими їх кредиторами.

При зведенні сукупного регіонального платіжного балансу необхідним є врахування сумарного значення податку на продукти. Податки на продукти - це податки, які справляються пропорційно до кількості або вартості товарів і

послуг, вироблених, реалізованих або імпортованих виробничою одиницею - резидентом. Податок на продукти складається з податку на додану вартість, акцизного збору, єдиного податку на підприємницьку діяльність, збору на розвиток виноградарства, садівництва й хмелярства, митних зборів, відрахування від плати за транзит природного газу, нафти й аміаку через територію України тощо.

Розраховуючи валовий регіональний продукт, слід узяти до уваги субсидії, які надаються пропорційно до кількості або вартості продуктів і послуг, реалізованих на внутрішньому ринку чи є експортовані суб'єктом господарювання - резидентом. Вони включають відшкодування з державного та місцевих бюджетів підприємствам у порядку державного регулювання цін на сільськогосподарську та іншу продукцію, а також субсидії, що призначаються для покриття поточних збитків підприємств, поліпшення їхнього фінансового становища шляхом поповнення обігових коштів або компенсації окремих витрат.

Податки на продукти за мінусом субсидій на продукти являють собою чисті податки.

Підсумовуючи наведене вище, валовий регіональний продукт у ринкових цінах буде визначатися як сума валової доданої вартості всіх видів економічної діяльності в основних цінах, включаючи чисті податки на продукти.

Зважаючи на просторовий характер регіональних утворень, розрахунок регіонального сукупного продукту прийме вигляд:

$$X_{p.c.n.} = \sum X_i + \sum X_k + \sum X_e, \quad (2.1)$$

де $\sum X_i$ – кількість продукції, виробленої підприємствами просторово-економічної системи, які можна віднести до однієї галузі. У свою чергу

$$\sum X_i = \sum X_{ij} + Y_i, \quad (2.2)$$

де x_{ij} – кількість виробленої продукції i -го підприємства, що направляється на виробництво продукції іншого підприємства j -ї галузі, що розташоване в межах регіональної просторово-економічної системи;

$\sum X_k$ – обсяг продукції, виробленої підприємствами просторово-економічної системи, що відносяться до однієї галузі і споживається за межами регіональної просторово-економічної системи, але в межах національної просторової системи:

$$\sum X_k = \sum X_{kj} + Y_k, \quad (2.3)$$

де x_{kj} – обсяг продукції k -го підприємства, яке розташоване в межах іншої просторово-економічної системи, що направляється до виробничого процесу іншого підприємства j -ї галузі;

Y_k – кількість кінцевого продукту підприємства j -ї галузі, направляється на споживання за межами власної регіональної просторової системи;

$\sum X_e$ – обсяг продукції, виробленої господарськими суб'єктами просторово-економічної системи, що відносять до однієї галузі, яка

споживається, або виробляється за межами національної просторово-економічної системи, при чому:

$$X_e = \sum X_{ie} + Y_e, \quad (2.4)$$

де Y_e – кількість кінцевого продукту суб'єкта господарської діяльності, що направляється на споживання за межами просторової системи.

Наведені вище лінійні рівняння підкреслюють зміст ендогенних та екзогенних зв'язків підприємств просторово-економічної системи, які відносяться до однієї галузі господарства стосовно взаємних поставок продукції.

Спроби представлення міжгалузевих зв'язків в адміністративній системі економічних зв'язків знайшли своє відображення в працях економістів у середині двадцятого століття [136]. У той час в основу концепції міжгалузевих балансів були покладені зумовлені технологією технологічні зв'язки, спеціалізація та особливості розміщення підприємств.

У нашому розумінні зведений сукупний регіональний баланс є відображенням особливостей міжрегіональних, трансрегіональних і субрегіональних зв'язків. Необхідність його відображення полягає у відповідному його адмініструванні з точки зору оптимізації міжгалузевих зв'язків, підвищенні рівня екзогенної конкурентності та конкурентоспроможності, що у підсумку, є основою для забезпечення умов сталого просторового розвитку економічних регіональних систем.

З іншого боку, побудова моделі сукупного зведеного платіжного балансу у формі математичних рівнянь базується на припущенні лінійної залежності між витратами виробництва, випуском продукції й елементом розподілу продукції.

Базуючись на відомих методах розв'язування системи лінійних рівнянь [204, с. 77–78], а також на припущенні, що матеріальні витрати у кожній галузі прямо пропорційні до обсягів виробництва відносно нормованих технологічних витрат [287, с. 44–45], можемо встановити кількісне співвідношення між витратами будь-якого виду продукції й валовим випуском галузі, де вона споживається:

$$K_{ij} = \frac{P_{ij}}{P_j}, \quad (2.5)$$

де K_{ij} – кількісне співвідношення між витратами продукції і валовим випуском галузі, де продукція споживається.

Наведене рівняння можемо подати в іншому вигляді з урахуванням того, що прямі витрати являють залежність між взаємними поставками й валовим випуском галузей регіональної просторової системи:

$$P_i = \sum K_{ij} P_j + Y_j. \quad (2.6)$$

Загальні витрати певної галузі просторово-економічної системи з урахуванням доданої вартості отримують такий вигляд:

$$V_j = \sum P_{ij} + D_j. \quad (2.7)$$

Основний зміст зведеного платіжного балансу регіональної просторово-економічної системи полягає в рівнянні рівності валового регіонального продукту сумі матеріальних витрат і доданої вартості:

$$\sum_{i=1}^m P_i = \sum_{j=1}^n V_j. \quad (2.8)$$

або

$$\sum_{ij}^n P_{ij} + \sum_{i=1}^n Y_i = \sum_{ij}^n V_{ij} + \sum_{j=1}^n D_j. \quad (2.9)$$

тобто

$$\sum Y_i = \sum D_j. \quad (2.10)$$

Зміст рівноваги показує необхідність умов збалансованості показників міжгалузевих зв'язків.

Беручи до уваги наведену вище методику, зведений сукупний регіональний баланс матиме вигляд таблиці, де по вертикалі будуть розташовані сукупні дані підприємств, які відносять до однієї галузі (див. додаток А). По горизонталі будуть розміщені регіональні товарні потоки в ринкових цінах. Під регіональними товарними потоками слід розуміти сукупність ендогенних товарних потоків, міжрегіональних і трансрегіональних.

В основу міжрегіонального зведеного платіжного балансу покладений зміст його взаємозв'язку з платіжними зведеними балансами інших просторово-економічних регіональних систем, які є складовими загальнодержавної просторово-економічної системи. Особливістю моделі сукупного зведеного регіонального платіжного балансу регіональної просторово-економічної системи є питома вага ввезеної продукції в її сукупному міжрегіональному товарообігу.

Будь-яке ввезення продукції буде позначено знаком “-”, а вивезення - знаком “+”, без урахування поставок продукції за змістом, віднесеним до проміжного споживання. Проміжне споживання буде тільки опосередкованим індикатором економічної статистики, оскільки дані проміжного споживання в просторово-економічних регіональних системах, що співпрацюють, будуть взаємовиключними, за винятком фінансової діяльності.

Слід зауважити, що негативне сальдо в товарному потоці будь-якої галузевої позиції, буде свідчити про негативний стан розвитку сфери виробництва чи діяльності. Тому ця сфера потребуватиме особливого адміністративного втручання з метою підвищення ефективності її функціонування, тим самим підвищення її конкурентоспроможності. Такий адміністративний вплив дасть можливість вирівняти негативне сальдо й, у цілому, забезпечити сталий розвиток сфері його прямого впливу.

Дані сукупного зведеного платіжного балансу будуть неповними без урахування особливостей динаміки зовнішньоекономічних зв'язків просторово-економічної системи, тому окремих розділ балансу необхідно подати у вигляді трансрегіональних товарних потоків.

Слід зупинитися на тому, що найрепрезентативнішими показниками, які характеризують рівень взаємозалежності регіональних просторово-економічних систем з іншими трансрегіональними просторово-економічними системами, є питома вага експорту й імпорту у відповідних галузях класифікатора ведення економічної діяльності.

Під час аналізу чи зіставлення розділу міжрегіональних і трансрегіональних товарних потоків буде чітко зрозуміло чи є взагалі й у яких обсягах дефіцит продукції, сировини або будь-яких послуг, які компенсуються за рахунок міжрегіональних чи ж трансрегіональних зв'язків.

У разі негативного сальдо, викликаного трансрегіональними поставками, є сенс розглянути їх заміщення з точки зору використання ендогенних можливостей регіональної просторово-економічної системи, а при неможливості здійснити це за допомогою останнього – шукати альтернативу їх заміщення за допомогою міжрегіональних зв'язків усередині власної національної просторової системи.

Аналізуючи методику розрахунку валового регіонального продукту, підготовлену Державним комітетом статистики України, слід зупинитися на особливостях розрахунку випуску проміжного споживання, змісті національних рахунків і валової доданої вартості за видами економічної діяльності у фактичних цінах.

Відповідно до методу екстраполяції, дані щодо випуску продукції за кожним конкретним видом економічної діяльності на рівні секції або ж розділу, згідно з класифікатором ведення економічної діяльності (КВЕД), за попередній рік у фактичних цінах екстраполюються за допомогою відповідних індексів фізичного обсягу з певним рівнем деталізації.

При імплементації методу дифлятування випуск у порівняльних цінах визначається дифлятуванням його обсягів за звітний рік у фактичних цінах відповідними індексами цін за кожним видом економічної діяльності. Так само вищенаведена методика використовується на рівні секції або розділу, згідно з КВЕД, залежно від ступеня деталізації розрахунку.

Загальний обсяг випуску в порівняльних цінах щодо економіки регіональної просторово-економічної системи в цілому визначається як сума випуску окремих видів економічної діяльності на рівні секції відповідно до КВЕД.

Оскільки в системі національних рахунків розрізняють два типи випуску: ринковий і неринковий випуски продукції, з урахуванням концепції теорії просторового взаємного впливу економічних систем зміст вищезазначених рахунків прийме такі зміни й доповнення. На нашу думку, ринковий механізм, який ураховує:

- товари й послуги, що реалізуються за економічно значущими цінами;

- товари й послуги, які обмінюються за бартером на інші товари, послуги або активи;

- товари та послуги, які надаються роботодавцями своїм робітникам як оплата праці в натуральній формі;

- товари й послуги, які виробляються одним підрозділом (закладом) і поставляються іншому підрозділу (закладу) цього ж підприємства для використання у виробництві в цьому самому або в наступних періодах;

- готову продукцію та незавершене виробництво, які надходять у запаси матеріальних оборотних коштів у виробника й призначені для ринкового використання, тобто на вказані вище цілі;

- буде включати позицію, що врахує всі вищенаведені форми в умовах ринкового випуску в іншій просторово-економічній системі, де функціонують суб'єкти господарювання, підприємницької, фінансової діяльності, управління яких розташовані в материнській просторово-економічній системі.

Неринковий випуск, який ураховує:

- товари й послуги, що надаються безоплатно або за цінами, які не мають економічного значення, іншим інституційним одиницям;

- готову продукцію та незавершене виробництво, які призначені для неринкового використання й надходять у запаси матеріальних оборотних коштів у виробника;

- товари й послуги, вироблені інституційними одиницями для їхнього власного кінцевого використання, тобто кінцевого споживання або валового нагромадження основного капіталу;

- також повинен включати товари й послуги, які надаються безоплатно або за цінами, що не мають економічного значення, іншим інституційним одиницям у межах інших просторово-економічних систем.

У зв'язку із цим, слід розглядати окремо секцію P – “послуги домашньої прислуги” і Q – “екстериторіальна діяльність”, які штучно згруповані в економічну діяльність під назвою “інші види економічної діяльності” і відображені як секція “ $P+Q$ ” у розрахунку валового регіонального продукту (табл. 2.1).

Оскільки до екстериторіальної діяльності відносять діяльність міжнародних організацій, таких як ООН та її спеціалізованих установ, регіональних представництв тощо, Європейського Співтовариства, Європейської Асоціації вільної торгівлі, Організації економічної співпраці та розвитку, Ради з митної співпраці, Організації країн експортерів нафти, Міжнародного Валютного Фонду, Світового Банку тощо, які являють собою інституції, що функціонують поза межами просторово економічної системи базування, а їх випуск, тобто випуск “Екстериторіальної діяльності”, оцінюється за поточними витратами на утримання платного апарату та здійснення ним його функцій у відповідній організації, на господарські витрати й організаційні витрати на проведення різних зборів, з'їздів, конференцій, зустрічей, пов'язаних із здійсненням функцій згідно зі статутною діяльністю

організацій, то такий підхід суперечить основному змісту теорії взаємного впливу економічних систем.

Таблиця 2.1

**Розрахунок валового регіонального продукту
(у фактичних цінах, тис. грн)**

Назва видів економічної діяльності	Секції згідно з КВЕД	Порядковий номер	Випуск	Проміжне споживання	Валова додана вартість
А	Б	В	1	2	3
Сільське господарство, мисливство та лісове господарство	Секція А	01			
Рибне господарство	Секція В	02			
Добувна промисловість	Секція С	03			
Обробна промисловість	Секція Д	04			
Виробництво та розподілення газу та води	Секція Е	05			
Будівництво	Секція F	06			
Оптова й роздрібна торгівля; торгівля транспортними засобами; послуги з ремонту	Секція G	07			
Готелі та ресторани	Секція Н	08			
Транспорт	Секція І	09			
Фінансова діяльність	Секція J	10			
Операції з нерухомістю	Секція К	11			
Державне управління	Секція L	12			
Освіта	Секція М	13			
Охорона здоров'я та соціальна допомога	Секція N	14			
Колективні, громадські і особисті послуги	Секція О	15			
Інші види економічної діяльності	Секція P+Q	16			
Усього за видами економічної діяльності (сума за секціями)		17			
Оплата послуг фінансових посередників	X	18	X		Значення зі знаком “_”
Усього в основних цінах (ряд.17+ряд.18)	X	19			
Податки на продукти	X	20		X	
Субсидії на продукти	X	21		X	
Випуск у ринкових цінах	X	22	(19+20+21)	X	X
Проміжне споживання	X	23	X	X	X
Валовий регіональний продукт	X	24	X	X	(19+20-21)

Оскільки екстериторіальна діяльність включає функціонування інституцій, які оцінюються за їх поточними витратами, тому, на нашу думку, слід розрізнити екстериторіальну діяльність власних інституцій за межами просторово-економічної системи базування та інтеріальну діяльність у межах власної просторово-економічної системи інституцій інших систем.

Тому, вважаємо, у секції Q – “екстериторіальна діяльність” за знаком “+” слід ураховувати поточні витрати інституцій власної просторово-економічної системи при їх екстериторіальній діяльності поза межами базової просторово-економічної системи, а за знаком “-” ураховувати поточні витрати іноземних інституцій, що функціонують у межах досліджуваної просторово-економічної системи.

Оцінка проміжного споживання за окремим видом економічної діяльності здійснюється шляхом дефлятування даних у фактичних цінах звітного року індексом-дефлятором випуску, який розраховується як відношення випуску за звітний рік у фактичних цінах до випуску в порівняльних цінах за звітний рік.

Зміст ендогенних конкурентних зв'язків представляється як загальний обсяг проміжного споживання в порівняльних цінах щодо економіки регіональної просторово-економічної системи в цілому, яка визначається як сума проміжного споживання окремих видів економічної діяльності на рівні секції у відповідності з КВЕД.

Особливої уваги заслуговує секція J, яка враховує фінансову діяльність при розрахунку валового регіонального продукту виробничим методом. Оскільки фінансова діяльність зосереджена не тільки в секторі фінансових корпорацій і секторі домашніх господарств, до неї також відносять:

- фінансове посередництво, яке включає послуги банківської системи, інші види фінансового посередництва, а саме – діяльність довірчих товариств;
- страхові послуги;
- допоміжну діяльність у сфері фінансів та страхування (діяльність фондових і валютних бірж).

Слід розрізнити фінансову діяльність на рівні окремо взятої регіонально просторово-економічної системи та на рівні загальнодержавного економічного простору. У першу чергу це стосується випуску сектору фінансових корпорацій, який включає послуги банків, а саме: непрямо вимірювані послуги фінансових посередників та інші банківські послуги; страхову діяльність; послуги біржової діяльності; діяльність довірчих товариств.

Непрямо вимірювані послуги фінансових посередників полягають у нагромадженні банками та іншими фінансовими установами тимчасово вільних коштів. Виступаючи як фінансові посередники, банки та інші фінансові установи надають у користування тимчасово вільні кошти одних суб'єктів господарювання, фізичних осіб іншим суб'єктам, що потребують коштів. Такого виду послуги називають непрямо вимірюваними послугами фінансових посередників, оскільки відсотки, що стягуються банками за надання коштів, повинні забезпечувати виплату ними відсотків за залучені кошти, а також покриття їхніх поточних витрат й одержання прибутку. У нашому розумінні,

зведений платіжний баланс просторово-економічної системи повинен чітко розмежовувати величину отриманих відсотків від суб'єктів господарювання, що функціонують у межах досліджуваної просторово-економічної системи. У такому випадку сама ефективність функціонування фінансових посередників буде напряму залежати від успішної господарської діяльності підприємств й організацій, що ними фінансуються.

Щодо прямих банківських послуг, то вони складаються з комісійних доходів і частини інших банківських операційних доходів, за винятком НБУ, який визначається за комісійними, адміністративними та частиною інших операційних витрат.

Зважаючи на викладені вище особливості врахування фінансової діяльності під час обчислення валового регіонального, а також той факт, що джерелом інформації для розрахунку показників випуску та проміжного споживання по банківській діяльності є інформація про прибутки й збитки НБУ та дані Зведеного звіту про прибутки та збитки банків України, стверджуємо, що аналіз фінансової діяльності під час розрахунку валового регіонального продукту виробничим методом базується на виділенні регіональних значень із зведених загальнодержавних значень. Це не дає можливість адекватно оцінити характер фінансової діяльності під час розрахунку валового регіонального продукту виробничим методом. У зв'язку із цим, ми пропонуємо внести доповнення щодо фінансової звітності фінансових посередників при обрахунку валового регіонального продукту просторово-економічної системи.

Ці доповнення стосуються самої фінансово-кредитної системи як автономної інституціональної одиниці, яка функціонує в загальній інституціональній системі просторово-економічного утворення.

Зміст самої фінансової звітності при такій організації набуде тієї особливості, що сама звітність буде поступати не в центральне відділення комерційного банку, а потім зведена звітність надається в центральний банк, як це існує сьогодні, а будь-яке відділення комерційного банку надсилатиме в регіональне представництво центрального банку звітність щодо своєї діяльності на обраній території.

Указана звітність повинна включати: загальну інформацію про діяльність банку, баланс, звіт про фінансові результати, звіт про власний капітал, звіт про рух грошових коштів.

У поданій до звіту характеристиці банківської діяльності в межах просторово-економічної системи слід представити структуру активів комерційного банку з визначенням питомої ваги кожного елемента в загальній структурі: залишки в касі та на рахунку в НБУ, кошти в інших банках, кредитний портфель, матеріальні і нематеріальні активи, інші активи, усього активів.

На нашу думку, додаткову інформацію слід представити в розділах структури активів, а саме: кошти в інших банках і кредитний портфель.

Кошти в інших банках у структурі активів комерційного банку просторово-економічної системи треба детально представити, у яких банках та, відповідно, у яких обсягах і валютах.

Кредитний портфель повинен бути поданий у вигляді загальної вартості, а також відповідною вартістю виданих кредитів за категоріями суб'єктів господарювання і за призначенням, що стосуються кредитування фізичних осіб.

Структура пасивів має бути зображена у вигляді: коштів банків, коштів клієнтів (юридичних і фізичних осіб), інших зобов'язань, власного капіталу.

На наш погляд, особливою деталлю структури пасивів повинна бути сума надходжень у структурі пасивів в іноземній валюті й перекази в іноземній валюті в інші країни.

У результаті звітності щодо результатів від банківської діяльності та інших операцій слід детально обґрунтувати зміст прибутковості банківської діяльності. Викласти обсяг отриманих банком доходів, їх склад у вигляді обсягу комісійних доходів і процентних доходів, обсягу доходу від торгових операцій та інших видів доходів.

У зведеному звіті комерційного банку просторово-економічної системи слід указати витрати банку за звітний період, їх структуру та, відповідно, частку кожної складової структури витрат у вигляді комісійних, адміністративних витрат, витрат, що пов'язані з формуванням резервів.

Необхідним елементом зведеного звіту комерційного банку, що функціонує в межах просторово-економічної системи, має розглядатися опис сегмента контрагентів за видами економічної діяльності: банківські установи, небанківські установи, компанії з управління активами, суб'єкти господарської діяльності у сфері будівництва; суб'єкти господарської діяльності у сфері торгівлі та громадського харчування, суб'єкти господарської діяльності у сфері рекламної діяльності, фізичні особи, інші контрагенти.

Зведений звіт комерційного банку повинен також включати інформацію щодо злиття, приєднання, поділу, виділення, перетворення банку в межах звітного періоду, а також особливості політики комерційного банку щодо управління ризиками.

Платоспроможність банку у зведеному звіті комерційного банку, який функціонує в межах просторово-економічної системи, має включати перелік нормативів капіталу в межах звітного періоду, які повинні відповідати дотриманню економічних нормативів, установлених НБУ. Така відповідність має свідчити про фінансову стійкість і платоспроможність комерційного банку. При цьому нормативи капіталу повинні включати: регулятивний капітал, норматив адекватності регулятивного капіталу, норматив адекватності основного капіталу, норматив миттєвої ліквідності, норматив поточної ліквідності, норматив короткострокової ліквідності, норматив кредитного ризику (норматив максимального розміру кредитного ризику на одного контрагента, норматив великих кредитних операцій, норматив максимального розміру кредитів, гарантій і поручительств, наданих одному інсайдеру, норматив максимального сукупного розміру кредитів, гарантій і поручительств, наданих інсайдерам), нормативи інвестування (норматив інвестування в цінні папери, норматив загальної суми інвестування), нормативи ризику загальної відкритої (довгої/короткої) валютної позиції.

Зведений звіт комерційного банку зобов'язаний також включати позиції, які стосуються припинення окремих видів банківських операцій, обмеження щодо володіння активами, управління банком, істотної участі в комерційному банку й інформації щодо кількості працівників банку.

Наведена вище структура звітності будь-якого комерційного банку, що функціонує в межах просторово-економічної системи, надасть можливість чіткого аналізу стану й ефективності діяльності комерційних кредитних установ, особливостей та обсягів інвестиційної діяльності в межах просторово-економічної системи, а також обсягів і напрямків кредитних операцій.

Показник випуску страхової діяльності, який визначають за схемою в три етапи, слід доповнити так:

1-й етап – розрахунок випуску зі страхування в межах окремої конкретної просторово-економічної системи:

- надходження страхових платежів (премій, внесків) за всіма видами страхування в межах просторово-економічної системи, що аналізується, крім надходження страхових платежів від перестраховальників;

- плюс чистий дохід від інвестування зазначених коштів, а також розміщення їх як коштів страхових резервів;

- мінус зміна залишку за всіма страховими резервами (залишок на кінець мінус залишок на початок звітного періоду) щодо просторово-економічної системи, яка досліджується, але без частки перестраховиків у цих резервах.

Сума цих показників першого етапу показує значення випуску послуг страхування.

Другий етап розрахунку випуску з перестраховування включає розрахунки таких показників:

- надходження страхових премій і страхових внесків від перестраховальників на банківські рахунки, страхувальників, які знаходяться в межах просторово-економічної системи;

- мінус виплати страхових сум, страхових відшкодувань і викупних сум, що отримуються від перестраховиків, які функціонують у межах просторово-економічної системи;

- мінус частка страхових премій і страхових внесків, що мають походження з банківських рахунків, які знаходяться в межах просторово-економічної системи;

- плюс суми комісійних винагород за перестраховування, які надходять на банківські рахунки в межах просторово-економічної системи.

Сума вищенаведених показників другого етапу представляє значення випуску послуг перестраховування.

Третій етап розрахунку загального випуску послуг страхової діяльності в межах досліджуваної просторово-економічної системи складається із суми випусків зі страхування та перестраховування, які прямо чи опосередковано стосуються просторово-економічної системи, що розглядається. Сума перестраховування додається до загального випуску в разі її позитивного значення.

Від'ємний результат з перестраховання, який має місце в межах досліджуваної просторово-економічної системи, додається до проміжного споживання з протилежним (позитивним) знаком. При цьому оплата праці не враховується під час розрахунку проміжного споживання в процесі аналізу витрат на проведення страхування.

На рівні регіональної просторово-економічної системи основним джерелом інформації для розрахунків показників страхової діяльності є форма №1-СТ “Звіт про фінансову діяльність страхової організації, яка повинна врахувати вказані зміни та доповнення у визначенні показників випуску послуг страхової діяльності.

Випуск, проміжне споживання та валова додана вартість щодо фінансової діяльності просторово-економічної системи під час обрахунку виробничим методом визначаються як сума даних з кожного із зазначених вище показників секторів, що стосуються фінансових корпорацій і домашніх господарств.

Основна перевага в запропонованому вище механізмі звітності – це можливість подання зведеного платіжного балансу регіональної просторово-економічної системи (див. додаток А) з відображенням усіх особливостей ендогенних та екзогенних зв'язків і впливів, які трапляються в просторовому утворенні, що аналізується. Сукупність зведених платіжних балансів просторово-економічних систем представить прозоре й детальне відображення позитивних і негативних динамік, які відбуваються в загальнодержавному утворенні як просторово-економічної системи.

2.2. Актуальні аспекти нормативної регламентації аналізу господарської діяльності підприємств

Пізнання, яке є вищим ступенем мислення, полягає у сприйнятті істини стверджувальних або негативних суджень.

(Джон Локк, 1698 р.)

Людина є частиною природного середовища, дія чи бездіяльність якої спрямована на власне життєзабезпечення через формування умов існування. Необхідність задоволення потреб людини в матеріальних і нематеріальних благах привела до утворення окремих елементів середовища, які здійснюють виробництво благ. У свою чергу окремі елементи середовища генерують економічні системи й разом з людиною, як невід'ємною умовою їх функціонування і розвитку, формують соціально-економічне середовище. Фактично, основою динаміки економічних процесів є антропоцентризм, який проглядається в здатності людини утворювати інформаційно неізолювані системи різних видів, елементи яких можна ідентифікувати відокремлено від інших елементів середовища, а їх індивідуальна ефективність функціонування

визначає рівень і напрям розвитку економіки в цілому. Властивості, стан та результативність взаємодії окремих елементів системи відображає інформація.

Інформація, як головний спонукальний до дії чинник, впливає на стійкість і рівновагу систем та зумовлює складний зв'язок і постійну взаємодію економічних одиниць із системою та системи із соціально-економічним середовищем [39, с. 56]. Тому дослідження прийомів і способів формування інформації як множини нових корисних знань про функціонування економічних одиниць безпосередньо в економічній системі й опосередковано в соціально-економічному середовищі є складним, науковим завданням, що потребує теоретичного обґрунтування. Адже, будь-яка економічна одиниця у формі організації, що самостійно веде бухгалтерський облік і формує показники фінансової звітності, з одного боку, перебуває під дією мінливого й агресивного середовища, а з іншого, – сама впливає на середовище під дією рішень, до прийняття яких спонукала інформація.

Основною економічною одиницею, яка забезпечує виробництво благ в економічній системі та сприяє якісному розвитку соціально-економічного середовища, є підприємство. А показники його діяльності є інформаційною базою для персоналу, функціональних служб, керівників структурних підрозділів чи спеціально створених органів управління, які впливають на систему управління з метою забезпечення ефективної діяльності підприємства. Від інформації, отриманої суб'єктами управління, і рішень на базі її інтерпретації залежить якість функціонування економічної одиниці. Чим вища сукупна результативність елементів економічної системи, тим більше матеріальних і духовних умов для існування, розвитку та діяльності людей у соціально-економічній системі. Тому важко переоцінити значення фінансової звітності як головного джерела інформації про фінансово-економічний стан підприємства.

Прийняття рішень суб'єктами управління ґрунтується на акумулюванні максимального обсягу інформації про економічну одиницю та здійсненні комплексу дій, спрямованих на виокремлення корисних знань, які максимально забезпечують очікувану результативність таких рішень. Окрім того, повнота, достовірність і своєчасність аналітичної інформації про підприємство підвищують рівень суспільної довіри зовнішніх користувачів (контрагенти, інвестори, органи державного фінансового контролю), забезпечують упевненість персоналу у власному матеріальному благополуччі та сприяють розвитку ринку капіталу.

Держава сприяє прозорості організації та ведення господарської діяльності економічних одиниць, висуваючи вимоги до процесу подання та оприлюднення обов'язкової інформації через прийняття програм і законів у сфері регуляторної політики. У горизонтальній структурі національної системи законодавства питання врегулювання організації і здійснення бухгалтерського обліку та визначення єдиних вимог і форм фінансової звітності виділено в окрему галузь. У цілому, регулювання економічної інформації щодо фінансово-господарського стану підприємств здійснюється у двох напрямках – уніфікації змісту та способів розкриття фінансової звітності й розробки методики

інтерпретації її показників. Причому, якщо питання регламентації процесу формування облікової інформації торкається всіх суб'єктів господарського права, то рекомендації аналізу такої інформації, здебільшого, адресовані органам державного фінансового контролю і мають на меті виявлення тенденційності фінансових правопорушень, їх припинення та профілактику в підконтрольній економічній одиниці стосовно її фінансово-господарської діяльності. Безпосередньо підприємства самостійно адмініструють організацію та порядок проведення аналізу власної фінансово-господарської діяльності, а суб'єкти фінансового аналізу є вільними у виборі прийомів, визначенні методів і використанні моделей, виходячи з потрібного обсягу та ступеня деталізації очікуваної інформації для прийняття оперативних, тактичних чи стратегічних управлінських рішень. Очевидно, що суб'єкти господарювання в питанні аналізу фінансової інформації, не обмежені у виборі послідовності дій, які повинен використовувати аналітик для отримання очікуваної управлінської інформації, і вільні у формуванні регламенту внутрігосподарського фінансового аналізу.

Безумовно, основу типових процесів і структурних документів, що регламентують функціонування підприємства, у тому числі організацію і здійснення аналізу господарської діяльності, мають складати рекомендації та нормативні акти органів державного фінансового контролю. Тому для реалізації ефективної аналітичної роботи необхідно систематизувати головні тези нормативних рекомендацій з різних законотворчих ініціатив і реалізувати їх через затвердження внутрішнього положення про здійснення аналізу господарської діяльності, яке структурно розкриватиме етапи та об'єкти аналітичного процесу.

Ретроспективна оцінка змісту нормативних документів з питань аналізу господарської діяльності й фінансового стану, прийнятих різними органами державного фінансового контролю, дає можливість виділити основні елементи аналітичних операцій, які можна використати під час розробки внутрішнього положення (табл. 2.2).

З даних аналізу змісту нормативного забезпечення процесу організації і здійснення оцінки результатів діяльності підприємства можна зробити висновок, що на сьогоднішній день як за обсягом області регламентації, так і за змістовим навантаженням не існує єдиного нормативного документу, що поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності.

Як уже зазначалось, окремі органи державного фінансового контролю, профільні міністерства та некомерційні об'єднання і спілки затверджують методики й методичні рекомендації з аналізу господарської діяльності підприємств, визначаючи при цьому набір змістових показників регламенту аналітичних процедур з позиції власних інформаційних потреб. В усіх регламентних документах можна виділити спільні, загальновикористовувані змістові показники аналізу, проте окремі елементи таких показників відрізняються за складом, способом виокремлення інформативних даних і величиною нормативних значень.

Ретроспективний аналіз змісту нормативного забезпечення регламенту аналітичних процедур підприємства

№ п/п	Найменування нормативно-законодавчого акта	Область регламентації	Змістові показники регламенту	Основні елементи змістових показників регламенту
1	2	3	4	5
1	Наказ Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій № 81 від 27.06.97 про затвердження Методики проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій (далі – Наказ № 81) [176]	Оцінка результатів господарської діяльності за попередній та поточний роки, виявлення факторів, які позитивно чи негативно вплинули на кінцеві показники роботи підприємства, прийняття рішення про визнання структури балансу задовільною (незадовільною), а підприємства - платоспроможним (неплатоспроможним)	Показники фінансового стану підприємства	Динаміка та структура валюти балансу
				Динаміка та структура активів підприємства
				Динаміки та структура витрат на виробництво
				Прибутковість підприємства
				Динаміка та структура використання прибутку
				Фінансова незалежність (автономія)
				Фінансова стійкість
				Фінансовий ліверидж
			Показники виробничо-господарської діяльності	Забезпеченість власними коштами
				Динаміка та структура виробництва основних видів продукції
				Стан та ефективність використання основних фондів
				Динаміка виробничого потенціалу
				Динаміка та структура використання трудових ресурсів
				Стан незавершеного будівництва
2	Лист Державної податкової адміністрації України від 27.01.1998 № 759/10/20-2117 щодо Методичних рекомендацій з аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій (далі – Лист № 759/10/20-2117) [150]	Оцінка показників, які впливають на кінцеві фінансові результати	Показники виробничо-господарської діяльності	Стан об'єктів соціально-культурного побуту
				Стан охорони навколишнього середовища
			Показники витрат виробництва, їх структури і динаміки	Стан конкурентного середовища та маркетинг
				Динаміка обсягу виробництва й реалізації продукції
			Показники грошових потоків	Характеристика виробництва в розрізі основних видів продукції за галузями економіки
				Динаміка та структура витрат на виробництво
			Показники продуктивності праці	Динаміка виручки від реалізації
				Чистий рух грошових коштів
				Норма прибутковості та дисконт
			Показники основних фондів	Динаміка продуктивності праці
				Динаміка середньої заробітної плати
				Співвідношення динаміки продуктивності праці та середньої заробітної плати
				Динаміка та структура основних фондів
				Нормативна забезпеченість основними фондами
Технічний стан та знос основних фондів				
Ефективність використання основних фондів (фондовіддача)	Ефективність використання основних фондів (фондовіддача)			
	Ефективність використання накопиченої амортизації			

1	2	3	4	5
			Показники використання паливно-енергетичних ресурсів	Динаміка та структура паливно-енергетичних ресурсів Енергоємність виробництва
			Показники прибутку та рентабельності	Динаміка балансового прибутку Рентабельність Динаміка рівня рентабельності
			Фінансові показники	Ліквідність Фінансова стійкість Наявність власних оборотних коштів Склад та структура дебіторської заборгованості Склад та структура кредиторської заборгованості
			Показники платежів до бюджету	Динаміка та структура платежів до бюджету Стан та структура недоїмки
3	Наказ Міністерства фінансів України № 49/121 від 26.01.2001 про затвердження Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації (далі – Наказ № 49/121) [187]	Встановлення єдиного порядку й основних методичних засад оцінки показників (коефіцієнтів), що характеризують фінансовий стан підприємств, які підлягають приватизації	Показники фінансового стану підприємства	Майновий стан Ліквідність Ділова активність Платоспроможність (фінансова стійкість) Рентабельність
4	Наказ Міністерства економіки України № 14 від 19.01.2006 про затвердження Методичних рекомендацій щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства (далі – Наказ № 14) [182]	Оцінка фінансово-господарського стану підприємств на предмет виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства	Показники фінансового стану підприємства Показники виявлення ознак банкрутства	Динаміка та структура активів підприємства Динаміка та структура грошових потоків Динаміка та структура дебіторської і кредиторської заборгованості Динаміка та структура власних оборотних засобів Динаміка та структура прибутковості підприємства Динаміка та структура витрат на виробництво Динаміка та структура використання трудових ресурсів Динаміка та структура аналізу інвестицій та інновацій Ознаки фіктивного банкрутства Ознаки дій з доведення до банкрутства Ознаки дій з приховування банкрутства Ознаки втрати або відновлення платоспроможності
5	Наказ Міністерства фінансів України № 170 від 14.02.2006 про затвердження Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки (далі – Наказ № 170) [188]	Оцінка фінансово-господарського стану й ефективності управління суб'єктів державного сектору економіки України	Показники фінансово-господарської діяльності підприємства	Динаміка та структура активів підприємства Динаміка та структура дебіторської і кредиторської заборгованості Динаміка та структура власного капіталу Динаміка та структура фінансових результатів Динаміка та структура витрат і доходів Ефективність фінансово-господарської діяльності

1	2	3	4	5
			Показники виконання фінансового плану діяльності підприємств	Виконання плану за доходами та витратами Виконання плану за джерелами надходження та напрямками використання фінансових ресурсів Виконання плану з прибутковості Виконання плану за фінансовими показниками
6	Рекомендації Центральної спілки споживчих товариств України від 28.07.2006 Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств (далі – Рекомендації Укркоопспілки) [243]	Оцінка фінансового стану підприємства та ступінь його забезпеченості необхідними фінансовими ресурсами для здійснення господарської діяльності, раціональність їх розміщення та ефективність використання	Показники фінансового стану Поглиблений факторний аналіз фінансового стану	Оцінка ефективності управління за фінансовими коефіцієнтами Оцінка ефективності управління за ступенем виконання фінансового плану Наявність, динаміка та структура власного капіталу Наявність та динаміка власного оборотного капіталу Фінансова стійкість Ефективність використання капіталу Динаміка, склад і структури активів і пасивів балансу підприємства Структура та розміщення власного капіталу Ефективність використання оборотних і необоротних активів Співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованості Рух грошових потоків і фінансових результатів Ділова активність
7	Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України № 300 від 04.08.2008 про затвердження Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання (далі – Наказ № 300) [177]	Оцінка ефективності й законності використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави	Використання показників Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки	
8	Наказ Державної податкової адміністрації України № 72 від 11.02.2010 про затвердження Методичних рекомендацій щодо встановлення загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів міндоходів для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) (далі – Наказ № 72) [178]	Оцінка фінансово-господарського стану підприємств та загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу	Показники фінансового стану	Загроза виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу Платоспроможність Фінансова стійкість Забезпеченість податкового кредиту
9	Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України № 253 від 15.03.2013 про затвердження Методичних рекомендацій застосування критеріїв визначення ефективності управління об'єктами державної власності (далі – Наказ № 253) [181]	Оцінка ефективності управління та показників фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання	Показники фінансово-господарської діяльності та виконання фінансових планів	Результати фінансово-господарської діяльності Динаміка та структура активів підприємства Покриття та платоспроможності Ефективність управління

Окрім того, методика обчислення похідних показників в окремих нормативних актах передбачає використання первинних даних з безпосередньою прив'язкою до коду рядка відповідної статті певного джерела інформації і не може адекватно відображати динаміку останніх змін у структурі та змісті типових форм звітності, які є основними джерелами первинної аналітичної інформації [194].

Ми визначили узагальнену схему нормативної регламентації аналітичних процедур без урахування галузевих емітентів нормативного регламенту (рис. 2.2). Загалом, області регламентації проаналізованих нормативних рекомендацій можна поділити на п'ять груп – оцінка результатів господарської діяльності підприємств, оцінка фінансового стану підприємств, які підлягають приватизації, оцінка фінансово-господарського стану й ефективності управління підприємствами державного сектору економіки, оцінка фінансово-господарського стану підприємств та загрози виникнення податкового боргу, оцінка фінансово-господарського стану підприємств на предмет виявлення ознак неплатоспроможності та дій з приховування банкрутства.

При цьому змістові показники регламенту умовно можемо розділити на загальні та тематичні. Загальні показники об'єднують елементи регламенту виробничо-господарської діяльності та фінансового стану й складають основу кожного з досліджених нормативних документів. З їх множини окремо можна виділити показники виявлення ознак банкрутства, які практично повністю складаються з елементів регламенту фінансового стану. Тематичні – стосуються розробки та виконання планових завдань й оцінки ефективності управління на базі виконання планових завдань. Таким чином, внутрішнє положення про здійснення аналізу господарської діяльності підприємства має містити змістові показники й елементи нормативних регламентів, які чітко структурують увесь масив управлінської інформації та розкривають стан господарської діяльності, досліджують можливість виникнення неплатоспроможності, а також характеризують якість управлінських рішень на основі оцінки адекватності планових завдань і рівня їх виконання.

Фахівці-аналітики мають в оперативному порядку враховувати динаміку змін змісту нормативного забезпечення у сфері регулювання стандартів обліку й фінансової звітності. Задля забезпечення порівнюваності аналітичної інформації потрібно керуватися сталими інформаційними маркерами та ключовими точками інформаційного потоку, методика визначення яких має бути адаптована до сучасних форм джерел фінансової інформації, а їх змістове навантаження відповідати змісту показників, що були розраховані в попередніх звітних періодах. Саме через це розробка внутрішнього положення про здійснення аналізу господарської діяльності є важливим елементом організації і впорядкування аналітичної роботи на підприємстві, який забезпечує ефективне виконання функції управління й одночасно є невід'ємною його складовою.

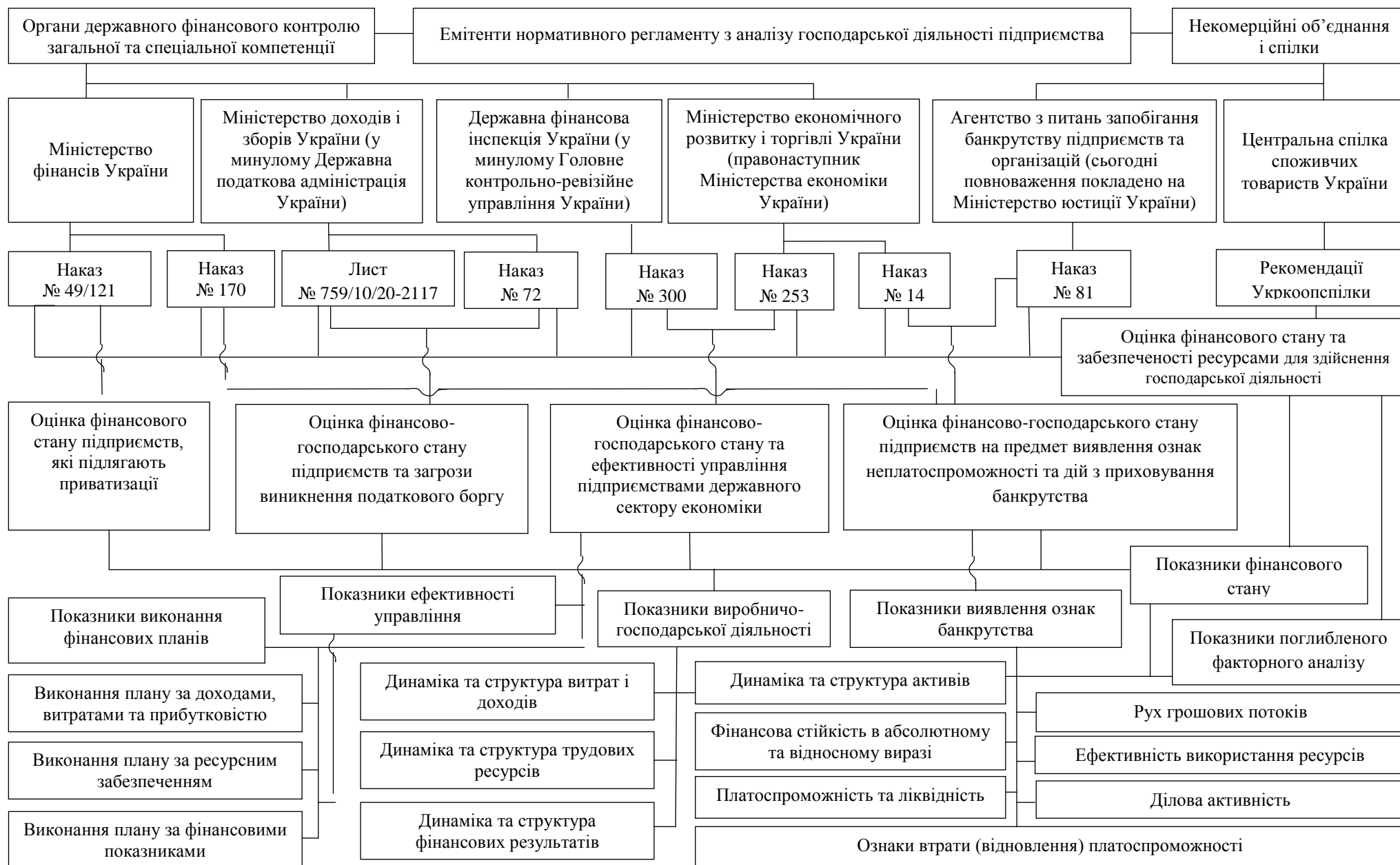


Рис. 2.2. Узагальнена схема нормативної регламентації аналітичних процедур

Дослідження змісту законодавчого забезпечення процесу аналізу господарської діяльності підприємства та сучасних вимог до формування показників фінансової звітності показало, що загальний перелік інформаційних маркерів, котрі необхідно включити в організаційне положення, має бути згруповано за областями регламентації, які передбачені нормативними регламентами (табл. 2.3). А порядок їх технічного розрахунку варто привести у відповідність із сучасними вимогами до формування змісту типових форм джерел інформації про фінансовий стан підприємства.

Таблиця 2.3

Систематизований перелік інформаційних маркерів за областями регламентації нормативного забезпечення

Показники виявлення ознак банкрутства	Показники фінансового стану	Фінансова стійкість в абсолютному та відносному виразі	Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	Виконання плану за фінансовими показниками	Показники виконання фінансових планів
			Коефіцієнт фінансової стійкості (стабільності)		
			Коефіцієнт фінансового лівериджу		
			Коефіцієнт забезпечення власними коштами		
Коефіцієнт заборгованості					
Коефіцієнт концентрації залученого капіталу					
Власні оборотні засоби (робочий капітал)					
Коефіцієнт маневреності робочого (власного) капіталу					
Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами					
Коефіцієнт фінансової залежності					
Коефіцієнт структури довгострокових вкладень					
Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів					
Коефіцієнт структури позикового капіталу					
Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів					
Коефіцієнт Бівера					
Тривимірний показник фінансової стійкості в абсолютному виразі					
Платоспроможність і ліквідність	Коефіцієнт покриття	Виконання плану за фінансовими показниками	Показники виконання фінансових планів		
	Коефіцієнт (поточної) загальної ліквідності				
	Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності)				
	Коефіцієнт швидкої ліквідності				
	Частка власних оборотних коштів в їх загальній сумі				
	Частка власних оборотних коштів у покритті запасів				
	Коефіцієнт покриття запасів				
	Абсолютна величина чистого оборотного капіталу				
	Коефіцієнт відновлення (втрати) платоспроможності				
	Коефіцієнт рентабельності активів				
Ефективність використання ресурсів	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	Виконання плану за фінансовими показниками	Показники виконання фінансових планів		
	Коефіцієнт рентабельності сукупного капіталу				
	Коефіцієнт рентабельності діяльності				
	Коефіцієнт рентабельності виручки від реалізації				
	Коефіцієнт рентабельності продукції				
	Період окупності власного капіталу				
	Коефіцієнт оборотності активів				
Ділова активність	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	Виконання плану за фінансовими показниками	Показники виконання фінансових планів		
	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості				
	Строк погашення дебіторської заборгованості				
	Строк погашення кредиторської заборгованості				
	Фондовіддача				
	Коефіцієнт зносу				
	Коефіцієнт придатності				
	Коефіцієнт стійкості економічного зростання				
	Абсолютна величина поточної платоспроможності				

	Динаміка та структура активів	Показники виробничо-господарської діяльності	Виконання плану за ресурсним забезпеченням	
	Динаміка та структура витрат і доходів		Виконання плану за доходами, витратами та прибутковістю	
	Динаміка та структура трудових ресурсів			
	Динаміка та структура фінансових результатів			
Показники поглибленого факторного аналізу				

На даному етапі організації аналітичної роботи на підприємстві можуть виникати певні труднощі, пов'язані з практичним визначенням потрібних елементів і послідовністю дій з ними для забезпечення об'єктивності інформаційних маркерів на ключових точках інформаційного потоку. Так, вибираючи коди окремих рядків нових форм фінансової звітності, слід урахувати, що, крім обов'язкових, звітність може містити додаткові рядки передбачені національним стандартом [194]. Тому інформаційні маркери мають підбиратися виходячи з рівня суттєвості їх елементів, який устанавлюється обліковою політикою.

Отже, за сучасного стану нормативної регламентації аналітичних процедур без глибокої деталізації складових елементів облікової політики, відповідно до статутних засад, обсягів діяльності, технологічних особливостей виробництва, розрахункових і фінансових взаємин підприємства, неможливо правильно визначити інформаційні маркери в межах наявних областей регламентації.

До внутрішніх регламентних засад, які визначають порядок одержання, обсяги та зміст аналітичної інформації в розрізі встановлених областей регламентації, включається детальний алгоритм розрахунку інформаційних маркерів. Увесь масив абстрактно-логічної інформації, яку потрібно внести в даний алгоритм, умовно поділимо на теоретично-понятійну, предметно-дієву та предметно-зразкову інформацію. Причому теоретично-понятійна інформація у вигляді загальноприйнятих понять і логічних операцій найбільш точно відтворює дійсність за певний проміжок часу та є основою абстрактних суджень. Предметно-дієва інформація забезпечує ситуативне сприймання конкретних об'єктів і дій з ними, а предметно-зразкова – дає можливість ідентифікувати уявлення про об'єкт аналізу, опираючись на певні узагальнені норми, нормативи чи стандарти, і визначити напрям інтерпретації інформаційного потоку.

Опрацювання всього масиву абстрактно-логічної інформації в сучасних умовах нормативної регламентації аналітичних процедур на підприємстві має відповідати певній послідовності дій, у результаті яких на виході аналітик отримує основні напрями впливу управлінських рішень. Послідовність таких дій графічно подано на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Абстрактно-логічна інформація в алгоритмі розрахунку інформаційних маркерів

Так, на етапі опрацювання теоретично-понятійної інформації визначається множина інформаційних маркерів, до якої належать актуальні для підприємства фінансові коефіцієнти, у кількості, достатній для усвідомлення його фінансового стану. Обраним коефіцієнтам слід надати економічний зміст, виходячи з первинних показників, наявних у відповідних формах фінансової звітності. Для забезпечення простоти пошуку первинних показників на етапі опрацювання предметно-дієвої інформації зміст інформаційних маркерів

подають у формалізованому вигляді з прив'язкою до шифру відповідних статей окремих форм звітності.

Виокремлення предметно-зразкової інформації полягає у визначенні певних базових значень, з якими порівнюється фактично отримана інформація та встановлюється відхилення фактичних значень від базових. За базові значення можна обирати нормативні показники, зважені на організаційно-економічні особливості використання капіталу підприємства. Також корисним буде встановити середні, середньогалузеві та відносні й абсолютні значення окремих інформаційних маркерів як базові в хронологічній ретроспективі.

Усі управлінські рішення, що приймаються за результатами аналізу господарської діяльності, мають два основних напрями. Конвергентний напрям опирається на отримані аналітичні дані, знання, логічні судження та передбачає концентрацію всіх економічних і фінансових ресурсів на реалізацію єдиного правильного рішення. Дивергентний напрям впливу передбачає пошук максимальної кількості варіантів управлінських рішень визначеної задачі.

Конвергентний напрям впливу через відсутність альтернатив і фінансово-економічних резервів вимагає суворого контролю виконання рішень і неухильного дотримання послідовності та хронології реалізації кожної фази проекту. Такий вплив забезпечується більшою мірою репродуктивними, господарськими й організаційними рішеннями. Репродуктивні рішення передбачають реалізацію проектів за вже відомим алгоритмом, який раніше апробовано з високим ступенем результативності. Господарські рішення спрямовані на поетапне виконання конкретних практичних завдань, а організаційні – на чітку організацію наперед визначеного, конкретного алгоритму та мінімізують будь-які відхилення очікуваного результату.

Дивергентний напрям впливу управлінських рішень характеризується можливістю оперативного коригування та широким полем для маневру у виборі варіантів рішень, залежно від їх дієвості на певному етапі виконання. Цьому напрямку властиві господарські, продуктивні й інтуїтивні рішення. Продуктивні рішення ґрунтуються на творчому підході до інтерпретації інформаційних маркерів, а інтуїтивні – на евристичному усвідомленні результативності процесу без наявності чіткої програми управління.

Повертаючись до питання внутрішньої регламентації змісту аналітичної інформації, відзначимо, що до положення про здійснення аналізу господарської діяльності можна подати методику розрахунку інформаційних маркерів у вигляді таблиці, яка б повністю відображала сучасні вимоги до формування змісту фінансової звітності, передбачені НП(С)БО 1 та області регламентації вищезгаданих законодавчих ініціатив з питань аналізу господарської діяльності підприємства.

Узагальнюючи вищенаведені міркування, зробимо кілька науково-практичних висновків.

По-перше, сьогодні не існує єдиної законодавчої норми, яка б регламентувала процес отримання аналітичної інформації на підприємствах незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності. Фактично всі регламентні норми стосуються окремих об'єктів чи певних інформаційних

потреб окремих суб'єктів аналізу й не враховують усього спектра аналітичної інформації, необхідної для визначення напрямів прийняття управлінських рішень. У зв'язку із цим, під час організації аналітичної роботи на підприємстві варто докласти значних зусиль до систематизації та визначення ключових показників оцінки результатів фінансово-господарської діяльності за певний період і виявлення факторів позитивного чи негативного впливу.

По-друге, існуючі акти нормативно-законодавчої регламентації порядку організації і здійснення аналізу господарської діяльності не відображають змін в інформаційному полі суб'єктів господарювання, які відбулися внаслідок прийняття Міністерством фінансів України 7 лютого 2013 року Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку I "Загальні вимоги до фінансової звітності". Відбулися зміни в структурі статей і порядку відображення інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Це унеможливило буквально використання передбаченої нормативними актами формалізованої методики розрахунку окремих інформаційних маркерів і вимагає розробки внутрішньої регламентації порядку та методики їх визначення.

По-третє, увесь масив абстрактно-логічної інформації, яку містить звітність підприємства, потрібно систематизувати відповідно до переліку вибраних інформаційних маркерів та в послідовності виокремлення теоретично-понятійної, предметно-дієвої й предметно-зразкової інформації. Це забезпечить можливість визначати конвергентний чи дивергентний напрям впливу рішень на фінансово-господарські процеси через вибір продуктивних або репродуктивних, інтуїтивних чи організаційних управлінських рішень. Відсутність такого алгоритму організації отримання аналітичних даних у наявних нормативних документах з аналізу господарської діяльності підприємства має спонукати персонал найвищих рівнів управління до розробки внутрішнього регламенту. Основою подібного регламенту мають стати ключові інформаційні маркери, систематизовані з області регламентації існуючого законодавства, які враховують зміни у формах фінансової звітності й оперативно створюють інформаційне поле підприємства для прийняття управлінських рішень.

Отже, організація проведення аналізу фінансово-господарського стану на підприємстві є складним управлінським процесом, регламентація якого лише частково здійснюється на законодавчому рівні й вимагає розробки внутрішнього нормативу, який повинен відповідати засадам усебічного об'єктивного й оперативного формування управлінської інформації.

2.3. Організаційні засади аналітичного забезпечення системи ділового партнерства комерційного банку

В епоху інформатизації суспільства ділова активність комерційних банків стає одним з основних ресурсів, який збільшує їх ринкову вартість і розширює коло ділових партнерів. Тому важливою є постановка аналітичної роботи банківської установи для оцінки її результативності, частки ринку банківських послуг, етики бізнесу тощо, які є складовими ділової репутації для забезпечення системи ділового партнерства.

Саме від раціональної організації аналітичного процесу бізнес-партнерства, який характеризує працю між комерційними банками й діловими партнерами, залежить можливість оптимізації ресурсного потенціалу на основі інформаційного забезпечення всіх рівнів управління. Це дозволить своєчасно реагувати на зміни внутрішнього та зовнішнього середовища й отримати ефект від взаємодії з діловими партнерами.

Проблемам організації аналітичної роботи в банках приділено достатньо уваги такими вченими, як: С.Б. Барнгольц [21, с. 25; 22], А.П. Сабуров [254, с. 56], А.І. Федоткін [296, с. 14], А.Д. Шеремет [319, с. 5] та інші. Проте питання організації аналітичного забезпечення системи ділового партнерства комерційного банку належить до найменш опрацьованих вітчизняною наукою питань, що свідчить про актуальність обраної теми.

Оскільки забезпечення фінансової стійкості комерційних банків залежить від підтримки їх ділової репутації, тому організація економічного аналізу має бути невід'ємною складовою процесу управління поведінки банківських установ як на мікро-, так і на макрорівні, яка формується протягом тривалого періоду. З одного боку, зростання довіри до банку його ділових партнерів ґрунтується на результатах аналізу його фінансової звітності, а з іншого боку, на використанні нефінансових показників, які характеризують ефективність системи управління самого банку. Тому проблеми організації аналітичного забезпечення діяльності комерційного банку потребують не лише розроблення прикладних питань, а й теоретичного обґрунтування.

Сьогодні немає єдності поглядів серед учених-економістів Л.О. Примостка [228], С.І. Шкарабан [322] стосовно чітких рекомендацій обов'язкового порядку щодо проведення аналітичної роботи. Також поза увагою вчених І.М. Парасій-Вергуненко [209], Є.В. Мниха [169], І.Д. Лазаришиної [147] залишаються питання формування ефективних організаційних структур системи економічного аналізу, які б дозволяли адекватно реагувати на зміни внутрішнього та зовнішнього середовища й ураховували особливості організаційної структури комерційного банку в системі ділового партнерства.

Раціональна організація економічного аналізу системи ділового партнерства потребує дотримуватися принципів, які сприяють підвищенню його ефективності й поліпшенню фінансових результатів діяльності комерційного банку, а саме:

1. Урахування специфіки тієї країни, де функціонує банк, зокрема, її законодавства, нормативних вимог центрального банку, основних напрямів грошово-кредитної політики уряду.

2. Науковий підхід до аналізу комплексного дослідження (використання передового досвіду, новітніх методів досліджень).

3. Комплексність, тобто аналіз повинен охоплювати всі сторони діяльності банку для з'ясування його фінансового стану й вироблення необхідних заходів щодо поліпшення його функціонування.

4. Забезпечення системного підходу до аналізу, за яким кожний досліджуваний об'єкт має розглядатися як складна динамічна система елементів, певним способом пов'язаних між собою та зовнішнім середовищем.

5. Об'єктивність, конкретність, точність означають, що аналіз має ґрунтуватися на достовірній інформації, а висновки й рекомендації супроводжуватися точними аналітичними розрахунками. У зв'язку із цим, необхідно постійно вдосконалювати організацію обліку, внутрішнього й зовнішнього аудиту, а також методику аналізу для підвищення точності та достовірності його розрахунків.

6. Дієвість, тобто аналіз має ефективно впливати на діяльність банку; з його допомогою керівництво може вчасно виявляти недоліки, а також попереджати виникнення їх у майбутньому. Результати аналізу мають служити для керівництва банку інформаційною базою для прийняття управлінських рішень з метою оптимізації функціонування банку.

7. Плановість і системність передбачає необхідність організації в банку окремого підрозділу, який безпосередньо має здійснювати аналіз його діяльності, із чітким розподілом обов'язків серед співробітників.

8. Оперативність, тобто швидке й своєчасне проведення аналізу дає змогу керівництву банку приймати правильні управлінські рішення, що відповідають поточній кон'юктурі фінансового ринку й пріоритетам розвитку банку.

9. Демократизм, тобто участь в аналізі широкого кола співробітників банку, яка має забезпечити істотне підвищення його ефективності, що не тільки позитивно впливає на фінансові показники, а й створює необхідні умови для згуртованості колективу [6].

Слід зазначити, що в економічному аналізі здійснення організаційних процедур починається з проектування організації аналізу. С. Шкарабан та І. Лазаришина [323, с. 12] узагальнили складові процесу організації економічного аналізу та виділили такі:

1. Ступінь оптимізації функції корисності аналітичної інформації.

2. Цілі й підцілі аналізу, функції та завдання.

3. Процес аналізу (процедурно-організаційна побудова).

4. Результати процесу аналізу, види й форми вихідних аналітичних документів, періодичність і строки їх представлення.

5. Засоби розв'язання задач і виконання процедур, разом із складом і джерелами отримання вхідної інформації, а також обчислювальної та організаційної техніки.

6. Методики розв'язання задач і виконання процедур, способи виконання процедур (автоматизований і неавтоматизований).

7. Відповідальність за безперервність процесу аналізу (у ланках, службах і персонально).

8. Взаємодія в процесі аналізу керівників різних рангів.

9. Підвищення кваліфікації кадрів.

10. Розробка системи економічного моніторингу.

11. Відбір серед альтернативних варіантів організації економічного аналізу оптимального.

Для одержання показників, які характеризують підвищення ділової репутації як основи формування системи ділового партнерства, вважаємо за доцільне виділення таких етапів аналітичного забезпечення останньої (рис. 2.4).

Слід зазначити, що в комерційних банках, які володіють потужним адміністративним апаратом, виникає проблема щодо обрання організаційної форми економічного аналізу. Для вирішення проблеми на практиці застосовують такі три підходи до організації економічного аналізу:

– функціональний підхід, що передбачає визначення функцій, цільової спрямованості та переліку систематизованих за відповідними управлінськими критеріями й особливостями об'єкта управління аналітичних завдань;

– структурно-виконавчий підхід: обирається організаційна форма економічного аналізу, визначаються функціональні служби й окремі фахівці, проводиться розподіл обов'язків щодо виконання аналітичних робіт;

– технологічний підхід (технологія аналізу як складова технології управління, поділ технології аналітичної роботи).

Із врахуванням організаційно-технологічних особливостей функціонування банківських установ ми запропонували для організації аналітичного забезпечення системи ділового партнерства застосовувати поєднання двох останніх підходів здійснення аналізу спеціальним професійним підрозділом – фінансово-аналітичною службою, яка має створюватися на вищому рівні управління головного банку. Її функціонування забезпечить реалізацію централізованої системи економічного аналізу.

Водночас другий вид організації економічного аналізу, а саме – децентралізований, реалізується шляхом функціонального закріплення комплексів аналітичних задач за діючими підрозділами організаційної структури нижчих рівнів управління комерційного банку.

Організаційна структура запропонованої фінансово-аналітичної служби комерційного банку має формуватися з урахуванням вибраної стратегії бізнес-партнерства. Питання підтримки ділового партнерства фактично трансформується в проблему якості роботи фінансово-аналітичної служби банку через прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Слід зазначити, що саме від раціональної побудови організаційної структури фінансово-аналітичної служби комерційного банку буде залежати послідовна реалізація всіх функцій управлінського процесу.

Найвідповідальнішим організаційним етапом системи аналітичного забезпечення банку є підготовчий етап, на якому проводиться складання плану

та програми здійснення аналітичної діяльності для забезпечення системи ділового партнерства.

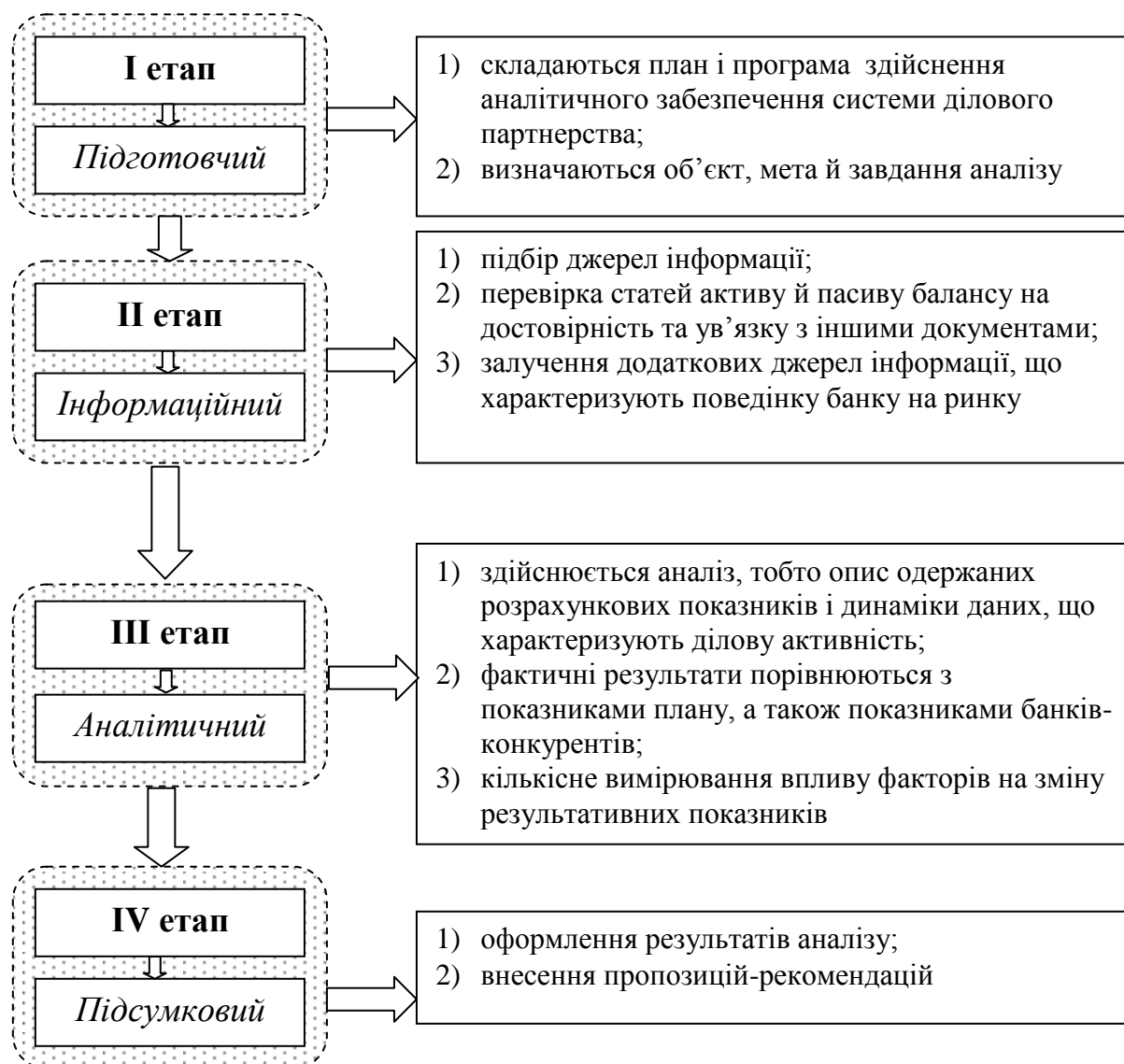


Рис. 2.4. Етапи організації аналітичного забезпечення системи ділового партнерства комерційного банку

Наступним етапом організації аналітичного забезпечення є розробка як поточного загального плану аналітичних робіт, так і відповідних програм аналізу, які виступають конкретні інструкції для виконавців аналізу.

Важливим питанням організації аналітичної роботи комерційного банку для підтримки ділового партнерства, яке відноситься до другого етапу – інформаційного, є з'ясування джерел інформаційного й методичного забезпечення, які будуть залучені для проведення аналітичного дослідження. Це дозволить здійснити аналітичну обробку інформації, виявити вплив факторних показників на зміну прибутковості.

Одержана аналітична інформація відіграє важливу роль в управлінні поведінкою комерційного банку з метою зміцнення взаємовигідних партнерських відносин з різними суб'єктами господарювання.

Дуже важливим є визначення переліку джерел інформації з урахуванням таких параметрів укладених угод: суми, строків, валюти, відсоткових ставок, контрагентів, виходячи зі змісту фінансової операції банку відповідно до вимог управлінського процесу. Для забезпечення аналітичності системи ділового партнерства комерційного банку потрібно використовувати не лише внутрішню інформацію, а й інформацію про зовнішні умови його функціонування – отриману з мережі Інтернет, радіо, телебачення, фінансових довідників.

Важливе значення на третьому етапі має аналітична обробка інформації за допомогою спеціальних методів і прийомів (абсолютні, відносні й середні величини, порівняння, ряди динаміки, групування, індексний і балансовий методи), за допомогою яких здійснюється приведення показників у порівняльний вигляд, спрощення цифрових даних, складання аналітичних розрахунків і аналітичних таблиць, вивчення оброблених матеріалів для об'єктивного відображення поведінки банку економічних процесів, що виникають і впливають на досліджувані параметри, фіксації подій і виявлення закономірностей, а також прогнозу ситуації за різних варіантів розвитку бізнес-партнерства, при цьому останній є результатом аналізу четвертого етапу – підсумкового.

Створений таким чином порядок організації аналітичного забезпечення системи ділового партнерства формує інформацію для прийняття управлінських рішень банку щодо налагодження взаємовигідних партнерських відносин. Очевидно, що організація інформаційно-аналітичного поля банку потребує постійної підтримки, спрямованої на одержання, оброблення та систематизацію даних, що утворюють інформаційні потоки. Для раціональної організації аналітичного забезпечення системи ділового партнерства комерційного банку важливим є обов'язкове врахування таких складових, які наведені на рис. 2.5.

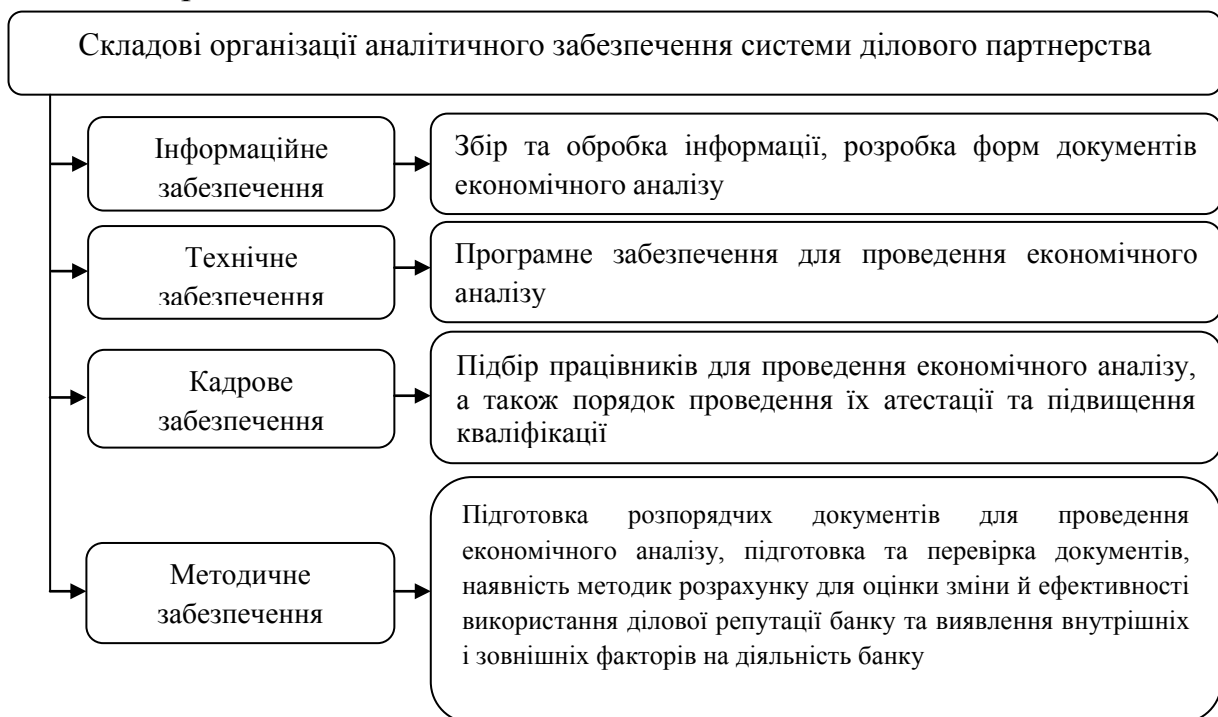


Рис. 2.5. Складові організації економічного аналізу комерційного банку

Наведені складові аналітичного забезпечення системи ділового партнерства дозволяють організувати аналітичний процес системно й послідовно. У результаті формується ефективно інформаційно-аналітичне забезпечення ділових партнерів для реалізації ними мети бізнесу.

