

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПОДІЛЬСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНО-ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ГО «НАУКОВИЙ КЛУБ «СОФУС»

ISSN 2410-0706 (Print)
ISSN 2410-9274 (Online)

ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Міжнародний науковий журнал

Заснований у 2013 році

Випуск 1-2

2017

ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Міжнародний науковий журнал

Заснований у 2013 році
Виходить до 4 разів на рік

Випуск 1-2. 2017

ISSN 2410-0706 (Print)
ISSN 2410-9274 (Online)

Співзасновники: ГО «Науковий клуб «СОФУС», Тернопільський національний економічний університет,
Подільський державний аграрно-технічний університет

Головний редактор:

Бруханський Р.Ф. – д.е.н., доцент (Україна)

Виконавчий редактор (відповідальний секретар):

Семенишена Н.В. – д.ф., доцент (Україна)

Заступник головного редактора:

Жук В.М. – д.е.н., професор (Україна)

Випусковий редактор:

Сава А.П. – д.ф., с.н.с. (Україна)

Редакційна колегія:

Альбрехт Д. – професор (США)

Алшарарі Н. – д.н., професор (ОАЕ)

Вахрушина М.А. – д.е.н., професор (Росія)

Гасьор А. – д.ф. (Польща)

Дерій В.А. – д.е.н., професор (Україна)

Дюранкев Б. – д.ф., професор (Болгарія)

Задорожний З.-М.В. – д.е.н., професор (Україна)

Іванишин В.В. – д.е.н., професор (Україна)

Ісмаїл Т. – д.н., професор (Єгипет, Саудівська Аравія)

Озер Гекхан – д.н., професор (Туреччина)

Панков Д.О. – д.е.н., професор (Білорусь)

Пармаклі Д.М. – д.е.н., професор (Молдова)

Петрук О.М. – д.е.н., професор (Україна)

Пуцентейло П.Р. – д.е.н., професор (Україна)

Пушкар М.С. – д.е.н., професор (Україна)

Родрігес П.-С. – д.н., професор (Бразилія)

Чайковська О.В. – д-р ф. (філол.), перекладач (Україна)

Садовська І.Б. – д-р ф., професор (Україна)

Сіманавічене Ж. – д.е.н., професор (Литва)

Тимчев М. – д.ф., ас. професор (Болгарія)

Хомин П.Я. – д.е.н., професор (Україна)

Хусейн Х. – д.н., професор (Великобританія)

Шарма Б. – д.е.н., професор (Індія)

*Схвалено Вченою радою ПДАТУ
(протокол № 12 від 26.06.2017 р.)*

*Свідоцтво про державну реєстрацію
друкованого ЗМІ
КВ № 21662-1562P від 18.08.2015 р.*

*Журнал включено до Переліку наукових фахових видань України
з економічних наук (наказ МОН України № 1222 від 07.10.2016 р.)*

Журнал індексується в міжнародних каталогах та наукометричних базах: Cosmos Impact Factor (IF - 4,006), Directory of Indexing and Impact Factor (DIIF), Eurasian Scientific Journal Index (ESJI), Journals Impact Factor (JIF) (IF-1.312), Google Scholar (h-i -2), The Global Impact Factor (GIF) (IF - 0,345), General Impact Factor (GIF), International Society for Research Activity (ISRAJIF), International Institute of Organized Research (I2OR) database, InfoBase Index (IF - 2,5), Index Copernicus (ICV 2015 – 47,06), MIAR (0,5), Polish Scholarly Bibliography (PSB), PIHL, ResearchBib, The Cite Factor, Turkish Education Index (TEI), The Electronic Journals Library (EZB), The General Impact Factor (GIF), The Journals Impact Factor (JIF), WorldCat, The WZB Berlin Social Science Center (WZB)

Адреса редакції:

ГО «Науковий клуб «СОФУС», Україна, 46027, м. Тернопіль, а/с 553. тел. +38 (098) 787-81-47.
E-mail: ijournal.ia@gmail.com. web: www.sophus.at.ua

Відповідальність за оригінальність (плагіат) тексту наукової статті, точність наведених фактів, цитат, статистичних даних, власних назв, географічних назв та інших відомостей, а також за те, що в матеріалах не містяться дані, що не підлягають відкритій публікації несуть автори наукових праць. Точки зору авторів публікацій можуть не співпадати з точкою зору редколегії збірника. Передрук та переклад статей дозволяється лише за згодою редакції та автора.

© Тернопільський національний економічний університет,
Подільський державний аграрно-технічний університет,
ГО «Науковий клуб «СОФУС», 2017

© Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2017

TERNOPIL NATIONAL ECONOMIC UNIVERSITY
STATE AGRARIAN AND ENGINEERING UNIVERSITY IN PODILYA
SCIENTIFIC CLUB «SOPHUS»

ISSN 2410-0706 (Print)
ISSN 2410-9274 (Online)

THE INSTITUTE OF ACCOUNTING, CONTROL AND ANALYSIS IN THE GLOBALIZATION CIRCUMSTANCES

International scientific journal

Founded in 2013

Issue 1-2

2017

THE INSTITUTE OF ACCOUNTING, CONTROL AND ANALYSIS IN THE GLOBALIZATION CIRCUMSTANCES

International scientific journal

Founded in 2013
Periodicity: up to 4 times a year

Issue 1-2. 2017

ISSN 2410-0706 (Print)
ISSN 2410-9274 (Online)

Founders: Scientific Club «SOPHUS», Ternopil National Economic University, State Agrarian and Engineering University in Podilya

Editor in Chief:

Ruslan Brukhanskyi – Dr.Sc. (Econ.), As. Professor (Ukraine)

Executive Editor:

Nataliia Semenyshena – Ph.D., Assoc.Prof. (Ukraine)

Associate Editor:

Valeriy Zhuk – Dr.Sc., Professor of Accounting (Ukraine)

Managing Editor:

Andriy Sava – Ph.D., Senior Researcher (Ukraine)

Editorial Board:

David Albrecht – Professor of Accounting (USA)

Nizar Alsharari – Dr.Sc., Professor of Accounting (UAE)

Marija Vahrushyna – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Russia)

Aleksandra Gašior – Dr.hab. (Poland)

Vasyl Derii – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Boyan Durankev – Ph.D., Professor (Bulgaria)

Zenovii-Mykhailo Zadorozhnyi – Dr.Sc. (Econ.),

Professor of Accounting (Ukraine)

Volodymyr Ivanyshyn – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Tariq Ismayil – Dr.Sc. (Econ.), Professor of Accounting
(Egypt, Saudi Arabia)

Gökhan Özer – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Turkey)

Dmitri Pankov – Dr.Sc. (Econ.), Professor of Accounting (Belarus)

Dmitriy Parmakli – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Moldova)

Olexandr Petruk – Dr.Sc. (Economics), Professor (Ukraine)

Petro Putsenteilo – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Myhajlo Pushkar – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Paulo Cesar Chagas Rodrigues – Dr.Sc. (Econ.), Professor
(Brazil)

Olha Chaikovska – Ph.D., interpreter (Ukraine)

Irina Sadovska – Ph.D., Professor (Ukraine)

Zaneta Simanaviciene – Dr.Sc. (Econ.) Professor
(Lithuania)

Marko Timchev – Ph.D., Associate Professor (Bulgaria)

Petro Khomyn – Dr.Sc. (Econ.) Professor (Ukraine)

Khaled Hussainey – Dr.Sc. (Econ.), Professor of
Accounting (United Kingdom)

Brachm Sharma – Dr.Sc., Professor of Management (India)

*Recommended by Academic Council of SAEUP
(protocol # 12 from 06.26.2017)*

*State registration
KB № 21662-1562P reissued 08.18.2015.*

*The journal included in the list of scientific professional editions of Ukraine
by economic sciences (order by MES of Ukraine #1222 from 10.07.2016)*

The journal is indexed in international directories and scientometric databases: Cosmos Impact Factor (IF - 4,006), Directory of Indexing and Impact Factor (DIIF), Eurasian Scientific Journal Index (ESJI), Journals Impact Factor (JIF) (IF- 1.312), Google Scholar (h-i -2), The Global Impact Factor (GIF) (IF - 0,345), General Impact Factor (GIF), International Society for Research Activity (ISRAJIF), International Institute of Organized Research (I2OR) database, InfoBase Index (IF - 2,5), Index Copernicus (ICV 2015 – 47,06), MIAR (0,5), Polish Scholarly Bibliography (PSB), PIHL, ResearchBib, The Cite Factor, Turkish Education Index (TEI), The Electronic Journals Library (EZB), The General Impact Factor (GIF), The Journals Impact Factor (JIF), WorldCat, The WZB Berlin Social Science Center (WZB)

Editorial Office:

Scientific club «SOPHUS», Ukraine, 46027, Ternopil, box 553. tel. +38 (098) 787-81-47.

E-mail: ijjournal.ia@gmail.com. web: www.sophus.at.ua

Responsibility for originality (plagiarism) the text of the article, the accuracy of facts, quotations, statistics, proper names, place names and other information, as well as the fact that the materials do not contain data that can not be open publication are the authors of scientific papers. The opinions of the authors of publications may not coincide the views of the editorial board of the collection. Reprint and translation of articles is allowed on the written consent with the editorial office and the author.

© Ternopil National Economic University,
State Agrarian and Engineering University in Podilya,
Scientific Club «SOPHUS», 2017

© The institute of accounting, control and analysis in the globalization circumstances, 2017

З М І С Т

Актуальна тема	
Пушкар Михайло, Семанюк Віта АКТУАЛЬНІСТЬ РОЗРОБКИ СУЧАСНОЇ ПАРАДИГМИ ОБЛІКУ	7-20
Теорії бухгалтерського обліку, розвиток під впливом економічних теорій та інституційних змін	
Сава Андрій, Палюх Микола, Завитій Ольга, Семенишена Наталія ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ	21-28
Проблеми організації обліку суб'єктів господарювання	
Дідоренко Тетяна, Белова Ірина ЗНАЧЕННЯ ОПЕРАТИВНОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМ ПІДПРИЄМСТВОМ	29-37
Кафка Софія ІННОВАЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ ТА ОБЛІК ЦІЛЬОВОГО ФІНАНСУВАННЯ ІННОВАЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ	38-48
Царук Василь ВІТЧИЗНЯНІ ТА ЗАРУБІЖНІ МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ: ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА	49-57
Аналітичне забезпечення діяльності бізнесу	
Самойленко Інна СОЦІАЛЬНО-ВІДПОВІДАЛЬНИЙ МАРКЕТИНГ У ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЕНЕРГЕТИЧНОЇ ІНФРАСТРУКТУРИ	58-66
Спільник Ірина, Загородна Ольга ГРОШОВІ ПОТОКИ ПІДПРИЄМСТВА: КОМПЛЕКСНИЙ АНАЛІЗ ЗА ДАНИМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	67-85
Системи контролю	
Петер Марія ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНИХ ПАРАМЕТРІВ АПАРАТУ УПРАВЛІННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ОБСЛУГОВУЮЧИМИ КООПЕРАТИВАМИ НА ОСНОВІ КОНТРОЛІНГУ	86-98
Відомості про авторів	99-100

CONTENT

Actual theme	
Mykhailo Pushkar, Vita Semanyuk RESEARCH ON ACTUALITY OF UP-TO-DATE ACCOUNTING PARADIGM	7-20
Accounting theories, the development influenced by economic theories and institutional changes	
Andriy Sava, Mykola Palukh, Olha Zavytiy, Natalia Semenyshena THEORETICAL FOUNDATIONS OF ACCOUNTING IN THE MANAGEMENT SYSTEM	21-28
Problems of accounting of business entities	
Tetyana Didorenko, Iryna Belova THE SIGNIFICANCE OF OPERATIONAL ACCOUNTING IN THE MANAGEMENT SYSTEM OF AN AGRICULTURAL ENTERPRISE	29-37
Sofiia Kafka INNOVATIVE ACTIVITY AND ACCOUNTING OF TARGETED FINANCING OF INNOVATION PROJECTS	38-48
Vasyl Tsaruk DOMESTIC AND FOREIGN METHODS OF COST ACCOUNTING: COMPARATIVE CHARACTERISTICS	49-57
Analytical maintenance of business activity	
Inna Samoylenko SOCIALLY RESPONSIBLE MARKETING FOR ENERGY INFRASTRUCTURE ENTERPRISES	58-66
Iryna Spilnyk, Olha Zahorodna ENTERPRISE'S CASH FLOWS: COMPREHENSIVE ANALYSIS ACCORDING TO THE FINANCIAL STATEMENTS	67-85
Control systems	
Maria Peter FORMATION OF EFFICIENT PARAMETERS OF MANAGEMENT APPARATUS' AGRICULTURAL SERVICE COOPERATIVES ON THE CONTROLLING BASIS	86-98
Information about the authors	99-100

АКТУАЛЬНА ТЕМА



ACTUAL THEME

УДК 657.471
JEL Classification M41

Пушкар Михайло
д.е.н., професор
кафедра аудиту, ревізії та аналізу
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна
E-mail: M.S.Pushkar@gmail.com
Семанюк Віта
к.е.н., доцент, докторант
кафедра аудиту, ревізії та аналізу
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна
E-mail: v.semaniuk@tneu.edu.ua

АКТУАЛЬНІСТЬ РОЗРОБКИ СУЧАСНОЇ ПАРАДИГМИ ОБЛІКУ

Анотація

Вступ. Суспільство і бізнес не можуть існувати без облікової системи, яка збирає факти про фінансову та господарську діяльність бізнесу на мікроекономічному рівні та перетворює їх у корисну інформацію для менеджменту підприємства. Проте, існуюча модель єдиного «бухгалтерського обліку» застаріла внаслідок застосування ним лише одного методу подвійного запису ігноруючи необмежені можливості збору й обробки даних й отримання інформації за допомогою сучасних комп'ютерних технологій – блокчейна, хмарних обчислень, штучного інтелекту та інших що вимагає розробки нової парадигми.

Методи. Опрацювання матеріалу статті стало можливим на основі використання таких методів як філософія пізнання, зокрема, законів діалектики, логіки, історичного, соціологічного та системного підходів до аналізу науки про облік та її парадигми, прогнозування розвитку обліку, як складної динамічної системи, фактори консерватизму облікового співтовариства.

Результати. Аналіз історичного процесу розвитку науки і практики облікового знання в Україні засвідчує його неадекватність умовам економічного укладу, який складається після 1991 року. Парадигма обліку зберігає риси минулої епохи. Вона базується на ідеології ручної обробки даних та отримання інформації у грошовому вимірнику в цілому по підприємству. Така інформація дозволяє підтримувати лише функцію управління фінансами. Для управління господарською діяльністю на операційному і стратегічному рівнях «бухгалтерський облік» не дає практично ніяких повідомлень, тому стару парадигму обліку повинна замінити нова. Система повинна генерувати інформацію для усіх рівнів менеджменту. Оскільки у менеджерів різні потреби в інформації за часом, структурою та обсягом, то розробка нової інформаційної парадигми повинна спрямовуватися на створення складної динамічної системи з підсистемами фінансового, управлінського і стратегічного обліку. Крім цього, без зміни назви науки на «інформологію» (вчення про інформацію) замість «бухгалтерський облік» (записи у книжки), «стара гвардія» бухгалтерів психологічно ніколи не буде готова інтелектуально сприйняти зміни у привичному способі мислення і діяльності. Отже, без революційних змін у парадигмі, облік приречений і надалі залишиться ремеслом або, у кращому випадку, мистецтвом записів у книги і звітні формуляри.

Перспективи. Розвиток облікової науки неможливий без переорієнтації із стереотипного набору правил обробки даних для складання фінансової звітності на систему отримання інформації інтелектуального рівня для

управління. Для такої переорієнтації актуальною проблемою стає формування розвинутої теорії обліку на принципах теорії пізнання та інформатики.

Ключові слова: наука, діалектика, парадигма, система обліку, мислення бухгалтерів, підсистеми обліку, інформологія.

Вступ.

У відповідності до законів діалектики все у світі з часом змінюється, а тим більш, у складній динамічній системі, якою є суспільство. По мірі зростання населення країни міняються умови і закони, що обумовлюють функціонування економічного базису і його надбудови. Зміни стосуються усіх інституцій суспільства та їх взаємовідносин. Одні з них змінюються досить швидко (революційним шляхом), а інші – поступово (еволюційним), але у першому і другому випадках внаслідок змін перероджуються усі системи суспільства без виключення.

Проте, в силу консерватизму, властивому обліковим працівникам, система обліку змінюється вкрай повільними темпами. Якщо такі зміни є, то, скоріш за все, вони формальні (наприклад, уточнення час від часу плану рахунків, реквізитів документів, форм обліку тощо), які не стосуються фундаментальних проблем бізнесу та ролі обліку в ньому, про що свідчить зміст таких фундаментальних робіт як [1], авторами якої є вітчизняні та іноземні автори, не говорячи про праці інших авторів.

Проблема осучаснення системи обліку з кожним роком стає все більш актуальною для українського суспільства, оскільки її архаїчність і невідповідність потребам бізнесу вражає. Вона відбиває рівень розвитку науки і потреби практики бізнесу індустріальної епохи кінця ХУІІІ ст., коли принцип подвійного запису досяг свого апогею. Парадигма обліку подвійного запису після свого розквіту на початку ХІХ ст. стає об'єктом критики менеджерів через її неспроможність дати реальну допомогу менеджерам у управлінні середнім і великим бізнесом.

Розробка нової парадигми обліку назріла давно, але стараннями наукового співтовариства обліковців зберегти застарілий зміст науки під назвою «бухгалтерський облік», робить марними намагання новаторів перебороти консерваторів «старої гвардії» з їх метафізичним мисленням і традиціями обліку минулої епохи та небажанням за будь – яких обставин поступитися догматами облікового ремесла.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Достатньо ознайомитися зі змістом підручників і посібників, присвячених «Основам бухгалтерського обліку», щоб упевнитися наскільки примітивною є той сурогат, який в насмішку над здоровим глуздом, називають теорією. З року в рік така література поповнюється все новими «шедеврами» маловідомих авторів, які бездумно та в гірших варіантах, ніж відомі авторитети Ф.Ф.Бутинець [2], М.Т.Білуха [3], В.І.Валуєв [4] Н.М.Ткаченко [5], В.В.Сопко [6], В.Г.Швець [7] та інші доктори наук, відтворюють стандартний заявлений зміст облікового знання, позбавленого справжньої науковості. Низький рівень облікової освіти негативно позначається на практичній діяльності працівників облікової сфери, неспроможних взаємодіяти з менеджерами щодо розвитку інформаційної культури бізнесу. Причина такого положення з обліком полягає у використанні на практиці старої парадигми, сутність якої полягає виключно у застосуванні подвійного запису, що обмежує інформаційне поле одним видом обліку – фінансовим. Розширення інформаційного поля бізнесу вимагає створення нової парадигми обліку, сутність якої – сервісне інформаційне обслуговування системи менеджменту.

Проблемою формування і розвитку облікових парадигм в Україні займається невелика когорта науковців, серед яких В. М. Жук [8], Н. М. Малюга [9], С. Ф. Легенчук [10], М.С. Пушкар [11], Р.Ф.Бруханський [12], В.З.Семанюк [13] та інші автори, які відзначають незадовільний стан розвитку обліку в державі та необхідність доповнення фінансового обліку підсистемами управлінського і стратегічного.

Мета.

Мета статті полягає в організації наукової дискусії про можливі напрями формування нової парадигми обліку і на її основі створення інтелектуальної теорії інформаційного менеджменту підприємства. з метою удосконалення практики отримання інформаційних ресурсів для бізнесу.

Методологія дослідження.

Методологія дослідження базується на синтезі знань з філософії, зокрема, законів діалектики, наукознавства, теорії пізнання, соціології, структури та економіки підприємств, інформаційних процесів на підприємстві, теорії менеджменту, системології та інших наук, що сприяють формуванню абстрактного образу облікової науки, здатної підняти практику інформаційної сфери на якісно вищий рівень.

Результати.

Діюча система обліку не відповідає очікуванням українського суспільства через її архаїчну природу і невиконання нею сервісних функцій з обслуговування управлінського апарату підприємства необхідним обсягом інформації. Це стало наслідком недосконалих освітніх програм з облікових дисциплін. Примітивізм міркувань щодо ролі обліку, пояснення змісту дисципліни на рівні інтелекту школярів, довільне тлумачення облікової термінології без належної логіки та наукового доведення, схоластика викладання, бюрократичний стиль мови, канцеляризми та інші недоліки методичного плану, не говорячи вже про науковість, властиві чи не 90% книг з «теорії обліку» позбавлені теорії у високому значенні цього слова.

Навіть у випадках захисту толкових кандидатських і докторських дисертацій, висновки та пропозиції яких у сукупності могли би слугувати основою розробки розвинутої теорії, їх автори збиваються у своїй подальшій роботі на традиційно погану програму «Основ бухгалтерського обліку».

Чи багато науковців (якщо вони науковці не за дипломом, а за своїм покликанням, інтелектом й ерудицією) задумувався над тим, чому в економічно розвинутих англійських країнах традиційний облік – bookkeeping (аналог нашого «бухгалтерського») доповнили принципово іншим обліком під назвою accounting (аналога якому в нашій мові немає)?

А це сталося тому, що bookkeeping (ведення книг бухгалтером) вимагає виконання рутинної і стереотипної роботи з цифрами, у той час, як accounting (не перекладається на українську), означає вищий рівень творчої роботи менеджера інформаційної сфери, який одночасно виконує функції економіста, бухгалтера, аналітика, контролера, фінансиста. Такий спеціаліст синтезує знання, а в нашій практиці спеціалісти виконують лише одну функцію – записи кореспонденції рахунків у книги. Різниця між роботою клерка й інформаційного менеджера досить очевидна, оскільки замість наших кількох спеціалістів вузького профілю, зосереджених на одній вузькій функції, в таких країнах, як США, Англія чи інші, їх може замінити один фахівець з широким діапазоном функцій.

Через відсутність в українській мові аналогу слова accounting, вся англійська література з цим словом перекладається у нас як «бухгалтерський облік», що є грубою підміною понять та викривленням сутності облікової науки. Це свідчить про те, що хочемо ми, чи не хочемо, але заради комунікацій з колегами інших країн і розуміння тенденцій подальшого розвитку науки про облік в інформаційному суспільстві, необхідно вводити в науковий оборот нові слова, адекватні новим реаліям у роботі менеджерів та готувати потрібну для них інформацію на основі необмежених можливостей процесів обробки даних.

Логіка пізнання закономірності розвитку облікової сфери свідчить про її залежність від середовища бізнесу, яке постійно змінюється, тому необхідно вирішувати проблему створення системи обліку, здатної реагувати на нові ситуації в бізнесі, збирати факти в реальному часі й давати релевантну інформацію користувачам.

На жаль, відстала від вимог науки і практики парадигма обліку позбавляє бізнес інформації, як одного з факторів виробництва та управління. Традиційна «теорія» не має перспектив розвитку внаслідок втрати нею зв'язку з тим предметом, який вона призначена вивчати – а саме, з інформаційними процесами у їх широкому розумінні, як здатності до творчого пошуку актуальної інформації для бізнесу.

Більшість науковців розуміють облік лише в його процедурному аспекті, коли стереотипний набір алгоритмів збору даних та їх обробки за відомими сотні років методами середньовіччя (фіксація фактів господарської діяльності в документах, оцінка фактів, групування їх за певними критеріями, записи у стандартні реєстри на основі складеної кореспонденції рахунків та відображення згорнутої (узагальненої) інформації у фінансовій звітності із стандартним набором економічних показників).

Роботу бухгалтера на основі такого «наукового базису» не можна назвати творчою, оскільки вона базується на виконуваних циклічно, з місяця в місяць, рутинних процедурах, що характерно для ремесла. Якщо описування процедур роботи бухгалтера (записи у книги), назвати теорією обліку, то закономірно виникає питання, а що тоді називається ремеслом?

З'ясування питання «що таке наука?» неможливо в межах знань фахівців з обліку оскільки це не їх проблематика, тому необхідно звернутися до тих фахівців, які вивчають загальні проблеми теорії пізнання, а її висновки потрібно використати для розробки теорії обліку.

Проблеми теорії науки на високому абстрактному рівні вивчають філософи та наукознавці, а не бухгалтери, котрі не дуже або й зовсім не обізнані з тонкими матеріями теорії пізнання, але досить часто беруть на себе сміливість конструювати теорію на свій смак і розсуд описуючи послідовні дії практиків облікового процесу, звідки й появилася «теорія подвійного запису» в епоху пізнього середньовіччя і в такому застиглому вигляді дійшла до наших днів.

Відомо, що бухгалтери, в силу специфіки свого ремесла, не люблять процесу філософування, вважаючи його не гідним і пустопорожнім заняттям послугуючись одним принципом здорового глузду, а іноді й без нього, відтворюючи облікові знання на основі емпіричних даних існуючої недосконалої практики, тим самим зводячи облікову науку до простого ремесла.

Не вірно інтерпретуючи тезу, що практика є критерієм істини, бухгалтери свято вірять у шаблони недосконалої практики, а науковці зводячи канони практики в ранг теорії, попадають в замкнуте коло: існуюча практика породжує адекватну їй теорію, а теорія відтворює стару практику. Бухгалтери не можуть вийти з наїждженої колії і тому парадигма подвійного запису не міняється більше 500 років.

Розімкнути замкнуте коло не можна на містичній вірі у непохитність канонів подвійного запису (а саме це проповідують до цього часу бухгалтери і в їх уяві так було, так є і так буде навіки віків!). Дійсно: так було і так поки що є, але так далі не буде!

Не принцип віри чи не віри у стародавні канони обліку, а діалектика руху і змін матеріального світу, глибина пізнання людьми закономірностей розвитку природи, суспільства і мислення дають поштовх для розширення горизонту знань та їх застосування на практиці. Сила знань, набутих у процесі розвитку суспільства і зафіксованих у теорії науки, впливають у не меншій, а можливо й більшій мірі на практику, ніж практика на теорію. Проте, істинність досягнень теорії може бути перевірена і доведена тільки на практиці.

Отже, між практикою і теорією завжди існує взаємодія, коли на першому з історичних етапів розвитку науки переважає практика даючи емпіричний матеріал для узагальнення її надбання в теорії, а на інших етапах – теорія акумулює знання різних наук і розширює застосування існуючих та генерування і застосування нових методів дослідження випереджуючи практику й активно впливаючи на неї.

На жаль, теорії обліку, а також теорії контролю до цього часу не розроблено, тому облікова наука не може запропонувати щось цінне для розвитку інформаційної практики.

Якщо когось з моїх колег обліковців висновки щодо відсутності теорії обліку не переконують і ображають, а таких за нашими даними переважна більшість (хоча, безперечно, є й такі науковці, які послуговуються надбанням теорії пізнання і філософії, хоча їх чисельність надзвичайно мала), то я готовий довести їм, що у філософії вони профани (профан – це не образа, а ступінь ерудиції (у стародавньому Римі це слово означало непосвячену особу, що не мала права входити до храму). У нашому випадку ми маємо на увазі непосвячену у філософію людину, яка не має права входити до храму науки, оскільки без допомоги філософії неможливо вияснити сутність поняття «наука» і встановити той факт, чи відповідає облік критеріям науки. Для формування і функціонування науки важливими елементами виступають:

- обов'язкове включення загальних законів розвитку теоретичного знання, розробка концепцій, принципів, понять, теорем, аксіом, моделей та інших необхідних атрибутів пізнання дійсності. Проте, в обліку більшість з цих понять не те що не були розкриті до цього часу, а й не досліджуються науковцями в наші дні. Замість формування категорійного апарату облікової науки та розробки її концепції, науковці на вербальному рівні у примітивній формі розповідають про те, що роблять клерки (бухгалтери) на практиці при зборі та обробці фактів господарської діяльності та що і в які книги чи реєстри записують, тому облік знаходиться скоріше на стадії ремесла, ніж науки;

- оперування деяким набором об'єктивно необхідних положень і виявлення закономірностей процесу формування інформації про фінансово - господарську діяльність підприємства. Наука повинна пояснювати дію окремих фактів та їх сукупностей на досліджувані явища і процеси господарської діяльності. Оскільки облік, на жаль, не ставить за мету виявлення закономірностей і тенденцій розвитку економічної діяльності підприємства на основі аналізу отриманої інформації, то процес пізнання дійсності не дуже й цікавить облікових працівників, які всю увагу та енергію зосереджують на стандартних засобах і процедурах з обробки даних, а не змістовому наповненні отриманих інформаційних ресурсів для менеджменту з урахуванням можливого використання отриманих повідомлень про зміни внутрішнього і зовнішнього середовищ для адаптації бізнесу до них;

- формування розвинутого категорійного апарату. Категорії виражають і фіксують найзагальніші сторони пізнавального процесу. Проте, в теорії обліку категорійний апарат надто бідний і не відповідає статусу розвинутої науки. Він практично залишається неупорядкованим та обмеженим з позицій наукознавства. Більшість категорій часто не піддаються визначенню в межах облікової теорії, тому їх потрібно запозичувати з інших наук і використовувати для ув'язки знань конкретних наук з філософією і філософії з конкретними науками. На жаль, переважна більшість науковців з обліку, а тим більш, практикуючих бухгалтерів, не використовують надбання теорії пізнання у своїх дослідженнях обмежуючись емпіричними даними і процедурами збору й обробки даних на основі власного досвіду і здорового глузду. Проте, здоровий глузд ні в якій мірі не може замінити теорію науки;

- теорія науки повинна бути об'єднана загальною основою. У якості такої основи можна прийняти концепцію, парадигму чи систему, в яких виділяють: підсистеми; елементи; зв'язки і взаємодію між ними; субординацію; ієрархічні рівні; входи, процесор і виходи в оточуюче середовище тощо. Елементи теорії систем в обліковій науці практично не досліджені, а науковці не застосовують їх у своїх публікаціях, тому облік вони уявляють як щось аморфне, як набір столярних інструментів за допомогою яких обробляють деревину перетворюючи її на меблі. Подібно до цього облік поки що не набув ознак цілісної системи з її підсистемами, а існує як набір процедур, за допомогою яких зібрані дані трансформують у наперед формально визначені обсяги і структуру інформації стандартного змісту. За таких умов не можна визнати облік розвинутою галуззю знань.

- положення науки хоча й виконуються суб'єктами (людьми), але вони повинні бути доведені об'єктивною основою (реальними, істинними властивостями речей, явищ і процесів, які відбуваються у природі, суспільстві чи мисленні людини) Проте, в обліку переважає суб'єктивізм,

умовності та стереотипні методи отримання інформації обмеженого інтелектуального значення, що є парадоксом в епоху інформаційних технологій, коли з обмежених даних можна отримати необмежений обсяг інформації для менеджерів комбінуючи дані в різних ракурсах у просторі й часі;

- наука виконує прогностичну функцію, на основі якої система управління передбачає майбутні події у фінансово – господарській діяльності підприємства. Однак, в силу історичних та соціальних причин, облік поки що не включає у сферу своїх інтересів стратегічну підсистему. Нехтування обліковцями прогностичної функції науки позбавляє менеджерів інформації про майбутній стан бізнесу та унеможливорює зниження рівня невизначеності середовища і своєчасне реагування на ризики і загрози підприємству. Менеджери вищого рівня управління вимагають від обліковців інформації особливого роду, яка необхідна для прогнозування розвитку підприємства. Раніше такої інформації для бізнесу не готувала ні одна економічна служба, але в наші дні неможливо собі уявити існування бізнесу без знання процесів, які відбуваються у зовнішньому середовищі, коли виникає загроза підприємству. Поява стратегічного обліку є наслідком закономірного історичного процесу розвитку економіки. Відсутність стратегічного обліку свідчить про відставання і відірваність облікової науки від практики, яка позбавлена не тільки нових ідей, адекватних реаліям інформаційного суспільства, а й здорового глузду через нехтування можливостями сучасної обчислювальної техніки та цінністю інформаційних ресурсів для бізнесу. Розвиток можливий тільки на основі досягнень науки, техніки, технології, організації та управління виробничими системами;

- кардинальні зрушення в економічній системі вимагають формування нової парадигми обліку. Отримання інформації для відстеження тенденцій розвитку бізнесу можливо за рахунок створення автономних, але взаємодіючих, трьох підсистем загальної системи обліку за критерієм часу - про минулі, сучасні та майбутні події господарської діяльності. Зрозуміло, що потрібні для цього три автономні підсистеми загальної системи обліку, які генерують одночасно інформацію для задоволення потреб трьох рівнів менеджменту - нижчого, середнього і вищого або за словами Ікудзіро Нонаки - подання інформації за принципом «середина – верх - низ» [14].