Методичне забезпечення є повноцінним за наявності методик та інструкцій, вихідних форм і таблиць, стандартних програм для проведення аналізу системи ділового партнерства, що забезпечує порівняння результатів на різних рівнях управління, збільшує вірогідність об'єктивності оцінки діяльності підрозділів, економить час і сприяє зростанню ділової активності комерційного банку.

Як зазначає, О.В. Олійник, при побудові економічного аналізу слід урахувати вплив таких чинників: філософії управління та корпоративної культури; загальносистемні чинники щодо організаційно-правової структури суб'єкта господарювання, розміру банку та масштабів діяльності; внутрішньоорганізаційні чинники стосовно розподілу функціональних повноважень, рівня комп'ютеризації діяльності; інформаційної забезпеченості; кадрове забезпечення і наявність фінансових ресурсів [202, с. 175–180].

І.В. Семенко, В.В. Шейбут [266, с. 159] визначають організацію технології аналітичного процесу як комплекс методів і послідовність виконання аналітичних операцій, що реалізуються в процесі функціонування аналітичної підсистеми й забезпечують досягнення її цілей і завдань.

Проведене дослідження дозволило виокремити інформацію, що використовується для аналізу системи ділового партнерства комерційного банку, у межах таких груп:

- дані контролюючих та статистичних органів; повідомлення в засобах масової інформації;
- дані банку: планові документи, нормативи, проектно-кошторисна, технологічна та фінансова документація, дані бухгалтерського, оперативного й статистичного обліку, звітність;
- додаткова інформація: відомості, що одержано в ході оперативно-пошукової діяльності правоохоронних органів тощо.

Кількісне накопичення інформації дає можливість на основі аналізу встановити можливість налагодження взаємовигідних відносин між окремими діловими партнерами, що дало змогу академіку В.С. Німчинову сформулювати головний принцип побудови інформаційної системи: отримання «максимуму похідної при мінімумі вхідної інформації» [198, с. 136].

Тобто все вище викладене дає змогу визначити місце аналізу в системі управління діяльністю банків у системі ділового партнерства через побудову концептуальної моделі організації економічного аналізу системи ділового партнерства комерційного банку, яку подано на рис. 2.6.

Одержані та систематизовані дані, які надходять із відділень і філій банків у межах операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, а також дані бюджетів і бізнес-планів формують інформаційно-аналітичне поле комерційного банку, яке виступає джерелом інформації для економічного аналізу та є основою формування моделі системи ділового партнерства комерційного банку для досягнення мети бізнесу.

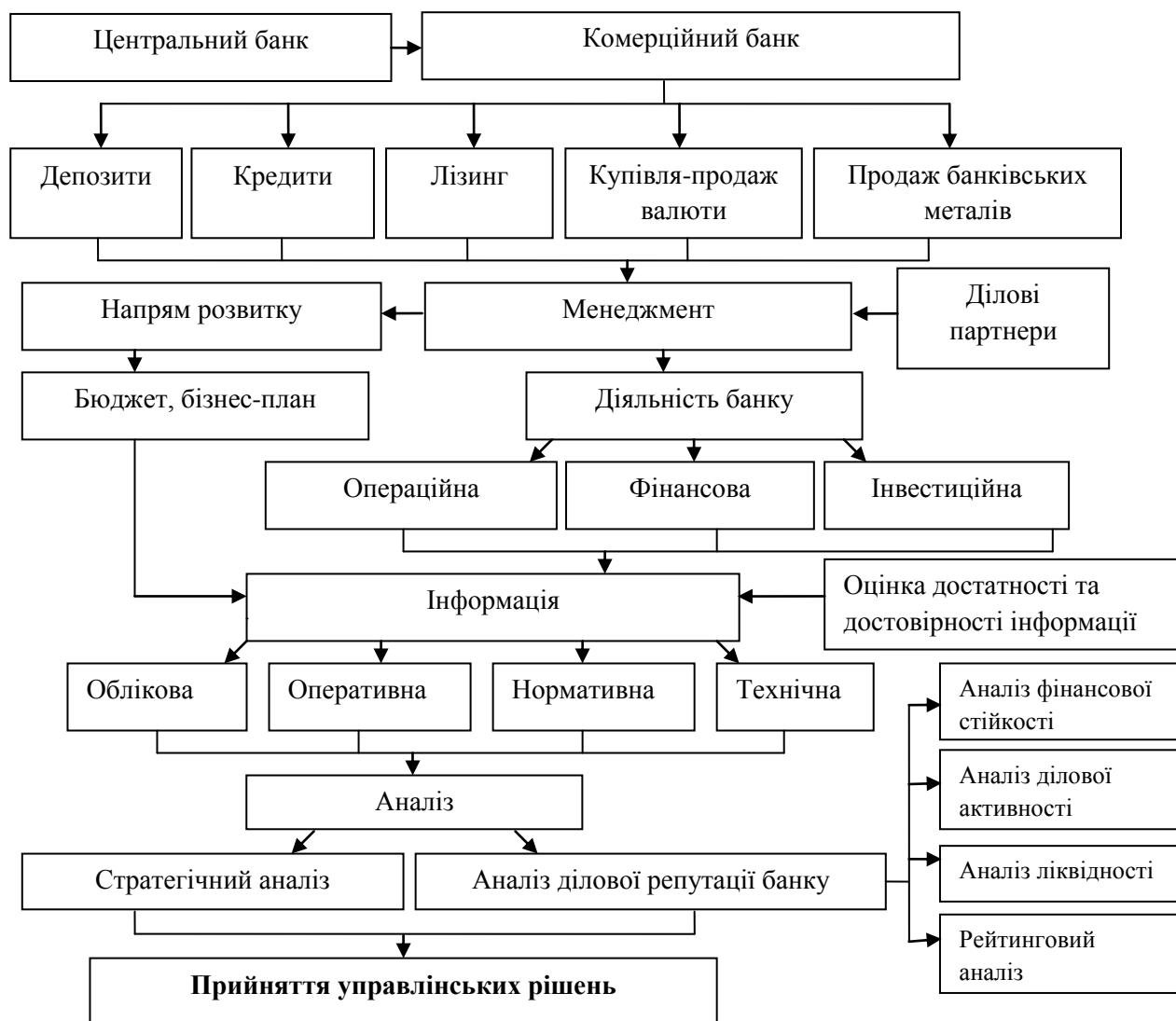


Рис. 2.6. Концептуальна модель організації економічного аналізу системи ділового партнерства комерційного банку

Отже, процес організації аналітичного забезпечення комерційного банку є досить складним і багатограним, а його ефективність значною мірою залежить від досконалості організації запропонованої нами фінансово-аналітичної служби, якості інформаційно-аналітичного поля банківської установи, вибору застосовуваних аналітичних прийомів і методів, кваліфікації фахівців і застосування сучасних програмних продуктів. Сформоване з урахуванням означених вимог аналітичне забезпечення системи ділового партнерства буде сприяти формуванню та реалізації конкурентоспроможної стратегії управління банком.

2.4. Аналіз адекватності прийомів банкрутства як складової контролінгу

Передчасне виявлення тенденції, яка веде підприємство до банкрутства, і, відповідно, швидко вжиті певні заходи для його порятунку зумовлюють більшу вірогідність виходу з кризи. Таким чином, виникає питання про визначення показників, здатних передбачити розвиток подій на ранніх стадіях банкрутства.

Моніторинг господарської діяльності, побудований на основі розрахунку базових фінансових коефіцієнтів, незважаючи на свою важливість, надає інформацію лише з поточного та минулих періодів діяльності з можливістю мінімального прогнозування. Однак існує потреба в отриманні більш точної інформації, яка б дозволила передбачити кризові явища в майбутньому. Така потреба викликана необхідністю мати достатній лаг часу для прийняття управлінського рішення й погашення інерції досягнення колишньої стратегічної або тактичної мети на аналізованому підприємстві. Перед аналізом господарського ризику підприємства, який вимагає великої кількості трудових і фінансових витрат, необхідний простий і дешевий експрес-аналіз ризику банкрутства підприємства. Слід використовувати спеціальні математичні моделі, розроблені для отримання інформації, яка дозволяла б прогнозувати настання кризи з високим ступенем імовірності.

Такі моделі будуються на підставі базових фінансових коефіцієнтів. Змістовність полягає в присвоєнні кожному коефіцієнту, включеному до розрахунку, певної ваги, яка задається за допомогою розрахованих різними методами значень. Вагові коефіцієнти, побудовані на основі статистичної інформації, багато в чому визначають зміст моделі, тоді як набір, що включається до розрахунку фінансових показників, як правило, типовий.

Проаналізуємо деякі моделі прогнозування банкрутства.

Доволі простою методикою діагностики банкрутства є двофакторна математична модель, під час побудови якої враховується всього два показники: коефіцієнт поточної ліквідності й питома вага позикових коштів у пасивах.

В американській практиці використовують такі вагові значення коефіцієнтів [331, с. 603]:

- для показника поточної ліквідності (покриття) (K_n): -1,0736;
- для показника питомої ваги позикових коштів у пасивах підприємства (K_z): 0,0579;
- постійна величина: -0,3877.

Звідси формула обчислення Z набуває виразу:

$$Z = -0,3877 - 1,0376K_n + 0,0579K_z.$$

Однак для економічних умов в Україні ці вагові коефіцієнти слід скорегувати стосовно місцевих умов, а точність прогнозу двофакторної моделі збільшиться, якщо додати до неї третій показник – рентабельність активів. При цьому нові вагові коефіцієнти для вітчизняних підприємств через відсутність статистичних даних по організаціях-банкрутах в Україні не визначені, що ускладнює використання вказаної моделі та вірогідність її результативності.

Більш точними є багатофакторні моделі прогнозування банкрутства, які зазвичай складаються з п'яти-семи фінансових показників. Найчастіше використовується так званий "Z-рахунок" Е. Альтмана, який являє собою п'ятифакторну модель, побудовану за даними успішно діючих і збанкрутілих промислових підприємств США.

Підсумковий коефіцієнт імовірності банкрутства Z розраховується за допомогою п'яти показників, кожен з яких був наділений певною вагою, установленою статистичними методами [330, с. 70]:

$$Z = 1,2K_1 + 1,4K_2 + 3,3K_3 + 0,6K_4 + 1,0K_5,$$

де:

- K_1 – відношення поточних активів до загальної суми активів;
- K_2 – відношення нерозподіленого прибутку до суми активів;
- K_3 – рентабельність активів;
- K_4 – коефіцієнт покриття за ринковою вартістю власного капіталу, тобто

відношення ринкової вартості акціонерного капіталу (уся ринкова вартість акцій підприємства) до короткострокових зобов'язань (для підприємств, що не емітують акції, цей коефіцієнт розраховується, виходячи з величини статутного фонду й додаткового капіталу з урахуванням ставки дисконтування вартості акцій аналогічних підприємств); відношення власного капіталу до позикового капіталу;

– K_5 – віддача всіх активів, тобто відношення виручки від реалізації до загальної суми активів; відношення обсягу продажів до суми активів.

Залежно від значення "Z-рахунку" за встановленою шкалою, проводиться оцінка ймовірності настання банкрутства протягом двох років. При $Z \leq 1,23$ Е. Альтман діагностував високу вірогідність банкрутства.

У. Бівер запропонував п'ятифакторну систему для оцінювання фінансового стану підприємства з метою діагностики банкрутства. Система показників У. Бівера для діагностики банкрутства подана в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Система показників У. Бівера для діагностики банкрутства

Показник	Розрахунок	Значення показників		
		3	4	5
1	2			
Коефіцієнт Бівера	(Чистий прибуток – амортизація) / (Довгострокові зобов'язання + короткострокові зобов'язання)	0,4–0,45	0,17	–0,15
Рентабельність активів	(Чистий прибуток* 100 %) / Активи	6–8	4	–22
Фінансовий ліверидж	((Довгострокові зобов'язання + короткострокові зобов'язання) *100 %) / Активи	≤ 37	≤ 50	≤ 80
Коефіцієнт покриття активів чистим оборотним капіталом	(Власний капітал – необоротні активи) / Активи	0,4	≤0,3	≈ 0,06
Коефіцієнт покриття	Оборотні активи / Короткострокові зобов'язання	≤ 3,2	≤ 2	≤ 1

Джерело: опрацьовано на підставі даних [123].

Не передбачені вагові коефіцієнти для індикаторів у моделі У. Бівера й підсумковий коефіцієнт імовірності банкрутства не розраховується. Отримані значення цих показників порівнюються з їх нормативними значеннями для трьох станів фірми, розрахованими У. Бівером:

- для благополучних компаній (стовпець 3);
- для компаній за 5 років до банкрутства (стовпець 4);
- для компаній за 1 рік до банкрутства (стовпець 5).

Р.С. Сайфуллін і Г.Г. Кадиков запропонували використовувати для оцінювання фінансового стану підприємств рейтингове число [3]:

$$R = 2K_{ззв} + 0,1K_{пн} + 0,08K_{о} + 0,45K_{м} + K_{рвк},$$

де:

- $K_{ззв}$ – коефіцієнт забезпечення власними засобами;
- $K_{пн}$ – коефіцієнт поточної ліквідності;
- $K_{оа}$ – коефіцієнт оборотності активів;
- $K_{м}$ – комерційна маржа (рентабельність реалізації продукції);
- $K_{рвк}$ – рентабельність власного капіталу.

За відповідності коефіцієнтів їх мінімальним нормативним рівням рейтингове число дорівнюватиме одиниці, відповідно, підприємство матиме задовільний стан економіки. Фінансовий стан підприємств з рейтинговим числом меншим від одиниці характеризується як незадовільний.

О.П. Зайцева в шестифакторній математичній моделі пропонує використовувати такі індикатори [4]:

- $K_{зп}$ – коефіцієнт збитковості підприємства;
- $K_{з}$ – співвідношення кредиторської й дебіторської заборгованості;
- $K_{с}$ – показник співвідношення короткострокових зобов'язань і найбільш ліквідних активів (величина, зворотна показнику абсолютної ліквідності);
- $K_{зр}$ – збитковість реалізації продукції;
- $K_{фв}$ – коефіцієнт фінансового важеля;
- $K_{зав}$ – коефіцієнт завантаження активів (величина, зворотна коефіцієнту оборотності активів).

Використовуючи ці показники, комплексний коефіцієнт банкрутства розраховується за такою формулою:

$$K = 0,25K_{зп} + 0,1K_{з} + 0,2K_{с} + 0,25K_{зр} + 0,1K_{фв} + 0,1K_{зав}, (4)$$

Нормативні значення коефіцієнтів: $K_{зп}=0$; $K_{з}=1$; $K_{с}=7$; $K_{зр}=0$; $K_{фв}=0,7$; $K_{зав}=K_{зав}$ попереднього періоду. Якщо комплексний коефіцієнт перевищує нормативне значення – імовірність банкрутства зростає, і навпаки.

Усі наведені вище моделі мають ряд недоліків. Зокрема, моделі Е. Альтмана й У. Бівера містять значення вагових коефіцієнтів і порогових значень комплексних та індивідуальних показників, розрахованих на базі американських аналітичних даних шістдесятих і сімдесятих років. Очевидно, вони не відповідають сучасній специфіці економічної ситуації та організації бізнесу в Україні.

Зіставлення даних, отриманих для ряду країн, показує, що ваги в Z -рахунку і пороговий інтервал сильно різняться не тільки від країни до країни, а

й від року до року в рамках однієї країни. Таким чином, підхід Альтмана не володіє стійкістю до варіацій у вихідних даних. Статистика, на яку опирається Е. Альтман, можливо, і репрезентативна, але вона не володіє важливою властивістю статистичної однорідності вибірки подій.

Безсумнівно, що чим вищим є рівень фінансової автономії підприємства, тим більше воно віддалено від банкрутства. Усі монотонні залежності, отримані на основі підходу Альтмана, є цьому підтвердженням. Проте питання, наскільки насправді велика ця дистанція, швидше за все, не буде вирішено навіть тоді, коли з'явиться повноцінна представницька статистика українських банкрутств.

Ключовим обмеженням цього методу є навіть не проблема якісної статистики. Класична ймовірність – це характеристика не вибіркового об'єкта або події, а генеральної сукупності подій. Розглядаючи окреме підприємство, ми ймовірносно описуємо його відношення до повної групи. Але унікальність всякого підприємства в тому, що воно може вижити як при дуже слабких шансах, так і навпаки.

З метою уникнення подібних недоліків моделей прогнозування банкрутства деякі дослідники розробляють такі методи комплексного аналізу підприємства, які базуються не на апріорно заданих коефіцієнтах у сукупності встановлених показників, а використовують інтуїцію та досвід експерта – фінансового аналітика, який досконало знає сильні й слабкі сторони оцінюваного підприємства.

Подібну систему, побудовану, виходячи із цілком обґрунтованого твердження, що не існує двох підприємств, для яких однаково добре підходили б одні й ті ж показники, пропонують О.О. Недосекін та О.Б. Максимов [207]. Як приклад ними була запропонована така система показників, яка не є універсальною:

- X_1 – коефіцієнт автономії (відношення власного капіталу до валюти балансу);
- X_2 – коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власними коштами (відношення чистого оборотного капіталу до оборотних активів);
- X_3 – коефіцієнт проміжної ліквідності (відношення суми грошових коштів і дебіторської заборгованості до короткострокових пасивів);
- X_4 – коефіцієнт абсолютної ліквідності (відношення суми грошових коштів до короткострокових пасивів);
- X_5 – оборотність усіх активів (відношення виручки від реалізації до середньої за період вартості активів);
- X_6 – рентабельність усього капіталу (відношення чистого прибутку до середньої за період вартості активів).

Значимість цих показників була проранжована за правилом Фішберна

$$r_i = \frac{2(N-i+1)}{(N+1)N}.$$

Наприклад, для системи з $N=6$ показниками $r_1=6/21$, $r_2=5/21$, $r_3=4/21$, $r_4=3/21$, $r_5=2/21$, $r_6=1/21$ і сума рівнів значущості дорівнює одиниці.

Розпізнавання рівня показника – найбільш делікатне питання зазначеного методу. Ця процедура цілком віддається на відкуп експерту, який може опиратися на статистику.

Як приклад автори наводять такий розподіл ваг, поданий у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Розподіл ваг для моделі О.О. Недоскіна та О.Б. Максимова

Шифр показника X_i	Найменування показника X_i	Значення X_i в період I ($x_{1,i}$)
X_1	Коефіцієнт автономії	0,839
X_2	Коефіцієнт забезпеченості	0,001
X_3	Коефіцієнт проміжної ліквідності	0,348
X_4	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,001
X_5	Оборотність активів (в обчисленні за рік)	0,162
X_6	Рентабельність капіталу	-0,04

Джерело: опрацьовано на підставі даних [5].

Висновки про ймовірність настання банкрутства робляться на підставі табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Перелік інтервалів для визначення фінансового стану підприємства

Інтервал значень V& M	Висновок про фінансовий стан
0–0,2	Граничний ризик банкрутства
0,2–0,4	Ступінь ризику банкрутства висока
0,4–0,6	Ступінь ризику банкрутства середня
0,6–0,8	Низький ступінь ризику банкрутства
0,8–1	Ризик банкрутства незначний

Джерело: опрацьовано на підставі даних [5].

Основна ідея пропонованого методу полягає в такому: автор відбирає показники, які найчастіше зустрічалися в аналогічних моделях і визначає їх ваги, виходячи із частоти їхнього включення в моделі різних дослідників. При цьому кожен дослідник використовував той чи інший показник, керуючись своїми уявленнями про його значимість. Чим більше дослідників включали даний показник у свою модель, тим більша значимість цього показника і тим більшу питому вагу він повинен мати. До складу найчастіше використовуваних показників були включені:

- коефіцієнт покриття;
- відношення робочого капіталу до активів. Робочим капіталом вважається різниця між оборотними активами й короткостроковими зобов'язаннями;
- відношення чистої вартості власного капіталу до загальної величини заборгованості;
- рентабельність продажів;
- рентабельність власного капіталу;
- рентабельність активів;

- коефіцієнт оборотності активів;
- відношення грошового потоку до короткострокової заборгованості.

На підставі даних 17 підприємств були розраховані значення вказаних вище коефіцієнтів. Із цих підприємств 6 класифіковані як банкрути, 11 – як рентабельні. Унаслідок проведеного аналізу було виявлено, що значення показників “відношення чистої вартості власного капіталу до загальної величини заборгованості” і “коефіцієнт оборотності активів” знаходяться в одному довірчому інтервалі (іншими словами, недостатньо розрізняються для підприємств банкрутів і благополучних організацій). У зв’язку із цим, дані показники були вилучені з моделі. За результатами кореляційного аналізу було виявлено, що рентабельність активів знаходиться в тісному зв’язку з показниками відношення робочого капіталу до активів, рентабельністю продажів, рентабельністю власного капіталу й відношення грошового потоку до заборгованості.

Робочий капітал, крім рентабельності активів, корелює з коефіцієнтом покриття і рентабельністю продажів. Включати в модель тісно пов’язані один з одним показники недоцільно. Таким чином, було розглянуто й отримано 3 моделі.

$$\text{Модель 1} = 0,47K_1 + 0,14K_2 + 0,39K_3.$$

$$\text{Модель 2} = 0,62K_4 + 0,38K_5.$$

$$\text{Модель 3} = 0,49K_4 + 0,12K_2 + 0,19K_3 + 0,19K_6.$$

- K_1 – відношення робочого капіталу до активів;
- K_2 – рентабельність власного капіталу;
- K_3 – грошовий потік до заборгованості;
- K_4 – коефіцієнт покриття;
- K_5 – рентабельність активів;
- K_6 – рентабельність продаж.

Для встановлення критичних значень моделей кожна з них була розрахована для розглянутих підприємств. Результати розрахунків наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Критичні значення показників відповідної моделі для визначення фінансового стану підприємства

Модель	Благополучні	Банкрути	Зона невизначеності
I	0,08–0,16	(-0,20) – (-0,08)	-(0,08) – 0,08
II	1,07–1,54	0,35–0,49	0,49–1,07
II	0,92–1,36	0,25–0,38	0,38–0,92

Джерело: власна розробка.

Ми розглянули основні моделі прогнозування банкрутства. Усі вони будуються за однаковим принципом – до певного набору фінансових показників застосовуються спеціально розраховані ваги, а результат розрахунку порівнюється з критичними показниками, розрахованими на підставі статистичних даних за діючими й збанкрутілими підприємствами.

Безумовно, подібні методи не можуть дати точного результату. Це зумовлено набором включених в модель показників і методикою присвоєння ваг, які можуть не враховувати специфіку аналізованого підприємства, особливостей економіки, в умовах якої воно функціонує, та інших індивідуальних чинників. Крім того, істотно ускладнює процес аналізу відсутність (особливо в українських умовах) достовірних і репрезентативних статистичних даних працюючих і збанкрутілих підприємств. У зв'язку із цим, нам видається, що для отримання більш вірогідної результативності необхідно розробляти свою систему прогнозування кризи, яка б будувалася на попередньому досвіді розвитку підприємства.

При цьому ми підтримуємо підхід О.О. Недосєкіна, О.Б. Максимова й А. Колишкіна, що припускає формування моделей з прогнозування банкрутства й висновків за розрахунками експертів, які володіють повною інформацією про підприємство, історії його розвитку та специфіки діяльності. На наш погляд, моделі, розроблені подібним чином, будуть мати індивідуальний характер і тим самим забезпечувати максимальну ефективність одержуваних даних. При цьому, як справедливо зазначає Дідьє Сорнетте [69, с. 9], використання подібних моделей підвищує відповідальність експерта за отриманий результат.

Однак навіть за умови правильного вибору показників, що включаються в модель, і присвоєння їм обґрунтованих ваг упроваджувана система не дасть 100-відсоткової гарантії інформації про наступаючу кризу.

У цьому зв'язку не варто обмежуватися виключно математичними моделями прогнозування кризи. Ні в якому разі не можна забувати про аналіз подій, що відбуваються як усередині підприємства, так і в зовнішньому середовищі. Зокрема, слід звертати увагу на такі фактори:

- повторювані істотні втрати в основній діяльності (спад виробництва, скорочення обсягу продажів, збитковість);
- хронічно прострочена кредиторська й дебіторська заборгованість;
- низькі значення ключових коефіцієнтів;
- збільшення до небезпечних меж частки позикового капіталу;
- дефіцит власного оборотного капіталу;
- систематичне збільшення тривалості обороту капіталу;
- наявність наднормативних запасів сировини й готової продукції;
- надмірна залежність підприємства від одного конкретного проекту, типу обладнання, виду активу, ринку сировини або збуту;
- утрата ключових контрагентів і досвідчених співробітників апарату;
- вимушені простої, неритмічна робота;
- участь у судових справах.

Застосування математичних методів у сукупності з урахуванням вищенаведених факторів дозволить з високим ступенем імовірності спрогнозувати кризові події. Проте варто відзначити, що подібна робота матиме позитивний результат виключно за умови регулярності проведеного аналізу, високої компетентності його співробітників, а також наявності всієї необхідної інформації.

2.5. Оцінка земелі як інструментарій механізму використання відновлюваних природних ресурсів Карпатського регіону

Карпатський регіон характеризується вигідним геополітичним розташуванням, оскільки вони є складовою частиною Карпатської гірської системи, яка розміщена в центрі Середньої Європи. Довжина Українських Карпат становить 270 км, ширина 70–100 км, а загальна площа з тісно прилеглими територіями – понад 37 тис. км², або 20 % від загальної Карпатської гірської системи. Вони охоплюють усю територію Закарпатської, 37,5 % – Івано-Франківської, 18,6 % – Львівської та 15,8 % – Чернівецької областей [162, с. 43]. Карпатський регіон розташований на крайньому заході України. Усі адміністративні області регіону є прикордонними. Вони межують з п'ятьма європейськими державами, а саме: Угорщиною, Польщею, Словаччиною, Румунією та Молдовою, і перебувають на перехресті міжнародних транспортних коридорів “Північ-Південь” і “Схід-Захід”, що створює сприятливі умови для адаптації зарубіжного досвіду аграрного господарювання, зовнішньоекономічних контактів із суб'єктами сільськогосподарського виробництва, підвищує роль цієї території в інтеграції України в європейські структури. Транспортна доступність областей стимулює зростання спільного підприємництва, сприяє інвестуванню коштів вітчизняних і зарубіжних інвесторів в аграрний сектор економіки регіону та підприємства харчової промисловості.

Земельні ресурси, передусім сільськогосподарського призначення, відіграють важливу роль у веденні аграрного виробництва. І розрізі забезпеченості земельними ресурсами слід, перш за все, відмітити, що Карпатський регіон відзначається вертикальною зональністю: тут наявні низинна, передгірна й гірська зони, дві третини території – гориста місцевість. Указана особливість визначає відмінності в кліматичних, погодних умовах і ступенях родючості ґрунту.

В окремих наукових виданнях стверджується, що в гірській і передгірній природно-економічних зонах Карпатського регіону і, зокрема, у Закарпатській області, значно гірші кліматичні умови для аграрного природокористування, оскільки тут велика крутизна схилів, частина яких узагалі не підлягає розорюванню. До того ж малоконтурність гірських і передгірних земельних ділянок, важка доступність до них та неможливість застосування всіх видів сільськогосподарської техніки викликають необхідність використання малогабаритної техніки для забезпечення екологічної рівноваги в гірських агроландшафтах [168, с. 78]. Функціонування суб'єктів аграрного господарювання в різних ґрунтово-кліматичних умовах безпосередньо впливає на результати їх діяльності та відображається на рівні їх розвитку.

Ставлення до землі як до категорії історичної завжди відображає стан і еволюцію суспільного виробництва й свідомості. Земля є універсальним фактором суспільного життєзабезпечення: предметом і засобом праці в базових секціях видів економічної діяльності, зокрема, у сільському й лісовому господарстві; просторовим базисом існування кожної людини в усіх формах її

життєдіяльності; носієм багатьох природних ресурсів; територіальною основою державності й національного самовизначення. При цьому земельні відносини виділяються в особливу соціально-економічну категорію не тільки через специфіку землі як унікального об'єкта загальних багатоцільових інтересів, а ще через одну особливість, яка проявляється у двоїстому статусі землі, що виступає у відтворювальному процесі одночасно і як природне тіло, і як товар, і як соціально-економічна категорія, включена в систему товарно-грошових відносин [227, с. 86 – 87].

Класифікація земель проводиться за їх головним цільовим призначенням, залежно від того, для якої мети відведені землі. Землі сільськогосподарського призначення – найбільш важлива й значна частина єдиного земельного фонду. За цільовим призначенням землі України поділяються на дев'ять категорій: землі сільськогосподарського призначення; землі житлової та громадської забудови; землі природно-заповідного фонду та іншого природоохоронного призначення; землі оздоровчого призначення; землі рекреаційного призначення; землі історико-культурного призначення; землі лісового фонду; землі водного фонду; землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення.

З економічної точки зору землі сільськогосподарського призначення відрізняються від інших земель тим, що вони самі є засобом виробництва, виробничим потенціалом. Відповідно до Земельного кодексу України, землями сільськогосподарського призначення (глава 5) визнаються землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної виробничої інфраструктури, у тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей. До земель сільськогосподарського призначення належать [108]:

а) сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги);

б) несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи й прогони, полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження, крім тих, що віднесені до земель лісогосподарського призначення, землі під господарськими будівлями й дворами, землі під інфраструктурою оптових ринків сільськогосподарської продукції, землі тимчасової консервації тощо).

Серед усіх земельних угідь найбільшу господарську цінність мають сільськогосподарські угіддя. Процентне відношення окремих видів сільськогосподарських угідь до їх загальної площі визначає структуру зазначених угідь. Найінтенсивніше в аграрній сфері використовуються рілля і багаторічні культурні насадження, оскільки тут виробляється найбільший обсяг валової і товарної продукції сільського господарства. Слід наголосити на тому, що розораність української території – найвища у світі. Загально визнано, що площі ріллі потрібно зменшувати, переводячи мільйони гектарів у кормові угіддя та заліснюючи. Наприклад, у світі площі лук удвічі більші, ніж ріллі, а залісеність у країнах Європейського Союзу вища вдвічі порівняно з українською [82, с. 108].

Земельні ресурси Карпатського регіону відзначаються обмеженістю сільськогосподарських угідь, й особливо ріллі, сіножатей і пасовищ, а також наявністю значної частки лісів та інших лісовкритих площ (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Земельні ресурси Карпатського регіону *

(на 1 січня 2013 р., тис. га)

Адміністративні області Карпатського регіону	Загальна земельна площа	У тому числі			Ліси та інші лісовкриті площі	Постійне населення, тис. осіб
		сільськогосподарські угіддя	з них			
			рілля	сіножаті та пасовища		
Закарпатська	1 275,3	401,3	192,9	226,6	723,9	1 250,7
Івано-Франківська	1 392,7	493,3	375,8	213,0	587,7	1 380,1
Львівська	2 183,1	1 025,1	720,6	303,4	693,3	2 540,9
Чернівецька	809,6	450,1	324,2	109,1	236,8	905,3
Разом по регіону	5 660,7	2 369,8	1 613,5	852,1	2 241,7	6 077,0
Довідково: Україна	60 354,9	36 480,6	31 035,7	7 950,5	9 400,2	45 633,6
Регіон, % до України	9,4	6,5	5,2	10,7	23,8	13,3
Закарпаття, % до України	2,1	1,1	0,6	2,8	7,7	2,7

* Розраховано за джерелами: [265, с. 236–237; 272, с. 21].

На фоні незначної частки сільськогосподарських угідь Карпатського регіону і, зокрема, ріллі тут зосереджено 23,8 % лісів та інших лісовкритих площ України, 7,7 % з яких у Закарпатській області. Друга позиція, за якою виділяється Карпатський регіон, – це наявність значних площ сіножатей і пасовищ, більшість з яких субальпійські луки (полонини). Приміром, Закарпатська область характеризується незначною часткою ріллі (5,2 %) щодо аналогічних сільгоспугідь країни. Загальна земельна площа Закарпатської області становить 1 275,3 тис. га, з яких 401,3 тис. га займають сільськогосподарські угіддя. Слід відмітити, що регіон є малоземельним. Більше ніж половину території області займають ліси, дві третини її – гірська місцевість, що зумовлює невисокий відсоток площ, придатних для сільськогосподарського виробництва.

Земельні ресурси, або так звані сільськогосподарські угіддя, займають на земній кулі близько $\frac{1}{3}$ суші, або 4,5 млрд га. Такі угіддя складаються з ріллі (засів і пар, включаючи городи), перелогів, сінокосів, пасовищ, насаджень. У складі оброблюваних земель на ріллю у світі припадає близько 1,4 , багаторічні насадження – до 0,4 млрд га [247, с. 221].

У розвинутих країнах поширюється раціональне природокористування на землі сільськогосподарського призначення, так зване відновлювальне землеробство, сутність якого полягає в мінімальному або нульовому обробітку ґрунту, відмові від гербіцидів і мінеральних добрив, активній боротьбі з ерозією, порушенням структури та зниженням вмісту гумусу. У США, наприклад, щорічно виводять із сільськогосподарського обігу на 5–7 років від 15 до 17 млн га орних земель. Державна програма США передбачає викуп

земель у власників для створення на них оптимальних природно-агрокультурних ландшафтів, а відтак повернення їх у сільськогосподарський обіг. Орні землі в США займають лише 20,2 % території, луки – 25,8 %, ліси – 23,0 % до загальної площі країни. Найближчим часом за наказом Міністерства сільськогосподарства в межах “Програми збереження ресурсів” ще 11 % орних земель у примусовому порядку будуть вилучені з агрокультури і й переведені на луки та ліси. Так само розвивається цей напрям і в інших країнах [78, с. 86]. Зокрема, у країнах ЄС при виведенні із сільськогосподарського обігу еродованих земель на певний час і створенні на них так званих “зелених парів”, державні органи компенсують аграрним природокористувачам тимчасові економічні втрати в розмірі середньорічного доходу з одиниці земельної площі.

В аграрному природокористуванні особлива роль належить земельним відносинам у відновлювальному процесі, оскільки земля є універсальним фактором суспільного життєзабезпечення: предметом і засобом праці в базових галузях виробництва, зокрема, у сільському й лісовому господарстві; просторовим базисом існування кожної людини в усіх формах її життєдіяльності; носієм багатьох природних ресурсів; територіальною основою державності й національного самовизначення [227, с. 86].

В Україні зосереджено понад 30 % світових чорноземів і, до 7,5 тис. родовищ корисних копалин, а тому існує можливість за раціональних умов господарювання не лише забезпечити потреби країни, а й експортувати значну частину продукції [78, с. 15]. Сучасний земельний фонд України становить 60,4 млн га. Велика частка земельної площі припадає на сільськогосподарські угіддя (71,0 %, або 41,6 млн га), у структурі яких 78,1 % (32,5 млн га) становить рілля [265, с. 65]. Земельні ресурси України характеризуються високими біопродуктивними властивостями. За допомогою досліджень ґрунтового шару встановлено, що середній вміст гумусу в ріллі становив 3,2 % (124,8 т/га). При оптимальній структурі природокористування, відповідному рівні землеробства держава здатна прогодувати 300–320 млн осіб. За оцінками ФАО ООН, Україна як найбагатша у світі на чорноземі держава може прогодувати до 1 млрд осіб [78, с. 390].

Важливим показником є землезабезпеченість, яка визначається як відношення площі відповідних угідь до наявного населення відповідної території. Проте не менш важливим господарським показником є забезпеченість ріллею, адже залежно від того, скільки ріллі припадає на одного жителя, буде залежати рівень продовольчого забезпечення населення. Україна займає четверте місце [224] у світі за кількістю сільськогосподарських угідь на одного жителя, однак цей показник дуже коливається щодо території країни, як і за Карпатським регіоном (табл. 2.9).

У цілому в Карпатському регіоні (табл. 2.9 у 2012 р. порівняно з 1990 р. площа сільгоспугідь, у тому числі ріллі, на одну особу дещо зменшилася. Найменшою землезабезпеченістю сільгоспугіддями, і особливо ріллею, серед Карпатського регіону характеризується Закарпатська область, де на одного жителя припадає 0,32 га сільськогосподарських угідь, у тому числі 0,15 га ріллі, що, відповідно, у 2,5 та 4,5 рази менше, ніж у середньому по Україні, і в 1,2 та

1,8 раза менше порівняно до Карпатського регіону загалом.

Таблиця 2.9

Площа сільськогосподарських угідь, у тому числі ріллі у володінні та користуванні сільськогосподарських підприємств і господарств населення Карпатського регіону і в розрахунку на одну особу*

(на кінець року, тис. га)

Регіони (області) Карпатського регіону	1990 р.	2000 р.	200р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.
<i>Закарпатська</i> , сільгоспугідь, усього	414,7	433,4	413,8	405,5	404,7	401,3
у т. ч. ріллі	188,3	198,7	196,9	194,1	193,8	192,9
Чисельність наявного населення, тис. осіб	1 258,1	1 261,3	1 245,4	1 247,4	1 250,7	1 254,4
Припадає на одну особу, га сільгоспугідь	0,33	0,34	0,33	0,33	0,32	0,32
у т. ч. ріллі	0,15	0,16	0,16	0,16	0,15	0,15
<i>Івано-Франківська</i> , сільгоспугідь, усього	497,9	524,4	498,9	490,0	489,8	493,3
у т. ч. ріллі	400,1	398,9	361,2	366,6	373,1	375,8
Чисельність наявного населення, тис. осіб	1 431,4	1 420,2	1 388,9	1 379,8	1 380,1	1 381,8
Припадає на одну особу, га сільгоспугідь	0,35	0,37	0,36	0,36	0,35	0,35
у т. ч. ріллі	0,28	0,28	0,26	0,27	0,27	0,27
<i>Львівська</i> , сільгоспугідь, всього	1 262,1	1 131,9	1 054,3	1 032,2	1 031,5	1 025,1
у т. ч. ріллі	864,6	765,9	729,4	722,2	722,1	720,6
Чисельність наявного населення, тис. осіб	2 754,1	2 651,6	2 577,1	2 544,7	2 540,9	2 540,7
Припадає на одну особу, га сільгоспугідь	0,46	0,43	0,41	0,41	0,41	0,40
в т.ч. ріллі	0,31	0,29	0,28	0,285	0,28	0,28
<i>Чернівецька</i> , сільгоспугідь, усього	472,8	458,6	454,0	449,2	448,9	450,1
у т. ч. ріллі	337,4	332,8	331,3	325,3	323,9	324,2
Чисельність наявного населення, тис. осіб	938,5	927,9	908,2	904,3	905,3	907,2
Припадає на одну особу, га сільгоспугідь	0,50	0,49	0,50	0,50	0,50	0,50
у т. ч. ріллі	0,36	0,36	0,36	0,36	0,36	0,36
Разом по регіонах , сільгоспугідь, усього	2 647,5	2 548,3	2 421,0	2 376,9	2 374,9	2 369,8
у т. ч. ріллі	1 790,4	1 696,3	1 618,8	1 608,2	1 612,9	1 613,5
Чисельність наявного населення, тис. осіб	6 382,1	6 261,0	6 119,6	6 076,2	6 077,0	6 084,1
Припадає на одну особу, га сільгоспугідь	0,41	0,41	0,40	0,39	0,39	0,39
у т. ч. ріллі	0,28	0,27	0,26	0,26	0,27	0,27
<i>Довідково: Україна</i> сільгоспугідь, усього	4 1374,4	3 8421,4	3 7039,4	3 6487,9	3 6483,3	3 6480,6
у т. ч. ріллі	3 3407,1	3 1409,5	3 0883,1	3 0932,1	3 0980,9	3 1035,7
Чисельність наявного населення, тис. осіб	5 1838,5	4 8923,2	4 6929,5	4 5778,5	4 5633,6	4 5553,0
Припадає на одну особу, га сільгоспугідь	0,80	0,79	0,79	0,80	0,80	0,80
у т. ч. ріллі	0,64	0,64	0,66	0,68	0,68	0,68
<i>Аналізовані регіони, % до України</i> сільгоспугідь, усього	6,4	6,6	6,5	6,5	6,5	6,5
у т.ч. ріллі	5,3	5,4	5,2	5,2	5,2	5,2

* Розраховано за джерелами: [273, с. 209–210; 274, с. 46–47].

В Україні за аналізований період (2012 р. до 1990 р.) чисельність наявного населення зменшилася на 12,1 %, у той час як в аналізованих регіонах – на 4,7 %. Цей фактор значною мірою призвів до того, що в розрахунку на 1 особу в 1990 р. в Україні припадало 0,64 га ріллі, а у 2012 р. – 0,68 га, у Карпатському регіоні цей показник залишився майже без змін.

Зі зростанням чисельності населення показник землезабезпечення буде тільки зменшуватися, тому важливо поліпшувати земельні ресурси, охороняти й раціонально використовувати здійснюючи при цьому оптимізацію структури посівних площ і сівозмін з метою підвищення родючості та продуктивності сільськогосподарських угідь (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

**Посівна площа сільськогосподарських культур
у Карпатському регіоні ***

(тис. га)

Аналізовані регіони (області)	1990 р.	2000 р.	2010 р.	2012 р.
Закарпатська	195,6	184,5	185,5	191,7
Івано-Франківська	414,3	376,5	319,4	357,8
Львівська	865,1	704,6	540,9	596,9
Чернівецька	347,2	314,2	290,9	306,1
Разом по Карпатському регіоні	1 822,2	1 579,8	1 336,7	1 452,5
Довідково: Україна	3 2406,0	3 7173,3	2 6951,5	2 7801,3
<i>% до України</i>				
Карпатський регіон	5,6	4,2	5,0	5,2
Закарпатська область	0,6	0,5	0,7	0,7

* Розраховано за джерелом: [273, с. 211].

Посівні площі сільськогосподарських культур в Україні за період 1990—2012 рр. (табл. 2.10) зменшилися на 14,2 %, або на 4 604,5 тис. га, а за Карпатським регіоном на 20,3 %, або на 369,7 тис. га. У Закарпатській області зменшення посівних площ незначне (на 2,0 %), проте площі кормових культур зменшилися на 48,0 %. Ураховуючи, що частка населення регіону до середньоукраїнського показника в 1990 р. становила 2,4 та 2,7 % у 2012 р., а посівних площ відповідно 0,6 та 0,7 %, у тому числі кормових культур 0,8 та 1,9 %, можна констатувати, що регіональний рівень забезпечення сільськогосподарською продукцією за цими параметрами значно нижчий від середньоукраїнського. Порівняльні показники свідчать, що в структурі посівних площ у 1990 р. кормові культури займали 51 %, а у 2012 р. лише 28 %. Останнє суттєво знижує можливості нарощування виробництва тваринницької продукції в аграрному комплексі області, зокрема, отримання здешевленої продукції м'яса й молока в літньо-осінній період на природних і культурних пасовищах. Тенденція до зменшення площ кормових угідь стосується як України [265, с. 82] у цілому (на 79,4 %), так і Карпатського регіону (майже 50,0 %) зокрема.

До того ж зниження кормового клину не сприяє нарощуванню поголів'я худоби як у Карпатському регіоні, так і Закарпатській області [265, с. 279, 281]:

у 2012 р. порівняно з 1990 р. у господарствах усіх категорій поголів'я великої рогатої худоби за регіонами в цілому знизилася на 1773,2 тис. голів, або на 71,6 % і на 346,6 тис. голів свиней (на 25,3 %) і, відповідно, у Закарпатській області майже на 209 тис. голів (на 59,1 %) і на 57,4 тис. голів свиней (на 16,7 %). Рациональне землекористування безпосередньо залежить і від формування структури посівних площ сільськогосподарських культур (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Посівні площі за основними видами сільськогосподарських культур у Карпатському регіоні у 2012 р.*

(тис. га)

Аналізовані регіони (області)	Уся посівна площа	У тому числі			
		зернові культури	технічні культури	картопля й овоче-баштанні культури	кормові культури
Закарпатська	191,7	90,0	5,7	50,0	46,0
Івано-Франківська	357,8	155,7	43,3	71,8	87,0
Львівська	596,9	289,8	79,9	121,9	105,3
Чернівецька	306,1	138,0	66,7	47,0	54,4
Разом по Карпатському регіоні	1 452,5	673,5	195,36	290,7	292,7
Довідково: Україна	2 7801,3	1 5449,0	7 854,1	2 023,3	2 474,9
<i>% до України</i>					
Карпатський регіон	5,2	4,4	2,5	14,4	11,8
Закарпатська область	0,7	0,6	0,1	2,5	1,9

* Розраховано за джерелом: [265, с. 238].

Необхідність чергування сільськогосподарських культур виникає через їх різнорідний вплив на виснажливність ґрунтів. Нині ведення аграрного виробництва потребує запровадження екологічних підходів до підвищення родючості ґрунтів не тільки за допомогою внесення органічних добрив, а й ряду заходів, що можуть позитивно вплинути на відтворення земельних ресурсів, що використовуються для ведення сільськогосподарського виробництва, а саме [329]: зміна місця висівання культур (на колишнє місце не раніше ніж через 5 років); вирощування лікарських рослин, здатних оздоровити ґрунт (чорнобривці, полин, кропива, часник, грицики, календула); застосування каліфорнійських черв'яків, які можуть перетравлювати всі види органіки; термообробка ґрунту, у результаті чого знищується безліч шкідників і насіння бур'янів; змішана посадка рослин, тобто з висаджуванням рослин-супутників (розмарин, базилік, чорнобривці, чебрець, ромашка), що поліпшується якість самих рослин і їх плодів та є корисним для ґрунту. Їх аромат також приваблює бджіл і підвищує врожайність культур; надання ґрунту відпочинку, коли протягом року ґрунти не засіваються будь-якими культурами й у цей період вносяться добрива, перекопуються, прополнюються і мульчуються ґрунти; посів рослин, багатих азотом, крохмалем і білком, так званих рослин-сидератів

(жито, гірчиця, овес, соняшник тощо), які висівають у кінці серпня – на початку вересня після збору врожаю, скошують перед початком їх цвітіння і залишають на землі на зиму.

Порівняльний аналіз Карпатського регіону з іншими регіонами України в цілому свідчить, що основними житницями України, які забезпечують її продовольчу безпеку, передусім є Черкаська, Вінницька, Дніпропетровська, Донецька, Житомирська, Запорізька, Кіровоградська, Луганська, Миколаївська, Одеська, Полтавська та інші області [265, с. 241]. Інтенсифікація сільськогосподарського виробництва цих провідних культур з дотриманням вимог екологічної безпеки спроможна забезпечити провідні позиції України на світовому ринку зернових і технічних культур, а також стабільний соціально-економічний розвиток сільської місцевості країни та її регіонів.

Оскільки головним засобом виробництва в сільському господарстві є не вся земля, а лише її продукуюча частина – ґрунтовий покрив, то саме родючість ґрунтів відіграє особливу роль у сільськогосподарському виробництві й розкриває ключове соціально-економічне значення та місце землі серед інших природних ресурсів. Родючість ґрунтів виявляється в кінцевих результатах забезпечення продовольчою продукцією. Джерелом родючості, як ми вже відмічали, виступають у складному переплетінні біологічні, агро- та лісотехнічні, організаційно-господарські й економічні фактори, різномірні за своєю природою та неоднакові за характером і ступенем впливу на врожай сільськогосподарських культур.

Нині в умовах поглиблення ринкових відносин постає питання більш раціонального використання сільськогосподарських угідь, зокрема, і зі зміною форм господарювання та форми власності. Законом України “Про охорону земель” (ст. 30) передбачено встановлення нормативів у галузі охорони земель і відтворення родючості ґрунтів [231]. Серед них окреслено нормативи оптимального співвідношення земельних угідь, які встановлюються для запобігання надмірному антропогенному впливу на них, у тому числі надмірній розораності сільськогосподарських угідь.

У процесі дослідження ми розглянули рівень інтенсивності використання земельних ресурсів за ступенем господарського використання землі, розораності, меліорованості, часткою інтенсивних культур у загальній посівній площі підприємства, ступенем господарського використання землі, яка розраховується діленням площі сільськогосподарських угідь на всю земельну площу господарства. Ступінь господарського використання землі, що визначається співвідношенням площі сільськогосподарських угідь до всієї земельної площі, подано в табл. 2.12.

За період 1990–2012 рр. ступінь господарського використання землі в Карпатському регіоні має тенденцію до зниження. Якщо в 1990 р. він становив 46,8 %, то у 2012 р. – 41,9 % або на 4,9 відсоткового пункту (в. п.) менше. Найнижчий показник задіяння земельних ресурсів до господарського використання відмічається в Закарпатській та Івано-Франківській областях. Аналогічною є тенденція й у цілому по Україні.

Таблиця 2.12

**Ступінь господарського використання землі в
Карпатському регіоні за період 1990 –2012 рр.***

(тис. га)

Аналізовані регіони (області)	Земельна площа регіону	Площа сільгоспугідь				Ступінь господарського використання землі, %			
		1990	2000	2010	2012	1990	2000	2010	2012
Закарпатська	1 275,3	414,7	433,4	405,5	401,3	32,5	34,0	31,8	31,5
Івано- Франківська	1 392,7	497,9	524,4	490,0	493,3	35,8	37,7	35,2	35,4
Львівська	2 183,1	1 262,1	1 131,9	1 032,2	1 025,1	57,8	51,8	47,3	47,0
Чернівецька	809,6	472,8	458,6	449,2	450,1	58,4	56,6	55,5	55,6
Разом по Карпатському регіоні	5 660,7	2 647,5	2 548,3	2 376,9	2 369,8	46,8	45,0	42,0	41,9
Довідково: Україна	6 0354,9	4 1374,4	3 8421,4	3 6487,9	3 6480,6	68,6	63,4	60,5	60,4
Карпатський регіон, %	9,4	6,4	6,6	6,5	6,5	x	x	x	x

* Розраховано за джерелами: [274, с. 21; 273, с. 209].

Аналіз землекористування в малоземельних областях Карпатського регіону підтверджує загальноукраїнську проблему високої розораності сільськогосподарських угідь (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

**Ступінь розораності земель Карпатського
регіону за період 1990 –2012 рр.***

(тис. га)

Аналізовані регіони (області)	Площа ріллі				Площа сільгоспугідь				Ступінь розораності, %			
	1990	2000	2010	2012	1990	2000	2010	2012	1990	2000	2010	2012
Закарпатська	188,3	198,7	194,1	192,9	414,7	433,4	405,5	401,3	45,4	45,8	47,9	48,1
Івано- Франківська	400,1	398,9	366,6	375,8	497,9	524,4	490,0	493,3	80,4	76,1	74,8	76,2
Львівська	864,6	765,9	722,2	720,6	1 262,1	1 131,9	1 032,2	1 025,1	68,5	67,7	70,0	70,3
Чернівецька	337,4	332,8	325,3	324,2	472,8	458,6	449,2	450,1	71,4	72,6	72,4	72,0
Разом по Карпатсько- му регіоні	1 790,4	1 696,3	1 608,2	1 613,5	2 647,5	2 548,3	2 376,9	2 369,8	67,6	66,6	67,7	68,1
Довідково: Україна	33 407,1	31 409,5	30 932,1	31 035,7	41 374,4	38 421,4	36 487,9	36 480,6	80,7	81,6	84,8	85,1
Карпатський регіон, %	5,4	5,4	5,2	5,2	6,4	6,6	6,5	6,5	x	x	x	x

* Розраховано за джерелами: [274, с. 21; 273, с. 210].

За даними статистики, співвідношення ріллі до сільськогосподарських угідь України в цілому у 2012 р. становило 85,1 %, що майже на 5,0 % більше, ніж у 1990 р. Серед Карпатського регіону найнижчий показник розораності

земель сільськогосподарського призначення відмічено в Закарпатській області (48,1 %), де землекористування ведеться в умовах вертикальної зональності. Однак стосовно низинних районів області, де сконцентровано дві третини ріллі, розораність сягає більше 67 %, а в Берегівському районі – 73 % сільськогосподарських угідь. За аналізований період (1990–2012 рр.) у всіх областях Карпатського регіону (окрім Івано-Франківської області) відмічається негативна тенденція до зростання розораності ґрунтів.

З метою підвищення ролі меліорованих земель у продовольчому та ресурсному забезпеченні держави, зменшення залежності виробництва від несприятливих природно-кліматичних умов, поліпшення екологічного стану сільськогосподарських угідь і створення екологічно безпечних умов експлуатації меліоративних систем було прийнято постанову КМУ “Про Комплексну програму розвитку меліорації земель і поліпшення екологічного стану зрошуваних та осушених угідь на період до 2010 року” [230]. Сучасні тенденції за ступенем меліорованості земель, як відношення площі меліорованих земель (зрошуваних, осушених) до загальної площі сільськогосподарських угідь, Карпатського регіону відображає табл. 2.14.

Таблиця 2.14

**Ступінь меліорованості в Карпатському регіоні
за період 1990 –2012 рр.***

(тис. га)

Аналізовані регіони (області)	Площа меліорованих земель				Площа сільгоспугідь				Ступінь меліорованості, %			
	1990	2000	2010	2012	1990	2000	2010	2012	1990	2000	2010	2012
Закарпатська	174,4	171,4	169,4	169,4	414,7	433,4	405,5	401,3	42,1	39,5	41,8	42,2
Івано- Франківська	197,7	194,3	194,0	193,9	497,9	524,4	490,0	493,3	39,7	37,1	39,6	39,3
Львівська	498,5	490,3	490,0	490,0	1 262,1	1 131,9	1 032,2	1 025,1	39,5	43,3	47,5	47,8
Чернівецька	122,2	120,3	120,6	121,1	472,8	458,6	449,2	450,1	25,8	26,2	26,8	26,9
Разом, Карпатський регіон	992,8	976,3	974,0	974,4	2 647,5	2 548,3	2 376,9	2 369,8	37,5	38,3	41,0	41,1
Довідково: Україна	5 455,0	5 363,0	5 131,0	5 122,0	41 374,4	38 421,4	36 487,9	36 480,6	13,2	14,0	14,1	14,0
Карпатський регіон, %	18,2	18,2	19,0	19,0	6,4	6,6	6,5	6,5	x	x	x	x

* Розраховано за джерелами: [274, с. 21; 273, с. 210].

Дослідження свідчать (табл. 2.14), що за період 1990–2012 рр. як в Україні в цілому, так і Карпатському регіоні зокрема відмічені незначні тенденційні зміни стосовно наявності зрошуваних та осушених земель. Серед областей Карпатського регіону зростання щодо ступеня меліорованості відмічено у Львівській області. Якщо в 1990 р. аналізований показник становив 39,5 %, то у 2012 р. – 47,8 % (зростання становить 8,3 в. п.).

Важливим показником інтенсивності використання земельних ресурсів є питома вага інтенсивних культур у загальній посівній площі господарств

регіону (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

**Питома вага інтенсивних культур у загальній посівній площі
Карпатського регіону за період 1990–2012 рр.***

(тис. га)

Аналізовані регіони (області)	Роки	Інтенсивні сільськогосподарські культури					Разом по регіону	Загальна посівна площа регіону	Частка в загальній посівній площі, %
		цукрові буряки	картопля	овочі	соняшник	кукурудза на зерно			
Закарпатська	1990	-	22,6	6,5	0,9	14,3	44,3	195,6	22,6
	2000	-	34,3	10,7	1,0	26,6	72,6	184,5	39,3
	2010	-	35,5	13,1	2,0	38,6	89,2	185,5	48,1
	2012	-	36,1	13,9	3,7	42,6	96,3	191,7	50,2
Івано-Франківська	1990	20,2	41,8	7,2	0,0	8,0	77,2	414,3	18,6
	2000	8,7	62,3	10,8	0,6	16,6	99,0	376,5	26,3
	2010	3,7	60,5	9,7	3,6	30,1	107,6	319,4	33,7
	2012	3,6	61,2	10,5	7,9	46,8	130,0	357,8	36,3
Львівська	1990	47,1	81,8	10,4	-	7,2	146,5	865,1	16,9
	2000	22,8	105,9	19,4	-	5,5	153,6	704,6	21,8
	2010	14,0	94,6	22,8	0,1	26,7	158,2	540,9	29,2
	2012	19,4	96,9	24,7	2,6	49,5	193,1	596,9	32,3
Чернівецька	1990	29,9	23,2	8,8	0,5	33,1	95,5	347,2	27,5
	2000	15,5	31,4	10,3	6,5	39,3	103,0	314,2	32,8
	2010	4,2	33,4	12,0	6,1	62,9	118,6	290,9	40,8
	2012	2,1	33,7	12,3	8,0	67,1	123,2	306,1	40,2
Разом Карпатський регіон	1990	97,2	169,4	32,9	1,4	62,6	363,5	1 822,2	19,9
	2000	47,0	233,9	51,2	8,1	88,0	428,2	1 579,8	27,1
	2010	21,9	224,0	57,6	11,8	158,3	473,6	1 336,7	35,4
	2012	25,1	227,9	61,4	22,2	206,0	542,6	1 452,5	37,4
Довідково: Україна	1990	1 605,4	1 432,7	447,2	1 626,3	1 223,1	6 334,7	32 406,0	19,5
	2000	747,0	1 631,0	518,6	2 841,6	1 278,8	7 017,0	27 173,3	25,8
	2010	492,0	1 411,8	467,8	4 525,8	2 647,6	9 545,0	26 951,5	35,4
	2012	448,9	1 444,1	502,8	5 081,7	4 371,9	11 849,4	27 801,3	42,6

* Розраховано за джерелами: [265, с. 238, 251, 254, 258, 264, 268; 273, с. 211].

Найвища частка щодо вирощування інтенсивних культур (цукрових буряків, картоплі, овочів, соняшнику, кукурудзи на зерно) у процесі землекористування в областях Карпатського регіону у 2012 р. належала Закарпатській області (50,2 %), порівняно з 1990 р. ця частка в загальній посівній площі регіону зросла на 22,6 в. п. Аналогічна тенденція відмічається й стосовно Карпатського регіону та України в цілому.

Аналіз показників за ступенем господарського використання землі, розораності, меліорованості та часткою інтенсивних культур у загальній посівній площі господарств Карпатського регіону свідчить про високий рівень інтенсивності використання земельних ресурсів. Відмічене дає підстави стверджувати, що в таких умовах доцільним є актуалізація підходів щодо раціонального використання земельних ресурсів; запобігання необґрунтованому вилученню земель сільськогосподарського призначення для несільськогосподарських потреб; посилення захисту земель від шкідливого антропогенного впливу; відтворення і підвищення родючості ґрунтів, що

надалі сприятиме збалансованості земель сільськогосподарського призначення, зниженню розораності ґрунтів; формуванню системи екологічнобезпечного землекористування.

Пріоритетом у забезпеченні екологічно збалансованого використання продуктивних сільськогосподарських земель, охороні й збереженні земельних ресурсів повинно стати державне регулювання аналізованої сфери на базі інституційної складової, у тому числі й фінансової підтримки з боку державних органів влади, місцевого та громадського самоврядування.

Проведені наукові дослідження щодо засад землекористування в Карпатському регіоні виокремлюють основні негативні сторони цього процесу: ґрунтовий покрив продовжує деградувати у зв'язку з невизначеністю у співвідношенні між сільськогосподарськими угіддями, незбалансованістю, біохімічних речовин й енергії в агро ландшафтах, відсутністю моніторингу та недосконалістю протиерозійних заходів. Площу земельних ресурсів, які знаходяться в інтенсивному обробітку, необхідно диверсифікувати в природні кормові угіддя та під заліснення. В умовах малоземелля в Карпатському регіоні слід знижувати розораність ґрунтів, концентруючи увагу на підвищенні їх родючості; сприяти формуванню екологічних підходів щодо оптимального використання, відтворення й збереження земель сільськогосподарського призначення з метою ведення органічного землеробства.

2.6. Аналіз економічного розвитку господарств населення в межах сільських територій

Серед системотворчих складових сільських територій визначальними є господарства населення. Господарства населення Івано-Франківщини, як й України в цілому, увійшли в пореформений розвиток після великих соціальних, економічних, організаційних, структурних та інших змін, що відбулися в аграрному секторі до започаткування аграрних перетворень і в процесі їх безпосереднього здійснення.

Інформацію про розвиток сільського господарства статистичні органи наводять за всіма категоріями господарств, а також конкретизують стосовно сільськогосподарських підприємств і господарств населення.

За твердженням Д.І. Шеленко, в Івано-Франківській області найбільшу частину продукції сільського господарства виробляють особисті господарства громадян, сільськогосподарські підприємства залишаються осередками виробництва якщо й не найвищого рівня, то все ж високотехнологічного, що підвищує аграрний потенціал як даної сільської території, так й аграрного сектору загалом [317, с. 229–230].

Відповідно до статистичного збірника “Розвиток села Івано-Франківщини”, до господарств населення належать “домогосподарства, що здійснюють сільськогосподарську діяльність як з метою самозабезпечення продуктами харчування, так і з метою виробництва товарної

сільськогосподарської продукції” [246, с. 229–230].

З метою ефективного управління та забезпечення розвитку сільських територій, окрім вертикальної, необхідно проводити також їх горизонтальну структурування за територіальною (поселенською), соціальною, економічною (виробничо-господарською), інфраструктурною, ресурсною (ресурсно-потенціальною) та екологічною ознаками.

Горизонтальна структурація сільських територій являє собою розподіл і групування сільських населених пунктів за:

- площею, рельєфом, кліматичними умовами тощо – територіальні (поселенські) ознаки структурації;

- кількістю й щільністю населення, його розподілом за статтю й віком, демографічним навантаженням, середнім віком, середньою тривалістю життя, кількістю дітей на одне домогосподарство, рівнем освіти населення, природним приростом населення тощо – соціальні ознаки;

- грошовими доходами й сукупними ресурсами на одне домогосподарство, переважною зайнятістю населення, кількістю робочих місць на одного працездатного, валовою продукцією на одну особу (у тому числі валовою продукцією сільського господарства), валовою продукцією сільського господарства в розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь, кількістю діючих сільськогосподарських підприємств, рівнем рентабельності виробництва зернових культур у сільськогосподарських підприємствах, виробництвом основних сільськогосподарських культур, урожайністю основних сільськогосподарських культур, поголів'ям великої рогатої худоби на одне домогосподарство тощо – економічні (виробничо-господарські) ознаки;

- рівнем забезпеченості сільських населених пунктів навчальними закладами, закладами охорони здоров'я, культури, дошкільними навчальними закладами, бібліотеками; дорогами з удосконаленням і перехідним покриттям, газом, електроенергією, каналізацією, телефонним зв'язком, закладами торгівлі тощо – інфраструктурні ознаки;

- наявністю ресурсів: земельних, водних, лісових, рекреаційних, корисних копалин, які можуть сприяти розвитку добувної промисловості в сільській місцевості – ресурсні (ресурсно-потенціальні) ознаки;

- обсягами викидів і скидів забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, ефективністю утилізації побутових відходів, наявністю (відсутністю) джерел виникнення надзвичайних ситуацій, збереженістю ландшафтного й біорізноманіття, формуванням безпечних умов для життя і здоров'я населення тощо – екологічні ознаки.

Визначимо такі структурації сільських територій.

I. Територіальні (поселенські) ознаки:

1. За площею сільських поселень: дрібні поселення (площа до 5 км І); середні поселення (площа від 5 до 15 км І); великі поселення (площею понад 15 км І).

На території Івано-Франківської області більшість сільських поселень – середні, з площею від 5 до 15 км І – приблизно 68 %, до дрібних належить 17 % поселень і до великих – 15 % поселень. Найбільша частка великих поселень

розташована в гірських районах, а найбільша частка дрібних поселень – у рівнинному Рогатинському районі [261]. При цьому площа сільських поселень у контексті впливу на розвиток сільських територій району, регіону чи країни в цілому не має яскраво вираженої сталої залежності.

Найбільші за площею гірські сільські поселення Івано-Франківської області, при цьому за рівнем розвитку вони є найменш розвинені, особливо це стосується розвитку соціальної інфраструктури. І, навпаки, найменші за розмірами сільські поселення Рогатинського району також належать до слаборозвинених. Що стосується господарств населення та їх впливу на розвиток сільських територій, то тут теж площа сільських поселень не є визначальною.

2. За рельєфом: рівнинні (розташовані переважно на висоті до 250 м над рівнем моря); передгірські (знаходяться на висоті 250–500 м над рівнем моря); гірські (розміщені на висоті 500 і більше метрів над рівнем моря).

До критеріїв виокремлення таких населених пунктів належать:

- розташування населеного пункту або його частини, де живе більше половини мешканців, на висоті 500 і більше метрів над рівнем моря, на території зі складним рельєфом і розміщенням 60 % і більше сільськогосподарських угідь у межах цього пункту на схилах крутизною 15 і більше;

- менше 0,15 га ріллі на одного мешканця;

- суворі клімат, умови (холодна й довга зима із середньою тривалістю не менше 115 днів і середньодобовою температурою в січні не вище -4°C ;

- прохолодне коротке літо із середньою тривалістю не більше двох місяців і середньодобовою температурою в липні не вище $+20^{\circ}\text{C}$;

- велика кількість опадів – не менше 600 мм за рік – у рідкому й твердому стані;

- селеві явища, повені.

3. За кліматичними умовами:

I кліматична зона – сума активних температур досягає $2300\text{--}2500^{\circ}\text{C}$, річна кількість опадів – 610–750 мм, середня тривалість безморозного періоду – 155–170 днів;

II кліматична зона – сума активних температур досягає $2500\text{--}2600^{\circ}\text{C}$, річна кількість опадів – 550–720 мм, середня тривалість безморозного періоду 150–170 – днів;

III кліматична зона – сума активних температур досягає $2200\text{--}2500^{\circ}\text{C}$, річна кількість опадів – 630–900 мм, середня тривалість безморозного періоду – 150–170 днів;

IV кліматична зона – сума активних температур досягає $1600\text{--}2200^{\circ}\text{C}$, річна кількість опадів – 760–1000 мм, середня тривалість безморозного періоду – 160–170 днів [127].

Вплив кліматичних умов менш вагомий, ніж вплив рельєфних особливостей, однак також визначає специфіку розвитку тієї чи іншої сільської території. Якщо в межах одного регіону ці особливості не надто диференційовані, то в межах країни вони дуже різняться.

II. Соціальні ознаки:

1. За кількістю населення сільські поселення поділяються на: вимираючі (50 осіб і менше); деградуючі (від 50 до 150 осіб); малі (від 150 до 500 осіб); типові (від 500 до 1500 осіб); повноцінні (від 1500 до 3000 осіб); потужні (3000 осіб і більше).

Соціальні ознаки відображають розвиток того чи іншого села, сільської території. Малі, а особливо деградуючі й вимираючі сільські поселення не спроможні самостійно забезпечити свій розвиток, відродження. Якщо їх залишити наодинці зі своїми проблемами, то вже за 20 – 25 років вимираючі сільські поселення остаточно вимруть, деградуючі стануть вимираючими, а малі – деградуючими.

2. За щільністю населення: рідконаселені (до 50 осіб на 1 км І); середньонаселені (від 50 до 150 осіб на 1 км І); густонаселені (понад 150 осіб на 1 км І).

До рідконаселених поселень Івано-Франківської області належать села гірського Верховинського району. Середня щільність населення там становить приблизно 23,7 ос., на 1 км І та Яремчанської міської ради – 33,7 ос. на 1 км І. Переважна більшість поселень є середньонаселеними. Це більшість поселень Богородчанського, Галицького, Городенківського, Долинського, Калуського, Коломийського, Косівського, Надвірнянського, Рогатинського, Рожнятівського, Тлумацького районів і Болехівської міської ради. Густонаселеними є села Івано-Франківської, Калуської, Коломийської міських рад і Снятинського й Тисменицького районів [246, с. 48].

Щільність населення є тим показником, що опосередковано впливає на розвиток сільських територій. При цьому спостерігається тенденція до вищої розвинутості більш густозаселених сільських поселень.

3. За середнім віком сільського населення: поселення, що розвиваються (середній вік населення до 35 років); поселення, що є сталими (середній вік – від 35 до 45 років); поселення, що занепадають (середній вік – від 45 років).

Більшість сільських поселень Івано-Франківської області є сталими, однак 27 сіл занепадають. У них проживає менше 50 осіб переважно пенсійного віку [246, с. 24–26]. Якщо середній вік мешканців цих поселень більше 45 років, то за 25–30 років там не залишиться жодної людини.

4. За демографічним навантаженням наявного населення на 1000 осіб працездатного віку: поселення з низьким демографічним навантаженням – до 500 осіб на 1000 осіб працездатного віку; поселення з помірним демографічним навантаженням – від 500 до 750 осіб; поселення з високим демографічним навантаженням – від 750 до 1000 осіб.

Зазначена структуризація є статистичною варіативністю показників середнього віку населення в сільських поселеннях. Їх рівень розвитку буде пропорційно зростати в міру зниження демографічного навантаження на 1000 осіб працездатного віку.

5. За середньою тривалістю життя сільського населення: несприятливі для життя поселення – середній вік життя мешканців менше 70 років; нормальні для життя поселення – середній вік мешканців від 70 до 75 років; сприятливі

для життя поселення – середній вік життя понад 75 років.

Середня тривалість життя сільського населення Івано-Франківської області станом на 2010 р. – 71,75 року, у тому числі жінок – 77,23 року та чоловіків – 66,38 року. Тимчасом середній вік міських жителів становить 73,54 року, у тому числі жінок – 77,89 року та чоловіків – 68,91 року. Тобто загалом мешканці міст живуть довше (приблизно на 1,79 року) [246, с. 56].