Отже, за критеріями наукознавства, які визначають статус розвинутої науки, теорія господарського обліку не відповідає високому слову «наука». Незважаючи на те, що облік має кількатисячну історію, він поки що зберігає риси мистецтва записів у книги та відображає рівень знань минулої епохи розвитку суспільства (XIV – XV ст. - пізнього середньовіччя) і не має сучасного теоретичного обґрунтування.

Одне із основних завдань облікової науки полягає в прокладанні шляхів для розвитку практичної діяльності та удосконаленні методів роботи облікового апарату щодо отримання такого обсягу інформації, якої вимагають менеджери усіх рівнів системи управління, але облік не виконує цієї функції, оскільки не дає актуальних в даний час і прогнозованих повідомлень про бізнес – процеси і тенденції розвитку бізнесу.

Практика свідчить про те, що відсутність інформації для менеджерів операційного рівня, в якому відбуваються реальні економічні події з трансформації факторів виробництва у готовий продукт і зароджується майбутній фінансовий результат, призводить до вимушеного пошуку ними будь – яких даних, як правило, несистемного і випадкового характеру, що життєво важливі для контролю за формуванням собівартості продукції в реальному часі, оскільки керівники нижчого рівня управління безпосередньо відповідають за виконання календарних планів роботи підприємства.

На жаль, до цього часу бухгалтери не зрозуміли ролі та значення інформаційних ресурсів для ефективного функціонування бізнесу, зокрема таких його складових як управлінське планування, облік, аналіз та контроль діяльності на основі нормування витрат, доходів та фінансових результатів за центрами витрат (підрозділами підприємства) та сферами відповідальності (матеріально – відповідальними особами, відповідальними за витрачання окремих видів ресурсів у місцях (центрах) витрат. До речі, науковці не розібралися у термінології і внесли

плутанину в поняття «центр» і «сфера чи зона відповідальності» неправомірно ототожнюючи їх, про що свідчать практично всі публікації авторів з проблеми обліку витрат, а це характеризує рівень володіння ними науковим апаратом облікової науки.

У все більшій мірі менеджери вищого рівня управління відчувають недостатність прогностичної інформації, яка набуває особливого значення для розробки стратегії розвитку підприємства на кілька років наперед, але діюча система обліку, в принципі, не дає і не може дати ніякої моделі відображення фактів господарської діяльності на тривалу перспективу. На підприємствах України з початку 2000 р., панує офіційний фінансовий облік, який за недоброю традицією називають «бухгалтерським». Сила стереотипів мислення настільки живуча, що здається її ніколи, ніщо і ніхто не здолає!

Аналіз причин недосконалості основ облікової науки (а насправді треба розуміти відсутність загальної теорії обліку, як складної системи знань з виділенням окремих підсистем отримання інформаційних ресурсів про фінансову і господарську діяльність підприємства), дає можливість установити ті фактори, які сприяють чи перешкоджають розвитку облікової науки.

Серед причин живучості парадигми подвійного запису на перше місце потрібно поставити фактори об'єктивного характеру – суспільно – історичні та психологічні, коли у часи середніх віків сформувалася парадигма подвійного обліку, яка дійшла до наших днів і за якою навчають нові покоління бухгалтерів. Незважаючи на можливості розширення методологічного апарату досліджень проблем обліку з використанням високопродуктивної комп'ютерної техніки, організація і методи отримання інформації залишаються тими ж, що й до появи комп'ютера. Сила облікової традиції переважає силу логіки і науки, які доводять необхідність зміни облікового процесу з ремесла, яким воно є зараз, на високий статус науки. Свідоме чи несвідоме гальмування процесу перетворення облікового ремесла в розвинуту науку в Україні, не можна назвати інакше, як відсутністю державної політики щодо регулювання економіки і маніакальною впертістю бухгалтерів залишити привичний примітивний облік, а також опором усьому новому з боку тих «науковців», які сповідують принципи середньовічного «бухгалтерського обліку».

В основу застарілої парадигми «бухгалтерського» обліку (якого відкидає економічне життя, оскільки навчальні заклади дають студентам зміст, принаймні, двох підсистем обліку – фінансового та управлінського), покладено набір стандартних рахунків, сукупність документів для фіксації здійснених фактів господарської діяльності, які після їх обробки записують у стандартні регістри, а підсумки переносять у Головну книгу та стандартні форми фінансової звітності. Така робота раніше виконувалася ручним способом за допомогою арифмометра і рахівниці, а тепер та сама робота – за допомогою комп'ютера. Незважаючи на науково-технічний прогрес, обліковий цикл та його складові залишаються, за своєю сутністю незмінними. Традиційний підхід ґрунтується на ідеї, що стара парадигма не вичерпала своїх можливостей і її можна адаптувати до нових вимог економіки, але виникає питання, як усунути протиріччя, що виникли в нормальній науці?

Інноваційний підхід до формування нової парадигми полягає у тому, що з однієї нормальної науки може народжуватися кілька нових, що є об'єктивним процесом пізнання, у відповідності до якого в науці відбувається диференціація (поділ, декомпозиція) та інтеграція (об'єднання) наук.

Проте, більшість дослідників шукають компромісу між науковими школами, орієнтуючись на еволюційний шлях розвитку облікової науки, хоча відомо, що криза тому й настала, що еволюційні зміни у ній вже переросли у революційні, коли кількісні зміни у системі переросли у якісні.

З філософської точки зору розвиток системи обліку в умовах революції (друга половина ХХ – початок ХХІ ст.) заперечує традиційний та еkleктичний підходи до формування нової парадигми і пов'язує його з інноваційним підходом (нагромадження критичного обсягу ідей, гіпотез, проблем та їх узгодження між собою).

Враховуючи загальні тенденції прискореного зростання економіки, яка потребує нової парадигми обліку, в найближчій перспективі, можна очікувати активізації наукової діяльності у співтоваристві бухгалтерів. Для цього потрібно залучити велику кількість кандидатів і докторів наук

до вирішення проблеми створення нової парадигми обліку, які можуть свідомо формувати наукові дослідження в руслі інноваційного підходу.

На основі вчення Т.Куна [15] автори статті здійснили аналіз історії розвитку облікових знань, що дало можливість виявити етапи формування нової парадигми науки.

Будь – які знання в суспільстві своїм корінням заглиблюються у стародавні часи і виникають з практичних міркувань. Не стали винятком і знання з обліку, коли виникла практична необхідність робити несистематизовані записи, що стосувалися володіння й обміну майна в окремих випадках. Згодом такі записи стали правилом у храмах і царських володіннях. Поява товаро–грошових відносин стимулювала пошук простої моделі обліку, яка набуває завершених форм у пізньому середньовіччі. У період формування індустріальної формації облік набуває сучасного образу і розвивається на принципах нормальної науки, хоча й зберігає початкову парадигму подвійного запису. Поступово проявляються недоліки і протиріччя нормальної науки до того часу, поки не настає криза парадигми обліку середніх віків, яка може бути подолана лише революцією в науці та формуванням нової парадигми. Якраз ми живемо в епоху кризи, коли облік подвійного запису сковує ініціативу новаторів, які пропонують отримувати інформацію за допомогою різноманітних методів і технічних засобів обробки даних.

Таблиця 1

Формування нової парадигми обліку (розробка авторів)

Етапи парадигми обліку	Характер досліджень	Період
Допарадигмальний	Зародження та розвиток перших цивілізацій. Зародження і ріст економіки – сільського господарства, ремесла, торгівлі	Від перших цивілізацій (IV-III тисячоліття до н.е.) і до XIII-XIV ст.н.е.
Формування старої парадигми	Л.Пачолі «Трактат про рахунки і записи» (1494). Розвиток держав Європи. Зародження промисловості, ріст міст, бурхливий розвиток торгівлі	XV-XVIII ст.
Нормальна наука	Узагальнення в обліку окремих корисних нововведень, що не ґрунтуються на теорії, але цінні для бухгалтерії капіталістичного суспільства	XVIII-XIX ст.
Протиріччя нормальної науки	Зростання масштабів виробництва, досягнення науки, техніки, технології, організації праці та управління, збільшення невирішених проблем обліку	Кінець XIX – 70-ті роки XX ст.
Криза	Відсутність нових ідей в нормальній науці щодо генерування інформації для управління. Критика «єдиного обліку». Дискусії щодо удосконалення обліку	70-80 ті роки XX століття
Революція	Неспроможність старої парадигми адекватно відображати потреби бізнесу та суспільства	90-ті роки XX ст. – до наших днів
Формування нової парадигми	Демонтування старої парадигми та формування нової	Початок XXI ст.

Таблиця 1 показує лише загальний тренд розвитку системи обліку, тому слід застерегти читача від прямолінійного сприйняття наведеної інформації. Зрозуміло, що в історії важко виділити окремі етапи розвитку, оскільки події в них можуть накладатися, повертатись через певний час назад, відхилятися від прямої лінії, повторюватися з певним інтервалом, існувати паралельно тощо. Саме поняття «парадигма» досить метафоричне, свідчить про деякий конструкт, шаблон, загальноприйнятий взірць, за яким створена система для практичної діяльності. Парадигма не може абсолютно точно відтворити реальні події чи розкрити свою сутність як щось матеріальне, вона лише указує на усереднений абстрактний образ науки, як ідеальне існуюче в мисленні людини, яке наближено до істини дає уяву про систему.

Це філософське поняття вимагає від читача певної культури мислення, вміння абстрагуватися від випадкового, несуттєвого і тимчасового та синтезувати різноманітні нюанси

розвитку системи на певному історичному етапі її існування в певні образи, вектори, тенденції, закономірності тощо.

Проте, бухгалтери не мислять по-філософськи, а будь-які абстракції переводять у вузьку «прагматичну» площину, внаслідок чого вихолощують об'єктивну істину заводячи її до звичних заучених схем того ж самого «бухгалтерського» обліку з його примітивним стилем мислення конкретними образами і убогим інструментальним набором для обробки даних. Усе зводиться до питань як відобразити на рахунках ті чи інші факти і залишають нез'ясованою проблему, що обробляти і для кого, хоча саме в цьому закладено зміни в обліку, які обумовлюють появу нової парадигми внаслідок кризи старої, яка не могла справитися з вирішенням названих принципових проблем.

Причина консервування старої парадигми обліку криється також у неадекватній назві науки – «бухгалтерський облік, що жодним чином не пов'язана з предметом дослідження – вимірюванням фактів фінансової і господарської діяльності та отриманням на їх основі інформації для менеджерів. «Бухгалтерський облік» відображає лише стандартні процедури (алгоритми) руху ресурсів і здійснення процесів господарювання, кругообороту капіталу, формування собівартості продукції у грошовому вимірнику. При цьому, найважливіші питання тактики і стратегії розвитку підприємства, підготовки інформаційних ресурсів для менеджменту нижчого і вищого рівнів управління, аналізу факторів впливу середовища на результати роботи та інші аспекти інформаційної сфери підприємства повністю ігноруються обліковим апаратом.

Назва науки, яка прийшла до нас з далекого минулого від німців, вказує на рутинне ремесло маніпуляцій цифрами і процедурами їх обробки, що не відповідає меті обліку в наш час, коли економісти зрозуміли цінність такого, невідомого до 70-х років ХХ ст. фактора виробництва, як інформація. В постіндустріальному суспільстві, яке формується в наші дні, найважливішим елементом виробництва стають інформаційні ресурси, тому облік, як систему генерування інформації, необхідно трансформувати на новій парадигмі разом із присвоєнням науці іншої назви.

Бухгалтери досить часто ототожнюють науку із знаннями, що можливо й обумовило назву науки про облік, як мистецтво записів у книги, але наука знаходиться у діалектичному зв'язку відомого і невідомого, коли відомі знання, набуті через освіту, дають поштовх для креативного мислення і проникнення у нові невідомі сфери реальності. На жаль, «бухгалтерський» облік обмежується лише передаванням фахівцям формальних знань зі збору й обробки даних і не ставить за мету розширення знань на основі креативного мислення, тому облік не став наукою. Акцентування уваги на мистецтві подвійного запису даних у книги відбивається у старій назві обліку і тому переключення уваги на інформацію, як сервісного продукту для менеджменту, не сприймається бухгалтерами. Отже, наука із старою назвою «бухгалтерський облік» в новому економічному середовищі бізнесу закономірно потребує нової назви.

Відкидаючи заперечення з боку ортодоксальних науковців щодо необхідності кардинальної трансформації облікової науки, вважаємо за доцільне віднести облік до числа інформаційних наук, оскільки її основна функція полягає в генеруванні інформації про діяльність кожного окремого підприємства, хоча й, поки що, обмежену вартісним вимірюванням фактів. Проте, у найближчій перспективі, за умови формування нової парадигми науки, облікова система повинна орієнтуватися на інформаційне обслуговування системи менеджменту на основі комп'ютерної техніки, що дозволить поглибити і розширити масив інформаційних ресурсів для них. За якісними і кількісними параметрами інформація нової «інформаційної системи обліку» буде кардинально іншою, ніж у традиційній «бухгалтерській», оскільки вона включить в орбіту своїх інтересів найрізноманітніші стандартні й оригінальні методи збору фактів про середовище, події у межах і за межами підприємства та створення повідомлень на індивідуальні запити користувачів. Нові технології блокчейна, хмарних та фрактальних обчислень, які стають практичною реальністю в наші дні, можуть бути з успіхом упроваджені в систему обліку, що дозволять пізнавати взаємовплив одних систем чи їх елементів на інші та швидко адаптуватися до змін і нештатних ситуацій в економіці.

Нова система обліку з розширеними інформаційними функціями не може розвиватися без перейменування застарілої назви облікової науки «бухгалтерський облік». Зміна назви окремих наук в історії людства є закономірним процесом, в якому науковці приймають активну участь. Заміна назви науки історично обумовлюється переосмисленням її змісту на такому переломному періоді, коли стара назва уводить дослідників від актуальних проблем практики до схоластичних дискусій, які нічого спільного не мають з подальшим розвитком наукових знань. Назва «бухгалтерський облік» не відображає ні предмету, ні сутності облікової науки, оскільки з німецької слово «buchhaltung» дослівно перекладається як «ведення книг». Як можна предметом обліку називати книги, коли книги в різних аспектах вивчають такі науки, як поліграфія, бібліотекознавство, філологія, редакторство тощо?

Тільки ігнорування законів логіки і здорового глузду та затятість бухгалтерів є перешкодою для зміни назви облікової науки на благозвучне слово, яке розкриває сутність вчення про інформацію. Тривіальні розповіді бухгалтерів про окремі процедури зі збирання, групування та маніпулювання даними, підміняє зміст науки простими емпіричними правилами опрацювання отриманих фактів господарської діяльності. Подібно до того, як алхімію у XVIII ст. було перейменовано на хімію, так і «бухгалтерський облік» необхідно назвати таким словом, що розкриває сутність науки, основним завданням якої потрібно визнати отримання різноманітної оригінальної інформації для бізнесу.

Нам видається логічною та умотивованою пропозиція назвати облікову науку виходячи з того, що в нашу епоху її сутність полягає в генеруванні інформації, а тому правомірно дати їй назву «інформологія», що розшифровується як вчення (логос) про інформацію (лат. *Informo* - надаю форму; сприяю створенню уяви про щось; зображую).

Інформологія вказує на предмет науки – створення інформації про багатоаспектну діяльність підприємства у просторовому і часовому вимірах. У цій науці знайдеться місце таким підсистемам обробки даних і перетворення їх в інформацію, як фінансова (генерує інформацію у традиційному, звичному для бухгалтерів режимі обробки даних у грошовому вимірнику на рахунках обліку методом подвійного запису. Так що турбуватися моїм опонентам з приводу того куди подінуться бухгалтери з їх стереотипним мисленням не варто, вони займуть своє скромне місце інформології в якості однієї з підсистем.

Консерваторам необхідно подумати про те, що стане з цією професією в найближчому майбутньому, оскільки, за прогнозами футурологів і фахівців, у звичному для нас вигляді «бухгалтерський» облік у 2030-х роках відіме, тому зміна назви облікової науки і наповнення її новим змістом видається не надуманою, а дійсно актуальною проблемою розвитку теорії, практики та підготовки облікових кадрів, здатних реагувати на запити тих, для кого фінансова і не фінансова інформація відіграє таке саме значення, як хліб в житті людини.

Недооцінка проблеми зміни назви облікової науки консервує відставання теорії від сучасного рівня практики тому, що в реальній економіці, а не тій віртуальній, яка укорінилася в головах бухгалтерів, відбуваються кардинальні зрушення, особливо в інформаційній сфері.

Часто менеджери самі відшукують необхідну інформацію для виконання своїх функцій (планування і прогнозування; організації бізнес - процесів; мотивації працівників і контролю) не сподіваючись на облікову службу, яка концентруючи увагу на показниках стандартної фінансової звітності за минулі періоди, не може дати для них ніяких повідомлень про події в реальному часі та перспективі.

Одна із причин відсутності сучасної теорії процесу вимірювання фактів господарської діяльності та їх трансформування в інформаційні ресурси для менеджменту полягає у незадовільній підготовці наукових кадрів з облікового напрямку. Мій, більш, ніж п'ятдесятирічний досвід практичної, педагогічної та наукової роботи дає підставу зробити висновок про існування в академічному середовищі науковців з облікових, аналітичних та контрольних наук махрового консерватизму, який робить безнадійною справою прищеплення будь - яких нововведень у

десятиліттями незмінні навчальні програми з курсу теорії обліку, хоча на словах вони за оновлення, а насправді тиражують знання сторічної давності, які відірвані від економічного життя [16].

Слабкість теорії обліку гальмує розробку теорій тих наук, для яких облікова інформація служить у якості об'єкта дослідження – планування, організації, мотивації, аналізу, фінансового й операційного аудиту, контролю, економічної експертизи, технологій обробки даних тощо [17; 18].

Бухгалтери звели облікову науку до простого ремесла, яке незрозуміле представникам інших наук, непосвячених у цю сферу діяльності, тому воно видається їм загадковим, утаємниченим, чаклунським знанням, у яке вони не втручаються, хоча й повинні ним цікавитися. Облікові знання настільки примітивні, що коли їх можна досягнути за надзвичайно короткий час, навіть без сторонньої допомоги, про що свідчать книги відомих авторів [19; 20; 21].

Якщо можна вивчити облік за один чи два тижні, як це засвідчують автори названих книг, то чому його вивчають цілих п'ять років на економічних факультетах університетів? Мабуть тому, що за логікою настала пора викладати студентам облікових факультетів університетів не примітивний «бухгалтерський облік», який практично є ремеслом, а складну інтелектуальну систему, яка здатна створювати оригінальний набір інформації на запити будь – яких користувачів. Така облікова надсистема повинна включати, принаймні, три підсистеми – фінансового, управлінського і стратегічного обліку. Зрозуміло, що для неї необхідно розробити абсолютно нову теорію на основі філософського осмислення ролі обліку в суспільстві та бізнесі, як сервісної інформаційної системи для управління, яку можна створити лише на основі теорії наукового пізнання.

Висновки і перспективи.

Нову теорію можна створити лише в тому випадку, коли ми радикально змінимо саму назву теперішньої облікової науки, оскільки вона завжди буде акцентувати увагу на процедурах збору й обробки фактів господарської діяльності, а не змістовних аспектах підготовки інформаційних ресурсів для потреб менеджерів.

З філософських позицій людина пізнає явище за допомогою своїх органів відчуття, що становить емпіричний (нижчий) ієрархічний рівень у процесі пізнання реальності, а сутність – за допомогою розуму, його здатності виробляти судження про речі, явища і процеси цієї реальності, що являє собою вищий рівень пізнання. Сучасна облікова наука застрягла на емпіричному рівні пізнання, що й знаходить свій відбиток у такій назві, як «бухгалтерський облік», що акцентує увагу на зовнішніх і другорядних аспектах облікових явищ. Проте, сутність науки полягає в інформаційному процесі без якого неможливо уявити економічне життя та закономірності розвитку бізнесу, а не у веденні книг належним чином, як зазначав Л. Пачолі ще у XV ст.

Інформація служить єдиним джерелом приведення хаосу в порядок, зниження рівня ентропії (невизначеності) у функціонування системи і флуктуацій середовища та протидії деструктивним факторам розвитку системи, які можуть знову перетворити порядок у хаос. Отже, вирішити складних питання генерування інформації в економічних системах може лише нова наука, яка в центр пізнання ставить інформацію та інтереси її користувачів, а процедури збору й обробки фактів відсуваються на другий план. У зв'язку з цим пропонуємо обліковій науці дати назву «інформологія»

У теорії інформології, як науці про формування інформаційних ресурсів для менеджменту, у знятому вигляді у відповідності до діалектичного закону заперечення заперечення будуть відтворені ті елементи пізнання дійсності, які притаманні існуючому фінансовому обліку і, крім нього, кожній з нових підсистем (управлінській і стратегічній). Разом з цим, облікова наука «інформологія» набуде нових властивостей на основі принципу синергії, коли загальний ефект від створення цілісної системи перевищує суму ефектів від окремих її підсистем.

Список використаних джерел

1. Теорія бухгалтерського обліку: монографія ; за ред. Л.В.Нападовської. Київ : КНТЕУ, 2008. 735 с.

2. Теорія бухгалтерського обліку: підручник ; за ред. Ф.Ф.Бутинця. 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир: ЖІТІ, 2000. 640 с.
3. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ : КНТЕУ, 2000. 692 с.
4. Теория бухгалтерского учета ; под ред. Б.И. Валуева. Одесса: Принт-Мастер, 2002. 272 с.
5. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 2-ге вид. доп. і перероб. Київ: Алерта, 2007. 952 с.
6. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посіб., 3-тє вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2000. 578 с.
7. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ : Знання, 2004. 447 с.
8. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. Київ : ННЦІАЕ, 2009. 648 с.
9. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 348 с.
10. Легенчук С.Ф. Парадигмальний метод Т.С.Куна в бухгалтерском учете. Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры: монография ; под общей ред. Ф.Ф.Бутинца. Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с.
11. Пушкар М. С., Чумаченко М. Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: монографія / М.С.Пушкар. – Тернопіль: Карт–бланш, 2011. 336 с.
12. Бруханський Р.Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємства монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 384 с.
13. Семанюк В. З. Формирование парадигмы учета в постиндустриальном обществе. Вестник Полоцкого государственного университета. Сер. D, Экономические и юридические науки: научно-теоретический журнал. - Новополоцк : ПГУ, 2012. № 14. С. 56-62.
14. Нонака И., Такеучи Х. Компания – создатель знания. Москва : ЗАО «Олимп–бизнес», 2003. 211 с.
15. Кун Т.С. Структура научных революций: пер. с англ. И.З.Налетова. Москва : АСТ: АСТ Москва, 2009. 310 с.
16. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні: монографія ; за ред. Пушкаря М.С. Тернопіль: ТНЕУ, 2010. 268 с.
17. Пушкар М.С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль: монографія. Тернопіль: Карт–бланш, 2014. – 140 с.
18. Аудит: навчальний посібник ; за ред. Пушкаря М.С. Тернопіль: Карт–бланш, 2011. 275 с.
19. Молчанов С.С. Бухгалтерский учет за 14 дней. Экспресс-курс. Москва : ЭКСМО-Пресс, 2009. 480 с.
20. Гартвич А.В. Бухгалтерский учет за 10 дней. Москва : Проспект, 2009. 264 с.
21. Бухгалтерский учет: интенсивный курс за 7 дней ; под ред. Н.А. Каморджановой. Спб: Питер, 2009. 336 с.

Статтю отримано: 24.01.2017 / Рецензування 25.02.2017 / Прийнято до друку: 17.05.2017

Mykhailo Pushkar

Dr.Sc. (in Economics), Professor
Department of Audit, Control and Analysis
Ternopil National Economic University
Ternopil, Ukraine

E-mail: M.S.Pushkar@gmail.com

Vita Semanyuk

Ph.D. (in Economics), Associate Professor
Department of Audit, Control and Analysis
Ternopil, Ukraine

E-mail: v.semaniuk@tneu.edu.ua

RESEARCH ON ACTUALITY OF UP-TO-DATE ACCOUNTING PARADIGM

Abstract

Introduction. Society and business can't exist without accounting system, which contains the information about financial and business activities at the microeconomic level and transforms it into useful knowledge in enterprise management. However, the existing model of universal "accounting" is out of date due to applying the only method of double entry book keeping, not taking into account the abilities of data collection and organization with the help of modern computer technologies, such as block chains, cloud computing, artificial intellect that demand the development of new paradigm.

Methods. The Platonism methods such as laws of dialectic, logics, historical, sociologic and system approach to accounting science analysis and its paradigm, accounting development projection as a complicated dynamic system, factors of accounting comity prudence were used in the study.

Results. The analysis of historical development of accounting science and practice in Ukraine shows its inconsistency to economic system formed after 1991. The accounting paradigm contains the characteristics of previous century. It is based on principles of manual data processing and getting the enterprise information in money terms. Such information allows only managing the financial activities. To manage the business activities at operational and strategic levels "accounting" doesn't provide any information. So, the old accounting paradigm should be replaced by up-to-date one. The system must generate the information for all management levels. Taking into account the fact that a manager needs different information in time, structure and volume, the development of up-to-date new information paradigm should be based on creating the complex dynamic system with financial, management and strategic accounting. Besides, "accounting" should be rebrand in "information science" to prepare old system accountants for new type of thinking and activities. As the result, the revolution changes in paradigm are of vital importance not to consider the accounting to be art of book records and accounting document.

Discussion. The development of accounting science is impossible without refocusing from stereotyped way of data processing for financial reports to a system of getting the information of intellectual level for management.

Keywords: science, dialectic, paradigm, accounting system, accountant point of view, accounting subsystems, information science

References

1. Napadovska, L.V. (Ed.). (2008). *Teorija buhgalters'kogo obliku: monografija* [Theory of Accounting: monograph]. Kyiv : KNTU.
2. Butinec, F.F. (Ed.). *Teorija buhgalters'kogo obliku* (2000). [Theory of Accounting (2-nd edition)]. Zhitomir: ZhITI.
3. Biluha, M.T. (2000). *Teorija buhgalters'kogo obliku* [Theory of Accounting]. Kyiv : KNTU.
4. *Teorija buhgalterskogo ucheta ; pod red. B.I. Valueva* (2002) [Theory of Accounting; Ed. B.I. Valuev]. Odessa: Print-Master.
5. Tkachenko, N.M. (2007). *Buhgalters'kij finansovij oblik, opodatkovannja i zvitnist'. 2-ge vid. dop. i pererob.* [Accounting, taxation and reporting (2-nd ed.)]. Kyiv: Alerta.
6. Sopko, V.V. (2000). *Buhgalters'kij oblik: 3-te vid., pererob. i dop.* [Accounting (3-d ed.)]. Kyiv : KNEU.
7. Shvec, V.G. (2004). *Teorija buhgalters'kogo obliku* [Theory of Accounting]. Kyiv : Znannja.
8. Zhuk, V.M. (2009). *Koncepcija rozvitku buhgalters'kogo obliku v agrarnomu sektori ekonomiki* [The concept of development of accounting in the agrarian sector of the economy]. Kyiv : NNCIAE.
9. Maljuga, N.M. (2005). *Buhgalters'kij oblik v Ukraïni: teorija j metodologija, perspektivi rozvitku: monografija* [Accounting in Ukraine: theory and methodology, development prospects: monograph]. Zhitomir: ZhDTU.
10. Legenchuk, S.F. (2008). *Paradigma'nij metod T.S.Kuna v buhgalterskom uchete. Buhgalterskij uchet, kontrol' i analiz: social'nye orientiry: monografija ; pod obshhej red. F.F.Butynca* [The paradigmatic method of TC Kuhn in accounting. This is a chapter. In F.F. Butynets (Ed.), Accounting, control and analysis: social reference points : monograph]. Zhitomir: ZhGTU.
11. Pushkar, M. S., & Chumachenko M. G. (2011). *Ideal'na sistema obliku: koncepcija, arhitektura, informacija: monografija* [The ideal accounting system: concept, architecture, information: monograph]. Ternopil': Kart-blansh.
12. Bruhans'kij, R.F. (2014). *Oblik i analiz u sistemi strategichnogo menedzhmentu agrarnogo pidpriemstva* [Accounting and analysis in the system of strategic management of an agricultural enterprise]. Ternopil': TNEU.
13. Semanjuk, V. Z. (2012). *Formirovanie paradigmy ucheta v postindustrial'nom obshhestve* [Formation of a paradigm of accounting in a postindustrial society]. *Vestnik Polockogo gosudarstvennogo universiteta. Ser. D, Jekonomicheskie i juridicheskie nauki: nauchno-teoreticheskij zhurnal*, 14, 56-62.
14. Nonaka, I., & Takeuchi, H. (2003). *Kompanija – sozidatel' znanija* [The company is the creator of knowledge]. Moskow : ZAO «Olimp–bizness».

-
15. Kun, T.S. (2009). *Struktura nauchnyh revoljucij: per. s angl. I.Z.Naletova* [The structure of scientific revolutions (I.Z.Naletov, Trans.)]. Moscow : AST.
 16. Pushkar, M.S. (Ed.). (2010). *Suchasni problemi rozvitku sistemi obliku v Ukraini: monografija* [Modern problems of development of the accounting system in Ukraine]. Ternopil': TNEU.
 17. Pushkar, M.S. (2014). *Teorija piznannja u rozvitku nauki pro kontrol': monografija* [Theory of knowledge in the development of the science of control]. Ternopil': Kart-blansh.
 18. Pushkar, M.S. (Ed.). (2011). *Audit* [Audit]. Ternopil : Kart-blansh.
 19. Molchanov, S.S. *Buhgalterskij uchet za 14 dnej. Jekspress-kurs* [Accounting for 14 days. Express course]. Moskva : JeKSMO-Press, 2009. 480 s.
 20. Gartvich, A.V. (2009). *Buhgalterskij uchet za 10 dnej* [Accounting for 10 days]. Moscow : Prospekt.
 21. Kamordzhanova, N.A. (Ed.). (2009). *Buhgalterskij uchet: intensivnyj kurs za 7 dnej* [Accounting: intensive course for 7 days]. St. Petersburg : Piter, 2009. 36 s.

Received: 01.24.2017 / Review 02.25.2017 / Accepted 05.17.2017



ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ, РОЗВИТОК ПІД
ВПЛИВОМ ЕКОНОМІЧНИХ
ТЕОРІЙ ТА ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН



ACCOUNTING THEORIES, THE
DEVELOPMENT INFLUENCED BY
ECONOMIC THEORIES AND
INSTITUTIONAL CHANGES

УДК 657.1

JEL Classification M41

Сава Андрій

к.е.н., с.н.с.

Тернопільська державна сільськогосподарська дослідна станція ІКСГП НААН
м. Тернопіль, Україна

E-mail: andriy_sava@ukr.net

Палюх Микола

к.е.н., доцент

кафедра обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу
Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль, Україна

E-mail: paluhms@ukr.net

Завитій Ольга

к.е.н., доцент

кафедра обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу
Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль, Україна

E-mail: o.zavytii@tneu.edu.ua

Семенишена Наталія

к.е.н., доцент

кафедра економіки, фінансів, обліку та оподаткування
Подільський державний аграрно-технічний університет

Кам'янець-Подільський, Україна

E-mail : natviksem@gmail.com

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ

Анотація

Вступ. Господарська діяльність не може здійснюватись без професійного управління, яке базується на якісній та своєчасній обліковій інформації. Розв'язати цю проблему можна за допомогою розвитку національної системи бухгалтерського обліку. Інтеграційні процеси в економіці України зумовили адаптацію обліку до сучасних систем господарювання шляхом його стандартизації. Вона передбачає застосування єдиних норм та стандартів, а також удосконалення теоретично-методологічних і науково-практичних прийомів обліку.

Методи. Для досягнення поставленої мети використано діалектичний метод пізнання дії економічних законів, системний підхід до вивчення економічних явищ, а також монографічний, абстрактно-логічний та метод абстрагування. Методологічною основою дослідження слугували теоретичні розробки вітчизняних і зарубіжних вчених з питань методології, організації та ведення бухгалтерського обліку.

Результати. У статті досліджено теоретичні та організаційно-практичні засади визначення сутності бухгалтерського обліку в сучасних умовах розвитку національної економіки.. Обґрунтовано та сформовано основні підходи до організації бухгалтерського обліку в системі управління підприємством.

Перспективи. Перспективними напрямками подальшого дослідження є вивчення методологічних засад і принципів організації та ведення бухгалтерського обліку, враховуючи вимоги системи управління підприємством та інформаційні потреби менеджменту.