Сприятливі для життя поселення, звичайно, більш привабливі, однак вплив цього показника дуже відносний і говорити про залежності складно.

6. За кількістю дітей на одне домогосподарство: сільські поселення, де переважають домогосподарства, що мають одну дитину; сільські поселення, де переважають домогосподарства, що мають дві дитини; сільські поселення, де переважають домогосподарства, що мають троє і більше дітей.

Такі дані свідчать, що загальноукраїнські тенденції до зниження кількості дітей на одне домогосподарство поширилися й на сільські поселення, де традиційною була багатодітність. Поселення, де на одне домогосподарство припадає менше двох дітей, у майбутньому можуть опинитися в зоні ризику вимирання.

7. За рівнем освіти населення: сільські поселення з переважною часткою населення, що має повну вищу, базову вищу або неповну вищу освіту; сільські поселення з переважною часткою населення, що має повну загальну середню, базову загальну середню, початкову загальну середню освіту чи не має початкової загальної освіти та/або неписьменні.

Розподіл населення у віці 6 років і старше за рівнем освіти в сільській місцевості Івано-Франківської області станом на 2010 р. має такий вигляд: повну вищу освіту має 15,1 % населення, базову вищу – 1,4 %, неповну вищу – 14,0 %, повну загальну середню – 37,8 %, базову загальну середню – 13,8 %, початкову загальну середню – 11,3 %, не мають початкової загальної освіти та неписьменні – 6,6 % [246, с. 62].

Сьогодні дуже складною проблемою на селі є відтік молоді, особливо тієї, що закінчила вищі навчальні заклади. Тому одним із реальних, а не декларативних пріоритетів держави має стати заохочення молодих спеціалістів до роботи в селі. Тут єдиним аргументом можуть бути соціальні гарантії: житло (повноцінне, з усіма вигодами), високооплачувана робота (вище від аналогічних посад у місті), створення податкового та фінансово-кредитного пільгування для розвитку бізнесу в сільській місцевості (у першу чергу малого та середнього).

8. За природним приростом населення сільські поселення доцільно структурувати за такими критеріями: наявного природного приросту населення; відсутнього природного приросту (у межах 0 %); наявного природного скорочення населення на рівні 1–5 % на рік; значного природного скорочення населення (більше 5 % на рік).

III. Економічні (виробничо-господарські) ознаки:

1. За грошовими доходами й сукупними ресурсами на одне домогосподарство сільські поселення поділяються на ті, що мають: грошові доходи й сукупні ресурси на одне домогосподарство вищі від середнього рівня;

грошові доходи й сукупні ресурси на одне домогосподарство нижчі від середнього рівня.

Чим вищі грошові доходи та сукупні ресурси на одне домогосподарство, тим розвиненіші сільські території. Це означає, що населення має роботу, займається підприємницькою діяльністю. Відповідно, місцеві бюджети отримують доходи, які можуть використовувати на розвиток цих територій.

2. За переважною зайнятістю сільського населення виявлено сільські поселення з: переважною зайнятістю населення в сільському господарстві; переважною зайнятістю населення в лісовому господарстві; переважною зайнятістю населення в промисловості; переважною зайнятістю населення в туристичній сфері; переважною зайнятістю населення в інших сферах діяльності.

Кожне сільське поселення, відповідно до своїх рельєфних, кліматичних, ресурсних особливостей, має певну спеціалізацію, яка склалася історично й найбільш вигідна йому та його домогосподарствам. Це має як свої переваги, так і недоліки. Перевага – це оптимізація використання природно-ресурсного потенціалу, а недолік – залежність розвитку сільської території від тих чи інших галузей економіки або навіть підприємств.

3. За кількістю робочих місць на одного працездатного сільські поселення поділяються на:

– перспективні (на одного працездатного припадає одне й більше робочих місць); стабільні (на одного працездатного припадає від 0,75 до 1 робочого місця); нестабільні (на одного працездатного припадає від 0,25 до 0,75 робочого місця); кризові (на одного працездатного припадає менше 0,25 робочого місця).

Головною причиною відтоку молоді та працездатного населення з сіл є відсутність робочих місць. Тому чим більше робочих місць, тим вищий розвиток сільського поселення.

4. За валовою продукцією на одну особу розрізняють сільські поселення з: високим рівнем валової продукції на одну особу; середнім рівнем валової продукції на одну особу; низьким рівнем валової продукції на одну особу.

Сільські поселення із середнім рівнем валової продукції визначаються на основі статистичних даних про виробництво валової продукції на одну особу в регіоні, якщо структуризація здійснюється на рівні регіону, або в державі в цілому, якщо структуризація – на рівні держави. Відхилення від цього показника на 25 % і більше в бік зменшення свідчить про приналежність сільського поселення до території з низьким рівнем валової продукції на одну особу, на 25 % у бік збільшення – про належність сільського поселення до території з високим рівнем валової продукції на одну особу.

Чим вищим є показник валової продукції на одну особу, тим розвиненіша сільська територія. При цьому необхідно враховувати високу залежність сільського господарства від погодних умов, оскільки неврожайність через посуху або стихійні лиха може збільшуватися.

5. За валовою продукцією сільського господарства в розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь розрізняють поселення:

– з високим рівнем валової продукції сільського господарства в

розрахунку на 100 га угідь;

- із середнім рівнем валової продукції сільського господарства в розрахунку на 100 га угідь;

- з низьким рівнем валової продукції сільського господарства в розрахунку на 100 га угідь.

Методика розрахунку середнього, низького та високого рівнів валової продукції сільського господарства в розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь аналогічна до порядку визначення валової продукції на одну особу. Подібним є і вплив цього показника на розвиток сільської території.

6. За кількістю діючих сільськогосподарських підприємств розрізняють сільські поселення, у яких:

- немає діючих сільськогосподарських підприємств;
- є одне діюче сільськогосподарське підприємство;
- є два або більше діючі сільськогосподарські підприємства.

Розвиток сільських поселень в Україні концентрується навколо сільськогосподарських підприємств – колгоспів, радгоспів, а сьогодні – фермерських та інших господарств. Сільськогосподарського підприємства забезпечують на селі робочі місця, наповнення місцевих бюджетів тощо.

7. За рівнем рентабельності виробництва сільськогосподарської продукції в аграрних підприємствах розрізняють сільські поселення з:

- рентабельним вирощуванням зернових культур;
- рентабельним вирощуванням картоплі;
- рентабельним вирощуванням цукрових буряків (фабричних);
- рентабельним вирощуванням іншої продукції рослинництва;
- рентабельним виробництвом продукції тваринництва;
- нерентабельним виробництвом продукції сільського господарства.

Виробництво в сільській місцевості, крім самого факту його наявності, має бути ще й рентабельним, забезпечувати доходи як працівникам, так і власникам, і територіальній громаді.

8. За виробництвом продукції рослинництва й тваринництва сільські поселення поділяються на ті, які:

- спеціалізуються на вирощуванні продукції рослинництва, у тому числі зернових культур, цукрових буряків, картоплі, овочів відкритого ґрунту, плодів;
- спеціалізуються на виробництві продукції тваринництва, у тому числі молока й молочних продуктів, великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз, птиці.

Спеціалізація, як було зазначено вище, суттєво впливає на розвиток сільських територій. При цьому такий розподіл (групування) сприяє кращому плануванню розвитку окремих галузей рослинництва й тваринництва в сільській місцевості, їх кооперації.

9. За врожайністю основних сільськогосподарських культур розрізняють сільські поселення зі:

- стабільно високою врожайністю зернових культур (за їх видами);
- стабільно високою врожайністю цукрових буряків (фабричних);
- стабільно високою врожайністю картоплі;

- стабільно високою врожайністю овочів відкритого ґрунту (за їх видами);

- стабільно високою врожайністю плодів (за їх видами).

Чим вища врожайність, тим рентабельніше виробництво, тим більше доходів отримують місцевий бюджет і домогосподарства, тим вищий рівень розвитку тієї чи іншої сільської території.

10. За поголів'ям великої рогатої худоби на одне домогосподарство сільські поселення поділяються на ті, у яких утримують:

- малу кількість великої рогатої худоби на одне домогосподарство (менше 1);

- середню кількість великої рогатої худоби на одне домогосподарство (від 1 до 2 голів);

- значну кількість великої рогатої худоби на одне домогосподарство (більше 2 голів).

Однією з негативних тенденцій пореформеного періоду розвитку сільського господарства є постійне скорочення поголів'я великої рогатої худоби в домогосподарствах. Люди в селі дуже часто купують молоко та сир у магазинах. Пояснюється це тим, що тримати велику рогату худобу стає економічно невигідно. Закупівельні ціни на молоко низькі, не покривають витрат на заготівлю кормів для худоби.

IV. Інфраструктурні ознаки:

1. За рівнем забезпеченості сільських населених пунктів навчальними закладами (школи), закладами охорони здоров'я (ФАП, амбулаторії та ін.), культури (клуб, музей тощо), дошкільними навчальними закладами, бібліотеками сільські поселення поділяються на ті, які:

- мають власний навчальний заклад (школу), заклад охорони здоров'я (ФАП, амбулаторію та ін.), культури (клуб, музей тощо), дошкільний навчальний заклад, бібліотеку;

- не мають власного навчального закладу (школи), закладу охорони здоров'я (ФАП, амбулаторії та ін.), культури (клубу, музею тощо), дошкільного навчального закладу, бібліотеки, у тому числі:

- а) сільські поселення, які не мають власного навчального закладу (школи), закладу охорони здоров'я (ФАП, амбулаторії та ін.), культури (клубу, музею), дошкільного навчального закладу, бібліотеки й знаходяться до найближчого з них на відстані до 10 км;

- б) сільські поселення, які не мають власного навчального закладу (школи), закладу охорони здоров'я (ФАП, амбулаторії та ін.), культури (клубу, музею), дошкільного навчального закладу, бібліотеки й знаходяться до найближчого з них на відстані більше 10 км.

Вплив розвитку соціальної інфраструктури на розвиток сільських територій детальніше розглянемо в наступному параграфі. Але можна однозначно стверджувати, що чим кращою є забезпеченість сільських поселень об'єктами соціальної інфраструктури, тим розвиненіші такі поселення.

2. За часткою доріг з удосконаленим і перехідним покриттям розрізняють сільські населені пункти, де:

- частка доріг з удосконаленим покриттям становить 50 % і більше від загальної довжини шляхів із твердим покриттям;
- частка доріг з перехідним покриттям становить 50 % і більше до загальної довжини з твердим покриттям;
- частка доріг з перехідним покриттям і з удосконаленим покриттям становить менше 50 %.

Розвиток дорожнього господарства поряд із соціальною інфраструктурою має визначальний вплив на перспективи сільських територій. Тому чим вища забезпеченість дорогами з твердим покриттям, тим розвиненіші сільські території.

3. За забезпеченістю сільських населених пунктів газом, електроенергією, каналізацією, телефонним зв'язком сільські поселення поділяються на ті, де:

- житло мешканців обладнане газом, електроенергією, каналізацією, телефонним зв'язком;
- житло мешканців не обладнане газом, електроенергією, каналізацією, телефонним зв'язком.

Чим краще забезпечені сільські населені пункти газом, електроенергією, каналізацією, телефонним зв'язком, тим комфортніші умови проживання сільського населення і вищий розвиток самих сільських поселень.

4. За наявністю закладів торгівлі розрізняють сільські поселення, у яких є заклади торгівлі і в яких немає закладів торгівлі.

Розвиток торгівлі також впливає на розвиток сільських територій. Чим більш розвиненими є заклади торгівлі, тим вищий розвиток сільських територій.

V. Ресурсні (ресурсно-потенціальні) ознаки:

1. За наявністю ресурсів сільські поселення поділяються на ті, які характеризуються наявністю: ресурсів для розвитку сільського господарства; лісових ресурсів; рекреаційних ресурсів; корисних копалин.

Наявність тих чи інших ресурсів визначає розвиток сільського поселення в цілому. Сільські поселення, які відзначаються наявністю ресурсів, є більш розвиненими. При цьому дуже важливо ефективно їх використовувати.

VI. Екологічні ознаки:

1. За станом екосистеми сільські поселення поділяються на дві групи:

- екологічно безпечні для проживання;
- екологічно небезпечні для проживання, у тому числі ті, що характеризуються: викидами й скидами забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище; мають неефективну систему утилізації побутових відходів; на яких розміщені джерела виникнення надзвичайних ситуацій; з небезпечними для життя і здоров'я населення характеристиками.

На території Івано-Франківської області сформувалися п'ять природно-господарських комплексів, які визначають екологічний стан сільських територій:

- промислово-міські (Івано-Франківський, Калуський, Бурштинський, Надвірнянський, Коломийський) зі значним впливом на навколишнє природне середовище через велику кількість викидів і скидів забруднюючих речовин;

– промислово-нафтогазовидобувні (Долинський, Рожнятівський, Надвірнянський, Богородчанський), де вплив на довкілля зумовлений наявністю свердловин, наземних і підземних продуктопроводів та ін.;

– аграрно-промислові (Рогатинський, Галицький, Тлумацький, Городенківський, Снятинський), особливістю яких є переважання сільськогосподарського виробництва (рослинництво, тваринництво), переробка сільськогосподарської продукції, а також значна розораність території;

– лісопромислові (Верховинський, Надвірнянський, Рожнятівський, Богородчанський), які характеризуються значним лісовим господарством, використанням і переробкою лісових ресурсів, а також веденням гірського землеробства й тваринництва;

– туристично-рекреаційні (Яремчанський, Верховинський, Косівський), де вплив на навколишнє природне середовище пов'язаний зі значним його руйнуванням у процесі облаштування території та будівництва туристично-рекреаційної інфраструктури, а також наявністю викидів і скидів забруднюючих речовин [245].

Підсумовуючи викладене, можна зробити такі узагальнення:

Ефективне управління сільськими територіями неможливе без їх детальної структуризації та групування. Таку структуризацію доцільно здійснювати за площею, рельєфом, кліматичними умовами – територіальна (поселенська) складова структуризації; кількістю населення, щільністю населення, демографічним навантаженням – соціальна складова; грошовими доходами й сукупними ресурсами на одне домогосподарство, переважною зайнятістю населення – економічна (виробничо-господарська) складова; рівнем забезпеченості сільських населених пунктів навчальними закладами, закладами охорони здоров'я, культури – інфраструктурна складова; наявністю ресурсів – ресурсно-потенціальна складова та за екологічністю.

Сьогодні для України особливої актуальності набуває питання реформування її адміністративного устрою. Зазначена реформа повинна забезпечити сільські громади не тільки широкими повноваженнями щодо розвитку своїх населених пунктів, й реальними фінансовими інструментами реалізації таких повноважень.

2.7. Аналіз діяльності сільськогосподарських підприємств Івано-Франківської області : організаційно-управлінські аспекти

Сільське господарство, будучи важливою галуззю в забезпеченні продовольчої безпеки країни, як й інші галузі економіки, перебуває в складних умовах функціонування через світові кризові явища, конкуренцію зарубіжних виробників і низьку інвестиційну активність у галузі. Усі виробники в сільськогосподарській галузі перебувають у складних умовах становлення. Щоб успішно протистояти конкурентним продуктам, українським сільськогосподарським виробникам необхідно постійно вдосконалювати

організацію ведення господарства, аналізувати свою діяльність, шукати методи підвищення ефективності діяльності та реалізовувати їх. Тому проблеми пошуку альтернативних напрямів виходу сільськогосподарської галузі на якісно вищий рівень функціонування є досить актуальними і потребують науково-прикладного вирішення.

В даній роботі досліджено окремі аспекти аналізу діяльності виробничих структур сільського господарства в Івано-Франківській області, визначено та проаналізовано основні тенденції розвитку підприємств.

У своїх працях досліджують та аналізують діяльність сільськогосподарських підприємств такі вітчизняні вчені, як В. Андрійчук, І. Баланюк, В. Галанець, В. Зіновчук, В. Липчук, М. Малік, В. Копитко, Д. Шеленко, В. Юрчишин, В. Якубів та багато інших. Проте постійна зміна зовнішніх умов господарювання, макроекономічної ситуації в країні, а також внутрішні зміни формують нові моделі мікросередовища функціонування виробників, що зумовлює необхідність здійснення наукових досліджень, які забезпечать вирішення існуючих проблем діяльності сільськогосподарських виробників.

Незважаючи на економічну і політичну нестабільність в країні, сільське господарство як одна з виробничих галузей країни має поступову тенденцію до зростання. Сільськогосподарські підприємства Івано-Франківської області також наслідують дану тенденцію, про це свідчить позитивна зміна показників виробництва валової продукції сільськогосподарського виробництва та результативності функціонування загалом.

Виробництвом сільськогосподарської продукції займаються суб'єкти господарювання двох категорій:

– сільськогосподарські підприємства, що являють собою самостійний статутний об'єкт, який має право юридичної особи та здійснює виробничу діяльність у галузі сільського господарства з метою одержання відповідного прибутку (доходу). Під сільськогосподарськими підприємствами розуміють усі підприємства-юридичні особи або їхні відокремлені підрозділи, що займаються сільськогосподарською діяльністю [229];

– особисті селянські господарства – це господарська діяльність, яка проводиться без створення юридичної особи фізичною особою індивідуально або особами, які перебувають у сімейних чи родинних відносинах і спільно проживають, з метою задоволення особистих потреб шляхом виробництва, переробки і споживання сільськогосподарської продукції, реалізації її надлишків та надання послуг з використанням майна особистого селянського господарства [100].

Ці дві категорії виробників утворилися в результаті аграрних реформувань 1990–2000 рр. і впродовж останніх років забезпечують населення необхідними продуктами харчування.

Динаміка основних показників функціонування сільськогосподарських підприємств Івано-Франківської області наведена в табл. 2.16.

Динаміка основних показників діяльності сільськогосподарських підприємств Івано-Франківської області

Показники	Роки			
	В середньому за 2005-2008 рр.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
Кількість суб'єктів господарювання, од.	795	775	767	774
Площа сільськогосподарських угідь, га	110,6	114,0	108,1	114,0
Середній розмір суб'єктів господарювання, га	141,3	147,1	140,9	147,3
Наявність основних засобів, млн. грн	497,3	799,1	1193,7	1331,1
Кількість працівників, тис. осіб	15,6	11,3	10,1	10,0
Виробництво валової продукції, млн. грн	611,6	857,6	953,7	1446,7
Виробництво валової продукції на 100 га, тис. грн	553,0	752,3	882,2	1269,0
Продуктивність праці, грн.	71235,3	126452,4	161808,6	206569,0
Фондовіддача, грн	0,81	0,93	1,25	0,92
Прибуток, тис. грн	46,8	81,5	197,5	295493,5
Рівень рентабельності діяльності підприємства, %	8,9	13,7	29,3	32,0

*Джерело: розраховано на основі даних: [38, 239, 240, 264].

На основі даних табл. 2.16 та деяких інших досліджень і розрахунків узагальнено низку висновків.

1. Упродовж аналізованих останніх шести років спостерігається певна стабілізація ситуації щодо кількісного складу підприємств у аграрному секторі та їх середнього розміру. Очевидно, що це свідчить про позитивні тенденції у розвитку аграрного сектора. Якщо порівняти аналізовані показники з 2000–2003 рр., то зрозуміло, що різких зменшень як в кількості, так і в їх розмірі уже немає. Це свідчить про те, що після періоду спаду сучасні сільськогосподарські підприємства характеризують певною стабілізацією їх діяльності.

2. Станом на кінець 2011 р. в Івано-Франківській області діяло 774 сільськогосподарські підприємства, з яких 113 великих і середніх, тобто тих, що звітуються за формою № 50-сг.

3. Аналізуючи ресурсну забезпеченість сільськогосподарських підприємств, очевидно, що у цьому аспекті відбуваються певні зміни. Наявність сільськогосподарських угідь практично залишається без змін на рівні 114 га в усіх підприємств. Позитивною є тенденція щодо зростання матеріально-технічної забезпеченості, зокрема у 2010 р. проти 2009 р. наявність основних засобів зростає на 49 %, у 2011 р. проти 2010 р. – на 12 %. Водночас такий процес зумовлює постійне зменшення чисельності працівників сільськогосподарських підприємств. Звичайно, що коли розглядати це явище з точки зору соціальної економіки, то можна його характеризувати як негативне, оскільки зменшення кількості робочих місць збільшує рівень безробіття та

погіршує становище селян. Але сучасні сільськогосподарські підприємства не можна розглядати як соціальну інституцію, а лише як одиницю ринкової економіки. Для того, щоб ефективно функціонувати в умовах ринку, керівникові потрібно приймати рішення щодо досягнення вищого рівня прибутковості.

4. Оцінка раціональності формування ресурсного потенціалу впливає з діагностики рівня ефективності його використання. З табл. 2.16 видно, що рівень ефективності використання земельних ресурсів за аналізований період постійно зростає, зокрема в 1,1 раза у 2010 р. проти 2009 р., в 1,5 раза в 2011 р. проти 2010 р. Аналогічна ситуація спостерігається з рівнем продуктивності праці. Так, ефективність використання трудових ресурсів у 2010 р. зросла в 1,3 раза у порівнянні з 2009 р. та в стільки ж разів у 2011 р. проти 2010 р. Рівень фондівдачі на сільськогосподарських підприємствах є досить високим. Таким чином, аналіз показників ресурсовикористання свідчить про позитивні тенденції у розвитку цих суб'єктів господарювання та зміни в процесах ресурсозабезпечення є виправданими.

5. Аналіз результативних показників діяльності сільськогосподарських підприємств теж свідчить про позитивну динаміку. Так, впродовж останніх років рівень прибутку та рентабельності діяльності агроформувань стабільно зростає. Протягом останніх двох аналізованих років рівень рентабельності діяльності сільськогосподарських підприємств становить близько 30 %, що є набагато вищим ніж в інших галузях. Крім цього додаткові розрахунки свідчать, що у 2011 р. частка прибуткових підприємств становила 84,3 % усіх агроформувань області.

6. Детальне дослідження причинно-наслідкових зв'язків у позитивних змінах функціонування сільськогосподарських підприємств дало змогу стверджувати, що основними причинами такої тенденції є: техніко-технологічне оновлення сільськогосподарських підприємств; активний розвиток малих суб'єктів господарювання, які є більш гнучкими в умовах ринку, та певна стабілізація в аграрному секторі після трансформаційного періоду.

При продовженні такої тенденції розвитку сільськогосподарських підприємств очевидно, що в цій галузі можливе збільшення кількості суб'єктів господарювання, оскільки високий рівень прибутковості приваблюватиме нові підприємства у цю сферу.

Водночас, відзначаючи позитивні тенденції у розвитку сільськогосподарських підприємств, слід зазначити, що в порівнянні з іншими регіонами України в Івано-Франківській області спостерігається низький рівень розвитку сільського господарства загалом. Так, за показником валового виробництва продукції сільського господарства Івано-Франківська область знаходиться на 23 місці серед 25 областей України. А враховуючи наявність природно-кліматичних переваг місцевості, це свідчить про недостатній рівень розвитку сільського господарства в області.

Таке явище пояснюється, передусім, тим, що в досліджуваному регіоні досить поширеними є господарства населення, які зосередивши значні площі

сільськогосподарських угідь і маючи низьку ефективність виробництва, виробляють менше валової продукції в порівнянні з сільськогосподарськими підприємствами (табл. 2.17).

Таблиця 2.17

Порівняльна характеристика основних показників фінансово-господарської діяльності різних категорій виробників сільського господарства у 2011 р.

Показник	Разом по всіх категоріях сільськогосподарських виробників	В т.ч.	
		Сільськогосподарські підприємства	Господарства населення
Площа сільськогосподарських угідь, га	489,8	114,0	375,8
Середній розмір суб'єктів господарювання, га	X	147,3	0,94
Виробництво валової продукції, млн. грн.	517,2	1446,7	3729,5
Виробництво валової продукції на 100 га, тис. грн.	1027,0	1269,0	976,6

*Джерело: розраховано на основі даних: [38, 239, 240, 264].

З даних табл. 2.17 та інших розрахунків можна зробити низку висновків. По-перше, станом на кінець 2011 р. основним землевласником і землекористувачем в області є господарства населення, у них зосереджено 76,7 % усіх сільськогосподарських угідь. Сільськогосподарські підприємства відповідно господарюють лише на четвертій частині площ.

По-друге, середній розмір земельних наділів у господарств населення становить 0,94 га, а у сільськогосподарських підприємств – 147,3 га. Динаміка цих показників впродовж останніх п'яти років має тенденцію до спадання. Крім цього, багато господарств населення не обробляють свої наділи, тобто землі простоюють з року в рік не оброблені.

По-третє, аналіз показників валового виробництва сільськогосподарської продукції показав, що 72 % усієї сільськогосподарської продукції, що вироблена у 2011 р. було отримано від господарств населення. Проте, порівнюючи ефективність виробництва у цих двох суб'єктів господарювання, очевидно, що сільськогосподарські підприємства отримують в 1,3 раза більше продукції в розрахунку на 100 га, ніж господарства населення. Додатковий аналіз динаміки цих показників свідчить, що в обох категоріях виробників поступово збільшуються обсяги виробництва продукції, проте з кожним роком зростає частка виробництва продукції у сільськогосподарських підприємств у порівнянні з господарствами населення.

Таким чином, обидві категорії виробників сільськогосподарської продукції поступово розвиваються, нарощуючи ресурсний потенціал та

виробничі потужності. Проте залишається проблема низької ефективності виробництва у господарств населення через незадовільний рівень техніко-технологічної оснащеності господарювання. Переважно фізична праця у домогосподарствах не дозволяє досягти високих результатів діяльності.

Крім цього, вищий рівень землевіддачі у сільськогосподарських підприємств пояснюється тим, що впродовж останніх років збільшується частка виробництва тваринницької продукції. Тобто при однакових площах сільськогосподарських угідь аграрні підприємства збільшують обсяги виробництва продукції тваринництва (табл. 2.18).

Таблиця 2.18

Галузевий розподіл виробництва і зайнятих працівників у сільськогосподарських підприємствах у 2011 р.

Показники	Всього по сільськогосподарському виробництву	В т.ч. в розрізі:	
		рослинництва	тваринництва
Обсяг валового виробництва, млн. грн.	1446,7	604,9	841,8
Кількість працівників, осіб	10,0	5,1	4,9
Продуктивність праці, грн.	206569,0	138536,0	319208,9
Рівень рентабельності, %	32,0	5,2	46,6

*Джерело: розраховано на основі даних: [38, 239, 240, 264].

З даних табл. 2.18 та додаткових розрахунків узагальнено ряд висновків. Сучасні сільськогосподарські підприємства області орієнтуються на виробництво тваринницької продукції. Так, її питома вага у валовому виробництві складає 58,2 % проти 41,8 % продукції рослинництва. При цьому тенденція до переважання виробництва продукції тваринництва є стійкою впродовж останніх п'яти років. Причиною цього є:

- високий рівень рентабельності її виробництва. Так, у 2011 р. рівень рентабельності виробництва тваринницької продукції становив 46,6 % проти 5,2 % продукції рослинництва;
- високий рівень продуктивності праці. Так, у 2011 р. продуктивність праці у виробництві тваринницької продукції була в 2,3 раза вища ніж у виробництві рослинницької продукції;
- нижчий рівень трудомісткості виробництва у галузі тваринництва. Так, при частці виробництва продукції тваринництва 58,2 % сюди залучено 49 % усіх працівників сільськогосподарських підприємств. А це також впливає на зниження собівартості виробництва через зменшення витрат на заробітну плату працівників та нарахування на неї;
- менша кількість конкурентів (не місцевих), оскільки малі терміни споживання тваринницької продукції змушують виробників швидко реалізовувати продукцію, як правило, на місцевих ринках;
- наявність нових ефективних технологій утримання тварин і птиці.

Безумовно, така тенденція має багато переваг соціально-економічного характеру як для сільськогосподарських підприємств, так і для економіки краю загалом. Оскільки, по-перше, використовуються і враховуються природно-кліматичні переваги місцевості саме для розвитку тваринництва; по-друге, наявність прибуткових сільськогосподарських підприємств приваблюватиме нових суб'єктів у цю галузь, що сприятиме подальшому розвитку сільського господарства області; по-третє, розвиток сільськогосподарських підприємств, розширене відтворення виробництва у них забезпечать створення нових робочих місць на селі, а отже, і покращення рівня життя селян; по-четверте, місцеве населення матиме можливість споживання місцевих товарів, які мають ідентифікованих виробників.

Проте на сучасному етапі існує ще багато проблем функціонування сільськогосподарських підприємств, що стримують їх активний розвиток. Серед інших важливих перепон актуальними залишаються проблеми, пов'язані з ресурсним забезпеченням, а саме техніко-технологічне відставання а якісний рівень трудових ресурсів. Так, заробітна плата працівників аграрної сфери, то за останні роки становить найменші величини порівняно з іншими основними галузями економіки, такими як промисловість, будівництво, освіта та фінансова діяльність. Це стає причиною плинності кадрів, нестабільності роботи колективів, зростання матеріальних витрат, пов'язаних з навчанням нових працівників [300], тому сільськогосподарським підприємствам не вдається швидкими темпами розвиватись.

Для порівняння результативності діяльності сільськогосподарських підприємств та господарств населення здійснено розрахунок можливої вигоди обсягів виробництва продукції при переорієнтації виробництва у сільськогосподарських підприємствах. Для цього на основі порівняння рівня урожайності сільськогосподарських культур у сільськогосподарських підприємствах і господарствах населення (табл. 2.19) проведено певні обчислення.

Аналізуючи урожайність основних сільськогосподарських культур у цих двох категорій господарств (табл. 2.19), спостерігаємо, що сільськогосподарські підприємства вироблять більшу кількість продукції на одиницю площі ніж приватні господарства населення, що можна пояснити вищим рівнем організації праці, наявністю і використанням більшої кількості відповідної сільськогосподарської техніки, можливістю оптової закупівлі необхідних добрив та насіння, використанням більш високотехнологічного і автоматизованого процесу виробництва, застосуванням адміністративного регулювання та контролю за процесом вирощування культур, вкладенням ресурсів в дослідження нових ефективних технологій.

Відносне співвідношення кількості вирощеної продукції з одиниці площі сільськогосподарськими підприємствами і господарствами населення за даними 2011 року в Івано-Франківській області зображено на рис. 2.7.

Рівень урожайності основних сільськогосподарських культур виробників Івано-Франківської області

Види культур	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
Сільськогосподарські підприємства					
Зернові культури	20	32,9	31,2	28,1	43,8
Цукрові буряки (фабричні)	226	303	263	214	260
Соняшник на зерно	7,6	14	17,4	13,9	22,5
Ріпак	12	21,8	21,5	16,2	20,5
Картопля	96	110	148	116	226
Овочі	427	464	535	369	406
Плоди та ягоди	6,3	3	7,8	15,8	35,1
Господарства населення					
Зернові культури	29,8	31,9	33,8	30,2	35,1
Цукрові буряки (фабричні)	196	215	246	243	234
Соняшник на зерно	11,3	14	15,2	12,3	15,2
Ріпак	8,6	0	0	0	14,4
Картопля	117	102	136	127	146
Овочі	131	122	122	121	129
Плоди та ягоди	45	46,2	51,3	53	53,4

* Джерело: розраховано на основі даних: [38, 239, 240, 264].

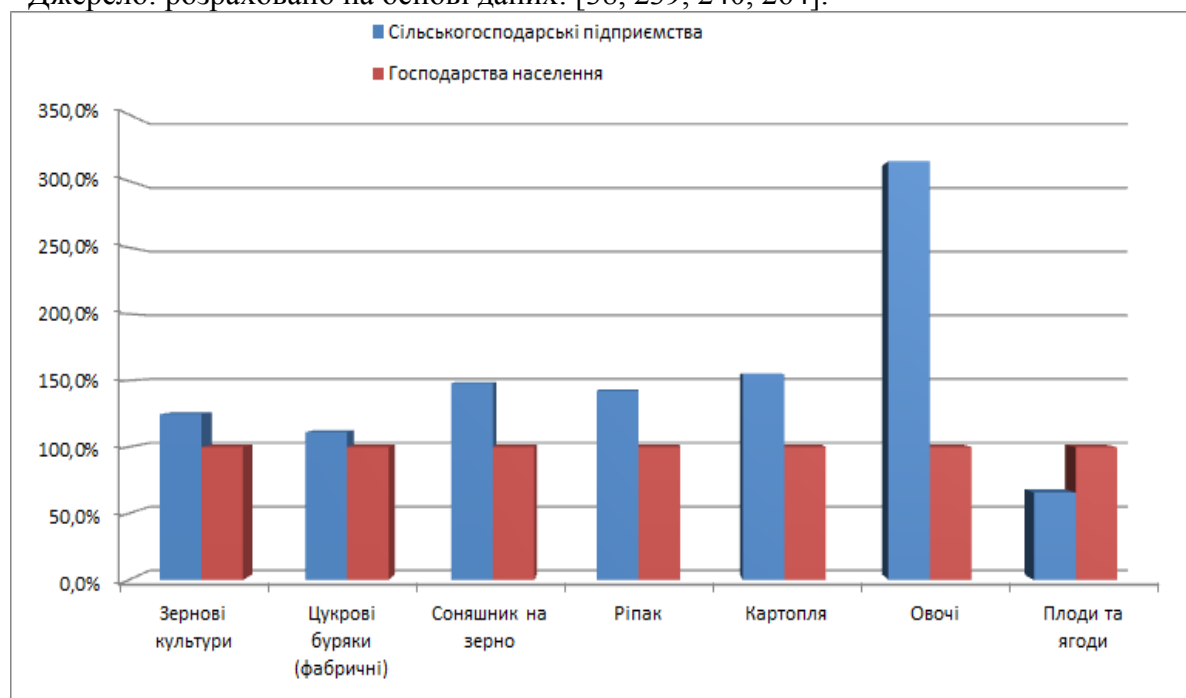


Рис. 2.7. Відносні величини співвідношення рівня урожайності сільськогосподарських культур у сільськогосподарських підприємств до рівня урожайності у господарств населення [239, 264].

Рис. 2.7 відображає відносні величини співвідношення рівня урожайності у сільськогосподарських підприємствах до рівня урожайності тих самих культур у господарств населення, тобто відносну різницю між урожайністю культур у сільськогосподарських підприємств та особистих господарств.

Отже, сільськогосподарські підприємства мають вищу продуктивність виробництва ніж особисті господарства населення, тому, враховуючи площі розподілу земель між різними категоріями господарств, можна стверджувати, що ведення сільського господарства в області проходить з низьким рівнем ефективності. Хоча особисті господарства селян є менш рентабельними, проте вони все рівно дають додатковий дохід громадянам, які отримують невисокий рівень заробітної плати або взагалі не забезпечені роботою.

Проаналізувавши розподіл виробництва різних видів сільськогосподарських культур господарствами населення (рис. 2.8), спостерігаємо, що найбільш популярними сільськогосподарськими культурами є картопля (67 % від усіх культур), зернові та овочі, ефективність вирощування яких на 54,8%, 24,8% і 214,7% відповідно (рис. 1) є вища на сільськогосподарських підприємствах ніж на особистих господарствах населення.

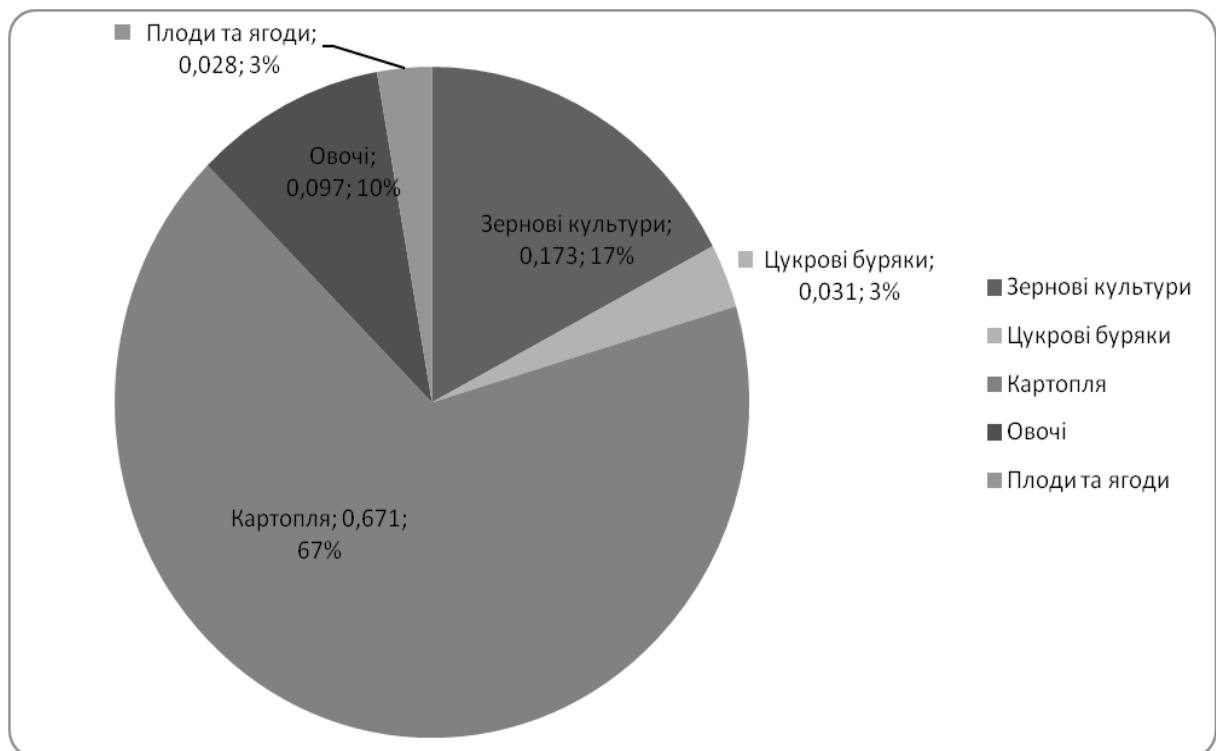


Рис. 2.8. Відносні показники обсягу вирощених сільськогосподарських культур господарствами населення

*Джерело: розраховано на основі даних: [38, 239, 240, 264].

Проаналізувавши урожайність сільськогосподарських культур особистих господарств населення і площі, які виділяються під їх вирощування, стає зрозуміло, що багато земельних ділянок використовується з нижчою ефективністю ніж дозволяє ведення сільського господарства в Івано-

Франківській області. Переорієнтувавши процес вирощування хоча б такої сільськогосподарської культури, як картопля, з особистих господарств населення на підприємницький рівень, можна було б спостерігати приріст валового збору картоплі майже на 55 відсотків (урожайність картоплі в господарствах населення 146 т/ц приймаємо за 100 %, тоді урожайність картоплі сільськогосподарськими підприємствами 226т/ц – 154,8 %). Оскільки урожай картоплі в господарств населення 879,6тис. т., то з таким приростом урожаю сільськогосподарські суб'єкти господарювання мали б можливість додатково отримати $876,6 \text{ тис. тон} * 55 \% = 483,78 \text{ тис. тон}$ картоплі. Для оцінки комплексної вигоди раціоналізації виробництва сільськогосподарської продукції необхідно використати показники щодо кожної культури, які були вирощені особистими господарствами населення.

Підсумувавши добутки відносних величин урожайності сільськогосподарських культур за різними категоріями господарств (рис. 1) та відносні показники кількості вирощування основних сільськогосподарських культур господарствами населення (рис. 2) з кожної сільськогосподарської культури, отримуємо величину можливої вигоди від раціональнішого використання посівної площі.

Можлива вигода = $(24,8 * 0,173) + (11,1 * 0,031) + (54,8 * 0,671) + (214,7 * 0,097) + ((-34,3) * 0,028) = 61,3 \%$

Отож станом на 2011 рік величина можливої вигоди становить 61,3 %, або 1038,7 млн. грн. до ВВП сільськогосподарської галузі.

Динаміка зміни величини можливої вигоди попередніх років зображено на рис. 2.9.

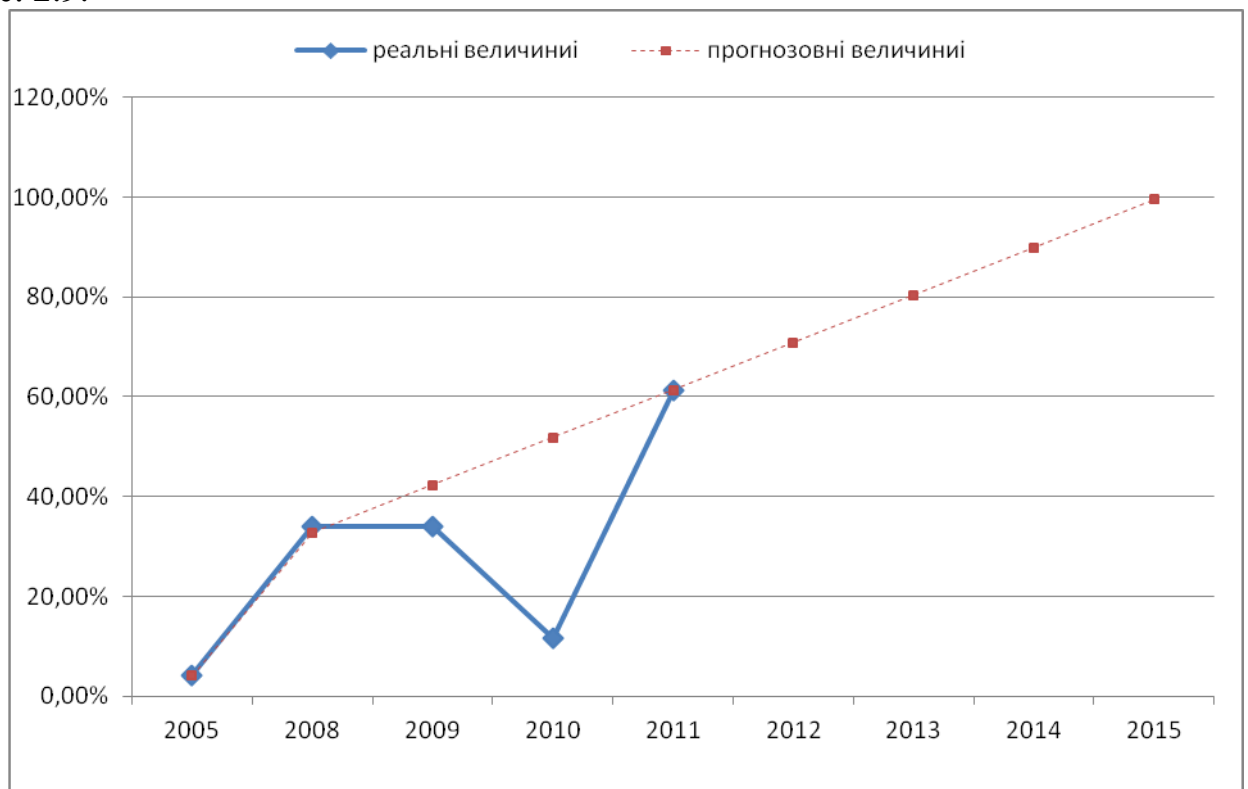


Рис. 2.9. Величина можливої вигоди (2005 - 2011 рр.)

* Джерело: власна розробка

Спостерігається тенденція зростання величини можливої вигоди від вирощування сільськогосподарських культур в середньому на 9,5 % за рік. Якщо така тенденція продовжиться, то ця величина досягне відмітки 100% вже в 2016 році. Оскільки головними власниками земельних ділянок і далі являються особисті господарства населення, то втрати для загальної економіки галузі будуть суттєвими.

Отже, роздрібненість особистих господарств населення в аграрній галузі Івано-Франківської області характеризується негативними тенденціями. З проведеного аналізу очевидно, що варто взяти курс на об'єднання зусиль з боку дрібних суб'єктів господарювання, для можливості отримувати більший урожай сільськогосподарських культур шляхом використання сільськогосподарської техніки, оптимізації процесу вирощування та використання добрив. Саме сільськогосподарські підприємства можуть у майбутньому стати конкурентоспроможними суб'єктами господарювання як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках.

2.8. Аналіз стану та тенденцій розвитку ринку м'ясопереробної галузі

Важливе значення для економіки держави та її добробуту мають стабільний стан і розвиток підприємств агропромислового комплексу які займаються виробництвом та переробкою сільськогосподарської продукції. Серед галузей, які переробляють сільськогосподарську сировину, варто виділити м'ясопереробну галузь, яка є важливою частиною харчової промисловості й утворює продовольчий комплекс України поряд з іншими галузями, що виробляють продукти харчування.

Харчова промисловість – один із секторів української економіки, що найшвидше зростає і виявляє надзвичайну стійкість до кризи та є однією з провідних галузей промисловості країни за обсягом споживання на внутрішньому ринку й експортом готової продукції. У структурі харчової промисловості провідне місце належить харчопереробним підприємствам, на яких створюється 70–85 % продукції кінцевого споживання. Саме тому від якості продукції цієї галузі залежать не тільки розвиток та безпека національної економіки, а й соціальне забезпечення та соціальний розвиток країни.

М'ясопереробні підприємства в різних країнах світу завжди були й залишаються одними з пріоритетних напрямів забезпечення продовольчого ринку, а ситуація на ринку м'яса та м'ясопродуктів потребує постійного дослідження, відстежування й аналізу. Проблемами та питаннями розвитку м'ясопереробної галузі займалися Т.В. Бакіна, О.В. Богданюк, С.О. Вовк, С.А. Воробйова, В.М. Гончаров, І.О. Жорба, П.О. Заремба, Р.В. Логоша, П.М. Макаренко, Л.Ю. Мельник, В.М. Микитюк, А.М. Ніколаєва, Р.І. Олексенко, В.М. Пасічний, І.В. Свиноус, Г.М. Тарасюк та інші вчені, які досліджують різні аспекти відродження та становлення цієї галузі.

Глобалізація світового ринку й інтеграційні процеси України вимагають від господарюючих суб'єктів переходу на якісно новий рівень ведення комерційної діяльності, перехід до організації внутрішнього механізму управління підприємством та адаптації його до нових умов. Поглиблення ринкових умов полягає в постійному стимулюванні ефективності виробництва, розвитку конкурентної політики, ощадливому використанні всіх видів ресурсів і найповнішому задоволенні потреб споживачів.

Сьогодні не існує ефективнішого інструмента, який би краще забезпечив підтримку та реалізацію всіх переваг ринку, ніж використання маркетингу. Його вплив на економічні здобутки останніх років є беззаперечним, що зумовлює перехід господарюючих суб'єктів від просто виробничих до організацій, спрямованих на задоволення потреб споживачів.

Зарубіжний досвід показує, що чим вища ефективність маркетингової інфраструктури, тим менша різниця між цінами виробника та споживача.

Як свідчить вітчизняна практика, застосування елементів маркетингу на підприємствах України все ще недостатньо цілеспрямоване та малоефективне внаслідок недостатньої комплексності маркетингових заходів. Саме тому існує нагальна потреба в пристосуванні економіки до реальних умов сьогодення, щоб надати українським виробникам змогу конкурувати за нові ринки продукції, збільшити експорт харчової продукції і підвищити її безпечність.

Функціонування переробного підприємства на ринку незмінно пов'язане з оцінкою маркетингового середовища. Швидкість і коректність такої оцінки зумовлюють точність визначення фактичного й потенційного положення підприємства на ринку. У цілому оцінка маркетингового середовища забезпечує підприємству розуміння і знання чинників середовища, а також сили їх впливу й опору підприємства впливу середовища, адекватне розуміння самої сфери бізнесу, у якій підприємство працює, є основою для розробки відповідної стратегії або системи стратегій і, що важливо, є базою для ухвалення правильних стратегічних і тактичних рішень [107, с. 23].

Складним в Україні є те, що нині ще не відновлені тенденції сталого ринку м'яса, що зумовлено спадом виробництва, основними причинами якого є: відсутність мотивації у виробників м'ясної продукції, диспропорції цін і доходів від її виробництва та реалізації, низький рівень державної підтримки, які негативно впливають на конкурентоспроможність вітчизняної продукції та успішність українських сільськогосподарських товаровиробників.

Основними маркетинговими чинниками, які відображають рівень розвитку підприємства та забезпечують основні переваги на ринку м'ясопродуктів, є: якість продукції, її ціна, наявність унікального асортименту продукції, налагоджена мережа збуту, рівень регулярності та якості проведення маркетингових досліджень, упровадження інновацій під час розробки нових товарів, новітнє технологічне забезпечення.

Маркетингове забезпечення підприємства, його складові елементи, інструменти, напрями, засоби та їх взаємодія є внутрішнім відображенням ефективної діяльності підприємства. Однак найвагомий вплив на формування та трансформацію маркетингового забезпечення мають

безпосередньо фактори зовнішнього середовища, оскільки підприємство функціонує в умовах ринку й не може здійснювати свою діяльність ізольовано від інших його учасників, навіть займаючи лідерські позиції. Таким чином, варто звернути увагу на ринкові умови й основні фактори, серед яких найважливіше – потужність та якість сировинної бази, а також конкурентне середовище, у тому числі вплив іноземних виробників, кон'юнктура ринку, матеріально-технічне забезпечення, ціни на енергоресурси, державна підтримка галузі та інші, які здійснюють вплив на діяльність підприємства, його прибутковість та активізацію маркетингового потенціалу.

Для того щоб скласти чітке уявлення про діяльність м'ясопереробних підприємств, варто охарактеризувати виробничі особливості галузі.

Отже, поділ діяльності підприємств м'ясної галузі на сфери виробництва такий:

- переробка продукції тваринництва (великої рогатої худоби, свиней, овець);
- переробка птиці (курей, качок, гусей, індиків);
- переробка кролів;
- переробка яєць на меланж і сухий яєчний порошок;
- виробництво технічних фабрикатів (білкових кормів, технічного жиру);
- ковбасно-кулінарне виробництво;
- виробництво м'ясних і м'ясорослинних консервів;
- виробництво продукції з волосся, кісток, рогу та інші;
- виробництво лікувальних і ферментних препаратів;
- допоміжне та обслуговуюче виробництво;
- фірмова торгівля тощо [75, с. 12 – 13].

Серед особливостей вітчизняної переробки м'яса слід виділити те, що не всі переробні підприємства спеціалізуються на виготовленні готової продукції. Суттєва частка функціонуючих переробників віддають перевагу забою тварин, випуску та зберіганню сировини. Такі підприємства лише умовно можна віднести до повноцінних м'ясопереробних підприємств [3].

В Україні діють такі м'ясопереробні підприємства із забою і переробки тварин та птиці, як м'ясокомбінати, птахокмбінати, холодобойні, бойні й забійні пункти, птахобойні, кролебойні, м'ясопереробні заводи та ін.

П.С. Березівський зауважує, що м'ясопродуктова галузь є однією з найважливіших продуктових вертикалей з виробництва й переробки продукції тваринництва. Головне функціональне призначення галузі – забезпечення потреб населення в м'ясі та м'ясних продуктах. Галузь становить доволі складну виробничо-організаційну структуру, між окремими елементами якої є тісна взаємозалежність: не можна збільшити споживання м'яса та м'ясопродуктів до раціонального рівня без наявності високопродуктивних м'ясних порід, їх повноцінної годівлі, доведення поголів'я до високовагових кондицій при знятті з відгодівлі та забезпечення повної переробки живої ваги, а також добре організованої оптової та роздрібною торгівлі [23].

Переробні підприємства випускають широкий асортимент натуральних м'ясних продуктів. До асортименту продуктів із свинини та яловичини входять

такі продукти, як: сушені, солені, морожені, охолоджені, копчені м'ясні продукти, ковбаси, паштети, м'ясо у желе, рулети, окороки, м'ясо-рослинні та сало-бобові консерви; готові м'ясні страви, консерви й напівфабрикати тощо. Крім харчових продуктів, м'ясна промисловість виробляє також корми для сільського господарства, лікувальні препарати, м'ясо кро'вяне й кісткове борошно, шкіри, технічний жир, щетину тощо.

М'ясо й м'ясопродукти належать до продуктів, які швидко псується й у звичайних умовах зберігаються недовго. З метою недопущення псування та продовження строків зберігання м'ясо й м'ясопродукти після одержання консервують, використовуючи різні способи. Обробка холодом і зберігання м'яса й м'ясопродуктів при низьких температурах у сучасних умовах – один із найважливіших раціональних методів консервування. Заморожені продукти тривалий час зберігають високу якість, зручно транспортуються без втрати якості з підприємств виробників до споживачів.

М'ясна промисловість випускає близько 200 видів ковбасних виробів. Незалежно від складу та якості сировини, параметрів технологічного процесу виробництва, ковбасні вироби розподіляють на такі види: варені ковбаси, фаршировані, дієтичні, м'ясні хліби, варені ковбаси з кролятини й м'яса птиці; сосиски та сардельки; напівкопчені ковбаси; копчені ковбаси (сирокопчені й варено-копчені); ліверні ковбаси; кров'яні ковбаси; зельці, холодці; інші ковбаси (кінська, субпродуктова тощо). За якістю ковбасні вироби поділяються на сорти: вищий, I, II, III.

М'ясо та м'ясопродукти складають значну частину раціону харчування людини і відповідно у структурі витрат домогосподарств населення, займаючи найвищу питому вагу серед витрат на продукти харчування, що становить 23,1 %, або 372,77 грн одного домогосподарства на місяць у 2012 р. за даними Державної служби статистика, поряд з такими продуктами харчування, як хліб і хлібопродукти – 15 % (241,38 грн), молоко й молочні продукти – 10,3 % (165,81 грн) [44, с. 110].

За даними Держстату, у 2012 р. в Україні сукупні витрати домогосподарств становили 3 300,18 грн на місяць, що на 5,3 % вище проти попереднього року. Із загальної суми домогосподарства витрачали на харчування 1 549,62 грн (47 % усіх грошових витрат) на місяць проти 1 497,03 грн у 2011 р. (47,9 % усіх грошових витрат) [44, с. 60].

В Україні сьогодні склалася така ситуація, коли близько половини своїх доходів українці змушені віддавати на купівлю продуктів харчування, що є негативною тенденцією в розвинених країнах. Незважаючи на найвищу питому вагу м'яса та м'ясопродуктів у структурі витрат домогосподарств, такий показник викликаний лише високою ціною продукції, а от у структурі фактичного споживання продукції становить 54,4 кг на одну особу за даними 2012 р. і поступається таким продуктам харчування, як молоко та молочні продукти – 214,9 кг, овочі й баштанні продовольчі культури – 163,4 кг., картопля – 140,2 кг., та хлібопродукти – 109,4 кг.

На рис. 1 відображено динаміку змін споживання м'яса та м'ясних продуктів населенням України в період з 2000 до 2012 рр. Фонд споживання

являє собою загальні об'єми споживання продукції й розраховується в забійній вазі та включає м'ясо й сало, субпродукти I та II категорій у натурі (без перерахунку на м'ясо) усіх сільськогосподарських тварин, а також м'ясопродукти в перерахунку на м'ясо. Споживання м'яса та м'ясопродуктів на одну особу за рік подано як фонд споживання в розрахунку на одну особу наявного середньорічного населення України.

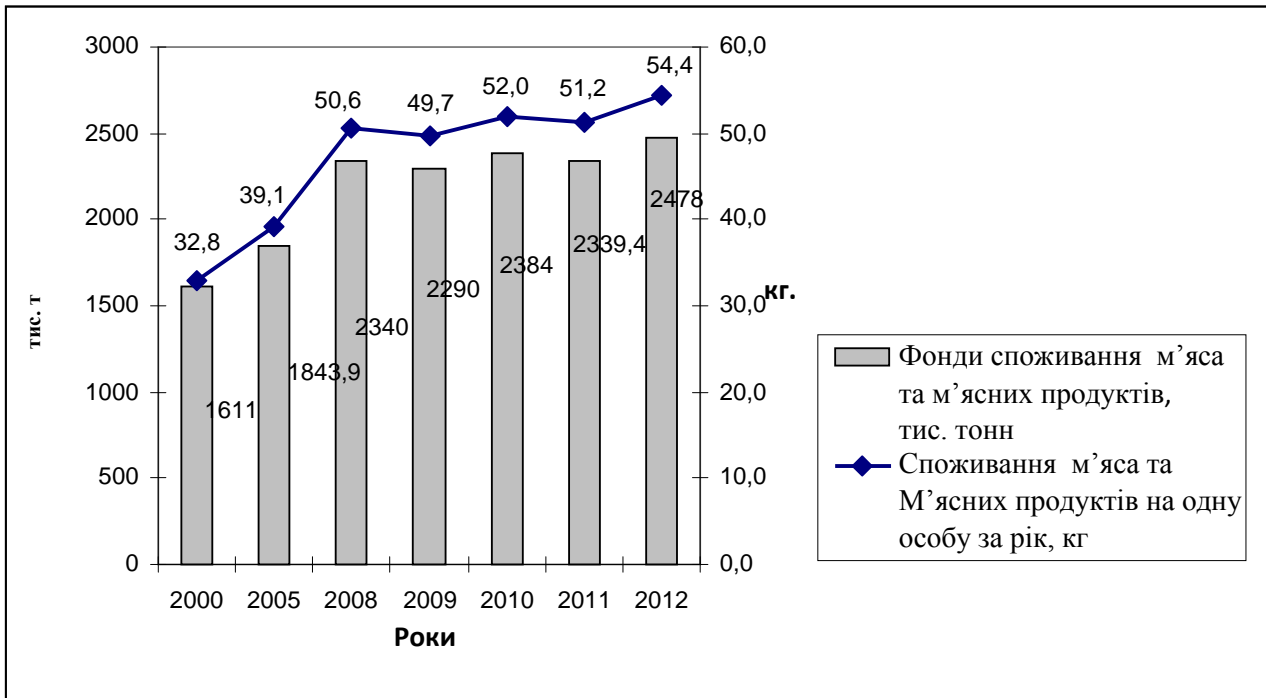


Рис. 2.10. Динаміка фонду споживання та споживання на одну особу за рік м'яса та м'ясопродуктів в Україні

Джерело: розраховано на підставі [13, с. 8-9].

З графіка помітно, що споживання м'ясопродукції з 2000 р. має тенденцію до зростання, а з 2008 р. має переважно стабільний характер. Найстрімкіше збільшення показників помітно в період з 2005 до 2008 рр., бо впродовж 2007–2010 рр. відбувалося найбільше зростання доходів населення, що сприяло збільшенню платоспроможного попиту на м'ясну продукцію. Протягом останніх років в Україні спостерігається чітка тенденція до збільшення споживання м'яса птиці на душу населення порівняно з аналогічним показником для інших видів м'яса. Курятина є найбільш доступним видом м'яса для населення. Таким чином, споживання м'яса та м'ясної продукції зростає за рахунок споживання м'яса птиці та є світовою тенденцією часткового заміщення свинини і яловичини.

Оцінка ситуації зі споживання продуктів харчування стає доцільною в порівнянні її показників з раціональними нормами споживання¹ які

¹ МОЗ України замість раніше прийнятого визначення "Рекомендовані раціональні норми споживання основних продуктів харчування на душу населення на 2005 – 2015 роки" пропонує застосовувати визначення "Орієнтовний набір основної продовольчої сировини і харчових продуктів забезпечення у середньому на душу населення України на 2005-2015 роки" без зміни кількісних показників таких наборів. У зв'язку з тим, що

розробляються Міністерством охорони здоров'я України для кожної групи продуктів харчування. Оптимальною вважається ситуація, коли фактичне споживання продуктів харчування особою впродовж року відповідає раціональній нормі, тобто коефіцієнт співвідношення між фактичним і раціональним споживанням дорівнює одиниці. Сьогодні раціональна норма становить 80 кг на одну особу за рік. Незважаючи на помітне відставання фактичного споживання м'ясопродукції від раціональних норм, ситуація поступово покращується і у 2012 р. споживання м'яса і м'ясопродуктів порівняно з попереднім роком зросло на 6,3 % або на 3,2 кг на особу.

Характеризуючи споживання м'яса та м'ясопродукції Івано-Франківської області, чітко простежується аналогічна до загальноукраїнської, тенденція зростання споживання в період 2000 – 2008 рр, і стабільність показників, починаючи з 2008 р.

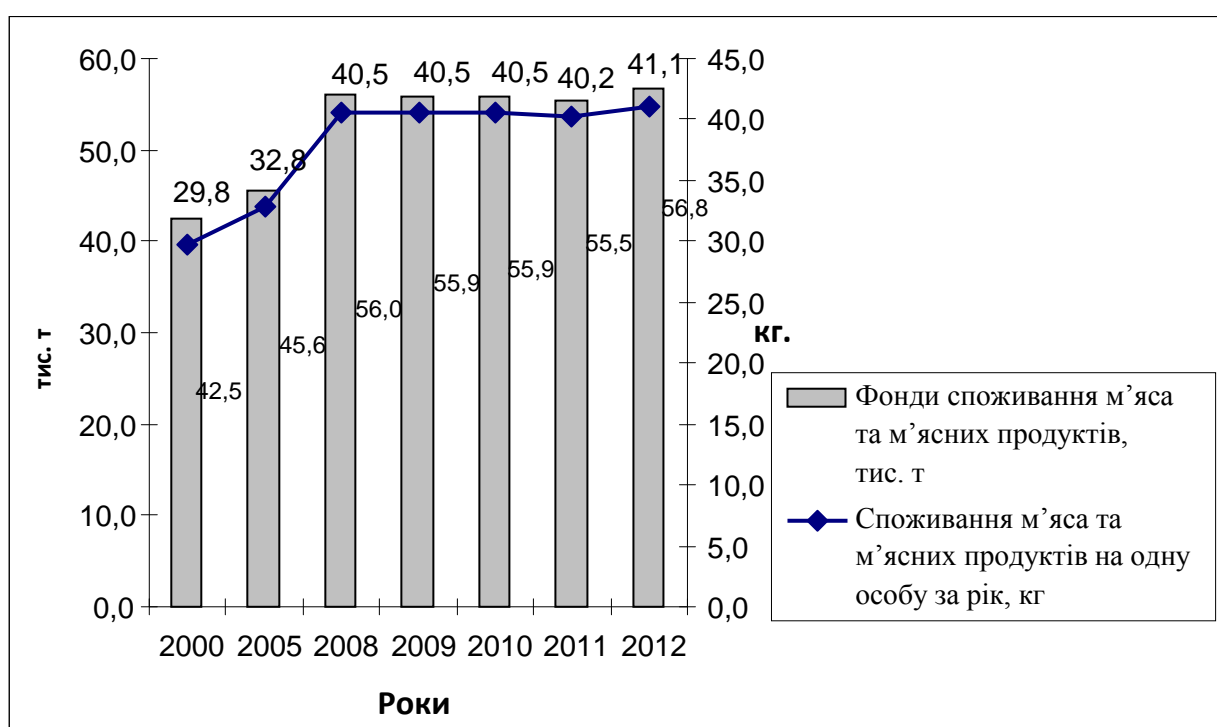


Рис. 2.11. Динаміка фонду споживання та споживання на одну особу за рік м'яса й м'ясопродуктів в Івано-Франківській області

Джерело: розраховано на підставі [13, с. 12 – 13]

Середньомісячні сукупні витрати одного домогосподарства області у 2012 р. склали 3 594 грн., що на 3,5 % більше, ніж у 2011 р. Слід зазначити, що впродовж року частка грошових витрат у загальній сумі сукупних видатків зросла на 4,1 і склала 88,7 %.

Найбільш вагомою статтею (52,1 %) сукупних витрат домогосподарств як і в загальному по Україні продовжують залишатися витрати на продовольчі товари та харчування поза домом [174].

Досліджено, що основними споживачами м'ясної та ковбасної продукції можна вважати жінок у віці від 25 до 60 років, найчастіше заміжних, які здійснюють покупки для всієї родини. А критерії вибору вишикувалися в ряд, починаючи від смакових властивостей та якості продукції до ціни, популярності торгової марки, поради друзів і продавця.

Встановлено, що за обсягом виготовленої продукції в Україні всі м'ясопереробні підприємства можна поділити на великі (19 % ринкової частки), середні (36 %) і малі (45 %). На думку фахівців, поступово відбувається концентрація виробництва на підприємствах великої та середньої потужності [165, с. 7].

У період з 2003 до 2012 рр. відбувається поступове нарощення виробництва м'ясної продукції (табл. 2.20), проте переважно за рахунок збільшення обсягів виробництва м'яса птиці.

Позиції курятини зміцнені також у зв'язку із тим, що значно знизилась внутрішня пропозиція на ринку свинини й промислове виробництво яловичини. Ринок м'ясопродуктів характеризується поступовим зменшенням виробництва яловичини та продуктів переробки, коливанням у динаміці виробництва свинини й відносній стабільності виробництва ковбасних виробів.

Для ринку продукції м'ясопереробної промисловості України характерним є високий рівень конкуренції. Можна відзначити підприємства з виробництва м'ясної продукції, які займають лідерські позиції за кількісними та якісними показниками такі, як: ТОВ "Дружба народів" (входить до групи "Миронівський хлібо-продукт"), ВАТ "М'ясокомбінат Ятрань" (м. Кіровоград), ТОВ "Глобинський м'ясокомбінат" (Полтавська обл.), м'ясна фабрика "Фаворит", ВАТ "Кременчукм'ясо", ТОВ "М'ясокомбінат "Ювілейний" (Дніпропетровська обл.), ТОВ "Житомирський м'ясокомбінат", підприємства АТЗТ "Луганськм'яспром", СП "ВЕККА" (Одеська обл.), МПЗ "Колос" та ін.

Лідери галузі активно розвивають своє виробництво, підтримують належну якість і створюють нові торговельні марки.

М'ясопереробна промисловість є однією з пріоритетних у розвитку економіки Івано-Франківської області, оскільки уособлює собою не лише виконання суспільної ролі у вигляді забезпечення населення продукцією харчування, а й є невід'ємною її складовою в цілому. Саме тому актуальним є стимулювання діяльності галузі та суб'єктів її господарювання.

За обсягами виробництва м'яса й субпродуктів харчових свійської птиці, свіжих чи охолоджених область посідає третє місце серед областей західного регіону після Львівської і Чернівецької областей, частка Івано-Франківщини в загальнодержавному виробництві м'яса свійської птиці є незначною і складає 0,8 % [42, с. 6].

Таблиця 2.20

Виробництво м'ясної продукції в Україні за видами¹

(тис. т)

Види продукції	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Яловичина й телятина, свіжі (парні) чи охолоджені	186	141	143	156	160	128	94,3	87,2	64	61,5
Яловичина й телятина, морожені	97,9	57	50,1	43,9	61,5	39,4	26,9	24,1	17,8	16,2
Свинина свіжа (парна) чи охолоджена	80,2	74,1	81,4	130	179	157	130	164	202	190
Свинина морожена	18,9	13,9	18	25,4	24	14,2	5,4	7,5	8,6	13,3
Баранина свіжа (парна) чи охолоджена	0,8	0,7	0,5	0,4	0,5	0,5	0,4	0,4	0,4	0,3
Баранина морожена	0,5	0,2	0,1	0,05	0,01	— ²	— ²	... ³	— ²	... ³
М'ясо й субпродукти харчові свійської птиці, свіжі чи охолоджені	131	201	274	327	458	572	649	693	742	761
М'ясо й субпродукти харчові свійської птиці, морожені	38,5	39,8	57,9	90,5	90,1	82,3	90,1	90,6	84,6	94,4
Вироби ковбасні	271	332	309	301	330	335	272	281	292	294
Продукти готові та консерви з м'яса свійської птиці	4,2	3,2	3,9	4	4,2	4,6	3,1	3,2	2,6	2,6
Продукти готові та консерви зі свинини	3,1	3,4	4,7	4,7	5,4	5,3	2,7	2,9	2,3	2
Продукти готові та консерви з яловичини й телятини	10,4	10,4	17,8	12,8	11,1	10,6	5,2	3,9	3	3,1

¹ Інформацію надано відповідно до Номенклатури продукції промисловості (НПП), яка гармонізована з Класифікацією видів економічної діяльності (КВЕД) та Класифікацією продукції за видами економічної діяльності Європейського Союзу (СРА, 2002).

² Інформація за даний період відсутня.

³ Згідно із Законом України "Про державну статистику", інформація конфіденційна.
Джерело: Розраховано на підставі [278, с. 112]

Виробництво м'ясної продукції в Івано-Франківській області (табл. 2.21) має неоднакову тенденцію щодо виробництва різних видів м'ясної продукції (в цілому, як і по Україні) – зменшення виробництва яловичини та стрімкий ріст виробництва м'яса птиці та субпродуктів й свинини. На Івано-Франківщині варто також відмітити зменшення виробництва мороженого м'яса на противагу такому ж виду свіжого чи охолодженого, що пояснюється загальним зменшенням попиту та морожені м'ясні продукти.

За підсумками 2012 р., м'ясопереробним підприємствам області в розрахунку на одного жителя вироблено 0,6 кг яловичини й телятини, морожених, 5,2 – свинини, свіжої (парної) чи охолодженої, 4,7 кг – м'яса й субпродуктів харчових свійської птиці, свіжих чи охолоджених [42, с. 6].

Найважливішим фактором розміщення переробних галузей є сировинна база, численність і густота населення, форми організації виробництва, транспорт.

Таблиця 2.21

Виробництво м'ясної продукції в Івано-Франківській області за видами

(тис. т)

Види продукції	2003	2004	2005	2009	2010	2011	2012	2012 до 2011, %
Яловичина й телятина, свіжі (парні) чи охолоджені	3,909	3,261	3,015	1,661	1,873	1,088	0,812	74,6
Яловичина й телятина, морожені	7,106	5,53	6,128	2,545	2,139	2,568	1,435	55,9
Свинина свіжа (парна) чи охолоджена	1,057	2,035	2,655	4,310	5,419	6,241	7,213	116
Свинина морожена	0,031	0,013	0,703	0,948	1,086	0,092	0,111	121
Баранина свіжа (парна) чи охолоджена	0,164	0,594	0,006	– ¹	– ¹	– ¹	– ¹	– ¹
Конина, м'ясо мулів			0,078	0,03	0,05	0,082	0,125	152
М'ясо й субпродукти харчові свійської птиці, свіжі чи охолоджені	0,164	0,594	3,033	6,956	4,302	5,318	6,496	122
М'ясо й субпродукти харчові свійської птиці, морожені	2,619	3,021	2,177	... ²	... ²	... ²	... ²	– ¹
Вироби ковбасні	2,402	3,021	3,173	2,431	2,382	1,868	1,923	103

¹ Інформація за даний період відсутня

² Інформація конфіденційна відповідно до Закону України «Про державну статистику».

Джерело: [42, с. 6; 276, с. 79; 55].

Переробна промисловість підтримує міцні зв'язки із сільським господарством, машинобудуванням, яке поставляє переробне технологічне устаткування, хімічною, мікробіологічною та харчовою промисловістю. Між переробною і харчовою промисловістю існує тісний зв'язок.

На розміщення м'ясопереробних заводів визначальний вплив має сировинна база, а чинником розміщення м'ясопереробних заводів, ковбасних і кулінарних фабрик та цехів є наявність споживачів.

Первинними ж вихідними умовами для виготовлення продуктів м'ясопереробки є повноцінне забезпечення переробки сировиною – продукцією тваринництва. Також необхідною в контексті дослідження потенційних джерел нарощення прибутків у сфері м'ясопереробки є оцінка рівня забезпеченості внутрішнього та зовнішнього попиту відповідними продуктами.

Поголів'я худоби та птиці Івано-Франківської області в 1995 – 2014 рр.

(на 1 січня, тис. голів)

Роки	Велика рогата худоба		Свині	Вівці та кози	Птиця
	усього	у т. ч. корови			
1995	453,7	229,4	247,1	49,5	3110,1
1996	437,4	231,4	241,2	49,5	3176,7
1997	399	220,6	200,4	44,7	3209,1
1998	374	215,6	187,4	44,4	3160,9
1999	365,6	215,6	203,6	47,1	3449,2
2000	346,4	209,2	214,2	45,4	3274,2
2001	320,6	202,2	195,8	46,1	3293,5
2002	325	202,6	202,4	48,1	3361,1
2003	320,7	201,4	213,8	47	3523,5
2004	288,9	187,6	196	44,5	3633,7
2005	270	175,2	178,3	41	3871,8
2006	258,8	164,3	178,8	30	4731,3
2007	249,9	154,3	189,4	25,7	5351,1
2008	227,4	140,7	182,3	25,1	5759,2
2009	210,1	129,9	157,6	23,9	5150,6
2010	199,9	125,6	210,5	24,6	5248
2011	185,8	121,4	242,8	24,6	6761
2012	182,5	119,4	262,6	26,5	5993,5
2013	192,2	119,6	273,8	28,5	5993,7

Джерело: [55]

В період від 1995 р. до 2013 р. чисельність тваринницької продукції області потітно скоротилась (табл. 2.23), так поголів'я великої рогатої худоби у 2013 р. становило лише 42,4 % від аналогічного показника 1995 р., овець і кіз – 57,6 %. Поголів'я свиней мало коливаючи результати впродовж даного періоду і на 1 січня 2013 р. показали ріст результатів, а саме 111 % ві поголів'я 1995 р.

Товаровиробникам галузі м'ясного скотарства економічно найвигідніше співпрацювати із м'ясопереробними підприємствами, які виготовляють із м'яса різні види готових продуктів харчування.

У 2012 р. від усіх категорій сільськогосподарських товаровиробників на м'ясопереробні підприємства надійшло 75,7 тис. т худоби та птиці в живій вазі (табл. 2.24). У 2011 р. цей показник становив 71,7 тис. т, що на 4 тис.т, нижче ніж у 2012 р.

Усі види свійських тварин та птиці, що надходять на м'ясопереробні підприємства (незалежно від форм власності) як сировина для одержання м'яса, м'ясних продуктів і напівфабрикатів, називаються забійними. До категорії

забійних тварин належать: велика рогата худоба (ураховуючи яків і буйволів), свині, вівці, кози, олені, кролі, коні, осли, мули, верблюди, свійська птиця всіх видів.

Таблиця 2.23

**Виробництва основних видів продукції тваринництва
за категоріями господарств**

Види продукції	1990	1995	2000	2005	2010	2011	2012
Господарства всіх категорій							
М'ясо (у забійній вазі), тис.т у тому числі	94,3	61	52,4	56,4	64,3	71,7	75,7
яловичина й телятина	52,8	36	27,8	27,4	26,7	25,8	25,4
свинина	25,2	18,1	17,5	15,9	20,7	25,4	28,7
м'ясо птиці	14,4	6,1	6,5	12	16,1	19,7	20,8
Сільськогосподарські підприємства							
М'ясо (у забійній вазі), тис.т, у тому числі	61,7	17,3	5,1	10,2	18	26,2	30,1
яловичина й телятина	44,9	14,6	4,1	3,8	0,7	1,1	1,2
свинина	9,6	2,2	0,6	1,6	10,7	15,4	18,2
м'ясо птиці	6,4	0,3	0,4	4,8	6,6	9,7	10,7
у тому числі фермерські господарства							
М'ясо (у забійній вазі), тис.т, у тому числі	□ ¹	0,2	0,2	0,3	0,5	1	1
яловичина і телятина	□ ¹	0,1	0,2	0,3	0,2	0,7	0,7
свинина	□ ¹	0,1	0	0	0,1	0,2	0,2
м'ясо птиці	□ ¹	0	0	0	0,2	0,1	0,1
Господарства населення							
М'ясо (у забійній вазі), тис.т, у тому числі	32,6	43,7	47,3	46,2	46,3	45,5	45,6
яловичина й телятина	7,9	21,4	23,7	23,6	26	24,7	24,2
свинина	15,6	15,9	16,9	14,3	10	10	10,5
м'ясо птиці	8	5,8	6,1	7,2	9,5	10	10,1

¹ Інформація за даний період відсутня
Джерело: [276, с.118].

Вагомий вплив на налагодження збуту сільськогосподарської продукції від індивідуальних господарств населення має наявність мережі закупівельних пунктів; за станом на 01.07.2013 р. є 54 пункти по закупівлі худоби.

Вибираючи напрями збуду великої рогатої худоби та свиней, агроформування надіють перевагу продажу переробним підприємствам, яким протягом 2012 р. продано, відповідно, 87 % та 61 % від загального обсягу реалізації цих видів худоби [42, с.11].

Таблиця 2.24

Виробництво м'яса за містами і районами*(у живій вазі, т)*

Зона	1990	1995	2000	2005	2010	2011	2012
Область	141916	92104	82033	87453	98630	109225	115305
м. Івано-Франківськ	1115	534	512	193	108	102	93
м. Болехів	1530	1150	1574	1523	1396	1309	1297
м. Калуш	775	290	158	166	130	123	127
м. Коломия	373	186	137	204	172	163	163
м. Яремче	464	838	1063	954	905	897	907
райони							
Калуський	11286	5821	4628	5663	12824	15881	16342
Галицький	9424	6096	4365	3531	6713	11490	14604
Снятинський	15992	7227	5662	10174	10879	12898	12896
Коломийський	15109	10371	9717	9227	9075	8761	9622
Рогатинський	12364	8044	6321	6859	9446	9669	9550

Джерело: [276, с.119].

У табл. 2.24 відображені 5 районів лідерів у виробництві м'яса за даними 2012 р. – Калуський, Галицький, Снятинський, Коломийський і Рогатинський. На ринку області функціонує близько 75 підприємств, що займаються переробкою м'ясної продукції – це, власне, м'ясопереробні підприємства, ковбасні та кулінарні цехи й цехи напівфабрикатів. Серед них: м'ясопереробне підприємство ДП “Ямниця”, ВАТ “Івано-Франківськцемент” (Тисменецький р-н), м'ясопереробне підприємство “Прикарпатпродукт” (Снятинський р-н), ПАТ “Івано-Франківський м'ясокомбінат” (м.Івано-Франківськ), ВАТ “Івано-Франківський птахокомбінат” (м. Івано-Франківськ), ТзОВ “ТзОВ фірма “Надія” ковбасний цех (м. Івано-Франківськ), кулінарний цех супермаркету ТзОВ “555 ТМ” “Колібрис” (м. Коломия) та ін.

Сучасний стан м'ясної промисловості України характеризується таким, що у великій мірі залежить від іноземного ринку. Переробні підприємства все в більших об'ємах використовують не вітчизняну, а іноземну сировину, яка є для них економічно вигіднішою, адже є нижчою за ціною та дозволяє зменшити собівартість готової продукції, проте така сировина не завжди відповідає вимогам безпеки та якості, та не рідко має недопустимі умови доставки. Така ситуація викликана розбалансованістю взаємовідносин між виробниками та

переробниками м'ясної сировини, у яких не налагоджена достатня кількість функціональних зв'язків для ефективної взаємодії в межах одного ринку, відсутня узгодженість виробництва і переробки, спільне регулювання цін та ін. Нині Україна взмозі забезпечити ринок необхідною сировиною, адже володіє достатньою матеріальною спадщиною, природними та кліматичними умовами, проте варто зазначити, що галузь потребує чіткої організації роботи усіх функціональних одиниць, переорієнтації на маркетингові засади діяльності, покращення матеріально-технічного забезпечення, поступового впровадження новітніх технологій та ін.

Ситуація на ринку м'ясної продукції вимагає створення та розширення власної сировинної бази, яка дозволить забезпечити якість та знизити ціну продукції, створення власних торгових мереж, формування взаємовигідних, інтеграційних зв'язків виробників м'яса, переробних підприємств та обслуговуючих галузей, що можливе за умови ведення ефективної взаємодоповнюючої маркетингової діяльності.

2.9. Формування прибутку підприємств із переробки сільськогосподарської продукції та управління ним

Фінансовим результатом господарської діяльності підприємства є прибуток або збиток. Прибуток в основному утворюється внаслідок продажу (реалізації) готової продукції (послуг). Крім того, підприємство може продавати (реалізовувати) інші матеріальні цінності й послуги допоміжних виробництв і господарств, а також мати доходи і збитки, що збільшують або зменшують розмір прибутку від інвестиційної та фінансової діяльності.

Значна роль позитивного фінансового результату та його максимізація в розвитку підприємства й забезпеченні інтересів його власників та персоналу, у тому числі й держави, визначає необхідність дослідження питань ефективного управління прибутком підприємства.

Прибуток виконує такі функції:

- оцінювальну – полягає в тому, що прибуток використовується як основний критерій ефективності виробництва й використання ресурсів;
- стимулюючу – полягає в тому, що його розмір впливає на виробниче й особисте споживання, є джерелом сплати податків;
- госпрозрахункову – полягає в тому, що госпрозрахунок передбачає обов'язкове отримання прибутку, інакше виробництво не має сенсу.

Детальне вивчення існуючих підходів до розуміння специфіки управління прибутком м'ясопереробних підприємств дає підстави констатувати, що ця сфера досліджень сьогодні є доволі дискусійною. Зокрема, на думку І. Бланка, управління прибутком – це процес розроблення і прийняття управлінських рішень за всіма основними аспектами його формування, розподілу й використання [27, с. 48].

Питання щодо формування, використання та ефективного управління

прибутком підприємства широко розглянуто у вітчизняних літературних джерелах. Теоретичні й практичні аспекти цієї проблеми відображено в роботах учених, зокрема І. Т. Балабанова, І. А. Бланка, А. М. Ковальнової, Л. А. Костирко, О. Р. Кривицької, В. Г. Лінника, Ю. Г. Лисенко, А. М. Поддєрьогіна, В. С. Пономаренко, В. В. Сопко, Г. В. Савицької, В. П. Стасюка, А. А. Чухна, М. Г. Чумаченко та ін.

Прибуток є важливим узагальнюючим показником, що характеризує кінцевий результат діяльності підприємства. Від розміру прибутку, отриманого підприємством, залежать формування оборотних коштів, виконання зобов'язань перед бюджетом, платоспроможність підприємства, доходи акціонерів тощо.

В економічній енциклопедії подається таке визначення прибутку: “Прибуток – перевищення доходів від продажу товарів і послуг над витратами на виробництво й продаж цих товарів; узагальнюючий показник фінансових результатів господарської діяльності; визначається як різниця між виторгом від реалізації продукту господарської діяльності й сумою витрат факторів виробництва на цю діяльність у грошовому вираженні” [85, с. 608].

Учений В. Даль у Тлумачному словнику російської мови визначає прибуток як “ріст, збільшення, примноження, нарощення чи збільшення... бариш, вигода, користь у торгових і грошових обертах” [66, с. 400]. На думку Д. Рікардо, прибуток і заробітна плата є не джерелами, а складовими частинами вартості, що створюється працею. Аналізуючи співвідношення прибутку із заробітною платою, він приходить до висновку, що зростання заробітної плати призводить до зменшення прибутку і, навпаки, збільшення прибутку відбувається внаслідок зниження заробітної плати [244, с. 95].

Автор В. Буряковський вважає, що прибуток – це грошове вираження основної частини грошових накопичень, що створюється підприємствами будь-якої форми власності [31, с. 99]. Зокрема, Е. Кузнецов визначає, прибуток як дохід підприємця: “Підприємницька діяльність, як фактор виробництва, приносить також дохід в особливій формі – у формі підприємницького доходу” [141, с. 144–145].

Економічний підсумок виробничої діяльності суб'єктів господарювання, що виражається у вартісній (грошовій) формі, є фінансовим результатом [297, с. 49].

Зважаючи на це, прибуток, на думку Й. Шумпетера, є винагородою за підприємницьку діяльність, тобто – це “вартісний вираз того, що створює або впроваджує підприємець” [324].

Іншу теорію прибутку розвиває Ф. Найт, який пов'язує походження прибутку також із підприємницькою діяльністю, але з іншим її аспектом, а саме – з фактором підприємницького ризику. У своїй теорії він виділяє два види ризику: ризик, який може бути розрахований і від якого можна застрахуватися, та непередбачуваний ризик, який не підлягає розрахунку (невизначеність). На думку Ф. Найта, невизначеність і прибуток – це нерозривно пов'язані поняття. Відповідно до його концепції, прибуток є винагородою підприємця за прийняття рішень в умовах невизначеності [175].

Фінансовий результат – це прибуток або збиток, який отримує господарюючий суб'єкт унаслідок своєї діяльності. Таким чином, фінансовий результат є одним з найважливіших економічних показників, який узагальнює всі результати господарської діяльності та надає комплексну оцінку ефективності цієї діяльності [279, с. 278].

Отже, результатом діяльності підприємства є прибуток або збиток. Прибуток в основному утворюється внаслідок продажу (реалізації) готової продукції (послуг). Крім того, підприємство може продавати (реалізовувати) інші матеріальні цінності й послуги допоміжних виробництв і господарств [270, с. 438].

Поняття підприємницького доходу тісно пов'язане з поняттям прибутку підприємства, тому що саме завдяки організаторським здібностям підприємця, його вмінню визначити напрям діяльності, ризикувати, управляти виробництвом стає можливим одержання прибутку. Г. Поляк указує, що прибуток – це “кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства; визначається як різниця між виторгом і витратами” [220, с. 504]. О. Стражев відмічає, що прибуток – це реалізована частина чистого доходу, створеного додатковою працею. Значення прибутку, на його думку, зумовлене тим, що, з одного боку, він залежить від якості роботи підприємства, підвищує економічну зацікавленість його працівників у найбільш ефективному використанні ресурсів, тому що прибуток – основне джерело виробничого й соціального розвитку підприємства, а з іншого, – він служить найважливішим джерелом формування державного бюджету. Таким чином, у зростанні суми прибутку зацікавлені як підприємства, так і держави [5, с. 85].

Прибуток підприємства є об'єктом управління. У сучасних умовах відбуваються зміни, що впливають на підходи до управління підприємством. Ці зміни відображають нову роль прибутку для діяльності підприємства. Для ефективного управління підприємством у цілому й таким важливим показником як прибуток, зокрема, необхідне вдосконалення існуючих інструментів управління, а також розробка нових, що відповідають нинішнім економічним умовам діяльності українських підприємств. Ступінь адекватності системи управління прибутком реальній дійсності значною мірою залежить від того, наскільки дійовими є інструменти управління прибутком підприємства.

Формування прибутку здійснюється поступово, протягом фінансово-господарського року. Вагому частину прибутку становить прибуток від реалізації продукції, одержаний у вигляді різниці між виручкою від реалізації продукції і витратами на її виробництво та збут.

На думку А. Поддєрьогіна, прибуток суб'єкта господарювання відіграє провідну роль у системі управління його фінансами, а тому незмінно привертає значну увагу дослідників з академічних кіл і практиків фінансового менеджменту. Зазвичай прибуток розглядається в трьох основних аспектах:

- прибуток як вираження результату фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання та винагорода за підприємницький ризик;
- прибуток як вираження ефективності управління операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю суб'єкта господарювання;

– прибуток як джерело самофінансування підприємства (при цьому чистий прибуток розглядається як найдешевше джерело фінансування потреби підприємства в капіталі та посідає головне місце в так званій ієрархії фінансування) [217, с. 122].

Поняття прибутку почало формуватися з виникненням товарно-грошових відносин, становленням приватної власності та розвитком підприємництва. Спочатку прибуток прирівнювали з валовим доходом від капіталу, праці чи землі. К. Маркс визначав прибуток як перетворену форму додаткової вартості, результат відношення між необхідним і додатковим робочим часом. Дж. М. Кейнс досліджував прибуток у системі макроекономічних показників, що регулюють економіку країни за допомогою ефективного попиту [114, с. 254–258].

Основними факторами впливу на формування чистого прибутку підприємства є зміни доходу від реалізації продукції та її собівартості. Сума виручки від реалізації залежить від обсягів і структури виробництва продукції. Принципове значення має забезпечення належного рівня збалансованості обсягів виробництва з виробничими потужностями організації.

Для різних потреб розрізняють наступні види прибутку [227]:

Загальний прибуток – кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, що включає в себе фінансові результати від різних видів його діяльності (продаж продукції, послуги, прибуток від звичайної діяльності, надзвичайних подій).

Валовий прибуток – прибуток, розрахований на реалізованій продукції у вигляді різниці між чистим доходом (виручка без ПДВ та акцизів) від реалізації продукції і собівартістю реалізованої продукції.

Торговельний прибуток – являє собою виражений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення торговельної діяльності, і є різницею між сукупним доходом і сукупними витратами в процесі здійснення цієї діяльності.

За характером відбиття в обліку виділяють бухгалтерський й економічний прибуток підприємства.

Бухгалтерський прибуток устанавлює, кінцевий результат проведення всіх видів діяльності та є сумою отриманих прибутків (збитків). Обсяг балансового прибутку визначається за даними бухгалтерського обліку та відбивається на рахунку 79 “Фінансові результати”.

Економічний прибуток являє собою різницю між сумою доходів підприємства, з одного боку, і сумою його поточних витрат, з іншого. При цьому враховуються поточні витрати як внутрішні, так і зовнішні. Перші не відбиваються бухгалтерським обліком та оцінюються за їх альтернативною вартістю. Економічний прибуток підприємства завжди менший від бухгалтерського на величину внутрішніх поточних витрат.

За характером діяльності підприємства розділяють прибуток від звичайної діяльності й прибуток від надзвичайних подій.

Прибуток від звичайної діяльності характеризує фінансовий результат від усіх традиційних для даного підприємства видів діяльності й господарських

операцій, формується на регулярній основі.

Прибуток від надзвичайних подій характеризує незвичайне або дуже рідкісне для даного підприємства джерело формування.

Щодо основних видів господарських операцій підприємства виділяють прибуток від реалізації продукції й прибуток від позареалізаційних операцій.

Прибуток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) є головним його видом на підприємстві, безпосередньо пов'язаним з галузевою специфікою діяльності. Аналогом до цього терміна виступає термін “прибуток з основної діяльності”. В обох випадках під цим прибутком розуміється результат господарювання з основної виробничо-збутової діяльності підприємства.

Прибуток від позареалізаційних операцій формально характеризується терміном “доходи від позареалізаційних операцій”, однак за своїм сутнісним змістом ставиться до категорії прибутку, тому що відбивається у звітності у вигляді сальдо між отриманими доходами й понесеними втратами від цих операцій. До складу доходів, що формують цей прибуток, належать доходи від пайової участі даного підприємства в діяльності інших спільних підприємств з вітчизняними й закордонними партнерами (у вигляді розподіленого прибутку на суму його паїв у спільних підприємствах); доходи від облігацій, акцій й інших цінних паперів, що належать підприємству й, випущені сторонніми емітентами (у вигляді сум відсотків і дивідендів); доходи від депозитних внесків підприємства в банках; отримані штрафи, пені й неустойки та ін.

Щодо основних видів діяльності підприємства виділяють прибуток, отриманий від операційної, інвестиційної й фінансової діяльності.

Прибуток від операційної діяльності являє собою сукупний обсяг прибутку від реалізації продукції й прибутку від інших операцій, що не відносяться до інвестиційної або фінансової діяльності.

Прибуток від інвестиційної діяльності характеризує підсумковий фінансовий результат від операцій з придбання (спорудження, виготовлення) і продажу – основних фондів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, а також короткострокових фінансових інвестицій, які не є еквівалентами коштів.

Прибуток від фінансової діяльності характеризує фінансовий результат операцій, які приводять до зміни розміру й складу власного капіталу й позичок підприємства (залучення додаткового акціонерного або пайового капіталу, емісії облігацій й інших боргових цінних паперів, залучення кредиту в різних його формах, погашення зобов'язань з основного боргу і т. д.).

За складом елементів, що формують прибуток, розрізняють маржинальний, валовий (балансовий) і чистий прибуток підприємства.

Під цими термінами звичайно розуміють різні ступені “очистки” отриманих доходів від понесених підприємством у процесі господарської діяльності витрат.

Маржинальний прибуток характеризує суму чистого доходу від операційної діяльності за винятком суми змінних витрат.

Валовий прибуток характеризує суму чистого доходу від операційної діяльності за винятком усіх операційних витрат, як постійних, так і змінних.

Балансовий прибуток являє собою різницю між усією сумою чистого доходу підприємства та всією сумою його поточних витрат, він включає три основні елементи:

- прибуток (збиток) від реалізації продукції, виконання робіт, надання послуг;
- прибуток (збиток) від реалізації основних засобів, їхнього вибуття, реалізації іншого майна підприємства;
- фінансові результати від позареалізаційних операцій.

Чистий прибуток характеризує суму балансового (валового) прибутку, зменшеного на суму податкових платежів за його рахунок.

Сучасна економічна теорія як головну мету висуває забезпечення максимізації добробуту власників підприємства, яке полягає в максимізації ринкової вартості підприємства. Це положення поділяється багатьма сучасними вченими в галузі управління прибутком, оскільки, на їх думку, воно якнайкраще реалізує фінансові інтереси власників підприємства [28, с. 145]. І. Бланк також пов'язує мету управління прибутком з максимізацією добробуту власників підприємства в поточному та перспективному періоді. Ця мета покликана забезпечувати одночасно гармонізацію інтересів власників з інтересами держави й персоналу підприємства.

Виходячи із цього, можна виділити завдання. Деякі з них: забезпечення максимізації розміру сформованого прибутку підприємства, що відповідає ресурсному потенціалу й ринковій кон'юнктурі; забезпечення оптимальної пропорційності між рівнем сформованого прибутку та припустимим рівнем ризику; забезпечення високої якості сформованого прибутку; забезпечення виплати необхідного рівня доходу на інвестований капітал власникам підприємства; забезпечення формування достатнього обсягу фінансових ресурсів за рахунок прибутку відповідно до завдань розвитку підприємства в наступному періоді; забезпечення постійного зростання ринкової вартості підприємства.

Отримання прибутку є основною метою будь-якої підприємницької діяльності. Від розміру отриманого прибутку залежать формування власного капіталу, виконання зобов'язань перед бюджетом, фінансування інвестицій, а також платоспроможність підприємства. Прибуток як головний показник ефективності діяльності підприємства виступає і як критерій визначення рівня виплат дивідендів, як визначальний фактор при встановленні рівня заробітної плати й винагороди адміністрації [270, с. 338].

Процес управління прибутком розглядають як систему принципів і методів розробки й реалізації управлінських рішень, пов'язаних із забезпеченням такого стану фінансових ресурсів, їх формуванням і розподілом, яка дозволила б підприємству розвиватися на базі зростання прибутку й капіталу при збереженні платоспроможності й кредитоспроможності, а також забезпечення і підтримки фінансової рівноваги підприємства.

Безумовно, головною метою управління прибутком підприємства є максимізація й оптимізація абсолютної величини чистого прибутку та забезпечення стабільності його формування в часі. Очевидно також, що в

умовах негативних тенденцій розвитку української економіки застосування елементів прогнозування та врахування тактичних і стратегічних підходів до управління є позитивним моментом. Однак прибуток зазвичай розглядають як короткотерміновий показник, тому як критерій ефективності ведення господарської діяльності варто поряд із прибутком розглядати вартість підприємства та вести мову про капіталізацію підприємства. Категорію вартості в цьому разі потрібно трактувати як консолідований критерій доцільності запровадження управлінських рішень, що являє собою систему показників, які дають змогу оцінювати діяльність розроблених керівниками заходів фінансового, операційного й інвестиційного характеру, визначати ефективність діяльності компанії та управляти її розвитком з урахуванням інтересів власників.

Метою складання Звіту про фінансові результати є надання користувачам правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки та збитки за звітний період. Цей звіт вважається одним з найбільш інформативних документів звітності, оскільки містить інформацію про динаміку прибутку підприємства.

Остаточний фінансовий результат – чистий прибуток (збиток) визначається як різниця між різними видами доходів і витрат підприємства за звітний період.

Розмір та характер прибутків і збитків за кожний період діяльності підприємства є найважливішими підсумковими показниками їх роботи.

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Так само як й інші активи, дохід визнається, якщо його оцінка доходу може бути визначена. Наведені критерії визнання доходу застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії потрібно застосувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції (операцій). Окремі категорії складають дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) і дохід від надання послуг. Це пов'язано з тим, що до визнання цих видів доходу пред'являються додаткові умови. Не визнається дохід, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням і мають однакову справедливую вартість.

Деякі особливості категорії “якість прибутку” розглянуто в працях [27, с. 19].

Автор О. Хістієва здійснює кількісне оцінювання якості прибутку підприємства, поклавши в її основу фінансові підходи й коефіцієнти [303].

Однак визначенню сутності, розробленню методики управління та оцінюванню “якості прибутку” у сучасних дослідженнях недостатньо приділяють уваги. Так, у праці [109, с. 109–114] зазначено, що якість прибутку – це узагальнена характеристика структури джерел формування прибутку підприємства. Крім того, пропонують тлумачення високої і низької якості

прибутку. Висока якість операційного прибутку характеризується зростанням обсягу випуску продукції, зниженням рівня операційних витрат тощо, а низька – зростанням цін на продукцію без збільшення обсягу її випуску і реалізації в натуральних показниках.

У праці Б. Берман відзначалося, що мета оцінювання якості прибутку полягає в тому, щоб визначити оптимальне формування та розподіл прибутку підприємства й на цій основі забезпечити: 1) раціональність джерел фінансування розвитку виробництва; 2) інноватизацію підприємства; 3) поточну та стратегічну конкурентоспроможність підприємства [84].

Головною метою політики управління прибутком є забезпечення зростання добробуту підприємства, підвищення його ринкової вартості. Під час діяльності підприємство повинно проводити політику максимізації прибутку, що охоплює управління формуванням прибутку; управління розподілом прибутку [295, с. 412].

У процесі управління прибутком підприємства важливим є облік чинників, які впливають на цей процес. До таких чинників можна віднести:

- поставлену мету діяльності підприємства;
- ухвалення ефективних управлінських рішень;
- обдуманий вибір діяльності, вибір пріоритету ресурсів, становлення довгострокових партнерських відносин, спосіб розвитку потенціалу, можливість використання сильних сторін підприємства й визначення шляхів зниження негативного впливу слабких сторін і загроз зовнішнього середовища;
- зміну об'ємів національного доходу, інфляцію, податкову систему, зміну рівня реальних доходів населення;
- рівень монополізму на ринку, політичну ситуацію, демографічні тенденції.

Механізм управління прибутком треба формувати, ураховуючи об'єм реалізації продукції, суми й рівня чистого доходу, суми та рівня змінних витрат, суми постійних витрат, суми податкових платежів.

Ефективність управління процесами утворення прибутку значною мірою залежить від якості аналізу, реальності виявлених резервів збільшення прибутку, економічного обґрунтування планів формування і використання прибутку на майбутній період. Звідси метою економічного управління прибутком і рентабельністю є розробка ефективної політики формування прибутку підприємства, обґрунтування раціональних напрямів його використання і виявлення оптимального рівня рентабельності фінансових вкладень у довгостроковому періоді [327].

Головним індикатором управління прибутком виступають показники прибутковості, які відбивають рівень відносної ефективності результатів фінансово-господарської діяльності підприємства порівняно з витратами, пов'язаними з отриманням таких результатів (наприклад, прибутковість інвестицій; прибутковість акцій, прибутковість власного капіталу) [24, с. 88].

У процесі розробки стратегій управління прибутком підприємства, вважає Г. Жилякова, потрібно брати до уваги життєвий цикл організації таким

чином, щоб враховувати особливості діяльності підприємства на кожному з етапів, а відповідно до цього й реалізувати найбільш ефективну стратегію управління прибутком [88]. Так, на її думку, для періоду підйому основною є стратегія зростання. Стратегія управління прибутком передбачає досягнення беззбиткової діяльності, забезпечення мінімального рівня рентабельності й отримання цільового прибутку. На етапі стабілізації потрібно використовувати стратегію збереження темпів зростання прибутку з урахуванням інфляції. Створення такої стратегії, на думку вченої, передбачає обґрунтування стійкого рівня прибутковості. У період падіння підприємству потрібно втриматися на ринку, що вимагає від нього використання однієї з двох стратегій управління прибутком: стратегії збереження мінімального рівня рентабельності або стратегія досягнення беззбиткової діяльності [88].

Стратегічне управління прибутком здійснюється за допомогою певного інструментарію, до якого належить збалансована система показників, яка орієнтує керівництво підприємства на адекватний стратегічний розвиток.

Тому для вдалого вибору стратегії управління прибутком українські вчені запропонували методичний підхід, на основі якого й здійснюється вибір стратегії управління прибутком підприємства (табл. 2.25). Зазначена методика передбачає, що в процесі вибору оптимальної стратегії підприємству необхідно проаналізувати зміну чинників, які впливають на прибутковість: темп зміни прибутку (T_p), витрат обігу (T_{vo}), фондівдачі (T_{fo}) й середньооблікової чисельності працівників ($T_{ч}$). Після цього, залежно від рівняння між стратегічною прибутковістю та факторами, обчислюється рівень стратегічного управління прибутку за відповідною шкалою [88]. Вибір стратегії управління прибутком відповідає окремій базовій стратегії, рівню стратегічного управління прибутком, співвідношенню змін чинників й періоду життєвого циклу підприємства.

Таким чином, прибуток відіграє вирішальну роль у стимулюванні подальшого підвищення ефективності виробництва, посилення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих результатів діяльності свого підприємства. Посилення розподільної й стимулюючої ролі прибутку пов'язане з удосконалюванням його механізму розподілу.

Таблиця 2.25

Вибір стратегії управління прибутком підприємства [88]

Період життєвого циклу	Співвідношення змін чинників	Рівень стратегічного управління прибутком	Вид базової стратегії
Підйом	$T_p < T_{vo} < T_{fo} > T_{ч}$	Низький	Розвиток
Стабілізація	$T_p > T_{vo} > T_{fo} < T_{ч}$	Високий	Розвиток
Стабілізація	$T_p < T_{vo} > T_{fo} > T_{ч}$	Середній	Стабілізація
Падіння	$T_p > T_{vo} > T_{fo} > T_{ч}$	Високий	Розвиток

Отже, формування та управління прибутком спрямоване на вирішення таких завдань:

- удосконалення інвестиційної привабливості підприємства;
- забезпечення конкурентоспроможності в довгостроковому періоді;

- стійке дотримання умов ліквідності та платоспроможності [215, с. 128];
- максимізація прибутку відповідно до потенціалу підприємства;
- забезпечення високої якості прибутку;
- формування оптимальної пропорційності між рівнем прибутку та ризику;
- забезпечення необхідного рівня доходу на інвестований власниками підприємства капітал;
- формування економічно необхідного обсягу фінансових ресурсів за рахунок прибутку відповідно до мети діяльності підприємства [114, с. 255];
- постійне зростання ринкової вартості підприємства;
- використання ефективних програм участі персоналу в прибутках підприємства.

2.10. Аналіз виробництва продукції тваринництва в залежності від природно-кліматичних зон Івано-Франківської області

Тваринництво було й залишається провідною галуззю народного господарства, головним постачальником повноцінного харчового білка та сировини для переробної промисловості. Основним завданням сільського господарства є збільшення виробництва молока й м'яса та іншої продукції, щоб повніше забезпечити потреби населення продуктами харчування власного виробництва. Головну увагу потрібно приділити розвитку скотарства.

Рівень розвитку й розміщення тваринництва зумовлюється впливом ґрунтово-кліматичних, економічних, соціальних та екологічних факторів. Основними серед них є наявність відповідного виду поголів'я худоби й птиці та їх продуктивність, стан розвитку й структура кормовиробництва, щільність і платоспроможність населення, наявність трудових ресурсів і транспортних зв'язків, раціональний збут продукції від її виробника до покупця, розміщення переробних підприємств, рівень забезпеченості господарств основними фондами та їх фінансовий стан, цінова й кредитна політика держави та її можливості щодо підтримки сільськогосподарських товаровиробників, стан радіаційного забруднення території тощо [67, с. 8].

Тваринницько-продуктовий комплекс є досить складною територіально-виробничою системою, у якій взаємозумовлене та взаємопов'язане поєднання галузей промислового й сільськогосподарського виробництва на конкретній території, головне завдання якої полягає в максимальній забезпеченості населення високоякісними, калорійними й дієтичними продуктами харчування.

Розвиток тваринницько-продуктового комплексу є результатом поглиблення суспільного й територіального поділу праці, постійного вдосконалення територіальної організації агропромислового виробництва, розміщення галузей, сільськогосподарських культур і переробних підприємств, формування зон і районів товарного виробництва тих видів продукції, для яких вони мають найкращі природно-економічні умови та які обходяться їм

найдешевше.

У сукупності територіальний поділ праці, поглиблення зональної і внутрішньозональної спеціалізації, втягування спеціалізованих зон і районів у ринкові відносини та формування ринку агропромислової продукції зумовлюють підвищення економічної ефективності агропромислового виробництва, його економічної стійкості й стабільного нарощування виробництва агропромислової продукції.

Функціонально-компонентна і територіальна структура тваринницько-продуктового комплексу повинна бути спрямована на максимальне залучення до виробництва всіх природних, матеріально-технічних і фінансових ресурсів агропромислового виробництва з метою стабільного нарощування виробництва продовольчої продукції, поліпшення харчування населення, підвищення його життєвого рівня і добробуту [89, с. 8].

Орієнтоване на ринок, конкурентоспроможне виробництво в сільськогосподарських підприємствах забезпечують: ефективність виробничої діяльності, якість виробленої продукції, поглиблене вивчення кон'юнктури та маркетинговий аналіз ринку, технологічний процес виробництва, професійний підбір персоналу, соціальна захищеність працівників. Організаційно-економічні засади виробництва сільськогосподарської продукції формуються під впливом системи мікро- та макроекономічних чинників, базовою основою яких є фінансовий, інвестиційно-інноваційний, державний механізми, власність, інфраструктура, ціна, формування попиту й пропозиції. Ефективність функціонування підприємств-виробників тваринницької продукції досягається за умови взаємодії вище перелічених чинників, що забезпечить належну фінансову підтримку, дієве державне регулювання, паритетність цін на продукти харчування, а також можливість оновлення засобів виробництва та впровадження інноваційних технологій.

Організаційно-економічні засади ефективного функціонування сільськогосподарських підприємств мають забезпечити розв'язання таких ключових завдань, як соціально-економічний розвиток сільських територій і зростання добробуту сільських жителів, продовольче забезпечення та національна безпека країни. Їх ефективність значною мірою залежить від специфіки природних та економічних умов господарювання, організаційних форм виробництва й реалізації агропродовольчої продукції [64, с. 8].

Збільшення обсягів виробництва високоякісної продукції тваринництва до рівня забезпечення потреби населення країни, підвищення ефективності функціонування галузі й формування відповідного експортного потенціалу з метою забезпечення конкурентоспроможності на світовому ринку є основним завданням цієї галузі на сучасному етапі.

Головними чинниками, які забезпечують збільшення обсягів виробництва продукції тваринництва на підприємстві будь-якої форми власності, є наявність відповідного породного поголів'я худоби та птиці, підвищення їх продуктивності, зниження матеріально-грошових витрат з розрахунку на одну голову. З усіх чинників зовнішнього середовища, що впливають на рівень продуктивності тварин і птиці, найбільше має їх годівля, рівень впливу якої

становить 50–60 %. Достатня і повноцінна годівля тварин – основа стабільності й зростання продуктивності. Розв’язання цього завдання можливе на базі досягнень науково-технічного прогресу, упровадження прогресивних технологій кормовиробництва й раціональних форм організації праці. Система годівлі, її повноцінність вимагають не лише достатньої кількості кормів і збалансованого раціону за поживними речовинами, а й економічного обґрунтування типів годівлі. Для кожного виду тварин обумовлено певний тип годівлі – це співвідношення різних видів кормів у раціоні. Залежно від зони, може бути корм силосний, концентратний, силосно-коренеплідний, силосно-сінний, силосно-сінажний, силосно-сінажно-концентратний. Економічне значення типу годівлі полягає насамперед у тому, що він вміщує біологічно допустимі норми різних за вартістю видів кормів у раціоні [58].

Різноманітність природних умов визначила формування в області зон, що суттєво відрізняються за напрямками й рівнем інтенсивності сільськогосподарського виробництва.

Ураховуючи різновизначеність частин області, ми пропонуємо сформулювати названі зони так: низинна, передгірна, гірська. До зон віднести такі адміністративно-територіальні одиниці області (рис. 2.12):

- низинна: Галицький, Городенківський, Рогатинський, Снятинський, Тлумацький, Тисменицький райони, Івано-Франківську міську раду;
- передгірна: Богородчанський, Долинський, Калуський, Коломийський райони, Болехівську, Калуську та Коломийську міські ради;
- гірська: Верховинський, Косівський, Надвірнянський, Рожнятівський райони, Яремчанську міську раду.

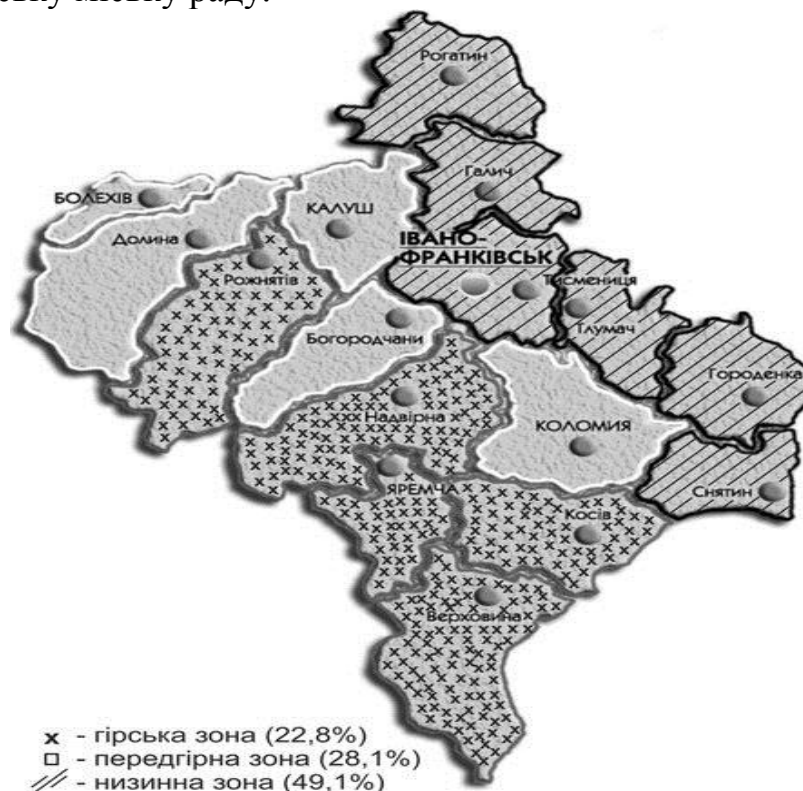


Рис. 2.12. Зональний поділ Івано-Франківської області

Зональні відмінності в розвитку кормової бази залишаться і надалі, але для всіх природно-кліматичних зон області повсюдно зростатиме роль природних кормових угідь та створюваних штучних пасовищ для розвитку скотарства.

Установлено, що зростання потреби тваринництва в кормах, обмеженість розмірів кормової площі зумовлюють необхідність інтенсифікації власного кормовиробництва як основи кормової бази.

До останнього часу головний шлях інтенсифікації кормовиробництва пролягав через підвищення урожайності за рахунок поліпшення агротехніки вирощування та виведення продуктивніших сортів кормових культур.

Дослідженнями доведено, що рівень інтенсивності кормовиробництва залежить не лише від урожайності. Суттєвий вплив на нього має структура кормової площі. Тому, не применшуючи значення агробіологічних чинників, вважаємо, що важливим напрямом інтенсифікації кормовиробництва є його оптимізація, яка враховує комплекс чинників і заходів у галузі [263, с. 8].

Протягом періоду незалежності України спостерігається негативна тенденція зменшення поголів'я свійських тварин, особливо великої рогатої худоби, у тому числі корів. Так, за 22 роки в державі поголів'я великої рогатої худоби зменшилося в 5,5 раза, корів – у 3,2 раза, свиней – у 2,4 раза, овець та кіз – у 4,9 раза. Це зумовило зменшення більше ніж у 2 рази виробництва м'яса та молока й водночас збільшення імпорту цієї продукції з-за кордону [140, с. 146]. Усе це спричинило зменшення рівня споживання населенням продуктів тваринного походження, особливо м'яса та молока.

Для багатьох сімей регіону основним, а в багатьох випадках і єдиним джерелом надходження коштів, є виробництво й реалізація виробленої продукції тваринництва, а саме – молока, м'яса, яєць і вовни.

У зв'язку з відсутністю на місцях налагоджених пунктів здачі продукції, крім споживання, велику кількість молока населення витрачає на випоювання телят та годівлю поросят. Через недосконалість діючих ринків збуту м'ясної продукції, низькі закупівельні ціни більшість продукції споживається населенням, а решта реалізується найчастіше посередникам. Рівень закупівельних цін переробних підприємств за продукцію тваринництва в регіоні знижується [43].

Агропромисловий комплекс є одним з пріоритетних у розвитку економіки Івано-Франківської області, оскільки він уособлює собою не лише виконання суспільної ролі у вигляді забезпечення населення продукцією харчування, а є невід'ємною її складовою в цілому. Тому актуальним є стимулювання діяльності найбільш ефективних галузей агропромислового комплексу та їх суб'єктів господарювання, а також підтримка тих господарюючих суб'єктів і галузей, які займають слабші позиції. У сучасних умовах стратегічний розвиток аграрного сектору повинен охоплювати кожне сільськогосподарське підприємство, господарство населення, а також районний та обласний рівні [45].

**Валова продукція сільського господарства
Івано-Франківської області за категоріями господарств**

(у постійних цінах 2010 р.)

Продукція сільського господарства	1990р.	2000р.	2010р.	2011р.	2012р.	2012р. у порівнянні до, %	
						1990р.	2011р.
Господарства усіх категорій							
Усього, млн. грн.	5490,8	4031,9	4567,7	5176,2	5501,5	100,2	106,3
у т.ч. продукція тваринництва	3028,7	2141,2	2737,0	2876,8	2998,8	99,0	104,2
Сільськогосподарські підприємства							
Усього, млн. грн.	2484,3	396,5	953,7	1446,7	1663,7	67,0	115,0
у т.ч. продукція тваринництва	923,8	87,1	622,1	841,8	926,5	100,3	110,1
у т.ч. фермерські господарства							
Усього, млн. грн.	...*	40,8	84,2	127,9	147,8	...	115,6
у т.ч. продукція тваринництва	...	10,6	15,3	14,4	16,3	...	113,2
Господарства населення							
Усього, млн. грн.	3006,5	3635,4	3619,0	3729,5	3837,8	127,7	102,9
у т.ч. продукція тваринництва	2104,9	2054,1	2114,9	2035,0	2027,3	98,5	101,8

*інформація за дані роки відсутня.

Джерело: [283, с. 87].

Традиційно тваринництво в аграрному секторі області займає переважаючі позиції. У 2012 р. виробництво продукції тваринництва в постійних цінах 2010 р. становило 2998,8 млн. грн., що на 4,2 % перевищило показник 2011 р., а її частка в загальному обсязі валової продукції сільського господарства склала 54,5 %.

З кожним роком в області спостерігається позитивна тенденція зростання обсягів тваринницької продукції, особливо в сільськогосподарських підприємствах і фермерських господарствах, проте останні займають лише 0,5 % від загальної кількості продукції.

Хоча господарства населення займають домінуючі позиції у виробництві тваринницької продукції (близько 70 %), але темпи зростання її незначні, а в порівнянні з 1990 р. спостерігається спад на 1,5 %.

У виробництві продукції тваринництва продовжують домінувати м'ясо та молоко, на які припадає відповідно 52 та 31 %. У структурі продукції

переважаючі позиції продовжує займати скотарство (50 %), проте його частка за останні п'ять років зменшилася на 13 в. п., що є негативною тенденцією. Водночас, помічається нарощування обсягів у галузі птахівництва, на яку припадає більше чверті загальних обсягів валової продукції тваринництва, збільшилася за цей період частка свинарства на 5 в. п. і склала 23 %.

Таблиця 2.27

Реалізація на забій худоби та птиці в усіх категоріях господарств Івано-Франківської області

(у живій вазі)

Роки	Усього по області, тис. т	у т.ч. по зонах, тис. т			Питома вага зон до підсумку, %		
		низинна	передгірна	гірська	низинна	передгірна	гірська
1990	141,9	75,3	40,9	25,7	53,1	28,8	18,1
2000	82,0	34,4	26,1	21,5	41,9	31,9	26,2
2010	98,6	43,3	32,9	22,4	43,9	33,4	22,7
2011	109,2	50,3	36,5	22,4	46,1	33,4	20,5
2012	115,3	54,1	38,4	22,8	46,9	33,3	19,8
2012 р. у порівнянні до, %							
1990	81,2	71,9	93,9	88,9	х	х	х
2011	105,6	107,5	105,3	101,8	х	х	х

Джерело: розраховано автором на основі [283].

У 2012 р. проти попереднього року реалізація на забій худоби та птиці в усіх категоріях господарств Івано-Франківщини зросла на 5,6 % і склала 115,3 тис. т.

Найбільше зростання реалізації на забій худоби й птиці (7,5 %) досягнуто в господарствах низинної зони області, на які припадає майже 47 % загальної реалізації, водночас у цій зоні допущено найбільший склад реалізації – майже 28 % проти 19 % у цілому, порівняно з 1990 р. Відносно стабільно відбувалася реалізація худоби і птиці в господарствах передгірної та гірської зон, на які припадає відповідно третя та п'ята частини від загальних обсягів реалізації.

В області у 2012 р. подолана тривала тенденція зменшення виробництва молока, а зростання його обсягів проти попереднього року склало 3,2 % і становило 466,3 тис. т. Найбільший приріст виробництва молока відбувся в господарствах гірської зони й становить 4,1 %. Нині темпи приросту виробництва молока, ніж в цілому по області (3,2 %) мали місце в низинній зоні – 2,7 %, передгірній – 2,9 %.

Основними виробниками молока залишаються господарства населення, на які припадає понад 97 % усієї продукції.

Дані табл. 2.28 засвідчують, що виробництво молока зменшилося на 18,4 % проти рівня 1990 р. Особливо цей процес торкнувся низинної зони, де ліквідовано великі молочнотоварні ферми й зниження склало понад 42 %, у передгірній – на 4,1 %, а в гірській зоні досягнуто зростання майже на 17 %. Якщо на початку 2000 р. виробництво молока було найбільше зосереджено в

низинній зоні – понад 40 %, передгірній – третина, гірській – більше чвертини, то нині ці показники майже зрівнялись і становлять близько третини по всіх зонах.

Таблиця 2.28

**Виробництво молока в усіх категоріях господарств
Івано-Франківської області**

Роки	Усього по області, тис. т	у т.ч. по зонах, тис. т			Питома вага зон до підсумку, %		
		низинна	передгірна	гірська	низинна	передгірна	гірська
1990	571,3	276,2	174,0	121,1	48,3	30,5	21,2
2000	522,6	210,3	172,1	140,2	40,2	33,0	26,8
2010	465,4	162,0	165,0	138,4	34,8	35,5	29,7
2011	451,8	153,7	162,1	136,0	34,0	35,9	30,1
2012	466,3	157,9	166,8	141,6	33,9	35,8	30,3
2012 р. у порівнянні до, %							
1990	81,6	57,9	95,9	116,9	х	х	х
2011	103,2	102,7	102,9	104,1	х	х	х

Джерело: розраховано автором на основі [283]

Як зазначалося раніше, за роки незалежності в області спостерігається позитивна тенденція розвитку птахівництва.

Таблиця 2.29

**Виробництво яєць в усіх категоріях господарств
Івано-Франківської області**

Роки	Усього по області, млн. шт.	у т.ч. по зонах, млн. шт.			Питома вага зон до підсумку, %		
		низинна	передгірна	гірська	низинна	передгірна	гірська
1990	298,2	210,2	50,5	37,5	70,5	16,9	12,6
2000	236,1	132,3	59,3	44,5	56,1	25,1	18,8
2010	730,6	620,6	62,9	47,1	85,0	8,6	6,4
2011	888,8	778,4	63,5	46,9	87,6	7,1	5,3
2012	859,6	743,5	68,3	47,8	86,5	7,9	5,6
2012 р. у порівнянні до, %							
1990	288,3	353,7	135,2	127,5	х	х	х
2011	96,7	95,5	107,6	101,9	х	х	х

Джерело: розраховано автором на основі [283].

У 2012 р. виробництво яєць становило 859,6 млн. шт., що майже у 2,9 раза більше, ніж у 1990 р. і на 3,3 % менше, ніж у 2011 р. Найбільше зростання в 3,5 раза відбулося в господарствах низинної зони, на яку припадає 86,5 % від загальної кількості вироблених яєць.

Цьому сприяє поліпшення використання виробничих потужностей на ПАТ птахофабрика “Авангард”, його дочірніх підприємств у Городенківському та Рогатинському районах, ТЗОВ “ВАРТО”, приватних сільськогосподарських підприємств “Карпати” і “Птахівник-2” в Тисменицькому районі.

В області, яка славилася вівчарством, в останні роки спостерігається майже повний занепад цієї галузі тваринництва. Якщо в 1990 р. в усіх категоріях господарств налічувалося 55,6 тис. овець, з них 46,0 тис. голів у сільськогосподарських підприємствах, то у 2012 р., відповідно, 8,7 та 1,7 тис. голів, або зменшення становило майже на 85 та 93 %. За цей період були ліквідовані спеціалізовані господарства у Верховинському, Косівському, Городенківському, Рогатинському та інших районах. Нині, близько 7 тис. голів овець утримується в господарствах населення, з них більше двох третин у гірській зоні.

Зменшення поголів'я овець негативно вплинуло на виробництво вовни та м'яса.

Таблиця 2.30

**Виробництво вовни в усіх категоріях господарств
Івано-Франківської області**

Роки	Усього по області, т	у т.ч. по зонах, т			Питома вага зон до підсумку, %		
		низинна	передгірна	гірська	низинна	передгірна	гірська
1990	1665	524	166	975	31,4	10,0	58,6
2000	558	18	22	518	3,2	3,9	92,9
2010	195	20	28	147	10,3	14,4	75,3
2011	195	17	47	131	8,7	24,1	67,2
2012	216	25	48	143	11,6	22,2	66,2
2012 р. у порівнянні до, %							
1990	13,0	4,8	28,9	14,7	х	х	х
2011	110,8	112,3	102,1	109,2	х	х	х

Джерело: розраховано автором на основі [283].

У 2012 р. в усіх категоріях господарств області вироблено 216 тонн вовни, що становить лише 13 % до рівня 1990 р., але на 10,8 % більше, ніж в 2011 р. Найбільше зниження спостерігається в низинній зоні – на 95,2 %, гірській – на 85,3 %. Сьогодні понад дві третини вовни виробляється в гірській зоні.

Основною причиною спаду виробництва м'яса, молока та іншої тваринницької продукції є зменшення поголів'я худоби, особливо в сільськогосподарських підприємствах.

На кінець 2012 р. в усіх категоріях господарств утримувалося 192,2 тис. голів великої рогатої худоби, у т. ч. 119,6 тис. голів корів, 28,5 тис. голів овець і кіз, серед них 8,7 тис. голів овець, що менше ніж на кінець 2000 р., відповідно, на 40; 40,9; 38,3 та 61,2 %. Проте, починаючи з 2012 р., порівняно з 2011 р., почало дещо зростати поголів'я ВРХ – на 5,4 %, корів – на 0,1 %, свиней – на 4,3 %, овець і кіз – на 7,5 %, у т.ч. овець – на 8,8 %.

Таблиця 2.31

Поголів'я худоби та птиці в усіх категоріях господарств області

(на кінець року)

Усього по області							
Поголів'я, тис. голів	1990р.	2000р.	2010р.	2011р.	2012р.	2012 р. у порівнянні до*, %	
						1990р.	2011р.
Велика рогата худоба	581,8	320,6	185,8	182,5	192,2	33,0	105,4
у т.ч. корови	219,9	202,2	121,4	119,4	119,6	54,4	100,1
Свині	298,8	195,8	242,8	262,6	273,8	91,6	104,3
Вівці та кози	69,1	46,2	24,6	26,5	28,5	41,2	107,5
Коні	20,1	23,8	15,8	15,1	14,6	72,9	97,1
Птиця ^x	2318,8	213,8	3847,9	3113,5	2898,7	125,0	93,1
Питома вага зон до загального підсумку, %							
низинна							
Велика рогата худоба	50,7	39,1	29,5	29,2	29,6	19,2	106,6
у т.ч. корови	45,0	36,8	30,2	29,9	29,6	35,8	99,3
Свині	49,9	42,2	42,2	38,6	40,6	74,6	109,7
Вівці та кози	23,3	20,7	26,4	27,1	27,6	48,4	109,3
Коні	48,9	48,9	42,5	42,4	41,0	61,2	94,1
Птиця	99,7	99,1	98,2	97,4	96,7	55,7	90,2
передгірна							
Велика рогата худоба	29,6	34,2	33,9	33,9	33,6	37,6	104,5
у т.ч. корови	31,3	33,7	34,7	34,8	34,8	60,5	100,1
Свині	32,7	29,3	43,0	47,5	46,0	129,3	101,0
Вівці та кози	17,9	18,6	30,0	30,0	30,2	69,7	108,3
Коні	27,6	29,0	28,7	28,6	28,9	76,6	98,2
Птиця	0,3	0,5	1,2	1,6	2,1	985,2	124,5
гірська							
Велика рогата худоба	19,7	26,7	36,6	36,9	36,8	61,7	105,2
у т.ч. корови	23,7	29,5	35,1	35,3	35,6	81,5	100,8
Свині	17,4	28,5	14,8	13,9	13,4	71,1	100,3
Вівці та кози	58,8	60,7	43,6	42,9	42,2	29,6	105,7
Коні	23,5	22,1	28,8	29,0	30,1	93,5	100,5
Птиця	0,0	0,4	0,6	1,0	1,2	197,3р.б.	102,1

Джерело: розраховано автором на основі [283].

*Відсотки по зонах розраховані з абсолютних даних.

^xЛише по сільськогосподарських підприємствах.

Зменшення поголів'я худоби відбулося ще на початку 90-их років минулого століття спочатку в сільськогосподарських підприємствах, а в господарствах населення з 2004 р., на які нині припадає 95 – 94 % голів великої рогатої худоби, корів, овець і кіз, з них овець – понад 80 %. У господарствах населення утримується майже половина свиней та більше половини птиці.

Основною причиною зменшення поголів'я худоби в господарствах населення є: невиконання умов утримання (з огляду на порівняння витрат і прибутків), складність ручного обробітку земель для одержання кормів, а також зменшення в селах населення, яке здатне утримувати та доглядати худобу.

Проте, можна спостерігати позитивну тенденцію зростання поголів'я худоби в сільськогосподарських підприємствах. На кінець 2012 р. тут утримувалося 10 тис. голів великої рогатої худоби, 3,7 тис. голів корів, 155,8 тис. голів свиней, 1,7 тис. овець, що, відповідно, збільшилось на 7,5; 2,8; 7,7; 70 % до рівня 2011 р. Дещо зменшилося поголів'я птиці.

Характерною рисою більшості агроформувань, які займаються тваринництвом, є невелика чисельність у них поголів'я сільськогосподарських тварин. Зокрема, з підприємств, які утримують той чи інший вид худоби, у понад 70 % нараховується не більше 20 голів великої рогатої худоби, у 80 % – поголів'я корів, у 70 % – до 100 голів свиней, у 71 % – до 50 голів овець. Лише 9 % сільськогосподарських підприємств утримують 400 і більше голів великої рогатої худоби, 19 % – 200 і більше голів свиней, 42 % – 5 тис. і більше голів птиці [277, с. 88].

Аналізуючи наявність поголів'я худоби по зонах області, слід підкреслити, що найбільший спад його відбувся в низинній зоні. Відповідно змінилася питома вага поголів'я зон до загальної кількості. Якщо на низинну зону в 1990 р. припадало близько половини ВРХ і свиней, корів – 45 %, то тепер ці показники набагато менші й, відповідно, складають 29,6; 40; 29,6 %. Натомість у передгірній і гірській зонах з більшості видів худоби відбулося зростання питомої ваги поголів'я, але цей процес проходив при зменшенні абсолютної чисельності поголів'я, за винятком окремих видів худоби (зростання свиней у передгірній зоні проти 1990 р. становило 29,3 %). Найменший відносний спад поголів'я худоби відбувся в господарствах гірської зони, яка має з більшості видів худоби найвищу питому вагу.

У господарствах області спостерігається позитивна тенденція зростання продуктивності худоби та птиці.

У 2012 р. у середньому від однієї корови, що була на початок року в усіх категоріях господарств, отримано по 3831 кг молока, що на 5 % більше, ніж у 2011 р., у сільськогосподарських підприємствах – по 4253 кг, що на 16,7 % більше, ніж в попередньому році. Разом з тим у значній частині господарств продуктивність корів залишається низькою. Майже п'ята частина сільгоспідприємств, що займалися виробництвом молока у 2012 р. у середньому від однієї корови отримали до 2000 кг, дві третини – від 2001–4000 кг і лише 15 господарств – більше 5000 кг.

Продуктивність худоби та птиці

Категорії господарств	1990р.	2000р.	2010р.	2011р.	2012р.	2012 р. у порівнянні до, %	
						1990р.	2011р.
Середній річний удій молока від однієї корови, кг							
Господарства усіх категорій	2533	2475	3647	3656	3831	151,2	105,0
Сільськогосподарські підприємства	2979	1456	3526	3644	4253	142,8	116,7
Господарства населення	2285	2588	3650	3656	3820	167,2	104,5
Середній річний настриг вовни від однієї вівці, кг							
Господарства усіх категорій	2,2	2,5	2,8	2,8	2,8	127,3	100,0
Сільськогосподарські підприємства	2,2	1,2	1,8	2,1	1,7	77,3	81,0
Господарства населення	2,3	2,6	3,0	2,8	2,9	126,1	103,6
Середня річна несучість курей-несучок, шт.							
Сільськогосподарські підприємства	225	208	308	315	305	135,6	96,8

Джерело: [283, с. 139].

Середній річний настриг вовни від однієї вівці протягом 12 років майже не змінюється і становив у 2012 р. 2,8 кг, а в сільгоспідприємствах – 1,7 кг, що майже на 20 % менше, ніж у 2011 р.

Середня річна несучість курей-несучок у сільськогосподарських підприємствах у 2012 р. становила 305 шт. яєць, що на 10 яєць менше, ніж у 2011 р.

Споживання м'яса та м'ясопродуктів за 22 роки майже не змінилось і становить половину, що передбачено державною програмою.

Постійно зменшується рівень споживання населенням молока та молочних продуктів і становила у 2012 р. майже 260 кг на особу, що складає трохи більше двох третин рекомендованих норм. Також менше ніж визначено програмою споживається яєць талише половина риби та рибопродуктів [17].

Підсумовуючи аналіз показників виробництва тваринницької продукції, зроблено порівняння за 2012 р. наявності сільськогосподарських угідь, поголів'я худоби та птиці, виробництва продукції відповідно до природно-кліматичних зон області, абстрагуючись від якісної оцінки землі, використання привозних кормів. Результати дослідження відображено у табл. 2.34.

**Споживання продуктів харчування населенням
Івано-Франківської області**

(на одну особу за рік, кг)

Продукти харчування	1990р.	2000р.	2010р.	2011р.	2012р.	Передбачено державною програмою до 2015 р.
М'ясо та м'ясопродукти (у перерахунку на м'ясо; включаючи сало і субпродукти)	42,4	29,8	40,5	40,2	41,4	80
Молоко та молочні продукти (у перерахунку на молоко)	359,2	295,0	264,7	260,1	259,9	380
Яйця, шт.	208	167	252	265	258	300
Риба та рибопродукти	10,9	5,1	8,7	8,3	8,3	20

Джерело: [277, с. 387]

На господарства низинної зони припадає 49,1 % усіх сільськогосподарських угідь області, а поголів'я великої рогатої худоби та корів становить лише 29,6 % , відповідно, виробництво м'яса – 46,9 %, молока – 33,9 %. У цій зоні найбільше зосереджено поголів'я птиці та виробництво продукції птахівництва.

Більше ніж величина питомої ваги сільськогосподарських угідь (28,1 %) є поголів'я худоби, виробництво м'яса та молока в передгірній зоні.

Господарства гірської зони зберегли найменший спад поголів'я великої рогатої худоби, у т. ч. корів, а виробництво м'яса становить майже 20 %, молока – 30,3 % у загальній кількості при 22,8 % сільськогосподарських угідь.

Таким чином, у господарствах низинної зони зосереджена майже половина сільськогосподарських угідь області, але цей земельний потенціал тут набагато гірший, ніж у передгірній і гірській зонах, особливо для розвитку скотарства.

Для подальшого розвитку аграрного сектору економіки, у тому числі тваринництва, Івано-Франківська обласна державна адміністрація 28 травня 2010 р. прийняла “Стратегію розвитку агропромислового комплексу Івано-Франківської області до 2020 р.”. Зокрема, передбачається стабілізація чисельності всіх видів поголів'я худоби й птиці, підвищення їх продуктивності за рахунок удосконалення селекційно-племінної роботи й утворення великотоварних комплексів [280, с. 2].

Передбачається поступове щорічне зростання чисельності маточного поголів'я корів не менш як на 1,0 тис. гол. і доведення його загальної кількості у 2020 р. в усіх категоріях господарств до 136 тис. гол., при збільшенні продуктивності до 4300 кг молока на одну корову за рік, досягнення валового виробництва молока до 580 тис. т. Стратегічним пріоритетом молочної галузі є

розвиток великотоварного конкурентоспроможного виробництва продукції [160, с. 32].

Таблиця 2.34

Порівняння наявності сільськогосподарських угідь, поголів'я худоби та птиці й обсяги виробництва продукції за 2012 р.

	Одиниця виміру	Величина	Питома вага зон до загального підсумку, %		
			низинна	передгірна	гірська
Наявність с/г угідь	тис. га	630,7	49,1	28,1	22,8
Поголів'я худоби на кінець 2012 р.,					
Велика рогата худоба	тис. голів	192,2	29,6	33,6	36,8
у т.ч. корови	тис. голів	119,6	29,6	34,8	35,6
Свині	тис. голів	273,8	40,6	46,0	13,4
Вівці та кози	тис. голів	28,5	27,6	30,2	42,2
у т.ч. вівці	тис. голів	8,7	12,7	21,8	65,5
Птиця в с/г підприємствах	тис. голів	2898,7	96,7	2,1	1,2
Виробництво продукції тваринництва,					
Реалізація на забій худоби та птиці в ж. в.	тис. т	115,3	46,9	33,3	19,8
Виробництво молока	тис. т	466,3	33,9	35,8	30,3
Виробництво яєць	млн. шт.	859,6	86,5	7,9	5,6
Виробництво вовни	т	216	11,6	22,2	66,2

Джерело: розраховано автором на основі [277].

У м'ясному скотарстві основна увага буде зосереджена на розведенні м'ясних порід худоби в передгірських і гірських районах, де є значні площі природних пасовищ. Планується досягти середньодобових приростів молодняка великої рогатої худоби на відгодівлі та нагулі до 1000 – 1200 грамів. За рахунок створення нових ферм великої рогатої худоби м'ясного напрямку передбачається виробити 50–52 тис. т м'яса в живій вазі.

Завдяки відновленню роботи окремих спецгоспів на основі сучасних європейських технологій, відбулися позитивні зрушення в розвитку свинарства. Основними промисловими виробниками свинини (майже 90 %) є ТЗОВ “Даноша” Калуського та ТЗОВ “Росан-Агро” Рогатинського районів.

За рахунок уведення в експлуатацію нового свинокомплексу в с. Луква Калуського району та реконструкції такого комплексу в с. Тустань Галицького району, ТЗОВ “Даноша” щорічно вирощуватиме 125 тис. гол. свиней.

ТЗОВ “Валеінвест” уведе в дію інвестиційний проект із вирощування та виробництва свинини в с. Живачі Тлумацького району потужністю 45 тис. гол. свиней на рік. Це дасть змогу вже у 2015 р. досягти в усіх категоріях

господарств області поголів'я свиней до 300 тис. гол., що перевищить рівень 1990 р.

У сільськогосподарських підприємствах птахівництво переведено на сучасну промислову основу, а чисельність поголів'я птиці зросла з 0,2 млн. гол. у 2000–2002 рр. до 2,9 млн. гол. у 2009–2011 рр. Освоєно проектні потужності з виробництва яєць: їх головним постачальником є ЗАТ “Авангард” Тисменицького району з дочірніми підприємствами ДП “Городенківська птахофабрика” та ДП “Рогатинська птахофабрика”.

Нарощує потужності з виробництва індичатини ТзОВ “Добробут Прикарпаття” Надвірнянського району, яке реалізує проект на 2 тис. т м'яса індиків на рік, а річний оборот поголів'я досягне 135 тис. гол.

ТзОВ “Птахофабрика Снятинська Нова” щорічно утримуватиме 80–100 тис. гусей для виробництва гусячого м'яса та гусячої печінки.

Основним напрямом реформування вівчарства в області буде розведення високопродуктивного поголів'я української гірськокарпатської породи шляхом підтримки наявних і створення нових племрепродукторів, у першу чергу у Верховинському та Косівському районах, де вівчарство завжди було провідною традиційною галуззю тваринництва [17, с. 89–90].

Крім того, в Івано-Франківській області розроблені й інші програми для підтримки та розвитку агропромислового комплексу. Це, зокрема:

1. “Комплексна програма перспективи агропромислового комплексу та розвитку сільських територій Івано-Франківської області у 2005–2010 роках та на період до 2015 року”. Нею передбачається система заходів щодо докорінного підвищення родючості ґрунтів, зростання урожайності сільськогосподарських культур, стабілізації та розвитку всіх галузей тваринництва, оновлення матеріально-технічної бази реформованих господарств усіх форм власності. У результаті здійснення комплексної програми передбачається довести до 2015 року виробництво зерна до 500–520 тис. тонн, цукрового буряку – 400–450 тис. тонн, ріпаку – 15–20 тис. тонн, льону-довгунця – 2,5–3,0 тис. т, кормів – 45–50 центнерів кормових одиниць з 1 га кормових угідь, молока – до 835 тис. тонн, м'яса – до 130 тис. т. [134].

2. “Регіональна цільова програма розвитку скотарства та вівчарства на період до 2015 року”. Подолання спаду чисельності поголів'я великої рогатої худоби, овець і забезпечення щорічного його нарощування, відновлення тваринницьких ферм із сучасним рівнем технологій, зростання виробництва продукції скотарства та вівчарства. Основні завдання програми передбачають:

– визначення цільових показників і пріоритетні напрями розвитку галузі скотарства та вівчарства, засоби їх досягнення;

– обґрунтування обсягів державного забезпечення реалізації визначених пріоритетів;

– удосконалення механізмів державного регулювання гарантій довгострокового виробництва та ринків продукції молочного скотарства й вівчарства.

3. “Державна цільова програма розвитку українського села на період до 2015 року”. Основною метою Програми є забезпечення життєздатності

сільського господарства, його конкурентоспроможності на внутрішньому й зовнішньому ринках, гарантування продовольчої безпеки країни, збереження селянства як носія української ідентичності, культури й духовності. У результаті виконання Програми передбачається збільшити обсяги виробництва валової продукції сільського господарства у 2015 році порівняно з 2006 роком у 1,6 рази, а також експорт сільськогосподарської продукції та продовольчих товарів (переважно з високою доданою вартістю) у два рази [226].

4. “Регіональна цільова програма підтримки індивідуального житлового будівництва на селі та поліпшення житлово-побутових умов сільського населення “Власний дім” на 2012–2015 роки” від 21.06.2011 № 202-7/2011, якою передбачено фінансування в розмірі 1602,0 тис. грн.

5. “Програма підтримки розвитку сільськогосподарських кооперативів в Івано-Франківській області на період до 2015 року”. У результаті реалізації Програми очікується: покращення фінансово-господарського стану сільськогосподарських підприємств та фермерських господарств; збільшення кількості робочих місць, розвиток сільських територій, зростання обсягів виробництва продукції рослинництва й тваринництва, заготівлі та переробки сировини; забезпечення потреб області в посівному матеріалі власного виробництва; забезпечення зберігання, переробки та реалізації сільськогосподарської продукції і продуктів харчування, вироблених сільськогосподарськими товаровиробниками області [249].

2.11. Забезпечення системності оперативного управління на підприємствах із переробки сільськогосподарської продукції

Для забезпечення економічного зростання та розширення виробництва м'ясопереробним підприємствам слід відмовитися від часткового чи неузгодженого в часі застосування окремих управлінських засобів та методів, що спричиняє зниження ефективності їх роботи й перешкоджає досягненню поставлених цілей і мети діяльності. Тому виникає необхідність пошуку таких методів і підходів до управління підприємством, за допомогою яких можна було б цьому запобігти.

В основі розв'язання сучасних проблем переробних підприємств лежить потреба вдосконалення оперативного управління, яке є активним живим процесом, що здатний надати поштовх, стати рушійною силою розвитку виробництва. Водночас поряд з важливими аспектами забезпечення збільшення рівня прибутковості, такими як формування потужної ресурсної бази, оновлення технологій і сировинних засобів, удосконалення організаційної структури та низки інших заходів, рівнозначно актуальним є впровадження нових методів системи управління.

Головним чинником розвитку підприємства є високий рівень управлінського потенціалу з постійним удосконаленням, поглибленим вивченням управлінської думки та технології управління з усіма її складовими

процесами. Зміни, які відбуваються у виробничій структурі, вносять значні зміни в систему управління діяльністю господарюючих суб'єктів. Управлінський досвід збагачується за рахунок знань основ науки управління та світових досягнень у практичній організації економічних і соціальних процесів.