Ключові слова: теорія, методологія, організація, принципи, бухгалтерський облік, управління.

Вступ.

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання не може здійснюватись без професійного управління, яке базується на якісній та своєчасній обліковій інформації. Розв'язати цю проблему можна за допомогою розвитку національної системи бухгалтерського обліку.

Особливого значення управлінська властивість інформації набуває на підприємствах агропромислового бізнесу, що знаходяться на шляху інтенсивного розвитку та в умовах глобальних змін. Контроль за раціональним використанням коштів і майна, а також ефективним веденням господарства підвищує роль обліку в економічних процесах, що відбуваються у виробництві.

Бухгалтерський облік в міру розвитку національної системи спрямований на відображення інформації про фактичну собівартість продукції, тобто події, що вже відбулись. Інтеграційні процеси в економіці України зумовили адаптацію обліку до сучасних систем господарювання шляхом його стандартизації. Вона передбачає застосування єдиних норм та стандартів, а також удосконалення теоретично-методологічних і науково-практичних прийомів обліку. Поряд із необґрунтованим перенесенням міжнародних стереотипів у вітчизняну економіку існує проблема створення власної системи бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питанням теоретико-методологічного та організаційно-практичного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку, обґрунтування функціонування його підсистем в умовах інформаційного середовища присвячені ряд наукових досліджень і праць. Зокрема, вченими-економістами, які займалися цією проблематикою, є М.І.Бондар, Б.Ф.Бруханський [1], Ф.Ф.Бутинець [4], Ю.А.Верига, С.Ф.Голов, В.П.Іванченко, Г.Г.Кірейцев, В.О.Ластовецький, В.Б.Моссаковський, Л.В.Нападовська [9], М.С.Пушкар, В.В.Сопко [3], М.Г.Чумаченко, П.Я.Хомин, а також К.Друрі [5], Р.Ентоні, В.Б.Івашкевич, Д.Міддлтон [8], Я.В.Соколов [2], Дж.Ріс, А.Д.Шеремет та ін.

Водночас результати наукових досліджень потребують системного вивчення і формування узагальнених підходів до визначення змісту та організації обліку для потреб управління в умовах економічних трансформацій національної економіки. Вирішення цих наукових проблем й обумовило необхідність проведення даного дослідження.

Мета.

Метою дослідження є дослідити теоретичні та організаційно-практичні засади визначення змісту підсистем бухгалтерського обліку та обґрунтувати основні підходи до його організації в системі управління.

Методологія дослідження.

Для досягнення поставленої мети використано діалектичний метод пізнання дії економічних законів, системний підхід до вивчення економічних явищ, а також монографічний, абстрактно-логічний та метод абстрагування. Методологічною основою дослідження слугували теоретичні розробки вітчизняних і зарубіжних вчених з питань методології, організації та ведення бухгалтерського обліку.

Результати.

З розпадом колишнього СРСР Україна розпочала перехід до ринкової економіки. Це відповідно вплинуло на реформування бухгалтерського обліку, в якому почали застосовувати

принципи організації та методології його ведення за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО). Таким чином, було розпочато процес формування національної системи обліку. Однією з найважливіших її доктрин є законодавче регламентування.

За Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16 липня 1999 р., бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [6]. Проте це не єдине визначення вказаного поняття. Така ситуація викликана переважно складністю його тлумачення. В економічній літературі існує низка підходів до визначення обліку, серед яких:

- методичний;
- змістовний;
- цільовий.

Перший підхід визначає, як має здійснюватись ведення справ. Тут увага акцентується на методи реєстрації фактів господарського життя.

Другий підхід ґрунтується на визначенні бухгалтерського обліку як науки, що займається обчисленням у грошовому вимірі вартості майна підприємства. Проте тоді залишається невідомим, для чого це робиться.

Відповідно до цільового підходу, бухгалтерський облік визначають так: „Це наука, яка, враховуючи закони права та економіки, використовує обчислення, щоб охарактеризувати функції управління і з найменшими затратами досягати найбільшого економічного ефекту” [2, с. 7].

Існування різних підходів вказує на те, що кожен з елементів дефініції обліку важливий. Однак, на наш погляд, основним є останній, оскільки провідне завдання обліку – задоволення потреб в інформації.

Розуміння власників та менеджерів того, що крізь призму обліку можна впливати на внутрішні процеси діяльності: раціональне використання виробничих ресурсів, оптимізацію витрат, підвищення якості продукції та її конкурентоспроможності, зумовило введення в науковий обіг поняття „управлінський облік”. Його запровадження безпосередньо на місці виробництва і поширення сприяли відокремленню від фінансового обліку. Вже починаючи з 50-х рр. XX ст. в країнах Заходу ці категорії розглядали окремо, оскільки управлінський облік застосовується для прийняття майбутніх рішень.

Так, Я. Соколов дійшов висновку, що поділ обліку на фінансовий та управлінський є не зовсім правильним. На підтвердження цього він наводить кілька пояснень:

а) самі назви мають двозначний характер, бо впливає, що фінансовий облік не виконує функції управління фінансами;

б) до кінця XIX ст. на практиці тільки й використовувався управлінський облік [2, с. 23].

Водночас, М. Войнаренко вказує на надважливість інформації, яку забезпечує управлінський облік. Через це він поділяє облік на фінансовий та управлінський, що дасть змогу за допомогою схеми їхньої взаємодії вирішити такі проблеми [11, с. 338]:

- значно посилити дію управлінських функцій фінансового обліку;
- більш ефективно спрямовувати обидва види обліку на досягнення конкретних фінансових результатів діяльності підприємства (рис. 1).

Забезпечення керівництва необхідною інформацією для планування, власне управління та контролю за діяльністю реалізує мету ведення обліку.

Виконання завдань залежить від цілей внутрішніх та зовнішніх користувачів. Однак такі цілі неоднорідні як між собою, так і всередині групи, тому їхнє задоволення залежить від використання наявних методів та способів отримання обробки інформації всередині самої системи обліку.

Існування різних поглядів на тлумачення управлінського обліку вченими й економістами-практиками, перш за все, виникає щодо визначення категорії цього обліку. Зокрема, М. Пізенгольц виділяє наступні позиції:

- у бухгалтерському обліку немає окремо управлінського обліку, а був і залишається

виробничий облік (облік витрат на виробництво);

– управлінський облік – це той самий виробничий облік, який застосовується відповідно до сучасної термінології, тому немає жодних підстав виділяти його як самостійний вид обліку;

– сучасний бухгалтерський облік – це система, яка охоплює три підсистеми: фінансовий облік, управлінський облік і бухгалтерську звітність;

– управлінський облік є достатньо сформованою самостійною дисципліною, оскільки він, крім питань власне бухгалтерського обліку, охоплює питання аналізу, планування, прогнозування та ін. [10, с. 60].

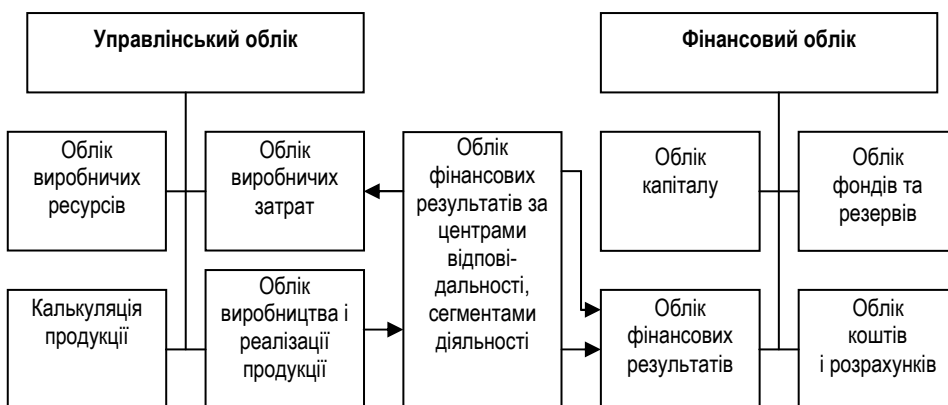


Рис. 1. Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку [11, с. 338]

Водночас Ф. Бутинець вказує на такі погляди з приводу пояснення значення управлінського обліку:

а) бухгалтерський облік єдиний;

б) управлінський облік – це підсистема бухгалтерського обліку;

в) управлінський облік надає інформацію для прийняття рішень, планування і контролю [4].

Однак П. Гарасим вказує на те, що поділ обліку на фінансовий та управлінський за окремими об'єктами часто доволі умовний, оскільки дані про виробництво продукції узагальнюються у двох видах обліку [7].

Окремі зарубіжні науковці підтримують твердження про те, що управлінський облік є підсистемою обліку взагалі. Так, Д. Міддлтон вказує: „Управлінський облік ґрунтується приблизно на тих самих принципах, що й фінансовий. Це сприяє найбільш повному використанню бухгалтерського балансу, інформації по рахунках прибутків і збитків, звітності про рух коштів і аналізу коефіцієнтів” [8, с. 13].

Водночас К. Друрі зазначає, що управлінський облік обслуговує менеджерів з метою надання їм належної інформації для прийняття рішень, планування, контролю і регулювання прямих виробничих витрат [5, с. 13].

Результатом таких думок є те, що вчені не дали відповіді на одне з головних запитань обліку: де закінчується межа системи бухгалтерського обліку? [4].

На наш погляд, бухгалтерський облік – це інтегрована система знань. Сфера застосування в діяльності структурних підрозділів підприємств агропромислового виробництва визначається рівнем потреб управління. Зважаючи на законодавчу регламентацію обліку, вважаємо, допустимим використання наявних методів і прийомів у наданні необхідної інформації в такій формі та з такою метою, що визначається обліковою політикою.

Існування різних підходів у цьому напрямі пояснюється й іншою причиною. В сфері облікової науки немає єдності щодо визначення принципів його організації та ведення.

Досліджуючи це питання, ми дійшли висновку, що деякі позиції економістів є відмінними стосовно наближення дії принципів до системи управління, тобто підпорядкування їх лише цілям управління, та щодо застосування в межах законодавчої регламентації.

Якщо принцип – це те, на чому базується будь-яка теорія, то питання принципів побудови обліку витрат як підсистеми обліку є не менш важливим.

Підґрунтям організації і ведення бухгалтерського обліку слугує дія економічних законів. Їхній вплив на визначення господарських фактів та процесів характеризує продуктивні сили і виробничі відносини як єдину структуру. Ця єдність базується на теорії подвійності.

Зважаючи на це, В. Сопко виділяє два основних принципи бухгалтерського обліку:

- автономності господарства (власника);
- двоїстості (подвійного подання господарства і фактів господарювання) [3].

Оскільки облікові дані становлять єдину систему, задану в інтересах управління, Я. Соколов вважає загальним принципом – принцип цілісності [2, с. 26].

Названі вище принципи перебувають у тісному зв'язку. Так, із принципу цілісності випливає метод подвійного запису, в якому він і реалізується. Коли ж єдність системи обліку відповідає цілісності підприємства, то тут виявляється принцип автономності. Всі інші принципи, на нашу думку, випливають з них.

Нині в економічній літературі наводиться низка різних принципів організації та побудови бухгалтерського обліку. Обом варіантам систем базових положень організації та методології обліку належать відповідно чотири і три принципи:

а) принципи організації:

1) безперервності – послідовності облікового процесу під час вирішення конкретних завдань;

2) пропорційності – раціонального співвідношення засобів і предметів праці та безпосередніх її виконавців;

3) прямоточності – раціональної організації інформаційних потоків між учасниками облікового процесу;

4) ритмічності – рівномірного надходження вхідних даних і вибуття вихідної інформації;

б) принципи побудови:

1) автономності – юридичної самостійності підприємства та суверенності стосовно своїх власників;

2) безперервності – існування підприємства постійно, тобто безперервної фіксації фактів діяльності;

3) реєстрації – реєстрації всіх без винятку господарських фактів, які виявлялися на підприємстві, без пропуску будь-якого з них.

Усі принципи є важливими у діяльності підприємств агропромислового виробництва, оскільки вони визначають відповідні прийоми (методи) обліку.

Розглядаючи це питання крізь призму впливу дії принципів на методику ведення обліку, зокрема обліку витрат, варто звернути увагу на інший підхід до їхнього визначення у системі управлінського обліку. Якщо вести мову про підпорядкованість такого обліку лише системі управління, його вимогам і потребам, то точка зору науковців щодо специфічності принципів управлінського обліку виправдана.

Так, Л. Нападовська у своїх дослідженнях виділяє дві групи принципів: загальні (законність, діалектичний розвиток, ефективність, доцільність) і специфічні, серед яких:

- принцип методологічної незалежності;
- орієнтація обліку на досягнення стратегічних цілей;
- принцип результативності;
- принцип відповідальності;
- багатоваріантність;
- принцип комплексності;

– принцип „різна собівартість для різних цілей” [9, с. 175-177].

Особливу увагу привертає останній з перерахованих вище принципів. Він дає змогу формувати різну собівартість залежно від мети управління. З одного боку, з цим можна погодитись. Орієнтація на потреби внутрішнього користувача інформації зумовлює, а головне – дає змогу застосовувати будь-які прийоми у веденні обліку витрат з метою досягнення необхідної мети. Водночас це означатиме, що в підприємствах з однаковими умовами функціонування може визначатись різна собівартість однотипної продукції.

У цьому разі виникає запитання: чи буде така інформація повною, правдивою і достовірною, а також придатною для подальшої обробки? На нього відповідь буде, швидше за все, негативною. Отримання таких результатів обчислення показників, яких потребує управління, може спричинити викривлення також інформації, призначеної для зовнішніх користувачів.

Враховуючи й те, що керівники підприємств можуть зіштовхнутись з низкою проблем, а саме: невинуватено велика втрата часу спеціалістів на складання аналітичних звітів; можлива суперечливість даних звітів; отримання інформації із запізненням, висока ймовірність порушення методологічних засад обліку та втрати ефективності управління взагалі. З огляду на це вважаємо, що у застосуванні специфічних принципів управлінського обліку має бути межа, яка би розділила завдання та функції обліку за допомогою положень облікової політики і водночас підпорядковувала законодавчій регламентації.

Висновки і перспективи.

Підсумовуючи це питання, на наш погляд, варто зробити декілька зауважень. Середовище діяльності підприємства характеризується крізь призму зовнішніх і внутрішніх чинників. Впливаючи на систему управління, визначаються основні положення потреб та вимог, які через поставлені завдання формують модель бухгалтерського обліку.

Систему обліку необхідно розглядати як інтегровану структуру фінансового й управлінського обліку. Останній функціонує як підсистема з чітко вираженими особливостями, індивідуальними методами і прийомами відображення господарських фактів діяльності.

Підпорядкованість обліку цілям та стратегії управління відокремлює його від фінансового за певними ознаками, основним з яких є користувачі інформації. Водночас немає передумов стверджувати про його самостійність. Лише той факт, що обидва види обліку використовують принцип подвійного запису, свідчить більше про їхню схожість, ніж про різницю. Існування різних підходів до тлумачення категорії та визначення принципів організації і побудови обліку, з нашої точки зору, вказує на його вагу в управлінні підприємством. Враховуючи те, що у вітчизняній практиці для ведення господарства основним показником є собівартість продукції, то процеси планування, обліку й аналізу слугують незамінним засобом для досягнення позитивного фінансового результату. Загалом система обліку витрат в Україні функціонує задовільно, але, як стверджують наукові дослідження і практична діяльність, у нас є низка прогалин та проблем, які необхідно вирішувати.

Список використаних джерел

1. Бруханський, Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва: монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 384 с.
2. Бухгалтерский учет : история и современность : в 2 т. Уфа : Изд. центр Башкирск. территор. и-та профессион. бухгалтеров, 2000– . Т. 1: Принципы и концепции бухгалтерского учета. 2000. С. 6–26.
3. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посібник; Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. Київ. : КНЕУ, 2006. 526 с.
4. Бутинець Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології : монографія ; за ред. Ф. Ф. Бутинця / Нац. акад. статистики, обліку і аудиту, Вінниц. фін.-екон. ун-т, Житомир. наук. бух. шк. Київ : [б. в.], 2013. 604 с.
5. Дзури К. Управленческий учет для бизнес-решений : учебник. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 655 с. (Серия : Зарубежный учебник).

6. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL <http://uapravo.net/data/base51/ukr51374.htm> (дата звернення 10.03.2017).
7. Гарасим П. М. та ін. Курс управлінського обліку : навч. посібник. Київ : Знання, 2007. 314 с.
8. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений ; пер. с англ.; под ред. И. И. Елисейевой. Москва : Аудит, 2000. 351 с.
9. Нападowska Л. В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 173-181.
10. Пизенгольц М. З. О содержании управленческого учета. *Бухгалтерский учет*. 2000. № 19. С. 60–62.
11. Системи обліку в Україні: трансформування до міжнародної практики ; за ред. проф. М.П. Войнаренка. Київ : Наукова думка, 2002. 718 с.

Статтю отримано: 20.02.2017 / Рецензування 22.03.2017 / Прийнято до друку: 17.05.2017

Andriy Sava

Ph.D. (in Economics), Senior Research Fellow
Ternopil state agricultural experimental station
of Institute of feed research and agriculture of Podillya of NAAS
Ternopil, Ukraine
E-mail: andriy_sava@ukr.net

Mykola Palukh

Ph.D. (in Economics), Assistant Professor
Department of Accounting and Economics and Law Providing Agricultural Business
Ternopil National Economic University
Ternopil, Ukraine
E-mail: paluhms@ukr.net

Olha Zavytiy

Ph.D. (in Economics), Assistant Professor
Department of Accounting and Economics and Law Providing Agricultural Business
Ternopil National Economic University
Ternopil, Ukraine
E-mail: o.zavytii@tneu.edu.ua

Natalia Semenyshena

Ph.D. (in Economics), Associate Professor
Department of Accounting and Taxation
State Agrarian and Engineering University in Podilya
Kamianets-Podilskyi, Ukraine
E-mail : natviksem@gmail.com

THEORETICAL FOUNDATIONS OF ACCOUNTING IN THE MANAGEMENT SYSTEM

Abstract

Introduction. *Economic activity cannot be carried out without professional management based on qualitative and timely accounting information. This problem can be solved by developing a national accounting system. Integration processes in the Ukrainian economy have led to the adaptation of accounting to the modern systems of management through its standardization. It involves the use of common norms and standards, as well as the improvement of theoretical and methodological, scientific and practical accounting techniques.*

Methods. *The dialectical method of knowing the effect of economic laws, a systematic approach to the study of economic phenomena, as well as a monographic, abstract method, abstract and logical methods have been used to achieve this goal. The methodological basis of the study was the theoretical development of domestic and foreign scientists on methodology, organization and accounting.*

Results. *The theoretical, organizational and practical principles of the definition of the accounting essence in the*

modern conditions of the development of the national economy are investigated in the article. The basic approaches to the organization of accounting in the enterprise management system are substantiated and formed.

Discussion. Perspective directions for further research are the study of methodological principles and principles of organization and accounting, taking into account the requirements of enterprise management system and information management needs.

Key words: theory, methodology, organization, principles, accounting, management.

References

1. Bruhans'kyj, R. F. (2014). *Oblik i analiz u systemi strategichnogo menedzhmentu agrarnogo pidpryemnytva: monografija* [Accounting and analysis in the system of strategic management of agrarian business]. Ternopil : TNEU.
2. Buhgalters'kyj uchet : ystoriya y sovremennost' : v 2 t. (2000). P. 1: *Principy i koncepcii buhgalterskogo ucheta* [Accounting: history and modernity: P. 1: Principles and concepts of accounting]. Ufa : Yzd. centr Bashkyrsk. terrytor. y-ta professyon. buhgalterov.
3. Sopko, V.V. (2006). *Buhgalters'kyj oblik v upravlinni pidpryemstvom* [Accounting in enterprise management: training. Allowance]. Kyiv : KNEU.
4. Butynec', F. et al. (2013). *Buhgalters'kyj oblik, kontrol' i analiz: problemy teorii' ta metodologii' : monografija* [Accounting, control and analysis: problems of theory and methodology]. Kyiv Nac. akad. statystyky, obliku i audytu, Vinnyc. fin.-ekon. un-t, Zhytomyr. nauk. buh. shk. v.
5. Drury, K. (2003). *Upravlencheskyj uchet dlja byznes-reshenyj* [Managerial Accounting for Business Solutions]. Moscow : JuNYTY-DANA.
6. Zakon Ukraїny „Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraїni” № 996-HIV vid 16.07.1999 r. [The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" No. 996-XIV of 16.07.1999]. URL <http://uapravo.net/data/base51/ukr51374.htm>
7. Garasym, P. M. et al. (2007). *Kurs upravlins'kogo obliku* [Course of Management Accounting]. Kyiv : Znannja.
8. Myddlton, D. (2000). *Buhgalters'kyj uchet i prinjatje finansovyh reshenij* [Accounting and financial decision making (Y.Y. Elyseeva (Ed.), Transl.)]. Moscow : Audyt.
9. Napadovs'ka, L. V. (2013). Bazovi pryncypy upravlins'kogo obliku [Basic principles of management accounting]. *Aktual'ni problemy ekonomiky*, 1, 173-181.
10. Pyzengol'c, M. Z. (2000). O soderzhanyj upravlencheskogo ucheta [On the content of management accounting]. *Buhgalters'kyj uchet*, 19, 60–62.
11. Vojnarenko M.P. (Ed.). (2002). *Systemy obliku v Ukraїni: transformuvannja do mizhnarodnoi' praktyky* [Accounting systems in Ukraine: transformation with international practice. Kyiv : Naukova dumka.

Received: 02.20.2017 / Review 03.22.2017 / Accepted 05.17.2017



ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ
СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ



PROBLEMS OF ACCOUNTING
OF BUSINESS ENTITIES

УДК 657.2
JEL Classification M41

Дідоренко Тетяна

к.е.н., доцент

кафедра обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу

Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль, Україна

E-mail: Didorenko1401@ukr.net

Белова Ірина

к.е.н., доцент

кафедра обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу

Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль, Україна

E-mail: yim1973@ukr.net

ЗНАЧЕННЯ ОПЕРАТИВНОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

Анотація

Вступ. Розвиток інформаційного забезпечення оперативного управління суттєво розвивається, тим самим випереджає рівень теоретичних розробок у цій сфері. Зазвичай підприємства запроваджують новітні зарубіжні концепції менеджменту, управлінського обліку, контролінгу, попроцесного управління, прогресивних методів обліку витрат та інноваційних технологій. Перспективними в даному випадку стають системи оперативного збору, інтерпретації, використання та передачі інформації. Посвідчення таких методів із обґрунтованою вітчизняною системою оперативного обліку надає суттєвих конкурентних переваг. Створення комплексної системи оперативного обліку в сільському господарстві, яка б враховувала особливості розвитку галузі, залишається невирішеною, що і зумовлює подальше дослідження.

Методи. Теоретичною й методологічною основою дослідження є праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених з теорії й методології бухгалтерського обліку, законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку. У процесі дослідження використовувались загальнонаукові методи аналізу і синтезу для поєднання в єдиному процесі різних складових економічних явищ. Використовувались ретроспективні та інші методи аналізу.

Результати. В результаті критичного аналізу наукових підходів до визначення теоретичних засад оперативного обліку були систематизовані положення щодо його сутності, предмета, об'єктів, методів, завдань, функцій та вимог.

Перспективи. Перспективними є системи оперативного збору, інтерпретації, використання та передачі інформації.

Ключові слова: оперативний облік, управління, управлінський облік облік витрат.

Вступ.

На сьогодні практичний розвиток інформаційного забезпечення оперативного управління значно випереджає рівень теоретичних розробок у цій сфері. Багато підприємств запроваджують новітні зарубіжні концепції менеджменту, зокрема управлінський облік, контролінг, попроцесне управління, прогресивні методи обліку витрат, інноваційні технології тощо. Перспективними в даному випадку стають системи оперативного збору, інтерпретації, використання та передачі інформації. Поєднання таких методів із обґрунтованою вітчизняною системою оперативного обліку надає суттєвих конкурентних переваг. Проблема створення комплексної системи оперативного обліку в сільському господарстві, яка б враховувала особливості розвитку галузі, залишається невирішеною, що і зумовлює подальше дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Значний внесок у дослідження питань теорії та практики оперативного обліку здійснили Р.Ф.Бруханський, Н.Г.Мельник, М.С.Палюх, С.Ф.Голов, Ю.А.Кузьмінський, П.О.Куцик, В.Б.Ліберман, Є.В.Мних, С.І.Шкарабан. Галузеві аспекти обліково-інформаційного забезпечення оперативного управління в сільському господарстві досліджували М.Я.Дем'яненко, В.М.Жук, Г.Г.Кірейцев, М.М.Коцупатрий, Ю.Я.Литвин, П.Т.Саблук, В.К.Савчук, І.Б.Садовська, П.Я.Хомин та інші науковці.

Однак створення системи оперативного обліку, яка би стала комплексною і узагальненою в сільському господарстві, що б враховувала галузеву специфіку є невирішеною, що і визначає проблематику дослідження.

Мета.

Обґрунтування теоретичних засад методики й організації оперативного обліку для забезпечення інформаційних потреб управління, спрямованого на поліпшення соціально-економічного розвитку сільськогосподарських підприємств.

Методологія дослідження.

Методологічною основою дослідження є загальнофілософські та загальнонаукові методи пізнання явищ і процесів у системі обліково-аналітичного забезпечення, концепції оперативного обліку.

Результати.

Історичний розвиток оперативного обліку має дві основні складові: практичну та теоретичну (наукову). Як практичний вид людської діяльності він виник давно. Дослідження показали, що існують кардинально протилежні точки зору стосовно даного питання:

1) оперативний облік виник як прообраз і основа усіх наступних видів обліку. Він слугував базою для розвитку більш організованого та комплексного бухгалтерського і пізніше статистичного обліку [5];

2) зародження оперативного обліку відбулося як результат розвитку менеджменту, коли з'явилася необхідність у деталізованій і релевантній інформації для прийняття управлінських рішень [4].

У добу Середньовіччя окремої уваги заслуговує ведення обліку тамплієрами: спеціальний черговий касир вів з дня в день прибутковий касовий журнал, кожен платник отримував від касира квитанцію. Щоденно за такими журналами підбивались підсумки. В сучасних умовах ведення касових операцій змінилось не надто суттєво, а окремі науковці відносять касові операції до об'єктів оперативного обліку [4]. В цей період оперативна інформація передавалась здебільшого не у письмовій формі. Довгий час люди середньовіччя вважали, що усне засвідчення подій є більш достовірним, ніж письмове, бо друге можна сфальсифікувати, а перше – ні (його чує Бог).

Л. Пачолі бачив мету обліку як «ведення своїх справ у належному порядку і як слід, щоб можна було без затримки одержати всякі відомості як щодо боргів, так і стосовно дебіторів».

Узагальнюючи вищевикладене, можна стверджувати, що науковий підхід щодо появи оперативного обліку як основи розвитку усіх інших його видів є правомірним. На базі оперативного набули подальшого розвитку принципи і методи бухгалтерського обліку, виникла система інформаційного забезпечення управління.

З іншого боку, частина науковців пов'язує виникнення оперативного обліку з ускладненням структури промислового виробництва, розвитком банківської і торгівельної справи, коли бухгалтерський і статистичний облік вже не могли забезпечити інформаційні потреби оперативного управління.

Проте, на той час проблема оперативного обліку в зарубіжній літературі не була новою, що підтверджує низка публікацій.

В англо-американській літературі кінця XIX ст. серед основних організаційних бухгалтерських принципів можна виділити той, який передбачав передачу обов'язків з обліку виконавцям.

Теоретичне обґрунтування оперативного обліку можна виділити в роботах дослідників управлінського обліку.

Початки оперативного обліку були закладені і в працях Ф. Тейлора – основоположника наукового менеджменту.

В англomовній літературі того періоду виділяли три функції управління: планування та координування майбутнього розвитку підприємства; оперативне управління; контроль і оцінка роботи підприємства. Трьом функціям відповідали такі розділи обліку: облік витрат; оперативний аналітичний облік, центри відповідальності.

У вітчизняній обліковій школі оперативний облік починає формуватися з праць П. І. Рейнбота (1876 р.), який до цього виду обліку відносив усе, що обліковується на підприємстві, але не в бухгалтерських записах.

Обґрунтовані ідеї П. І. Рейнбота не привернули належної уваги в епоху військового комунізму (1917 – 1921 рр.) і стали актуальними лише з розвитком непу, в період реставрації традиційної облікової системи (1921 – 1929 рр.). У зв'язку із цим окремі дослідники зародження теорії оперативного обліку пов'язують із 20-ми роками XX ст.

Загалом процес формування системи оперативного обліку як виду діяльності і пізніше як теорії створення інформації для оперативного управління можна описати окремими періодами.

Важливими для подальших досліджень у галузі взаємодії всіх видів обліку були рішення XVI партійної конференції, що відбулася в 1929 р. У резолюції конференції висунуто вимогу про встановлення «єдності бухгалтерського, оперативного і статистичного обліку». Офіційно оперативний облік, як одну із складових соціалістичного обліку визнано у 1931 році в постанові РНК СРСР «Об организации учетно-статистических работ» [6]. Проте в результаті затвердження оперативного обліку на законодавчому рівні відбулася його жорстка регламентація і змінилося призначення. Оперативний облік почав спрямовуватись на контроль суб'єктів господарювання з боку держави, що послабило його інформаційні властивості в управлінні підприємством.

В середині 30-х років у зв'язку з появою праць зарубіжних авторів про основи нормативного обліку, калькулювання собівартості, оперативний аналіз тощо, оперативний облік отримав нові теоретичні напрацювання, а саме:

- визначені предмет та метод оперативного обліку;
- доведено, що необхідність оперативного планування, аналізу і контролю визначає об'єкти оперативного обліку;
- встановлено взаємозв'язок між оперативним і бухгалтерським видами обліку та необхідність формування умов, за яких відбувається їх конвергенція.

30-ті роки в теорії вітчизняної облікової школи були сприятливими для розвитку

оперативного обліку завдяки дослідженням М. Х. Жебрака та Г. Г. Крюкова. На Заході та в Америці в цей період оперативний облік та планування вже були важливою функцією управління. «Близько 100 років тому німецькі та американські вчені ... доповнили рахівництво картковим оперативним обліком (Privatwirtschaftliche Statistik)» [9].

За твердженням В. Б. Лібермана, саме в 30-ті роки у вітчизняній системі обліку було втрачено єдність між складовими господарського обліку та їх взаємозв'язок: «різні види обліку виявились практично розділеними, оскільки їх ведення розсіялось по багатьох управлінських відділах та структурних підрозділах підприємства» [1]. У зв'язку з цим важливим завданням є теоретичне обґрунтування взаємозв'язку і передачі інформації з одного виду обліку в інший та уникнення її дублювання.

Єдність обліку мала бути обумовлена єдиним видом первинних документів, спільною схемою документооберту, ув'язкою методичних основ та звітних форм. Проте переорієнтація оперативного обліку на контрольну функцію у вигляді оперативної звітності керуючим органам, помилкове трактування його основ багатьма авторами завадили розробити належну теоретичну базу для реалізації цього завдання.

Натомість велика увага приділялася пошукам підвищення оперативності тільки бухгалтерської інформації.

Переорієнтація на бухгалтерський облік, пошуки нових його напрямків в умовах госпрозрахунку, централізація обробки даних послабили позиції оперативного обліку в практиці вітчизняних підприємств.

Саме в кінці тридцятих років XX ст. оперативний облік виступає на позиції оперативно-технічного, виробничо-технологічного, диспетчерського обліку. Удосконалення оперативного обліку відбувалося здебільшого в контексті раціоналізації оперативного управління і організації виробництва.

У 50-ті роки з централізацією бухгалтерського оперативний облік не зазнав суттєвих змін і залишився децентралізованим, а відтак – об'єкти оперативного та бухгалтерського обліку все більше втрачали свою тотожність. Після сталінської епохи оперативний облік відійшов на другий план в результаті виділення в обліковій теорії трьох проблем, які потребували першочергового вирішення: госпрозрахунок, децентралізація і автоматизація.

На законодавчому рівні даному питанню також не надавалося значної уваги.

Наступним етапом у розвитку теорії оперативного обліку стали дослідження І. І. Каракоза, опубліковані в 1963–1972 роках. Його праця «Питання теорії та практики оперативного обліку» до сьогодні залишається одним із найбільш повних досліджень оперативного обліку, його методики та організації.

У працях науковців цього періоду були викладені важливі результати для розвитку оперативного обліку. Формування оперативної інформації про господарську діяльність підприємств вивчалось за допомогою системного підходу. Автори доводили необхідність удосконалення взаємодії усіх функцій оперативного управління.

Отже, ретроспективний аналіз дав змогу виділити основні етапи формування та розвитку теорії оперативного обліку у вітчизняній обліковій школі:

1. Етап становлення (кінець XIX ст. – початок 30-х рр. XX ст.) – виникнення дискусії про необхідність і важливість оперативного обліку в системі управління діяльністю підприємства.

2. Етап розвитку (30-ті – 60-ті рр. XX ст.) – вивчення і вдосконалення оперативного обліку як інформаційної бази оперативного планування, аналізу, контролю, регулювання.

3. Етап теоретичного обґрунтування (II половина 60-их – 90-ті роки XX ст.) – обґрунтування його теоретичних засад у контексті завдань оперативного управління та в умовах розвитку інформаційних технологій.

4. Етап трансформації та вдосконалення (початок XXI ст. – сьогодні) – розвиток оперативного обліку в контексті управлінського і з урахуванням умов автоматизованої обробки

даних.

Дослідження генезису оперативного обліку підтвердило, що існують кардинально протилежні визначення його суті та місця в системі управління підприємством.

Передумовою наукового позиціонування оперативного обліку в системі управління є розгляд його концептуальних положень, які обґрунтовуються визначенням теоретичних засад цієї підсистеми обліку, вимог до її розвитку і вдосконалення. Проте в економічній науці основний акцент зроблений на питаннях бухгалтерського фінансового обліку. В результаті були залишені поза увагою проблеми оперативного обліку, особливо теоретичне тлумачення таких понять як мета, предмет, завдання, об'єкти, метод оперативного обліку, а також оптимізація документооберту, його взаємозв'язок з іншими видами обліку.

Існують різні назви оперативного обліку, зокрема: оперативний, поточний, первинний, спеціальний, оперативно-бухгалтерський, щоденний, декадно-оперативний, оперативно-статистичний, оперативно-технічний, оперативний фінансовий, оперативно-технологічний, оперативно-економічний, оперативно-калькуляційний тощо. Цьому виду обліку даються також різні характеристики та визначення.

До його особливостей частіше відносять такі: відображення господарських операцій, які не охоплюються іншими видами обліку; використання всіх облікових вимірників, але більше натуральних; ведення його позасистемним способом; відображення господарських операцій, як правило, в процесі їх виконання; застосування його даних в оперативному менеджменті.

У результаті еволюції виокремились два основні напрями визначення поняття «оперативний облік»:

- з позиції об'єкта обліку (оперативний облік є процесом, який вимірює, реєструє, передає інформацію про об'єкти управління, безпосередньо в ході здійснення операцій);
- з точки зору суб'єкта обліку (це вид обліку, який здійснюється з максимальною швидкістю, формує оперативні дані, дозволяючи своєчасно здійснювати управління).

Такі позиції не повинні бути протиставлені одна одній. Вони характеризують дві сторони єдиного цілого. Оперативний облік, слідуючи за операціями, фіксує не всі показники, а лише ті, які необхідно знати в терміновому порядку для здійснення оперативного управління на підприємстві.

Оперативний облік – це частина облікової системи і складова інформаційного забезпечення, яка шляхом кількісного відображення та якісної характеристики діяльності підприємства створює дані, необхідні для реалізації функцій оперативного управління та раціональної організації господарських процесів. Він здійснюється в результаті швидкої реєстрації, передачі та обробки інформації з метою одержання мінімуму показників, які дають максимум інформації для прийняття оптимальних рішень.

Основна мета оперативного обліку в контексті оперативного управління – забезпечення максимально ефективного досягнення цілей короткострокового періоду. В результаті користувач повинен отримати кількісну та якісну оцінку процесів з метою вжиття превентивних заходів для запобігання несприятливим наслідкам. З метою раціональної організації господарських процесів оперативний облік накопичує спеціальну нефінансову інформацію про якісні та кількісні результати здійснення раніше операцій.

Дослідження підходів до визначення мети оперативного обліку свідчить, що нею можна вважати виконання оперативним обліком таких умов:

- забезпечення інформацією для ефективної роботи системи менеджменту підприємства;
- формування даних, які матимуть релевантний вплив на прийняття управлінських рішень, в тому числі і про конкретні господарські операції.

Досягнення мети оперативного обліку розкривається через виконання ним набору функцій. Вважаємо, що окремі функції, які були сформульовані науковцями [3], виходять за межі дії оперативного обліку, наприклад: поліпшення господарського управління та організаторської роботи безпосередньо на підприємстві; глибоке вивчення всіх сторін господарської діяльності

підприємства, його ділянок і цехів у ході виробництва, щодня і з початку місяця; розкриття невикористаних резервів; розробка заходів, спрямованих на виконання і перевиконання планів та інші, які в цілому замінюють майже всю систему управління підприємством.

Існують такі функції оперативного обліку:

- 1) інформаційна – формування релевантної своєчасної інформації про господарський стан підприємства та його окремих структурних одиниць;
- 2) комунікаційна – створення взаємозв'язку між структурними підрозділами для вирішення оперативних питань діяльності підприємства;
- 3) прогнозна – фіксація необхідних показників для здійснення оперативного і частково стратегічного планування;
- 4) контрольна – інформаційне забезпечення функціонування системи оперативного контролю;
- 5) аналітична – забезпечення даними, необхідними для аналізу з метою оперативного виявлення значних відхилень у роботі підприємства та швидкого їх усунення;
- 6) сигнальна – швидке інформування управлінського персоналу про нетипові зміни в виробничому та інших процесах підприємства.

Об'єкти оперативного обліку – деталізовані елементи його предмета. Це ресурси, процеси, господарські операції, які фіксуються в ході виробничої та іншої діяльності господарюючого суб'єкта, носять оперативний характер, відрізняються від бухгалтерських широкою деталізацією.

Характеристика об'єктів оперативного обліку в розрізі господарських процесів (постачання, виробництво та реалізація) наведено на рис. 1.



Рис. 1. Об'єкти оперативного обліку в контексті типових господарських процесів

Джерело: розробка авторів

Ведення оперативного обліку насамперед пов'язане з процесом виробництва, що пов'язано з розподілом виробництва на три стадії: початкову, центральну та заключн. На початковій стадії

оперативний облік повинен відображати підготовку засобів та предметів праці до процесу виробництва: наявність матеріалів, напівфабрикатів, інструментів, трудових ресурсів, стан обладнання та техніки тощо.

На центральній стадії має бути відображена інформація про процес виконання операції, використання матеріалів, техніки, наявність виробничого браку, про прості робітників та їх причини. Заключний етап повинен бути зафіксований в оперативному обліку інформацією про результати виконання операції [7].

Відображення цієї інформації забезпечує єдина система обліку, основна відмінність окремих її видів полягає в деталізації об'єктів. В оперативному обліку, наприклад, споживання сировини може відображатися з розподілом за підрозділами підприємства. Також об'єктами оперативного обліку в процесі виробництва є такі, які не можуть бути відображені у вартісній формі: наявність, склад та рівень використання трудових ресурсів, обладнання, якості продукції тощо.

Оскільки оперативний облік є частиною обліково-інформаційного забезпечення на підприємстві, дослідження принципів його ведення у взаємозв'язку з бухгалтерським обліком дозволяє виділити їх спільні та відмінні риси. Принцип безперервності витікає з припущення, що його діяльність триватиме далі. В бухгалтерському обліку це має важливе значення, проте формування оперативної інформації про господарські процеси по суті не вимагає впевненості у подальшій роботі підприємства. Автономність підприємства передбачає розмежування майна юридичної особи та її власників. При веденні оперативного обліку необхідно дотримуватись цього принципу, звертаючи увагу на те, що внутрішні об'єкти обліку повинні бути у власності підприємства як юридичної особи [2].

Принцип єдиного грошового вимірника є прерогативою бухгалтерського обліку, в оперативному обліку він втрачає свій сенс [2].

Враховуючи наведені аргументи, можна стверджувати, що оперативний облік здійснюється на основі таких принципів: спрямованість; оперативність; своєчасність; достатність; адресність; гнучкість.

Визначені принципи реалізуються через набір методів та процедур оперативного обліку. Особливістю методу оперативного обліку є комплексна реєстрація, передача, обробка та узагальнення наявності всіх ресурсів і основних показників господарської діяльності, їх рух або зміна в процесі виробництва, які необхідні для оперативного управління [3].

Інвентаризація – один із методів оперативного обліку, спосіб виявлення фактичного стану об'єкта. За допомогою інвентаризації визначають відхилення від облікових даних, втрати, нестачі, невраховані цінності, розкрадання. Вона сприяє збереженню об'єктів оперативного обліку, контролю за їх використанням, встановленню повноти та достовірності оперативної облікової інформації.

Звітність в оперативному обліку є способом передачі актуальної, релевантної інформації безпосередньо внутрішнім користувачам у процесі управління підприємством і вибірково слугує основою для контролю фінансових та формування статистичних показників.

Висновки та перспективи.

В результаті критичного аналізу наукових підходів до визначення теоретичних засад оперативного обліку були систематизовані положення щодо його сутності, предмета, об'єктів, методів, завдань, функцій та вимог.

Періодом появи оперативного обліку у вітчизняній теорії є початок ХХ століття, а його основоположниками – П. І. Рейнбота, А. В. Вейсброта, Р. С. Майзельса, Д. І. Савошинського.

Змістом оперативного обліку є його інтеграція в єдину систему інформаційного забезпечення управління. Виділено дві складові інформаційної сукупності оперативного обліку як виду управління: перша характеризується оперативністю даних, друга – унікальністю показників.

Встановлення найбільш об'єктивного змісту даних категорій, що відповідає сучасному рівню

розвитку інноваційних технологій та умовам господарювання в сільському господарстві, є основою для обґрунтування концепції оперативного обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством.

Список використаних джерел

1. Бортнікова О. О. Теорія оперативного обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством. *Економічний форум*. Луцьк, 2011. № 1. С. 241–247.
2. Бруханський, Р. Ф. Система стратегічного фінансового обліку: аналіз сучасного стану і перспективи розвитку. *Бізнес Інформ*. 2014. № 7 (438). С. 220–225.
3. Бруханський, Р. Ф. Адаптація облікової системи сільськогосподарського підприємства до вимог стратегічного менеджменту. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 3 (57) 2012. С. 23–27.
4. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. *Облік і фінанси АПК*. 2014. № 1. URL : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2014_1/2_Konsep.pdf (дата звернення 02.03.2017).
5. Нелеп В. М. Планування на аграрному підприємстві. 2-ге вид., перероб. та доп. Київ: КНЕУ, 2004. 495 с.
6. Подолянчук О. А. Сутність обліково-аналітичної інформації та її роль у системі контролю сільськогосподарського підприємства. *Економіка АПК*. № 3. 2010. С. 54 – 57.
7. Пуцентейло, П. Р. Аналітичне забезпечення діяльності підприємства. *Сталий розвиток економіки*. 2015. № 1 (26). С. 168–174.
8. Пуцентейло П. Р., Гуменюк О. О. Детермінанти аналітичного забезпечення процесу управління діяльністю підприємства. *Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту: Серія «Економіка і управління»*. Вип. 34. Київ : ДЕТУТ, 2015. С. 402–414.
9. Яворов В. В. Удосконалення управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. № 3. 2010. С. 107–112.

Статтю отримано: 11.03.2017 / Рецензування 12.04.2017 / Прийнято до друку: 17.05.2017

Tetyana Didorenko

Ph.D. (in Economics), Assistant Professor
Department of Accounting and Economics and Law Providing Agricultural Business
Ternopil National Economic University
Ternopil, Ukraine
E-mail: Didorenko1401@ukr.net

Iryna Belova

Ph.D. (in Economics), Assistant Professor
Department of Accounting and Economics and Law Providing Agricultural Business
Ternopil National Economic University
Ternopil, Ukraine
E-mail: yim1973@ukr.net

THE SIGNIFICANCE OF OPERATIONAL ACCOUNTING IN THE MANAGEMENT SYSTEM OF AN AGRICULTURAL ENTERPRISE

Abstract

Introduction. The development of information support for operational management is developing significantly, thus outperforming the level of theoretical developments in this area. Usually, enterprises introduce the latest foreign concepts of management, management accounting, controlling, process management, advanced cost accounting methods and innovative technologies. The systems of operative collection, interpretation, use and transfer of information are perspective in this case. The combination of such methods with a substantiated domestic operational accounting system provides significant competitive advantages. The creation of a comprehensive system of operational accounting in agriculture, which takes into account the particular features of the industry, remains unresolved, which leads to further research.

Methods. The works of leading domestic and foreign scientists on the theory and methodology of accounting, legislative and regulatory acts on accounting issues are the theoretical and methodological basis of the research. General scientific methods of analysis and synthesis to combine various components of economic phenomena in a single process are used in the process of research. We use retrospective and other methods of analysis.

Results. As a result of the critical analysis of scientific approaches to the definition of the theoretical principles of operational accounting, the provisions regarding its essence, object, objects, methods, tasks, functions and requirements are systematized.

Discussion. Perspectives are systems of operational collection, interpretation, use and transfer of information.

Keywords: operational accounting, management, management accounting, cost accounting.

References

1. Bortnikova, O. O. (2011). Teorija operatyvnogo obliku v systemi upravlinnja sil'skogospodars'kym pidpryemstvom. [Theory of operational accounting in the management system of an agricultural enterprise]. *Ekonomichnyj forum*, 1, 241–247.
2. Bruhans'kyj, R. F. (2014). Systema strategichnogo finansovogo obliku: analiz suchasnogo stanu i perspektivy rozvytku [System of strategic financial accounting: analysis of the current state and development prospects]. *Biznes Inform*, 7 (438), 220–225.
3. Bruhans'kyj, R. F. (2012). Adaptacija oblikovoi' systemy sil'skogospodars'kogo pidpryemstva do vymog strategichnogo menedzhmentu [Adaptation of the accounting system of an agricultural enterprise with the requirements of strategic management]. *Oblik i finansy APK*, 3 (57), 23–27.
4. Konceptcija rozvytku buhgalters'kogo obliku v agramomu sektori ekonomiky Ukraïny (2014) [The concept of development of accounting in the agrarian sector of the economy of Ukraine]. *Oblik i finansy APK*, 1. Retrived from http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2014_1/2_Koncep.pdf
5. Nelep, V. M. (2004). Planuvannja na agramomu pidpryemstvi. 2-ge vyd., pererob. ta dop. [Planning for the agricultural enterprise (2-nd ed.)]. Kyi'v: KNEU.
6. Podoljanchuk, O. A. (2010). Sutnist' oblikovo-analitychnoi' informacii' ta ii' rol' u systemi kontrolju sil'skogospodars'kogo pidpryemstva [Essence of accounting and analytical information and its role in the control system of an agricultural enterprise]. *Ekonomika APK*, 3, 54 – 57.
7. Pucentejlo, P.R. (2015). Analitychne zabezpechennja dijal'nosti pidpryemstva. *Stalyj rozvytok ekonomiky*, 1 (26), 168–174.
8. Pucentejlo, P.R., & Gumenjuk, O.O. (2015). Determinanty analitychnogo zabezpechennja procesu upravlinnja dijal'nistju pidpryemstva [Analytical support of the enterprise]. *Zbirnyk naukovykh prac' Derzhavnogo ekonomiko-tehnologichnogo universytetu transportu: Serija «Ekonomika i upravlinnja»*, 34, 402–414.
9. Javorov, V. V. (2010). Udoskonalennja upravlins'kogo obliku v sil'skogospodars'kyh pidpryemstvah [Determinants of the analytical support of the enterprise management process]. *Ekonomika APK*, 3, 107–112.

Received: 03.11.2017 / Review 04.12.2017 / Accepted 05.17.2017



УДК 657.42

JEL Classification: M 40, M 41

Кафка Софія

к.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу
м. Івано-Франківськ, Україна
E-mail: Kafka@i.ua

ІННОВАЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ ТА ОБЛІК ЦІЛЬОВОГО ФІНАНСУВАННЯ ІННОВАЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ

Анотація

Вступ. Розглядаються особливості інноваційної діяльності підприємств: ознаки інновацій як об'єкта бухгалтерського обліку, джерела їх фінансування, порядок відображення в бухгалтерському обліку цільового фінансування інноваційних проектів. Метою дослідження є розкрити теоретичні підходи до обліку інновацій, на їх основі запропонувати рекомендації з удосконалення методики та організації обліку інновацій в необоротні активи за рахунок цільового фінансування для цілей управління.

Методи. Щоб з'ясувати та уточнити сутність поняття «інновації» використано історичний метод та метод порівняння, моделювання для розроблення моделі обліку інновацій у безоплатно отримані необоротні активи за рахунок цільового фінансування, табличний та графічний методи – для розроблення концептуальних засад обліку цільового фінансування інноваційних проектів.

Результати. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності й аналітичності обліку, що сприятиме посиленню ефективності всіх видів діяльності та управління грошовими потоками щодо покриття інноваційних витрат на придбання (створення) необоротних активів підприємств.

Перспективи подальших досліджень включають удосконалення теоретичних аспектів обліку цільового фінансування, зокрема удосконалення звітної інформації щодо обсягів отримання та напрямів використання коштів цільового фінансування.

Ключові слова: інноваційна діяльність, інвестиції, інноваційний продукт, необоротні активи, інноваційні витрати, доходи, цільове фінансування, облік, рахунки.

Вступ.

Функціонування суб'єкта господарювання в умовах ринкової економіки неможливе без оновлення його необоротних активів. Інновації в необоротні активи є невід'ємним елементом розвитку його господарської діяльності та засобом конкурентної боротьби як на вітчизняному, так і на міжнародному ринках. Правильне відображення в бухгалтерському обліку джерел фінансування інноваційних проектів, про використання коштів цільового фінансування має велике значення для ефективного управління виробничим потенціалом підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Теоретичні та практичні аспекти становлення інноваційних засад розвитку економіки в цілому, та організації і методики обліку різноманітних об'єктів інноваційної діяльності знайшли відображення у працях вітчизняних науковців: В. М. Гейця, З. В. Гуцайлюка, З.-М. В. Задорожного, А. Г. Загороднього, Я. Д. Крупки, О. О. Лапко, П. П. Микитюка, М. С. Пушкара та ін., а також зарубіжних: В. В. Деменьєв, О. М. Жуковська, Б. Твісса, Е. Тоффлера, Р. А. Фатхутдінов, О. М. Хотяшева, Й. А. Шумпетера ін. Вивчення літературних джерел свідчить, що уніфікованого підходу до класифікації витрат на інновації не вироблено, а питання обліку витрат на інноваційні процеси потребують подальшого вивчення.

Діючий підхід до облікового відображення цільового фінансування з придбання (створення) необоротних активів, тих що отримані безоплатно в результаті цільового фінансування вимагає додаткових досліджень та удосконалення діючої моделі їх обліку для прийняття правильних

управлінських рішень.

Мета.

Уточнити економічне трактування сутності інновацій та вивчити особливості класифікації витрат на інновації для цілей обліку, а також створити передумови для подальшого розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення процесу інноваційного розвитку підприємства для потреб управління.

Методологія дослідження. Щоб з'ясувати та уточнити сутність поняття «інновації» використано історичний метод та метод порівняння, моделювання для розроблення моделі обліку інновацій у безоплатно отримані необоротні активи за рахунок цільового фінансування. В аналітичних дослідженнях застосовувалися методи порівняння та групування, табличного подання й графічного зображення. Інформаційною базою дослідження стали наукові праці й публікації вітчизняних та іноземних вчених з цих питань, чинні вітчизняні та міжнародні законодавчо-нормативні документи щодо обліку цільового фінансування, фахові наукові та періодичні видання, статистична інформація, Інтернет-ресурси інші.

Результати.

Термін *innovation* (англ.) утворене від латинського *novation* (новація, новизна, нововведення), що в перекладі з англійської означає «введення нового, відновлення». Вперше визначення терміну «інновація» з'явилося в наукових дослідженнях вчених в XIX столітті та під яким розумілося впровадження деяких елементів однієї системи в іншу. Визнано, що ввів у науковий обіг термін «інновація» та розробив теорію інновацій австрійський вчений Й. А. Шумпетер, який у роботі «Теорія економічного розвитку» розглядав інновацію як засіб підприємця для отримання прибутку, а в основу теорії було закладено створення та впровадження нового, раніше не відомого суспільству блага або методу виробництва.

Й. А. Шумпетер вперше в економічній науці виділив п'ять типових змін як результат інноваційного процесу:

- виготовлення продукції з новими властивостями;
- впровадження нового методу (способу) виробництва;
- освоєння нових ринків збуту;
- використання нового джерела сировини;
- проведення відповідної реорганізації виробництва [1].

Таким чином, «інновації» розглядаються в залежності від об'єкта і предмета дослідження.

В даний час у всіх розвинених країнах світу інноваційна політика є основою їх економічного і соціального розвитку. В Україні на сьогодні законодавча база щодо інноваційного розвитку знаходиться на стадії становлення і є досить суперечливою. Основним нормативним актом, що регулює інноваційну діяльність в Україні, є Закон України від 04.07.2002 року «Про інноваційну діяльність» [2], який визначає правові, економічні та організаційні засади державного регулювання інноваційної діяльності в Україні, встановлює форми стимулювання державою інноваційних процесів.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про інноваційну діяльність» [2], інновація – новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоздатні технології, продукція або послуги, а також організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру та якість виробництва і (або) соціальної сфери, а інноваційна діяльність – діяльність, що спрямована на використання і комерціалізацію результатів наукових досліджень та розробок і зумовлює випуск на ринок нових конкурентоздатних товарів.

В законодавстві термін «інновація», на перший погляд здається досить зрозумілим для всіх категорій споживачів, проте варто звернутися до наукової літератури для того, щоб зрозуміти складність і неоднозначність трактування поняття «інновація». Для цього проведено огляд наукових

статей, монографії з даної проблематики, навчальні посібники й підручники щодо визначення поняття «інновація» (табл. 1).

Таблиця 1

Основні визначення «інновацій» в економічній літературі*

Автор	Визначення
1. Деменьєв В. В. [3]	Під інноваціями розуміється процес трансформації витрат у випуск із метою генерування продукції, що характеризується більш високою якістю й більш низькими витратами, ніж раніше. Інноваційно розвинене підприємство освоює виробничі ресурси з метою вирізнитись з-поміж конкурентів, а потім використовує ці ресурси для виробництва більш якісних і дешевих товарів, що, перш за все, є джерелом його конкурентних переваг
2. Жуковська О. М. [4, с. 14].	Інновацію можна визначити як нові або вдосконалені технології, види продукції або послуг, що використовуються у практичній діяльності, а також організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, впроваджені для просування технологій, товарної продукції та послуг на ринок з метою досягнення економічного, соціального та (або) іншого виду ефекту
3. Лапко О. О. [5]	Інновацію слід розуміти як інноваціонування – процес, який не завершується освоєнням нової техніки у виробництві або доведенням до проектної потужності нової технології, а має неперервний характер навіть після впровадження
4. Загородній А. Г., Чубай В. М. [6, с. 122].	Інновація – це процес, який зумовлює певні суттєві зміни, які сприяють отриманню конкретних вагомих результатів
5. Твісс Б. [7]	Інновація – це процес, в якому винахід або ідея набуває економічного значення
6. Фатхутдінов Р. А. [8]	Інновація – кінцевий результат впровадження новацій з метою зміни об'єкта управління й отримання економічного, соціального, екологічного, науково-технічного або іншого виду ефекту
7. Шумпетер Й. А. [1]	Інновація – нова науково-організаційна комбінація виробничих факторів, мотивованих підприємницьким духом
8. Хотяшева О. М. [9]	Інновація – цілеспрямовано проведені зміни у всіх сферах господарської діяльності підприємства для адаптації до зовнішнього середовища з метою досягнення довгострокової ефективності функціонування компанії

* Джерело: сформовано автором на основі [1, 3-9]

Аналіз даних визначень вияв загальні їх ознаки: мовленнєві особливості, їх ключові слова, рівень новизни, наявність ефекту від впровадження, прибутковість, необхідність задоволення потреб, часові обмеження ін. Їх немало, але як вдало зауважив відомий американський футуролог Ел. Тоффлер, серед проблем, з якими стикається суспільство, немає важливішої і складнішої, ніж проблема нововведень [10].

Більшість вчених (табл. 1) інновації трактують як процес створення нової продукції на ринку. Варто відмітити, що цілком погоджуємося з позицією А. Г. Загороднього та В. М. Чубая щодо трактування сутності «інновацій», оскільки вважаємо, що це процес, який зумовлює певні суттєві зміни, які сприяють отриманню конкретних вагомих результатів. Даний підхід поєднує точки зору багатьох вчених і дає змогу комплексно охарактеризувати суть інновацій.

Вивчивши думки вітчизняних і зарубіжних економістів, можна відзначити, що в залежності від об'єкту і предмету дослідження інновації розглядають як: процес (В. В. Деменьєв, Б. Твісс, А. Г. Загородній, О. О. Лапко, В. М. Чубай), як одну із фаз цього процесу (В. Хартман), як результат в цілому (О. М. Жуковська, Р. А. Фатхутдінов), як зміну у господарському середовищі, де протікає «життєвий цикл» інновацій (Хотяшева О. М.), як систему (Й. Шумпетер).

Відсутність чіткого поняття та визначення категорії «інновації» утруднює їх тлумачення для цілей обліку, що впливає на вибір методу їх облікового відображення та прийняття ефективних управлінських рішень. Визначення терміну «інновація» повинно розкривати такі обов'язкові ознаки інновацій для цілей обліку (рис. 1):

Виявлення основних характерних ознак інновацій дозволить обґрунтувати єдиний підхід до трактування поняття «інновації», який визначає його сутність та особливості відображення в обліку для цілей управління, а саме – це нові або вдосконалені технології, види продукції або послуг, що використовуються у практичній діяльності, а також організаційно-технічні рішення виробничого,

адміністративного, комерційного або іншого характеру, впроваджені для просування технологій, товарної продукції та послуг на ринок з метою досягнення економічного, соціального та (або) іншого виду ефекту. Дане трактування служить основою для розробки напрямів удосконалення облікового відображення інновацій в оборотні активи.

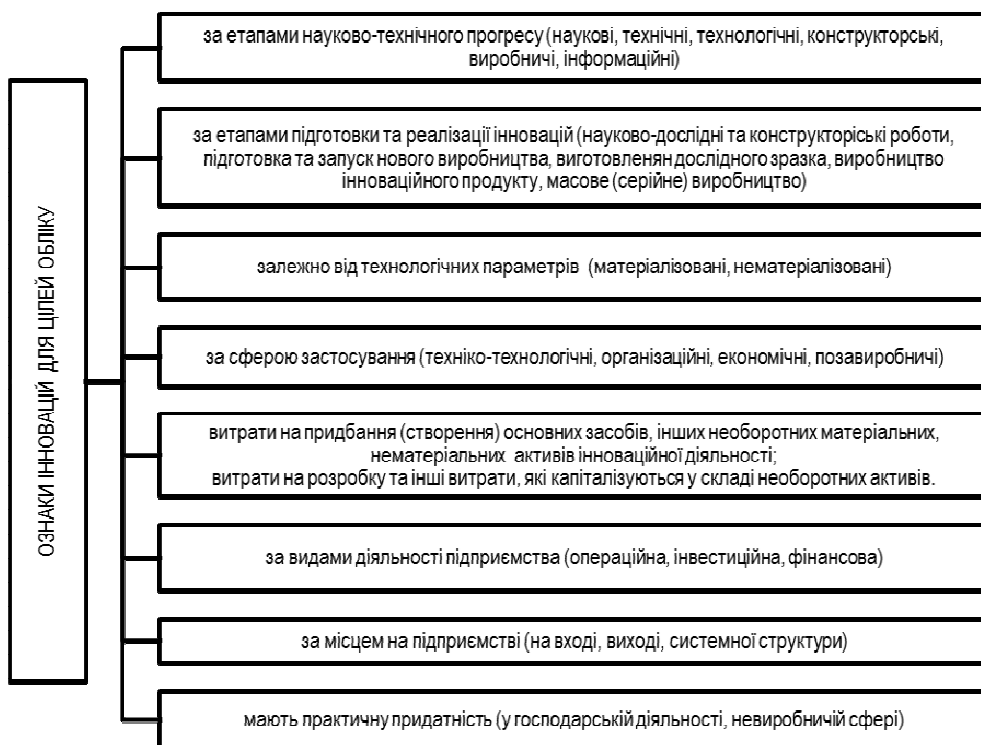


Рис. 1. Основні ознаки інновацій*

* Джерело: розроблено автором

Сфера інновацій при всіх різносторонніх зв'язках з іншими сферами діяльності відносно пристосована в будь-якій організації. Це пов'язано з невизначеністю процесу інновацій, специфікою діяльності в сфері інновацій, потребою в нових ідеях. У зв'язку з цим в інноваційному менеджменті прийнято ґрунтуватися на наступних основних положеннях:

- ресурси, які виділено на інновацію, будуть виправдані лише в тій мірі, в якій вони приводять до досягненню мети;
- необхідно проводити системний аналіз виконаних інновацій, щоб виявити фактори, які приводять до успіху;
- для успішного впровадження стратегії інноваційного менеджменту необхідно розробити концепції інноваційного розвитку відповідної галузі, що підвищить якість прийнятих рішень і забезпечить підвищення ефективності інвестицій відповідної галузі [11, с. 4].

В сучасних умовах розвитку економіки кожен суб'єкт господарювання з метою підвищення рентабельності продукції та вихід її на міжнародні ринки, несе витрати на інновації, які потребують подальшого відображення в бухгалтерському обліку. На сьогодні існує досить розгалужена класифікація видів інновацій. Проте в наукових працях майже не приділяється увага класифікації витрат на інновації, зокрема інновації в оборотні активи для потреб бухгалтерського і податкового

обліку, що зумовлює необхідність удосконалення існуючих класифікацій на основі узагальнення попередніх підходів дослідників, що дозволить прийняти ефективне управлінське рішення і надати користувачам достовірну облікову інформацію.

Існування значної кількості класифікацій інновацій спричиняє проблеми як при проведенні наукових досліджень, так і при виборі на підприємстві найдоцільніших класифікаційних ознак для практичного використання. Найтиповішими недоліками, які зустрічаються при аналізі існуючих класифікацій інновацій, є такі: відображення одних і тих же назв видів інновацій за різними класифікаційними ознаками; виділення класифікаційних ознак не під мету певного наукового дослідження чи практичну потребу, а заради запровадження сумнівного пункту наукової новизни; використання різних назв для ідентифікації одного і того ж виду інновації тощо [6, с. 122].

А. Г. Загородній та В. М. Чубай [6, с. 123] зазначають, що продуктова інновація – інновація, пов'язана з різними видами продукції. Ресурсна інновація – інновація, пов'язана з різними видами ресурсів. Ринкова інновація – інновація пов'язана з різними видами ринків.) Техніко-технологічна інновація – інновація, пов'язана із вдосконаленням існуючих чи виникненням нових видів продукції, засобів виробництва, ресурсів, технологій тощо. Організаційно-управлінська інновація – інновація, пов'язана із вдосконаленням існуючих або виникненням нових механізмів організації різних видів процесів на підприємстві та управління ними тощо. Імітаційна – інновація, аналог якої був здійснений раніше в іншій країні або на іншому підприємстві тієї ж країни, а згодом, внаслідок придбання відповідних прав на новацію, здійснена підприємством повторно).

Під первинною інновацією слід розуміти інновацію, яку здійснюють вперше, а вторинна – здійснена підприємством повторно, аналог якої раніше був в іншій країні. Технологічна інновація – діяльність підприємства, пов'язана як з розробкою, так із впровадженням технічно нових продуктів і процесів. Продуктові інновації включають розробку і впровадження технологічно нових або технологічно удосконалених продуктів.

До технологічних інновацій в промисловості не відноситься:

- естетичні зміни в продуктах (колір, декор);
- незначні технічні або зовнішні зміни в продукті, які не змінюють його призначення, не впливають на параметри, властивості, вартість того чи іншого виробу, а також матеріалів і компонентів, які входять до виробу;
- розширення номенклатури продукції за рахунок введення у виробництво продукції, яка раніше не випускалась на даному підприємстві, але достатньо відомих на ринку збуту видів продукції (можливо не профільної) з метою забезпечення миттєвого отримання доходів підприємством [12, с. 13].

Автори А. В. Сидорова і О. О. Курносова [13, с. 54] зазначають, що процесна інновація – це нововведення, спрямоване на поступове удосконалення та/або кардинальні зміни бізнес-процесів шляхом впровадження нових методів управління.