Дослідження головних проблем організації системи управління на підприємствах знайшли своє відображення в працях таких учених-економістів, як А. Файоль, Ф. Тейлор, С. Янг, В. І. Кнорринг, Р. А. Фатхутдінов, О. С. Віханський, А. Г. Поршнев, З. П. Рум'янцева, Н. А. Саломатін, Г. В. Воронцова, В. В. Глущенко, О. Є. Кузьмін, Н. І. Новицький, В. П. Пашуто та ін.

Чимало науковців, досліджуючи проблеми діяльності переробних підприємств, дійшли висновку, що їх ефективність залежить від системності управлінського процесу. Оперативне управління як система є складним утворенням із сукупністю компонентів і взаємозв'язків між ними. Таке бачення вдосконалення управління підприємством, зокрема його системність, спроможне сформулювати тактичні орієнтири та механізми реалізації конкретних заходів, пов'язаних із вирішенням поточних завдань. Основою такого процесу є спрямування досліджуваної системи на перспективний розвиток й удосконалення. Тобто, обґрунтовуючи певні заходи для досягнення оперативних управлінських цілей, потрібно враховувати характер і потенційні можливості системи на якісно вищому рівні їх перспективного функціонування.

На нашу думку, процес оперативного управління м'ясопереробним підприємством є відносно самостійною системою з певною сукупністю внутрішніх підсистем і, водночас, сама є підсистемою загальної системи управління виробничою діяльністю, тобто входить до складу вищого за ієрархією рівня.

Важливою особливістю процесу вдосконалення оперативного управління виробництвом є його системний характер. Адже об'єктом дослідження є цілісна складна система, оскільки становить сукупність елементів, що, у свою чергу, вміщують підсистеми, а також взаємозв'язки між такими компонентами. Системність як практичний прояв функціонування управлінської системи характеризується певними ознаками [16, с. 125]:

- структурності – передбачає певний порядок побудови елементів системи між собою, узгодженість їхніх взаємозв'язків за цільовим призначенням, характером, місцем і тривалістю виконання управлінських дій;

- функціонування – для забезпечення існування та результативності процесу оперативного управління складові системи виконують притаманні їм функції управління; таким чином, саме функціонування елементів забезпечує взаємозв'язки між ними, які є основою для подальшого розвитку системи;

- організації – елементи системи не тільки формують певну структуру, виконуючи управлінські функції, а взаємопов'язані між собою, діють збалансовано, узгоджено, у визначеній послідовності; ця ознака відрізняє систему від комплексу;

- синергії – усі складові системи діють злагоджено в єдиному напрямку, що уможливорює досягнення значно вищого результату діяльності системи як

єдиного цілого, ніж результат відокремленої самостійної діяльності цих складових процесу управління. Досягнення єдності тактичних цілей створює синергійний ефект на систему, тобто проявляється не тільки сукупністю окремих результатів, а і їх інтегрованою спільністю.

У сучасних зарубіжних системах оперативного управління підприємством процес підготовки виробництва, технічного обслуговування, матеріального забезпечення й організації руху предметів праці на виробництві взаємопов'язані в єдину інтегровану систему [284]. В організації оперативного управління за кордоном відомими інтегрованими системами оперативного управління є:

- MRP – система планування виробничих ресурсів;
- MAP – система планування реального забезпечення матеріальними ресурсами;
- Kanban – система планування виробничих запасів і матеріальних потоків між окремими виробничими процесами;
- Just-in-time (“точно в термін”) – система планування матеріально-технічного забезпечення, що передбачає повну синхронізацію з виробничим процесом.

Застосування тієї чи іншої системи залежить, передусім, від конкретних виробничих умов, організаційного типу виробництва, характеристики виробничих умов, тривалості виробничого циклу та інших нормативів руху сировини та матеріалів [130, с. 93]. Оперативне управління як система є сукупністю заходів щодо налагодження процесу заготівлі сировини, виробництва й реалізації продукції, управління персоналом і маркетингу. Важливу роль при цьому відіграє постановка поточних цілей і розробка оперативних планів для їх реалізації. Таким чином, під системністю досліджуваного процесу слід розуміти механізм і методи існування елементів загальної системи та їх функціонування в органічному поєднанні з сукупністю зв'язків і передумов, які утворюють якісно вищу інтегровану цілісність [14, с. 106]. Система оперативного управління на м'ясопереробному підприємстві є складним організаційним механізмом, який передбачає врахування всієї сукупності складових підсистем та зв'язків між ними.

Системність управлінського процесу припускає, по-перше, включення всіх структурних елементів одночасно або в технологічно чи організаційно встановленій послідовності, або в чітко зазначений час; по-друге, виконання ними певних цільових функцій, що визначає характер і цілісність науково-методологічного забезпечення оперативного управління на підприємстві; по-третє, взаємоузгоджені дії для досягнення ефективності управлінського процесу. Отже, системність охоплює науково-прикладну сутність, способи й механізми ефективного використання цих складових з метою досягнення якомога вищої соціально-економічної віддачі виробництва [318, с. 269].

Вирішення виникаючих поточних проблем в оперативному управлінні можливе шляхом забезпечення системності управлінського процесу виробництвом і злагодженості впровадження заходів і методів наукового управління. У результаті проведеного дослідження встановлено, що ефективне

оперативне управління м'ясопереробним підприємством досягається за умови системності даного процесу (рис. 2.13), яка проявляється:

– основним значенням оперативного управління як головного чинника досягнення результативності та безперебійної діяльності господарюючого суб'єкта в ринкових умовах;



Рис. 2.13. Системність процесу оперативного управління на м'ясопереробних підприємствах

Джерело: власні дослідження.

– спрямованістю оперативного управління на досягнення стратегічної мети, цілей і завдань діяльності підприємства, які повинні відобразитися в оперативних планах їх досягнення;

- злагодженістю, взаємозв'язком та скоординованістю управлінських дій і системному підході до їх застосування;
- гнучкістю та раціональністю управління;
- функціонуванням даного процесу на основі діючого інформаційного забезпечення;
- періодичною повторюваністю та коригуванням управлінських заходів на основі даних проведеного аналізу ефективності оперативного управління та внесених за його результатами пропозицій щодо вдосконалення системи.

З огляду на вищезазначене, оперативне управління підприємством слід розглядати як складну організаційно-планову систему в безпосередньому зв'язку зі стратегічним управлінням, що охоплює функціональну, елементну й організаційну підсистеми.

Система управління м'ясопереробними підприємствами поєднує два взаємодоповнюючі види управлінської діяльності – стратегічне управління, пов'язане з розвитком майбутнього потенціалу, та оперативне, яке використовує вже існуючу стратегічну позицію підприємства з метою перетворення виробничих потужностей у прибуток. Взаємозв'язок стратегічного й оперативного управління відображається через спільність елементів управлінського процесу (рис. 2.14). В управлінській практиці неспроможність взаємно пов'язати стратегічний рівень управління підприємством з оперативним зумовлює недостатню ефективність останнього [49, с. 79]. Ми вважаємо, що ефективний взаємозв'язок стратегічного й оперативного управління переробними підприємствами ґрунтується на дотриманні певних вимог.

Першою з них є пріоритетність стратегічного управління, що передбачає розроблення стратегічного плану для розкриття змісту цілей і взаємодії окремих підрозділів підприємства, визначення ключових показників узгодження оперативних планів. Одержані результати оперативного управління є підставою для аналізу їх відповідності стратегії розвитку. Як наслідок, зростає ефективність діяльності суб'єктів господарювання за рахунок отримання високих оперативних результатів, що забезпечують досягнення стратегічних цілей.

Друга вимога передбачає взаємозумовленість й опосередкованість стратегічних і оперативних показників управління м'ясопереробними підприємствами, оскільки оперативні показники виступають як інструменти досягнення стратегічних, а стратегічні, у свою чергу, – орієнтирами оперативної діяльності. Як результат, створюється єдиний комплекс стратегічних й оперативних показників.

Третя вимога визначає дотримання стійкості зв'язку між стратегічними й оперативними показниками виробничої діяльності з метою підвищення ефективності поточного управління підприємством і його довгострокової конкурентоспроможності; саме це забезпечить гнучкість й адаптацію методів управління до постійних змін ринкових умов.

Четверта вимога акцентує увагу на раціональній організації взаємозв'язку стратегічного й оперативного управління, передбачає чітку

послідовність процесів управління підприємством від стратегічного до оперативного. Її забезпечуватиме створення механізму організації оперативної діяльності відповідно до стратегічних завдань, а стратегічну – залежно від оперативних можливостей.

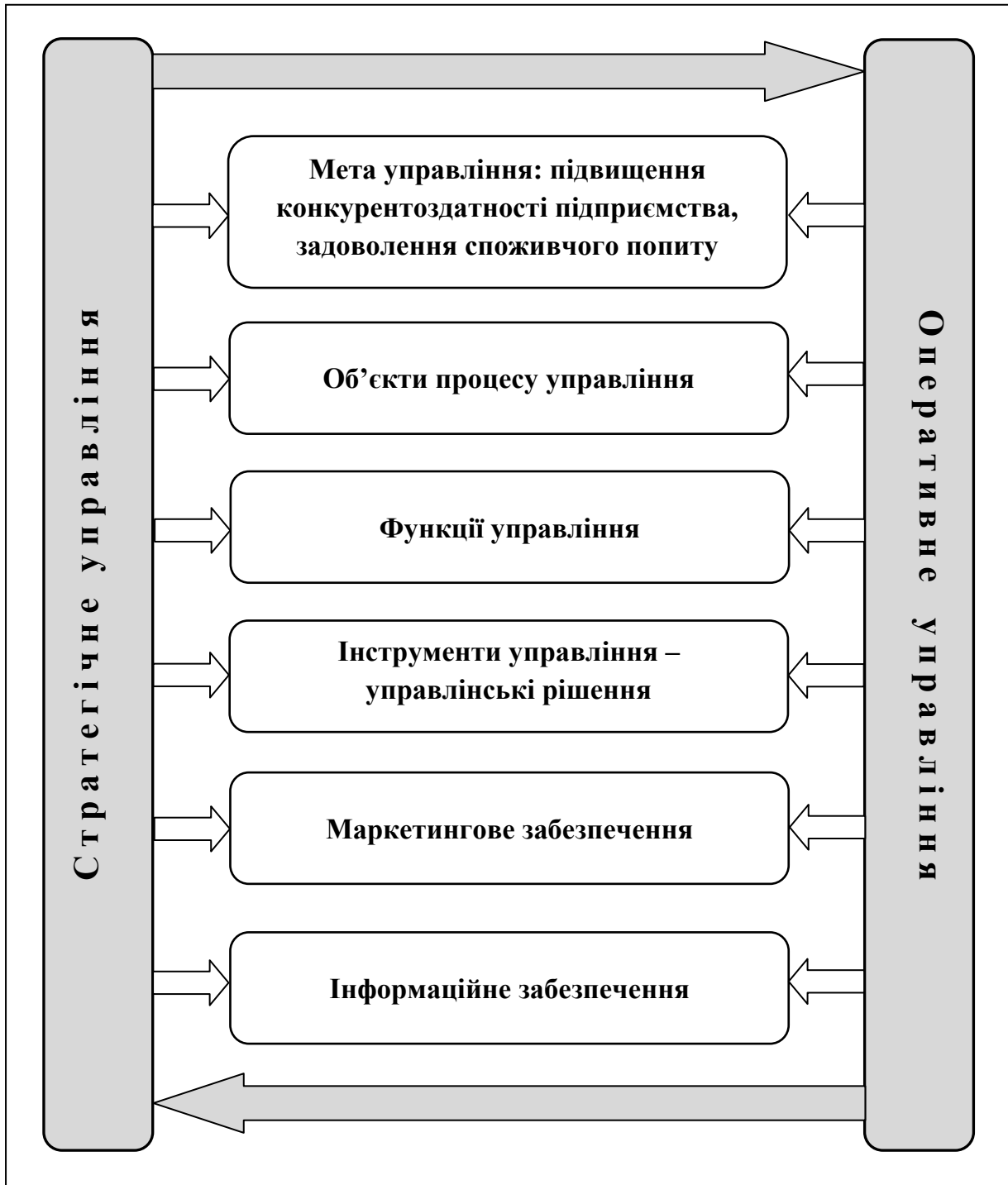


Рис. 2.14. Взаємозв'язок стратегічного й оперативного управління через спільність елементів управлінського процесу

Джерело: власні дослідження.

На переробних підприємствах побудова якісної системи оперативного управління має відбуватися за такими основними напрямками:

- удосконалення організаційної структури управління підприємством;
- оптимізація організації менеджменту й бізнес-процесів через поліпшення системи планування, обліку та контролю за основними показниками діяльності підприємства;
- удосконалення процесу управління виробничими ресурсами й запасами;
- підвищення ефективності управління інноваційними процесами на підприємстві;
- покращення якості продукції.

Удосконалення організаційної структури підприємства означає, насамперед, необхідність установаження оптимальної чисельності та структури управлінського апарату підприємства, а також чисельності працівників виробничих відділів і підрозділів згідно з діючими нормами, нормативами та реальними потребами підприємства з урахуванням сучасних ринкових умов тощо [161, с. 126].

Поліпшити систему планування, обліку й контролю за основними показниками діяльності підприємства можна за допомогою впровадження ефективної системи внутрішнього контролю, широкого й усебічного впровадження обчислювальної техніки, розвитку комп'ютерних мереж зв'язку, застосування сучасних програмних засобів: технологій управління та інформаційних технологій. У першу чергу це стосується системи організації фінансового менеджменту, бюджетування, управління фінансовими потоками та витратами.

Удосконалення управління виробничими ресурсами й запасами означає раціональне використання всіх видів матеріальних ресурсів, застосування енергозберігаючих технологій, регулювання використання виробничих запасів згідно з прогресивними нормами.

Організація автоматизованої системи збирання й обробки економічної інформації також є одним із напрямів удосконалення системи управління, що сприяє побудові раціональної структури апарату управління підприємством і більш ефективному його використанню для виробничих цілей [2, с. 216].

Система оперативного управління виробництвом є формою реалізації взаємодії й розвитку відносин управління, виражених законами й принципами менеджменту, визначеною метою, функціями, структурою та управлінськими методами. Системність уможливорює розгляд управлінського процесу як системи, сукупності взаємопов'язаних елементів (підсистем), зв'язок із зовнішнім середовищем. Системний підхід передбачає необхідність взаємозв'язків і взаємодії в системі управління, дозволяє, визначаючи мету, всебічно зважувати всі зовнішні та внутрішні фактори впливу й направляти механізми управління на досягнення оперативних цілей.

До принципів системності оперативного управління відносять:

- цілісність – принципову неможливість зведення властивостей системи до суми властивостей її елементів; залежність кожного елемента, властивості й відношення системи від його місця, функцій усередині;

- структурованість – можливість опису системи через визначення її структури;

- взаємозалежність системи й зовнішнього середовища – система формує і виявляє свої властивості в процесі взаємодії із середовищем;

- ієрархічність – складові елементи системи розглядаються як окремі системи, що можуть виступати як частина системи більш високого рівня;

- множинність описів системи – через принципову складність кожної з них їх наукове пізнання потребує побудови сукупності моделей, що описують певні аспекти системи.

Усі вищеперелічені принципи дозволяють підприємству визначати основні цілі діяльності та завдання щодо їх досягнення.

Системність оперативного управління забезпечують такі елементи:

- оперативна інформація про стан об'єкта управління;

- підсистема збору та передачі цієї інформації;

- підсистема обробки й аналізу оперативних даних;

- підсистема прийняття управлінських рішень;

- підсистема передачі рішень;

- інформаційне забезпечення управлінського процесу.

Сучасна наука управління уможлиблює систематизацію та аналіз управлінського процесу, розробку рекомендацій щодо його оптимізації. Згідно з науковими принципами, процес управління визначається основними складовими: керуючою системою й об'єктом управління. Типовою особливістю системності процесу управління виступають єдність та взаємозв'язок його складових. Управління виробництвом – процес, що відображає сукупність операцій і методів впливу керуючої підсистеми на керовану. Таким чином, оперативне управління є процес, а управлінська система – це механізм, який забезпечує цей динамічний процес [128, с. 31]. Технологія управління – це управлінські прийоми, порядок реалізації управлінських функцій, регламент здійснення процесу управління.

У наукових дослідженнях у галузі оперативного управління підприємством виділяють основні характеристики й особливості цієї галузі управління (рис. 2.15). Оперативне управління м'ясопереробним підприємством є складною організаційно-плановою системою, складовими якої є взаємопов'язані в процесі управління виробничим процесом елементи (мета, критерії досягнення цілей, функції, що забезпечують цілеспрямовану діяльність, та організаційна структура).

Метою оперативного управління виробництвом, відповідно до загальної системи цілей підприємства, є забезпечення виконання у встановлені терміни планових обсягів завдань при раціональному використанні матеріальних і трудових ресурсів, виробничого потенціалу. Для забезпечення ефективної організації оперативно-виробничої діяльності суб'єктів господарювання система оперативного управління повинна відповідати таким вимогам, як:

- гнучкість і швидке реагування на відхилення від запланованого графіка виробництва продукції;

- наукова обґрунтованість оперативних планів;

– принцип повної наступності календарних планів, що забезпечують цілеспрямовану діяльність, та організаційна структура).



Рис. 2.15. Основні характеристики системи оперативного управління на м'ясопереробних підприємствах

Джерело: [284].

Системність оперативного управління забезпечує своєчасне виконання планових робіт відповідної якості з метою виробництва готової продукції шляхом оптимального розподілу завдань, своєчасного доведення їх до виконавців, максимально ефективного використання ресурсів підприємства та здійснення безперервного контролю і регулювання ходу виробництва в межах виробничої стратегії підприємства, урахування окремих особливостей переробки сільськогосподарської продукції, зокрема, обмеженості терміну зберігання сировини та готової продукції.

Таким чином, оперативне управління на м'ясопереробних підприємствах є безперервним, періодично повторюваним процесом, який потребує постійного вивчення та вдосконалення для забезпечення його системності й розвитку.

2.12. Організаційно-економічний механізм управління витратами виробництва на підприємствах харчової промисловості

Харчова промисловість є важливою складовою агропромислового та промислового комплексів, займає провідне місце в структурі промислового виробництва України. Головні проблеми підприємств харчової промисловості полягають у нестачі фінансових коштів підприємств і, як наслідок, відсутності належної модернізації основних засобів та впровадженні прогресивних технік і технологій, скороченні попиту споживачів, яке іноді зумовлене недостатньою маркетинговою активністю підприємств, недосконалістю законодавчої бази. У сучасних умовах розвитку конкурентних відносин між підприємствами харчової промисловості все переконливіше стає необхідність використання та вдосконалення системи управління витратами підприємства, впровадження новітніх технологій для забезпечення й утримання конкурентоспроможності як продукції, так і підприємства в цілому. Харчова промисловість є важливою структурною ланкою промислового комплексу та визначає рівень економічного розвитку й добробуту України, оскільки не лише задовольняє потреби населення країни у високоякісній продукції, а й виступає важливим джерелом поповнення державної казни. Нині загострення конкуренції на ринку продуктів харчування потребує швидкого реагування та прийняття оптимальних управлінських рішень щодо визначення обсягів виробництва, які б забезпечили достатній рівень прибутковості та підвищення ефективності використання всіх ресурсів підприємства, покращення якості продукції. Зі вступом України до СОТ посиляться конкуренція вітчизняних підприємств харчової промисловості з іноземними виробниками, тому постає проблема забезпечення виробництва якісної продукції з меншими затратами, використання безвідходних технологій, високопродуктивного обладнання.

Управління витратами в ринкових умовах господарювання є однією з головних складових управління діяльністю підприємств, що дозволяє забезпечити конкурентні переваги та має можливість впливати на життєдіяльність суб'єктів господарювання, соціально-економічні процеси в країні.

Результати дослідження теоретичних основ, практичного застосування різних систем управління витратами знайшли відображення в працях як вітчизняних, так і зарубіжних учених: Л. Нападовської, В. Палія, К. Вілсона, С. Голова, К. Ларіонової, С. Ніколаєвої, С. Сінка, С. Стукова, В. Суржика, Р. Хілтона, Л. Хлапенова, М. Чумаченка та ін. Як показали попередні дослідження, окремі питання підвищення ефективності управління витратами підприємства вивчені недостатньо. Зокрема, спостерігаються різні підходи до оцінювання чинників впливу на витрати підприємства, мають місце розбіжності в методиках розрахунку, аналізі, основних показниках і комплексній оцінці витрат підприємства. Вимагають подальшого розвитку питання розробки конкретних механізмів пошуку й реалізації внутрішніх резервів економії витрат підприємств.

Відомо, що кінцева мета підприємств – зниження витрат виробництва –

повинна розглядатися як стратегічний напрям їх розвитку, який має забезпечити конкурентоспроможність продукції на внутрішніх і зовнішніх ринках та підвищити прибутковість діяльності підприємств даної галузі.

Науковці та фахівці називають цілу низку напрямів підвищення ефективності управління витратами, однією з них слід вважати формування комплексної системи управління. Важливими умовами формування системи управління витратами виробництва мають стати:

- спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат;
- виявлення відхилень фактичних витрат від установлених нормативів і оцінка їх впливу на показники ефективності виробництва;
- систематизація інформації управлінського обліку виробничої діяльності підприємств;
- розробка заходів щодо зниження витрат виробництва продукції із забезпечення заданих параметрів ефективності: рентабельності виробництва, якості продукції, прибутковості роботи підприємства, забезпечення стабільності його фінансового стану.

До завдань комплексної системи управління витратами відносимо – збір, нагромадження, контроль й аналіз витрат не лише на стадії виготовлення продукції, а й на всіх без винятку стадіях життєвого циклу продукту.

Управління витратами виробництва в напрямі формування оптимальної структури, зниження витрат при збереженні якості виробленої продукції на підприємствах харчової промисловості дозволить знизити ціни на неї та при інших рівних умовах сприяє можливості зберегти й покращити власні конкурентні позиції на ринку товарів.

Проаналізувавши точки зору вчених-економістів з питань управління витратами, можна констатувати, що не існує єдиного підходу до визначення сутності управління витратами. Дослідження генезису наукової управлінської думки дозволило встановити основні концепції та теорії, які сформувалися в процесі розвитку менеджменту витрат виробництва. Теоретичне узагальнення підходів дає змогу розглядати управління витратами як процес планування, організації й контролю за витратами на виробництво продукції і собівартості окремих виробів.

З точки зору процесного підходу, управління витратами розглядається як процес, що охоплює всі сторони управління виробництвом. Доцільно розглядати менеджмент витрат як відокремлений вид управління, що дозволяє визначити місце й роль управління витратами в системі управління підприємством (рис. 2.16).

Світовий досвід засвідчує, що сьогодні підприємствам харчової промисловості необхідно вирішувати не тактичні питання щодо отримання короткострокового прибутку, а стратегічні завдання підвищення ефективності виробництва, пов'язані з управлінням витратами, поліпшенням стану й використанням потужностей, вибором ринків збуту, підтримання не тільки теперішніх споживачів, а й пошук нової клієнтської бази, проведенням обґрунтованої цінової політики з метою максимізації прибутку в довгостроковому періоді.

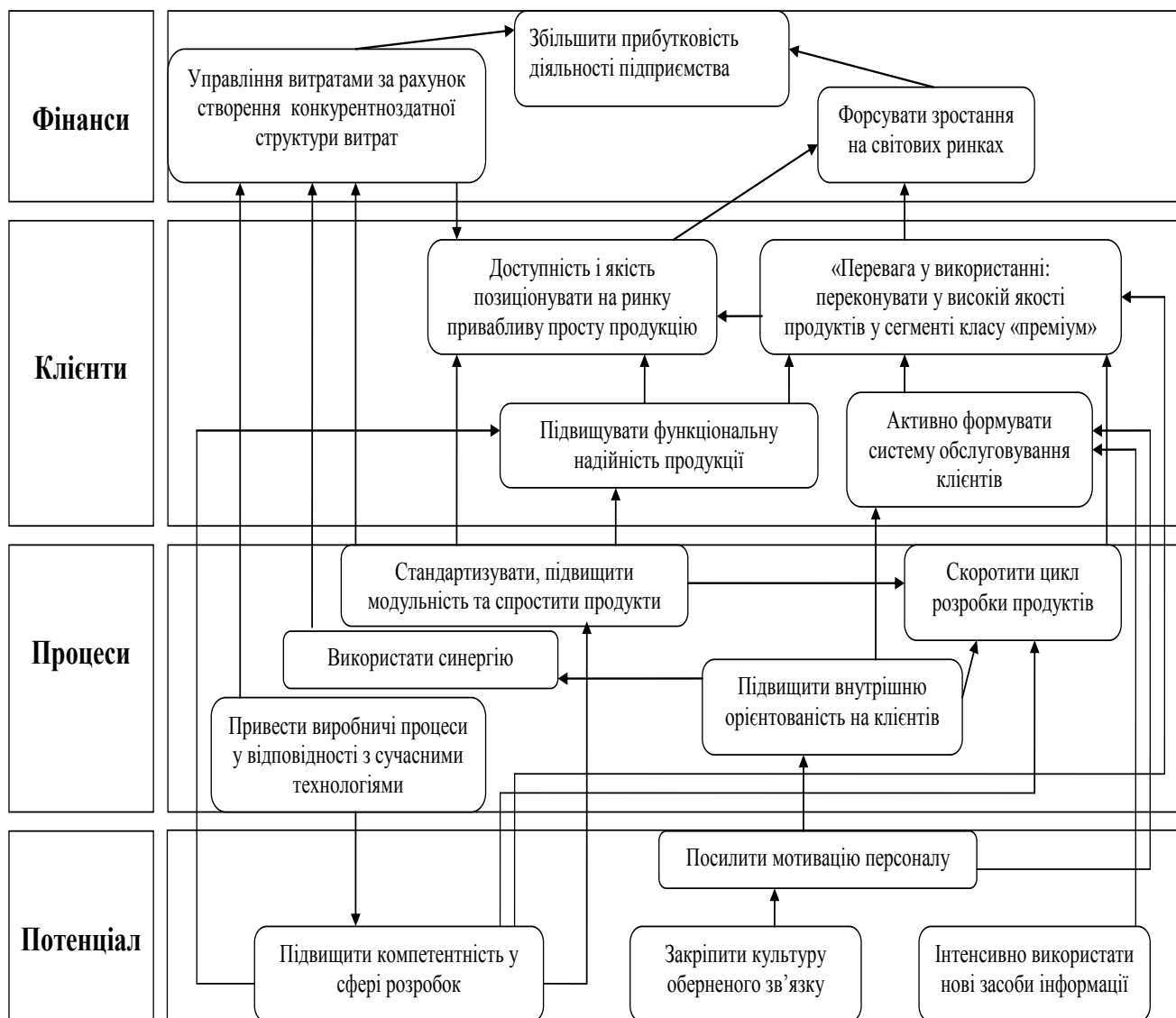


Рис. 2.16. Складові управління витратами підприємств у системі управління виробництвом

Через загальну економічну кризу, що торкнулася багатьох країн, безсистемний перехід до нерегульованого ринку, повну втрату державного впливу на економічні процеси, недосконалість законодавства щодо приватизаційних процесів, значне подорожчання енергетичних і матеріальних ресурсів істотно підвищилося собівартість продукції, а виробництво на багатьох підприємствах стало збитковим. Ці чинники зумовлюють необхідність постійної роботи стосовно оптимізації рівня витрат і забезпечення їх стійкої позитивної тенденції. При цьому надзвичайно важливим стає пошук шляхів формування й удосконалення системи управління витратами.

Управління витратами – це складний багатоаспектний і динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства [65, с. 57]. У сучасних умовах процес управління витратами означає створення єдиної, раціональної, чіткої та

безперервно функціонуючої системи з певними цільовими установками та взаємопов'язаними елементами. Управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій управління, тобто функції повинні реалізовуватися через елементи управлінського процесу: прогнозування, планування, нормування, організацію, калькулювання, мотивацію й стимулювання, облік, аналіз, регулювання та контроль витрат. Кожен елемент системи виконує чітко поставлені завдання і спрямований на досягнення загальних цілей підприємства. Так організаційні підсистеми: нормування витрат ресурсів, планування і прогнозування витрат за іншими видами, облік й аналіз, пошук і виявлення чинників економії ресурсів вирішують проблеми в межах своїх функцій.

Залежно від можливостей підприємства впливати на вимірювання витрат у зовнішньому середовищі, адаптуватися до змін, ранжуються пріоритети цілей його діяльності. Ураховуючи вищевказане, сучасним вітчизняним підприємствам потрібно, приділяти увагу не тільки змісту, а й необхідності стратегічного підходу, оскільки він пов'язаний з можливістю підприємства впливати й адаптуватися до змін у зовнішньому середовищі. Беручи до уваги те, що в ринковій економіці попит не планується, а вивчається, то додаткову інформацію про попит отримують спеціальними маркетинговими дослідженнями. Саме наявність маркетингової складової, розширюючи інформаційну базу, вносить якісні зміни вивчення ринку в порівнянні з традиційними прийомами планування. Відсутність маркетингової складової, нерозвиненість маркетингу як функції управління посилює ризикованість, непередбачуваність впливів зовнішніх чинників на діяльність підприємства в цілому. У результаті, якщо не визначаються пріоритети маркетингової та виробничої політики, обмежені ресурси "ідуть" по слабозалежних або навіть альтернативних напрямках, вони не фокусуються на одній меті та не взаємодіють між собою. Це викликає перевитрату ресурсів, отже, для мінімізації витрат слід виробити чітку стратегію на основі визначених пріоритетів.

У вітчизняній практиці до сьогодні вироблення стратегії залишається швидше інтуїтивною, ніж формалізованою управлінською оцінкою привабливості того чи іншого проекту або безлічі локальних рішень і, як бачимо, це є наслідком того, що підприємства не мають у своєму розпорядженні повноцінних джерел інформації для розробки стратегій.

Виходячи з наведених аргументів, проблему управління витратами на сучасному вітчизняному підприємстві харчової промисловості можна зобразити як завдання регулярного менеджменту: на основі маркетингових досліджень (вивчення еластичності попиту, обсягів ринку, позиціонування товару в певному сегменті ринку) постійно корегувати обсяги випуску продукції, ціни, домагаючись оптимального співвідношення витрат і прибутку.

Пріоритетні напрями управління витратами на підприємствах харчової промисловості первинно зумовлені базовими конкурентними стратегіями. Вибір таких стратегій – одне з головних завдань для ефективного функціонування підприємства. При всій різноманітності бізнес-стратегій теорії

стратегічного управління їх зводять до обмеженої кількості типових варіантів. Типовість ситуацій цікава тим, що для кожної з них існує свій певний набір змодельованих ситуацій, при яких дана стратегія виявляється найефективнішою. Для таких стратегій характерним є те, що вони забезпечують реалізацію тільки одного домінуючого стратегічного завдання. Отже, завдання визначення стратегії підприємства на першому етапі можна звести до вибору типової бізнес-стратегії. Перш ніж зробити вибір можливої бізнес-стратегії для досліджуваного об'єкта необхідно провести типологію підприємства харчової промисловості та виділити типові цілі діяльності, що дозволить надалі поширити отримані висновки на інші підприємства даної галузі.

Як відомо, у практичній діяльності реалізація заходів щодо зниження витрат виробництва дуже часто вимагає додаткових витрат на вдосконалення технологічних процесів, уведення додаткових контрольних, облікових процедур. У таких випадках потрібно здійснювати техніко-економічні розрахунки, на основі яких оцінюється доцільність управлінських рішень. Такі питання є чітко розробленими в системах управління виробничо-господарською діяльністю зарубіжних фірм. Зниження витрат на виробництво при забезпеченні високоякісної продукції є чинником підвищення ефективності виробництва, додатковою можливістю зниження цін на продукцію і досягнення пріоритетів на ринках її збуту.

Сьогодні більшість державних і недержавних підприємств харчової промисловості не зацікавлені в зниженні витрат виробництва, оскільки досягнення такої мети є досить трудомістким процесом, реалізація якого потребує здійснення значного обсягу робіт стосовно впровадження науково обґрунтованих норм і нормативів, обліку витрат і контролю за їх ефективним формуванням. Послаблення державного контролю й підвищення самостійності керівників підприємств вирішувати питання, пов'язані з управлінням виробництвом, у тому числі й витратами, сприяло тому, що більшість підприємств працюють на межі банкрутства, тобто, коли витрати виробництва майже дорівнюють доходам від виробничо-господарської діяльності, а прибуток підприємств мінімальний. Разом з тим питання раціональності здійснення витрат залишаються поза увагою владних структур. Нині державою не визначені ефективні важелі впливу на інтереси підприємств у напрямках зниження витрат виробництва.

Система управління витратами – це сукупність взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів, що діють у межах функціональних обов'язків й утворюють певну цілісність, за допомогою яких узагальнюється інформація процесів постачання, використання ресурсів, досягаються поставлені цілі, реалізуються тактичні й стратегічні плани. Метою є надання управлінцям оперативної інформації та прогнозування витрат, вибір оптимальних шляхів розвитку підприємства, прийняття оперативних управлінських рішень [210, с. 76].

Сучасний підхід до підвищення ефективності управління витратами підприємства передбачає не тільки виявлення внутрішніх резервів, але й адаптацію підприємства до зовнішнього середовища, а для цього треба ширше

використовувати різні інструменти управління витратами виробництва. При цьому актуальною залишається проблема розподілу непрямих витрат, точний розподіл яких за видами продукції дозволяє якісно планувати виробництво в частині асортименту й обсягів виробництва продукції і необхідні інвестиції в технологічну модернізацію. Основою забезпечення точного розподілу витрат є вдосконалення процедур калькулювання за видами продукції. Проведені дослідження показали, що в практичній діяльності підприємства харчової промисловості найчастіше об'єднують непрямі виробничі витрати в одну статтю калькуляції "Загальновиробничі витрати". На окремі види продукції ці непрямі витрати найчастіше розподіляють пропорційно до заробітної плати виробничих робітників, хоча таку базу розподілу точною назвати складно, оскільки рівень механізації й автоматизації виробництва різних видів продукції може значно різнитися і частка заробітної плати в собівартості продукції є значною величиною. Якщо проаналізувати склад загальновиробничих витрат, то можна встановити, що їхню основу складають витрати, зумовлені технологічним чинником (амортизація виробничих основних засобів, ремонт обладнання, заробітна плата персоналу з обслуговуванням обладнання тощо). Відображення накладних виробничих витрат в одній статті калькуляції "Загальновиробничі витрати" не дає можливості виявити, якою є розмір тих накладних витрат, які найтісніше пов'язані з виробництвом. З метою постійного здійснення контролю, аналізу рівня та динаміки накладних витрат, виявлення резервів зниження виробничої собівартості продукції вважається за доцільне на великих підприємствах, які займаються виробництвом харчової продукції використовувати статтю "Витрати на утримання і експлуатацію устаткування".

Інструментом ефективного управління витратами є калькулювання собівартості продукції, точність якого значно підвищується при використанні економічно обґрунтованої бази розподілу непрямих витрат на окремі види продукції. Для розподілу непрямих витрат пропонується застосовувати метод парної кореляції, використання якого дає можливість визначення стохастичної причинно-наслідкової залежності між економічними явищами, тобто вивчення дії чинника, що має тенденційний вплив на об'єкт дослідження. Імовірність факторного впливу визначається тісністю зв'язку факторів з передбачуваною узагальнюючою економічною характеристикою. Тіснота зв'язку між факторами оцінюється за допомогою коефіцієнта кореляції, що може коливатися в діапазоні від нуля до одиниці, але коли значення коефіцієнта кореляції перевищує 0,5, то зв'язки між фактором і показником об'єкта дослідження вважаються досить щільними, що дає змогу з достатньою вірогідністю вимірювати їхній вплив. За базу розподілу відповідних непрямих витрат рекомендовано обирати ту базу, тіснота зв'язку якого з відповідним видом непрямих витрат найбільша, тобто коефіцієнт кореляції буде максимальним.

Оцінка управління витратами підприємств дозволяє вивчати загальні закономірності й тенденції, типові для процесу управління ними і визначити модель поведінки підприємств, що відповідає фактичним економічним умовам.

Підприємства харчової промисловості почали знижувати виробничі

витрати за рахунок економії на сировину й електроенергію, упроваджувати більш економічні технології, скорочувати чисельність працівників, консервувати частину виробничих потужностей. Аналізуючи тенденції розвитку підприємств, можна дійти висновку, що підприємства активізували свою діяльність з виробництва рентабельних видів продукції, освоєння нових ринків збуту в інших регіонах, поліпшення якості продукції. Функція управління – це зовнішній прояв управлінських відносин, діяльність щодо цілеспрямованого регулювання виробничо-технічних і соціально-економічних процесів.

Успішне управління витратами підприємства може здійснюватися лише за умови наявності чіткої й точної інформації, необхідної для аналізу ситуації та прийняття ефективного управлінського рішення. Функції управління витратами виступають первинними стосовно виробництва, тобто для досягнення певного виробничого, економічного, технічного чи інших результатів перш за все потрібно понести витрати.

У функціях управління розкривається сутність і зміст управлінської діяльності на всіх рівнях управління. Тому критичний аналіз наукових підходів дозволяє визначити критерії управління ефективністю та виокремити основні елементи організаційно-інформаційної моделі комплексної системи управління витратами (рис. 2.16).

В умовах економічної зацікавленості в кінцевих результатах діяльності підприємствам необхідна побудова такої системи управління витратами, яка б спрямовувала на підвищення ефективності використання ресурсів підприємства. Вирішення завдання організації системи управління витратами передбачає реорганізацію всієї системи управління. До цієї системи доцільно віднести дві підсистеми: зовнішню – фінансову, що забезпечує облік майна, виявлення результатів діяльності підприємства та складання звітів, і внутрішню – управлінську, що забезпечує вирішення управлінських завдань на основі одержання оперативної, достовірної інформації про витрати й результати в цілому по підприємству та в розрізі його окремих ділянок.

Ефективне функціонування підприємств харчової промисловості також залежить від своєчасного надходження сировини та ритмічності завантаження їх виробничих потужностей. Ефективна система управління витратами ґрунтується на дотриманні певних принципів – сукупності правил, положень і норм, які спрямовані на оптимізацію витрат підприємства.

Серед загальних принципів управління витратами виділяємо:

- системний характер організації та ведення системи управління витратами, який передбачає побудову стратегічного й оперативного планування, облік і контроль виробничих витрат і продукції, оцінку роботи персоналу як цілісну систему планових, облікових, контрольно-аналітичних та економічних розрахунків, спрямованих на досягнення підприємством загалом високих результатів господарювання;

- самостійне визначення самим підприємством форм і документації системи управління витратами;

- принцип безперервності, що передбачає постійний пошук, передачу,

нагромадження, оброблення та аналіз інформації для потреб управління підприємством;



Рис. 2.16. Основні елементи організаційно-інформаційної моделі комплексної системи управління витратами

– наскрізна уніфікована стабільна систематизація та кодування всіх планово-облікових номенклатур. Цей принцип потребує сталої й вичерпної структуризації всіх інформаційних потоків системи управління витратами;

– принцип взаємодії підрозділів підприємства через дані бюджетів – передбачає визначення регулятивних параметрів внутрішньогосподарського обміну продукцією та послугами за допомогою цінкових інструментів трансфертної природи;

– принцип оцінювання результатів діяльності підрозділів на основі бюджетів і внутрішньої звітності – надає системі управління витратами властивостей інструмента мотивації персоналу як головного елемента економічного механізму підприємства;

– принцип періодичності, що передбачає складання та обговорення

документів системи управління витратами, необхідність здійснення процесу управління витратами за певним графіком, узгодженим із виробничою та збутовою циклічністю діяльності підприємства;

– принцип мінімальної трудомісткості, що потребує орієнтації на досконалі методики, сучасні технічні засоби й відповідне програмне забезпечення (комп'ютерні технології) виконання комплексу планових, облікових, контрольних та аналітичних розрахунків [68, с. 237].

Наведені принципи вказують на загальні напрями побудови системи управління витратами. Доволі високою спостерігається тіснота зв'язку принципів системи управління витратами з їх завданнями. Утім система управління витратами спрямована на вирішення таких завдань:

– виявлення місця й ролі управління витратами як чинника підвищення економічних результатів діяльності;

– визначення витрат за основними функціями управління;

– здійснення контролю за процесом господарської діяльності підприємства;

– нормування, планування витрат за елементами, виробничими підрозділами й видами продукції;

– пошук резервів економії ресурсів й оптимізації витрат [65, с. 19].

Теоретичний аналіз сутнісних характеристик управління витратами дозволяє зробити висновок, що вдосконалення організації управління витратами підприємств слід розглядати як один з найважливіших чинників, що сприяє підвищенню ефективності виробничо-господарської діяльності підприємств харчової промисловості. Від цього залежать покращення конкурентних позицій підприємств на ринку, стабільність його функціонування та динамічний розвиток. Система управління витратами підприємства може вважатися ефективною лише за умови, що вона дає змогу не тільки раціонально використовувати наявні ресурси, а й забезпечувати активний системний пошук можливостей подальшого зниження витрат і, відповідно, розвитку підприємств харчової промисловості в контексті сучасних концепцій антикризового управління виробництвом.

2.13. Соціальна модернізація земельних відносин як механізм розвитку земельних ресурсів в умовах сучасності

Характер нинішніх земельних відносин унеможливило належне вирішення соціально-економічних завдань абсолютної більшості сільських мешканців. Розв'язання зазначених негараздів потребує прийняття якісно нових теоретичних і методологічних підходів розвитку аграрного сектору.

Результативність, успішність вирішення всіх завдань, які покладає перед собою людина, включаючи селян, залежить виключно від неї, від її дій, прагнень, цінностей тощо. Реалізація зазначеного потребує створення певних умов, які би сприяли, забезпечували належне вирішення соціальних завдань, соціального захисту селянина. Указане потребує модернізації земельних

відносин, оскільки чинні спрямовуються, передусім, на задоволення економічних, бізнесових інтересів. Натомість соціальні негаразди на селі часто залишаються поза увагою суб'єктів господарювання. Ідеться про потребу проведення комплексної модернізації земельних відносин, у складі яких важлива роль має бути відведена соціальній компоненті. Із цього приводу автори монографії “Інноваційно-інвестиційна і технологічна безпека трансформації регіональних економічних систем” підкреслюють, що комплексна модернізація країни неможлива без забезпечення соціальної модернізації українського суспільства. Основною метою модернізаційної політики в цій сфері має стати відтворення нової якості життя людини, створення всіх необхідних умов для максимального розкриття її творчого потенціалу, реалізації всіх її інтелектуальних і культурних можливостей [302, с. 8].

Дослідження науковців засвідчують, що головна причина, яка унеможливує належне вирішення соціальних проблем на селі – нинішня ринкова економічна модель. Вихід із цієї ситуації стане можливим завдяки участі в цьому процесі держави. Прийнято вважати, що є сфери соціального відтворення, у яких ринок, про що завчасно відомо, не справляється із задоволенням потреб суспільства або загострює соціальні проблеми – це так звані провали ринку. У цих випадках у держави й pojawiaються особливі функції, що зумовлюють необхідність участі її безпосередньо в процесі відтворення [206, с. 31]. Тобто держава, володіючи адекватним ресурсним потенціалом, інституціональним забезпеченням повинна виправити помилки, які допускаються ринком, зважаючи на те, що головними критеріями ефективності будь-якої економіки світу мають бути не прибуток і навіть не зростання ВВП, а здоров'я народу, поліпшення його трудової життєдіяльності, збереження природи [199, с. 23]. Саме в такому руслі сформовано основні засади концепції сталого розвитку, які розроблені країнами світової спільноти та затверджені Конференцією ООН. Сталий розвиток економічного простору – це загальна концепція стосовно необхідності встановлення балансу між задоволенням сучасних потреб населення і захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їхню потребу в безпечному та здоровому довкіллі [271]. Таким чином, модернізацію земельних відносин в аграрному секторі України слід спрямувати відповідно до засад сталого розвитку. Означене потребує розробки адекватних заходів модернізації земельних відносин аграрного сектору, виходячи з недоліків чинної економічної моделі організації відтворення земельних ресурсів.

Успішність вирішення завдань у вітчизняному аграрному секторі значною мірою залежить від участі в цьому процесі людини. Саме селянин є тією головною силою, на яку покладається вирішення економічних, екологічних, національних та інших важливих проблем, які постають перед сільським господарством. Аналіз засвідчує, що і часу проведення земельної й аграрної реформ у вітчизняному аграрному секторі сільський трудівник не став краще жити. Чинна економічна модель, яка покладена в основу розвитку земельних відносин, призвела, насамперед, до збагачення лише невеликої групи

бізнесових структур. У рамках неоліберальної політики, щоби покращити матеріальний стан вузьких еліт за рахунок більшості суспільства, використовують такі фундаментальні ідеї лібералізму, як свобода й демократія, приватна власність і підприємництво, конкуренція й економічна свобода. Але виступати на словах за них *pro publico bono* й експлуатувати їх в інтересах меншості за рахунок більшості – це дві зовсім різні іпостасі однієї політики [133, с. 62]. В Україні це стосується, передусім, агрохолдингів, власники яких мають у підпорядкуванні десятки, а то й сотні тисяч гектарів сільськогосподарських земель, які використовують для отримання надприбутків. Лейтмотивом участі зазначених агрогосподарств у сільськогосподарському секторі економіки є, як правило, задоволення власних бізнесових інтересів. Натомість вирішення соціальних негараздів, які накопичилися на селі, залишаються поза увагою цих структур. Насамперед це стосується розміру оплати праці. У вітчизняних агрохолдингах середньомісячна заробітна плата працівників нижча в 6–9 разів порівняно з країнами Євросоюзу, що використовують таку саму техніку й технології [159, с. 15].

Організаційні недоліки функціонування нинішніх (особливо великих корпоративних) сільськогосподарських підприємств призводять не лише до зменшення оплати праці на селі, а є причиною зростання безробіття. Велика частина населення витісняється із сільськогосподарських підприємств в особисті селянські господарства. Рівень оплати праці в сільському господарстві на 40 % нижчий від середнього по економіці. У 14 тис. сільських населених пунктів (49 %) відсутні будь-які виробничо-управлінські підрозділи, безробіття та бідність стають спадковими [193]. Більш ніж очевидно, що нині гостро виникла потреба модернізації земельних відносин, спрямувавши їх на вирішення завдань соціального захисту, покращення рівня життя сільських мешканців. Ідеться не лише про підвищення рівня оплати праці, а й ліквідацію безробіття, облаштування сільських територій, побудову новітньої соціальної інфраструктури, запровадження реальних практичних заходів, які би стимулювали молодь після закінчення школи залишатися жити й працювати на селі. За інших умов у найближчому оглядовому періоді на селі залишаться тільки особи похилого віку. За практично стовідсоткового забезпечення житлового фонду в європейських країнах водопроводом і каналізацією в нас показники комфортності житла значно нижчі: обладнано водопроводом лише 29 %, каналізацією – 25 %, гарячим водопостачанням – 13 % і газом – 84 % житлової площі в сільській місцевості. Тому понад половину (57,9 %) обстежених домогосподарств із сільської місцевості незадоволені своїми житловими умовами [223, с. 112].

Належна соціалізація земельних відносин, на наше переконання, залежить від участі в цьому процесі адекватних державних структур, обсягів видатків на соціальний захист селян із бюджету України. Нині вони не є достатніми (табл. 2.35).

Офіційна державна статистика засвідчує, що в Україні четверта частина населення відноситься до соціальної групи бідних. При цьому до уваги бралися інформації Державного центру зайнятості. Разом з тим відомо, що значний

відсоток безробітних не реєструється цією службою. Передусім це стосується сільських господарств населення, які займаються особистим підсобним господарством. Дослідження засвідчують, що понад 90 % домогосподарств не мають грошових прибутків узагалі.

Таблиця 2.35

Видатки зведеного бюджету України на соціальне забезпечення та частка бідного населення у 2000–2011 рр. [70, с. 31]

Показник	Роки											
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Види (% ВВП)	3,5	4,1	5,6	4,8	5,6	9,0	7,6	6,7	7,8	8,1	8,4	8,7
Рівень бідності, %	26,4	27,2	27,2	26,6	27,3	27,1	28,1	27,3	27,0	26,4	24,1	24,0

Селянин, обробляючи власну земельну ділянку, не має достатньо доходів, щоби вирішити соціальні негаразди на селі. Саме цим пояснюються інтенсифікація процесів депопуляції, соціальної деградації, «вимивання» інтелектуального потенціалу, загроза втрати самобутньої культурної спадщини, яка поки що збереглася на селі [138, с. 6]. Ці та інші складнощі організації соціального захисту селян потребують побудови якісно нових земельних відносин. Недооцінка соціальних запитів може призвести до непередбачуваних труднощів. Потрібно рішуче відмовитися від стереотипів ставлення до соціальних потреб сільського прошарку населення, які були сформовані в Україні в умовах командно-адміністративної моделі господарювання. Сьогодні ж мають місце нові, більш складні завдання, які стосуються життя селян. Для освоєння землі необхідно змінити демографічну ситуацію, залучити на село мільйони людей. Але для цього життя на селі повинно стати комфортнішим і привабливішим [1, с. 14].

Модернізація земельних відносин, посилення їх соціальної спрямованості потребує, на наше переконання, запровадження нових засад і підходів, які слід формувати з низу до верху. Початковою фазою на цьому шляху має стати програма соціального відродження і розвитку села. Найважливішою складовою цього документа повинна бути модернізація чинних земельних відносин, передусім, діючих засад землекористування і землеволодіння. Земля, як відомо, для сільських мешканців слугує найважливішим природним ресурсом, уміле користування яким створює всі можливості й умови розв'язання соціально-економічних завдань. Завдяки її властивостям, умілому використанню та розпорядженню, кожен населений пункт може самостійно, без допомоги ззовні розв'язати накопичені тут соціальні негаразди.

Реалізація таких соціальних засад розвитку нині унеможлиблюється низкою чинних законів і підзаконних документів. Ідеться про діюче законодавство, яке слугує базою регулювання процесами володіння, розпорядження, розподілу, використанням земель сільськогосподарського призначення. Вважаємо, що чинний інституціональний супровід не забезпечує

належне вирішення соціальних питань на селі. Навпаки, земельна й аграрна реформи призвели до погіршення умов життя селянина та зруйнували основи організації його соціального захисту. Поділ земельного фонду на дрібні земельні ділянки, що був спрямований на досягнення соціальної справедливості є кроком назад у розвитку земельних відносин. Не применшуючи значущості й важливості господарств населення, ми все ж таки є прихильниками того, що право на володіння землею повинні мати суб'єкти господарювання, що забезпечені (або можуть бути забезпечені) фінансовими ресурсами, мають сформовану (відповідає сучасним вимогам) матеріально-технічну базу, володіють організаторськими й професійними знаннями. Саме такі засади слід покласти в основу організації процесів використання, збереження, покращення та охорони земель у вітчизняному аграрному секторі. Безкоштовна роздача й паювання земель аграрного сектору є не що інше, як організація власного соціального захисту самим селянином, а не державними чиновниками.

Треба усвідомити також, що держава, навіть не зважаючи на збільшення фінансування соціальних проектів, не зможе їх вирішити позитивно на найближчу перспективу. Означене переконливо доводить потребу радикально змінити нинішні взаємовідносини між державою і селянином. Ключова роль при цьому має бути відведена земельним ресурсам, відтворювальний процес яких слід спрямувати, передусім, на задоволення соціальних потреб сільських мешканців. Саме селянин, залежно від того, як він зуміє організувати власне земельне господарство, при адекватній підтримці влади спроможний вирішити особисті соціальні потреби.

Ретроспективний аналіз засвідчує, що характер нинішніх земельних відносин, соціальна сфера на селі, матеріальні, культурні, освітні, духовні запити сільських жителів продовжують вирішуватися на засадах дореформеного періоду. Селянина в той час переконували, що всі його соціальні запити повинна вирішувати надбудова. Саме вона за рахунок державних коштів, фінансових ресурсів сільськогосподарських підприємств, суспільних фондів споживання має забезпечити мешканцю села адекватний побут, охорону здоров'я, доступ до освіти, робочі місця, відпочинок, спортивне й культурне дозвілля тощо.

Проголошення нових (ринкових) засад організації аграрного сектору радикально змінило механізм розв'язання соціальних питань на селі. Причому не на користь селян, які, як і раніше, хочуть вирішувати власні соціальні негаразди на старих засадах. Очевидно, що саме такий підхід до розв'язання соціального захисту спричиняє труднощі на шляху покращення соціального захисту селян.

Соціальна модернізація земельних відносин зможе бути успішно реалізована шляхом трансформації механізму справляння земельної ренти. На нашу думку, частину коштів, які отримує держава як плату за землю, слід цільово, адресно спрямовувати на забезпечення соціального захисту сільських мешканців, розвиток сільських територій. Вирішення зазначеної проблеми можна забезпечити завдяки введенню спеціального податку для корпоративів, агрохолдингів, прибуткових орендних господарств, який би спрямовувався на

розвиток соціальної сфери, захист селянина. Дякуючи таким трансформаціям, з'явиться якісно нове джерело фінансування соціальної сфери та зменшиться навантаження на державний бюджет.

Соціальна модернізація земельних відносин потребує також проведення адекватних перетворень, які стосуються нинішньої організації землеволодіння і землекористування господарствами населення, абсолютної більшості фермерських господарств, виробничих корпоративів, господарських товариств, інших невеликих сільськогосподарських агроутворень. Ідеться про те, що частина з них, одержавши в підпорядкування землю, не можуть самостійно вирішити не лише суспільні, а й власні соціальні негаразди. Хронічна нестача фінансових ресурсів, надмірно слабе матеріально-технічне забезпечення, фізична немічність і неможливість імплементації в процеси організації земельного господарства новацій та прогресивних технологій, відсутність організаторських здібностей унеможливають не тільки поліпшення життєвого рівня власників і користувачів земель, а й гальмують належне розв'язання економічних й екологічних завдань.

Із цією метою слід здійснити заходи з упорядкування землеволодіння й землекористування. Мовиться про потребу проведення заходів щодо оптимізації розмірів землеволодіння, пошук такого господаря землі, який зумів би організувати земельне господарство на засадах ринкової моделі.

Завдяки таким трансформаційним заходам, буде створено фундамент самостійного вирішення абсолютною більшістю домогосподарств завдань, які стосуються не лише належної організації земельного господарства, а й отримання доходів, які слугуватимуть покращенню соціального захисту. Одночасно в тих господарствах населення, які не можуть забезпечити відтворення земельних ресурсів відповідно до нинішніх вимог, частину земельного фонду слід вилучити на користь держави, залишивши їм тільки таку частину, яку вони самостійно зможуть обробляти та доглядати.

Дякуючи цьому, вдасться оптимізувати розміри земельного фонду агрогосподарств, що слугуватиме ключем до зростання їх прибутковості.

Пропоновані заходи не є популярними та беззаперечними, оскільки безпосередньо корелюють із новим перерозподілом земель АПК, порушенням прав приватного землеволодіння. Разом з тим, а ми в цьому глибоко переконані, коли мова йде про соціальний суспільний захист усіх громадян країни, нагальною постає потреба модернізації догматичної теорії приватного землеволодіння, яка була започаткована ще в період «дикого» капіталізму. Нині треба втілити нові засади приватного землеволодіння, які би забезпечували не лише бізнесові інтереси великого капіталу, а всіх громадян держави. Саме в такому форматі рекомендує розвиток земельних відносин Концепція сталого розвитку.

Земельні відносини у вітчизняному аграрному секторі не забезпечують належне вирішення завдань соціального розвитку сільських територій, соціального захисту селян. Лейтмотивом власників і користувачів земельних ресурсів залишається вирішення економічних завдань, задоволення бізнесових інтересів великого капіталу. У результаті цього на селі значно загострилися

соціальні проблеми, продовжує занепадати соціальна інфраструктура, прогресують безробіття, бідність тощо. Ці та інші деструктиви характеру земельних відносин зобов'язують радикально змінити формат їх розвитку. Ідеться про модернізацію чинних земельних відносин, посилення їх соціальної спрямованості. Дослідження засвідчують, що проблеми соціального захисту селян, розвитку соціальної інфраструктури села не є новими. Разом з тим після проголошення ринкових засад організації процесу використання, розподілу земельних ресурсів аграрного сектору вони набули більш гострого, атрофованого характеру. Надмірно швидке подрібнення цілісних земельних фондів, поспішна приватизація земельних ділянок домогосподарствами, руйнація земельного господарства, матеріально-технічної бази, яка формувалася багато десятиліть, не забезпечили кращих умов життя, відпочинку, поліпшення матеріального добробуту сільським мешканцям.

Дослідження засвідчують також, що в Україні донині не вироблено чіткого, зрозумілого, прозорого механізму надання державної допомоги, преференцій для облаштування й розвитку соціальної інфраструктури. Немає концепції, програми розвитку села на найближчу перспективу. Зрозуміло, що за таких ознак земельних відносин село продовжуватиме занепадати, а його мешканці деградуватимуть.

Модернізацію чинних земельних відносин для посилення їх соціальної спрямованості доцільно здійснювати у двох напрямках: за участю держави й самого селянина. Щодо державних структур, то їх участь має бути спрямована на створення умов вирішення соціальних завдань, завдяки кращому використанню земель нинішніми власниками й користувачами. Ідеться про заходи, направлені на зростання прибутковості сільськогосподарської діяльності суб'єктів володіння і користування землею, а також про вдосконалення механізму справляння земельної ренти. Нині ці найбільш важливі, значущі фінансові інструменти не є досконалыми та не впливають позитивно на належне фінансове забезпечення соціальних завдань на селі.

Дієвим заходом стосовно модернізації земельних відносин, який сприятиме покращенню соціального захисту сільських жителів, слугуватиме повторний перерозподіл земельного фонду. Мова йде про формування такої групи організаторів і власників, які здійснюватимуть використання, збереження та охорону земель для вирішення не лише власних, а й суспільних соціальних завдань.

2.14. Роль управління основними засобами в системі ресурсного забезпечення м'ясопереробного підприємства

Сьогодні одним з найбільш актуальних завдань, що стоять перед сучасним підприємством, яке має в своєму розпорядженні складне дороге в

обслуговуванні обладнання є необхідність забезпечення його безпеки та одночасно економічної ефективної роботи.

Важливим моментом при вирішенні цього завдання стає впровадження систем управління основними виробничими засобами та активами підприємства, що складають невід'ємну частину виробничого процесу та дозволяють збільшувати виробничу потужність підприємства за рахунок використання сучасних інформаційних технологій, не вдаючись до закупівель нового обладнання.

Основні засоби, будучи основною базою економічного потенціалу підприємства, визначають її виробничу міць і технічний рівень, отже, і ефективність виробництва. Ця теза особливо актуальна м'ясопереробним підприємствам, які зосередили у структурі власного майна понад чверть основних засобів, задіяних в виробничому процесі. Особливістю управління цими активами в перехідний період є те що з'явилися постійні доповнення та зміни до законодавчих актів щодо низки питань, які тривалий час залишалися невирішеними через брак досвіду і невідповідності багатьох галузей та структур до нових економічних умов. Явними проявами невирішених проблем управління основними засобами стали спад виробництва, банкрутство та ознаки неспроможності підприємств. Тож в подальшому потрібно ефективне управління основними засобами.

На етапі, за умов стабільності економіки та підвищення самостійності регіонів, питання ефективності управління основні засоби на регіональних рівнях носить дедалі більш гострий характеру і центральне місце у економічній політиці суб'єктів господарювання в Україні. Проблема управління основні засоби стає актуальною всім форм підприємств.

Необхідність розробки дійових заходів у сфері ефективності управління основними засобами на м'ясопереробних підприємствах, як одним з інструментів, які забезпечують вирішення комплексу завдань, не тільки на рівні підприємств, а й на рівні регіону. Відсутність ефективної системи управління основними засобами і механізму його реалізації, визначили вибір теми даної роботи.

Беручи до уваги актуальність питання та проводячи вивчення публікацій з даної проблематики, слід зазначити, що в останні роки все частіше науковцями піднімається низка питань, пов'язаних з дослідженнями проблем управління виробництва та основними засобами на підприємствах. Різноманітними дослідженнями цього питання займалися і зробили вагомий внесок у його розвиток такі вчені, як І. О. Бланк, О. І. Амоші, Т. В. Теплова, М. Г. Чумаченка, І. Б. Швець, М. П. Герасимчук, Н. Ю. Брюховецької, О. Є. Кузьмін, В. В. Ковальова, П. А. Орлов, Ю. М. Петрович, В. П. Савчук та інші, так і закордонні вчені І. Ансофф, Е. Нікбахт, Й. Шумпетер, А. Файоль, Г. Емерсон, Ф. У. Тейлор, Г. Форд, Г. Гант, Ф. Гілбрейт, Л. Гілбрейт, Е. Мейо, П. Друкер, Т. Санталайнен, Е. Воутилайне, П. Поренне, І. Х. Ніссінен, Д. Хан та ін. Окремі аспекти управління основними засобами в сучасних умовах української економіки розглядалися у роботах В. М. Нелепа, Г. М. Тарасюк, Л. І. Шваб, Л. І. Федулової, С. І. Дем'яненка, Н. П. Скригун,

Ю. О. Непорожнього та ін.. Огляд цих наукових праць показує, що серед сучасних дослідників немає чітко сформованої думки щодо сутності категорії “управління основними засобами”. Більш того, підходи науковців до її визначення часто значно суттєво відрізняються між собою за основними характеристиками. Зокрема, потребує уточнення трактування поняття “управління основними засобами на м’ясопереробних підприємствах”, яке має не тільки теоретичне, але й важливе практичне значення для підвищення ефективності господарювання, а також слід розглянути даний процес із врахуванням ресурсного забезпечення підприємства. Отож, незважаючи на багаторічні напрацювання, багато важливих питань, на нашу думку, залишається не вирішеними і потребують подальшого дослідження.

В тлумачних словниках розглядають в основному загальне поняття “управління”, як цілеспрямований програмований чи довільний вплив на об’єкти задля досягнення кінцевої мети за допомогою процесорів, явищ, процесів, коли є з ними взаємодія в режимі детермінованої чи довільної програми (регламенту) [41].

В економічному словнику Й. С. Завадський подає трактування поняття “управління” як свідомого цілеспрямованого впливу з боку суб’єктів (органів управління) на людей чи економічні об’єкти, який здійснюється з метою скерувати їхні дії та отримати бажані результати, а також автор розглядає поняття “управління активами” як інвестиційна стратегія, яка передбачає випуск нових цінних паперів, визначення вартості закладу, можливості позичальника сплатити борг, а також виплату процентів за позичку [90, с. 322].

У “Тлумачному словнику економіста” знаходимо визначення управління підприємством як сукупність методів та прийомів керівництва колективом людей, усіма ланками підприємства для організації та координації в процесі виробництва. Також С. М. Гончаров розглядає поняття “управління активами” – це діяльність фірми щодо прибуткового розміщення власних і залучених коштів (розрізняючи при цьому управління поточними активами, оборотними активами та основним капіталом) [288, с. 245].

В. Коноплицький в “Толковому словнику економічних термінів” подає визначення управління як процесу регулювання стану економічної системи господарського об’єкта, при цьому наголошує що методи управління залежать від специфіки керованого об’єкта, але завжди передбачається виділення періоду, на який поширюються управлінські рішення [135, с. 1108].

В свою чергу згідно з визначенням представленому у “Економічній енциклопедії” управління – це елемент, складова виробничих, підприємницьких та інших відносин, що ставлять своїм завданням координувати, погоджувати діяльність людей і трудових колективів щодо організації виробництва матеріальних благ, їх розвитку, реалізації, продажу, споживання. Також автор подає трактування поняття “управління майном” – встановлення власником майна правил, умов його використання, здавання в оренду, продажу; право розпоряджатися майном, передане власником іншій особі [79].

Досліджуючи загальні питання управління, фінські економісти Т. Санталайнен, Е. Воутилайне, П. Поренне, І. Х. Ніссінен дійшли висновку, що

управління підприємством базується на принципі управління за результатами. Згідно з цією концепцією, управління має на меті досягнення необхідних результатів діяльності. Управління за результатами передбачає вплив на процес реалізації визначеної мети на всіх етапах – на стадії планування, виконання та контролю за виконанням. Науковці розглядають управління як вплив на організацію, що складається з планування діяльності, постановки виробничих завдань, створення системи вимірювання та оцінки виконаної роботи, контролю за виконанням завдань, подальшого вдосконалення процесу управління [292, с. 20-23].

Метою управління основними засобами підприємства є забезпечення максимально ефективного використання при мінімальних витратах на їх утримання та обслуговування.

Основні завдання, які потрібно розглядати при вивченні питання управління основними засобами м'ясопереробних підприємств є:

- визначення розміру потреби в прирості основних засобів;
- розробка плану розвитку матеріально-технічної бази підприємства;
- вибір форми задоволення потреби в прирості основних засобів;
- обґрунтування ремонтної політики підприємства;
- оптимізація строків експлуатації основних засобів;
- зниження витрат на обслуговування виробничих активів;
- підтримка максимальної готовності та працездатності виробничих активів;
- мінімізація експлуатаційних витрат;
- підвищення надійності обладнання;
- підвищення прибутку підприємства.

Управління основними засобами – це управлінська методологія, основною метою якої є підтримка робочої готовності виробничих активів за рахунок оптимізації технічного обслуговування, ремонтів, матеріально-технічного забезпечення та використання трудових ресурсів.

Управління основними засобами є найважливішим завданням сучасного капіталовкладення підприємства. Значна частина його витрат пов'язана з підтримкою основних засобів (техніки, обладнання, будівель, споруд) в експлуатаційному стані, причому ця діяльність здійснюється в рамках жорстких вимог: з одного боку до термінів, своєчасності і якості технічного обслуговування і ремонту, з іншого боку – до обсягу матеріальних, фінансових і кадрових ресурсів. Функцію управління в цій сфері виконують відповідні фахівці, технічний менеджмент компанії, область відповідальності яких – ефективність процесів техобслуговування і ремонту [259, с. 87].

На думку Г. Г. Кірейцева та В. А. Нехай більшість проблем, що виникають у процесі управління господарською і фінансовою діяльністю підприємства, обумовлені недостатнім використанням інформаційної, контрольної та прогностичної функції обліку. Частина з них зумовлена не сформованістю ринкових інфраструктур, інститутів та систем управління, а отже, і його організацією [124, с. 84].

А.М. Кузьмінський, Ж.Б. Бонев, В.И. Смолянинов вважають, що мета обліку полягає не лише в одержанні фактичної інформації про господарську діяльність, а й у забезпеченні потреб управління. Тому велике майбутнє вони надають прогностичному обліку, завданням якого є, зокрема, розробка проектів управлінських рішень або їх варіантів [143, с. 123].

Проведений аналіз наукових джерел свідчить про те, що на сучасному етапі розвитку теорії та практики управління процес управління основними засобами на м'ясопереробних підприємствах України недостатньо досліджений. Зокрема, потребують розробки та обґрунтування науково-методичні засади щодо узагальненого розуміння сутності та особливостей організаційно-економічного забезпечення управлінського механізму. Також майже відсутній аналіз фінансової звітності м'ясопереробних підприємств, які враховували б їхнє ресурсне забезпечення.

Для успішної роботи та утримання високого рівня конкурентоспроможності суб'єктам господарювання доводиться випереджати своїх конкурентів не тільки за рівнем виробничих технологій і показниками основної операційної діяльності, але й за якістю управлінської системи, адже своєчасне забезпечення керівників інформацією про виробничу діяльність є основою ефективного управління. Не менш важливим для ефективного функціонування підприємства є формування і раціональне використання ресурсного забезпечення для кожної сфери його управлінської діяльності, зокрема, управління основними засобами. Тому на нашу думку слід розглянути поняття "ресурсне забезпечення", для більш чіткого проведення аналізу.

Структура ресурсного забезпечення для кожної організації є індивідуальною, виходячи із специфіки галузі, у якій вона функціонує, рівня економічного розвитку, стану потенціалу розвитку, вибраної стратегії подальшого розвитку тощо [124, с. 2].

Ресурсне забезпечення підприємства – це комплекс заходів із забезпечення підприємства ресурсами відповідного виду і складу, що включає механізми пошуку, отримання, зберігання, накопичення, планування, обліку, використання і витрат [124, с. 3].

Ресурсне забезпечення розвитку м'ясопереробних підприємств можна визначити як сукупність певних видів ресурсів (матеріальних, технологічних, трудових, фінансових, інформаційних, інтелектуальних) і джерел їх формування, що безпосередньо беруть участь у процесах розвитку підприємства або можуть бути мобілізовані з метою забезпечення широкомасштабного використання його потенційних можливостей та переходу підприємства до якісно нового стану. Ресурсне забезпечення враховує спрямування, розширення, поповнення і відтворення джерел ресурсів і лише через можливість участі ресурсів у функціонуванні та розвитку підприємств створюється його ресурсний потенціал.

В загальному, елементами ресурсного забезпечення розвитку підприємства можна вважати всі види ресурсів, які певним чином пов'язані з функціонуванням та розвитком підприємства. Головна проблема аналізу складових ресурсного забезпечення полягає в тому, що всі його елементи

повинні функціонувати як взаємопов'язана сукупність. Саме тому, важливим завданням є визначення ролі кожного окремого елемента виробництва, а зокрема основних виробничих засобів, які являються ваговою складовою м'ясопереробного підприємства. Найбільш об'єктивним методом дослідження ролі управління основними засобами в ресурсному забезпеченні м'ясопереробного підприємства виступає аналіз його складових елементів, що утворює системний підхід.

В умовах ринкової економіки розвиток м'ясопереробних підприємств та ефективного використання їх потенціалу на тривалу перспективу можливі лише при використанні досягнень науково-технічного прогресу.