Вчені І. В. Багрова та Т. І. Тищенко [14, с. 19] зазначають, що різноспрямованість динаміки технологічних і продуктових інновацій вказує на те, що нова продукція освоюється здебільшого шляхом більш інтенсивного використання наявного обладнання і технологій, освоєння модифікацій вже існуючих виробів. Такий тип інноваційного розвитку має досить вузькі межі і практично не в змозі підтримувати конкурентоспроможність вітчизняних підприємств протягом тривалого часу, тоді як в розвинених країнах економіка демонструє багатоваріантність інноваційних шляхів. Отже, необхідно коректно підходити до вироблення стратегії інноваційного розвитку, враховуючи при цьому ступінь відповідності інноваційного потенціалу, яким володіє система, параметрам її розвитку.

Створення інноваційного продукту починається виникненням ідеї на етапі науково-технічних досліджень Суб'єкт господарювання, створюючи інноваційний продукт визначає напрям розвитку підприємства. Наступна стадія є підготовчою для інновацій. Вона може включати визначення конкретних, більш чітких цілей і оцінку ресурсів. На цьому етапі може також відбуватися оцінка

внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства, людських ресурсів, навичок і умінь співробітників, які необхідні для наступної фази – генерації нових ідей. На завершальному етапі інноваційний продукт впроваджується на ринок.

При виготовленні інноваційного продукту необхідно проаналізувати етапи життєвого циклу створення інновації, що дозволить визначити ресурси і витрати суб'єкта господарювання, які знайдуть відображення на рахунках бухгалтерського обліку, що ілюструє рис. 2.

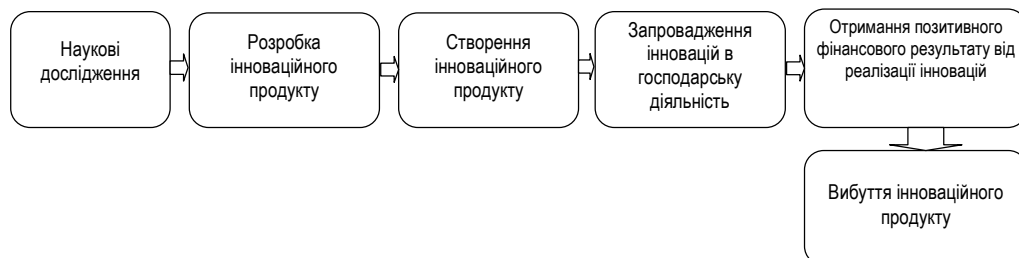


Рис. 2. Етапи життєвого циклу інноваційного продукту*

* Джерело: розроблено автором

На сьогодні тривале функціонування суб'єкта господарювання в умовах ринкової економіки неможливе без оновлення його необоротних активів. Інновації в необоротні активи є невід'ємним елементом розвитку його господарської діяльності та засобом конкурентної боротьби як на вітчизняному, так і на міжнародному ринках. Динаміка витрат на створення і впровадження інновацій в необоротні активи наведена на рис. 3.

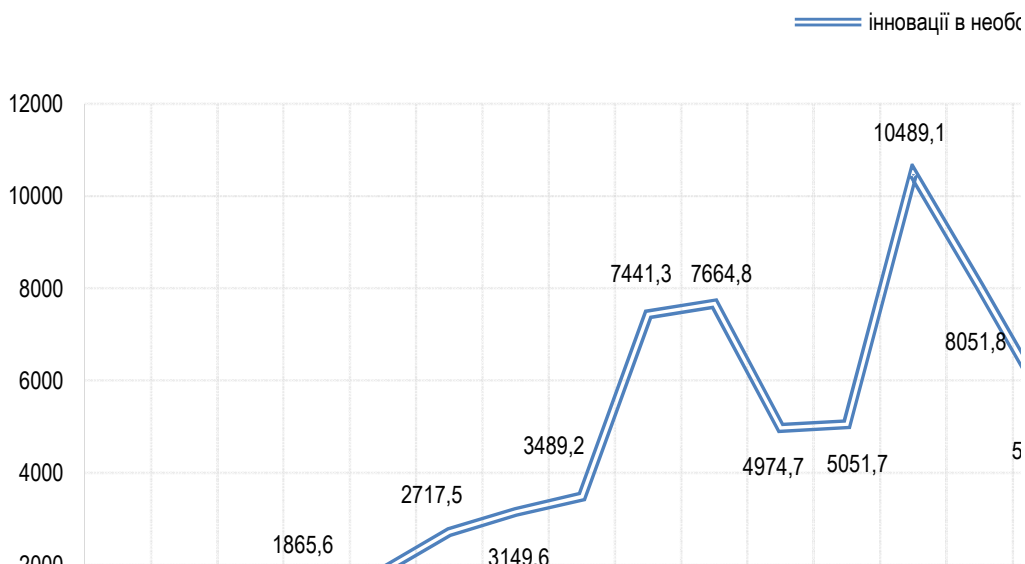


Рис. 3. Динаміка витрат на створення і впровадження інновацій в необоротні активи в Україні за 2000-2015 рр., млн. грн.

* Джерело: розроблено автором на основі [15]

Статистичні дані свідчать, що за останній рік витрати на створення і запровадження

інновацій в необоротні активи значно скоротилися. Тому, важливим елементом діяльності суб'єкта господарювання є правильне калькулювання витрат на інновації. Слід зазначити, що групування витрат за статтями калькуляції призначене для організації аналітичного обліку витрат на інновації, обчислення витрат в розрізі структурних підрозділів діяльності підприємства.

В сучасних умовах господарювання інноваційна діяльність стає пріоритетним напрямом розвитку економіки, проте є багато факторів, які сповільнюють її розвиток, а саме: нестача коштів фінансування інноваційних проектів, недосконалість чинного законодавства в даній сфері, застарілі технології.

У бухгалтерській звітності вітчизняних підприємств витрати на дослідження і розробки відображаються в залежності від ситуації у складі:

- необоротних активів (нематеріальних активів) – при дотриманні критеріїв визнання нематеріальних активів;

- поточних витрат – в організаціях-виконавців, що здійснюють дослідження і розробки власними силами для подальшої реалізації результатів своєї роботи.

О. М. Жуковська [16, с. 27] зазначає, що під час проведення інноваційної діяльності визначається ефективність результатів наукової (науково-технічної) діяльності, оскільки всі витрати щодо створення нового інноваційного продукту, як правило, включаються до складу інвестиційних витрат по інноваційному проекту і тому враховуються при аналізі і оцінці економічної ефективності інновацій.

Слід зазначити, що так як оцінка ефективності інновацій в економічному аналізі здійснюється за допомогою вартісних показників, то на її методики суттєво не впливає, включається чи ні наукова (науково-технічна) діяльність в інноваційну діяльність, а також чи створювалась інновація для особистих потреб або для реалізації інших цілей. Проте, дані особливості повинні прийматись до уваги при веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності. Наприклад, у організації, яка займається науковою (науково-технічною) діяльністю і має відповідно до договору право на використання результатів інноваційної діяльності в підприємницькій діяльності фактичні витрати на інноваційну діяльність відображаються по дебету рахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів», а організації-виконавці, які створюють інновації для реалізації, відображають витрати на інноваційну діяльність по дебету рахунку 23 «Виробництво». Витрати з винахідництва і раціоналізації включаються до витрат основної діяльності відповідного звітного періоду відносяться на рахунки витрат. У організації замовника витрати на інноваційну діяльність спочатку збираються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» (на відповідному субрахунку) з наступним їх списанням в дебет рахунків відповідно до характеру інновацій: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» або 12 «Нематеріальні активи». Якщо підприємство отримало цільове фінансування витрат на інновації або утворило свій фонд для цього за рахунок власних коштів, то такі джерела фінансування обліковуються на рахунку 48 «Цільове фінансування». Використання цільового фінансування відображається в обліку наступним чином:

- отримання грошей цільового призначення:

Дт 31 «Рахунки в банках» Кт 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;

- отримання інноваційного продукту від виконавця:

Дт 15 «Капітальні інвестиції» Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;

- сплачено за отриманий продукт:

Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» Кт 31 «Рахунки в банках».

Такий порядок відображення в обліку цільового фінансування не викликає сумнівів, але відображення в обліку факту використання коштів цільового фінансування на даний час є досить неоднозначним.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку цільового фінансування запропоновано національними стандартами – П(С)БО 15 «Дохід» [17], згідно п. 15 якого цільове фінансування не

визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування. Далі мова йде щодо цільового фінансування капітальних інвестицій. В цьому випадку стандарт передбачає доход визнавати протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів. Але на даний час не визначено порядок відображення в обліку використання фонду цільового фінансування капітальних інвестицій. Існує два варіанти: з використанням рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» і без нього. При першому варіанті використанням цільового фінансування в обліку відображається наступним чином:

Дт 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» Кт 69 «Доходи майбутніх періодів».

Надалі при нарахуванні амортизації на відповідний інноваційний об'єкт:

Дт Витратні рахунки Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»,
і одночасно:

Дт 69 «Доходи майбутніх періодів» Кт Рахунки доходів (як правило, рахунок 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» або рахунок 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»).

При другому варіанті рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» закривається в процесі нарахування амортизації, таким чином, одночасно з нарахуванням амортизації (Дт Витратні рахунки Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів») робиться запис Дт 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» Кт Рахунки доходів.

Ці варіанти приводять до однакових фінансових результатів, однак, по-перше, доходи і витрати збільшуються на однакові суми, а по-друге, в першому варіанті не проамортизована вартість об'єкта відображається в Звіті про фінансовий стан як Доходи майбутніх періодів, а в другому - як Цільове фінансування. Однак, на наш погляд, може бути і інший варіант відображення в обліку розглянутої ситуації.

При отриманні коштів цільового фінансування в бухгалтерському обліку робиться запис:

Дт 31 «Рахунки в банках» Кт 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

В процесі виконання робіт в рамках інноваційного проекту всі витрати збираються в Дт 15 «Капітальні інвестиції». Собівартість готового інноваційного об'єкту списується з Рах. 15 «Капітальні інвестиції», як правило, на Рах. 10 «Основні засоби», або на Рах. 12 «Нематеріальні активи». В процесі використання інноваційного об'єкту його вартість амортизується і включається у витрати виробленого продукту проведенням Дт рахунки витрат, а Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», щоб закрити рахунок одночасно робиться запис: Дт 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» і Кт рахунків доходів (як правило, рахунок 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів», але можуть бути й інші субрахунки). Як бачимо, в даній ситуації одночасно в обліку відображаються і витрати, і доходи, тобто в результаті - це не впливає на суму прибутку (збитку) за звітний період.

Аналіз діючої моделі обліку інновацій за рахунок цільового фінансування дозволяє запропонувати наступні рекомендації з удосконалення цієї моделі.

Бухгалтерське проведення діючої моделі Дт 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» і Кт рахунку доходів необхідне, принаймні, з двох причин: по-перше, необхідно закрити рахунок 48, а, по-друге, воно нівелює витрати підприємства, які проведенням Дт рахунків витрат Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» віднесено на витрати, хоча підприємство не понесло витрат на придбання амортизованого інноваційного об'єкта (воно отримало його безоплатно). На наш погляд, необоротні активи, якщо вони отримані підприємством безоплатно, не повинні амортизуватися, але вони зношуються, а знос треба відображати в обліку. Тому пропонуємо замість двох проводок (Дт рахунків витрат Кт 13 та Дт 48 і Кт рахунки доходів) - одну: Дт 48 і Кт 13.

Проілюструємо результати обліку за діючої і запропонованої моделями на умовному числовому прикладі. Припустимо, що виручка від реалізації продукції, яка вироблена з використанням інноваційного об'єкта, становить 50 грошових од., витрати – 35, в т. ч. амортизація

інноваційного об'єкта – 5. Це означає, що інший дохід також дорівнює 5 од.

В табл. 2 наведено порівняння результатів обліку наведеної ситуації згідно діючої моделі і запропонованої.

Таблиця 2

Порівняння результатів обліку згідно діючої моделі і запропонованої автором*

Показники	Діюча модель	Запропонована модель
Дохід всього, в тому числі:	55	50
виручка від реалізації	50	50
інший дохід	5	-
Витрати всього, в тому числі:	35	30
поточні витрати	30	30
амортизація	5	
Прибуток	20	20

* Джерело: розроблено автором

З табл. 2 бачимо, що при обліку згідно діючої моделі дохід штучно завищено на 5 грошових од., щоб це не призводило до збільшення прибутку, витрати також завищені на 5 грошових од.

Запропонована модель обліку дозволяє отримати достовірну інформацію щодо реальних витрат підприємства, а відповідно і отримати реальну суму прибутку, причому загальна сума прибутку не змінюється порівняно з діючим порядком відображення цих операцій в обліку. Однак, це дозволить підняти рівень достовірності фінансової інформації, що необхідно для прийняття правильних управлінських рішень.

Вибір правильного відображення в бухгалтерському обліку інновацій залежить від їх характеру (операційна діяльність чи капітальний характер) та джерел фінансування інноваційних проектів. Це необхідно враховувати при розробленні актів нормативно-правового регулювання даної ділянки обліку.

Висновки та перспективи.

1. Відсутність чіткого понятійного апарату «інновації» зумовлює проблеми їх тлумачення, що впливає на методику облікового відображення. Необхідність удосконалення трактування поняття «інновації» пояснюється тим, що вони є досить специфічним об'єктом бухгалтерського обліку та впливають на організацію і методику свого відображення. Зокрема, в статті запропоновано трактувати дане поняття як об'єкт, не просто впроваджений у виробництво, а впроваджений успішно і такий, який приносить позитивний кінцевий результат господарської діяльності (прибуток). Дана пропозиція дозволяє сформулювати теоретичну основу для розробки методичних підходів до облікового відображення та внутрішнього контролю операцій, пов'язаних з інноваціями в необоротні активи суб'єкта господарювання.

2. На основі аналізу підходів вчених удосконалено класифікацію інновацій (рис. 1), що сприятиме достовірності їх облікового відображення, зокрема аналітичних розрізів бухгалтерського обліку інновацій в необоротні активи суб'єктів господарювання.

3. Запропонована модель обліку цільового фінансування інноваційних проектів дозволяє підвищити достовірність інформації бухгалтерського обліку, що необхідно для прийняття правильних управлінських рішень. На наш погляд, необоротні активи, які отримані підприємством безоплатно як результат цільове фінансування відображати в обліку проведенням Дт 48 «Цільове фінансування» Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Список використаних джерел

1. Шумпетер Й. А. Теория экономического развития. Москва: Директмедиа Паблишинг, 2008. 401 с.
2. Про інноваційну діяльність: Закон від 04.07.2002 № 40-IV / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/40-15> (дата звернення: 01.02.2017).

3. Дементьев В.В., Вишневский В.П. Почему Украина не инновационная держава: институциональный анализ. *Наукові праці ДонНТУ*. Вип. 36-1. Донецьк, 2009. С. 5-16.
4. Жуковская Е. М. Инновации – главный фактор экономического и социального развития субъектов предпринимательства. *Бухгалтерский учет и анализ*. 2007. № 7 (127). 56 с.
5. Лапко О. О. Інноваційна діяльність в системі державного регулювання. Київ : ІЕП НАНУ. 1999.С. 21-23.
6. Загородній А. Г., Чубай В. М. Інновації як об'єкт стратегічного аналізу. *Актуальні проблеми економіки*. 2010. № 9 (111). 337 с.
7. Твисс Б. Управление научно-техническими нововведениями. Москва : Экономика, 1989.
8. Фатхутдинов Р. А. Инновационный менеджмент: учебник для вузов. 6-е изд. Санкт-Петербург.: Питер, 2011. 448 с.: ил. (Серия «Учебник для вузов»).
9. Хотяшева О. М. Инновационный менеджмент. Учеб. пособие. Санкт-Петербург : Питер, 2007. С. 13.
10. Тоффлер Э. Шок будущего ; пер. с англ. Москва : АСТ, 2002. 204 с.
11. Бутко Г. П. Приоритеты государственной политике в области окружающей среды и природоиспользования на основе инновационного развития. *Региональная экономика*. 2010. № 1 (136). 80 с.
12. Виноградов Г. Г. Методики анализа и оценки инноваций на промышленном предприятии. *Бухгалтерский учет и анализ*. 2006. № 4. 56 с.
13. Сидорова А. В., Курносова О. О. Процесні інновації в сучасній теорії інновацій. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 11 (137). 584 с.
14. Багрова І. В., Тищенко Т. І. Удосконалення використання інноваційного потенціалу промислових підприємств на засадах урахування його властивостей. *Вісник економічної науки*. 2012. № 1. 239 с.
15. За даними Державної Служби Статистики України / ДСС України. URL: <http://ukrstat.org>. (дата звернення: 06.02.2017).
16. Жуковская Е. М. Проблемы и пути развития инновационной деятельности субъектов предпринимательства. *Бухгалтерский учет и анализ*. 2007. № 5. С. 46-49.
17. П(С)БО 15 «Дохід»: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 29.11.99 р. № 290 / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>. (дата звернення: 02.02.2017).

Статтю отримано: 12.03.2017 / Рецензування 29.03.2017 / Прийнято до друку: 22.04.2017

Sofia Kafka

Ph.D. (in Economics), Associate Professor
Heard of the Department of Accounting and Auditing
Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas
Ukraine, Ivano-Frankivsk,
E-mail: Kafka@i.ua

INNOVATIVE ACTIVITY AND ACCOUNTING OF TARGETED FINANCING OF INNOVATION PROJECTS

Abstract

Introduction. The peculiarities of innovation activity of enterprises are considered in the article: signs of innovation as an object of accounting, peculiarities of finance sources, the order of reflecting in accounting of targeted financing for innovation projects. The aim of the study is to reveal the theoretical approaches to the integration of innovation and gives based on them recommendations for improvement of accounting techniques and innovation in fixed assets by targeted financing for management.

Methods. The historical method and the method of comparison are used to find and clarify the essence of the concept of "innovation", as well as the method of modeling to develop accounting model of innovation into fixed assets obtained free of charge through targeted funding.

Results. The results of research aimed at improving the reliability, efficiency and analyticity of accounting that will strengthen the effectiveness of all activities and cash management innovation in terms of covering the cost of acquirement(creation) of fixed assets of enterprises, tabular and graphical methods – to develop a conceptual framework for accounting for targeted financing of innovation projects.

Discussion. The prospects for further research include the improving of the theoretical aspects of accounting for certain

funding, including improving the reporting of information on the volume of receipt and use the proceeds of targeted financing.

Keywords: innovation, investment, innovative product, fixed assets, innovation costs, revenues, target financing, accounting, accounts.

References

1. Schumpeter, J. A. (2008). *Teoriya ekonomicheskogo razvitiya* [The Theory of Economic Development]. M.: Directmedia Publishing, 401.
2. Law of Ukraine № 40-IV 04.07.(2002), *Pro innovatsiynu diyal'nist'* [On innovation activity] Retrieved from: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/40-15>.
3. Dementiev, V. V. (2009). *Pochemu Ukraina ne innovatsionnaya derzhava: institutsionalnyi analiz* [Why Ukraine is not an innovative power: institutional analysis] *Proceedings of DonNTU*. Vol. 36-1. Donetsk, 5-16.
4. Zhukovskaya, E. M. (2007). *Innovatsii – glavnyy faktor ekonomicheskogo i sotsialnogo razvitiya sub'ektov predprinimatelstva* [Innovations - the main factor of economic and social development of business entities] *Accounting and analysis*. No. 7 (127). 56.
5. Lapko, O. O. (1999). *Innovatsiyna diyal'nist' v systemi derzhavnoho rehulyuvannya* [Innovative activity in system of regulation]. K.: IEF NASU. 21-23.
6. Zagorodny, A. G., Chubay, V. N. (2010). *Innovatsiyyi yak ob'yekt stratehichnoho analizu* [Innovation facility Strategic Analysis] *Scientific Economic Journal: Recent economic problems*. № 9 (111). 337.
7. Twiss, B. (1989). *Upravlenie nauchno-tehnicheskimi novovvedeniyami* [Management of scientific and technological innovations] M.: Economics.
8. Fatkhutdinov, R. A. (2011). *Innovatsionnyy menedzhment* [Innovative management] Textbook for high schools. St. Petersburg: Peter, 448.: ill. - (Series "Textbook for universities").
9. Thoughasheva, O. M. (2007). *Innovatsionnyy menedzhment* [Innovative management]. - Textbook. Allowance. St. Petersburg: Peter, 13.
10. Toffler, E. (2002). *Shok buduschego* [Shock of the future] M.: AST, 204.
11. Butko, G. P. (2010). *Prioritety gosudarstvennoy politike v oblasti okruzhayushey sredy i prirodoispolzovaniya na osnove innovatsionnogo razvitiya* [Priorities of state policy in the field of environment and nature management on the basis of innovative development] *Scientific and Practical and Analytical Journal: Regional Economics*. No. 1 (136). 80.
12. Vinogradov, G. G. (2006). *Metodiki analiza i otsenki innovatsiy na promyshlennom predpriyatii* [Methods of analysis and assessment of innovation in an industrial enterprise] *Accounting and analysis*. No. 4. 56.
13. Cydorova, A. V., Kurnosova, A. A. (2012). *Protsessni innovatsiyyi v suchasniy teorii innovatsiy* [Process innovations in modern innovation theory] *Actual problems of economy / economic journal Science*. № 11 (137). 584.
14. Bagrov, I. V., Tishchenko, T. I. (2012). *Udoskonalennya vykorystannya innovatsiynoho potentsialu promyslovykh pidpryyemstv na zasadakh urakhuvannya yoho vlastyvostey* [Improving the use of innovative potential of industrial enterprises on the basis of consideration of its properties] *Science journal: Journal of economics*, 1, 239.
15. *Za danymy Derzhavnoyi Sluzhby Statystyky Ukrayiny* [According to the State Statistics Service of Ukraine] Retrieved from: <http://ukrstat.org>.
16. Zhukovskaya, E. M. (2007). *Problemy i puti razvitiya innovatsionnoy deyatelnosti sub'ektov predprinimatelstva* [Problems and ways of development of innovative activity of subjects of business] *Accounting and analysis*, 5, 46-49.
17. Ukraine Ministry of Finance Order. P(S)BO 15 Dokhid [NAS 15 "Income"], (1999). Retrieved from: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

Received: 03.12.2017 / Review 03.29.2017/ Accepted 04.22.2017



УДК 657.1

JEL Classification: R220, I000

Царук Василь

к.е.н.

ВСП «Рівненський коледж Національного університету біоресурсів
і природокористування України»

м. Рівне, Україна

E-mail: vasil-caruk@ukr.net

ВІТЧИЗНЯНІ ТА ЗАРУБІЖНІ МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ: ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА

Анотація

Вступ. В ринковому середовищі кожний суб'єкт управління прагне отримати таку інформацію, яка б забезпечила йому можливість обґрунтування та прийняття ефективних управлінських рішень. Важливою складовою такої інформації є інформація про витрати. Витрати є однією з найважливіших економічних категорій, яка відображає інформацію, необхідну для формування ціни на виготовлений продукт, забезпечення та зростання прибутку, прийняття ефективних управлінських рішень.

Перехід ряду вітчизняних підприємств на міжнародні стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку вимагає вдосконалення чинної облікової політики, методів і форм управління підприємством та його витратами.

Методи. Відповідно до поставленої мети використано діалектичний та системний підходи для дослідження методів обліку витрат; абстрактно-логічний метод для визначення найбільш перспективних методів обліку витрат.

Результати. На вітчизняних підприємствах найбільш широко використовується нормативний метод обліку витрат, особливістю якого є орієнтація на відносно стійкі і незмінні умови. Але в даний час на рівень витрат істотний вплив мають ринкові фактори, дія яких не може бути передбачена в рамках використання нормативного методу, що обумовлює необхідність практичної обробки більш різноманітного методичного апарату обліку витрат. Іноземний досвід переконує в ефективності застосування багатьох нових методів обліку витрат на вітчизняних підприємствах.

Перспективи. Дослідження вітчизняних і зарубіжних методів обліку витрат необхідне для подальшого удосконалення обліку витрат в Україні. Запропоновані в дослідженні рекомендації і пропозиції сприятимуть підвищенню ефективності управління витратами на вітчизняних підприємствах завдяки використанню зарубіжного досвіду обліку витрат.

Ключові слова: витрати, облік витрат, нормативний метод, позамовний метод, попередільний метод, директ-костинг, стандарт-костинг, кайзен-костинг, таргет-костинг, бенчмаркетинг

Вступ.

У господарській діяльності підприємства витрати відіграють досить важливу роль. При цьому ключове значення має не стільки загальний рівень витрат, понесених у процесі здійснення діяльності підприємства, скільки їх структура, методи обліку витрат, тобто інформація, за якою можна виявити особливості та недоліки проведеної діяльності, а також визначити стратегію її розвитку і потенційні ризики.

Наближення перспективи вступу України до Європейського Союзу передбачає перебудову національних нормативно-правових стандартів фінансового обліку, реформування чинної системи ведення бухгалтерського обліку, приведення у відповідність з міжнародними вимогами складання фінансових звітів. Перехід ряду підприємств на міжнародні стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку вимагає вдосконалення чинної облікової політики, методів і форм управління підприємством та його витратами.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Проблема організації та методики обліку витрат, а також їх інформаційного забезпечення в системі управління підприємством була і залишається об'єктом пильної уваги як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників. Вітчизняні та зарубіжні методи й процеси обліку витрат досліджують такі науковці, як І. Белова, Р. Бруханський, О. Гудима, С. Голов, К. Друрі, Л. Дороженко, О. Корольова, І. Лепетан, Є. Мних, М. Палюх, В. Сопко, Н. Тарасенко, Ю. Товстопят, І. Фаріон та ін.

Разом з тим, у вітчизняних наукових працях немає єдності у підходах до класифікації методів обліку витрат. Наприклад, проф. В. В. Сопко поділяє методи бухгалтерського обліку витрат процесу виробництва за такими ознаками: однопередільний і багатопередільний, нормативний і ненормативний, безнапівфабрикатний та напівфабрикатний [7]. Бруханський Р. Ф. і Скирпан О. П. пропонують класифікацію, яка враховує технологічні й організаційні особливості процесу виробництва з орієнтацією на повноту відображення витрат в обліку та залежно від контролю за нормами витрат: методи обліку повної і неповної собівартості, нормативної та фактичної собівартості, позамовний і попроцесний і т.д. [1, с. 299-312]. Фаріон І.Д. та Писаренко Т.М. виокремлюють такі методи обліку витрат: подетальний, за окремими виробами, за групами виробів, за замовленнями, за процесами, за виробництвами [10, с.149].

В зарубіжній практиці використовують такі методи обліку витрат, як директ-костинг, стандарт-костинг, метод ABC, кайзен-костинг, кост-кілінг, таргет-костинг, бенчмаркетинг тощо.

Мета.

Метою статті є дослідження особливостей та відмінностей вітчизняних і зарубіжних методів обліку витрат, обґрунтування доцільності використання вітчизняними підприємствами таких методів обліку витрат, як директ-костинг, стандарт-костинг, таргет-костинг, кайзен-костинг.

Методологія дослідження.

Відповідно до поставленої мети використано діалектичний та системний підходи для дослідження особливостей та відмінностей вітчизняних і зарубіжних методів обліку витрат; абстрактно-логічний метод для теоретичних узагальнень і обґрунтування шляхів вдосконалення обліку витрат на вітчизняних підприємствах.

Результати.

Витрати є однією з найважливіших економічних категорій, яка відображає інформацію, необхідну для формування ціни на виготовлений продукт, забезпечення та зростання прибутку підприємства, прийняття ефективних управлінських рішень.

В умовах ринкових відносин ефективність управління в значній мірі залежить від рівня кваліфікації управлінського персоналу, а також повноти та якості інформаційного забезпечення. Ефективність діяльності перш за все залежить від зниження витрат на одиницю продукції, збереження та підвищення її якості.

Враховуючи вид економічної діяльності підприємства і тип виробництва, особливості виробничого і технологічного процесу та інші організаційні моменти в управлінні та виробництві, визначаються методи обліку витрат на виробництво продукції та калькулювання її собівартості.

До основних завдань обліку витрат на виробництво конкретного підприємства відносяться:

- інформаційне забезпечення адміністрації підприємства для прийняття управлінських рішень з врахуванням їх економічних наслідків;
- нагляд та контроль за фактичним рівнем витрат у співвідношенні з їх нормативами і плановими розмірами з метою виявлення відхилень і формування економічної стратегії на майбутнє;
- обчислення собівартості продукції, що випускається, для оцінки готової продукції і розрахунку фінансових результатів;

- виявлення і оцінка економічних результатів виробничої діяльності структурних підрозділів тощо [8].

Для розрахунку собівартості продукції використовують методи обліку витрат. Метод обліку витрат – це сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання [5, с. 1020].

Вибір методу обліку витрат основним чином залежить від об'єкта витрат. Об'єктом витрат відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [6].

Вітчизняні підприємства за вибором об'єкта обліку найчастіше використовують такі методи обліку витрат: нормативний, позамовний, попередільний [9].

Найбільш прогресивним методом є нормативний. Основні завдання, що стоять перед нормативним методом: своєчасне запобігання нераціональному використанню ресурсів та оперативний аналіз витрат на виробництво.

Для нормативного методу характерним є те, що за кожним видом виробу на підприємстві відповідно до чинних норм і кошторисів витрат складають попередню калькуляцію нормативної собівартості виробу, тобто калькуляція собівартості обчислюється за нормами матеріальних і трудових витрат [2, с.73]. Норми можуть змінюватися залежно від освоєння виробництва і поліпшення використання матеріальних і трудових ресурсів. Як правило, цей метод використовується на підприємствах оброблювальних галузей промисловості з великосерійним і масовим виробництвом, де виробляється складна і різноманітна продукція.

Основний недолік нормативного методу – у неправильному обліку відхилень фактичних витрат від норм. Перевагами нормативного методу є можливість поточного контролю за витратами та можливість аналізу причин і винуватців відхилень.

Слід зауважити, що причинами відсутності нормативного методу обліку витрат на багатьох вітчизняних підприємствах є недостатня участь керівників і спеціалістів, а також нерозуміння переваг застосування цього методу. Тобто такі причини можна поділити на дві групи: організаційні та методологічні. Причини організаційного порядку зводяться, як правило, до суб'єктивного підходу щодо впровадження нормативного методу обліку витрат. До причин методологічного характеру належить зокрема недостатнє використання необхідної для прийняття управлінських рішень інформації про витрати виробництва [5, с. 1023].

Нормативний метод розроблений як аналог методу «стандарт-кост». Подібним для цих двох методів є попереднє нормування витрат, здійснення окремого обліку та контролю витрат на виробництво за чинними нормами й відхиленнями від норм за місцями їх виникнення і за центрами відповідальності, систематичне узагальнення відхилень від норм з метою використання інформації про відхилення для оперативного усунення негативних явищ у виробничому процесі. Однак ці два методи не є ідентичними і мають суттєві з погляду їх застосування відмінності. До суттєвих відмінностей належать такі: при застосуванні «стандарт-кост» не здійснюється відокремлений облік змін норм витрат, оскільки норми витрат встановлюються на тривалий період і переглядаються тільки при істотних змінах в організації виробництва; можливість застосування різних норм витрат за їх видами (в тому числі жорстких, таких, які важко здійснити, «ідеальних норм»); ведення обліку відхилень від норм на окремому рахунку за кожною статтею витрат; накопичення відхилень від норм витрат протягом звітного періоду на відповідних рахунках та їх подальше списання на фінансові результати [3, с.80].

Сутність позамовного методу полягає в тому, що усі прямі витрати (витрати основних матеріалів, зарплата основних виробничих робітників) обліковують у розрізі встановлених статей калькуляції за окремими виробничими замовленнями. Інші витрати обліковують за місцями їх виникнення і включають у собівартість окремих замовлень відповідно до встановленої бази розподілу. Цей метод застосовують при одиничному або дрібносерійному виробництві, при виробництві складної та великої продукції, при виробництві з тривалим виробничим циклом (наприклад, в машинобудуванні, суднобудуванні, літакобудуванні, меблевій промисловості тощо).

Його можна застосовувати лише в тому випадку, коли основні матеріали, основну зарплату виробничих робітників та інші прямі витрати можна легко ідентифікувати з конкретною продукцією, роботами чи послугами. Основний недолік цього методу – відсутність оперативного контролю за рівнем витрат, складність і громіздкість інвентаризації незавершеного виробництва.

Якщо витрати виробництва не можуть бути повністю віднесені до окремого замовлення або до деяких з них, використовують попередільний метод або комбінацію позамовного і попередільного.