Таблиця 2.36

Перелік підприємств м'ясопереробної промисловості

№ п/п	Найменування підприємств	Адреса
1	ПАТ "ІВАНО-ФРАНКІВСЬКИЙ М'ЯСОКОМБІНАТ"	м. Івано-Франківськ
2	ВАТ "ІВАНО-ФРАНКІВСЬКИЙ ПТАХОКОМБІНАТ"	
3	ТОВ ФІРМА "НАДІЯ"	
4	ПРИВАТНЕ ЗВКП "ЕЛІТА"	Галицький р-н
5	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО ПРИВАТНЕ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКЕ ПІДПРИЄМСТВО "ЯВСОН"	Городенківський р-н
6	ПП "РОМЕН-ДОЛИНА"	Долинський р-н
7	АГРОФІРМА "ПРУТ"	Коломийський р-н
8	ФГ "ПРОМЕТЕЙ"	
9	СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКЕ ТОВ "КОРНИЧ"	
10	ПП "ТЕРМЕС-1"	
11	ФЕРМЕРСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО "СОПІВСЬКЕ В"	
12	ФГ "ДЕЛСО"	
13	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "АГРОФІРМА "ДОБРОБУТ ПРИКАРПАТТЯ""	Надвірнянський р-н
14	БУКАЧІВСЬКЕ ЗАГОТІВЕЛЬНО ВИРОБНИЧЕ ПІДПРИЄМСТВО ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО "ЗАГОТПРОДУКТ"	Рогатинський р-н
15	ДП "М'ЯСОПЕРЕРОБНИЙ КОМПЛЕКС" "РОСАНА" ТОВ "РОСАН-АГРО"	
16	ТОВ ВКФ "ВАРТО"	Снятинський р-н
17	ТОВ "ПТАХОФАБРИКА СНЯТИНСЬКА НОВА"	
18	ТОВ "М'ЯСОДАР"	Тлумацький р-н
19	ПАТ "АВАНГАРД"	Тисменицький р-н
20	ДП "ЯМНИЦЯ" ВАТ "ІВАНО-ФРАНКІВСЬКЦЕМЕНТ"	
22	ПП "МАР-МИХ"	
23	СПОЖИВЧЕ ТОВАРИСТВО "ЗАХІД-ПРОД"	
24	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО "ТЕРЕЗИ"	

Сучасний рівень конкурентоспроможності на ринку продовольчих товарів потребує від м'ясопереробних підприємств використання нових якісних технологій, сучасного обладнання і кваліфікованих кадрів, які спроможні здійснювати виробництво конкурентної продукції з найменшими збитками і

високим економічним ефектом. Саме тому, для оцінки ринкової стійкості сучасних м'ясопереробних підприємств і здійснення ними ефективної виробничо-господарської діяльності потрібно враховувати їх ресурсне забезпечення.

М'ясна промисловість Івано-Франківської області включає в себе 24 підприємств, які здійснюють переробку м'ясної продукції. Найменування та групування про районах підприємств даної галузі представлений у таблиці 1.

Окрім вище зазначених м'ясопереробних підприємств в Івано-Франківській області є значна кількість приватних підприємців, які здійснюють свою діяльність в даній галузі, цим самим збільшуючи обсяги виробництва м'ясної продукції.

Політика управління основними засобами підприємства передбачає постійне здійснення перегляду наявного складу основних засобів і порівняння його з отриманими фінансовими результатами. При цьому використовується це порівняння з попередніми роками і визначається при якій політиці і при якій структурі виробничих фондів підприємство працювало найрентабельніше і на разі визначаються шляхи оптимізації складу виробничих засобів [143, с. 21].

Для більш наглядного вивчення та аналізу основних засобів розглянемо їх склад на м'ясопереробних підприємствах області поданому в таблиці 2.37.

Таблиця 2.37

Склад і структура майна м'ясопереробних підприємств

Показники	2006 р.		2007 р.		2008 р.		2009 р.	
	сума, грн	%	сума, грн	%	сума, грн	%	сума, грн	%
I. Необоротні активи:	149952,6	0,52	182219,8	0,45	214141,1	0,35	135295,9	0,40
Нематеріальні активи	31664,8	0,11	55882,1	0,13	115674	0,18	90906,1	0,27
Основні засоби	118185,8	0,40	128201,4	0,32	98409,4	0,16	44550,6	0,13
Інші необоротні активи	102,0	0,0002	495,2	0,0004	281,0	0,0003	280,2	0,0008
II. Оборотні активи	131854,1	0,45	219089,7	0,54	341393,6	0,57	199865,1	0,60
III. Витрати майбутніх періодів	8528,9	0,03	1608,7	0,01	39767,5	0,08	151,5	0,0004
Всього	290335,6	100	402918,2	100	595302,2	100	335312,5	100

Вартість майна за аналізований період зменшилася на 27 % або 73635,2 тис. грн. при цьому змінилася і структура майна. Зменшилася частка необоротних активів в його складі на 12 %. Вартість оборотних активів значно перевищує вартість необоротних і становить 60 % від загальної вартості майна.

В цілому, роблячи висновок про ефективність господарської діяльності м'ясопереробних підприємств слід зазначити, що в даний час економічне становище організації досить не стійке.

Для ефективного управління доцільно розглянути динаміку основних засобів (рис. 2.17) в переробній галузі на Івано-Франківщині за 2006-2012 роки (по фактичних цінах на кінець року, млн. грн.).

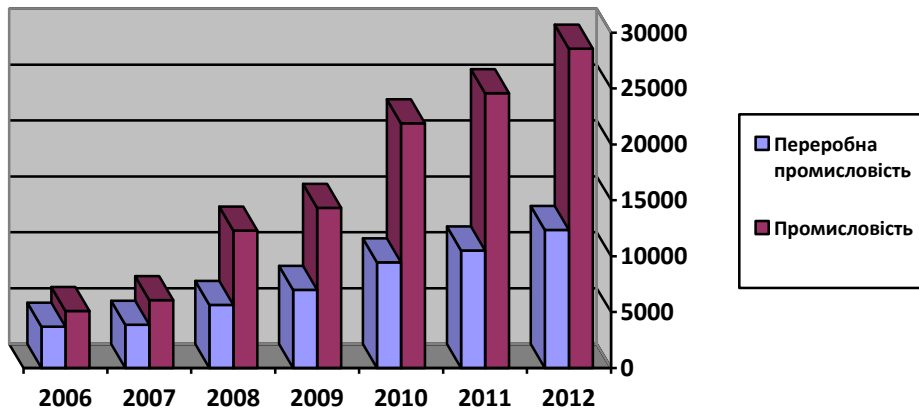


Рис. 2.17. Динаміка основних засобів на підприємствах Івано-Франківщини

Проаналізувавши динаміку основних засобів на промисловості області та переробній галузі зокрема, слід зазначити, що чітко спостерігається збільшення наявного складу активів у підприємствах, що означає оперативне оновлення, модернізацію, реконструкцію та розширення виробництва. В порівнянні в 2012 році переробна промисловість зросла у 3,4 рази відповідно до 2006 року, а в загальному промисловість 5,6 рази. Це позитивно впливає на збільшення кількості виробництва якісної та екологічно чистої продукції, поновлення асортименту, механізацію виробництва та зменшення трудових ресурсів. Частка переробної промисловості в сукупності загальної становить 23,2 % станом на 2012 рік, а в 2006 році була тільки 13,7 %. Отже, дана галузь розвивається прогресивними темпами, про що свідчать наведені показники.

Аналіз основних фондів може проводитися за кількома напрямками, розробка яких у комплексі дозволяє дати оцінку структури, динаміки та ефективності використання основних засобів і довгострокових інвестицій.

Основні напрямки аналізу основних засобів та відповідні завдання, які вирішуються в рамках кожного напрямку, представлені в таблиці 2.37.

Вибір напрямків аналізу і розв'язання аналітичних завдань визначається потребами управління. Аналіз структурної динаміки основних засобів, інвестиційний аналіз складають зміст фінансового аналізу. Оцінка ефективності використання основних засобів і витрат з їх експлуатації відносяться до управлінського аналізу, однак чіткої межі між цими видами аналізу немає.

У ході аналізу основних засобів на м'ясопереробних підприємствах нам необхідно оцінити розміри, динаміку і структуру вкладень капіталу підприємства в основні засоби, виявити головні функціональні особливості виробничої діяльності аналізованої галузі, їх використання по узагальнюючих і приватним показникам, розрахувати вплив використання основних засобів на обсяг виробництва продукції та інші показники.

З цією метою буде вироблено зіставлення даних на початок і кінець звітного періоду по всіх елементах основних засобів. В якості джерел бухгалтерської інформації для аналізу основних засобів використані форми № 11-ОЗ річної бухгалтерської звітності підприємств.

Основні напрями та завдання аналізу основних засобів

Основні напрями аналізу	Завдання аналізу
Аналіз структури динаміки основних засобів	Оцінка розміру структури вкладень капіталу в основні засоби Визначення характеру і розміру впливу зміни вартості основних засобів на фінансовий стан підприємства та структуру балансу
Аналіз ефективності використання основних засобів	Аналіз руху основних засобів Аналіз показників ефективності використання основних засобів Аналіз використання часу обладнання Інтегральна оцінка використання устаткування
Аналіз ефективності затрат по утримання та експлуатації обладнання	Аналіз витрат на капітальний ремонт Аналіз витрат по поточному ремонту Аналіз взаємозв'язку обсягу виробництва, прибутку і витрат з експлуатації обладнання
Аналіз ефективності інвестиції в основні засоби	Оцінка ефективності капітальних вкладень Оцінка ефективності залучення позик для інвестування

Узагальнена картина процесу руху та оновлення основних засобів у розрізі стандартних класифікаційних груп отримана за даними форми № 5 (“Додаток до бухгалтерського балансу”, розділ “амортизується майно”). Оцінка змін проводиться за первісною вартістю основних засобів.

Основні засоби займають більше 60 % майна м'ясопереробних підприємств, тому однією з центральних проблем в даний час для підприємств посідає їх раціонального використання. Від вирішення цієї проблеми в кінцевому підсумку залежать перспективи розвитку діяльності підприємств.

Проаналізуємо структуру основних засобів за первісною вартістю за 2008-2012 рр. Аналіз структури основних фондів має важливе значення для оцінки оптимальності розміщення основних засобів по галузях діяльності організації, структурним підрозділам, а також для виявлення частки окремих видів основних засобів.

З таблиці 2.38 видно, що за аналізований період відбулися незначні зміни в структурі основних засобів м'ясопереробних підприємств. Найбільшу питому вагу в складі основних засобів займають будівлі: понад 56 %.

При розгляді динаміки зміни питомої ваги активної частини основних засобів ми виходимо з того, що курс взятий організаціями на першочергове спрямування капітальних вкладень на технічне переозброєння і реконструкцію, що означає більш швидке зростання і оновлення цієї частини обладнання. Підвищення питомої ваги активної частини засобів характеризує прогресивність їх структури, зростання технічної оснащеності підприємства, сприяє збільшенню випуску продукції, зростанню фондівіддачі. Причому темпи зростання машин і устаткування повинні, як правило, випереджати темпи зростання інших основних засобів.

Аналіз структури основних засобів на м'ясопереробних підприємствах

Види основних засобів	2008 р.		2009 р.		2010 р.		2011 р.		2012 р.	
	Сума, грн	%	Сума, грн	%	Сума, грн	%	Сума, грн	%	Сума, грн	%
Земельні ділянки	1225	19	1025	15	1123	18	1256	11	1263	10
Будинки, споруди та передавальні пристрої	1032	20	958	12	969	13	987	12	956	15
Машини та обладнання	2659	23	2365	29	2635	26	2865	16	2986	19
Транспортні засоби	3693	22	3345	22	3945	25	3658	29	3565	29
Інструменти, прилади та інвентар	258	1,5	362	1,2	352	1,1	365	1	364	1
Інші основні засоби	236	1,4	452	1,3	455	1,2	463	1	462	1
Всього	9103	100	8507	100	9479	100	9594	100	9596	100
В тому числі активна частина	7052		6320		8572		8052		8196	

М'ясопереробні підприємства є важливою ланкою в господарському комплексі Івано-Франківщини, у зв'язку з цим виникає потреба в детальному дослідженні стану та ефективності використання їх ресурсного потенціалу. За інформацією Івано-Франківської обласної державної адміністрації, промисловість належить головна галузь в економіці області, її внесок у створення валової доданої вартості протягом останніх років складає близько 24,0 %. Івано-Франківщина є однією з промислово розвинених областей Західного регіону країни і забезпечує близько 2,0 % загальнодержавного обсягу реалізованої промислової продукції. Понад 54,6 % загальних обсягів реалізованої промислової продукції забезпечується у переробній промисловості [214, с. 7-10; 275, с. 181]. Переробна галузь об'єднує підприємства з виробництва харчових продуктів для забезпечення потреб внутрішнього регіонального та зовнішнього національного ринків, налічує понад 70 великих підприємств 9 підгалузей. У харчовій промисловості регіону важливе місце займає м'ясна промисловість.

З метою регулювання та прогнозування ринків сільськогосподарської продукції і продовольства відбувається кооперування сільськогосподарських товаровиробників з підприємствами харчової та переробної промисловості, закладами торгівлі. Прикладом такої діяльності є: ПАТ "Івано-Франківський м'ясокомбінат", який об'єднує дочірні підприємства із дорощування великої рогатої худоби і свиней з подальшою їх переробкою у Калуському, Коломийському, Тисменицькому і Тлумацькому районах, а також ТзОВ "Росан-Агро" Рогатинського району вирощує свині, виготовляє продукцію із свинини та реалізує продукцію через власну торгівельну мережу.

Впродовж 2006-2011 років обсяги реалізованої продукції м'ясопереробної промисловості Івано-Франківської області зросли у 3,4 рази і у 2011 році склали 2635 млн. грн. проти 637 млн. грн. у 2006 році (рис. 2.18).

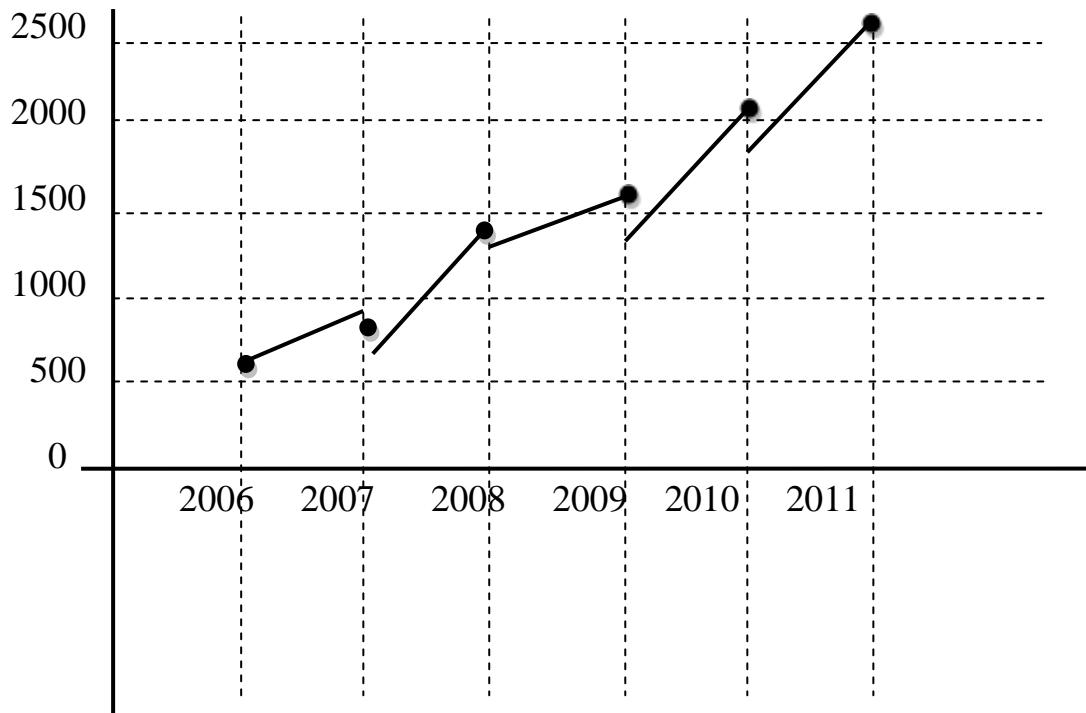


Рис. 2.18. Обсяги реалізованої продукції м'ясопереробної промисловості Івано-Франківської області за 2006-2011 роки

Джерело: розраховано на підставі [214]

Збільшення обсягів виробництва галузі відбулося за рахунок освоєння нових видів конкурентоспроможної продукції, впровадження сучасних технологій, залучення вітчизняних та іноземних інвестицій, а також розширення ринків збуту продукції. За даний період зросла кількість працівників даної галузі та їх заробітна плата (табл. 2.39).

Таблиця 2.39

Індикатори розвитку харчової промисловості Івано-Франківської області за 2006-2011 роки

Індикатори	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Обсяг реалізованої продукції, млн. грн.	637,8	938,0	1398,9	1595,5	1921,5	2544,5
Інвестиції в основний капітал, млн. грн.	79,6	195,0	88,4	49,8	65,6	59,4
Прямі іноземні інвестиції (на кінець року), тис. дол. США	3182,4	3751,3	3989,1	3592,4	7060,6	1163
Кількість працівників галузі, осіб	5180	5304	4635	6269	6060	6441
Середня заробітна плата в галузі, грн.	660	906	1222	1267	1466	1596

Упродовж 2006-2012 років в Івано-Франківській області спостерігається зменшення обсягів виробництва найважливіших видів харчових продуктів та напоїв, окрім виробництва свинини, м'яса і супутніх продуктів світської птиці (табл. 2.40).

Таблиця 2.40

Виробництво основних видів продукції у м'ясопереробній промисловості у 2006-2012 роках на Івано-Франківщині, тис. грн

Види харчових продуктів	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Яловичина і телятина, свіжі (парні) чи охолоджені	156	160	128	94,3	87,2	64,0	61,5
Яловичина і телятина, морожені	43,9	61,5	39,4	26,9	24,1	17,8	16,2
Свинина, свіжа (парна) чи охолоджена	130	179	157	130	164	202	190
Свинина морожена	25,4	24,0	14,2	5,4	7,5	8,6	13,3
М'ясо субпродукти харчові свійської птиці, свіжі чи охолоджені	327	458	572	649	693	742	761
М'ясо субпродукти харчові свійської птиці, морожені	90,5	90,1	82,3	90,1	90,7	84,6	94,4
Вироби ковбасні	301	330	335	272	283	292	294
Всього	1073,8	1302,6	1327,9	1267,7	1349,5	1411	1430,4

Зокрема, впродовж 2006-2012 років виробництво свіжої свинини збільшилося у 1,5 рази, виробництво м'яса і субпродуктів свіжих харчової свійської птиці зросло у 2,3 разів, однак знизилася виробництво яловичини і телятини 0,39 рази, відповідно виробництво виробів ковбасних здебільшого залишається на сталому рівні.

Надходження продукції тваринництва на м'ясопереробні підприємства також являється однією із складових для проведення аналізу, адже своєчасність і оперативність одержання сировинної бази виступає вагомим чинником для забезпечення безперебійного процесу виробництва конкурентоспроможної і якісної продукції (табл/ 2.41).

Таблиця 2.41

Надходження продукції тваринництва на переробні підприємства області (тис. грн)

Роки		2008	2009	2010	2011	2012
Худоба та птиця (у живій вазі)						
Надійшло, всього		39,1	26,9	22,3	23,3	22,9
в тому числі від	сільських підприємств	11,6	7,5	7,1	8,1	15,6
	господарств населення	12,5	6,7	7,8	6,3	5,5
	інших господарських структур	5,8	2,1	0,1	0,2	1,8
Із загального обсягу за видами						
велика рогата худоба		18,7	9,2	8,2	7,2	6,3
свині		11,6	7,3	7,1	7,4	14,9
птиця		8,7	10,3	6,9	8,5	1,9

Проаналізувавши подані показники в таблиці, слід відмітити, що порівнюючи 2008-2012 рр. надходження продукції тваринництва на м'ясопереробні підприємства знизилася на 16,2 тис. грн., це означає що зменшилися обсяги виробництва м'ясної продукції.

Систематизація всіх показників дає можливість ефективно управляти основними засобами, а також проводити аналіз визначаючи:

– коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства показує питому вагу залишкової вартості основних засобів у загальній вартості майна підприємства і визначається як відношення залишкової вартості основних засобів до валюти балансу;

– коефіцієнт мобільності показує скільки обігових коштів припадає на одиницю не обігових (основних засобів). Збільшення коефіцієнтів мобільності всього майна і оборотних активів підтверджує тенденцію прискорення оборотності майнових засобів підприємства. Слід зазначити, що низька мобільність оборотних активів не завжди є негативною. За високої рентабельності продукції підприємства здебільшого спрямовують вільні кошти на розширення виробництва.

Узгодженість показників, врахування фактора часу, цільовий характер розрахунків та комплексність використання всіх методів являється, на нашу думку, запорукою виготовлення якісної продукції на м'ясопереробних підприємствах та прийняття оперативних управлінських рішень, що дасть можливість отримати максимальний прибуток.

Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства обраховується за формулою:

$$K_{\text{вар.о з}} = \frac{\text{Залишкова вартість основних засобів}}{\text{Валюта балансу}}$$

Також розрахуємо коефіцієнт мобільності для ефективного відображення стану основних засобів на м'ясопереробних підприємствах з врахуванням складу обігових коштів, він обчислюється за формулою:

$$K_{\text{мобільності}} = \frac{\text{Вартість обігових коштів}}{\text{Вартість основних засобів}}$$

Таблиця 2.42

Коефіцієнт вартості основних засобів та мобільності м'ясопереробних підприємств за 2008-2012 рр.

Назва показників	2008	2009	2010	2011	2012
Коефіцієнт вартості основних засобів у майні підприємства	16,52	13,28	15,36	12,48	12,04
Коефіцієнт мобільності	0,57	0,60	0,61	0,63	0,69

Згідно з результатами даних балансу м'ясопереробних підприємств розрахуємо ці коефіцієнти за відповідні роки, а одержані показники відобразимо на графіку.

Розглянувши коефіцієнти вартості та мобільності, слід зазначити, що вартість основних засобів в майні м'ясопереробних підприємств знизилася на 4,48 %, це означає, що підприємствам вигідніше залучати основні засоби в сторонніх організації, ніж їх утримувати самостійно. Коефіцієнт мобільності збільшився в порівнянні з 2008 роком на 8 %, це результат збільшення обігових коштів на м'ясопереробних підприємствах. На нашу думку, доцільно було б підприємствам обігові кошти спрямувати на оновлення складу основних засобів.

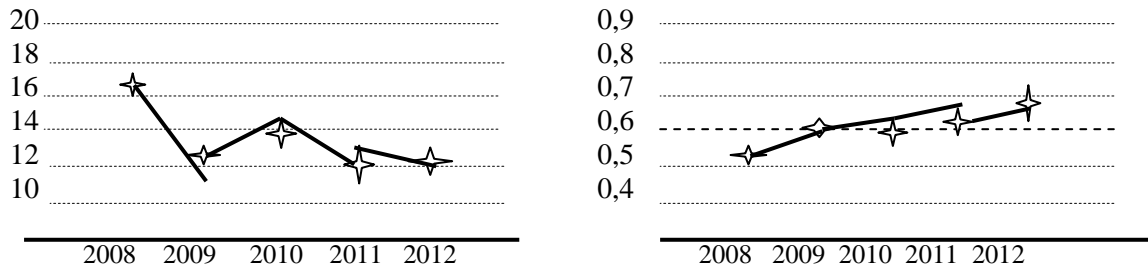


Рис. 2.19. Графік відображення коефіцієнтів вартості основних засобів та коефіцієнта мобільності

Щоб оптимально використовувати основні виробничі засоби і в результаті збільшити обсяг продукції (обсягу перевезень) при мінімальних матеріальних витратах необхідно сформулювати систему показників, на основі якої можна розробити чітку програму підвищення ефективності конкурентоспроможності та продуктивності праці. Проаналізувавши різні літературні джерела, було відображено взаємозв'язок між узагальнюючими показниками ефективності використання основних засобів. На нашу думку, впровадження такої схеми, буде сприяти формуванню якісної системи оцінювання ефективності основних фондів. Отже, найважливішими показниками підвищення рівня ефективності використання основних фондів підприємства є зростання обсягів виробленої ним продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

Одним з головних факторів підвищення ефективності основних засобів є їх оновлення та технічне вдосконалення. Тому підвищення ефективності використання основних засобів в даний час має велике значення. Застосування на практиці розроблених заходів у цілому на підприємствах дасть змогу збільшити обсяг випуску товарної продукції, підвищити показник фондоддачі, збільшити прибуток від реалізації, а отже рентабельність виробничих фондів підприємства.

РОЗДІЛ III. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Економіко-правові та організаційні аспекти внутрішнього аудиту як форми корпоративного фінансового контролю у приватному секторі економіки

Сучасний розвиток бізнес-середовища, під час якого спостерігається зміщення акцентів в організації господарської діяльності у бік корпоратизації, призвів до змін в організації та проведенні внутрішнього контролю. Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, Т.О. Каменська, О.А. Петрик, І.І. Пилипенко, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, та інші вважають, що однією з причин такої зміни є реалізація концепції внутрішнього аудиту. Однак, така концепція залишається остаточно не сформованою, адже стосовно внутрішнього аудиту велика низка питань ще не знайшла належної відповіді. Зокрема, вартими уваги у дослідженні внутрішнього аудиту є погляди науковців на те, у чиїх інтересах та хто має його здійснювати, а також те, хто організовує його проведення. В окремих інформаційних джерелах зазначається, що відділ внутрішнього аудиту діє в інтересах: суб'єкта господарювання [32]; органів його управління [116, 163]; власників [211, 281], керівництва підприємства [248]; управління, керівництва і підприємства у цілому [212]; працює виключно для керівників чи власників підприємства [112].

У публікаціях останніх років ставлення до місця і ролі внутрішнього аудиту у системі управління набуває суттєвої трансформації, адже зазначається на його безальтернативності здійснення в акціонерних товариствах, холдингових компаніях, інвестиційних фондах та інших корпоративних структурах [213, с. 6]. На думку багатьох науковців-економістів, єдиним способом розв'язання проблеми задоволення інформаційних потреб керівних органів суб'єктів господарювання є проведення на великих і середніх підприємствах внутрішнього аудиту. Поряд із цим має місце й полеміка щодо визнання таких контрольних дій внутрішнім аудитом. Також залишається остаточно не визначеним перелік суб'єктів господарювання, власники або засновники яких мали б проводити такий контроль.

Досвід прийняття рішень засновниками, власниками, акціонерами спонукав останніх до застосування кардинальних змін та пошуку способів організації та вчинення контролю власників (засновників) акціонерів.

Єдиним варіантом, який пройшов відповідну апробацію був варіант запровадження у практику корпоративного управління внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит зародився у західних країнах на початку ХХ ст. і в зв'язку зі зростанням обсягів операцій і децентралізації компаній наприкінці 40-х років набув широкого поширення. У 1941 р. у США було створено Інститут внутрішніх аудиторів – професійну асоціацію внутрішніх аудиторів, метою діяльності якого були визначені розвиток і популяризація професії

внутрішнього аудитора, а також розробка і подальше удосконалення стандартів професійної діяльності. Відповідно до стандартів Інституту внутрішніх аудиторів внутрішній аудит – це надання групою (підрозділом) фахівців об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення господарської діяльності організації.

Найбільш складним питанням в дослідженні організаційних аспектів внутрішнього аудиту є встановлення правових підстав щодо створення відділів внутрішнього аудиту або проведення внутрішнього аудиту уповноваженими особами, й визначення учасників відносин у сфері господарювання, оперативна управлінська діяльність яких мала б оцінюватися завдяки проведенню внутрішнього аудиту.

У цілому зміни, що відбулися у царині унормування відносин у сфері господарювання приватного сектору економіки, внесли суттєві зміни у питання організації та проведення як внутрішньогосподарського контролю (контролю керівника), так і внутрішнього контролю власників/засновників/учасників.

Нині суб'єктами господарювання приватного сектору економіки є:

- суб'єкти, що діють на основі лише приватної власності;
- суб'єкти, у статутному фонді яких частка приватної власності становить величину, яка забезпечує право вирішального впливу на господарську діяльність.

Прикладами таких суб'єктів господарювання є приватні підприємства всіх видів економічної діяльності, у т. ч. селянські (фермерські) господарства, підприємства з іноземними інвестиціями, іноземні підприємства, об'єднання підприємств, серед яких асоційовані підприємства та холдинги, фінансово-кредитні установи (банки, кредитні спілки, ломбарди, страхові компанії тощо).

Слід мати на увазі, що, відповідно до чинного на момент створення підприємств законодавства, в Україні були створені і діють до цього часу й інші види підприємств: індивідуальні, сімейні, спільні (в тому числі з іноземними інвестиціями).

Одним з найбільш суперечливих питань є існування підприємств колективної власності. Поняття підприємства колективної власності вміщене в ч. 1 ст. 93 ГКУ [59], згідно з якою підприємством колективної власності визнається корпоративне або унітарне підприємство, що діє на основі колективної власності засновника (засновників). Встановлення факту функціонування підприємств колективної власності нормами ГКУ викликає певні заперечення, адже Закон України “Про власність”, в якому були норми щодо колективної власності [98] втратив чинність. Разом з тим підприємства колективної власності існують, тому розгляд особливостей їх функціонування залишається актуальним. Так, відповідно до ч. 2 ст. 93 ГКУ до підприємств колективної власності належать: виробничі кооперативи, підприємства споживчої кооперації, підприємства громадських та релігійних організацій, інші підприємства, передбачені законом.

Виробничий кооператив є одним з типів кооперативів (іншими типами кооперативів є обслуговуючі та споживчі кооперативи), що можуть бути створені в Україні. Правове становище виробничого кооперативу визначається

статтями 94-110 ГКУ. Аналіз ст. 99 ГКУ свідчить, що право здійснення контрольних функцій членами виробничого кооперативу не передбачене ГКУ, хоча нормами ГКУ встановлено, що виробничі кооперативи створюються та здійснюють свою діяльність за принципами:

- контролю розподілу доходу між членами кооперативу відповідно до їх трудової та майнової участі в діяльності кооперативу;
- контролю членів кооперативу за його роботою в порядку, визначеному статутом.

У зв'язку із цим, питання організації контролю у виробничих кооперативах слід визнати неурегульованим.

Проведене дослідження чинних норм законодавства дозволило встановити, що суб'єктами контролю виробничого кооперативу слід вважати: загальні збори членів кооперативу, які виступають ініціатором контролю та обирають шляхом прямого таємного голосування членів ревізійної комісії (ревізора), членів спостережної ради кооперативу; правління (голови) кооперативу; ревізійну комісію (ревізора); спостережну раду, формування якої може бути передбачено статутом виробничого кооперативу. Такий склад органів управління, а також контролю наближений до складу органів управління господарського товариства. Зокрема, правління кооперативу в межах повноважень, визначених ч. 2 ст. 103 ГКУ має право й обов'язок:

- контролювати виконання прийнятих ними рішень;
- забезпечувати збереження майна кооперативу;
- організовувати проведення незалежних аудиторських перевірок діяльності кооперативу.

Оскільки правлінню виробничого кооперативу можна наймати виконавчого директора для оперативного управління діяльністю підприємства, який не може бути членом кооперативу, створення системи контролю засновників є обов'язковим. Слід також звернути увагу й на ч. 1 ст. 105 ГКУ, згідно з якою, якщо кількість членів виробничого кооперативу становить більш як 50 осіб, у кооперативі може утворюватися спостережна рада для контролю за діяльністю виконавчого директора кооперативного підприємства. Таке трактування умов створення спостережної ради викликає запитання, як діяти в разі, коли членів кооперативу більше 50-ти, проте виконавчого директору немає? Привертає увагу й той факт, що відповідно до ч.1 ст. 106 ГКУ, ревізійна комісія (ревізор) виробничого кооперативу створюється з метою контролю за фінансово-господарською діяльністю кооперативу, а не за діяльністю правління, як це передбачено ст. 43 ГКУ щодо господарських товариств. Зокрема, ч. 3 ст. 106 ГКУ визначає, що ревізійна комісія (ревізор) підзвітна загальним зборам членів виробничого кооперативу, тому не підзвітна іншим органам управління та посадовим особам виробничого кооперативу. Отже, норми ст. 104, 106, 107 ГКУ зобов'язують створювати дві системи господарського контролю. Слід звернути увагу на ст. 107 ГКУ, якою передбачено, що виробничий кооператив може наймати персонал. Не збіг майнових інтересів членів кооперативу та найманих працівників кооперативу актуалізує доцільність створення системи контролю власників (учасників).

Такий контроль може бути здійснений членом спостережної ради – внутрішнім аудитором, який би проводив оцінку управлінських рішень правління кооперативу.

Наступним видом підприємств колективної власності є підприємства споживчої кооперації. Згідно із ч. 2 ст. 111 ГКУ, первинною ланкою споживчої кооперації є споживче товариство – самоврядна організація громадян, які на основі добровільності членства, майнової участі та взаємодопомоги об'єднуються для спільної господарської діяльності з метою колективного організованого забезпечення своїх економічних і соціальних інтересів. Кожний член споживчого товариства має свою частку в активах останнього. Виходячи із цього, ч. 7 ст. 111 ГКУ встановлює, що споживчі товариства, їх спілки (об'єднання) можуть утворювати для здійснення своїх статутних цілей підприємства, установи та інші суб'єкти господарювання відповідно до вимог ГКУ та інших законів. Згідно з ч. 2 ст. 93 ГКУ та ч. 8 ст. 111 ГКУ, такі підприємства називаються підприємствами споживчої кооперації. Ними визнаються унітарні або корпоративні підприємства, утворені споживчим товариством (товариствами) або спілкою (об'єднанням) споживчих товариств, відповідно до вимог ГКУ та інших законодавчих актів, для здійснення статутних цілей цих товариств, спілок (об'єднань).

Оскільки відповідно до ч. 2 ст. 11 Закону України “Про споживчу кооперацію” [105] споживчі товариства та їх спілки, виходячи із статутних вимог, мають, зокрема, право створювати (реорганізовувати, ліквідувати) для здійснення своїх статутних завдань будь-які підприємства, установи, організації, біржі, комерційні банки, фінансово-розрахункові центри, страхові товариства та інші об'єкти, діяльність яких не суперечить законам України, вони зобов'язані формувати систему контролю засновника відносно тих підприємств, що були ними створені. Такою системою може бути система внутрішнього аудиту.

До учасників відносин у сфері господарювання також належать об'єднання громадян, які з метою виконання статутних завдань і цілей можуть здійснювати необхідну господарську та іншу комерційну діяльність шляхом створення госпрозрахункових установ і організацій із статусом юридичної особи, заснування підприємств у порядку, встановленому законодавством [101].

Згідно зі ст. 35 Закону України “Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності” [232] для реалізації статутних завдань профспілки, їх об'єднання, які є юридичними особами, можуть здійснювати необхідну господарську та фінансову діяльність:

- шляхом надання безоплатних послуг, робіт;
- створення в установленому законодавством порядку підприємств, установ або організацій із статусом юридичної особи;
- формувати відповідні фонди, кредитні спілки.

Статтею 112 ГКУ визначено, що підприємством об'єднання громадян, релігійної організації є унітарне підприємство, засноване на власності об'єднання громадян (громадської організації, політичної партії) або власності релігійної організації для здійснення господарської діяльності з метою виконання їх статутних завдань. Право власності об'єднань громадян

реалізують їх вищі статутні органи управління в порядку, передбаченому законом та статутними документами. Засновником підприємства об'єднання громадян є відповідне об'єднання громадян, що має статус юридичної особи, а також об'єднання (спілка) громадських організацій у разі, якщо його статутом передбачено право заснування підприємств. Право власності релігійних організацій реалізується також їх органами управління. Релігійні організації можуть право засновувати видавничі, поліграфічні, виробничі, реставраційно-будівельні, сільськогосподарські та інші підприємства, необхідні для забезпечення діяльності цих організацій [104]. У зв'язку з цим, релігійним організаціям, як засновникам зазначених підприємств доцільно створювати системи господарського контролю засновника та, відповідно, здійснювати внутрішній аудит ефективності управлінських рішень, прийнятих керівниками заснованих підприємств.

Господарську та іншу комерційну діяльність також мають право здійснювати політичні партії та громадські організації (рухи, асоціації, фонди, спілки тощо) [101]. Відповідним законом визначається необхідність проведення державного нагляду та контролю за діяльністю об'єднань громадян. Прямих норм про здійснення внутрішнього контролю згаданий закон не має, разом з тим ст. 13 Закону України "Про об'єднання громадян" визначає, що статутний документ повинен містити порядок звітності та контролю. Це свідчить про доцільність створення системи контролю об'єднання громадян. Однак щодо останнього є ускладнення, адже норми стосовно регламентування управління об'єднаннями громадян в Законі відсутні. Разом з тим детальне ознайомлення з окремими статтями чинного законодавства дозволяє дійти висновку, що такими органами мають бути загальні збори, конференції, з'їзди тощо. Оскільки згадані органи вищого управління збираються раз на рік, поточне управління мають здійснювати виконавчі комітети, а також наглядові ради з числа засновників, які не входять до складу виконавчих комітетів. Зазначені суб'єкти матимуть право здійснювати внутрішній аудит.

Відносно політичних партій слід зазначити, що останні мають право і повинні контролювати створювані ними підприємства засобів масової інформації, підприємства, що здійснюють продаж суспільно-політичної літератури, інших пропагандистсько-агітаційних матеріалів, виробів з власною символікою, проведення виставок, лекцій, фестивалів та інших суспільно-політичних заходів. Зазначене право політичних партій закріплене в Законі України "Про об'єднання громадян", проте аналогічні норми відсутні в Законі України "Про політичні партії в Україні".

Здійснення благодійними організаціями діяльності у вигляді надання певних послуг (виконання робіт), що підлягають обов'язковій сертифікації або ліцензуванню, допускається після такої сертифікації або ліцензування в установленому законом порядку. Відповідно до ст. 6 Закону України "Про благодійництво та благодійні організації", благодійні організації можуть утворюватися у таких організаційно-правових формах членської благодійної організації; благодійний фонду; благодійної установи; інших благодійних організацій (фондацій, місій, ліг тощо).

Слід зазначити, що Закон України “Про благодійництво та благодійні організації” [95] визначає лише необхідність проведення державного контролю за діяльністю благодійних організацій органами виконавчої влади, а також порядок здійснення фінансового контролю, хоч у ст. 26 згаданого Закону задекларований порядок відсутній. Питання ж внутрішнього контролю залишаються неурегульованими.

До органів управління благодійної організації відноситься, згідно до ст. 5 Закону України “Про благодійництво та благодійні організації”, засновник, який формує орган управління організацією, а також наглядова рада, яка має контролювати цільове використання коштів і майна благодійної організації та, відповідно, здійснює розпорядчі та контрольні функції (ст. 17 Закону України “Про благодійництво та благодійні організації”). У разі, якщо засновників більше двох, є необхідним створення таких органів загального управління, як збори засновників у формі з’їзду або конференції. Отже, вищим органом управління є загальні збори, з’їзд, конференція. Виконавчим органом – правління (комітет), а контрольним органом – наглядова рада. Така організація управління в благодійних організаціях обумовлює обов’язкове створення системи контролю засновника та проведення його у формі внутрішнього аудиту.

Наступним видом підприємства колективної власності є орендне підприємство, яким визнається підприємство, створене орендарем на основі оренди цілісного майнового комплексу існуючого державного або комунального підприємства чи майнового комплексу виробничого структурного підрозділу (структурної одиниці) цього підприємства з метою здійснення підприємницької діяльності. Орендарем є юридична особа, утворена членами трудового колективу підприємства (організація членів трудового колективу) чи його підрозділу, майновий комплекс якого є об’єктом оренди. оскільки управління орендним підприємством здійснюється органом оперативного управління, орендар має створювати власну систему контролю. У зв’язку з тим, що передача в оренду майнових комплексів не припиняє права власності на майновий цілісний комплекс, останній може бути перевірений власником у будь який час, на розсуд власника. Однією з причин такої перевірки є імовірність передачі цілісного майнового комплексу у суборенду, яка, згідно до ч. 6 ст. 115 ГКУ, забороняється. Суб’єктом контролю власника орендного підприємства у приватному секторі економіки є будь-який суб’єкт господарювання, який є власником об’єкта оренди. Отже, в умовах реалізації правовідносин орендодавця і орендаря повинен проводитися також внутрішній аудит, у межах якого має здійснюватися оцінка постійного дотримання умов договору оренди та правильності цільового використання, майна, переданого в оренду.

Підприємство з іноземними інвестиціями є досить поширеним в Україні видом підприємств, правовий статус яких визначається низкою нормативно-правових актів, у т. ч. в законі [102]. Оскільки підприємства з іноземними інвестиціями мають право бути засновниками дочірніх підприємств, створювати філії і представництва на території України і за її межами з

додержанням вимог законодавства України та законодавства відповідних держав, вони також мають контролювати діяльність створених ними дочірніх підприємств, філій та представництв.

Окремо слід розглянути правові та організаційно-економічні підстави функціонування господарських товариств. У межах даного дослідження певну цікавість викликає норма, що визначає суб'єктів управління господарських товариств. Так, згідно то ч.2 ст. 89 ГКУ посадовими особами товариства визнаються голова та члени виконавчого органу, голова ревізійної комісії (ревізор), а у разі створення ради товариства (спостережної ради) – голова і члени цієї ради. Загальні положення щодо управління господарським товариством містяться у ст. 89 ГКУ, відповідно до якої управління діяльністю господарського товариства здійснюють його органи та посадові особи, склад і порядок обрання (призначення) яких визначається залежно від виду товариства, а у визначених законом випадках – учасники товариства – учасники повного товариства і повні учасники командитного товариства, адже ГКУ не передбачає утворення в зазначених товариствах будь-яких органів управління і контролю.

Одним з найпоширеніших видів господарських товариств в Україні є товариство з обмеженою відповідальністю. Органи товариства з обмеженою відповідальністю (далі – ТОВ) залежно від виконуваної ними функції поділяються на органи управління і контрольний орган (викладене стосується і товариства з додатковою відповідальністю). Вищим органом ТОВ є загальні збори його учасників. Слід зазначити, що до виключної компетенції загальних зборів учасників ТОВ належать: визначення форм контролю за діяльністю виконавчого органу, створення та визначення повноважень відповідних контрольних органів. У ТОВ створюється виконавчий орган – колегіальний (дирекція, очолювана генеральним директором) або одноособовий (директор), який здійснює поточне керівництво його діяльністю і є підзвітним загальним зборам його учасників. Виконавчий орган товариства може бути обраний також і не зі складу учасників товариства. В цілому, суб'єкти контролю ТОВ можуть бути встановлені аналогічно до виробничого кооперативу.

Отже, огляд норм Закону України “Про господарські товариства” засвідчив, що спостережна рада є представником інтересів вищого органу акціонерного товариства – загальних зборів акціонерів, що обумовлює підзвітність їй ревізійної комісії. Однак, на думку професора В.С. Щербини [326] ревізійна комісія має контролювати всі органи управління, окрім зборів засновників/акціонерів, у т.ч. й спостережну (наглядову) раду. Ця позиція є слушною, адже на відміну від спостережної ради, ревізійна комісія є обов'язковим органом контролю діяльності правління, яка у разі відсутності передумов створення спостережної ради підзвітна загальним зборам акціонерів.

На відміну від компетенції загальних зборів ТОВ до виключної компетенції загальних зборів акціонерів не належить визначення форм контролю за діяльністю виконавчого органу, створення та визначення повноважень відповідних контрольних органів.

Виконавчим органом акціонерного товариства (далі – АТ), який здійснює керівництво його поточною діяльністю, є правління або інший орган,

визначений статутом. Зокрема, виконавчий орган:

- вирішує всі питання діяльності АТ, крім тих, що віднесені до компетенції загальних зборів і наглядової ради товариства;
- є підзвітним загальним зборам акціонерів і наглядовій раді АТ та організовує виконання їхніх рішень;
- діє від імені АТ у межах, встановлених статутом АТ і законом.

ВАТ може бути створена спостережна рада, яка здійснює контроль за діяльністю його виконавчого органу та захист прав акціонерів товариства. Норма про її створення також міститься у Законах України “Про господарські товариства”, “Про акціонерні товариства”, “Про банки і банківську діяльність”, а також у Законі України “Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)”. Випадки обов’язкового створення в АТ наглядової ради встановлюються законом. За чинним Законом України “Про господарські товариства” створення наглядової ради є обов’язковим в АТ, яке налічує понад 50 акціонерів. Питання, віднесені статутом до виключної компетенції наглядової ради, не можуть бути передані нею для вирішення виконавчому органу товариства. Наглядова рада АТ визначає форми контролю за діяльністю його виконавчого органу.

Паралельно з спостережною радою в АТ має бути створена ревізійна комісія товариства, яка також, згідно зі ст. 49 згаданого Закону, здійснює контроль за фінансово-господарською діяльністю правління АТ. Разом з тим слід відзначити, що повноваження спостережної ради є більш вагомими, аніж ревізійної комісії.

Стосовно ревізійної комісії АТ треба зазначити таке. Порівняльний аналіз ст. 146 Цивільного кодексу України (надалі – ЦКУ) (щодо контролю за діяльністю виконавчого органу в товаристві з обмеженою відповідальністю) і ст. 160 ЦКУ (щодо повноважень наглядової ради, яка здійснює контроль за діяльністю виконавчого органу АТ) дає підстави для висновку, що і спеціально створений контрольний орган в товаристві з обмеженою (додатковою) відповідальністю (по суті, це ревізійна комісія), і наглядова рада в акціонерному товаристві здійснюють однакові повноваження стосовно контролю за діяльністю виконавчого органу. Очевидно, що повноваження цих органів різні, так само як і зрозуміло, що, незважаючи на відсутність в ЦКУ статті про створення ревізійної комісії, ревізійна комісія в АТ створюється. Усе пояснюється компетенцією наглядової ради як представницького органу, який в період між загальними зборами акціонерів представляє їхні інтереси і здійснює контроль за діяльністю виконавчого органу, і ревізійної комісії, яка, на нашу думку, покликана здійснювати контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства в особі його органів – наглядової ради і виконавчого органу.

Отже, в АТ утворюються органи управління – вищий (загальні збори акціонерів, наглядова рада) і виконавчий, а також контрольний орган, – ревізійна комісія. Такий склад органів управління впливає на склад корпоративного управління АТ. Варто зазначити, що Законом України “Про акціонерні товариства” від 17.09.2008 р. № 514-VI в редакції від 07.07.2011 р. питання проведення внутрішнього аудиту зняті на користь останнього. Зокрема

даним Законом визначено, що наглядова рада АТ може утворювати постійні чи тимчасові комітети з числа її членів для вивчення і підготовки питань, що належать до компетенції наглядової ради. В АТ можуть утворюватися комітети з питань аудиту та з питань інформаційної політики товариства. Очолюють комітети члени наглядової ради товариства, обрані за пропозицією акціонера, який не контролює діяльність цього товариства. З метою забезпечення діяльності комітету з питань аудиту наглядова рада може прийняти рішення щодо запровадження в товаристві посади внутрішнього аудитора (створення служби внутрішнього аудиту). Внутрішній аудитор (служба внутрішнього аудиту) призначається наглядовою радою і є підпорядкованим та підзвітним безпосередньо члену наглядової ради - голові комітету з питань аудиту. Порядок утворення і діяльності комітетів встановлюється статутом або положенням про наглядову раду товариства.

Стосовно банків та страхових компаній, які функціонують у формі акціонерних та господарських товариств питань щодо організації контролю не виникає. Зокрема це стосується банківських установ, банківських корпорацій, банківської холдингової групи, адже чинними нормативними актами передбачається створення, і ревізійної комісії, і відділу внутрішнього аудиту (останній має одну з найповніших регламентацій).

Відносно довірчих товариств (господарське товариство з додатковою відповідальністю, яке здійснює представницьку діяльність відповідно до договору, укладеного з довірцями майна щодо реалізації їх прав власників), правове становище яких визначається Законом України "Про господарські товариства", а також Декретом Кабінету Міністрів України "Про довірчі товариства", слід зазначити, що, враховуючи той факт, що на довірчі товариства розповсюджуються особливості правового статусу господарських товариств з додатковою відповідальністю, органи управління та, відповідно, особливості організації господарського контролю є ідентичними до особливостей, встановлених для ТОВ.

Ще одним, новим учасником відносин у сфері господарювання є товарні і фондові біржі. Згідно із ч. 1 ст. 278 ГКУ, товарна біржа характеризується як господарська організація, що спеціально утворена для здійснення торговельно-біржової діяльності, яка має на меті організацію та регулювання торгівлі шляхом надання послуг суб'єктам господарювання у здійсненні ними торговельних операцій. Разом з тим товарна біржа також розглядається як особливий суб'єкт господарювання (ч. 1 ст. 279 ГКУ). Це свідчить про доцільність розгляду питань організації та проведення контролю засновника. Разом, з тим, виникають певні ускладнення, адже відсутня визначеність щодо організаційно-правової форми товарної біржі. Зокрема, в монографії [326] зазначається, що в умовах дії чинного Закону "Про товарну біржу" створення та функціонування товарних бірж у формі статутних господарських товариств є необґрунтованими. Питання ж організації контролю розглянемо на основі чинних норм, які регламентують органи та порядок управління і контролю товарної біржі. Так, вищим органом управління товарною біржею є загальні збори її членів. У період між загальними зборами членів товарної біржі

управління нею здійснює біржовий комітет (рада біржі). Контролюючим органом товарної біржі є контрольна (ревізійна) комісія. У наведеній низці органів відсутня спостережна рада. Це робить ототожнення товарних бірж з господарськими товариствами безпідставним. Теж саме слід сказати й про ототожнення товарних бірж з кооперативами. Відповідно, враховуючи чинне законодавство контрольна комісія може проводити внутрішній аудит, за результатами якого можна готувати звіт про ефективність управлінських рішень, прийнятих біржовим комітетом.

Відносно фондової біржі, створення і діяльність якої регламентується Законом України “Про цінні папери і фондову біржу”, особливих проблем у встановленні особливостей організації та проведення контролю не виникає, адже остання утворюється та діє в організаційно-правовій формі товариства (окрім повного, командитного товариства і товариства з додатковою відповідальністю) або дочірнього підприємства об’єднання торговців цінними паперами з урахуванням особливостей визначених статтями 20-25 Законом України “Про цінні папери і фондову біржу”. Тому для товарних бірж є актуальним організація контролю, визначена для АТ і ТОВ та, відповідно, проведення внутрішнього аудиту.

Останньою групою суб’єктів господарювання, створення яких набуло розмаху в ринкових умовах є господарські об’єднання. Так, згідно із ч.1 ст. 118 ГКУ об’єднанням підприємств є господарська організація, утворена у складі двох або більше підприємств з метою координації їх виробничої, наукової та іншої діяльності для вирішення спільних економічних та соціальних завдань.

Об’єднання як суб’єкт права має свої економічні, організаційні та юридичні ознаки, які відрізняють його від підприємства. Об’єднання як суб’єкт господарювання має майно, що юридично відособлене від майна членів об’єднання та одержане об’єднанням від його учасників у господарське відання або в оперативне управління на основі установчого договору чи рішення про утворення об’єднання. Майно учасників об’єднання не входить до складу майна об’єднання. Господарське об’єднання має право утворювати за рішенням його вищого органу управління унітарні підприємства, філії, представництва, тому, якщо такі суб’єкти будуть створені господарським об’єднанням має створити дві системи господарського контролю. Однією з таких систем повинна бути система внутрішнього аудиту.

Організаційно-правовою ознакою об’єднання є централізація об’єднанням функцій і повноважень його учасників. Склад функцій, які централізує об’єднання, визначають його засновники у договорі або статуті. Це можуть бути виробничо-господарські, науково-технічні, комерційні, правозастосовуючі (захисні) та інші функції. Правовим вираженням їх централізації є делегування учасникам об’єднання у відповідних частинах належних їм повноважень з метою централізованого керівництва їхньою діяльністю з боку органів об’єднання. Правовою формою делегування таких повноважень є договір або статут об’єднання. Отже, “з точки зору правосуб’єктності, об’єднання становить собою сукупність самостійних суб’єктів права, спільні майнові права та інтереси яких реалізує об’єднання. У

теорії господарського права такі організаційні структури визначаються як господарські системи, в теорії цивільного та адміністративного права – як складні юридичні особи” [326].

Згідно зі ст. 122 ГКУ, господарські об'єднання мають вищі органи управління (загальні збори учасників) та утворюють виконавчі органи, передбачені статутом господарського об'єднання. Вищий орган господарського об'єднання (колегіальний чи одноособовий):

- утворює виконавчий орган господарського об'єднання відповідно до його статуту чи договору;
- вирішує питання поточної діяльності, які відповідно до статуту або договору віднесені до його компетенції.

Частина 1 ст. 120 ГКУ встановлює такі організаційно-правові форми об'єднань підприємств, як: асоціації, корпорації, консорціуми, концерни, інші форми об'єднання інтересів підприємств, передбачені законом (союзи, спілки, асоціації підприємців тощо). Дослідження відповідних норм ГКУ дозволило дійти висновку, що асоціація не має права втручатися у господарську діяльність підприємств – учасників асоціації. Відповідно, якщо асоціація не має права втручатися у господарську діяльність підприємств-учасників асоціації, навряд чи доцільно централізувати виробничі та управлінські функції. Зважаючи на це, із ч. 2 ст. 120 ГКУ доцільно виключити слова “централізації однієї або кількох виробничих та управлінських функцій”. Разом з тим, якщо асоціація створена на основі об'єднання учасниками фінансових та матеріальних ресурсів для задоволення переважно господарських потреб учасників асоціації, учасники мають контролювати діяльність керівника (голови, президента тощо) асоціації. Такий контроль може бути проведений у формі внутрішнього аудиту.

Консорціум – це тимчасове статутне об'єднання підприємств для досягнення його учасниками певної спільної господарської мети (реалізації цільових програм, науково-технічних, будівельних проектів тощо). У разі досягнення мети його створення консорціум припиняє свою діяльність (ч. 4 ст. 120 ГКУ). Виходячи з того, що консорціум використовує кошти, якими його наділяють учасники, і централізовані ресурси, виділені на фінансування відповідної програми, а також кошти, що надходять з інших джерел, в порядку, визначеному його статутом, його засновникам доцільно проводити внутрішній аудит ефективності прийнятих управлінських рішень в частині реалізації цільових програм, науково-технічних, будівельних проектів тощо).

Наступними видами об'єднань господарських організацій є корпорації та концерни. У межах організації контролю для зазначених форм господарських об'єднань, слід враховувати, що:

- корпорація – це договірне об'єднання, створене на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів підприємств, що об'єдналися, з делегуванням ними окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників органам управління корпорації;
- концерн – це статутне об'єднання підприємств, а також інших організацій, на базі їх фінансової залежності від одного або групи учасників об'єднання з централізацією функцій науково-технічного і виробничого

розвитку, інвестиційної, фінансової, зовнішньоекономічної та іншої діяльності.

У зв'язку з викладеним, в корпораціях та концернах мають бути створені підрозділи з проведення внутрішнього аудиту, метою функціонування яких має бути контроль виконання рішень учасниками в частині діяльності, на яку поширюється функції централізації та спільного розвитку.

Особливим видом господарських об'єднань є холдинг (холдингова група), до складу якого входить холдингова (материнська) компанія і корпоративні (дочірні) підприємства. Холдингова компанія в сукупності з дочірніми підприємствами утворює холдингову групу. У законодавстві України термін "холдингова група" вживається лише стосовно банківських і фінансових холдингових груп, хоч фактично холдинги створюються і в інших галузях і сферах господарювання, зокрема в машинобудуванні, будівництві тощо.

Холдингова компанія є головною організацією виробничо-господарського комплексу, яким є холдинг. Закон України "Про холдингові компанії в Україні", а також ч. 5 ст. 126 ГКУ визначають холдингову компанію як відкрите акціонерне товариство, яке володіє, користується та розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств (крім пакетів акцій, що перебувають у державній власності). При цьому корпоративним підприємством визнається господарське товариство, холдинговим корпоративним пакетом акцій (часток, паїв) якого володіє, користується та розпоряджається холдингова компанія.

Дослідження характеру взаємовідносин між холдинговою компанією і корпоративними підприємствами дає підстави для висновку про те, що, члени холдингу є асоційованими підприємствами. Згідно зі ст. 126 ГКУ, асоційовані підприємства (господарські організації) – це група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному фонді та/або управлінні. Залежність між асоційованими підприємствами може бути простою і вирішальною. Саме відносини залежності є тим критерієм, який дозволяє виокремити холдингові групи з-поміж інших видів господарських об'єднань. Критерієм відмежування холдингових компаній від інших суб'єктів господарювання (фактично, йдеться про контроль у холдинговій групі) є контроль – одна із форм впливу холдингової компанії на господарську діяльність корпоративних підприємств. Правовою підставою наявності у холдингової компанії контрольної функції і є існування економічної та/або організаційної залежності між нею та іншими учасниками холдингу.

Таким чином, асоційовані підприємства складатимуть холдингову групу, в якій одне з них буде холдинговою компанією, а інші (як мінімум – два) – корпоративними (залежними) підприємствами, якщо холдингова компанія володіє пакетами акцій, кожен з яких перевищує 50 % чи становить величину, яка забезпечує право вирішального впливу на господарську діяльність корпоративних підприємств. У всіх інших випадках (простої залежності, переважної участі контролюючого підприємства в загальних зборах чи інших органах управління іншого (дочірнього) підприємства) холдингова група не

виникає. Так само вона не виникає, якщо одне з асоційованих підприємств володіє пакетом акцій (часткою) лише одного підприємства, або контролююче підприємство не є відкритим акціонерним товариством.

Підсумовуючи викладене, слід констатувати, що в ГКУ правове становище холдингу (холдингової групи), а також правове регулювання відносин між учасниками холдингової групи визначені недостатньо повно. Відсутність цих норм в ГКУ ніяким чином не компенсується нормами Закону України “Про холдингові компанії”, оскільки вказаний Закон головним чином визначає правове становище холдингових компаній, в тому числі – державних, меншою мірою – правове становище корпоративних підприємств і фактично не регулює відносин всередині холдингової групи.

Треба також зазначити, що, відповідно до Закону України “Про холдингові компанії в Україні” від 15.03.2006 № 3528-IV [106], згідно зі ст. 8, холдингова компанія має проводити внутрішній аудит (контроль) своїх корпоративних підприємств. Однак у вказаному Законі визначення внутрішнього аудиту не наводиться. Не регламентуються й питання організації, проведення та документування результатів внутрішнього аудиту.

Отже, запровадження нових організаційно-правових форм ведення господарської діяльності на засадах корпоратизації та акціонування формує правовий режим майна суб'єктів господарювання. Виходячи з правових режимів майна суб'єктів господарювання – права власності та права господарського відання, власник спільно з іншими власниками має право здійснювати контроль за використанням та збереженням належному йому безпосередньо або через уповноважений ним орган, не втручаючись в оперативно-господарську діяльність суб'єкта господарювання. Реалізувати таке право власники/засновники суб'єкта господарювання можуть шляхом проведення внутрішнього аудиту.

Дослідження прав та повноважень загальних зборів, спостережної ради, у разі її створення, правління та ревізійної комісії засвідчує, що ревізійна комісія не підпорядкована ні правлінню або будь-якому іншому виконавчому органу оперативного управління, а ні наглядовій раді. Вона має звітувати лише перед загальними зборами. Під час розгляду даного питання слід враховувати й думку фахівців з права, які вважають, що повноваження ревізійної комісії поширюються й на діяльність наглядової ради. За таких умов ревізійна комісія контролюватиме як діяльність виконавчого органу управління, так і представницький орган вищого органу управління (наглядову раду, якщо є підстави для її створення), діяльність якого має бути скерована на захист прав та інтересів засновників/власників, учасників/членів під час здійснення поточної діяльності організації. Така позиція виключає можливість перекладання функцій та завдань контролю власника в особі наглядової ради на ревізійну комісію. З формально правової позиції таке перекладання можливе лише за умов, коли не створюється наглядова рада. Разом з тим з позицій економічної доцільності та доречності результатної інформації ревізійної комісії, останню слід визнати такою, яка не надає адекватної оцінки поточних дій правління та можливості їх оперативного регулювання, тому проведення контролю поточної діяльності

виконавчого контролю є обов'язковим.

Отже, за умов створення наглядової ради або будь-якого іншого органу, що захищає інтереси власника/засновника/учасника/члена (*далі – власника*), слід вважати за необхідне здійснення контролю власника зі створенням відділу контролю, який би здійснював контроль поточної діяльності виконавчого органу управління. Водночас будь-який виконавчий орган управління має здійснювати внутрішній контроль, під яким слід розуміти перевірку всієї або складових господарської системи, яка ініціюється та проводиться суб'єктом, повноваження та відповідальність якого не виходять за межі повноважень з управління такою системою. Таким чином, в умовах здійснення діяльності суб'єктами господарювання (корпоративними підприємствами та господарськими об'єднаннями) матимуть місце два види контролю: контроль власника; контроль керівника виконавчого органу (внутрішній контроль). Формами проведення контролю власника є внутрішня ревізія, що проводиться ревізійною комісією, а також внутрішній аудит, що може проводитися аудиторським комітетом, що може створюватися при наглядовій раді або відділом внутрішнього аудиту, який має підпорядковуватися наглядовій раді. Із цього приводу слід погодитися з позицією С.Петренко, яка зазначає: “Внутрішній аудит в організаційному плані повинен бути на більш високому рівні управління, ніж об'єкт перевірки” [212, с. 37]. Реалізація такого підходу можлива лише за умов підпорядкування відділу внутрішнього аудиту наглядовій раді корпоративного утворення чи раді директорів господарського об'єднання. Тільки такий спосіб можна досягти необхідного рівня незалежності, який вкрай потрібний на думку професора О.Ю Редька [238].

За викладеного підходу внутрішній аудит слід розглядати як систему контролю власника за діяльністю виконавчого органу корпоративного утворення, організовану вищим органом управління або уповноваженим органом.

Внутрішній аудит, виходячи з сформульованого визначення, має здійснюватися в суб'єктах господарювання з дворівневою системою управління (1 рівень – стратегічне управління: збори засновників/учасників/акціонерів, рада директорів тощо, 2 рівень – оперативне управління: правління, дирекція, директор тощо). Об'єктом внутрішнього аудиту виступатиме діяльність виконавчого органу поточного (оперативного) управління суб'єкта господарювання, що має дворівневу систему управління. Змістом внутрішнього аудиту є перевірка та аналіз виконання рішень вищого рівня управління органом оперативного управління.

Мета внутрішнього аудиту – надання органу стратегічного управління адекватної інформації про хід реалізації його стратегічних управлінських рішень, погодженої програми оперативного управління та ефективність її виконання для удосконалення як стратегії розвитку суб'єкта господарювання, так і оперативного управління її структурними елементами.

За результатами дослідження організаційно-правових аспектів діяльності окремих учасників відносин у сфері господарювання встановлено, що внутрішній аудит має проводитися у:

- виробничих кооперативах (зі складом від 10 до 50 осіб – одноособово з прямим підпорядкуванням загальним зборам учасників, зі складом від 50 і більше осіб за умов створення наглядової ради з прямим підпорядкуванням наглядовій раді) за діяльністю голови правління або виконавчого директора;
- споживчих товариствах (з підпорядкуванням загальним зборам або зборам уповноважених) за діяльністю голови правління;
- професійних спілках (уповноваженою особою з підпорядкуванням загальним зборам) за діяльністю голови профспілки, у т.ч. за розпорядженням коштами профспілки;
- підприємствах, заснованих громадськими організаціями та політичними партіями (уповноваженою особою з підпорядкуванням загальним зборам (конференції, з'їзду) або наглядовій раді) у разі створення ними підприємств за діяльністю керівника унітарного приватного підприємства;
- суб'єктах господарювання, організованих у формі ТОВ, ПАТ, ПрАТ, у т.ч. фінансових установах уповноваженою особою або спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням: загальним зборам учасників/засновників (ТОВ, ТДВ), загальним зборам акціонерів, наглядовій раді (ПАТ, ПрАТ) за діяльністю голови правління, іншого виконавчого органу;
- холдингах спеціально створеним підрозділом материнського підприємства холдингу з підпорядкуванням загальним зборам акціонерів холдингової компанії (материнського підприємства холдингу, наглядовій раді холдингу)) за діяльністю учасників холдингу;
- підприємствах, створених благодійними організаціями (благодійними фондами, фундаціями, місіями, лігами) уповноваженою особою або спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням засновникові благодійної організації чи спостережній раді з метою контролю за використанням коштів благодійної організації, а також для здійснення контролю за діяльністю керівника створеного унітарного приватного підприємства;
- товарних та фондових біржах уповноваженою особою або спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням загальним зборам членів товарної/фондової біржі для здійснення контролю за діяльністю біржового комітету/ради біржі;
- концернах, корпораціях, у т.ч. банківських корпораціях спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням зборам учасників або органам управління головного підприємства за діяльністю учасника концерну/корпорації у т.ч. системою внутрішнього контролю учасника;
- корпоративних об'єднаннях, обслуговуючих сільськогосподарських кооперативах, кооперативних банках, кооперативних спілках уповноваженою особою або спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням установчим зборам (конференції, з'їзду) за діяльністю учасників об'єднання;
- банківських холдингових групах (БХГ)/фінансових холдингових групах (ФХГ) (спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням зборам засновників БХГ/ФХГ, зборам акціонерів материнського банку/материнської компанії, наглядовій раді материнського банку/материнської компанії за діяльністю дочірнього банку/дочірньої компанії;

– суб'єктами господарювання-орендодавцями спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням власникові або виконавчому органу орендодавця з метою контролю за діяльністю виконавчого органу орендаря щодо забезпечення збереження та дотримання правил експлуатації цілісного майнового комплексу, переданого в оренду орендарю;

– підприємствах з іноземними інвестиціями за умов створення дочірнього підприємства спеціально створеним підрозділом з підпорядкуванням власникові або виконавчому органу материнського підприємства за діяльністю керівника дочірнього підприємства.

Поява корпоративних утворень і здійснення господарської діяльності із використанням майна двох і більше власників зумовили суттєві зміни у функціонуванні систем управління та, як наслідок, запровадження внутрішнього аудиту.

Уточнення сутності внутрішнього аудиту, його інтегрованого об'єкта та мети, а також визначення переліку суб'єктів господарювання, власники або засновники яких мають проводити внутрішній аудит, сприятиме забезпеченню їх достовірною інформацією про хід реалізації стратегії розвитку господарської діяльності й про ефективність прийнятих оперативних управлінських рішень.

3.2. Професійні регламенти як інструмент контролю якості аудиту

Сучасні умови розвитку аудиторської діяльності підвищили інтерес до проблем якості надання аудиторських послуг, ефективності системи контролю якості. Успішне функціонування національної економіки в складному та динамічному ринковому просторі вимагає перегляду концептуального підходу до формування ефективної системи управління якістю аудиторських послуг, крім того ситуація на світовому ринку аудиторських послуг загострила проблему взаємовідносин користувачів інформації й аудиторських фірм.

Практика засвідчує, що висновок про неякісну роботу аудиторської фірми або індивідуального аудитора може поставити під сумнів раніше надані аудиторські послуги і, як наслідок, висновки до зниження рівня довіри з боку зацікавлених користувачів щодо фінансової звітності цих організацій, у тому числі позначається на думці потенційних інвесторів. Тому результати перевірок роботи аудиторських фірм та індивідуальних аудиторів повинні бути добре аргументованими й належним чином оформленими.

Зважаючи на суперечливість інтересів сторін аудиту, варто відзначити, що вони й одночасно є взаємопов'язаними. Між аудитором і замовником завжди існує зв'язок, що зумовлюється фінансовим інтересом аудитора та зацікавленістю замовника в позитивному висновку. Взаємозв'язок між аудитором і третіми сторонами як користувачами аудиторського висновку опосередковується відповідальністю аудитора перед суспільством і можливими втратами користувачів унаслідок прийняття ними неефективних інвестиційних

рішень.

Проблеми якості в аудиті викликають наукову цікавість багатьох дослідників і науковців. Зокрема, проблеми етики, якості, вимог суспільства до аудиторської професії розглядаються в працях Ф. Ф. Бутинця, С. Я. Зубілевич, О. А. Петрик, О. Ю. Редько, Л. І. Савченка, В. В. Сопка та інших.

Якість аудиторських послуг є основною передумовою функціонування фірм, що їх надають. Окрім цього, сучасні форми й методи управління на загальнодержавному рівні та й на рівні аудиторських фірм не сприяють раціональному використанню наявного стратегічного потенціалу та створенню дієвої системи підвищення якості аудиторських послуг на вітчизняному ринку. В Україні залишається проблемним питанням контролю якості аудиту й аудиторських послуг, особливо тих, що надаються приватними аудиторами. Регламентація контролю якості визначена МСА 220 “Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації”. Сучасна практика аудиту розглядає два напрями оцінки якості :

- якість внутрішньофірмової політики та її реалізація на рівні управління діяльністю аудиторської фірми (регулюється МСА 220);
- якість роботи з аудиту фінансово-господарської діяльності конкретного підприємства-замовника (визначається Законом України “Про аудиторську діяльність”). МСА 220 містить конкретні вимоги щодо виконання процедур контролю якості. Окремі з них видаються нездійсненними для невеликих аудиторських фірм.

Перед керівництвом аудиторських фірм постає завдання пошуку стратегічних можливостей і формування нових стійких конкурентних переваг, які надалі дозволять виявляти та реалізовувати невикористані резерви системи управління якістю послуг і довіри користувачів інформації до результатів аудиту. Серед документів, за якими здійснюється нормативне регулювання основне місце, крім МСА 220 “Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації” займає Кодекс етики професійних бухгалтерів. Проблема залежності аудитора від замовника, зокрема в питанні фінансової винагороди набула в Україні значного поширення. Практика свідчить, що категорія якості аудиторських послуг виступає актуальним предметом дослідження сучасної теорії аудиту. Так, категорія якості аудиту ґрунтується на тому, що якісний аудит – це аудит, проведення якого повністю відповідає вимогам стандартів аудиту, бо саме тільки завдяки якості можна забезпечити адекватність думки аудитора фактичній оцінці стану справ замовника. Як указує В. О. Озеран, у країні склалася ситуація, коли багато українських суб’єктів із зрозумілих причин не можуть дозволити собі розкіш відмовлятися від таких замовників, а відповідно, і від таких критеріїв якості аудиту [201, с. 114].

Основним мотивом проведення аудиту сьогодні залишається висока оплата праці аудиторів. Необхідність досліджень проблем якості послуг зумовлена тим що:

- динамічною є вітчизняна нормативна база з питань аудиту;
- відбуваються зміни в організації процесу професійної перевірки якості

аудиторських послуг;

- актуальною нині є проблема забезпечення якості роботи й дотримання етичних норм аудиторами ;

- контроль якості роботи аудиторів в Україні є однією з головних проблем в організації аудиторської діяльності, оскільки він забезпечує належний престиж аудиторської фірми, високі показники роботи та довіру замовника аудиторських послуг. На сьогоднішній день вбачаємо проблеми в такому:

- досвід роботи вітчизняних аудиторів та аудиторських фірм свідчить про існування проблем, пов'язаних з низькою якістю виконуваних робіт. Це зумовлено декількома причинами: недостатньою кваліфікацією аудиторів; низьким рівнем знань і професійної компетентності; незначним практичним досвідом;

- незважаючи на те, що вдосконалення нормативно-правової бази аудиту в Україні ґрунтується на запозиченні західних технологій, знань і підходів, спостерігається значне відставання від міжнародних вимог, зумовлене недостатністю ресурсів для підтримки стандартів аудиту на рівні, що відповідає міжнародним вимогам;

- у країні відсутніми є послідовні та цілеспрямовані системи контролю якості роботи аудиторських організацій. Перевірка робочої документації зокрема повинна стати дієвим методом зовнішнього контролю якості послуг, що надаються аудиторськими організаціями. Це зумовлено такими причинами;

- процес документування виступає важливою ділянкою роботи аудиторської організації;

- вивчивши стан документів, контролюючі органи отримують загальні відомості про стан справ в аудиторській організації, що допомагає їм раціонально спланувати майбутню перевірку;

- контроль якості роботи аудиторських фірм, здійснений АПУ, свідчить про створення на більшості перевірених аудиторських фірм власної системи контролю якості аудиторських послуг і впровадження її на всіх етапах виконання завдань.

Однак через нечітке та неповне виконання вимог МСА мають місце певні недоліки під час створення та впровадження систем контролю якості аудиторських послуг, зокрема:

- отримання та виконання завдань не супроводжується процедурою, яка б надала керівництву аудиторської фірми достатньо впевненості, що група з виконання завдання дотримується відповідних етичних вимог;

- детальні плани аудиту у вигляді стандартних аудиторських програм не враховують сучасних вимог до планування аудиторських процедур;

- не розмежовується моніторинг відповідальності політики й процедур контролю якості з поточним моніторингом керівника групи аудиторів на відповідних етапах виконання завдань.

Перелічені нами проблемні питання засвідчують, що все це вносить достатньо дискусійних питань в організацію та здійснення контролю якості аудиторських послуг. На сьогодні діючим законодавством України не

врегульовані питання, що відносяться до контролю якості роботи аудиторів, а саме:

- періодичність проведення перевірок та їх термін;
- принципи відбору аудиторських фірм для контролю їх діяльності;
- регламентація тривалості перевірок;
- вимоги до документування перевірок якості;
- санкції, які можуть застосовуватися до аудиторів у разі встановлення фактів невідповідності якості аудиту;
- фінансування контролю якості;
- розмежування прав та обов'язків перевіряючих і суб'єктів перевірки.

Під контролем якості роботи аудиторської фірми розуміємо систему заходів, політики та процедури контролю, які спрямовані на забезпечення виконання всіх аудиторських перевірок і надання супутніх аудиту послуг, що встановлені міжнародними стандартами аудиту та чинним законодавством України. Зауважимо, що європейська аудиторська спільнота здійснює контроль якості аудиторських послуг керується Рекомендаціями Комісії Європейського Співтовариства щодо забезпечення якості аудиту в країнах Євросоюзу, які містять мінімальні вимоги: вибір ефективної методології для забезпечення якості аудиторських послуг; визначення обсягів перевірки та відбір осіб, які здійснюють перевірку; установлення масштабів перевірки якості; розмір дисциплінарних санкцій; умови збереження конфіденційності інформації; ресурси, необхідні для створення системи контролю якості та ін.

Якість роботи аудиторської фірми забезпечується завдяки виконанню вимог стандартів, що надає впевненість користувачів у прийнятній якості аудиторських послуг і створює основу для довіри до висновку аудитора. Однак орієнтація аудиторської фірми на відповідність стандартам знижує її стратегічні переваги, тобто професійна діяльність аудиторської фірми може відповідати стандартам аудиторської діяльності й не відповідати стандартам якості, установленим потенційними клієнтами та іншими зацікавленими користувачами. До таких критеріїв якості аудиту потенційні замовники аудиторських послуг відносять:

- максимальну точність, обґрунтованість аудиторських висновків і консультацій;
- установлення аудиторами максимальної кількості помилок чи будь-яких інших невідповідностей, викривлень тощо;
- унеможливлення (після аудиторської перевірки) застосування до суб'єкта господарювання штрафних санкцій;
- оцінку якості знань та ефективності роботи управлінського персоналу;
- установлення фактів шахрайства з боку персоналу;
- терміни та вартість надання послуг, які мають бути мінімальними;
- повну конфіденційність щодо виявлених недоліків або невідповідностей у роботі замовника та його управлінського персоналу, захист інтересів замовника в судових органах [238, с. 234].

Як відомо, забезпечується контроль шляхом внутрішніх та зовнішніх контрольних дій аудиторів з боку АПУ, САУ, аудиторських фірм як

внутрішньофірмового контролю. Виділяють такі напрями контролю якості аудиторських послуг:

- зовнішній контроль, що забезпечується Аудиторською палатою та Спілкою аудиторів України шляхом проведення постійного моніторингу діяльності аудиторських фірм і приватних аудиторів;
- внутрішній контроль, що проводиться безпосередньо самими суб'єктами аудиторської діяльності та включає контроль якості розробленої внутрішньофірмової політики й контроль якості виконання відповідних процедур у процесі надання замовникові аудиторських послуг.

Вважаємо, що внутрішньофірмовий контроль є важливою категорією в загальній структурі контролю якості аудиту. Він залежить від рівня професійної підготовки окремо взятого аудитора, а також від функціонуючої в аудиторській фірмі системи контролю роботи аудиторів. Для підвищення якості професійної діяльності кожної окремо взятої аудиторської фірми необхідна модель здійснення внутрішньофірмового контролю якості аудиту, що включає алгоритм проведення контролю якості аудиту, визначення місця працівника в загальній структурі здійснення аудиторської перевірки, його повноважень.

Відомо, що концептуальні положення формування системи управління якістю аудиторських послуг встановлюють послідовність прийняття управлінських рішень, оцінку їх ефективності, перевірку результативності впливу порівняно з попередніми заходами, визначення ймовірності переходу до якісно нового стану. Утім варто наголосити, що в процесі вдосконалення системи управління якістю аудиторських послуг необхідно використовувати комплексний підхід до визначення параметрів якості результатів процесу аудиту через розробку аудиторських внутрішньофірмових стандартів і методик згідно з вимогами міжнародних стандартів аудиту; проведення ефективної кадрової політики; дотримання загальноновизнаних принципів аудиту, створення відповідної форми управління на всіх ієрархічних рівнях управління в аудиторській фірмі (рис. 3.1).

Підсумовуючи викладене зазначимо, що аудиторські фірми й аудитори урахувавши особливості вітчизняного аудиту та приклади міжнародного досвіду повинні розробити та впровадити в практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що сама фірма та її персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, Кодексу етики професійних бухгалтерів і законодавчих та нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність.

Аналіз літературних джерел, який ми провели, дає нам підстави не погоджуватися з окремими твердженнями, що об'єктом перевірки під час здійснення зовнішнього контролю якості аудиту є аудиторська фірма, філіал аудиторської фірми, аудиторська бригада й аудитор. Вважаємо таке твердження некоректним, бо об'єктом контролю є якість аудиту та надання аудиторських послуг. Або ж є різні підходи до визначення якості аудиту, як от використання рейтингів аудиторської фірми. Утім такий підхід видається скоріше за метод оцінки якості аудиту, оскільки рейтинги можуть включати різноманітні критерії, характерні декільком підходам до оцінки якості аудиту.

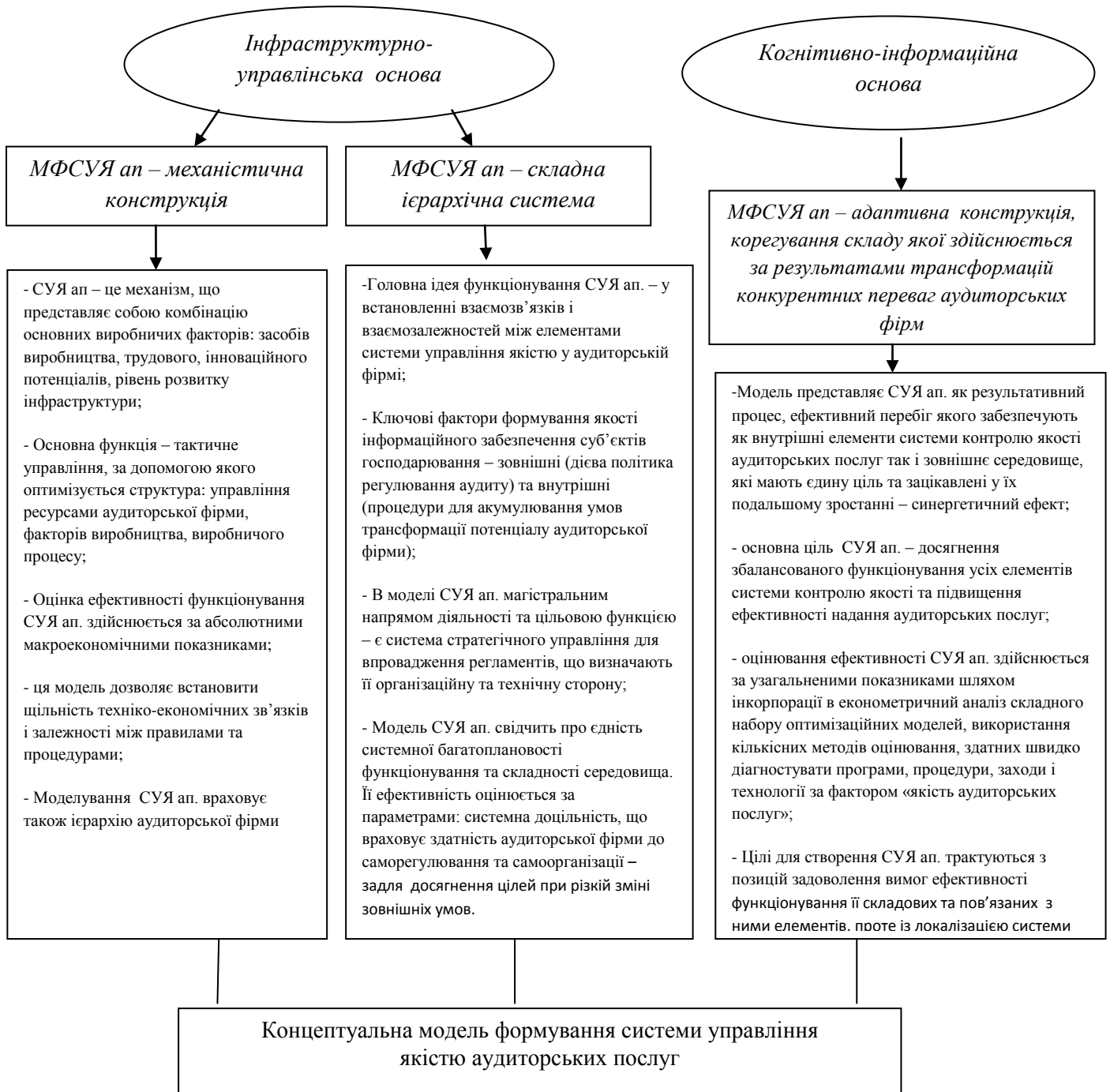


Рис. 3.1. Концептуальна модель формування системи управління якістю аудиторських послуг

Крім того, рейтинг аудиторських компаній виступає швидше зведеною оцінкою аудиторської діяльності, а також загальним індикатором стану ринку аудиторських послуг, а не показником якості аудиту в цілому. Ураховуючи міжнародну та вітчизняну практику оцінювання систем забезпечення якості послуг, можемо стверджувати, що будь-які фрагментарні заходи не здатні забезпечити поліпшення якості аудиторських послуг, тому нам видається, що проблема може бути вирішена лише за умови впровадження чіткої системи

постійно діючих заходів. Слід узяти до уваги також, що важливою складовою системи контролю є безперервний моніторинг, однак він, на нашу думку, не буде продуктивним за відсутності аналізу ефективності внутрішнього контролю. Виходячи з того, що ефективний контроль якості є основою повноцінної реалізації можливостей аудиторської фірми та підвищення її конкурентоспроможності, вважаємо за доцільне фрагментарно запозичити досвід зарубіжної практики, зокрема стандарту ФСАД 4/2010, ураховуючи особливості національного аудиту незважаючи на очевидну потребу додаткових часових і кадрових ресурсів як від контролерів, так від аудиторів, додаткових затрат, проте, як зазначалося нами вище, взаємовідносини між контролерами й аудиторами вибудовуватимуться за визначеними правилами побудови взаємовідносин між контролерами й аудиторами.

Розуміючи під якістю аудиторських послуг відповідність дій, висловлювань і результатів роботи аудиторів вимогам чинного законодавства, стандартам аудиту та Кодексу професійної етики, відзначимо, що одним з основних чинників якості аудиторських послуг нині визнається рівень виконання вимог стандартів та інших нормативних документів, а також рівень повноти й точності виконання плану та програми аудиту. Але відсутність конкретних методик виконання вимог стандартів і критеріїв якості складання самого плану та програми аудиту призводить до використання однотипних методик і форм та до суб'єктивності їх оцінки як керівництвом аудиторської фірми, так і зовнішніми контролерами. Разом з тим кожна аудиторська перевірка є унікальною й потребує індивідуального підходу до вибору обсягів і характеру аудиторських процедур, що в першу чергу залежить від особливостей діяльності клієнта [129, с. 18].

Стосовно міжнародного регулювання аудиторської діяльності, можемо стверджувати, що міжнародні професійні організації під якістю аудиторських послуг визначають відповідність результатів роботи аудиторів вимогам чинного законодавства, тому, розглядаючи якість аудиторських послуг за МСА, доцільно враховувати рівні, на яких забезпечується якість аудиту (рис. 3.2).

Забезпечення якості аудиторських послуг можливе через запровадження нормативних вимог, внутрішніх стандартів та формування системи управління якістю в аудиторських фірмах. Нормативна база формується на перших двох рівнях регулювання аудиторської діяльності, зокрема, на першому рівні – законодавче регулювання (державний рівень), на другому рівні – нормативно-методичне регулювання та контроль (рівень професійних організацій), а розробка й запровадження системи управління якістю здійснюється на третьому рівні – внутрішнє регулювання аудиторських організацій (рівень суб'єктів аудиторської діяльності).

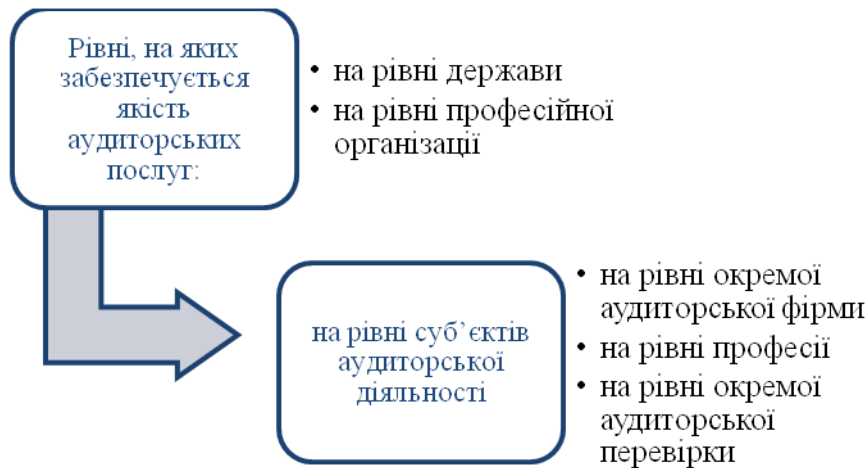


Рис. 3.2. Рівні забезпечення якості аудиторських послуг

Приміром, робота, яку виконує кожен асистент, потребує перевірки персоналом, який є компетентним, щоб з'ясувати чи:

- виконувалася робота відповідно до професійних стандартів та законодавчих і регуляторних вимог;
- виносилися на додатковий огляд важливі питання;
- проводилися відповідні консультації та чи документувалися й застосовувалися отримані в результаті висновки;
- є необхідність у перегляді змісту й обсягу робіт, що виконуються;
- отримані достатні й адекватні для складання висновку докази;
- відповідно задокументована виконана робота;
- досягнуто цілей процедур виконання завдань [74, с. 265].

Аудиторською палатою України оприлюднені стандарти та положення, за якими оцінюються політика й процедури контролю якості аудиторської діяльності. Згідно із Законом України “Про аудиторську діяльність”, зазначено, що заборонено проведення аудиту, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора, проте нічого не вказано про репутацію, порядність як основ моральної гарантії та довіри до аудиторської фірми чи авторитету до самого аудитора [144, с. 368].

За нашими спостереженнями, характер, сфера застосування політики й процедур контролю якості аудиту залежать від таких основних чинників: розміру аудиторської організації і характеру послуг, що надаються нею; географічного розташування; організаційної структури; співвідношення витрат і результатів. Необхідно на різних рівнях контролю домогтися, щоб політика контролю якості була спрямована на:

- дотримання всім персоналом аудиторської організації етичних принципів аудиторської професії;
- володіння співробітниками технічними стандартами й професійною компетентністю;

- доручення аудиторських завдань співробітникам, що мають професійні знання в галузі аудиту;
- здійснення постійного нагляду та перевірки виконання робіт на всіх етапах і рівнях;
- проведення консультацій з фахівцями, що мають відповідні знання.

Для досягнення поставленої мети в розробці професійних регламентів задля досягнення належної якості аудиторських послуг вважаємо за необхідне зробити такі кроки:

- у частині правового й нормативного забезпечення контролю якості аудиту: гармонізувати законодавчо-нормативну базу з відповідними міжнародними стандартами; удосконалити законодавчо-нормативну базу щодо регулювання чинної системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг; урахувати позитивний досвід країн Євросоюзу та розробити мінімальні вимоги щодо забезпечення якості аудиту в Україні; затвердити в законодавчо-нормативних актах права й обов'язки аудиторів, експертів, яким доручено здійснення контролю якості аудиту; визначити коло користувачів результатами контролю якості аудиту; удосконалити аудиторські стандарти;

- у частині запровадження контролю якості аудиту вдосконалити внутрішньофірмові стандарти. Крім того, є необхідність у доповненні вимог до стандартів і нормативних актів чітким порядком їх виконання, а також складання плану й програми аудиту. Аналіз нормативних документів який ми провели, підтверджує відсутність у них конкретних методик забезпечення якості та показників оцінки якості аудиторських послуг, тому, як наслідок, виступає доцільність самостійної розробки кожною аудиторською фірмою внутрішньофірмового порядку застосування документів аудиторських процедур.

Розвиток форм і методів організації робіт із розробки професійних регламентів контролю якості аудиту, формування системи управління якістю аудиторських послуг, дотримання принципів загальної теорії управління, розробки базових положень концепції формування системи управління якістю аудиторських послуг дозволили нам зробити такі висновки: забезпечення ефективної організації стійкого підвищення якості аудиторських послуг не є можливим без поєднання ідей і принципів загальної теорії управління; сучасну організацію робіт з якості аудиту практично недоцільно й неефективно будувати на глобальному посиленні контролю; система управління якістю аудиторських послуг є органічним елементом загальної системи менеджменту аудиторської фірми. Таким чином, суб'єктами контролю якості є всі співробітники аудиторської фірми, а його об'єктами – розроблені системи управління та забезпечення якості, а також сама система контролю якості аудиторських послуг. Безперервний моніторинг, на нашу думку, виступав би важливою складовою системи контролю якості, однак недостатньо обмежуватися тільки моніторингом, відмовляючись від аналізу ефективності внутрішнього контролю на інших рівнях управління усередині аудиторської фірми. Для того, щоб забезпечити належну якість аудиту потрібен комплекс відповідних взаємопов'язаних елементів кадрового потенціалу аудиторської

фірми, автоматизованої інформаційної системи, діючої системи внутрішнього контролю якості аудиту, системи методології і внутрішньої стандартизації.

Міжнародна співпраця в частині застосування конкретних підходів щодо формування ефективної системи контролю якості дозволить уникнути помилок та забезпечить якісну інтеграцію вітчизняної системи аудиту у міжнародну спільноту. Переконаливим є той факт, що поєднання професійних та громадських інтересів у процесі здійснення контролю за якістю аудиторських послуг забезпечить максимальну ефективність процедур контролю. Утім очевидною є і пряма залежність якості аудиторських послуг від рівня підготовки кадрів та підвищення їх кваліфікації.

3.3. Контроль в умовах підприємництва

У сучасних умовах розвитку української економіки актуальною проблемою для всіх суб'єктів господарювання є організація ефективної й надійної системи контролю.

За часів командно-адміністративної системи, коли функціонував єдиний народногосподарський комплекс, а в економіці все було монополізовано державою, підприємства, як частки цього комплексу, не мали у власності майна, виробничі показники декларувалися згори державою (що, яку кількість, у які строки виробляти й за якими цінами реалізовувати). Підприємства не могли бути реально самостійними економічними одиницями, а лише являли собою низову організаційно-структурну ланку єдиного державно-власницького комплексу.

Інша ситуація в ринковій економіці, яку освоює сучасна Україна. Залежно від форми власності й господарювання, власник чи менеджер підприємства спрямовує свою діяльність на завоювання й відстоювання місця в ринково-конкурентному середовищі. Цей процес вимагає розробки принципово нових підходів до здійснення контролю на підприємствах, зосереджене на формування та забезпечення успішної реалізації конкурентної тактики й стратегії підприємницької діяльності. У зв'язку із цим, важливого значення набуває необхідність проведення контролю вітчизняних підприємницьких структур як цілісної, гнучкої, багатофункціональної системи, орієнтованої на задоволення специфічних інформаційних потреб оперативного й поточного контролю з метою прийняття правильних управлінських рішень. Ринкова економіка потребує вміння працювати по-новому, особливого значення в цих умовах набуває наявність знань, пов'язаних з розробкою концепції, яка має орієнтуватися на оптимізацію фінансових результатів роботи та досягнення стратегічних цілей контролю.

Серед науковців, які приділяли чималу увагу питанням контролю в умовах підприємництва, слід відзначити Ф. Ф. Бутинця, П. П. Богашева, М. І. Гордієнка, Ю. Є. Губені, Л. В. Дікань, А. В. Зварич, Є. В. Калюгу, М. Д. Корінька, М. В. Кужельного, Н. М. Малюгу, О. В. Назеренка,

О. С. Нарінського, Л. В. Петіна, С. М. Петренко, В. С. Рудницького, Р. П. Сагайдака, С. І. Саченко, Б. Ф. Усача, А. А. Чирву, М. Г. Чумаченка, О. М. Шапіро, В. О. Шевчука, О. А. Шпіга та ін. Дослідження сучасної економічної літератури з питань контролю свідчить про те, що за роки незалежності України науковці, як правило, більше вивчали проблеми аудиту та зовнішнього контролю, обґрунтовуючи це виробничою доцільністю. Але насправді таке обґрунтування не враховує реальних потреб та не підкріплюється даними про зменшення кількості фінансових порушень і зловживань. Тому вдосконалення контролю потребує теоретичних і практичних досліджень у галузі організації контролю й методики його здійснення, використання новітніх інструментів і сучасних підходів до здійснення внутрішнього контролю.

Підприємництво являє собою функцію поведінки і навички, які дозволяють знайти можливості успішно функціонувати в навколишньому середовищі й використовувати ці можливості для досягнення цілей і вигоди для себе.

У теорії економіки підприємництво визнається як особлива форма діяльності та як четверта група на додаток до капіталу, землі й засобів праці.

Економічне життя в Україні показало, що підприємництво є основою для соціальних перетворень і головним фактором, який прискорює зростання й структурні перетворення в перехідний період.

Мета підприємництва – це прагнення до досягнення ефективності з урахуванням поточної діяльності підприємства та створення бази його розвитку. Підприємницька діяльність прирівнюється безпосередньо з людиною, підприємцем. Головні характеристики підприємця – це здатність сприймати потреби, поліпшувати ідеї й готовність іти на ризик. Але все це неможливе без ефективного проведення контролю.

У сфері підприємництва має належним чином здійснюватися контроль, який має сприяти підвищенню відповідальності працівників підприємства за виконання покладених на них обов'язків і запобігати порушенням господарської діяльності. Система фінансового контролю на місцеву рівні повинна мати постійний характер. Із цією метою потреба розробити та схвалити на законодавчому рівні оновлену сучасну модель системи фінансового контролю в Україні.

Чи не найголовнішу роль у забезпеченні формування потоків необхідної контрольно-аналітичної інформації, перевірки й оцінки проблемних ситуацій може відіграти система інформаційного контролю на підприємствах.

Система інформаційного забезпечення, на думку В.В. Дмитренка, це сукупність реалізованих рішень щодо обсягу, розміщення й форм організації інформації, яка включає планову, оперативну, облікову та звітну нормативно-довідникову інформацію й системи документації [71, с. 82]. За останні десятиліття інформаційне забезпечення зазнало глобального поширення й нині вже важко уявити існування підприємницьких структур без нього. Керівництву підприємства для забезпечення виконання його основної функції – управління – необхідним є володіння фактичною, своєчасною та достовірною інформацією,

отримати яку можливо шляхом ефективної системи контролю.

Автоматизована інформація повинна забезпечити можливість комплексного використання всіх інформаційних джерел для вирішення традиційних і нерегламентованих аналітичних завдань. Таким чином, можна зробити висновок, що використання інформаційних технологій і систем є не тільки актуальним завданням і найважливішим фактором успішної роботи інспектора, а й необхідною умовою її виконання. Підприємницькі структури мають усвідомити, що лише якнайшвидше освоєння інформаційних технологій дозволить одержати потрібні конкурентні переваги в боротьбі на вітчизняних ринках.

Тому під інформаційним забезпеченням контролю у сфері підприємництва слід розуміти певним чином упорядковану інформацію, яку формують і використовують у системі контролю. Носіями такої інформації в обліковому аспекті є: первинні документи, рахунки, облікові регістри, звітність. Дослідження сутності інформаційного забезпечення обліку об'єктів підприємницької діяльності дало можливість визначити, що вона є об'єктом зовнішнього та внутрішнього контролю. Оскільки господарські операції щодо перевіряються впливають на формування доходів, витрат, прибутку та сплату податків.

В організації контролю у сфері підприємництва виникає ряд проблем, які полягають у:

- розробці типових положень галузевої методики організації контролю, яка повинна забезпечити методичні прийоми його здійснення;
- нечіткості понятійних формувань, що призводить до неоднозначного, а іноді неправильного тлумачення правових норм;
- впровадженні системності методики бухгалтерського обліку та цілеспрямованості під час проведення оперативного контролю;
- застосуванні ревізорами програмних пакетів автоматизованої обробки даних;
- пошуку внутрішніх резервів і посиленні режиму економії виробничих запасів підприємств, оптимізації продуктивності праці;
- розходженні поглядів щодо визначення суті цього поняття та його змісту;
- недосконалості планування витрат в умовах нестабільної економічної ситуації;
- неузгодженості між собою основних положень частини нормативно-правових актів;
- обґрунтуванні мотиваційних заходів, дисципліни, своєчасності розрахункових операцій [315, с. 201–202].

Для успішного функціонування будь-яка проблема, яка виникає на підприємстві, потребує негайного та якісного вирішення, тобто вироблення раціональних шляхів і правильного управлінського рішення щодо її розв'язання. Подолання не лише минулих втрат, а й недопущення нових ускладнень повинно базуватися на об'єктивній оцінці причин виявлених порушень. Без такої оцінки важко шукати першоджерела негативного минулого

й ще важче – розробляти та здійснювати заходи з подолання недоліків надалі. Винятково важливо одночасно зі встановленням їх причин здійснювати профілактику негативних явищ у майбутньому [316, с. 395].

Створення системи внутрішнього контролю на підприємстві – це складний процес, а сама система – цілеспрямований механізм, невід’ємними складниками якого є всі підрозділи та сфери діяльності підприємства.

Відповідно контроль слід розглядати на засадах системності, оскільки він повинен забезпечувати фінансово-господарську мікросистему підприємства з індивідуалізованими характеристиками й особливостями. Тобто контроль виконує конкретну цільову функцію. Сукупність таких мікроекономічних систем і визначає його місце в ринковому середовищі [18, с. 88].

Якщо система контролю добре налагоджена на підприємстві, то повинен бути налагодженим і механізм зв’язків, адже контроль легше здійснювати за наслідками операції, а не за її рухом, бо іноді інспекторів дуже складно прослідкувати рух усіх операцій.

Система контролю має орієнтуватися не тільки на підтвердженні вірогідності звітності, а й на підвищенні ефективності й економічності операцій. Вона виходить за межі тих аспектів, які безпосередньо стосуються лише бухгалтерського обліку, і включає в себе: середовище контролю, де здійснюються операції, які характеризують реальне ставлення керівництва та власників підприємства до діючої системи контролю і важливість цієї системи для підприємств [250, с. 385].

Контроль у нашій державі має здійснюватися не тільки щодо дотримання стандартів якості продукції, її екологічної чистоти, недопущення використання шкідливих для здоров’я людей домішок, а також стосовно захисту прав найманих робітників, соціального страхування, забезпечення гідних умов праці, запобігання забрудненню навколишнього середовища, виконання вимог антимонопольного законодавства, недопущення недобросовісної конкуренції, захисту прав власності, зокрема й інтелектуальної, а також дотримання прав інвесторів. Тільки за виконання зазначених умов можливе спрямування іноземного інвестування в нашу державу та її економіку.

Розглядаючи систему контролю, яка використовується на підприємстві, можна виокремити її недоліки. Одним з них є безсистемне закріплення функцій контролю за певними працівниками, у зв’язку із чим один працівник може контролювати більше інформаційних об’єктів, інший – менше або один об’єкт контролюється декількома працівниками, а деякі – тільки одним. Тому під час реорганізації системи управління повинні здійснюватися чіткий розподіл і закріплення функцій контролю за певними робочими місцями, що необхідно регламентувати внутрішніми стандартами контролю, розробленими кожним підприємством.

На думку О. А. Петрик, система контролю являє собою комплекс заходів, адміністративних та організаційно-структурних елементів, які у своїй сукупності спрямовані на упередження й виявлення помилок та проведення своєчасних коригувань суттєвих помилок у процесі обробки інформації.

Задовільна система усуває можливість невідповідностей (порушень правил роботи) [212, с. 314].

Сфера підприємництва щоденно застосовує внутрішній контроль. Так, діяльність усередині організації проходить у рамках двох систем. Перша – операційна, яка побудована для досягнення мети підприємства (створення системи, яка б допомагала своєчасно виявляти й виправляти помилки та неефективності в роботі), друга – це система контролю, яка аналізує операційну діяльність і спрямовується на досягнення поставлених завдань [258, с. 605]. У більш ширшому розумінні внутрішньогосподарський контроль можна розуміти як систему. Зв'язок елементів, як відомо з діалектики, у кожній системі й в їх структурованій сукупності підпорядковується законам взаємодії частини й цілого [257].

Поділяємо думку Р. А. Сагайдака, який вважає за потрібне систему внутрішньогосподарського контролю запропонувати з поділом на такі складові: цілі й завдання контролю; предмет й об'єкт контролю; методи контролю; механізми контролю; кадри контролю [257].

Ця ідея базується на самоконтролі кожного працівника й повній довірі керівництва підприємства до власного персоналу. Контроль необхідно доручати людям, які безпосередньо не впливають на політику фірми. Працівники підприємства повинні контролювати результати своєї роботи й відповідати за ту частину, яку вони зробили. А коли працівник знає, що за власні результати він відповідає матеріально й існує можливість виявити на будь-якому етапі контролю, хто є відповідальним за цю операцію, то він буде зацікавлений в ефективних результатах своєї праці та не зможе викривити інформацію навмисно. У разі виявлення помилки його дії можна ідентифікувати й знайти порушення [33, с. 173].

Вивчаючи фінансово-господарську діяльність підприємства через систему контролю, опрацьовуються заходи щодо збереження грошових коштів і фінансових ресурсів, стосовно запобігання псуванню й крадіжок продукції та матеріалів, при цьому увага приділяється виникненню відхилень від законодавчо установлених нормативних актів, оптимальних параметрів функціонування підприємства. Вирішувати цільові завдання управління й подальшого розвитку підприємства можливо тільки за умови надійної системи контролю шляхом розробки його концепції, яка має орієнтуватися на оптимізацію фінансових результатів роботи та досягнення стратегічних цілей. Зазначена концепція має відповідати комплексу заходів, що здатні реалізувати її основні моменти виробничої та комерційної діяльності для забезпечення розвитку підприємства.

Контролювати діяльність на підприємстві можна двома способами:

1. Здійснювати контрольні перевірки всієї інформації про фінансово-господарську діяльність. Проводити контрольні перевірки всієї інформації про фінансово-господарську діяльність доцільно тоді, коли керівництво підприємства не зацікавлене у високих показниках діяльності. Тому щоб контроль дав ефективний результат у такій ситуації, необхідно перевірити всі документи та провести ревізію всіх наявних активів і пасивів. Оскільки

інформація рухається дуже швидко, то суцільний контроль не дасть позитивного результату й тільки гальмуватиме діяльність підприємства.

2. Контроль проводити вибірково, але для цього повинні бути чітко формалізованими контрольні процедури, нормативна база й система контролю організовані на високому рівні. Для того щоб контроль був ефективним, підприємству потрібна чітка організація системи внутрішнього контролю. Її слід здійснювати таким чином, щоб контроль проводився не за певний період, а безперервно і тоді він зможе охопити все інформаційне середовище підприємства. У цьому разі витрати на проведення контролю зменшуватимуться, а ступінь довіри до інформації збільшуватиметься, що в майбутньому приведе до зменшення кількості інформації, яка перевіряється.

Наступним кроком є визначення переліку техніко-економічних показників роботи підприємства в цілому, які впливають на дані контролю:

- установити часовий інтервал проведення контролю;
- затвердити склад осіб, що повинні здійснювати контроль;
- визначити форми первинних документів і реєстрів, які використовуються під час контролю;
- установити порядок узагальнення результатів контролю, вживання заходів з усунення недоліків у роботі;
- поширювати позитивний досвід здійснення контролю.

Значення контролю зростає там, де контрольні функції введені в обов'язки безпосередніх виконавців і працівників різних управлінських ланок – виникає можливість здійснення оперативного контролю, усунення виявлених відхилень і досягнення поставлених цілей.

Зокрема А. М. Павлова виділяє такі критерії ефективності контролю: результативність (виявлення обсягу коштів, використаних з порушеннями законодавства, не за цільовим призначенням); дієвість (конкретні підсумкові заходи); економічність (співвідношення витрат на функціонування суб'єкта контролю й витрат на його проведення), інтенсивність і динамічність діяльності контрольних органів [208, с. 8].

На нашу думку, критерії ефективності контролю потрібно доповнити ще такими критеріями оцінки, як: ефективність, реальність, повнота, своєчасність, оцінка, класифікації й узагальнення, які посприяють організації ефективної системи контролю.

Критерії “ефективності” відобразатимуть ступінь досягнення системою контролю попередньо визначеної головної мети системи. Критерій ефективності має охоплювати не лише окремі фінансові операції, й повинен включати перевірку системи організації й управління. Поняття контролю ефективності як виду контролю було зафіксовано в Лімській декларації керівних принципів контролю, яка була прийнята ІХ Конгресом міжнародної організації найвищих контрольних органів (ІНТОСФІ) у 1977 р., де зазначалося, що контроль ефективності включає не тільки специфічні аспекти управління, а й усю управлінську діяльність, зокрема організаційну й адміністративну системи.

Критерій “реальності” інформує про характер протікання процесів

контролю в досліджуваній сфері, а саме: їх динаміку, рівень нестабільності, непослідовності, керованості тощо.

Критерій “повноти” відобразатиме умови, за яких досягається прийнятний рівень – кінцевий результат контролю й наскільки стабільним і сталим є процес досягнення головної мети.

Критерій “своєчасності” полягає у зазначенні термінів про останні події та в частому й швидкому оперативному здійсненні контролю.

Критерій “оцінки” вивчатиме результативність проведення контролю за якістю товарів, робіт і послуг. Ураховуватиметься досягнення реального стану захищеності громадян щодо споживання якісних і безпечних товарів, робіт та послуг, що забезпечить сталий розвиток людини, суспільства й держави, при не обмеженні свободи підприємницької діяльності суб’єктів господарювання, у встановленні термінів та визначених ресурсів.

Критерій “класифікації й узагальнення” бере до уваги динаміку змін рівня невизначеності управління економічною безпекою у сфері контролю за якістю товарів, робіт і послуг на інтервалі стратегічного планування.

Власне в цьому реалізується головна властивість цього підходу – його системність, логіка та послідовність, що дозволяє максимально врахувати попередні результати й особливості для даної сфери, узгодити ці системи з вимогами процесів стратегічного моніторингу й аналізу, сприяє збільшенню керованості й ефективності контролю в умовах підприємництва.

Важливим аспектом контролю розвитку підприємництва є його фінансова діяльність. Основними елементами цього напрямку, що вимагають урегулювання, є тіньові схеми мінімізації податкових платежів, жорсткий контроль зовнішньогосподарської фінансової діяльності на предмет виведення фінансових ресурсів в офшорні зони тощо. Проте найважливішими аспектами ефективного розвитку підприємництва є забезпечення сплати податків не в місцях реєстрації суб’єкта підприємницької діяльності, а в місцях ведення господарської діяльності. Передусім керівництву необхідно чітко сформулювати економічну суть контролю й систематизувати проблеми фінансово-господарської діяльності, на вирішення яких будуть спрямовані контрольні дії.

Зростання порушень свідчить не тільки про необхідність посилення контролю, а також указує на те, що економічний механізм господарювання є недосконалим. Саме ефективно організована система контролю у сфері підприємництва за допомогою відповідного інструментарію здатна забезпечити формування необхідності потрібної інформації та сприяти успішній реалізації таких основних критеріїв контролю, як: ефективність, реальність, повнота, своєчасність, оцінка, класифікації й узагальнення, які посприяють організації ефективної системи контролю.

Підприємницька діяльність усіх суб’єктів господарювання різних форм власності будується на базі таких принципів: схильність до ведення господарства, пошук можливостей та ініціативність, ефективність проведення контролю, завзятість і наполегливість, готовність іти на ризик, віра у високу ефективність праці.

Отже, результати отримані протягом усього періоду становлення й

розвитку економіки, певною мірою сформували загальні теоретичні засади та методологію економічного контролю й виступають достатньо розробленим науковим підґрунтям для вирішення проблем різної складності, які потребуватимуть подальших рішень. Управління діяльністю підприємницьких структур здебільшого залежатиме від правильно організованого інформаційного забезпечення й ефективного та раціонального прийняття управлінських рішень на основі їх використання.

Узагальнюючи вищенаведене, можна зробити висновок, що ефективна система контролю потрібна в першу чергу для власників бізнесу як доповнюючий механізм отримання інформації про те, що відбувається в бізнесі.

3.4. Поліпшення контрольної-аналітичного забезпечення управління діяльністю підприємств в умовах фінансової кризи

Ефективність підприємницької діяльності значною мірою залежить від раціональної організації аналітичної роботи, яка охоплює всі фінансово-господарські процеси на підприємстві та є невід'ємною складовою його організаційно-управлінської структури. Сучасне підприємство – це організація з кількома рівнями управління й операційної діяльності, між якими існують складні взаємозв'язки. Багатогранність та універсальний характер більшості підприємств зумовлюють постійне ускладнення їх організаційних моделей. Від обраної організаційної моделі значною мірою залежить і фінансовий стан підприємства, і конкурентоспроможність продукції, до якої суспільство ставить щодалі жорсткіші вимоги.

Недостатня увага до формування організаційної структури підприємства призводить до порушення логічного взаємозв'язку між етапами процесу прийняття управлінських рішень – планування, облік, контроль, аналіз та регулювання. Для стабільного розвитку підприємства необхідно реалізовувати системний підхід до організації аналітичного процесу.

Практичний досвід свідчить, що для підвищення ефективності аналітичної роботи на підприємстві доцільно створити спеціальний підрозділ – обліково-аналітичну службу (рис. 3.3). Її організаційна структура спрямовується на послідовну реалізацію класичних функцій управління. Цей підрозділ має формуватися з урахуванням обраної стратегії та певних принципів управління, таких як дотримання норм керованості, делегування повноважень, формування оптимальних інформаційних потоків.

Метою створення обліково-аналітичної служби на підприємстві є підвищення ефективності його діяльності через прийняття обґрунтованих оперативних і стратегічних управлінських рішень. Це є визначальним моментом для розробки технології й організації аналітичного процесу на підприємстві.



Рис. 3.3. Обліково-аналітична система підприємства [124]

Завдання обліково-аналітичної служби полягає в безперервному дослідженні взаємозв'язку ресурсів виробництва, виробничого процесу (технології, організації) і результатів, спрямованому на оцінювання діяльності структурних підрозділів підприємства, діагностику та пошук нових можливостей у досягненні мети й формування нових критеріїв для коригування оперативних планів і завдань у разі зміни впливу зовнішнього та внутрішнього середовища для вироблення дієвих ефективних управлінських рішень в умовах визначеності, невизначеності, конфлікту й ризику. В. О. Василенко зазначає: "Дослідження процесу розвитку об'єкта також допомагає краще усвідомити його існуючий стан. У той же час діагностика є вихідним пунктом прогнозу". І

далі: "... проведення діагностичних досліджень необхідне у всіх структурах і на всіх рівнях управління [39, с. 393].

Управлінський аналіз повинен мати зовнішнє та внутрішнє спрямування. Метою зовнішнього спрямування є орієнтація на зовнішнє середовище. Реалізація цієї мети ставить перед указаним видом аналізу такі завдання, як:

- оцінка виробничо-технологічної і соціальної структури підприємства з погляду відповідності вимогам ринкової економіки на мікро- і макрорівнях, ступеня потенціалу конкурентоспроможності;

- наукове обґрунтування оперативних бюджетів, завдань структурних підрозділів, бюджетів центрів відповідальності з урахуванням потреб ринку;

- своєчасне коригування бюджетів під впливом зміни зовнішніх і внутрішніх умов господарювання для підвищення ступеня відповідності реальним умовам;

- оцінка маркетингової діяльності щодо її відповідності реальним процесам, які відбуваються на ринку;

- визначення координат підприємства на ринку;

- обґрунтування цінової політики, конкурентоспроможності продукції.

Під внутрішнім спрямуванням розуміється орієнтація аналітичної роботи на забезпечення дієвого, ефективного внутрішньогосподарського управління підприємством і його структурними підрозділами.

Функції обліково-аналітичної служби підприємства полягають у збиранні первинної інформації; фіксації інформації, що надходить із зовнішнього середовища та зі структурних підрозділів підприємства; обробленні й систематизації інформації; аналізі й структуруванні отриманих даних; формуванні звітів (вихідної управлінської інформації та баз даних).

Управлінський облік, як окрема підсистема бухгалтерського обліку, відіграє важливу роль у контролі витрат і формуванні прибутку підприємств. Саме прибуток і рентабельність виробництва в умовах ринку є найважливішими показниками, що характеризують господарську діяльність підприємства.

Ринкові відносини створюють жорстку цінову конкуренцію. Тому на теперішньому етапі розвитку економіки отримати більший прибуток, а значить підвищити свій фінансовий стан, спроможні ті підприємства, що можуть зменшити собівартість продукції.

Система управління собівартістю включає в себе різні елементи: нормування витрат, облік нормативних і фактичних витрат, аналіз ефективності використання ресурсів, зворотний зв'язок між виробництвом й управлінням на основі оперативної бухгалтерської інформації [233, с. 242].

Усі наведені елементи можна поєднати за допомогою впровадження на підприємстві концепції центрів та обліку відповідальності, яка вперше була сформульована Джоном А. Хігінсом на початку 50-х років минулого століття.

Створення й функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

- визначення центрів відповідальності;

- складання бюджету для кожного центру відповідальності;
- регулярне складання звітності про виконання бюджетів;
- аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центру [54, с. 407].

Як було зазначено вище, кожне підприємство має власну організаційну структуру, яка встановлюється кількістю підрозділів і взаємодією між ними. Кожний підрозділ очолює керівник, який відповідає за виконання певних функцій даним підрозділом. Отже, отримання керівником права самостійно приймати рішення з іншого боку, викликає відповідальність за його наслідки.

Таким чином, будь-який структурний підрозділ, очолюваний керівником, який відповідає за результати його роботи, називають центром відповідальності.

Аналіз економічної літератури [35; 54; 76; 149; 233; 242] свідчить, що немає розбіжностей у визначенні поняття “центру відповідальності” – сфера (сегмент) діяльності підприємства, у межах якої встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які йому підконтрольні.

Характер відповідальності керівників підрозділів дає можливість виділити такі центри відповідальності:

- центри витрат;
- центри доходу;
- центри прибутку;
- центри інвестицій.

Визначення центрів витрат пов’язане з поняттям “центр виникнення витрат”. Одні автори ототожнюють ці поняття, а інші вказують на те, що це різні поняття.

Так, Ф. Ф. Бутинець визначає центр виникнення витрат як окремі структурні підрозділи підприємства, у яких можна організувати нормування, планування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання [35, с. 45].

Центр відповідальності за витрати він визначає як підрозділ підприємства, керівник якого відповідає тільки за витрати.

М. С. Пушкар розглядає центри витрат як місця відповідальності за окремі стадії кругообігу засобів на підприємстві. Центри витрат виділяються для планування та обліку витрат на виробництво, аналізу відхилень фактичної собівартості продукції від планової, виявлення резервів виробництва [233, с. 259].

В. С. Лень пропонує таке визначення: “Центр витрат – це центр відповідальності, який контролює виникнення витрат. Вони формуються на базі первинних виробничих підрозділів – цехів, дільниць, а також окремих адміністративних підрозділів” [149, с. 61].

С. Ф. Голов зазначає, що центр витрат – це центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходів й інвестицій в активи центру [54, с. 407].

Таким чином, центр витрат пов'язують з відповідальністю за витрати, пов'язані з діяльністю структурного підрозділу, а значить, і управлінням. Центри виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку виробничих ресурсів за елементами й статтями калькуляції.

Отже, ці поняття не можна ототожнювати, бо вони виражають різні економічні процеси. Центри виникнення витрат пов'язують з калькулюванням собівартості продукції, а центри відповідальності за витрати – з управлінням собівартістю.

Центри витрат поділяються на дві групи – первинні й акумулюючі. До первинних центрів витрат відносять бригади, дільниці, відділи апарату управління тощо, а до акумулюючих – центри за сферами кругообігу коштів – постачальницько-заготівельна, виробнича, організаційна, фінансово-збутова, непродуктивна діяльність [235, с. 17–18].

Центр відповідальності за доходи – це центр відповідальності, керівник якого контролює доходи, але не несе відповідальності за витрати.

Центр відповідальності за прибутки – це центр відповідальності, керівник якого контролює головні елементи, що визначають прибуток: доходи (обсяг продажу, ціни) і витрати.

Центр відповідальності за інвестиції – центр відповідальності, керівник якого одночасно контролює витрати, доходи й відповідає за інвестиції в активи центру.

Ф. Ф. Бутинець також пропонує виділяти центри відповідальності за рентабельність – підрозділи, у яких дохід є грошовим виразом виготовленої продукції; витрати – грошовий вираз використаних ресурсів, а прибуток – різниця між доходами та витратами [35, с. 45].

На наш погляд, цей центр відповідальності дублює функції центру відповідальності за прибутками.

У розрізі соціальної спрямованості обліку заслуговує на увагу думка В. С. Леня [149, с. 62] щодо центру обслуговування, тобто підрозділів, що безпосередньо не виконують роботи виробничого характеру, а забезпечують виробничі підрозділи послугами, необхідними для їх ефективної роботи.

Виділення центрів відповідальності на практиці не становить особливих труднощів. Їх кількість залежить від:

- структури управління підприємства;
- рівня техніки й технологій застосовуваних на підприємстві;
- галузевих особливостей;
- організації праці на підприємстві;
- рівня деталізації інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Будь-яка соціально-економічна система має свою мету, яка досягається за допомогою ефективного управління. Однією з функцій управління є контроль.

Контроль – як економічна категорія являє собою ефективний засіб попередження, виявлення та запобігання порушенням і посяганням на національне багатство країни; складову частину господарського управління,

його функцію, метод реалізації управлінських рішень; джерело інформації про позитивні й негативні явища на всіх ділянках виробничої діяльності; систематичну конструктивну діяльність керівників органів управління, спрямовану на наближення фактичного виконання до поставленої мети [313].

Контроль – це процес, який забезпечує відповідне функціонування конкретного об'єкта, прийнятий управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети [144, с. 67].

М. Т. Білуха визначає сутність контролю в тому, що "...суб'єкт управління здійснює облік і перевірку того, як об'єкт управління виконує його настанови. Основною метою цієї функції є блокування відхилень діяльності суб'єкта управління від заданої управлінської програми, а вразі виявлення аномалій – приведення керованої системи в стійке положення за допомогою всіх регуляторів" [25, с. 4].

Також він зазначає, що контроль є універсальним засобом зворотного зв'язку між суб'єктом й об'єктом управління з яскраво вираженими функціями інформаційності та коригування [25, с. 5].

С. І. Дем'яненко визначає контроль у менеджменті як "процес забезпечення досягнення організацією поставлених цілей шляхом виявлення відхилень у виконанні планів і внесення відповідних корективів у дії або плани" [68].

Далі він виділяє три основні причини необхідності контролю:

- невизначеність майбутнього та неідеальні плани;
- запобігання кризовим ситуаціям через своєчасне втручання в процес виконання планів;
- підтримка й розвиток успіху, що виявився в процесі виконання плану.

Практичний досвід доводить, що розробити ідеальний план неможливо, тому саме контроль є єдиним шляхом його повного виконання. Отже, саме контроль дає можливість коригувати бюджети, ураховуючи зміну оточуючого середовища, з метою їх повного виконання.

Таким чином, контроль передбачає порівняння планових і фактичних значень параметрів, проведення аналогій із зовнішнім середовищем, виявлення відхилень у параметрах, оцінку небезпечності розміру відхилень для системи, виявлення факторів та умов, що викликали відхилення, а також визначення ступеня їх впливу, підготовку інформаційної бази для прийняття управлінських рішень.

Контроль дає інформацію щодо процесів, які відбуваються в суб'єкта господарювання, допомагає приймати найбільш доцільні рішення із загальних і спеціальних питань розвитку підприємства, надає можливість судити про правильність прийнятих рішень, своєчасність і результативність їх виконання. Контроль як функція управління дозволяє своєчасно виявити й усунути ті умови та фактори, які не сприяють ефективному веденню виробництва й досягненню поставленої мети. Він допомагає скорегувати діяльність суб'єкта господарювання або окремих його виробничих підрозділів, дає можливість установити, які саме служби й підрозділи підприємства, а також напрями його

діяльності сприяють досягненню поставленої мети й підвищенню результативності діяльності підприємства.

Отже, контролю притаманні інтегративні риси в дослідженні господарської і фінансової діяльності підприємств, у чому й проявляється його вплив на підвищення ефективності економічних процесів, що відбуваються на підприємстві.

За характером взаємовідносин суб'єкта й об'єкта контролю розрізняють внутрішній і зовнішній контроль.

Однією з причин виникнення кризової ситуації на більшості українських підприємств є незадовільний рівень внутрішнього контролю. Саме некваліфіковані та помилкові дії керівництва довели велику кількість господарюючих суб'єктів до межі банкрутства.

Будь-який контроль передбачає низку ознак і характеристик. До основних з них можна віднести об'єкт і суб'єкт контролю, завдання які ставляться перед суб'єктом контролю.

Об'єкт контролю це те, що безпосередньо підлягає контролю – тобто всі виробничі та господарські процеси, що відбуваються на підприємстві.

Суб'єкт контролю прямо пов'язаний із центрами відповідальності.

Основними завданнями контролю є:

- визначення фактичного стану об'єкта в даний момент часу;
- установлення місця та причин відхилень значень параметрів об'єкта від заданих;
- збір, передача, обробка інформації про стан об'єкта;
- прогнозування стану та поведінки об'єкта на визначений період;
- забезпечення стійкості об'єкта в разі досягнення критичних значень характеристик об'єкта.

Внутрішній контроль здійснюється органами внутрішнього контролю: головним бухгалтером, ревізійною комісією, службою внутрішнього аудиту, спостережною радою тощо. Зовнішній контроль здійснюється суб'єктами контролю, які не входять до складу структурного підрозділу підприємства, що перевіряється.

Внутрішній контроль, як функція управління, є засобом зворотного зв'язку між об'єктом управління та системою управління, інформуючи про дійсний стан об'єкта й фактичне виконання управлінських рішень.

Система внутрішнього контролю включає в себе всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети – забезпечення (в межах можливого) стабільного й ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок, точність і повноту бухгалтерських записів, своєчасну підготовку надійної фінансової інформації.

Система внутрішнього контролю виходить за межі тих аспектів, що безпосередньо стосуються тільки бухгалтерського обліку (рис. 3.4).

Дослідження різних способів прийняття управлінських рішень свідчить, що економічний аналіз займає суттєве місце в процесі прийняття управлінських рішень. Саме економічний аналіз є основою наукового обґрунтування множини альтернативних управлінських рішень і механізмом відбору рішення, що дає можливість досягнути максимальних економічних результатів за умови мінімальних витрат ресурсів та виконання технологічних вимог.

Дослідження думки різних авторів [50; 61; 80; 81; 91; 121; 256; 282], щодо завдань аналізу в сучасних умовах дозволяє виділити такі три функції: оцінювальну, діагностичну, прогнозну.



Рис. 3.4. Система внутрішнього контролю

Оцінювальна функція забезпечує виявлення відхилень між фактичними показниками та плановими чи теоретично обґрунтованими. Діагностична – передбачає формування якісної характеристики об'єкта аналізу та виявлення причинно-наслідкових зв'язків. Прогнозна функція обґрунтовує заходи стосовно приведення об'єкта аналізу в бажаний стан.

За рівнем кількісного співвідношення всіх взаємозв'язаних факторів проблеми управління поділяються на три групи.

Першу групу складають структуровані проблеми управління, тобто є можливість виявити взаємозв'язки між різними чинниками та кількісно їх виміряти.

Друга група це неструктуровані проблеми, тобто найважливіші ресурси, ознаки й характеристики котрих описано тільки якісно й немає можливості кількісного їх визначення.

Третя група – слабоструктуровані або змішані проблеми, тобто частину взаємозв'язків виражено кількісно, частину – якісно, а це вимагає різних підходів до розв'язання проблеми.

Зазвичай першу групу проблем розв'язують кількісними методами оптимізації, другу – евристичними методами, третю – методами системного аналізу.

Дослідження підходів і точок зору фахівців із цієї галузі знань дозволяє виділити окремі види економічного аналізу [61; 80; 81; 121; 256; 282].

Залежно від завдань і глибини дослідження, виділяють такі три види економічного аналізу: загальноекономічний, техніко-економічний, функціонально-вартісний.

Метою загальноекономічного аналізу є оцінка господарської діяльності підприємства й окремих центрів відповідальності: виявлення основних напрямів і тенденцій розвитку, способів підвищення ефективності використання ресурсів, якості продукції. Його, як правило, проводять керівники вищого рівня управління підприємства та центрів відповідальності.

Результати загальноекономічного аналізу використовуються для менеджерського контролю за діяльністю підприємств та їх центрів відповідальності; оцінки ефективності й раціональності використання ресурсів; оцінки господарської діяльності центрів відповідальності, а також для планування.

Інформаційною базою для аналізу слугує планова, нормативна, звітна, облікова й позаоблікова інформація. За характером і колом вирішуваних завдань виділяють два напрями проведення загальноекономічного аналізу: фінансово-економічний і статистико-економічний.

Фінансово-економічний аналіз здійснюють на основі фінансової звітності. Об'єктом аналізу є фінансові результати діяльності підприємства: виконання виробничої програми та фінансового плану, ефективність використання фінансових ресурсів, рентабельність, платоспроможність, ліквідність, фінансовий стан і резерви його поліпшення.

Статистико-економічний аналіз здійснюється на основі статистичної звітності підприємств. Об'єктом аналізу є масові суспільно-економічні явища й процеси, вивчення яких дає можливість зробити загальну оцінку розвитку економіки галузі, регіону, виявити тенденції розвитку.

Метою техніко-економічного аналізу є: оцінка господарської діяльності, виявлення причинно-наслідкових взаємозв'язків і взаємодії різних видів техніки, різних технологій та економіки в цілому; резервів виробництва; розробки заходів щодо раціонального використання ресурсів. Його виконують економісти, інженерно-технічні працівники, керівники центрів відповідальності

за даними оперативної і періодичної звітності. Іноді техніко-економічний аналіз ототожнюють з внутрішньогосподарським.

Функціонально-вартісний аналіз полягає в дослідженні функцій об'єкта та їх вартості й проводиться з метою: виявлення резервів зниження витрат за рахунок удосконалення способів виробництва; виявлення зайвих функцій та їх вартості; пошуку нових технологій; кращого співвідношення між споживчою вартістю продукції та витратами на її виготовлення.

За часом дослідження процесів та явищ економічний аналіз господарської діяльності поділяють на попередній (перспективний), оперативний, наступний (ретроспективний) і стратегічний.

Попередній аналіз вивчає процеси та явища, що відбудуться в майбутньому, тому його проводять до початку будь-яких господарських операцій. Він здійснюється для розробки проектів, обґрунтування бізнес-планів, визначення розмірів і структури виробництва, ефективного використання ресурсів. Його пов'язують з прогнозуванням, перспективним і поточним плануванням, з розробкою множини альтернативних рішень і вибором й обґрунтуванням варіантів оптимальних управлінських рішень.

Головним завданням попереднього аналізу є виявлення і вивчення сучасних тенденцій, оцінка варіантів розвитку підприємства й пошуки найкращого з них, виявлення недоліків, можливих непродуктивних витрат, розробка превентивних методів для їх запобігання. Дані аналізу є підґрунтям для: розробки економічної стратегії управлінських рішень, перспективних і планових прогнозів, на основі дослідження забезпеченості ресурсами щодо обраної стратегії; виявлення причин і факторів, які можуть зашкодити реалізації обраної стратегії та розробка запобіжних заходів стосовно їх нейтралізації або зменшення впливу; визначення можливого обсягу реалізації продукції.

Оперативний аналіз проводиться безпосередньо під час здійснення господарської операції чи діяльності підприємства, якщо це неможливо – після її завершення, з метою оперативного впливу на техніко-економічні показники центрів відповідальності та підприємства в цілому. Він дає змогу безпосередньо в процесі діяльності виявити відхилення фактичних показників від планових, негативні фактори, що зумовили ці відхилення, та оцінити можливі наслідки цього впливу, своєчасно реалізувати запобіжні заходи.

Таким чином, оперативний аналіз дає можливість обґрунтувати й своєчасно прийняти адекватні управлінські рішення, своєчасно оцінювати ситуацію з формуванням собівартості продукції, знайти внутрішньогосподарські резерви поліпшення використання ресурсів підприємства, координувати роботу центрів відповідальності та вносити відповідні корективи до бюджетів.

Джерелами інформації для оперативного аналізу є щоденні первинні дані щодо діяльності центрів відповідальності.

Основними відмінностями поточного аналізу від оперативного є те, що тут використовується звітна, облікова й позаоблікова інформація.

Ретроспективний аналіз здійснюється після закінчення певного періоду діяльності та одержання встановленої звітності. Його завданням є оцінка результатів діяльності центрів відповідальності та підприємства, пошук і визначення внутрішньогосподарських резервів та розробка заходів щодо їх реалізації, системне вивчення економіки підприємства й виявлення закономірностей і тенденцій розвитку.

Стратегічний аналіз застосовується для з'ясування основних довгострокових тенденцій діяльності, зокрема, визначення місії та завдань підприємства.

За обсягом дослідження та мірою охоплення даних економічний аналіз поділяється на комплексний (повний) і тематичний (частковий, експрес-аналіз).

Прийняття управлінських рішень в умовах кризових ситуацій вимагає від управлінця знання та навичок використовувати головні методи аналітичного дослідження.

Досліджуючи симптоми виникнення кризових явищ, антикризове управління має свою мету, завдання і принципи та вимагає застосування адекватних методів економічного аналізу (табл. 3.1) [197].

В. К. Савчук зазначає: “Ефективність аналізу залежить і від того, на якій стадії розпізнали ситуацію. Таким станом є тріада: “слабкий сигнал – симптом – проблема”... Тому систему розпізнавання доцільно побудувати таким чином, щоб можна було виявити ситуацію в стані її зародження. Така система розпізнавання базується на основі виявлення слабких сигналів” [256, с. 253]. З'ясуванню етапів розпізнавання ситуацій деякою мірою може допомагати таке припущення, що слабким сигналом можна вважати стале відхилення фактичного показника від нормативного (бажаного, запланованого).

Механізм антикризового управління підприємством побудований на принципах бюджетування, важливу увагу приділяє управлінню за відхиленнями (management by exception).

Розглянемо головні передумови використання можливостей управління відхилень економічних показників на підприємстві. Кожен управлінець у своїй діяльності приймає велику кількість рішень і, здавалося б, неможливо за короткий термін вирішити велику кількість проблем.

Практичний досвід управління дає можливість класифікувати рішення, що приймаються, на стандартні й нестандартні. Стандартні рішення приймаються щодня, щогодини й доводяться до автоматизму та не вимагають великих затрат часу. Нестандартні рішення вимагають дещо більших затрат часу.

Тому одним із завдань використання прийомів управління за відхиленнями є розробка довідника стандартних рішень. Такий підхід дає змогу визначити повноваження керівника кожного центру відповідальності, а це, у свою чергу, розвантажить інформаційні потоки на підприємстві й дозволить керівництву підприємства більше приділяти уваги стратегічним цілям підприємства, делегувавши частину повноважень керівникам центрів відповідальності.

Використання методів аналізу в антикризовому управлінні підприємством

Стадія розвитку кризової ситуації	Симптоми прояву кризової ситуації	Об'єкти та методи діагностики кризової ситуації	Мета антикризового управління	Заходи антикризового управління
1. Стабільна робота підприємства	Відсутність ознак кризової ситуації	Аналіз виробничих та економічних показників діяльності підприємства методом порівняння, вивчення динаміки, за допомогою складання аналітичних таблиць і графіків	Спостереження за виробничими й економічними показниками діяльності підприємств для упередження і виявлення відхилень	Підтримка та розвиток виробничої й економічної діяльності підприємства
2. Локальна криза	Незначне зменшення найважливіших техніко-економічних показників діяльності окремих структурних підрозділів, центрів відповідальності	Аналіз відхилень виробничих та економічних показників діяльності підприємства, факторний аналіз відхилень	Усунення виявлених відхилень виробничих та економічних показників діяльності підприємства	Адаптація діяльності підприємства до нових умов господарювання: перегляд норм і нормативів; підвищення контролю за використанням ресурсів
3. Стратегічна криза	Погіршення платоспроможності, ліквідності та фінансового стану підприємства, деструктивні зміни в системі управління	Вертикальний і горизонтальний аналіз балансу підприємства, оцінка фінансового стану підприємства за допомогою коефіцієнтів, імітаційне моделювання, побудова дерева рішень	Вихід з фінансової кризи, поліпшення фінансового стану підприємства	Мобілізація внутрішніх і пошук зовнішніх ресурсів для виходу підприємства з кризової ситуації
4. Банкрутство	Відсутність активів підприємства для забезпечення зобов'язань і здійснення поточної діяльності підприємства	Системний аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, SWOT-аналіз	Запобігання банкрутству й ліквідації підприємства	Розробка й реалізація заходів санації підприємства. Проходження процедури банкрутства й ліквідації підприємства з мінімальними втратами.

Досягти цього можна шляхом розробки посадових інструкцій, правил, розпоряджень тощо.

Другою суттєвою передумовою управління за відхиленнями є виявлення відхилень від норм, планів, стандартів та ін. А це підвищує вимоги до розробки

науково обґрунтованих норм і нормативів на підприємстві, вдосконалення планування і прогнозування діяльності підприємства, розробки системи контрольних показників.

Ще одним чинником, що впливає на ефективність управління за відхиленнями, є розрахунок рівня суттєвості відхилення. Це допоможе визначати рівень управління за відхиленнями, що також дасть можливість оптимізувати інформаційні потоки підприємства й скоротити процедури та час на прийняття рішень. Останнє є досить суттєвим, ураховуючи швидкість протікання економічних процесів у кризовій ситуації.

Таким чином, підґрунтям управління за відхиленнями є система зворотного зв'язку, тобто управлінські дії необхідно здійснювати в тому разі, коли відхилення контрольованих параметрів більше за встановленого рівня суттєвості.

Сьогодні відсутня методика розрахунків рівнів суттєвості відхилень для різних показників діяльності підприємства. Визначення допусків на відхилення є завданням складним і дуже трудомістким, оскільки величина допусків має змінюватися за зміни певних умов. Але управління складними системами без допусків на відхилення буде надто недосконалим процесом. Автоматизація управління взагалі немислима без установаження допусків на відхилення для контрольованих параметрів.

Суттєвою проблемою управління за відхиленнями є вдосконалення методики виявлення відхилень, класифікація відхилень значно полегшує управління ними. М. С. Пушкар пропонує групувати відхилення за такими ознаками: абсолютні, відносні, селективні, кумулятивні, у часовому розрізі [233, с. 325].

Отже, організація управління за відхиленнями – це один із перспективних шляхів удосконалення управління підприємством в умовах кризи. Оперативне виявлення відхилень та аналіз причин їх виникнення дають можливість побачити кризову ситуацію ще на ранніх стадіях її зародження.

3.5. Особливості організації аудиту основних засобів

Необхідність удосконалення системи облікової інформації, важливої для прийняття управлінських рішень, пов'язана з кардинальними змінами в структурі та формах власності, а також в організації й управлінні виробництвом на сучасному етапі розвитку вітчизняної економіки.

Незалежне підтвердження інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання та дотримання ним законодавства необхідне державі для прийняття рішень органами правопорядку задля підтвердження достовірності фінансової звітності, яка їх цікавить, й у сфері економіки й оподаткування.

Діяльність кожного суб'єкта господарювання передбачає наявність засобів виробництва й відповідних матеріальних умов, вони є одним з найважливіших елементів продуктивних сил, які визначають їх рівень.

Головною передумовою здійснення будь-якого виробничого процесу є наявність відповідних засобів праці. Їх склад і структура встановлюють вид діяльності та виробничу потужність суб'єкта господарювання. Отже, роль і значення засобів праці у виробничому процесі та велика їх частка в загальній вартості активів і визначають головний зміст категорії “основні засоби”.

Невід'ємною частиною загального аудиту суб'єкта господарювання є аудит основних засобів, оскільки вони, як правило, займають більшу частину в майні підприємства порівняно з іншими необоротними активами. Використання науково обґрунтованої організації і методики здійснення аудиту є об'єктивним процесом, тому що сприяє достовірності відображення інформації про вартість основних засобів, правильному нарахуванню амортизації, розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) і визначенню фінансового результату.

Питання розвитку теоретичних засад і методичних підходів до вирішення проблем оцінки, обліку, аналізу й аудиту основних засобів досліджували у своїх працях такі науковці, як О.А. Бараннік, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Бразілій, М.Я. Дем'яненко, О.М. Голованов, Л.І. Гомберг, В.П. Завгородній, М.В. Кужельний, В.Ф. Палій, В.В. Сопко, Л.К. Сук та інші.

Економічна сутність основних засобів або основного капіталу в тому, що вони беруть участь у декількох виробничих циклах, зберігають свою натурально-речовинну форму до кінця експлуатації і переносять свою вартість на готовий продукт частинами, у міру зносу у вигляді амортизації. Відповідно до П(С)БО 7, основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [19]. У процесі експлуатації вони переносять свою вартість на собівартість продукції частинами (шляхом нарахування амортизації).

Беручи до уваги економічну сутність основних засобів та їх вплив на фінансові показники підприємства (фондовіддача, фондоозброєність, фондомісткість тощо), виникає необхідність у проведенні аудиту основних засобів, що є важливим етапом перевірки фінансової звітності підприємства.

Основні засоби підприємств й організацій, незалежно від форм власності, відображаються в бухгалтерському обліку та звітності за фактичними витратами на їх придбання, перевезення, установа, налагодження, державну реєстрацію, які складають їх первісну вартість.

Основні засоби – це велика група активів суб'єкта господарювання, послідовність проведення аудиту яких має свої особливості. Важливим аспектом аудиторської перевірки основних засобів є перевірка правильності їх оцінки. Основні засоби обліковуються в натуральній і вартісній формах. Об'єкт основних засобів визнається активом у разі, якщо існує ймовірність того, що підприємство буде отримувати в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта, а його вартість може бути достовірно визначена. Оцінці на дату балансу підлягають основні засоби, які відповідають умовам

визнання їх активом. Основні засоби, які не відповідають умовам, визнання їх активом, повинні бути списані на витрати цього періоду за їх залишковою вартістю [218].

Важливим завданням є перевірка правильності формування первісної вартості основних засобів. Згідно з П(С)БО 7, придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Також необхідно звернути увагу на ті основні засоби, які були придбані за рахунок кредитів банків чи інших фінансових установ (повністю або частково). Проценти за кредитами на придбання (створення) основних засобів не входять до їх первісної вартості, а відносяться на фінансові витрати звітного періоду, крім активів, які визнають як кваліфікаційні [218]. При безоплатному отриманні основних засобів вони повинні бути оцінені за ринковою (справедливою) вартістю. Завжди треба пам'ятати, що стосовно основних засобів справедлива вартість визначається в разі: безоплатної передачі основних засобів; якщо основні засоби отримані внаслідок обмінних операцій; якщо основні засоби передані як внесок до статутного капіталу.

Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими й незалежними сторонами. Визначення вартості основних засобів, які ремонтувалися, також має свої особливості. Вартість поліпшення основних засобів, унаслідок чого відбувається покращення технічних характеристик, ефективність роботи основних засобів, включається до первісної вартості об'єкта, а витрати, що здійснювалися для підтримання основних засобів у нормальному робочому стані, відносяться на витрати звітного періоду й не капіталізуються.

Метою аудиту основних засобів є об'єктивний збір інформації та оцінка свідчень про економічні дії і події для встановлення ступеня відповідності цих тверджень нормам податкового й бухгалтерського обліку та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам.

Об'єктом дослідження є інформація, зафіксована в різних джерелах щодо основних засобів: інформація по рахунках 10 “Основні засоби”, 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 15 “Капітальні інвестиції”, баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), звіт про рух грошових коштів, примітки до річної фінансової звітності, акти проведених інвентаризацій, звіти попереднього аудиту, первинні документи з обліку основних засобів.