Попередільний метод застосовується у виробництвах з однорідною за вихідною сировиною, матеріалом і характером обробки масовою продукцією, а також у виробництвах з комплексним використанням сировини. Особливістю таких виробництв є наявність технологічних стадій, що одержали назву переділів. Облік витрат ведеться за калькуляційними статтями витрат у розрізі видів або груп продукції по переділах, навіть якщо в одному переділі отримують продукцію різних видів [2, с.73].

Важливо відмітити, що при застосуванні попередільного методу використовуються елементи нормативного методу шляхом систематичного визначення суми відхилень фактичних витрат від встановлених (поточних норм), а також причини змін цих норм. Відхилення фактичних витрат від діючих (поточних) норм (наднормативні виробничі витрати) відносять на собівартість реалізованої продукції відповідно до пункту 11 П(С)БО 16 [6].

В зарубіжній практиці використовують такі методи обліку витрат: директ-костинг, стандарт-костинг, метод ABC, кайзен-костинг, кост-кілінг, таргет-костинг, LCC-аналіз, бенчмаркетинг.

Систему директ-костинг широко застосовують у країнах з ринковою економікою, вона являє собою метод зрізаної (неповної) собівартості. Згідно із цим методом обліку й калькулювання виробничі витрати поділяють на змінні та постійні. При цьому постійні витрати вважають витратами поточного періоду, не відносять на собівартість, не розподіляють між виробами (об'єктами калькулювання), а прямо відносять на результати господарської діяльності (збитки). Облік витрат і визначення собівартості готової продукції ведуть тільки за змінними витратами. За змінними витратами оцінюють незавершене виробництво та залишки готової продукції [4].

Система стандарт-костинг являє собою нормативний метод обліку витрат. Ця система обліку витрат з'явилася в США на початку XX ст. Американський досвід запозичили і нині використовують багато країн світу. Цей метод забезпечує даними про витрати, які можуть бути використані в різних цілях, наприклад, при оцінюванні запасів, плануванні, контролі за витратами, при прийнятті рішень і оцінюванні результатів виконання робіт. Згідно із цим методом обліку й калькулювання виробничі витрати поділяють на змінні та постійні. При цьому постійні витрати вважають витратами поточного періоду, не відносять на собівартість, не розподіляють між виробами, а прямо відносять на результати господарської діяльності (збитки). Облік витрат і визначення собівартості готової продукції ведуть тільки за змінними витратами. За змінними витратами оцінюють незавершене виробництво та залишки готової продукції [5].

Метод ABC, або облік витрат за видами діяльності, передбачає, що діяльність підприємства розглядають як сукупність процесів або робочих операцій, а суму витрат за відповідний період чи на виготовлення певного виду продукції визначають додаванням усіх здійснених витрат за кожним процесом і господарською операцією. Виник у США в 1960-х рр. Вже тоді було зрозуміло, що стандарт-костинг як система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за повними витратами не відповідає реаліям виробництва щодо точності та справедливості розподілу накладних витрат на відповідну продукцію. Метод ABC-калькулювання нині розглядають як один з найперспективніших методів управління витратами. Недоліками цього методу є його складність і трудомісткість [3, с.83]. Найбільш ефективно ABC-метод можна застосовувати на тих підприємствах, де велика питома вага непрямих накладних витрат.

Метод калькулювання кайзен-костинг виник у Японії і набуває дедалі більшого поширення на підприємствах США та Європи. Його використовують як механізм зниження та управління

витратами. Передбачає вдосконалення витрат, в якому мають брати участь усі без винятку працівники – менеджери і робітники. Цей підхід дає змогу кожному працівнику, пов'язаному з процесом виробництва, зробити свій внесок у скорочення витрат.

Одним з найжорсткіших методів управління витратами є кост-кілінг [11]. Результатом його застосування є зменшення витрат на оплату праці і, як наслідок, скорочення штату працівників, вивільнення і продаж невикористовуваних або маловикористовуваних активів, повне або практично повне зменшення витрат на соціальну сферу. Метою кост-кілінгу є швидке скорочення всіх витрат підприємства без шкоди для його діяльності й перспектив розвитку. Крім того, кост-кілінг орієнтований більшою мірою на витрати, що виникають і у внутрішньому, і в зовнішньому середовищі. Перевагою кост-кілінгу є те, що він дає змогу швидко скоротити витрати підприємства, а недоліками – жорсткість, бо він передбачає зменшення витрат на заробітну плату і скорочення персоналу; використання його час від часу або лише по окремих підрозділах підприємства не дасть очікуваних результатів.

Таргет-костинг – система обліку витрат на основі цільової ціни. Цей метод передбачає розрахунок цільової собівартості продукції виходячи з попередньо встановленої на основі маркетингових досліджень ціни реалізації за виключенням прибутку, який планує отримати фірма. Отримавши таку величину, розробники нової продукції працюють над проектуванням її виробництва, маючи конкретне завдання по її собівартості. А в процесі виробництва такої продукції облік повинен забезпечити менеджерів інформацією про дотримання рівня цільової собівартості.

Позамовний, попроцесний, метод неповних витрат та ряд інших пов'язані з поданням калькуляційних даних після того, як дія відбулася, а таргет-костинг передбачає витрати, які очікуються в майбутньому, і визначає, як вони вплинуть на рівень рентабельності виробу.

LCC-аналіз (Life Cycle Costing), або розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції, застосовується в стратегічному управлінні, тому що охоплює період у кілька років. Це єдиний метод управління витратами, який передбачає врахування впливу інфляції через дисконтування грошових потоків у прийняті рішення [4]. LCC-аналіз доцільно використовувати підприємствам, які виробляють асортимент нестандартної продукції та перебувають у нестабільній щодо параметрів попиту ніші ринку.

Серед нових методів управління витратами – бенчмаркінг витрат. Цей метод являє собою спосіб оцінки стратегій і цілей роботи організації порівняно з успішними підприємницькими організаціями для визначення свого місця на конкретному ринку [11]. Перевагами бенчмаркінгу витрат є відсутність потреби у винаході власних способів зменшення витрат і вдосконалення процесів у діяльності підприємства, тому що це вже зроблено лідером ринку або підприємством, взятим за зразок; можливість комбінування різних методів, що забезпечили успіх у зменшенні витрат іншим підприємствам. Цей метод можуть використовувати підприємства, яким необхідно прийняти рішення щодо свого позиціонування на ринку й вибору стратегії розвитку. Крім того, дослідивши процес формування витрат на еталонних підприємствах – лідерах галузі, використовуваних управлінських орієнтирів і методів управління витратами, можна поступово поліпшити управління витратами, ґрунтуючись на їх досвіді й технологіях.

Дослідження практичного застосування методів обліку витрат показує, що на практиці вкрай рідко кожен із названих методів і підходів впроваджується у чистому вигляді. Різні цілі, переслідувані підприємствами, та особливості їх господарської діяльності зумовили появу великої кількості комбінацій базових методів обліку витрат у рамках однієї класифікаційної форми. Так, використовуючи обчислення повних витрат (absorption-cost system), менеджери можуть вважати основою стандартні витрати (standart-cost system) і застосовувати все це у поєднанні або з попроцесним методом (process-cost system), або із позамовним методом (job order-cost system). У даний час значно скоротилася частка підприємств, які застосовують один метод обчислення витрат без поєднання його з іншими.

Згідно з Методичними рекомендаціями бухгалтерського обліку, розробленими відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, на вітчизняних підприємствах доречно

використовувати систему, яка відкриває нові можливості для вдосконалення обліку і аналізу витрат – директ-костинг. Цю систему досить широко використовують у країнах з ринковою економікою. Проте в Україні застосування системи директ-костинг запроваджується дуже повільно [2, с.74]. Першочергові проблеми, які потрібно вирішити для того, щоб запровадити в дію цю систему, такі:

- перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку всіх вітчизняних підприємств;
- удосконалення управлінського обліку на підприємствах України;
- реформування облікової політики підприємств, зокрема точний розподіл витрат на постійні

та змінні.

На вітчизняних підприємствах, котрі застосовують директ-костинг, періодично трапляються «програмовані» помилки, причиною яких є неточність у розподілі змінних і постійних витрат. До змінних витрат, як правило, зараховують всі прямі витрати, а до умовно-постійних – загальновиробничі та невиробничі. Вихід із цієї ситуації може бути таким: кожне підприємство має проводити калькулювання собівартості продукції за повними витратами, встановлювати фактичну (реальну) собі вартість одиниці продукції за всією номенклатурою виробів, що випускаються, і аналізувати фактичну (реальну) собівартість виробів порівняно з плановою чи нормативною, а також з відпускними цінами.

Нині система директ-костинг трансформована у систему за назвою верибл-костинг, де до витрат на продукцію зараховують не тільки прямі змінні витрати, а й змінні накладні.

В Україні нині поширеним є нормативний метод обліку витрат. Проте слід відмітити, що нормативний метод витрат буде лише тоді найбільш ефективним, коли він повністю відповідатиме зразку стандарт-кост. Це має передбачати оперативне планування витрат, їхній облік на бухгалтерських рахунках за нормативними документами з одночасним відображенням відхилень у фінансових результатах. В нашій державі для широкого застосування цієї методики слід урахувати два моменти:

- 1) щоб управлінці мали намір одержувати таку інформацію;
- 2) морально і матеріально зацікавити працівників бухгалтерії у виконанні цієї роботи.

Проте бажання управлінців та зацікавленості працівників бухгалтерії недостатньо. Потрібні також активна участь власників підприємства, які мали б змінити організацію виробничого процесу, розуміння необхідності та важливості функціонування нормативного методу (аналогу стандарт-косту) на підприємстві з боку всіх його працівників (або більшості з них), також необхідно досягти злагодженості у діях на рівні вищої, середньої та нижчої ланок управління цим методом.

Доцільно звернути увагу на досвід американських фірм, які застосовують переважно дві системи обліку виробничих витрат і калькуляції собівартості продукції: систему обліку витрат за замовленням та систему обліку витрат за процесами. Перша з них майже відповідає методам обліку витрат за замовленням, а друга – методу обліку затрат на виробництво. Обидві системи обліку затрат на виробництво, які застосовуються в промислових фірмах США, за своїми функціями значно ширші, ніж методи обліку витрат в Україні, оскільки поряд з обліком витрат і обчисленням собівартості одиниці продукції вони включають також контрольну і аналітичну функції за статтями затрат виробництва [4].

Сучасні ринки є нестабільними, технології прогресують і попит на продукцію постійно змінюється. Тому доцільно застосовувати на вітчизняних підприємствах систему таргет-костинг, яка відповідає вимогам стратегічного управління витратами та враховує зовнішні фактори впливу на параметри виробничої діяльності. Практика сучасних Японських компаній свідчить, що в комплексі із таким елементом управління витратами як кайзен-костинг, система таргет-костинг дозволяє значно скоротити витрати підприємств. Ці обидві системи прагнуть до скорочення витрат, але на різних стадіях створення продукції: таргет-костинг – на стадії проектування і розробки, кайзен-костинг – на стадії виробництва. В традиційних галузях, продукція яких характеризується довготривалим життєвим циклом, основна увага приділяється саме кайзен-костингу, а в інноваційних галузях з коротким життєвим циклом продуктів, що виробляються, на перше місце

висувається таргет-костинг.

Головною ж умовою зниження витрат є направлення зусиль на досягнення цієї мети всіх учасників виробничого процесу. Цього можна досягти лише за належної мотивації скорочення витрат. Якщо власники безумовно зацікавлені в зменшенні собівартості продукції, для менеджерів це є функціональними обов'язками, то заохочення працівників на багатьох підприємствах України практично відсутнє. Низький рівень заробітної плати, соціальна незахищеність працівників не може викликати їх зацікавленості в ефективному використанні ресурсів підприємства, а скоріше навпаки спонукає до зловживань. Отже, основною складовою успішного використання будь-яких інструментів зниження витрат є забезпечення такої функції управління, як мотивація.

Висновки і перспективи.

Всі методи обліку витрат покликані забезпечувати управлінців інформацією такого виду, яка б дозволила контролювати витрати та сприяти їх скороченню. Розглянуті зарубіжні методи обліку витрат є надзвичайно прогресивними і їх доцільно впроваджувати в Україні.

Згідно з Методичними рекомендаціями бухгалтерського обліку, розробленими відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, на вітчизняних підприємствах доречно використовувати систему, яка відкриває нові можливості для вдосконалення обліку і аналізу витрат – директ-костинг.

В Україні нині досить поширеним є нормативний метод обліку витрат. Проте він буде лише тоді ефективним, коли відповідатиме зразку стандарт-кост. Для сучасних підприємств також надзвичайно актуальним є завдання здешевлення продукції на основі запровадження нових прогресивних технологій. Без виконання цієї умови вони просто не витримають конкуренції з боку іноземних товаровиробників. Тому доцільно використовувати в процесі стратегічного управління витратами вітчизняних підприємств елементи системи таргет-костинг (в інноваційних галузях з коротким життєвим циклом продуктів) і системи кайзен-костинг (в традиційних галузях, продукція яких характеризується довготривалим життєвим циклом).

На застосування того чи іншого методу обліку витрат суттєвий вплив мають особливості технологічного процесу. Разом з тим, застосування найпередовіших методів обліку не дасть бажаних результатів, якщо в їх скороченні не будуть зацікавлені всі виконавці, що приймають участь у виробничому процесі.

Список використаних джерел:

1. Бруханський Р. Ф., Скирпан О. П. *Бухгалтерський облік*. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 444 с.
2. Дороженко Л. І. Сучасні методи обліку витрат у контексті зарубіжного досвіду. *Держава та регіони. Сер.: Економіка та підприємництво*. 2014. № 2. С.72-76
3. Корольова О. І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи. *Економіка та управління на транспорті*. 2015. Випуск 1. С.79-90
4. Лепетан І. Методи обліку витрат: вітчизняний та зарубіжний досвід. URL: http://sophus.at.ua/publ/2014_12_16_lutsk/sekcija_2_2014_12_16/metodi_obliku_vitrat_vitchiznjanij_ta_zarubizhnij_dosvid/75-1-0-1147 (дата звернення : 02.02.2017).
5. Пастернак О. П. Вибір методів обліку витрат основної діяльності для потреб управління. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Випуск 5. С.1019-1024. URL: <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/207.pdf> (дата звернення : 05.02.2017).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затв. Наказом МФУ від 30.11.2001 № 559. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення : 03.02.2017).
7. Сопко В., Гуцайлюк З., Щирба М., Бенько М. *Бухгалтерський облік: навч. посібник*. Тернопіль : Астон, 2005. 496 с.
8. Сук Л. К., Сук П. Л. *Фінансовий облік: Навч. посібник*. Київ : Знання, 2016. 663 с.
9. Товстолят Ю., Чернишова Н. Методи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції. *Податковий кодекс*. 2014. № 22. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nk/2014/november/issue-22/article-3441.html>
10. Фаріон І. Д., Писаренко Т.М. *Управлінський облік: Підручник*. Київ : Центр учбової літератури, 2012.

792 с.

11. Шматковська Т. Альтернативні варіанти вибору методів калькулювання собівартості за стадіями життєвого циклу продукції в системі управління необоротними активами підприємства на інноваційних засадах. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2016. № 1. С. 189-203.

Статтю отримано: 12.04.2017 / Рецензування 12.05.2017 / Прийнято до друку: 28.05.2017

Vasyl Tsaruk

Ph.D. (in Economics)

Rivne College of the National University of Bioresources

and Nature Management of Ukraine

Rivne, Ukraine

E-mail : vasil-caruk@ukr.net

DOMESTIC AND FOREIGN METHODS OF COST ACCOUNTING: COMPARATIVE CHARACTERISTICS

Abstract

Introduction. In a market environment, each management entity aspires to receive such information that would provide him with the opportunity of substantiation and acceptance of effective managerial decisions. An important part of such information is the cost information. Expenses are one of the most important economic categories, which reflect the information necessary for the formation of the price of the manufactured product, provision and profit growth, and the adoption of effective management decisions.

The transition of a number of domestic enterprises to the international standards of financial reporting and accounting requires improvement of the current accounting policy, methods and forms of management of the enterprise and its expenses.

Methods. Dialectical and systematic approaches are used according to the goal to study cost accounting methods; abstract and logical method for determining the most promising methods of cost accounting.

Results. The normative method of cost accounting, the peculiarity of which is the orientation to relatively stable and immutable conditions, is used the most widely at domestic enterprises. But at present, market factors, the effect of which can not be foreseen within the framework of the use of the normative method, which necessitates the practical processing of a more diverse methodical cost accounting device, has a significant impact on the level of expenses. Foreign experience proves the effectiveness of many new methods of accounting for costs at domestic enterprises.

Discussion. Research of domestic and foreign methods of cost accounting is necessary for further improvement of cost accounting in Ukraine. The recommendations and proposals proposed in the study will contribute to increasing the efficiency of cost management at domestic enterprises through the use of foreign experience in cost accounting.

Keywords: costs, cost accounting, normative method, order method, preliminary method, direct-costing, standard-costing, kaizen-costing, target-costing, benchmarking.

References

1. Bruhans'kyj, R. F., & Skyran, O. P. (2014). *Buhgalters'kyj oblik* [Accounting]. Ternopil' : TNEU.
2. Dorozhenko, L. I. (2014). Suchasni metody obliku vytrat u konteksti zarubizhnogo dosvidu [Modern methods of cost accounting in the context of foreign experience]. *Derzhava ta regiony. Ser.: Ekonomika ta pidpryjemnyctvo*. 2014. № 2. S.72-76
3. Korol'ova O. I. Oblik vytrat vyrobnyctva: problemy ta perspektyvy [Accounting of production costs: problems and prospects]. *Ekonomika ta upravlinnja na transporti*. 2015. Vypusk 1. S.79-90
4. Lepetan, I. (2014). Metody obliku vytrat: vitchyznjanij ta zarubizhnij dosvid [Cost accounting methods: domestic and foreign experience]. Retrived from http://sophus.at.ua/publ/2014_12_16_luts/sekciya_2_2014_12_16/metodi_obliku_vitrat_vitchiznjanij_ta_zarubizhnij_dosvid/75-1-0-1147
5. Pasternak, O. P. (2015). Vybir metodiv obliku vytrat osnovnoi' dijal'nosti dlja potreb upravlinnja [The choice of methods for recording the costs of core activities for management needs]. *Global'ni ta nacional'ni problemy ekonomiky*, 5, 1019-1024. Retrived from <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/207.pdf>
6. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 16 «Vytraty». [Position (standard) of accounting 16

"Expenses". Ministry Finance of Ukraine Act, 559] (1999). Retrived from <http://zakon.rada.gov.ua>.

7. Sopko, V., Gucaijluk, Z., Shhyrba, M., & Ben'ko, M. (2005). *Buhgalters'kyj oblik* [Accounting]. Ternopil : Aston.

8. Suk, L. K., & Suk, P. L. (2016). *Finansovij oblik* [Financial Accounting]. Kyi'v : Znannja.

9. Tovstopjat Ju., Chernyshova N. (2014). Metody obliku vytrat vyrobnyctva ta kal'kuljuvannja sobivartosti produkciï [Methods of accounting for production costs and calculating the cost of production]. *Podatkovyj kodeks*, 22. Retrived from <https://i.factor.ua/ukr/journals/nk/2014/november/issue-22/article-3441.html>

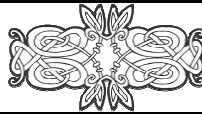
10. Farion, I. D., & Pysarenko, T.M. (2012). *Upravlins'kyj oblik* [Managerial Accounting]. Kyiv : Centr uchbovoi' literatury.

11. Shmatkovs'ka T. (2016). Al'ternatyvni varianty vyboru metodiv kal'kuljuvannja sobivartosti za stadijamy zhyttjevoho cyklu produkciï v systemi upravlinnja neoborotnymy aktyvamy pidpryjemstva na innovacijnyh zasadah. [Alternative options for selecting methods for calculating the cost of production stages in the life cycle of products in the system of management of irreversible assets of the enterprise on an innovative basis]. *Naukovyj visnyk Odes'kogo nacional'nogo ekonomichnogo universytetu*, 1, 189-203.

Received: 04.12.2017 / Review 05.12.2017 / Accepted 05.28.2017



АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ДІЯЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ



ANALYTICAL MAINTENANCE
OF BUSINESS ACTIVITY

УДК 339.138
JEL Classification L 220, Q 410

Самойленко Інна

к.е.н., доцент

кафедра менеджменту і адміністрування,

Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова

м. Харків, Україна

E-mail: samoylbox@gmail.com

СОЦІАЛЬНО-ВІДПОВІДАЛЬНИЙ МАРКЕТИНГ У ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЕНЕРГЕТИЧНОЇ ІНФРАСТРУКТУРИ

Анотація

Вступ. Через низку об'єктивних чинників актуальним постає питання щодо соціальної реструктуризації та модернізації менеджменту енергетичної інфраструктури (далі ЕІ) шляхом інтеграції у корпоративну політику підприємств ЕІ соціальних стандартів які б відповідали вимогам сучасного цивілізаційного світу, високим соціальним стандартам життя, сприяли б розвитку діяльності компаній ЕІ та мали б позитивний суспільний вплив.

Методи. Під час реалізації завдань дослідження використовувались такі методи: аналіз і синтез, індукція та дедукція (під час проведення теоретичних узагальнень та формулювання висновків); метод мікромоделювання (для логіко-економічного обґрунтування розрахункових формул оцінювання узагальненого показника якості послуг енергопостачальної компанії); системний підхід (при розкритті принципів та інструментарію відповідального маркетингу).

Результати. В роботі досліджено чинники що впливатимуть на процес захисту інтересів прав споживачів в контексті соціально-відповідального маркетингу. Розглянуто напрями щодо законодавчого закріплення стандартів якості обслуговування споживачів послуг і заходів відповідальності за їхнє недотримання. Запропоновано індикатори оцінювання узагальненого показника якості послуг енергопостачальної компанії та схему формування відповідної системи відповідальності енергопостачальної компанії за дотримання показників надійності та якості послуг як складових успіху у сфері застосування соціально-відповідального маркетингу. Окреслено основні положення щодо розробки відповідної методологічної бази й нормативних документів.

Перспективи. Визначено, що лише системна організація діяльності підприємств ЕІ з урахуванням потреб суспільства, з визначенням регуляторних функцій держави та за активної участі споживача може забезпечити певні результати. У зв'язку з цим перспективним є розгляд питання щодо встановлення мінімальних стандартів обслуговування споживачів енергопостачальними компаніями та упровадження сучасних технологій що впливають на організацію роботи зі споживачами у контексті соціально-відповідального маркетингу.

Ключові слова: соціально-відповідальний маркетинг, соціальна відповідальність, енергопостачальна компанія, споживач, система відносин, оцінка якості послуг постачальника.

Вступ.

В умовах глобалізації економічного розвитку країни вкрай важливим є питання щодо оновлення усієї соціально-економічної системи на основі забезпечення таких стандартів як відповідальність, корпоративне співтовариство, динамізм, толерантність, висока відкритість та інш.

Через низку об'єктивних чинників актуальним постає питання щодо соціальної реструктуризації та модернізації менеджменту енергетичної інфраструктури (далі ЕІ) шляхом інтеграції у корпоративну політику підприємств ЕІ соціальних стандартів які б відповідали вимогам сучасного цивілізаційного світу, високим соціальним стандартам життя, сприяли б розвитку компаній ЕІ та мали б позитивний суспільний вплив.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Численні програми, проекти, меморандуми, що спрямовані на створення умов для досягнення сталого розвитку зокрема, Міжнародний стандарт ISO 26000: 2010 «Керівництво з соціальної відповідальності» [1], Стандарти соціальної та етичної звітності серії AA 1000 (AccountAbility 1000), Міжнародний стандарт для оцінки соціальних аспектів систем менеджменту SA 8000 (Social Accountability 8000), Глобальний договір ООН в Україні (виступає транслятором Цілей Сталого Розвитку) [2], Меморандум про соціальну відповідальність бізнесу в Україні [3], «Про спільноту СВБ» [4] та ціла низка наукових досліджень [5-10] слугують на користь даної проблематики та свідчать про зацікавленість як світовою так і вітчизняною спільнотою тематикою інтегрування соціально-відповідального маркетингу у діяльність підприємств та корпоративних структур.

За даними ООН [11, с. 9] 75,8% корпоративних структур в Україні займаються реалізацією програм у сфері соціальної відповідальності. У зв'язку з цим, надзвичайно важливою є розробка нових, дієвих механізмів з питань впровадження концепції соціально-відповідального маркетингу у діяльність підприємств енергетичної інфраструктури, які б не на декларативному, а на рівні реальних справ доводили громадянам України переваги побудови громадянського суспільства, яке враховує очікування суспільства; відповідає чинному законодавству і узгоджується з міжнародними нормами поведінки. «Сучасного споживача вже не приваблює формальне декларування цінностей. Нині для споживачів важлива щира зацікавленість у вирішенні їх проблем, прагнення підприємства не тільки стати кращим, а й змінити на краще світ навколо себе. В епоху інформатизації суспільства вітчизняним підприємствам важливо предметно доводити свою приналежність до прихильників сталого розвитку» [10].

Мета.

Мета статті полягає у поглибленні теоретико-методичних засад та розробленні практичних рекомендацій щодо розвитку соціально-відповідального маркетингу у діяльності підприємств енергетичної інфраструктури.

Для досягнення поставленої мети дослідження визначено такі наукові завдання:

- визначити та проаналізувати чинники що впливатимуть на процес захисту інтересів прав споживачів в контексті соціально-відповідального маркетингу;
- розглянути напрями щодо законодавчого закріплення стандартів якості обслуговування споживачів послуг;
- запропонувати індикатори оцінювання узагальненого показника якості послуг енергопостачальної компанії та схему формування відповідної системи відповідальності енергопостачальної компанії за дотримання показників надійності та якості послуг в рамках застосування соціально-відповідального маркетингу.

Методологія дослідження.

Під час реалізації завдань дослідження використовувались такі методи: аналіз і синтез, індукція та дедукція (під час проведення теоретичних узагальнень та формулювання висновків); метод мікромоделювання (для логіко-економічного обґрунтування розрахункових формул оцінювання узагальненого показника якості послуг енергопостачальної компанії); системний підхід (при розкритті принципів та інструментарію відповідального маркетингу).

Результати.

Відмінною рисою сучасної розвинутої країни є належне задоволення потреб її громадян. Причому зростання рівня потреб життя тягне за собою зростання потреб населення, на задоволення яких спрямована діяльність господарюючих суб'єктів, в тому числі і енергетичних компаній. Задоволення потреб громадян в електроенергії здійснюється на ринку електроенергії де взаємодіють господарюючі суб'єкти (виробники і продавці) і споживачі, кожен з яких потребує відповідного захисту.

Зростання уваги до задоволення потреб споживача та інтересів суспільства потребує від компанії розробки та впровадження нових підходів до виконання її традиційних функцій, гармонізації інтересів компанії та інтересів суспільства, встановлення міцних партнерських стосунків із споживачами, якості і високих стандартів обслуговування споживачів.

«Сьогодні, енергопостачальна компанія повинна формувати нову філософію обслуговування споживачів, мірою якої стає не кількість відпущених кіловат-годин, а задоволення кінцевої потреби споживачів, які вимагають тієї чи іншої кількості електроенергії залежно від ефективності її використання і оплати» [12, с. 91].

Враховуючи вищезазначене, дотримуючись основних принципів та положень відповідального маркетингу які запропонував Патрік Байєрс (Patrick Byers) [13], спираючись на постулати Глобальної ініціативи із звітування (GRI) за визначенням якої істотними для бізнесу є ті питання та показники, що відображають значні соціальні, економічні та екологічні наслідки діяльності компаній, які можуть значною мірою вплинути на поведінку зацікавлених сторін або ж на саму компанію [14] автором роботи розглянуто напрями щодо підвищення рівня захищеності інтересів споживачів шляхом законодавчого закріплення стандартів якості обслуговування споживачів послуг і заходів відповідальності за їхнє недотримання.

Слід зазначити, що на лібералізованому ринку електроенергії захист прав споживачів здійснюється з урахуванням взаємного впливу трьох чинників:

- конкуренції на ринку, що змушує постачальників пропонувати кращі ціни і якість послуг споживачам;
- регуляторного контролю енергокомпаній для забезпечення надійності та якості електропостачання для всіх споживачів за доступними цінами;
- впливу асоціацій споживачів, які представляють і захищають інтереси споживачів, на органи регулювання та постачальників.

У зв'язку з цим регулювання якості послуг на вітчизняному ринку підприємств ЕІ може здійснюватися із застосуванням таких заходів:

- установлення вимог щодо публікування інформації про показники діяльності енергопостачальної компанії (ЕПК), що дають змогу створити зовнішній тиск і стимулювати ЕПК до вирішення питань якості;
- заходи, спрямовані на вирішення конфліктів: організація гарячих ліній з питань якості обслуговування, призначення уповноваженого з прав споживачів, участь споживачів у консультаційних або наглядових радах компаній;
- установлення мінімальних стандартів діяльності: визначення мінімальних меж із певних аспектів діяльності, порушення яких тягне накладання штрафів і зниження тарифів;
- застосування стимулювальних заходів: установлення цільових показників якості, недотримання яких тягне накладання штрафів, а перевищення – фінансову винагороду.

Відповідно до міжнародних стандартів оцінювання надійності та якості послуг ЕПК визначається за ефектом для кінцевих споживачів. ЕПК для багатьох споживачів є «єдиним вікном» в електроенергетику. Саме за якістю послуг споживач оцінює перетворення в галузі, ефективність функціонування енергетичного сектора, справедливості тарифів і нерідко роботу влади. Зважаючи на це, регулювання має спрямовуватися на ті показники якості послуг, які, по-перше, важливі для споживача, по-друге, можуть контролюватися ЕПК і, по-третє, можуть бути кількісно оцінені регулятором.

Оцінювання стосується передусім таких аспектів якості послуг, як безперервність електропостачання або надійність електропостачання (кількість і частота відключень); технічна якість (фізичні характеристики поставок електроенергії, наприклад, зміни напруги); комерційна якість (якість відносин між компаніями та споживачами, наприклад, скарги від споживачів, час відповіді на скарги споживачів тощо). Схема оцінювання узагальненого показника якості послуг ЕПК подана на рис. 1.

Зважаючи на те що індикаторами комерційної якості послуг є час і якість обслуговування споживачів, якість інформування споживачів та показники задоволеності споживачів, узагальнений показник є інтегрованим, складається з показників – індикаторів якості надаваних послуг, визначається в балах (максимально – 3 бали) і розраховується за такою формулою:

$$K_{\text{КОМ}} = K_i \times I_{\text{інф.}} + K_v \times I_{\text{відпов.}} + K_{\text{рез.}} \times I_{\text{рез.}}, \quad (1)$$

де $I_{\text{інф.}}$ – індикатор якості інформативності;

$I_{\text{відпов.}}$ – індикатор якості відповідальності;

$I_{\text{рез.}}$ – індикатор якості результативності зворотного зв'язку;

$K_i, K_v, K_{\text{рез.}}$ – вагові коефіцієнти відповідних індикаторів якості, для яких рекомендовані такі значення: $K_i = 0,1$; $K_v = 0,6$; $K_{\text{рез.}} = 0,3$.

Інформація, від яких саме показників залежать названі вище індикатори, подана на рис. 1. Значення кожного індикатора якості надаваних послуг визначається оцінкою відповідного індикатора якості як середнє арифметичне значення за всіма оцінками параметрів, що характеризують відповідний індикатор якості.

Індикатор якості інформативності $I_{\text{інф}}$ характеризує повноту, достовірність, актуальність і доступність для споживачів послуг інформації про обсяг, порядок надання й вартість надаваних послуг та визначається за такою формулою:

$$I_{\text{інф}} = \frac{1}{6} \sum_{j=1}^6 O_j^{\text{інф}}, \quad (2)$$

де $O_j^{\text{інф}}$ – значення оціночного бала j -го параметра індикатора інформативності.

Індикатор якості відповідальності $I_{\text{відпов.}}$ характеризує ступінь виконання ЕПК у встановлені терміни всіх зобов'язань щодо споживачів послуг, регламентованих відповідними документами, і визначається за такою формулою:

$$I_{\text{відпов.}} = \frac{1}{7} \sum_{j=1}^7 O_j^{\text{відпов.}}, \quad (3)$$

де $O_j^{\text{відпов.}}$ – значення оціночного бала j -го параметра індикатора виконання.