Для якісного проведення аудиту основних засобів виникає потреба ретельного його планування, розподілу перевірки на кілька етапів і досягнення на кожному з них поставлених цілей. Саме на цій стадії дуже важливо опрацювати площину аудиту й окреслити загальну послідовність його проведення. Аудит наявності та руху основних засобів складається з підготовчого, головного й узагальнюючого етапів [30].

На етапі підготовки до аудиту основних засобів укладається договір на проведення аудиту, досконало вивчається нормативна база з питань відображення основних засобів в обліку та звітності. Далі проводиться планування перевірки, яке допоможе аудиторів належним чином організувати свою роботу. На цьому ж етапі складається план загального аудиту, який розробляється настільки детально, щоб аудитор мав можливість завдяки йому підготувати програму аудиту. У програмі аудитор оцінює розмір властивого ризику, ризик внутрішнього контролю та ризик не виявлення помилок, визначає термін проведення аудиторських тестів і незалежних процедур, проводить оцінку надійності внутрішнього контролю. Надалі він визначає склад і види основних засобів на підприємстві, рівень забезпеченості ними, ступінь їх зносу.

На головному етапі аудиту аудитор перевіряє правильність віднесення активів суб'єкта господарювання до основних засобів, проводиться фактична перевірка, при якій аудитор оцінює достовірність результатів проведеної інвентаризації. Далі проводиться перевірка відповідності даних синтетичного й аналітичного обліку, правильності відображення в обліку операцій, пов'язаних з рухом основних засобів, правильність формування первісної вартості основних засобів та їх оцінки.

Аудитор визначає перелік робочої документації, яка докладається до актів аудиторської перевірки. Головні вимоги до цієї документації – переконливість і вагомість при доказі висновків і пропозицій, що випливають з матеріалів перевірки.

Одним із важливих етапів аудиторської перевірки є аудит переоцінки основних засобів, не пов'язаний зі зменшенням корисності активу. Такий аудит здійснюється на підставі вивчення документів, які містять її результати, і передбачає: перевірку відповідності записів в інвентарних картках результатам здійсненої переоцінки; перевірку правильності бухгалтерських записів, які відображають результати переоцінки основних засобів в обліку; перевірку справедливої вартості об'єктів основних засобів; перевірку правильності встановлення індексу переоцінки; перевірку правильності розрахунку переоціненої вартості основних засобів і зносу.

Тому переоцінка проводиться професійними оцінювачами й регулюється Законом України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” від 12.07.2001 року (із змінами й доповненнями). П(С)БО 7 не встановлює процедури переоцінки, не визначає осіб, котрі повинні її здійснювати, не надає форми документа, у якому повинні відображатися результати переоцінки. Ці питання мають регулюватися наказом про облікову політику суб'єкта господарювання, у якій указується метод оцінки основного засобу [48]. Під час проведення аудиту збереження і технічного стану основних засобів використовуються: акти інвентаризації основних засобів; акти інвентаризації обладнання, яке знаходиться на консервації та в монтажі, орендованих основних засобів; акти інвентаризації розукомплектованого обладнання, транспортних засобів; акти огляду окремих видів основних засобів (автоінспекцією та ін.); реєстри синтетичного обліку; Головна книга; квартальні й річні баланси; форма 4 “Звіт про власний капітал”, інвентарні

картки, акти прийому-передачі, акти прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів тощо. При цьому першочергово необхідно дослідити: дотримання встановлених строків проведення інвентаризації основних засобів; складання окремих актів на основні засоби, непридатні для експлуатації і такі, що не підлягають відтворенню, орендовані основні засоби; установлення факту передачі акта інвентаризації орендодавцю; своєчасність оприбуткування в бухгалтерському обліку виявлених надлишків основних засобів і віднесення їх нестачі на винних осіб. При необхідності перевірки збереження і технічного стану основних засобів високого ступеня доказовості аудитор проводить інвентаризацію спільно з інженером-механіком й інженером-будівельником. Це важливо під час визначення ступеня розкомплектування окремих машин й обладнання, установлення причин наявності обладнання, яке не використовується або не встановлено [57].

При подальшій перевірці з'ясовуються факти, пов'язані зі збільшенням первісної вартості об'єктів, розкомплектованістю обладнання, наявністю резервного обладнання та його збереження, обладнання, що призводить до випуску браку продукції, виявлення фактів підміни нових видів обладнання старими, використання у виробничій діяльності списаних машин й обладнання. Детальній перевірці підлягає рух основних засобів. За даними актів прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів установлюється джерело отримання основних засобів.

Далі необхідно встановити дотримання правил оформлення актів уведення в експлуатацію капітальних вкладень або актів прийому-передачі основних засобів, а також правильність відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Особлива увага приділяється перевірці правильності відображення придбаних основних засобів і безкоштовної передачі.

Основні засоби, отримані безоплатно, суб'єкт господарювання відображає як додатковий капітал, а на їхню вартість збільшується прибуток, що підлягає оподаткуванню. При цьому аудитор повинен ознайомитися з результатами збільшення величини оподаткованого прибутку й переконатися в тому, що безоплатно одержане майно обліковане як об'єкт оподаткування. Лише після одержання інформації від другої сторони про оприбуткування цих об'єктів відбувається списання вартості майна з рахунку 10 "Основні засоби", яке відноситься на зменшення статутного капіталу [218]. При безкоштовній передачі основних засобів іншим суб'єктам господарювання їх залишкова вартість відноситься на рахунок прибутку, який залишається в підприємства. У результаті придбання за плату, унаслідок обміну або будівництва, реконструкції чи технічного переозброєння основного засобу одночасно відображається джерело фінансування. Операції з придбання суб'єктом господарювання основних засобів у фізичних осіб оформляються письмовим договором купівлі-продажу із зазначенням паспортних даних продавця та утримується податок з доходів фізичних осіб. Під час перевірки операцій з придбання основних засобів в юридичних осіб з'ясовується правильність формування первісної вартості основних засобів. Аудиторській перевірці підлягають операції, пов'язані з вибуттям основних засобів, які мають місце

при безоплатній передачі їх іншим підприємствам й організаціям у порядку перерозподілу; ліквідації у зв'язку з повним зносом; продажу зайвих і непотрібних; нестачах, виявлених під час інвентаризації та перевірок; внесках у статутний капітал; передачі в довгострокову оренду; у результаті стихійного лиха тощо. Слід урахувати, що основні засоби підлягають списанню лише в тих випадках, коли відновити їх неможливо або економічно недоцільно, і вони не можуть бути реалізовані. У процесі аудиту встановлюється правильність оформлення операцій із вибуття основних засобів повноті відображення, правильність виявлення і списання одержаних доходів (утрат), дотримання вимог Податкового кодексу. Особливістю аудиту операцій щодо ліквідації основних засобів є те, що аудитор має встановити правильність списання виявленого фінансового результату від ліквідації недоамортизованої частини основних засобів.

Аудитор установлює наявність наказу керівника підприємства про створення постійно діючої комісії зі списання основних засобів і доцільність списання. Результати від ліквідації основних засобів відносяться на фінансовий результат діяльності підприємства. При списанні обладнання і транспортних засобів, які вибули в результаті аварії, до акта про ліквідацію має додаватися копія акта про аварію і з'ясуванням причин, що викликали аварію, і прийняті заходи щодо винуватих осіб.

У процесі аудиторської перевірки слід перевірити подані до затвердження акти на списання основних засобів, звіривши їх дані з технічними паспортами та проектами, отриманими в процесі перевірки об'єктів у натурі. Для перевірки достовірності списання основних засобів складається нагромаджувальна відомість виявлених фактів порушень порядку списання основних засобів, яку підписує аудитор, керівник і головний бухгалтер підприємства [57].

Наприкінці аудиторської перевірки основних засобів з'ясовується відповідність даних синтетичного й аналітичного обліку. Із цією метою проводиться перевірка організації аналітичного обліку основних засобів: устанавлюються матеріально відповідальні особи та наявність складених з ними договорів про повну матеріальну відповідальність; ведення ними аналітичного обліку основних засобів у відомості форми ОЗ-9 "Інвентарний список основних засобів".

Черговим кроком є проведення аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів.

Завданням аудитора із цього питання є встановлення правильності визначення обсягу й собівартості проведених ремонтних робіт, використання за призначенням коштів, виділених на проведення ремонту, перенесення на валові витрати підприємства або віднесення на збільшення балансової вартості основних засобів.

Включення витрат у затрати виробництва можливе за умов, коли договором передбачено складання кошторису на проведення ремонтних робіт. Аудитор повинен ознайомитися з порядком документального оформлення господарських операцій. У первинних документах (вимога на відпуск матеріалів, наряди тощо) має бути зазначений напрям витрат (ремонтні роботи).

Аудитор може рекомендувати адміністрації підприємства скласти річні плани проведення ремонтних робіт з поквартальною розбивкою на базі дефектних відомостей, що сприятиме посиленню контролю за ефективним використанням коштів за призначенням. Якщо капітальний ремонт проводив орендатор, то необхідно встановити, які витрати він здійснив, чи відповідають вони умовам договору про оренду й правомірність відображення на рахунках бухгалтерського обліку [111].

Проводячи аудит амортизаційних відрахувань, перш за все необхідно встановити головні завдання, які будуть досліджуватися під час перевірки, а саме: правильність віднесення об'єктів необоротних активів до складу основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів; правильність розподілу основних засобів на групи основних фондів відповідно до податкового обліку; правильність застосування норм амортизаційних відрахувань до груп основних фондів; правильність здійснення розрахунку амортизаційних відрахувань за певний період; правильність віднесення суми нарахованої амортизації на рахунки бухгалтерського обліку та відображення їх у відомостях аналітичного та синтетичного обліку; перевірка відповідності даних аналітичного, синтетичного обліку з даними фінансової та податкової звітності [146].

Головними методами, які використовуються при аудиті основних засобів, є опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркове дослідження [146, с. 336].

Важливим питанням теорії і практики аудиту є визначення об'єктів, які формують його предмет.

Об'єктами аудиту є окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні та інші сторони функціонування системи, що вивчається, стан яких може бути оцінено кількісно та якісно: ресурси, господарські процеси, економічні результати діяльності, організаційні форми управління, методи управління, функції управління [294]. Об'єкти аудиту формуються, виходячи із цілей, які необхідно досягнути аудитору, проводячи дослідження операцій з основними засобами.

Об'єкти аудиту основних засобів на думку вітчизняних науковців такі:

- елементи облікової політики щодо обліку основних засобів: строк корисної експлуатації, порядок і метод нарахування зносу, порядок оцінки та переоцінки основних засобів;
- операції з обліку основних засобів;
- записи в первинних документах, облікових регістрах, звітності;
- інформація про порушення ведення обліку, недостачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії та перевірок, висновках аудиторів;
- основні засоби залежно від місця зберігання;
- основні засоби залежно від відображення в бухгалтерських регістрах, у первинних документах, у Головній книзі, у фінансовій звітності;
- інформація, зафіксована в різних джерелах щодо основних засобів;

– групи основних засобів, їх первісна, залишкова, справедлива, ліквідаційна й відновлювальна вартість, а також правильність документального оформлення операцій з основними засобами, достовірність синтетичного та аналітичного обліку, реальність відображення вартості основних засобів і зносу у фінансовій звітності;

– економічні й технічні показники використання основних засобів; організація їх обліку та стан внутрішнього контролю.

Л.П. Кулаковська та Ю.В. Піча вважають, що предметна сфера аудиторського дослідження охоплює всю інформацію, що стосується основних засобів, ураховуючи й ту, яка виходить за межі бухгалтерського обліку та фінансової звітності (оперативний облік, оперативна звітність про використання основних засобів, аналіз, пояснення персоналу) [146, с. 333].

На думку Ф.Ф. Бутинця, предметом аудиту операцій з основними засобами є господарські процеси й операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням основних засобів, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства та за його межами.

Джерелами інформації для аудиту операцій з амортизації основних засобів є: вимоги нормативних документів, що регламентують облік основних засобів; наказ про облікову політику підприємства в частині обліку основних засобів з відповідними додатками; розпорядчі документи підприємства щодо руху основних засобів; установчі документи; первинні документи з обліку амортизації основних засобів; облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку амортизації основних засобів; акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація, що узагальнює результати контролю; звітність [32, с. 387–388].

Оскільки аудит амортизації основних засобів є частиною загального аудиту обліку основних засобів, то перед аудитом безпосередньо амортизації основних засобів аудиторі необхідно перевірити всі аспекти обліку основних засобів, що впливають на нарахування амортизації.

Методика проведення аудиту амортизації основних засобів повинна відповідати певним етапам аудиторської перевірки.

Документом організаційно-методологічного характеру є план аудиту амортизації основних засобів, який містить головні стадії процесу аудиту, розміщені в логічній послідовності, із зазначенням конкретних завдань, переліку аудиторських процедур, терміну їх проведення та відповідальних виконавців.

Поетапна послідовність дій аудитора, тобто за якими напрямками та з якою інтенсивністю буде проводитись аудит амортизації основних засобів, визначає план перевірки.

Організація і методика проведення аудиту відображається в програмі аудиту, яка є переліком дій аудитора на кожному етапі перевірки. Програма аудиту повинна відповідати певним визначеним критеріям якості аудиторської перевірки таким як: наявність, правдивість, права та зобов'язання, повнота, вимірювання, оцінка вартості, подання і розкриття.

Для узагальнення результатів перевірки на основі програми аудиту амортизації основних засобів розроблені робочі документи, у яких фіксується отримана в ході перевірки інформація і формулюються відповідні висновки про виявлені відхилення та порушення.

Правильність нарахування амортизаційних відрахувань перевіряється аудитором шляхом розрахунку за той квартал, у якому за Головною книгою розмір нарахованої суми амортизаційних відрахувань значно відрізняється від інших кварталів [73].

Достовірність розрахунків амортизаційних відрахувань перевіряється шляхом порівняння даних реєстрів синтетичного й аналітичного обліку з інвентарними картками. Особливу увагу необхідно приділити об'єктам основних засобів, нормативні строки експлуатації яких уже минули, а також повноті перенесення амортизаційних відрахувань на валові витрати.

Аудит основних засобів завершується аналізом ефективності їх використання: фондвіддача, фондомісткість, коефіцієнт зносу, оновлення, придатності основних засобів. На заключному етапі аудитор узагальнює результати проведеної перевірки в аудиторському висновку, надає пропозиції щодо усунення недоліків і використання виявлених резервів [19].

Дотримання всіх наведених вище складових аудиторської перевірки дасть змогу аудиторів охопити загальну картину обліку основних засобів на підприємстві та його організацію, провести якісний аудит. Однією з умов покращення аудиту основних засобів є вдосконалення аудиту за допомогою комп'ютеризації процесу перевірки, що значно скоротить терміни її проведення.

Отже, основні засоби займають значну частину в загальній майновій номенклатурі більшості суб'єктів господарювання, на сучасному етапі розвитку важливого значення набувають питання їх ефективного використання та збереження. Цьому значною мірою сприяє здійснення дієвого незалежного контролю за станом і використанням об'єктів основних засобів. Необхідність аудиторської перевірки зумовлюється тим, що найбільш достовірним джерелом інформації про господарську діяльність підприємства є дані бухгалтерського обліку та звітності. Аудит основних засобів – невід'ємна частина загального аудиту підприємства. Перед аудитом стоять, передусім, завдання забезпечення збереження, цільового та раціонального використання власності суб'єкта господарювання. Аудит основних засобів дозволяє встановити реальний якісний і кількісний стан основних засобів суб'єкта господарювання, їх правильний облік, витрати на ремонт і поліпшення, а також правильність нарахування амортизації. Таким чином, аудит основних засобів є складним процесом, а з огляду на постійні зміни в нормативних актах стосовно їх амортизації, класифікації тощо він є дуже важливою частиною загального аудиту підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Абалкин Л. Аграрная трагедия России / Л. Абалкин // Вопросы экономики. – 2009. – № 9. – С. 4–14.
2. Абдуллін Р. Нові підходи до управління підприємствами в Україні / Р. Абдуллін // Підприємництво, господарство і право. – 2009. – № 10. – С. 216–218.
3. Агропромисловий комплекс України : стан, тенденції та перспективи розвитку. Інформаційно-аналітичний збірник (вип. 4) / За ред. П. Т. Саблука та ін. – К. : ІАЕ, 2000. – 601 с.
4. Аналіз адекватності методів і прийомів кількісної оцінки фінансового стану підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/tpdu/2010-4/doc/3/19.pdf>.
5. Анализ хозяйственной деятельности / под ред. Стражева А. А. – М.: “ИНФРА-М”, 1997. – 214 с.
6. Аналіз банківської діяльності : підручник / [А. М. Герасимович, М. Д. Алексеєнко, І. М. Парасій-Вергуненко та ін.] ; за ред. А. М. Герасимовича. – К. : КНЕУ, 2004. – 599 с.
7. Аналітичний звіт про стан і перспективи розвитку малого та середнього підприємництва в Україні / Державна служба України з питань регуляторної політики та розвитку підприємництва / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.dkpr.gov.ua/files/8cd09.docx.
8. Андрійчук В. Сучасна аграрна політика: проблемні аспекти / В. Андрійчук, М. Зубець, В. Юрчишин. – К. : Аграрна наука, 2005. – 140 с.
9. Андрійчук В. Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу : [підручник] / В. Г. Андрійчук. – К. : КНЕУ, 2013. – 779 с.
10. Андрусяк В. М. Теоретичні основи формування системи управлінського обліку витрат підприємств [Текст] / В. М. Андрусяк // Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту. – 2010. – № 1 (7). – С. 130–135.
11. Апостолов А. О. Информационное обеспечение развития предпринимательских структур / В. В. Смирнова, А. О. Апостолов // Економіка. Менеджмент. Підприємництво : зб. наук. праць СНУ ім. В. Даля. – 2003. – Вип. 11. – С. 294–297.
12. Бабяк Н. Д. Амортизаційна політика підприємства на сучасному етапі реформування економіки України / Н. Д. Бабяк // Теорія і практика перебудови економіки : матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф. – Черкаси: Вид-во ЧДТУ, 2006. – С. 61–64.

13. Баланси та споживання основних продуктів харчування населенням України за 2012 рік : Стат. зб. / Державна служба статистики України / за ред. Н. С. Власенка – К. : 2013. – 56 с.
14. Баланюк І. Ф. Галузева структура виробництва в сільськогосподарських підприємствах : [монографія] / І. Ф. Баланюк, О. І. Жук. – Івано-Франківськ : Вид-во Прикарпат. нац. ун-ту ім. В. Стефаника, 2011. – 184 с.
15. Баланюк І. Ф. Облікова політика в системі бухгалтерського обліку на підприємстві / І. Ф. Баланюк, І. В. Свиноус, Н. Б. Мельник, В. М. Олійничук // Інноваційна економіка. – 2012. – № 5. – С. 106–112.
16. Баланюк І. Ф. Розвиток організації сільськогосподарських підприємств : [монографія] / І. Ф. Баланюк, Н. Р. Мегедин. – Івано-Франківськ : ЛПК, 2012. – 200 с.
17. Баланюк І. Ф. Тваринництво регіону : стан, тенденції, перспективи / І. Ф. Баланюк, М. В. Кривий, Ю. Р. Крива // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 7. – 290 с.
18. Баланюк І. Ф. Теоретичні аспекти контролю господарської діяльності підприємств / І. Ф. Баланюк, Д. І. Шеленко, В. М. Якубів // Вісник Прикарпат. ун-ту. – Економіка. – Вип. 7. – Івано-Франківськ : Плай, 2009. – С. 86 – 90.
19. Бараннік А. А. Методика проведення аудиту основних засобів підприємства / А. А. Бараннік // Управління розвитком. – 2010. - № 2. – С. 37–38.
20. Барановська С. П. Обліково-аналітичне забезпечення як невід’ємна складова управління підприємством [Текст] / С. П. Барановська // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : [збірник наукових праць] / відп. ред. О. Є. Кузьмін. – Львів : Вид-во Львів. політехніки, 2012. – С 8-11.
21. Барнгольц С. Б. Экономический анализ хозяйственной деятельности на современном этапе развития. – М. : Фин. и стат., 1984. – 214 с.
22. Барнгольц С. Б. Организационные вопросы анализа хозяйственной деятельности // Бухгалтерский учет. – 1938. – № 7. – С. 23–27.
23. Березівський П. С. Організація, прогнозування та планування АПК : навч. посіб. / П. С. Березівський. – Л. : Магнолія Плюс, Видавець СПД ФО В. М. Піча, 2006. – 443 с.
24. Білик М. Д. Фінансовий менеджмент : навч. посіб. для студ. екон. спец. / М. Д. Білик, А. М. Поддєрьогін. – Тернопіль : Лілея, 2006. – 425 с.

25. Білуха М. Т. Фінансовий контроль : теорія, ревізія, аудит : [підручник] / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К. : Укр. акад. оригінальних ідей, 2005. – 888 с.
26. Бланк И. А. Энциклопедия финансового менеджера : в 4 т. Т. 1. Концептуальные основы финансового менеджмента [Текст]. – 2-е изд., стереотип. – М. : Омега-Л, 2008. – 447 с.
27. Бланк И. А. Управление прибылью / И. А. Бланк. – К. : Изд-во “Ника-Центр”, 2007. – 768 с.
28. Бланк И. А. Управление прибылью / И. А. Бланк. – К. : Изд-во “Ника-Центр”, 2002. – 752 с.
29. Бондар В. П. Якість аудиту та фактори її підвищення / В. П. Бондар // Вісник ЖДТУ. – 2008 – №4 (46). – С. 22–27.
30. Бразілій Н. М. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення / Н. М. Бразілій // Інноваційна економіка. – 2011. – № 3. – С. 104–109.
31. Буряковский В. В. Финансы предприятий. В. В. Буряковский – К: “Основи”, 1997. – 314 с.
32. Бутинець Ф. Ф. Аудит : [підручник]. – 2-ге вид., перероб. та доп. / Ф. Ф. Бутинець – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 672 с.
33. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення / за ред. С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанова. – Суми : УАБС НБУ, 2009. – 184 с.
34. Бухгалтерський облік (теорія): навчальний посібник / [М. Г. Михайлов, А. І. Глушаченко, В. П. Гончар, Г. А. Болмат]. – К. : Центр учбової л-ри, 2007. – 248 с.
35. Бухгалтерський управлінський облік : [підруч. для студ. спец. 7.050106 “Облік і аудит” вищ. навч. закл.] / [Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга та ін.]. – [2-ге вид., переробл. і допов.]. – Житомир : ПП “Рута”, 2002. – 408 с.
36. Бюджетування в економічних системах : монографія / [Ю. Г. Лисенко, В. М. Андрієнко та ін.]. – Д. : Юго-Восток, 2009. – 360 с.
37. Бюджетування як інструмент забезпечення життєдіяльності підприємства: монографія / [О. В. Матюха, О. М. Зборовська та ін.] ; за ред. А. В. Череп. – З., 2011. – 220 с.
38. Валова продукція сільського господарства України за 2009 рік: Статистичний бюлетень. – К.: Державний комітет статистики України, 2010. – 24 с.
39. Василенко В. О. Антикризове управління підприємством / В. О. Василенко. – К. : ЦУЛ, 2003. – 504 с.

40. Вахрушина М. А. Бухгалтерський управленческий учет: учебник / М. А. Вахрушина. – [3-е изд., доп. и пер.]. – М.; Л., 2004. – 2250 с.
41. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [Уклад. В. Т. Бусел]. – К., Ірпінь : Перун, 2005. – 1728 с.
42. Виробництво продуктів харчування в Івано-Франківській області : Економічна доповідь. – Івано-Франківськ : Голов. упр. стат. в Івано – Франківській обл., 2013.
43. Височанська Л. Й. Напрями інтеграції виробництва і переробки тваринницької продукції [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2407>.
44. Витрати і ресурси домогосподарств України у 2012 році : Стат. зб. / Державна служба статистики України – К. : 2013. – Ч.1. – 377 с.
45. Вишиванюк М. В. Реформування аграрного сектору економіки регіону / М. В. Вишиванюк // Аграрна економіка. – 2012. – № 1–2. – С. 16–21.
46. Волощук Л. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства / Л. О. Волощук // Праці Одеського політехнічного університету. – 2011. – Вип. 2 (36). – С. 329-334.
47. Вольська В. В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств [Текст] / В. В. Вольська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 3 (24). – С. 83-88.
48. Все про облік основних засобів (фондів) / [Т. Войтенко, О. Піроженко, О. Маханько, В. Кузнецов]. – 2-ге вид., переробл. і допов. – Х. : Фактор, 2008. – 440 с.
49. Герчанівська С. В. Стратегічне управління як механізм забезпечення ефективного розвитку вітчизняних підприємств / С. В. Герчанівська // Інноваційна економіка. – 2012. – № 1 (27). – С. 79–81.
50. Гетьман О. О. Економічна діагностика : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / Гетьман О. О., Шаповал В. М. – К. : Центр навч. л-ри, 2007. – 307 с.
51. Гловацька В. В. Особливості визначення фінансових результатів діяльності господарств сільського (зеленого) туризму організації обліку в господарствах сільського зеленого туризму / В. В. Гловацька // Економіка : проблеми теорії та практики : Зб. наук. праць. – Вип. 264 : у 9 т. Дніпропетровськ : ДНУ, 2010. – Т. 8 – С. 2132–2139.
52. Гловацька В. В. Особливості застосування спрощеної форми бухгалтерського обліку в сільському (зеленому) туризмі / В. В. Гловацька // Міжнарод. наук.-практ. конф. “Ринок аудиторської діяльності в Україні : стан і перспективи розвитку” (Івано-Франківськ, 15–16 квіт. 2010 р.). – С. 219–221.

53. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 880 с.
54. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
55. Головне управління статистики в Івано-Франківській області [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ifstat.gov.ua/EX_IN/P4.HTM
56. Голячук Н. В. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством / Н. В. Голячук // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 408-410.
57. Гончарук Я. А. Аудит : навчальний посібник / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – 3-тє вид., переробл. і допов. – К. : Знання, 2007. – 443 с. – ISBN 966-346-207-8.
58. Горбонос Ф. В. Економіка підприємств / Ф. В. Горбонос. – К. : Знання, 2010. – 463 с.
59. Господарський кодекс [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page2>.
60. Губіна І. Бухоблік мій...“у червоній косинці” / І. Губіна // Бухгалтерський облік : хрестоматія. – 2012. – Вип. 1. – С. 7–8.
61. Гудзинський О. Д. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту / О. Д. Гудзинський, Г. Г. Кірейцев, Т. М. Пахомова // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 89-93.
62. Гура Н. О. Облік на підприємствах малого бізнесу: навчальний посібник / Н. О. Гура, Т. Г. Мельник, Т. М. Моторина. – К. : Знання, 2007. – 310 с.
63. Гура Н. О. Економічний зміст амортизації основних засобів та проблеми її нарахування / Н. О. Гура // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 73–74.
64. Гурська І. С. Організаційно-економічні засади виробництва та реалізації молока сільськогосподарськими підприємствами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04 “Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)” / І. С. Гурська. – К., 2011. – 24 с.
65. Давидович І. Є. Управління витратами : навчальний посібник / І. Є. Давидович. – Вид. 2-ге, [перероб. та доп.]. – Тернопіль : Вид-во “Економічна думка”, 2004. – 228 с.
66. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка: Т. 1–4. В. Даль. – М. : Рус. яз., 1981. – 1982. – 555 с.

67. Данилевська О. Є. Напрями розвитку та розміщення молочного скотарства і підвищення його економічної ефективності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.07.02 “Економіка сільського господарства і АПК” / О. Є. Данилевська. – К., 2002. – 24 с.
68. Дем’яненко С. І. Менеджмент аграрних підприємств : навчальний посібник / С. І. Дем’яненко. – К. : Вид-во КНЕУ, 2005. – 347 с.
69. Дидье Сорнетте. Как предсказать крахи финансовых рисков. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://traderslib.ru/>.
70. Диха М. В. Принципові підходи до визначення стратегії соціально-економічного розвитку держави / М. В. Диха // Економіка України. – 2013. – № 2. – С. 29–37.
71. Дмитренко В. В. Загальні аспекти організації внутрішнього аудиту на підприємстві на основі вимог до діяльності внутрішніх аудиторів / В. В. Дмитренко // Аудит для підприємств. – 2007. – № 3. – С. 81 – 89.
72. Добикіна Е. К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства : навч. посіб. / Е. К. Добикіна, В. В. Ровенська, В. С. Рижиков. – К. : В.Д. “Слово”, 2005. – 272 с.
73. Домбровська Н. Р. До питання нарахування амортизації основних засобів / Н. Р. Домбровська // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 45–48.
74. Дорош Н. І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном [Електронний ресурс] / Н. І. Дорош // Університетські наукові записки. – 2007. – № 3. – С. 264–267. – Режим доступу : www.univer.km.ua.
75. Драган О. І. Вдосконалення організаційної структури підприємств м’ясної промисловості / О. І. Драган // Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту. – 2010. – № 1 (7). – С. 11 – 15.
76. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри; пер. с англ. / под ред. С. А. Табалиной. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
77. Дугельный А. П. Бюджетное управление предприятием / А. П. Дугельный, В. Ф. Комаров. – М. : Дело, 2004. – 432 с.
78. Екологічна енциклопедія : у 3 т. – Т. 3. – К. : ТОВ “Центр екологічної освіти та інформації”, 2008. – 472 с.
79. Економічна енциклопедія : У 3 т. – Т. 2. – К. : Академія, 2001. – 848 с.
80. Економічний аналіз : [навчальний посібник] / [М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатюк] ; за ред. М. Г. Чумаченка. – К. : КНЕУ, 2001. – 540 с.

81. Економічний аналіз : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. спец. 7.050106 "Облік і аудит"] / за ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП "Рута", 2003. – 680 с.
82. Економічний довідник аграрника / за ред. Ю. Я. Лузана, П. Т. Саблука. – К. : Преса України, 2003. – 800 с.
83. Ефремов В. С. Стратегическое планирование в бизнес-системах / В. С. Ефремов. – М. : Изд-во "Финпрес", 2001. – 240 с.
84. Эванс Дж. Р. Маркетинг / Дж. Р. Эванс, Б. Берман, пер. с англ. / науч. ред. А. А. Горячев. – К., 1990. – 350 с.
85. Экономическая энциклопедия / "Экономика"; Л. И. Абалкин. – М. : Изд-во "Экономика", 1999. – 1055 с.
86. Єрешко Ю. О. Бюджетування – інструмент оптимізації грошових потоків підприємства / Ю. О. Єрешко // Економічний вісник НТУУ "КПІ". – 2009. – № 3. – С. 100–105.
87. Желюк Л. О. Бухгалтерський облік виконання бюджетів : навч. посіб. / Л. О. Желюк, Ю. М. Іванечко, М. Р. Лучко. – Т. : Екон. думка, 2006. – 306 с.
88. Жиликова Г. С. Вибір оптимальної стратегії управління прибутком підприємства [Електронний ресурс] Г. С. Жиликова – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>.
89. Жовтанецька О. О. Економічне регулювання розвитку тваринницькопродуктового комплексу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.07.02 "Економіка сільського господарства і АПК" / О. О. Жовтанецька. – Тернопіль, 2001. – 20 с.
90. Завадський Й. С. Економічний словник / Й. С. Завадський, Т. В. Осовська, О. О. Юшкевич. – К. : Кондер, 2006. – 355 с.
91. Загорна Т. О. Економічна діагностика : [навчальний посібник] / Т. О. Загорна. – К. : Центр учбової л-ри, 2007. – 400 с.
92. Загородній А. Г. Оцінювання ефективності системи обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства / А. Г. Загородній // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції ["Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні"], (Тернопіль, 23-24 квіт. 2010 р.) / М-во освіти і науки України, ТНЕУ. – Т. : Крок, 2010. – С. 31-32.
93. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.
94. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 № 3125-ХІІ (Редакція станом на 12.12.2012) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/3125-12>.
95. Закон України "Про благодійництво та благодійні організації" від 16

вересня 1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 46. – Ст. 292.

96. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.

97. Закон України “Про господарські товариства”. // Основні чинні кодекси і закони України; [уклад. Ю. П. Єлісєвєнко]. – 2-ге вид. – К. : Махаон, 2003. – 976 с.

98. Закон України “Про власність” // Основні чинні кодекси і закони України; [уклад. Ю. П. Єлісєвєнко]. – 2-ге вид. – К. : Махаон, 2003. – 976 с.

99. Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/407-18/>

100. Закон України “Про особисте селянське господарство” (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, N 29, ст.232) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/742-15>

101. Закон України “Про об'єднання громадян” // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 34. – Ст. 504.

102. Закон України “Про режим іноземного інвестування” // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 19. – Ст. 80.

103. Закон України “Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>.

104. Закон України “Про свободу совісті та релігійні організації” // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 25. – Ст. 283.

105. Закон України “Про споживчу кооперацію” // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 30. – Ст. 414.

106. Закон України від 15 травня 2006 р. “Про холдингові компанії в Україні” // Відомості Верховної Ради України. – 2006. — № 34. – Ст. 291.

107. Заремба П. О. Аналіз маркетингового середовища підприємств м'ясопереробної промисловості України / П. О. Заремба / Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. – 2010. – №4 (8). – С. 22 – 27.

108. Земельний кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 25 жовтня 2001 року № 2768-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://code.leschishin.org/lc/lc05.php>.

109. Зінченко О. А. Управління якістю фінансового результату підприємства / О. А. Зінченко // Економіка та управління підприємствами. – 2010. – № 1 (103). – С. 109 – 114.

110. Іванечко П. Управлінський облік затрат: методичні засади функціонального аналізу / П. Іванечко // Економічний аналіз. – 2010. – № 7. – С. 386–389.
111. Івануса Н. І. Організація обліку ремонтів і модернізації необоротних матеріальних активів / Н. І. Івануса // Наука й економіка. – 2008. – № 4 (12). – С. 89–93.
112. Івахненков С. В. Фінансовий контролінг: методи та інформаційні технології : [монографія] / С. В. Івахненков, О. В. Мелих. – К. : Знання, 2009. – 319 с.
113. Індекс Глобальної конкурентноспроможності 2012–2013 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ung.in.ua/ua/news/62/>.
114. Кальмук Н. В. Управління прибутком підприємства в сучасних умовах / Н. В. Кальмук, С. Т. Дуда // Науковий вісник. – 2005. – Вип. 15.5. – С. 254–258.
115. Каменська Т. Консолідація фінансової звітності за МСФЗ: основи / Т. Каменська // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 41. – С. 4–7.
116. Каменська Т. Основні напрями діяльності внутрішнього аудиту в системі управління / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. 2010. – № 7. – С. 40–43.
117. Камінська Ю. Наказ про облікову політику : МСФЗ-трансформація / Ю. Камінська // Бухгалтерія. – 2012. – № 11. – С. 70–74.
118. Камінська Т. Г. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту в сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: 08.06.04 / Т. Г. Камінська. – К., 2006. – 20 с.
119. Камінська Т. Г. Роль і місце управлінського обліку в системі контролінгу на підприємстві / Т. Г. Камінська // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – С. 74–79.
120. Камінська Т. Г. Управлінський облік, аналіз і контроль в системі менеджменту на підприємстві / Т. Г. Камінська // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 3. – С. 78–83.
121. Каракоз И. И. Теория экономического анализа / И. И. Каракоз, В. И. Самборский. – К. : Вища школа, 1989. – 255 с.
122. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: Монографія. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
123. Квасницька Р. С. Етапність проведення діагностики кризового стану та ймовірності банкрутства підприємства / Р. С. Квасницька, І. М. Кордонець // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 2. – С. 130–135.

124. Кірейцев Г. Г. Обліково-аналітична система сільськогосподарського підприємства в умовах антикризового управління / Г. Г. Кірейцев, В. А. Нехай // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 3. – С. 84.
125. Кірейцев Г. Г. Обліково-аналітична система сільськогосподарського підприємства в умовах антикризового управління / Г. Г. Кірейцев, В. А. Нехай // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 3 – С. 84–90.
126. Клевець В. Б. Облікова політика за стандартами : монографія / В. Б. Клевець. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 313 с.
127. Клімат Івано-Франківської області [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://tourism.if.ua/ua/if/nature/climat/>.
128. Кнорринг В. И. Теория, практика и искусство управления / В. И. Кнорринг. – М. : НОРМА, 2001. – 528 с.
129. Коваленко В. П. Теоретико-методичні аспекти управління якістю / В. П. Коваленко // Ефективна економіка. – 2010. – № 7-С.14-20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до журналу : <http://www.economy.nauka.com.ua>.
130. Коваленко Г. О. Оперативне управління сільськогосподарським виробництвом [Електронний ресурс] / Г. О. Коваленко, Я. Л. Миколайчук. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/Vnuvgr/ekon/2011_1/Vek5312.pdf.
131. Ковтун С. Є. Бюджетування на сучасному підприємстві, або Як ефективно управляти фінансами / С. Є. Ковтун. – Х., 2005. – 340 с.
132. Козьменко С. Н. Амортизация и оптимальные сроки службы техники / С. Н. Козьменко, Т. А. Васильева, С. П. Ярошенко. – Сумы : Деловые перспективы, 2005. – 223 с. – ISBN 978-966-680-442-9.
133. Колодко Гж. Неолиберализм и мировой экономический кризис / Гж. Колодко // Вопросы экономики. – 2010. – № 3. – С. 56–64.
134. Комплексна програма перспективи агропромислового комплексу та розвитку сільських територій [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://uadocs.exdat.com/docs/index-306668.html>.
135. Коноплицький В. Это-бизнес : Толковый словарь экономических терминов / В. Коноплицький, А. Филина. – Москва : Альтерпресс, 1996. – 1286 с.
136. Косов В. В. Межотраслевой баланс / В. В. Косов. – М.: Наука, 1966. – 156 с.
137. Кравченко О. А. Учетно-аналитическое обеспечение управления основными средствами сельскохозяйственных организаций : автореф. на соиск. уч. степени канд. эк. наук.: 08.00.12 / О. А. Кравченко. – Ставрополь, 2011. – 22 с.

138. Кравців В. С. Концептуальні засади розробки та реалізації програми сталого розвитку Українських Карпат / В. С. Кравців, П. В. Жук // Економіка України. – 2013. – № 1. – С. 4–11.

139. Крамчанінова М. Д. Формування системи управління промисловим підприємством в умовах стратегічного партнерства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.03 / М. Д. Крамчанінова // Донец. держ. ун. екон. і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Маріуполь, 2005. – 20 с.

140. Крива Ю. Р. Сутність територіального розвитку тваринництва як галузі сільського господарства / Ю. Р. Крива // Науковий вісник Ужгородського ун-ту: Серія “Економіка”. – 2013. – № 2 (39). – С. 145–147.

141. Кузнецов Э. А. Экономика : учебное пособие / Э. А. Кузнецов, Н. Н. Столбуненко. – Х. : Одиссей, 2003. – 408 с.

142. Кузьмін О. Є. Бюджетування в системі управління організацією: теоретичні та практичні засади : монографія / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник. – К. : Кондор, 2007. – 234 с.

143. Кузьминский А. Н. Хозяйственный учет на базе микроЭВМ / А. Н. Кузьминский, Ж. Б. Бонев, В. И. Смолянинов; под ред. А. Н. Кузьминского. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 255 с.

144. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : [навчальний посібник] / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча – К. : Каравела; Львів : Новий світ -2000, 2002. – 504 с.

145. Кулаковська Л. П. Основа аудиту: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів освіти./ Л. П. Кулаковська – К.: – 2006. – 504 с.

146. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навчальний посібник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча – 3-тє вид. – К. : Каравела, 2006. – 560 с.

147. Лазаришина І. Д. Економічний аналіз в Україні : історія, методологія, практика : монографія – Рівне : НУВГП, 2005. – 369 с.

148. Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 27–35.

149. Лень В. С. Управлінський облік : [навчальний посібник] / В. С. Лень. – [2-ге вид., випр.]. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с. – (Вища освіта ХХІ століття).

150. Лист Державної податкової адміністрації України № 759/10/20-2117 від 27.01.1998 щодо Методичних рекомендацій з аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v2117225-98>.

151. Лист ДССУ від 10.02.2012 р. № 04/3-12/69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gks/2866-69.html>.
152. Лист Мінсоцполітики від 13.01.2012 р. № 12/13/116-12 “Щодо надання роз’яснення з питання, що належить до компетенції Міністерства фінансів України” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/ministry-of-labor-and-social-policy/2835-12.html>.
153. Лист Мінфіну від 13.02.2012 р. № 31-08410-07-29/3418 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury.html?start=128>.
154. Лист МФУ від 17.02.2012 р. № 31-08410-07-10/3916 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/2852-3916.html>.
155. Лист МФУ від 06.03.2012 р. № 31-08410-07-29/5792 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://document.ua/shodo-zastosuvannja-mizhnarodnih-standativ-finansovoyi-zvit-doc94824.html>.
156. Лист МФУ від 28.03.2012 р. № 31-08410-07-21/7643 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/2819-7643.html>.
157. Лист МФУ про облікову політику від 21.12.05 № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
158. Лузан Ю. Я. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / Ю. Я. Лузан, В. М. Гаврилюк та ін. – К. : Юр-Агро-Веста, 2009. – 328 с.
159. Лупенко Ю. О. Агрохолдинги в Україні та посилення соціальної спрямованості їх діяльності / Ю. О. Лупенко, М. Ф. Кропивко // Економіка АПК. – 2013. – № 7. – С. 5–21.
160. Мазур Н. А. Проблеми розвитку молокопродуктового під комплексу Поділля / Н. А. Мазур, Н. М. Суліма // Економіка АПК. – 2011. – № 12. – С. 32–37.
161. Макаренко М. В. Формування механізму управління ефективним функціонуванням підприємства / М. В. Макаренко // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – №1. – С. 126–135.
162. Маківчук Ю. В. Екологічні системи аграрного виробництва в Карпатах / Ю. В. Манівчук. – Ужгород : Вид. ”Закарпаття”, 1996 – 276 с.
163. Мельник В. М. Ревизия и контроль : [учеб. пособие] / В. М. Мельник, А. С. Пантелеев, А. Л. Звездин. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 520 с.
164. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства.

Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

165. Мигаль О. Ф. STP-маркетинг м'ясопереробних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / О. Ф. Мигаль. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 19 с.

166. Михайлов М. Г. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу : навчальний посібник / М. Г. Михайлов, Л. І. Полятикіна, О. П. Славкова. – К. : ЦУЛ, 2008. – 320 с.

167. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року. / Пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, О. Куліков. – К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2006. – 1152 с.

168. Мікловда В. П. Агропромислове виробництво регіону в умовах ринкових трансформацій / В. П. Мікловда, М. В. Газуда. – Ужгород : Ліра, 2008. – 224 с.

169. Мних Є. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С. 55–61.

170. МСБО 1 “Подання фінансових звітів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013.

171. МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_020.

172. МСБО 34 “Проміжна фінансова звітність” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_049.

173. МСФЗ 1 “Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_004.

174. На їжу та харчування поза домом прикарпатці витрачають більше половини надходжень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://firtka.if.ua/?action=show&id=40427>.

175. Найт Ф. Риск, неопределенность и прибыль / Ф. Найт ; пер. с англ. М. Я. Каждана ; Центр эволюц. эконом.. – М. : Дело, 2003. – 359 с.

176. Наказ Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій № 81 від 27.06.97 про затвердження Методики проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-97>.

177. Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України № 300 від 04.08.2008 про затвердження Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1037-08>.

178. Наказ Державної податкової адміністрації України № 72 від 11.02.2010 про затвердження Методичних рекомендацій щодо встановлення загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів міндоходів для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-shodo-vstanovlen-doc17675.html>.

179. Наказ Міністерства доходів і зборів України від 16.09.2013 р. № 481 “Про затвердження форми Книги обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи-підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та Порядку її ведення” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1686-13>.

180. Наказ Міністерства доходів і зборів від 09.09.2013 р. № 454 “Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/4085-454.html>

181. Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України № 253 від 15.03.2013 про затвердження Методичних рекомендацій застосування критеріїв визначення ефективності управління об'єктами державної власності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.me.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=199988&cat_id=36252.

182. Наказ Міністерства економіки України № 14 від 19.01.2006 про затвердження Методичних рекомендацій щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0014665-06>.

183. Наказ Міністерства фінансів України від 25.06.03 р. № 422 Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kodeksy.com.ua/norm_akt/source-МФУ/type-Наказ/422-25.06.2003.htm.

184. Наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2011 р. № 720 “Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку

малими підприємствами” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/Blanks/Pervich/registri_mp.aspx.

185. Наказ Міністерства фінансів України від 15.12.2011 р. № 1637 “Порядок ведення книги обліку доходів платників єдиного податку першої і другої груп та платників єдиного податку третьої групи, які не є платниками податку на додану вартість” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/2578-1637.html>.

186. Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.01 р. № 186 “Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку” зі змінами і доповненнями від 27.06.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>.

187. Наказ Міністерства фінансів України № 49/121 від 26.01.2001 Про затвердження Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0121-01>.

188. Наказ Міністерства фінансів України № 170 від 14.02.2006 Про затвердження Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0332-06>.

189. Наказ Міністерства доходів і зборів від 09.09.2013 р. № 458 “Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ru/documents/oneregulations/8606>.

190. Наказ Мінфіну від 09.12.2011 р. № 1591 ”Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://msfz.minfin.gov.ua/uk/News/Pages/8.aspx>.

191. Наказ Міністерства фінансів України від 15.12.2011 р. № 1637 “Порядок ведення книги обліку доходів і витрат платників єдиного податку третьої групи, які є платниками податку на додану вартість” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1534-11>.

192. Нападовська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 50–62.

193. Національна доктрина реформування розвитку агропродовольчого комплексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vkip.org.ua/a>.

194. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [Електронний ресурс] затв. Наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

195. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Консолідована фінансова звітність”. Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 628. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

196. Немченко В. В. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту / В. В. Немченко // Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.

197. Нехай В. А. Методи економічного аналізу в антикризовому управлінні сільськогосподарськими підприємствами / В. А. Нехай // Вісник ЧДТУ. – Чернігів : ЧДТУ, – 2009. – № 38. – С. 230–238.

198. Нимчинов В. С. Избранные произведения / В. С. Нимчинов. – М. : Наука, 1968. – Т. 5. – С. 136–140.

199. Нікітенко П. Ноосферний підхід до формування антикризової моделі життєдіяльності Білорусі, Росії та України / П. Нікітенко // Економіка України. – 2010. – № 3. – С. 21–26.

200. Облікова політика : навч посіб. / В. М. Савченко, О. В. Пальчик, Л. В. Соловська та ін. ; за ред. Г. М. Давидова. – К. : Знання, 2010. – 497 с.

201. Озеран В. О. Якість аудиту фінансової звітності та методичні аспекти її перевірки / Озеран В. О., Корягін М. В. Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід. Збірник тез і текстів доповідей на міжнародно-практичній конференції з аудиту. – Київ, 2003. – 185 с.

202. Олійник О. В. Місце економічного аналізу в системі економічних наук // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2004. – № 4 (30). – С. 172–181.

203. Организация аудиторскими фирмами и аудиторами системы контроля качества аудиторских услуг [Электронный ресурс]: Положение по национальной практике контроля качества услуг 1, утверждено решением АПУ от 27.09.2007 г. № 182/4. – Режим доступа : <http://www.sau-apu.org.ua>.

204. Орега Дж. Введение в численные методы решения дифференциальных уравнений / Дж. Орега, У. Лук. – М.: Наука, 1986. – 288 с.

205. Осадча Т. С. Облік і контроль на підприємствах малого бізнесу [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zavantag.com>.

206. Осадчая И. Постиндустриальная экономика: меняется ли роль государства / И. Осадчая // МЭИМО. – 2009. – № 5. – С. 31–43.

207. Офіційний сайт Державного департаменту з питань банкрутства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sdb.gov.ua>.

208. Павлова А. М. Эффективность государственного финансового контроля в условиях реформирования бюджетных отношений : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. Наук : спец. 08.00.10 – “Финансы, денежное обращение и кредит” / А. М. Павлова. – Волгоград, 2006. – 22 с.

209. Парасій-Вергуненко І. М. Методичні аспекти стратегічного аналізу фінансових результатів комерційного банку // Вісник НБУ. – 1999. – № 11. – С. 49–51.

210. Партин Г. О. Управління витратами підприємства : концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія. – К. : Вид-во УБС НБУ, 2008. – 219 с.

211. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. экон. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. А. Петрик. – К., 2004. – 34 с.

212. Петрик О. А. Удосконалення постулатів аудиту як важливий напрям розвитку його теорії / О. А. Петрик // Економіка: проблеми теорії та практики.: зб. наук. праць. – Вип. 199. – Т. 2. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2005. – С. 311 – 320. Петренко С. Методологічні підходи до здійснення процесу внутрішнього аудиту / С. Петренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011.– № 7. – С. 37–41.

213. Пилипенко І. Національна система аудиту: досвід становлення та спрямування розвитку / І. Пилипенко, В. Шевчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 3. – С. 5-11.

214. Підсумковий збірник 2012 “Результати реалізації I етапу Стратегії економічного та соціального розвитку територій області до 2015 року (2006-2011 рр.)”. – Івано-Франківщина, 2012. – 89 с.

215. Пігуль Н. Г. Управління прибутком підприємства / Н. Г. Пігуль // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. – 2010. – № 28. – С. 125–132.

216. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/nk/rozdil-xiv-spetsialni-podat/edynyi-podatok/>

217. Поддєрьогін А. М. Фінансовий менеджмент : [підручник] / А. М. Поддєрьогін. – К. : КНЕУ, 2005. – 535 с.

218. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” : наказ МФУ від 27.04.2000 р. // Бухгалтерія. – № 29 (652). 18 липня. 2005. – С. 43–48. – (Нормативні директивні правові документи).

219. П(с)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://fin.at.ua/index/0-68>.

220. Поляк Б. Г. Финансовый менеджмент : учебник / Б. Г. Поляк. – М.,

1997. – 294 с.

221. Полянська А. С. Ресурсне забезпечення розвитку організацій в сучасних умовах господарювання / А. С. Полянська – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/torg/2009_10/10.pdf.

222. Попова Л. В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Л. В. Попова, Б. Г. Маслов, И. А. Маслова // Финансовый менеджмент. – 2003. – №5.

223. Попова О. Л. Комплексне житлове будівництво у селі як складова сільського розвитку / О. Л. Попова // Економіка і прогнозування. – 2013. – № 2. – С. 106–115.

224. Порівняльні і конкурентні переваги економіки України в міжнародному поділі праці.. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ruh.znaimo.com.ua/index-24053.html?page=47>.

225. Порядок подання фінансової звітності [Електронний ресурс] затв. постановою КМУ від 28 лютого 2000 р. № 419. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>.

226. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Державної цільової програми розвитку українського села на період до 2015 року” від 04.12.2013 р. № 875 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1158-2007-п>.

227. Прибуток [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org>. Природно-ресурсна сфера України: проблеми сталого розвитку та трансформацій / за заг. ред. Б. М. Данилишина. – К.: ЗАТ “Нічлава”, 2006. – 704 с.

228. Примостка Л. О. Аналіз банківської діяльності : сучасні концепції, методи та моделі : монографія – К. : КНЕУ, 2002. – 316 с.

229. Про затвердження Методики розрахунку рівня рентабельності сільськогосподарської діяльності сільськогосподарських підприємств : наказ Державного комітету статистики України від 14.02.2011 № 33.

230. Про Комплексну програму розвитку меліорації земель і поліпшення екологічного стану зрошуваних та осушених угідь на період до 2010 року [Електронний ресурс]: Постанова КМУ від 16.11.2000 № 1704. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/962-15>.

231. Про охорону земель [Електронний ресурс]: Закон України від 19.06.2003 № 962-IV. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/962-15>.

232. Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності: Закон України від 15.09.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1045-14>

233. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2006. – 334 с.
234. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М. С. Пушкар, Т. М. Щирбата. – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260 с.
235. Пушкар М. С. Управлінський облік / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 1997. – 160 с.
236. Пушкар М. С. Фінансовий облік у системі управління : Монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 178 с.
237. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 480 с.
238. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. Агентство”, 2008. – 493 с.
239. Регіони України 2007 в 2-х томах: Статистичний зб. – К.: Державний комітет статистики України, 2008. – Т. 1. – 346 с.
240. Регіони України 2007 в 2-х томах: Статистичний зб. – К.: Державний комітет статистики України, 2008. – Т. 2. – 822 с.
241. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько. – К. : Інформаційно-аналітичне агентство, 2008. – 493 с.
242. Рей Вандер Вил. Управленческий учет / Рей Вандер Вил, В. Палий. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
243. Рекомендації Центральної спілки споживчих товариств України від 28.07.2006, Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.17165.0>.
244. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения // Соч. – М. : Политиздат, 1955.
245. Рішення Івано-Франківської обласної ради “Про Програму охорони навколишнього природного середовища в Івано-Франківській області до 2015 року” від 10.06.2011 р. № 161-6/2011 [Електронний ресурс]. Режим доступу до док. : http://www.orada.if.ua/fileadmin/documents/Rishennja/06_06/161-6.pdf.
246. Розвиток села Івано-Франківщини : стат. зб. / [за ред. Л. О. Зброй]. – Івано-Франківськ : Голов. упр. стат. в Івано-Франківській обл., 2011. – 331 с.
247. Розміщення продуктивних сил і регіональна економіка : [підручник]

/ за ред. В. В. Ковалевського, та ін. – 7-ме вид., стер. – К. : Знання, 2005. – 350 с. – (Вища освіта ХХІ століття).

248. Рогуленко Т. М. Аудит: [учебник] / Т. М. Рогуленко ; – [изд. с изм.] – М. : Економіст, 2005. – 383 с.

249. Розпорядження ОДА від 15.04.2011 р. № 230 “Про План заходів з реалізації у 2012–2015 роках Стратегії економічного та соціального розвитку територій області до 2015 року” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.if.gov.ua/files/rker/srr/srr3.pdf>.

250. Ромашко О. М. Ідентифікація та оцінка ризиків діяльності суб’єктів господарювання як одне із завдань внутрішнього аудиту / О. М. Ромашко // Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна монографія: у 2 т. / за ред. П. Й. Атмаса. – Дніпропетровськ : Герда, 2013. – Т. 2. – С. 384 – 391.

251. Россоха В. В. Ефективність використання виробничого потенціалу в аграрній сфері / В. В. Россоха // АПК. – 2010. – № 6. – С. 16-28.

252. Рошко Н. Б. Розвиток сільського зеленого туризму в Україні / Н. Б. Рошко // Збірник наукових праць Буковинського університету. Економічні науки. – 2011. – Вип. 7 [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://tourlib.net/statti_ukr/roshko.

253. Рязанова Н. Коротко про облікову політику підприємств / Н. Рязанова. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://leasinginukraine.com/ua/publications/financial_issues/?pid=671.

254. Сабуров А. П. Оценка аналитической работы на предприятии // Бухгалтерский учет. – 1973. – № 3. – С. 55–59.

255. Савчук В. Внутрішній аудит у системі корпоративного управління підприємством / В. Савчук // Економіка України. – 2008. – № 5. – С. 50–55.

256. Савчук В. К. Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств / В. К. Савчук. – К. : Урожай, 1995. – 328 с.

257. Сагайдак Р. А. Організація внутрішнього аудиту і оцінка його ефективності в сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс]/ Р. А. Сагайдак // Облік і фінанси АПК – 2011. – № 1. – Режим доступу до статті : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/oif_apk/2011_1/15_Sagay.pdf.

258. Сагайдак Р. Проблеми внутрішнього аудиту в підприємствах агропромислового комплексу та шляхи їх вирішення / Р. Сагайдак // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: III міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених, 23 – 24 лют. 2006 р. – Тернопіль : ТДЕУ. – Ч. 2. – 2006. – С. 604 – 607.

259. Санталайнен Т. Управление по результатам / Т. Санталайнен, Е. Воутилайне, П. Поренне, И.Х. Ниссинен. – М. : Прогресс, 1993. – 320 с.

260. Сас Л. С. Упровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в облікову систему України / Л. С. Сас // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2012. – Вип. 8, т. 2. – С. 197–202.

261. Села Івано-Франківської області : матеріал з Вікіпедії – вільної енциклопедії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://uk.wikipedia.org/wiki/Категорія:Села_Івано-Франківської_області/.

262. Семиколенова М. М. Управленческий учет как основа игформационной системы менеджмента / М. М. Семиколенова // – Известия ИГЭА. – 2009. – № 2 (64). – С. 68-71.

263. Сибаль Я. І. Оптимізація кормової бази в аграрних формуваннях : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.07.02 “Економіка сільського господарства і АПК” / Я. І. Сибаль. – Тернопіль, 2003. – 22 с.

264. Сільське господарство України 2009: Статистичний зб. – К.: Державний комітет статистики України, 2010. – 374 с.

265. Сільське господарство України за 2012 рік /Держ. служба стат. України ; за ред. Н. С. Власенко. – К. – 2013. – 402 с.

266. Сіменко І. В. Аналіз корпоративного управління: ключові питання організації його проведення // Управління розвитком. – 2011. – № 5 (102). – С. 158–160.

267. Сльозко Т. М. Організація обліку : навч. посіб. / Т. М. Сльозко. – К. : Центр учбової л-ри, 2008. – 224 с.

268. Соломатіна В. М. Економіка та організація діяльності торгового підприємства: Підручник. / В. М. Соломатіна. – М. : Инфра-М, 2007. – 407 с.

269. Сопко В. В. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.

270. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. Посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.

271. Сталий розвиток матеріали з Вікіпедії – вільної енциклопедії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://uk.wikipedia.org/wiki/сталий_розвиток.

272. Статистичний збірник “Регіони України”, 2012 / Держ. служба стат. України; за ред. О. Г. Осауленка. – К., 2012. Ч. I.– 311 с.

273. Статистичний збірник “Регіони України” за 2013 рік / Держ. ком. стат. України ; за ред. О. Г. Осауленка. – К., 2014. Ч. II. – 783 с.

274. Статистичний збірник “Регіони України” за 2013 рік / Держ. ком. стат. України; за ред. О. Г. Осауленка. – К., 2014. Ч. I.– 323 с.

275. Статистичний збірник “Регіони України” / За ред. О. Г. Осауленка. – К. : Державна служба статистики України, 2012. – 801 с.

276. Статистичний щорічник Івано-Франківської області за 2011 рік / за ред. М. М. Колімбровського. – Івано-Франківськ : Голов. упр. стат. в Івано-Франківській обл., 2012. – 532 с.

277. Статистичний щорічник Івано-Франківської області за 2012 рік. Івано-Франківськ : Голов. упр. стат. в Івано-Франківській області, 2013. – 494 с.

278. Статистичний щорічник України за 2012 рік / за ред. О. Г. Осауленка. – К : ТОВ «Август Трейд», 2013. – 552 с.

279. Стельмащук А. М. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / А. М. Стельмащук, П. С. Смоленюк. – К. : Центр уч. лі-ри, 2007. – 528 с.

280. Стратегія розвитку агропромислового комплексу Івано-Франківської області до 2020 року. 28.05.2010 р. – 11 с.

281. Суйц В. П. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник / [В. П. Суйц, Л. Р. Смирнова, Т. А. Дубровина] ; под ред. проф. В.П. Суйца. – [2-е изд.] – М. : ИНФРА-М, 2005. – 671 с.

282. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз : [навчальний посібник] / Н. В. Тарасенко. – [3-тє вид., переробл.]. – Львів : Новий світ – 2000, 2004. – 344 с.

283. Тваринництво Івано-Франківщини у 2012 році : стат. зб. / за ред. Л. О. Зброй. – Івано-Франківськ : Голов. упр. стат. в Івано-Франківській області, 2013. – 212 с.

284. Тирон Г. Г. Взаимосвязь стратегического и оперативного управления как фактор развития производства : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук. : спец. 08.00.05 “Экономика и управление народным хозяйством” / Тирон Г. Г. – Ижевск, 2004. – 22 с.

285. Тітаренко Г. Б. Методичні підходи для побудови обліково-аналітичної системи з використанням експертних оцінок [Текст] / Г. Б. Тітаренко, М. Д. Корінько // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 66–69.

286. Ткач О. В. Регіональні просторово-економічні системи: глобальні тенденції та циклічні взаємовпливи : [монографія] / О.В. Ткач. – Львів: ІРД НАН України, 2011. – 446 с.

287. Ткачук І. Г. Економічна самостійність регіону: [монографія] / Ірина Григорівна Ткачук. – К.: Наукова думка, 1994. – 227 с.

288. Тлумачний словник економіста / ред. С. М. Гончарова. – Рівне : НУВГП, 2008. – 264 с.

289. Трубочкина М. И. Управление затратами предприятия [Текст]: учебное пособие / М. И. Трубочкина. – М. : Инфра – М., 2006. – 218 с.

290. Труш В. Є. Управлінський облік [Текст] : навч.-метод. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / В. Є. Труш, Т. М. Чебан, Н. Я. Стефанович. – К. : Кондор, 2007. – 296 с.
291. Турило А.М. Управління витратами підприємства [Текст]: навчальний посібник / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
292. Турчак А. А. Финансы и статистика / А. А. Турчак, Л. Г. Головач, М. Л. Лукашевич. – М. : Прогрес, 1997. – 654 с.
293. Усатова Л. В. Формирование управленческой и налоговой составляющей учетно-аналитической системы расходов в условиях неопределенности в период трансформации международных стандартов финансовой отчетности : автореф. дис. на соискание. уч. степени. д-ра экон. Наук. : 08.00.12 [Текст] / Л. В. Усатова. – Орел, 2008. – 48 с.
294. Утенкова К. О. Аудит : навчальний посібник / К. О. Утенкова. – К. : Алерта, 2011. – 408 с.
295. Ушакова Н. М. Управління прибутком торговельного підприємства / Н. М. Ушакова, Л. О. Кукурудза.– К. : КТЕІ, 1993. – 412 с.
296. Федоткин А.И. Ревизионная и аналитическая работа в условиях экономического эксперимента // Бухгалтерский учет. – 1985. – № 7. – С. 14-16.
297. Філімоненков О. С. Фінанси підприємств : навч. посіб. / О. С. Філімоненков. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К.: МАУП, 2004. – 328 с.
298. Филинков А. М. Рыночное, государственное и региональное регулирование затрат предприятия / А. М. Филинков // Вестник Севгу, Вып. 92: Экономика и финансы. Сб. науч. тр. (редкол.: В. И. Плаксин (отв. ред.) и др. Севастоп. нац. техн. ун-т. – Севастополь : Изд-во Сев НТУ, 2008. – С. 188-191.
299. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами [Текст] : підруч. / [М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін.] ; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. – [6-те вид., перероб. і допов.]. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.
300. Халевицька Т. Г. Заробітна плата робітників-аграріїв в умовах трансформаційної економіки [Електронний ресурс] / Т. Г. Халевицька // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – 2013. – Вип. 1 (6). – Т.1. – С. 287 – 290 – Режим доступу: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/prpdaa/6.1/287.pdf>.
301. Хахонова Н. Н. Теоретико-методологическое исследование категории “учетно-аналитическая система” управления коммерческой организации [Текст] / Н. Н. Хахонова // Фундаментальные исследования.– 2012. – №9. – С. 231-234.

302. Хвесик М. Інноваційно-інвестиційна і технологічна безпека трансформації регіональних економічних систем / М. Хвесик, А. Степаненко. К. : Наук. думка, – 2013. – 486 с.

303. Хістієва О. В. Якість прибутку та його вплив на сталий розвиток торговельного підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04 “Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)” / О. В. Хістієва; Донец. держ. ун-т екон. і торгівлі ім. Туган-Барановського. – Донецьк, 2006. – 26 с.

304. Хмелюк А. В. Особливості організації обліку на підприємствах малого бізнесу згідно з Податковим кодексом України / А. В. Хмелюк // [Електронний ресурс] Електронне наукове фахове видання “Ефективна економіка”. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua>.

305. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерський учет: управленческий аспект [Текст] / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

306. Хруцкий В. Е. Внутрифирменное бюджетирование. Настольная книга по постановке фінансового планирования [Текст] / В. Е. Хруцкий, В. В. Гамаюнов. – М. : Фин. и стат., 2008. – 464 с.

307. Чалий І. МСФЗ-метаморфози : форми № 3 і № 4 / І. Чалий // Бухгалтерія. – 2012. – № 13. – С. 76–77.

308. Чалий І. Основні невідповідності систем П(С)БО і МСФЗ : стислий довідник для бухгалтера / І. Чалий // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 37. – С. 7–9.

309. Чалий І. Основні невідповідності системи П(С)БО та системи МСФЗ : стислий довідник / І. Чалий // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 41. – С. 9–12.

310. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання. – Ч. 1 : монографія / А. В. Череп. – Вид. 2-ге, [стереотип.]. – Х. : ВД “ІНЖЕК”, 2007. – 368 с.

311. Чибісов Ю. В. Бухгалтерський облік виробничої діяльності в системі бюджетування: теоретико-методичні основи [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Ю. В. Чибісов ; Держ. акад. стат., обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2008. – 22 с.

312. Чумаченко М. Г. Развитие управленческого учета в Украине [Текст] / М. Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 10. – С. 2–8.

313. Шатковська Л. С. Економічний контроль на сільськогосподарських підприємствах / Л. С. Шатковська. – К. : Урожай, 1994. – 272 с.

314. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – К. : Знання, 2004. – 447 с.

315. Шеленко Д. І. Проблеми оперативного контролю та напрямки їх вирішення. / Д. І. Шеленко // Зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф. “Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку”, 15 – 16 квіт. 2010 р. – Івано-Франківськ, 2010. – С. 201 – 203.

316. Шеленко Д. І. Роль внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємством / Д. І. Шеленко // Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна монографія: у 2 т. / за ред. П. Й. Атмаса. – Дніпропетровськ : Герда, 2013. – Т. 2. – С. 391-397.

317. Шеленко Д. І. Сільськогосподарські підприємства Івано-Франківського Прикарпаття після реформи / Д. І. Шеленко. – Івано-Франківськ : ВДВ ЦТ, 2007. – 180 с.

318. Шеленко Д. І. Деякі аспекти науково-методологічного забезпечення пореформеного розвитку сільського господарства / Д. І. Шеленко // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць. – Вип. 197 : у 5 т. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2004. – Т. II. – С. 269–273.

319. Шеремет А. Д. Совершенствовать методику и организацию экономического анализа на предприятиях // Бухгалтерский учет. – 1979. – № 8. – С. 3–8.

320. Шеремет А. Д. Управленческий учет [Текст] : учебное пособие / А. Д. Шеремета. – М. : ФБК-ПРЕСС, 1999. – 512 с.

321. Шершун І. Облікова політика підприємства: можливості 2012 року / І. Шершун // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 4. – С. 6–12.

322. Шкарабан С. І. Деякі питання вдосконалення економічного аналізу // Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні : тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. 16–18 жовт. 2000 р. / відп. за вип. В. М. Івахненко. – К.: КНЕУ, 2000. – С. 220–222.

323. Шкарабан С. Характеристика стану економічного аналізу в Україні / Степан Шкарабан, Інна Лазаришин // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип. 5. – С. 10–13.

324. Шумпетер И. Теория экономического развития / И. Шумпетер ; пер. с нем. В. С. Автономов и др. – М. : Прогресс, 1982. – 455 с.

325. Щербина О. С. Роль облікової політики підприємства в сучасних умовах господарювання / О. С. Щербина, Л. В. Гейвич. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.nuft.edu.ua>.

326. Щербина В. С. Суб'єкти господарського права : монографія /

В. С. Щербина. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 264 с.

327. Ширягіна О. Є. Прибуток підприємства: історичний аспект / О. Є. Ширягіна // Формування ринкових відносин в Україні.– 2009 . – № 12. – С. 156–159.

328. Юзва Р. П. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості : дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. [Текст] / Р. П. Юзва. – Т. 2011. – 20 с.

329. Як підвищити родючість ґрунту [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://novamolod.ck.ua/yak-pidvyschyty-rodyuchist-hruntu/>.

330. Ячменська Є. О. Застосування дискримінантних моделей діагностики ймовірності банкрутства ТОВ “Момот-бетон” / Є. О. Ячменська. // Управління розвитком. – 2013. – № 18 (158). –С. 69–72.

331. Altman E. I. Financial Ratios, Discriminant Analysis at tne Prediction of Corporate Bankruptcy / E. I. Altman // Journal of Finance. – 1968. – Vol. 23. – P. 589-709.

332. Economic Freedom of the World 2013 Annual Report / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.freetheworld.com/release.html>.

333. Doing Business 2013: Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://publications.worldbank.org/index.php?main_page=product_info&products_id=24391.

ВІДОМОСТІ ПРО АВТОРІВ

Баланюк І. Ф. – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Баланюк С. І. – к.е.н., викладач кафедри менеджменту і маркетингу ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Бардаш С. В. – д.е.н., професор кафедри фінансового аналізу і контролю Київський національний торговельно-економічний університет

Басараб В. Я. – здобувач ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Вакун О. В. – к.е.н., викладач кафедри обліку та фінансів Івано-Франківський навчально-науковий інститут менеджменту Тернопільського національного економічного університету

Василюк М. М. – к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Василюк В. В. – аспірант кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Газуда М. В. – к.е.н., доцент кафедра економіки підприємства ДВНЗ “Ужгородський національний університет”

Галушак І. Є. – к.е.н., викладач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Гловацька В. В. – к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Гнатюк Т. М. – к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Гой Н. В. – аспірант кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Горогоцька Н. І. – аспірант кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Жук О. І. – к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Ємець О. І. – к.е.н., доцент кафедри теоретичної та прикладної економіки ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Ковбас І. М. – аспірант кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Копчак Ю. С. – к.е.н., доцент менеджменту і маркетингу ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Крива Ю. Р. – аспірант кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Максимів Ю. В. – к.е.н., викладач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Матієшин М. М. – аспірант кафедри теоретичної та прикладної економіки ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Матковський П. Є. – к.е.н., викладач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Мельник Н. Б. – к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Неміш Ю. В. – аспірант кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Нехай В. А. – к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Чернігівський національний технологічний університет

Пилипів Н. І. – д.е.н., професор, завідувач кафедри теоретичної та прикладної економіки ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Пилипів М. І. – аспірант кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

П’ятничук І. Д. – к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту ПВНЗ “Івано-Франківський університет права імені Короля Данила Галицького”

Сас Л. С. – к.е.н., викладач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Ткач О. В. – д.е.н., професор, проректор з науково-педагогічної роботи та соціально-економічного розвитку, завідувач кафедри менеджменту і маркетингу ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Шкроміда В. В. – к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Щурик М. В. – д.е.н., професор, завідувач кафедри фінансів і кредиту ПВНЗ “Івано-Франківський університет права імені Короля Данила Галицького”

Якубів В. М. – д.е.н., доцент, професор кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Якубів Р. Д. – аспірант кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”