Як змінна, що впливає на значення індикатора відповідальності, виступає оцінка дотримання нормативно-правових актів за якістю електроенергії та дотримання правових норм щодо захисту персональних даних споживачів.

Індикатор якості результативності зворотного зв'язку $I_{\text{рез.}}$ характеризує наявність ефективного зворотного зв'язку зі споживачами послуг, що дає змогу в адекватні терміни вирішувати питання, що виникають у процесі діяльності, зокрема пов'язані з якістю та вартістю надаваних послуг, і визначається за такою формулою:

$$I_{\text{рез.}} = \frac{1}{5} \sum_{j=1}^5 O_j^{\text{рез.}}, \quad (4)$$

де $O_j^{\text{рез.}}$ – значення оціночного бала j -го параметра індикатора результативності зворотного зв'язку.

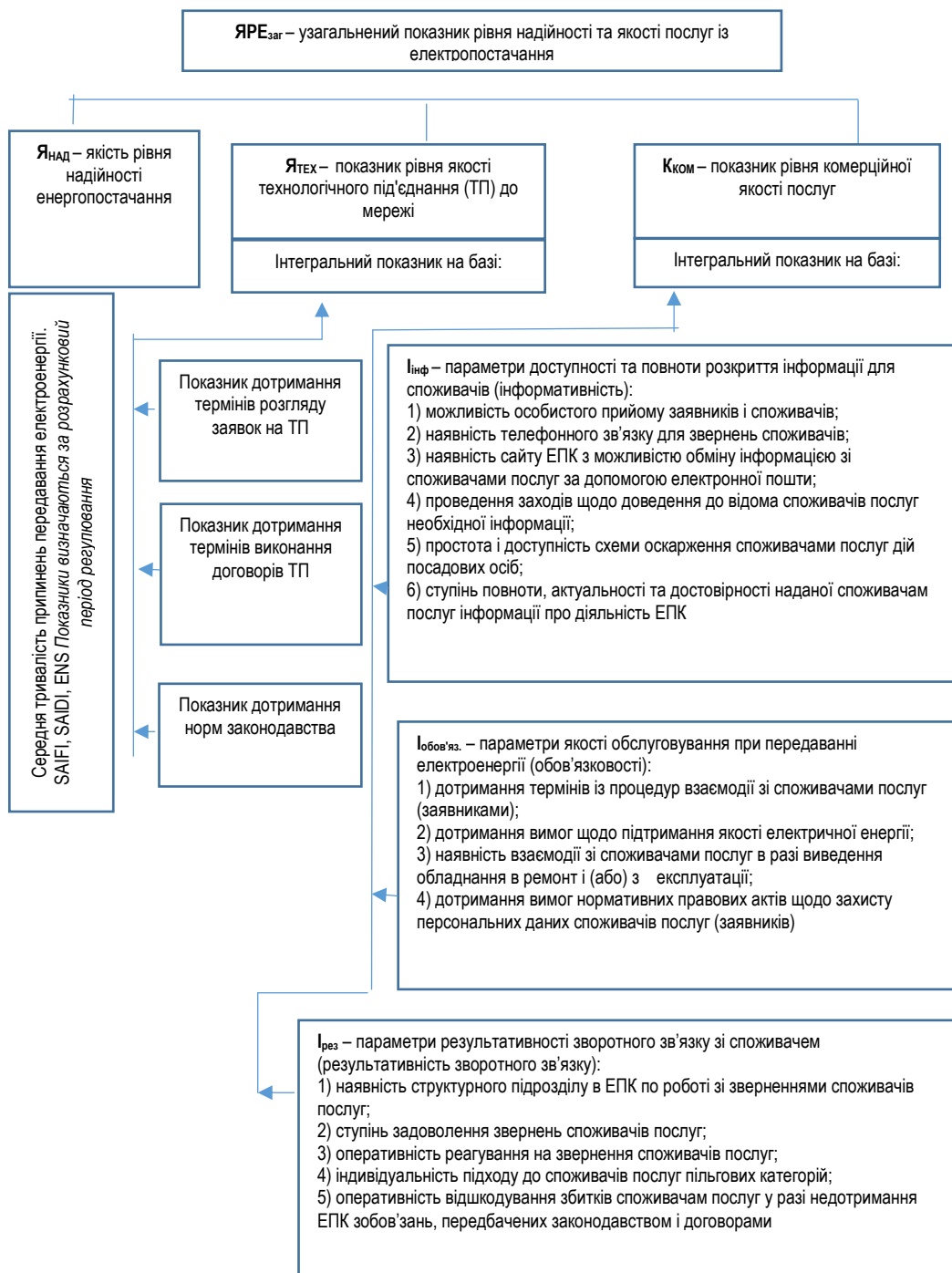


Рис. 1. Схема оцінювання узагальненого показника якості послуг ЕПК (розробка автора)

Варто зазначити, що міжнародна методика збирання даних за надійністю та якістю енергопостачання зобов'язує електромережеві компанії переносити акценти на оцінювання задоволеності споживачів якістю їхніх послуг. Отримати й параметризувати таку оцінку можна винятково через індикатор якості результативності зворотного зв'язку $I_{рез}$.

Як уже йшлося вище, для побудови достовірної й об'єктивної системи оцінювання надійності та якості послуг необхідний регулярний зворотний зв'язок зі споживачами, який можливий за умови формування системи відповідальності ЕПК за дотримання індивідуальних показників надійності та якості послуг. Формування такої системи, зі свого боку, вимагає розроблення відповідної методологічної бази й нормативних документів, зокрема Положення про відповідальність ЕПК за дотримання індивідуальних показників надійності та якості послуг. Назване Положення має регламентувати порядок установлення факту порушення індивідуальних показників надійності та якості послуг із передавання електричної енергії, порядок проведення перевірки факту порушення індивідуальних показників надійності та якості послуг з передавання електричної енергії, порядок компенсації за порушення індивідуальних показників надійності та якості послуг із передавання електричної енергії, а також регламентувати питання, пов'язані з настанням відповідальності мережевих організацій за порушення індивідуальних показників надійності та якості послуг із передавання електричної енергії. Апробація розробленого Положення передбачає проведення експерименту в одному з регіонів. Цілями проведення експерименту є такі:

- визначення ефективності застосування організаційних і технічних рішень щодо організації системи відповідальності мережевих організацій за дотримання індивідуальних показників надійності та якості послуг із передавання електричної енергії;
- визначення ефективності методів стимулювання підвищення рівня надійності та якості послуг із передавання електричної енергії;
- визначення економічно доцільного розміру компенсації за порушення індивідуальних показників надійності та якості послуг із передавання електричної енергії;
- розробка за підсумками реалізації експерименту нормативних правових актів, спрямованих на запровадження системи відповідальності мережевих організацій за дотримання індивідуальних показників надійності і якості послуг з передачі електричної енергії.

Підсумовуючи, слід зазначити, що сильною стороною упровадження соціально-відповідального маркетингу у діяльність підприємств ЕІ є гармонізація стосунків та встановлення партнерських відносин між підприємствами ЕІ, споживачами, урядовими структурами і громадськістю. Підприємства ЕІ отримують - підвищення рівня довіри споживача до діяльності компанії, її продуктів та послуг; відповідність міжнародним нормам, принципам і стандартам; довіру іноземних інвесторів та їх лояльність; поліпшення ділової репутації та іміджу компанії, забезпечення суспільної репутації; покращення енергетичної інфраструктури та поліпшення фінансових та економічних показників діяльності, отримання від зацікавлених сторін інформації, що може допомогти в удосконаленні бізнес-процесів; стабільність і стійке існування компанії у довгостроковій перспективі. До того ж, зміцнюється безпека енергетичної інфраструктури та з'являються гарантії інфраструктурного забезпечення необхідних обсягів послуг за утримання тарифу на прийнятному рівні.

Споживачі отримують – доступні, надійні, ефективні, якісні, екологічно безпечні, належним чином регульовані і соціально прийняті енергетичні послуги, а також обґрунтовану тарифну політику яка передбачає доступність електроенергії всім верствам населення.

Суспільство і держава – удосконалення та розвиток інституту захисту прав споживачів; розвиток та правове закріплення механізмів правової поведінки за законодавчими і договірними нормами та корпоративними цінностями; забезпечення соціального благополуччя, прозорості та загальнодоступності інформації про стан суб'єктів ЕІ, укріплення зв'язків суб'єктів ЕІ з громадськістю та співпрацю між ключовими учасниками процесу; забезпечення балансу інтересів споживач, суспільства і держави та їх взаємну відповідальність; стимулювання інноваційної

активності та можливості підтримки інвестиційних програм та інноваційних проектів суб'єктів ЕІ; відповідальне корпоративне управління та нові можливості до економічного, соціального та культурного розквіту країни.

Слабкою стороною є те, що соціально-відповідальний маркетинг в рамках нашого суспільства виступає більш предметом наукових досліджень та дискусій ніж нормою та регулятором суспільного життя. Крім того, на заваді відсутність законодавчого регулювання та інформаційна закритість більшості українських підприємств ЕІ для широкої громадськості (детальна інформація щодо внутрішньої та зовнішньої діяльності підприємства є закритою).

Можливостями є - переймання міжнародного досвіду з питань: Якими мають бути встановлені мінімальні стандарти обслуговування споживачів енергозбутовими компаніями? Як сучасні технології в рамках соціально-відповідального маркетингу впливають на організацію роботи зі споживачами (збирання платежів, повідомлення, організація комерційного обліку)? Які кращі міжнародні практики в обслуговуванні споживачів? Які міжнародні стандарти соціальної відповідальності та нормативно-правові акти у сфері захисту інтересів споживачів та незахищених верст населення існують.

Загрозами - на заваді успішної реалізації подібних проектів стають такі чинники як:

- відсутні стимули до підвищення якості послуг (регульовальна компанія переважно орієнтована на вимоги регульовального органу, а не на споживачів);
- відсутні механізми стимулювання ЕІ до оптимізування інвестиційної діяльності (наявна тарифна політика «витрати плюс» у сфері передавання та постачання електричної енергії неефективна, оскільки не створює стимулів для зниження операційних затрат і втрат енергокомпаній, не формує інвестиційної привабливості галузі, не стимулює розвиток економіки та соціальної сфери. Слід зазначити, що обґрунтована тарифна політика передбачає доступність електроенергії всім верствам населення і є гарантом для населення.);
- відсутні інструменти інституціонального характеру (відсутність органу, який міг би запроваджувати механізми громадського контролю за участю споживачів).

Висновки і перспективи.

1. Досліджено та проаналізовано чинники що впливатимуть на процес захисту інтересів прав споживачів в контексті соціально-відповідального маркетингу. Доведено, із метою забезпечення інтересів споживачів, підвищення рівня корпоративної свідомості підприємств ЕІ та розвитку соціально-орієнтованої системи енергетичної інфраструктури до переліку стратегічних пріоритетів потрібно додати такі ключові аспекти, як підвищення надійності електропостачання та забезпечення якості надаваних послуг з переходом до світових стандартів. Невід'ємною частиною реалізації зазначених заходів є побудова на підставі міжнародних стандартів системи достовірного вимірювання й контролю надійності та якості послуг, а також збільшення відповідальності менеджменту мережевих організацій за їхнє недотримання.

2. Запропоновано індикатори оцінювання узагальненого показника якості послуг енергопостачальної компанії та схему формування відповідної системи відповідальності енергопостачальної компанії за дотримання показників надійності та якості послуг як складових успіху у сфері застосування соціально-відповідального маркетингу. Обґрунтовано, що підвищення якості обслуговування споживачів передбачає налагодження системи: оцінювання якості обслуговування; обліку показників, що характеризують якість обслуговування споживачів; запровадження єдиних стандартів обслуговування споживачів; організацію періодичних досліджень задоволеності споживачів рівнем обслуговування та якістю послуг ЕПК. Наголошено - результати оцінювання якості обслуговування споживачів мають бути публічними і враховуватися під час регулювання ЕПК. Крім того, на рівні регулятора необхідно прийняти методологію порівняння ЕПК за відповідними показниками.

Для забезпечення зростання рівня добробуту громадян, розвитку ринку енергетичної

інфраструктури з урахуванням потреб суспільства і підвищення його якості в результаті сталого економічного розвитку, удосконалення системи відносин між основними учасниками процесу на ринку енергетичної інфраструктури представляється доцільним дослідження таких ключових питань як: ознайомлення з реальними практиками застосування соціально-відповідального маркетингу у державах на які орієнтується Україна в процесі євроінтеграції та перспективами його розвитку на теренах України; ознайомлення як з міжнародними угодами, так і з національним законодавством щодо відповідальної маркетингової діяльності компанії; ознайомлення з методами правильного роз'яснення споживачеві принципів відповідального маркетингу та в загальні дослідження, що стосуються терміну «відповідальний маркетинг».

Поетапне впровадження соціально-відповідального маркетингу у діяльність підприємств ЕІ може стати джерелом потужного зростання в енергосекторі та значно підвищити рівень добробуту споживача.

Список використаних джерел

1. ISO 26 000: 2010. URL : http://znaimo.com.ua/ISO_26000 (дата звернення 28.01.2017).
2. Глобальний договір ООН. URL: <http://www.globalcompact.org.ua/ua/about/inukraine> (дата звернення 22.01.2017).
3. Зінченко А.Г., Саприкіна М.А. Корпоративна соціальна відповідальність 2005-2010: стан та перспективи розвитку. Київ: Вид-во «Фарбований лист», 2010. 56 с.
4. Про спільноту СВБ. URL: <http://svb.ua/about> (дата звернення 18.02.2017).
5. Всесвітня бізнесова рада із сталого розвитку (WBCSD – World Business Council for Sustainable Development) / URL: <http://www.wbcsd.org>. (дата звернення 12.01.2017).
6. Соціальна відповідальність бізнесу: розуміння та впровадження. URL: http://www.un.org.ua/files/Concept_Paper.pdf. (дата звернення 28.01.2017).
7. Chatterji, A., Levine, D. How Well Do Social Ratings Actually Measure Corporate Social Responsibility? URL: <http://www.hbs.edu/faculty/Publication%20Files/07-051.pdf> (дата звернення 28.02.2017).
8. CSR indices worldwide. URL: http://www.odpowiedzialni.gpw.pl/csr_indices_worldwide (дата звернення 02.03.2017).
9. Socially-Responsible Investing. URL: http://www.odpowiedzialni.gpw.pl/socially_responsible_investing (дата звернення 08.03.2017).
10. Відповідальний маркетинг. Гайд для компаній. Київ: Видавничий дім «АДЕ Ф-Україна», 2012 40 с.
11. Лазоренко О., Колишко Р. Посібник із КСВ. Базова інформація з корпоративної соціальної відповідальності. Надра Банк: брошура. Київ: Енергія, 2008. 96 с.
12. Крикавський Є., Косар Н., Мороз Л. Маркетинг енергозабезпечення: Монографія. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2001. 196 с.
13. Patrick Byers – The Responsible Marketing Blog. URL: <http://responsiblemarketing.com/blog/about-patrick-byers> (дата звернення 28.03.2017).
14. GRI Implementation manual, 2015. URL: <https://www.globalreporting.org> (дата звернення 22.03.2017).

Статтю отримано: 12.04.2017 / Рецензування 19.05.2017 / Прийнято до друку: 22.05.2017

Inna Samoylenko

Ph.D. (in Economics), Associate Professor
Department of Management and Administration
O.M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv
Kharkiv, Ukraine
E-mail: samoylbox@gmail.com

SOCIALLY RESPONSIBLE MARKETING FOR ENERGY INFRASTRUCTURE ENTERPRISES

Abstract

Introduction. Because of a number of objective factors there is an important question for social restructuring and modernization of energy infrastructure management (hereinafter EI) through the integration into EI corporate policy social standards that meet the requirements of the modern civilized world, high social standards of living, would contribute to the development of the EI companies and would have a positive social impact.

The aim of the article is to deepen the theoretical and methodological foundations and to generate practical recommendations for the development of socially responsible marketing for energy infrastructure enterprises activities.

Methods. The following methods are used during the implementation of tasks: analysis and synthesis, induction and deduction (for theoretical generalizations and making conclusions); micro modeling method (for logical and economic foundations of formulas for power supply company service quality indicator calculation); system approach (to disclose the principles and tools of responsible marketing).

Results. The factors that affect the process of consumers rights protection in the context of socially responsible marketing are analyzed. The directions for legislative consolidation of customer service quality standards and responsibility for their violations are considered. The evaluation indicators for generalized index of energy supply company services quality as well as scheme for the formation of energy supply company responsibility for reliability and quality of its services as components of socially responsible marketing success are suggested. The basic provisions for appropriate methodological framework and regulations establishment are outlined.

Discussion. It is determined that only the systematic organization of EI enterprises activities considering the society needs and with definition of the state regulatory functions as well as the active consumers participation can guarantee some results. In this regard, consideration of both establishing the minimum standards for energy supply companies customer service and introduction of modern technologies that influence the organization of work with consumers in the context of socially responsible marketing has real perspective.

Keywords: social and responsible marketing, social responsibility, energysupplying company, consumer, relation system, estimation of the supplier services quality.

References

1. ISO 26 000: 2010 Retrieved from http://znaimo.com.ua/ISO_26000
2. Global'nyj dogovir OON [The United Nations Global Compact]. Retrieved from <http://www.globalcompact.org.ua/ua/about/inukraine>
3. Zinchenko, A.G., Saprykina, M.A. (2010). *Korporatyvna social'na vidpovidal'nist' 2005-2010: stan ta perspektyvy rozvytku* [Corporate Social Responsibility 2005-2010: status and prospects of development]. Kyiv : Vyd-vo «Farbovanyj lyst».
4. Pro spil'notu SVB [About the GSS community]. Retrieved from <http://svb.ua/about>
5. Vsesvitnja biznesova rada iz stalogo rozvytku [WBCSD – World Business Council for Sustainable Development]. Retrieved from <http://www.wbcsd.org>.
6. Social'na vidpovidal'nist' biznesu: rozuminnja ta vprovadzhennja [Social responsibility of business: understanding and implementation]. Retrieved from http://www.un.org.ua/files/Concept_Paper.pdf.
7. Chatterji, A., Levine, D. & How Well Do Social Ratings Actually Measure Corporate Social Responsibility? Retrieved from <http://www.hbs.edu/faculty/Publication%20Files/07-051.pdf>
8. CSR indices worldwide. Retrieved from http://www.odpowiedzialni.gpw.pl/csr_indices_worldwide
9. Socially-Responsible Investing. Retrieved from http://www.odpowiedzialni.gpw.pl/socially_responsible_investing
10. *Vidpovidal'nyj marketyng. Gajd dlja kompanij* [Responsible marketing. Hyde for companies]. (2012). Kyiv : ADE F-Ukrai'na.
11. Lazorenko, O., & Kolyshko, R. (2008). *Posibnyk iz KSV. Bazova informacija z korporatyvnoi' social'noi' vidpovidal'nosti* [CSR Guidance. Basic Information on Corporate Social Responsibility] Kyiv : Energija.
12. Krykav's'kyj, Je., Kosar, N., & Moroz, L. (2001). *Marketyng energozabezpechennja: Monografija* [Marketing of energy supply]. Lviv : L'viv's'ka politehnika.
13. Patrick Byers – The Responsible Marketing Blog. Retrieved from: <http://responsiblemarketing.com/blog/about-patrick-byers>.
14. GRI Implementation manual, 2015. Retrieved from <https://www.globalreporting.org>

Received: 04.12.2017 / Review 05.19.2017 / Accepted 05.22.2017

УДК 658.153.014.1

JEL Classification: G30, G32

Спільник Ірина

к.е.н., доцент

кафедра обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу

Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль, Україна

E-mail: ispilnyk@yahoo.com

Загородна Ольга

к.е.н., доцент

кафедра аудиту, ревізії та аналізу

Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль, Україна

E-mail: olga1966r@gmail.com

ГРОШОВІ ПОТОКИ ПІДПРИЄМСТВА: КОМПЛЕКСНИЙ АНАЛІЗ ЗА ДАНИМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Анотація

Вступ. Результати аналізу Звіту про рух грошових коштів підприємства мають неоціненне значення як для зовнішніх користувачів (власники, інвестори, кредитори, партнери), оскільки є підставою для обґрунтування інвестиційних і фінансових рішень, свідченням надійності ділового партнерства, так і для самого керівництва підприємства при оцінці рівня ефективності його господарювання, підтвердження або спростування доцільності обраних стратегій і тактики фінансового управління.

Методи. Застосовано діалектичний метод пізнання, комплексний системний підхід до розгляду об'єкта дослідження, спеціальні (горизонтальний, вертикальний, коефіцієнтний, факторний) прийоми аналізу та абстрактно-логічний метод для теоретичних узагальнень і формулювання висновків

Результати. Розроблено та апробовано методику комплексного аналізу грошових потоків за даними фінансової звітності підприємства. Наведено економічну інтерпретацію одержаних результатів проведеного аналізу.

Перспективи. Застосування запропонованої методики аналізу грошових потоків доречно при здійсненні оцінки фінансового стану різними суб'єктами і суттєво сприяє підвищенню рівня поінформованості користувачів фінансової звітності у процесі прийняття ними рішень.

Ключові слова: грошові кошти; грошові потоки; чистий грошовий потік; фінансове управління; фінансовий аналіз; суб'єкти аналізу; фінансова звітність; Звіт про рух грошових коштів; операційна діяльність; інвестиційна діяльність, фінансова діяльність.

Вступ.

Потік грошових коштів, який називають «киснем» бізнесу, має вирішальне значення для успішного господарювання, є визначальним фактором провадження будь-якого бізнесу, рушієм щоденної діяльності, засобом розширеного відтворення і забезпечення платіжної спроможності підприємства.

Водночас складність і нестабільність умов функціонування підприємств, недостатній рівень управління їх грошовими потоками, у тому числі внаслідок недооцінювання аналізу грошових коштів, як в теоретичному, так і в прикладному аспектах, призводять до незбалансованості грошових потоків, надмірної тривалості фінансового циклу, недоодержання фінансових результатів, необґрунтованого використання позикових коштів, обмеженості у використанні фінансових інструментів і застосування новітніх технологій тощо.

Враховуючи такі обставини, проблема удосконалення аналізу грошових потоків підприємства задля грамотного управління ними, подолання обмеженості підприємства щодо

операційної діяльності та його інвестиційних можливостей через дефіцитність коштів, забезпечення досягнення тактичних і стратегічних цілей [4] залишається відкритою та актуальною. У той же час результати такого аналізу мають неоціненне значення для зовнішніх користувачів фінансової звітності при вирішенні питання щодо інвестування або кредитування його діяльності та надійності ділового партнерства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням аналізу грошових потоків підприємства присвячено праці таких зарубіжних учених як Л. А. Бернстайн, Е. А. Хелферт, К. Уолш, В.В. Ковальов, Г. В. Савицька, певний внесок у дослідження проблеми належить і вітчизняним науковцям, серед яких: І. О. Бланк, М. Г. Чумаченко, Є. В. Мних, І. М. Парасій-Вергуненко, С.І. Шкарабан, Р. В. Федорович, В. М. Серединська, І. Д. Лазаришина та багатьом іншим. Наукові здобутки у цій царині сформували ґрунтовну методологічну базу аналізу та управління грошовими потоками. У той же час, у розробках попередніх дослідників значну увагу зосереджено на питаннях організації грошових потоків, змісту звіту про рух грошових коштів, особливостях прямого і непрямого методів формування інформації у ньому і досить часто методика аналізу має фрагментарний характер, викладена у неформалізованій, вербальній формі. Тому вважаємо своєчасним та необхідним розроблення методики комплексного аналізу руху грошових коштів та її апробацію на реальних даних, наведених у фінансовій звітності підприємства.

Мета.

Метою статті є розробка комплексного аналізу грошових потоків підприємства за даними фінансової звітності.

Для реалізації поставленої мети, висуваються такі завдання:

- висвітлити значимість, мету, завдання та джерела даних аналізу грошових коштів;
- розкрити на реальних даних порядок проведення комплексного (порівняльний, вертикальний, горизонтальний, факторний, коефіцієнтний) аналізу грошових потоків підприємства;
- запропонувати шляхи вирішення окремих організаційних, методичних та інформаційних аспектів аналізу грошових потоків підприємства відповідно до змісту чинної фінансової звітності підприємства.

Методологію дослідження складають загальнонаукові методи пізнання та спеціальні, зокрема, економіко-статистичні методи (порівняння, групування, табличний, графічний, стандартизації показників досліджуваних явищ), економіко-логічні прийоми (елімінування, вертикального, горизонтального, коефіцієнтного аналізу), які забезпечили розв'язання поставлених завдань з обраного напрямку дослідження.

Результати.

Необхідною умовою започаткування та успішного функціонування будь-якого бізнесу є наявність певного обсягу грошових засобів. Підчас виробничої діяльності капітал постійно здійснює кругообіг: грошова форма – виробнича – товарна – грошова, а отже грошові кошти постійно витрачаються і надходять, що називають грошовим потоком. Від того, наскільки узгоджені між собою за обсягом і часом види грошових потоків значною мірою залежить фінансова стійкість та поступальний характер економічного розвитку підприємства [7].

За роллю у господарському процесі грошовий потік чи не важливіший за прибуток. На підтвердження цього факту за даними Американської адміністрації малого бізнесу наведемо такі аргументи:

1. Нестача фінансових ресурсів є причиною № 2, через яку малий бізнес зазнає краху, оскільки з 2008 року 43% підприємств малого бізнесу потребують фінансових ресурсів, проте не можуть одержати їх від банків.

2. 68,9 % власників бізнесу побоюються втратити його через можливий брак доступу до

грошових коштів.

3. 58,2 % підприємців ідентифікують затримку у платежах покупців як найбільший виклик в управлінні грошовими потоками бізнесу.

4. 37,5 % керівників вищої ланки вважають грошовий потік найскладнішим аспектом діяльності підприємства [1].

Для більшості вітчизняних підприємств проблема дефіциту грошових коштів є не менш актуальною. Це зумовлено як внутрішніми (втрата споживачів, недоліки щодо якості та асортименту продукції, слабе фінансове планування, неналежна структура фінансових служб, недосконалість управлінського обліку, і як наслідок, - втрата контролю над витратами, низька кваліфікація кадрів тощо), так і зовнішніми (затримки платежів, негрошові форми розрахунків, загострення конкуренції, удорожчання енергоносіїв, втрати від експорту через нестабільний обмінний курс, тиск податкового законодавства, висока вартість позикових коштів, інфляційний вплив та ін.), причинами [8].

Потреба в створенні ефективної системи управління грошовими потоками підприємства є незаперечною. Менеджмент підприємства повинен уберегти гроші від інфляції, забезпечити нормальну поточну діяльність, підтримати репутацію підприємства як надійного фінансового партнера. Від його якості та ефективності залежить не тільки стійкість підприємства на конкретний період часу, а й можливість подальшого розвитку, досягнення фінансового успіху на довгострокову перспективу.

Аналіз руху грошових коштів є необхідною умовою ефективного управління грошовими потоками, які забезпечують фінансово-господарську діяльність підприємства. Адже незбалансованість у часі надходжень і виплат грошових засобів може загрожувати нормальному протіканню бізнес-процесів і спричинити неплатоспроможність навіть для тих підприємств, які успішно здійснюють діяльність і генерують достатню суму прибутку [3].

Результати аналізу Звіту про рух грошових коштів підприємства мають неоціненне значення для як для зовнішніх користувачів (власники, інвестори, кредитори, партнери), але й для самого керівництва, оскільки є свідченням рівня ефективності господарювання, підтвердженням або спростуванням доцільності обраних підприємством стратегії і тактики фінансового управління.

На користь важливості такого аналізу свідчить сам факт введення Звіту про рух грошових коштів як самостійної форми до обов'язкового переліку комплексу фінансової звітності підприємства. Однак, на нашу думку, значення аналізу важливої інформації, наведеної у цій формі, є недооціненим, про що свідчить недостатність розроблення проблеми та висвітлення її у фаховій та навчальній літературі. На думку ряду авторів, аналіз грошових потоків не має самостійного значення, а лише «суттєво доповнює методику оцінки ліквідності та платоспроможності і дає можливість більш об'єктивно оцінити фінансове благополуччя підприємства».

У міжнародній практиці фінансового менеджменту вважається, що ця звітність є першоосновою для відповіді на питання: «Як підприємство заробляє кошти і куди витрачає?» [2].

Метою аналізу грошових потоків підприємства є оцінка здатності підприємства генерувати грошові кошти в розмірі і в строки, необхідні для здійснення планових витрат, сприяння ефективному управлінню грошовими потоками підприємства, що дозволить:

- 1) забезпечити фінансову незалежність підприємства;
- 2) підвищити ефективність операційної та інших видів діяльності;
- 3) забезпечити прискорення оборотності капіталу;
- 4) оптимізувати потребу в залученому капіталі;
- 5) знизити ризик неплатоспроможності.

Аналіз грошових потоків проводиться за підприємством у цілому, а також у розрізі основних видів господарської діяльності [5].

Основні завдання аналізу грошових потоків:

- оцінка стану грошових коштів та грошового потоку за показниками їх обсягів, структури та динаміки загалом і у розрізі видів діяльності підприємства;
- з'ясування структури джерел надходжень грошових коштів;

- вивчення структури напрямів витрачання грошових коштів;
- дослідження взаємозв'язку динаміки показників діяльності та грошових коштів;
- виявлення рівня достатності грошових коштів, необхідних для нормального функціонування підприємства;
- вивчення факторів, що зумовили вплив на зміну залишків і обсяги руху грошових коштів;
- визначення ефективності їх використання загалом і за результатами операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;
- прогнозування надходження і витрачання грошових коштів за обсягом і в часі для забезпечення поточної і перспективної здатності підприємства виконувати свої обов'язки щодо розрахунків з контрагентами, виплати дивідендів та інших платежів;
- виявлення потреби в додатковому залученні грошових коштів;
- з'ясування причин відмінностей між чистими доходами підприємства та пов'язаними з ними надходженнями і платежами тощо.

Таким чином, грошові потоки підприємства є багатокомпонентним об'єктом аналізу.

Основними джерелами даних для аналізу є "Звіт про рух грошових коштів", "Баланс (Звіт про фінансовий стан)", "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)" [9]. Оскільки більшість вітчизняних підприємств складає фінансову звітність за міжнародними стандартами із застосуванням прямого методу подання інформації про рух грошових коштів за всіма видами діяльності, то це і зумовило особливості побудови запропонованої методики аналізу.

Розпочати аналіз грошових потоків доцільно із загальної оцінки динаміки залишків грошових коштів та чистого руху грошових коштів за ряд періодів, що дає змогу оцінити тенденції та закономірності як їх зміни, так і рівня абсолютної ліквідності підприємства. Для цього скористаємося таблицею наступної форми (Табл. 1.)

Як показують дані Таблиці 1, залишок грошових коштів на кінець 2015 р. у порівнянні з 2014 р. зріс на 2 111 тис. грн., або на 549,74 %. Така динаміка свідчить, що у 2015 році підприємство підвищило рівень своєї абсолютної платоспроможності. На кінець 2016 року у порівнянні з 2015 роком залишок грошових коштів дещо знизився, а саме на 1 386 тис. грн., або на 55,55%.

Таблиця 1.

Динаміка залишків грошових коштів та чистого грошового потоку підприємства за 2014 – 2016 рр.

(тис. грн.)

Показники	2014 р.	2015 р.	2016 р.	Абсолютна динаміка		Відносна динаміка	
				2015-2014	2016-2015	2015-2014	2016-2015
Залишок грошових коштів на кінець року	384	2 495	1 109	2 111	- 1386	549,74	-55,55
Чистий рух за звітний період	- 160	2 123	-2 195	2 283	- 4318	- 1426,87	- 203,39

Що стосується динаміки чистого руху коштів за аналізовані періоди (рис. 1.), то відсутня чітко виражена тенденція. Так, підприємство у 2014 році отримало у результаті господарської діяльності (всіх видів) від'ємне значення чистого руху грошових коштів. У 2015 році чистий грошових коштів позитивний – 2 123 тис. грн., а вже у 2016 році знову від'ємне значення чистого руху грошових коштів 2 195 тис. грн., що навіть перевищило минулорічне позитивне значення чистого руху коштів.

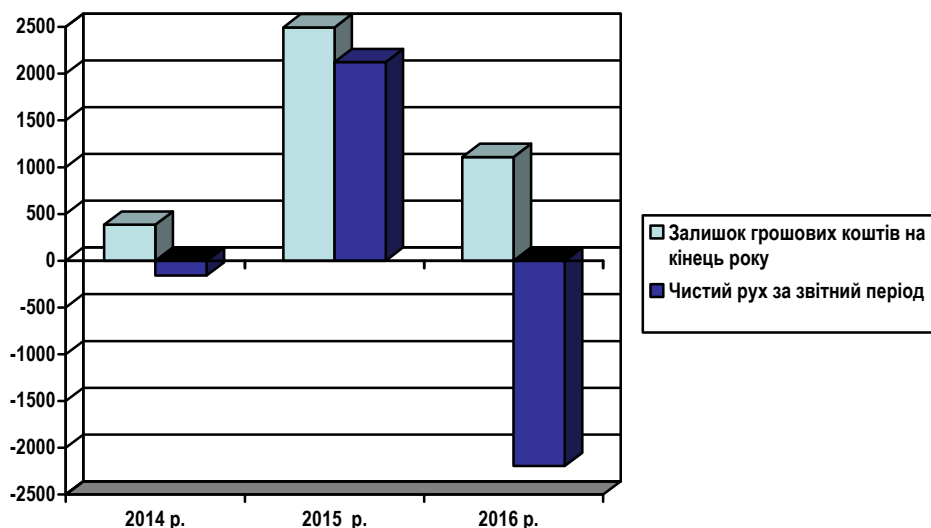


Рис. 1. Залишки грошових коштів та чистий грошовий потік підприємства, (тис. грн.)

У процесі аналітичного дослідження доцільно зіставити темпи росту активів, обсягу реалізації продукції та фінансових результатів підприємства з темпами росту позитивного грошового потоку (табл. 2., рис. 2). Перевищення темпів приросту останнього є ознакою підвищення рентабельності грошового потоку.

Таблиця 2.

Динаміка основних показників підприємства

(тис. грн.)

Показники	2015 р.	2016 р.	Темп росту
Додатний грошовий потік	70 749	115 200	162,83
Середньорічна вартість активів підприємства	51 916	54 805	105,57
Дохід (виручка) від реалізації продукції	45 484	73 145	160,81
Валовий прибуток	17 019	23 726	139,41
Прибуток від операційної діяльності	75	2 139	2 852,00
Фінансовий результат до оподаткування	86	2 573	2 991,86
Чистий прибуток	86	2 271	2 640,69

Оцінка динаміки показників, наведених у таблиці 2. та на рис. 2., дозволяє стверджувати, що темпи зростання додатного грошового потоку підприємства (162,83 %) є вищими від темпів зростання активів (105,57 %), темпів росту доходу від реалізації продукції (160,81 %) і темпів зміни валового прибутку (139,41 %).

Прибуток від операційної діяльності і чистий фінансовий результат зростали у 2016 р. у порівнянні з 2015 р. вищими темпами, ніж додатний грошовий потік. Таким чином, рентабельність грошового потоку протягом аналізованого періоду зростає.

Для аналізу грошового потоку за даними річного звіту підприємства можна використати аналітичну таблицю 3. Як видно із наведених у таблиці даних, грошові кошти підприємства на кінець 2016 року зменшилися в порівнянні із сумою на початок року на 1 386 тис. грн., або на 55,55 %, тоді як за попередній рік внаслідок фінансово-господарської діяльності залишок грошових коштів навпаки зріс на 2 111 тис. грн, або у 6,5 рази.

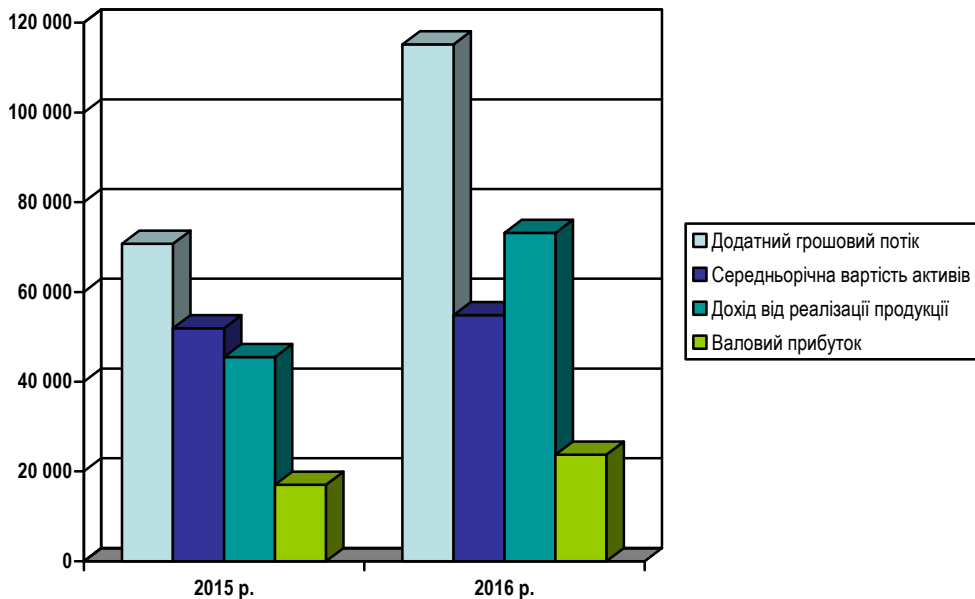


Рис. 2. Основні показники підприємства, (тис. грн.)

Результатом чистого руху коштів за 2016 р. є витрачання грошових коштів у сумі 2 195 тис. грн, у той час, коли у 2015 р. мало місце надходження 2 123 тис. грн. Таким чином абсолютна зміна цього показника свідчить про його зниження на 4 318 тис. грн., тобто у 1,03 рази ($- 2\,195 : 2\,123$).

Таблиця 3

Грошові кошти підприємства за 2015 -2016 рр.

(тис. грн)

Показники	2015 р.		2016 р.		Відхилення	
	надходження “+”	видаток “-”	надходження “+”	видаток “-”	у сумі	у %
1.Залишок грошових коштів на початок року (р. 3405)	384	X	2 495	X	2 111	549,74
2.Чистий рух коштів від операційної діяльності (р.3195)	2 966		23 735		20 769	700,24
3.Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності (р.3295)	92			23 708	-23800	25 869,57
4. Чистий рух коштів від фінансової діяльності (р.3395)		935		2 222	- 1287	137,65
5. Чистий рух коштів за звітний період ($\pm 2 \pm 3 \pm 4$) (р.3400)	2 123			2 195	- 4318	- 203,39
6.Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів (р.3410)		12	809		821	- 6841,67
7.Залишок грошових коштів на кінець року ($1 \pm 5 \pm 6$) (р.3415)	2 495	X	1 109	X	-1 386	-55,55

І хоча чистий позитивний рух грошових коштів від операційної діяльності у звітному році в порівнянні з попереднім зріс на 20 769 тис. грн., або у 8 разів, мало місце суттєве збільшення відтоку, пов'язаного з інвестиційною діяльністю на 23 800 тис. грн., що у 258 разів перевершувало надходження у попередньому році, а за фінансовою діяльністю витрачання звітного року перевищило минулорічне на 1 287 тис. грн., або на 137,65 %. Така динаміка грошових потоків свідчить про недостатність надходжень від інвестиційної та фінансової діяльності, тобто розвиток цих видів діяльності поки що повністю забезпечується за рахунок основної (операційної) діяльності.

Недостатність надходжень грошових засобів для покриття потреб підприємства зумовлює їх дефіцит. У процесі аналізу розробляються заходи щодо збалансування обсягів, синхронізації позитивного і негативного грошових потоків підприємства у часі та зростання чистого грошового потоку [11].

На діяльності підприємства негативним чином позначається як надлишковий, так і дефіцитний характер чистого грошового потоку.

Дефіцитний грошовий потік призводить до зниження абсолютної платоспроможності підприємства, несвоєчасного погашення ним кредиторської заборгованості перед постачальниками за отримані матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги, бюджетом тощо за всіма видами, спричиняє затримки у виплаті заробітної плати, а відтак - до зниження продуктивності праці, сплати штрафних санкцій за недотримання термінів оплати і т.п.

Надлишкове зростання грошових засобів загрожує їх знеціненням через вплив інфляційних процесів, свідчить про недостатній рівень гнучкості інвестиційно-фінансового менеджменту підприємства [12].

Здійснено оцінку динаміки і структури грошового потоку підприємства за даними його фінансової звітності (табл. 4.).

Як свідчать дані Таблиці 4, обсяг додатного грошового потоку підприємства у 2016 році порівняно з 2015 роком зріс на 44 451 тис. грн., або на 62,83 % і становить 115 200 тис. грн.

Таблиця 4

Динаміка і структура грошового потоку підприємства

(тис. грн.)

Показники	2015 р.		2016 р.		Динаміка		
	сума	частка, %	сума	частка, %	абсолютна	відносна, %	частки, %
Всього додатного грошового потоку, в т. ч.:	70 749	100,00	115 200	100,00	44 451	62,83	-
Від операційної діяльності	66 781	94,40	108 988	94,61	42 207	63,21	0,21
Від інвестиційної діяльності	241	0,34	-	-	-241	-	-0,34
Від фінансової діяльності	3 727	5,26	6 212	5,39	2 485	66,68	0,13
Всього від'ємного грошового потоку, в т. ч.:	68 626	100,00	117 395	100,00	48 769	71,06	-
Від операційної діяльності	63 815	92,99	85 253	72,62	21 438	33,59	-20,37
Від інвестиційної діяльності	149	0,22	23 708	20,20	23 559	15 811	19,98
Від фінансової діяльності	4 662	6,79	8 434	7,18	3 772	80,91	0,39

Структуру додатного грошового потоку підприємства проілюструємо рис. 3.

Найбільшу питому вагу в складі додатного грошового потоку підприємства в цілому займають надходження від операційної діяльності, частка яких в 2016 році склала 94,61 %, або на 0,21 % більше від рівня попереднього року, що свідчить про пріоритетність цього виду грошового потоку на підприємстві. Надходження від операційної діяльності зросли на 42 207 тис. грн., або на 63,21%.

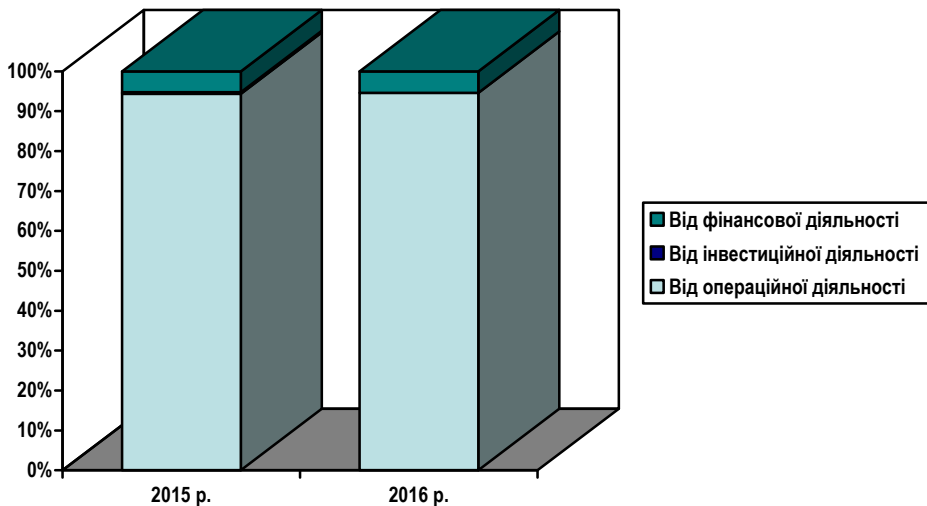


Рис. 3. Структура додатного грошового потоку підприємства, %

У 2016 році зовсім не спостерігалось надходжень від інвестиційної діяльності, у той час як у 2015 році мали місце такі надходження у сумі 241 тис. грн., а їх частка в додатному грошовому потоці складала лише 0,34 %.

На відміну від операційного грошового потоку грошовий потік від інвестиційної діяльності суб'єкта господарювання не розглядається як основне джерело формування його потреби у коштах, оскільки має переважно обслуговуючий характер відносно передбаченої статутними документами основної діяльності. Абсолютна величина інвестиційного грошового потоку здебільшого має від'ємне значення, оскільки доходи від інвестиційної діяльності, як правило, не перекривають потреби підприємства в інвестиційному капіталі, насамперед, потреби на фінансування реальних інвестицій [8]. Таку ситуацію ми спостерігаємо на аналізованому підприємстві.

Надходження від фінансової діяльності за аналізований період зросли на 2 485 тис. грн., або на 66,68 % ; їх частка в додатному грошовому потоці зросла на 0,13 %.

Впродовж 2016 року витрачання коштів переважало над їх надходженням. Так від'ємний грошовий потік у цьому періоді збільшився на 48 769 тис. грн., або на 71,06 % і становить 117 395 тис. грн. Темпи приросту від'ємного грошового потоку на аналізованому підприємстві перевищують темпи приросту додатного, що може викликати занепокоєння.

У структурі витрачання коштів (Рис. 4.) провідна роль належить обслуговуванню операційної діяльності, витрачання на потреби якої зросло на 21 438 тис. грн., або на 33,59 %. Однак, частка цього напрямку витрачання грошових коштів у його загальному обсязі знизилася на 20,37%.

Значно зросло у 2016 році витрачання грошових коштів підприємства на інвестиційні потреби. Сума від'ємного грошового потоку у порівнянні з попереднім роком при цьому збільшилася на 23 559 тис. грн., або у 159 разів, а його частка у структурі від'ємного грошового потоку зросла до 20,20 %. Це свідчить про поживлення інвестиційної активності підприємства.

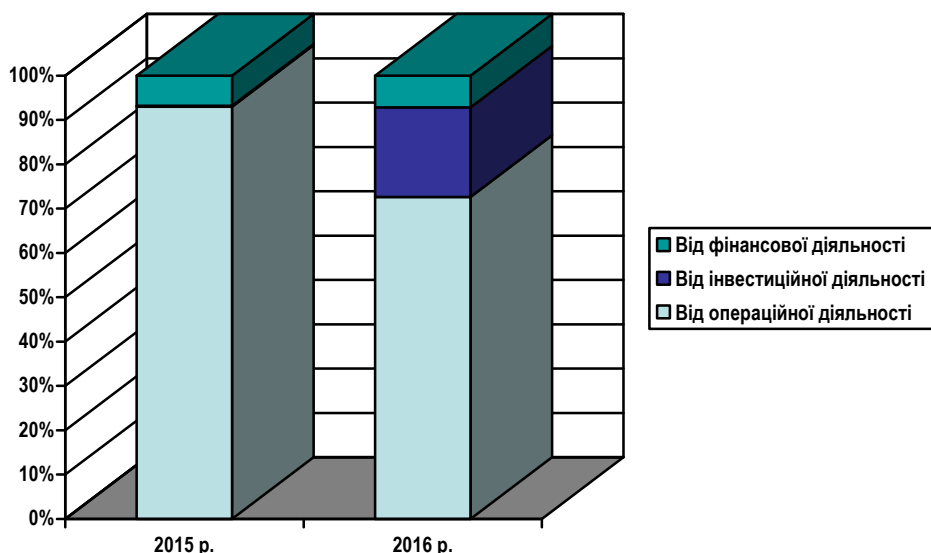


Рис. 4. Структура витратного грошового потоку підприємства, (%).

Витрачання коштів на фінансові потреби підприємства також зросло на 3 772 тис. грн., або на 80,91 %, а його частка у загальній структурі витрачання збільшилася на 0,39 %.

Найбільшу частку у від'ємному грошовому потоці підприємства займає витрачання, пов'язане з операційною діяльністю (близько 70%), а найменшу – з фінансовою (близько 7%).

Важливою кількісною характеристикою діяльності підприємства є результат оцінювання обсягу грошового потоку, що генерується в рамках операційної діяльності, – операційний грошовий потік. Абсолютна величина операційного грошового потоку є важливим показником для розрахунку як чистого грошового потоку суб'єкта господарювання, так і більшості фінансових показників та коефіцієнтів, що використовуються в управлінні грошовими потоками. Здійснимо детальний аналіз надходжень і витрачання підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю у таблиці 5.

Як свідчать результати розрахунків, мають місце деякі зрушення у грошових надходженнях від операційної діяльності. Як і у попередньому році, так і звітному періоді визначальну частку у грошових надходженнях від операційної діяльності становлять саме надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Обсяг грошового потоку від цього виду надходжень за абсолютною сумою зріс на 27 574 тис. грн., або на 50,25%, що свідчить про достатньо високу якість додатного грошового потоку від операційної діяльності. Однак, його частка у сукупних надходженнях знизилася на 6,52 %.

Водночас, спостерігаємо суттєву динаміку за позицією «Інші надходження», які у сумі зросли на 14 360 тис. грн., або на 150,65 %, а їх частка у структурі надходжень також збільшилася на 7,65%.

Також у порівнянні з 2015 р. має місце зростання відсотків за коштами на рахунках у банківських установах на 495 тис. грн., або майже у 63 рази, а їх частка збільшилася у додатному потоці 0,45 %.

У той же час зменшилися надходження від операційної оренди активів. Так, якщо у 2015 році обсяг таких надходжень сягав 1 997 тис. грн. і у структурі надходжень вони становили майже 3 %, то у 2015 році підприємство одержало від оренди майна лише 1 689 тис. грн., а тому частка їх у

обсязі додатного операційного грошового потоку знизилася до 1,55%.

Здійснимо оцінку динаміки обсягу і структури витрачання грошових коштів на потреби операційної діяльності у таблиці 6.

Таблиця 5

**Динаміка і структура додатного грошового потоку
підприємства від операційної діяльності**

(тис. грн.)

Показники	2015 р.		2016 р.		Динаміка		
	сума	частка, %	сума	частка, %	абсолютна	відносна, %	частки, %
Надходження від:							
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	54 871	82,17	82 445	75,65	27 574	50,25	- 6,52
Повернення податків і зборів	3	0,00	5	0,01	2	66,67	0,01
Цільового фінансування	10	0,02	152	0,14	142	1420,00	0,12
Повернення авансів	360	0,54	302	0,28	-58	- 16,11	- 0,26
Відсотків за залишками коштів на поточних рахунках	8	0,01	503	0,46	495	6 187,5	0,45
Від операційної оренди	1 997	2,99	1 689	1,55	- 308	- 15,42	- 1,44
Інші надходження	9 532	14,27	23 892	21,92	14 360	150,65	7,65
Разом надходжень	66 781	100,00	108 988	100,00	42 207	63,20	-

Таблиця 6

**Динаміка і структура витратного грошового потоку
підприємства від операційної діяльності**

(тис. грн.)

Показники	2015 р.		2016 р.		Динаміка		
	сума	частка, %	сума	частка, %	абсолютна	відносна, %	частки, %
Витрачання на:							
Оплату товарів (робіт, послуг)	30 358	47,57	47 458	55,67	17 100	56,32	8,1
Оплату праці	10 608	16,62	19 845	23,28	9 237	87,08	6,66
Відрахування на соціальні заходи	6 126	9,60	6 780	7,95	654	10,68	-1,65
Оплату зобов'язань з податку на прибуток	-	-	500	0,59	500	-	0,59
Оплату зобов'язань з податку на додану вартість	3 017	4,73	2 812	3,30	- 205	- 6,79	- 1,43
Оплату зобов'язань з інших податків і зборів	2 391	3,75	4 624	5,42	2 233	93,39	1,67
Оплату повернення авансів	-	-	18	0,02	18	-	0,02
Інші витрачання	11 315	17,73	3 216	3,77	- 8 099	- 71,58	- 13,96
Разом витрачання	63 815	100,00	85 253	100,00	21 438	33,59	-

За даними таблиці можна стверджувати, що аналізоване підприємство збільшило обсяг витрачання грошових коштів на здійснення операційної діяльності у 2016 році на 21438 тис. грн., або на 33,59% у порівнянні з 2015 роком, що може свідчити про зростання масштабів цієї діяльності. За всіма позиціями витрачання спостерігаємо зростаючу динаміку, за виключенням таких позицій як «Оплата зобов'язань з податку на додану вартість» та «Інших витрачання».

Найвищих темпів росту досягли витрачання на «Оплату праці» (187,08 %) та на «Оплату зобов'язань з інших податків і зборів» (193,39 %).

Що стосується структури, то у витратному операційному потоці грошових коштів як у попередньому році, так і у звітному, переважають виплати на оплату товарів, робіт і послуг, які зросли за період на 17 100 тис. грн., або на 56,23 % і становлять понад 55 % від сукупного витратного грошового потоку від операційної діяльності. Констатуємо ріст витрачання грошових коштів на «Оплату праці» у сумі на 9 237 тис. грн., або на 87,08 %, а їх частки – на 6,66 %. Протилежну тенденцію демонструє позиція «Інше витрачання», яка скоротилася у 2016 році на 8 099 тис. грн., або на 71,58 %, її роль у витрачанні операційної діяльності знизилася з 17,73 % до 3,77 %. Таким чином, можна припустити, що підприємство контролює і обмежує необґрунтоване витрачання грошових коштів на «ненагальні» потреби.

Далі доцільно оцінити структуру та динаміку грошового потоку від інвестиційної діяльності [10]. Скористаємося даними звіту грошових коштів в частині р. II, які занесемо в аналітичну таблицю 7.

Таблиця 7

Динаміка і структура грошового потоку підприємства від інвестиційної діяльності

(тис. грн.)

Показники	2015 р.		2016 р.		Динаміка		
	сума	частка, %	сума	частка, %	абсолютна	відносна, %	частки, %
Надходження від:							
Реалізація необоротних активів	241	100,00	-	-	- 241	-100,00	-100,00
Всього надходжень	241	100,00	-	-	- 241	-100,00	-100,00
Витрачання на :							
Придбання необоротних активів	149	100,00	1 827	7,71	1 678	1 126,17	-92,29
Інші платежі	-	-	21 881	92,29	21 881	-	92,29
Всього витрачання	149	100,00	23 708	100,00	23 559	15 811,41	-
Чистий грошовий потік від інвестиційної діяльності	92	X	- 23 708	X	- 23 800	- 25 869,57	-

Наведені в таблиці дані дають підстави стверджувати, що у 2016 році підприємство не отримувало надходжень грошових коштів від інвестиційної діяльності, тоді як в 2015 році додатний обсяг грошових надходжень має місце в сумі 241 тис. грн., який виключно сформований реалізацією необоротних активів.

Що стосується витратного грошового потоку, то він зріс у порівнянні з 2015 роком на 23 559 тис. грн., або у 159 разів. При цьому 92,9 % цього приросту пов'язано із збільшенням витрачання за позицією «Інші платежі». На превеликий жаль таку інформацію складно однозначно прокоментувати, оскільки ні у самій звітності, ні у примітках до неї не розкрито сутності та змісту такого витрачання коштів. Можна припустити, що таке витрачання грошових коштів виправдане і обернеться для підприємства одержанням певних економічних вигід у майбутньому. Відтак, чистий грошовий потік від інвестиційної діяльності підприємства у 2016 р. є від'ємним, що свідчить про переважання обігу витрачання грошових коштів над їх надходженням.

Наступним кроком аналізу є оцінка обсягу, динаміки і структури грошового потоку від фінансової діяльності підприємства (табл. 8).

Фінансова діяльність підприємства у 2016 р., як і у 2015 р. характеризується від'ємним чистим грошовим потоком, оскільки витрачання грошових коштів за цим видом діяльності перевищувало їх надходження. За аналізований період від'ємний чистий грошовий потік зріс на 1 287 тис. грн., або на 137,65 % і сягнув 2 222 тис. грн. Така картина пояснюється тим, що надходження грошових коштів від фінансової діяльності як у попередньому році, так і у звітному пов'язане з одержанням позик, які збільшилися на 2 485 тис. грн., або на 66,85 %.

Таблиця 8

Динаміка і структура грошового потоку підприємства від фінансової діяльності

(тис. грн.)

Показники	2015 р.		2016 р.		Динаміка		
	сума	частка, %	сума	частка, %	абсолютна	відносна, %	частки, %
Надходження від:							
Власного капіталу	-	-	-	-	-	-	-
Отримання позик	3 727	100,00	6 212	100,00	2 485	66,68	-
Всього надходжень	3 727	100,00	6 212	100,00	2 485	66,68	-
Витрачання на :							
Викуп власних акцій	-	-	-	-	-	-	-
Погашення позик	4 330	92,88	8 057	95,53	3 727	86,07	2,65
Сплата дивідендів	-	-	43	0,51	43	-	0,51
Витрачання на сплату відсотків	332	7,12	334	3,96	2	0,60	- 3,16
Всього витрачання	4 662	100,00	8 434	100,00	3 772	80,91	-
Чистий грошовий потік від фінансової діяльності	- 935	X	- 2222	X	- 1 287	137,65	-

З одного боку виявлена динаміка означає довіру кредитних установ до підприємства і збільшення маневреності фінансових ресурсів підприємства для вирішення поставлених цілей, а з іншого свідчить про зростання залежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування, ослаблення його фінансової незалежності, водночас потребуючи здатності до повернення і обслуговування боргових зобов'язань підприємства. Такий зв'язок між надходженням і витрачанням грошових коштів, пов'язаних із фінансовою діяльністю демонструє вищенаведена таблиця, у якій видно як витрачання грошових коштів на фінансові потреби підприємства за аналізований період зростає у частині платежів щодо погашення позик на суму 3 727 тис. грн., або на 86,07 %, та сплату відсотків за користування позиками на 2 тис. грн., або 0,6 %.

Дивідендні виплати мали місце тільки у 2016 р. і становили 43 тис. грн., 0,51 % від сукупного витрачання грошових коштів, пов'язаного з фінансовою діяльністю підприємства.

Слід очікувати, що позитивна динаміка дивідендних виплат відповідним позначиться на інвестиційних настроях акціонерів і потенційних інвесторів.

Наступним логічним кроком аналітичного дослідження є здійснення факторного аналізу грошового потоку та розрахунок відносних показників його ефективності, що буде висвітлено нами у наступних питаннях.

Як відомо із методики складання звіту про рух грошових коштів та взаємозв'язку його показників, залишок грошових коштів на кінець періоду (З к. п.) визначається як: залишок грошових коштів на початок періоду (З п. п.) $\pm$ чистий рух коштів за звітний період (Ч р. г. к.) $\pm$ вплив зміни валютних курсів (В з. в. к.).

$$З \text{ к. п.} = З \text{ п. п.} \pm Ч \text{ р. г. к.} \pm В \text{ з. в. к.} \quad (1)$$

Згідно з дедуктивним підходом при аналізі за матеріалами Звіту про рух грошових коштів зміна залишків грошових коштів підприємства за звітний період у найбільш загальному вигляді залежить від:

- чистого руху коштів за звітний період;
- зміни валютних курсів.

$$\Delta З (З \text{ к. п.} - З \text{ п. п.}) = \pm Ч \text{ р. г. к.} \pm В \text{ з. в. к.} \quad (2)$$

На чистий рух коштів підприємства за звітний період впливають відповідно чистий рух коштів від операційної діяльності (Ч р. к. ОД), чистий рух коштів від інвестиційної діяльності (Ч р. к. ІД) та чистий рух коштів від фінансової діяльності (Ч р. к. ФД).

$$\text{Ч р. з. к.} = \pm \text{Ч р. к. ОД} \pm \text{Ч р. к. ІД} \pm \text{Ч р. к. ФД} \quad (3)$$

Факторами формування показника чистого руху коштів від кожного окремого із трьох видів діяльності є елементи надходження грошових коштів та їх витрачання за кожним видом діяльності зокрема.

Беручи до уваги формулу (3), а саме складові елементи чистого руху коштів за звітний період в розрізі видів діяльності, моделі (1) і (2) можуть набувати розширеного вигляду, тобто включати більшу кількість факторів, а саме більш детально прослідкувати причино-наслідкові зв'язки і більш повно виявити вплив чинників як на величину залишку грошових коштів на кінець періоду, так і на його зміну за аналізований період.

Такі моделі є детермінованими моделями адитивного типу, для факторного аналізу яких доцільно застосувати балансовий прийом (прийом відхилень).

Покажемо методику факторного аналізу зміни залишку грошових коштів, за факторною моделлю (2) для підприємства на підставі інформації відображеної в таблиці 9.

Як впливає з результатів проведених розрахунків, грошові кошти підприємства на кінець 2016 року скоротилися в порівнянні із сумою на початок року на 1 386 тис. грн., або на 55,55 %, тоді як за 2015 рік внаслідок фінансово-господарської діяльності залишок грошових коштів зріс на 2 111 тис. грн., або у 6,5 разу.

Загалом динаміка зміни залишку грошових коштів підприємства за аналізований період від'ємна і становить 3 497 тис. грн., або 165, 67 %.

Таблиця 9

Вихідні дані для факторного аналізу руху грошових коштів підприємства

(тис. грн.)

Назва показників	2015 р.		2016 р.		Динаміка	
	надходження «+»	видаток «-»	надходження «+»	видаток «-»	абсолютна	відносна, %
Залишок грошових коштів на початок року	384	X	2 495	X	2 111	549,74
Чистий рух коштів від операційної діяльності	2 966		23 735		20 769	700,24
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	92			23 708	-23 800	-25869,57
Чистий рух коштів від фінансової діяльності		935		2 222	-1 287	137,65
Чистий рух коштів за звітний період	2 123			2 195	-4 318	203,39
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів		12	809		821	-6841,67
Залишок грошових коштів на кінець року	2 495	X	1 109	X	-1 386	-55,55
Зміна залишку грошових коштів за період		2 111		- 1 386	-3 497	-165,67

Якщо факторна модель зміни залишку грошових коштів має вигляд:

$$\Delta Z (\text{З к. п.} - \text{З п. п.}) = \pm \text{Ч р.з.к.} + \text{В з.в.к.}, \text{ тоді:}$$

$$\text{У (2016) році} \quad 1\,109 - 2\,495 = -2\,195 + 809 \quad \text{або} \quad -1\,386 = -2\,195 + 809$$

$$\text{У (2015) році} \quad 2\,495 - 384 = 2\,123 - 12 \quad \text{або} \quad 2\,111 = 2\,123 - 12$$

$$\text{Динаміка за період} \quad -1\,386 - 2\,111 = -4\,318 + 821 \quad \text{або} \quad -3\,497 = -4\,318 + 821$$

Визначальним чином на цю зміну вплинуло зниження чистого руху коштів на 4 318 тис. грн.

або у 2 рази, оскільки у звітному році підприємство здійснило витратний грошовий потік у сумі 2 196 тис. грн., тоді як у попередньому - позитивний чистий грошовий потік в обсязі 2 123 тис. грн.

Наслідок зміни валютних курсів на залишок грошових коштів був позитивним – величина впливу 821 тис. грн., що у 68 разів перевищує його минулорічний негативний вплив.

У 2016 р. частка впливу на зміну залишку грошових коштів чистого руху за звітний період становить 158,37 % (- 2195/- 1386*100%), а зміни валютних курсів - 58,37 % (809 /- 1386*100 %), тоді як у минулому відповідно 100,57 % (2123 / 2 111 *100 %) та – 0,57 % (- 12 : 2111*100%).

Для наочного представлення впливу факторів 2-го порядку на зміну грошових коштів застосуємо модель (3) взаємозв'язку факторів, що його визначають, а саме грошових потоків від окремих видів діяльності:

$$Ч_{р.г.к.} = \pm Ч_{р.к.ОД} \pm Ч_{р.к.ІД} \pm Ч_{р.к.ФД}$$

тоді:

У (2016) році:	- 2 195 = 23 735 + (- 23 708) + (- 2 222)
У (2015) році:	2 123 = 2 966 + 92 + (-935)
Динаміка:	- 2 195 – 2123 = 20 769 – 23 800 – 1 287, або - 4 318 = 20 769 – 23 800 – 1 287

Зокрема, надходження грошових коштів від операційної діяльності зросли на 20 769 тис. грн., або у 8 разів. Витрачання грошових коштів на інвестиційні потреби підприємства у порівнянні з минулорічним їх надходженням зросло на 23800 тис. грн., або у 258 разів. За результатами фінансової діяльності витрачання збільшилося на 1 287 тис. грн. , або 137, 65 %.

Така динаміка грошових потоків у цілому позитивно характеризує діяльність підприємства, так як основним джерелом їх зростання є операційна діяльність, яка є основою функціонування підприємства, адже однією із ключових характеристик ефективно функціонуючого підприємства саме є наявність протягом тривалого періоду позитивного операційного грошового потоку із відносно стабільною його абсолютною величиною.

Коефіцієнтний аналіз є невід'ємною частиною аналізу грошових потоків. Використання відносних показників грошового потоку дає уявлення про якісну картину, а саме характеризує ефективність використання грошових коштів підприємства. Перевагою коефіцієнтного аналізу є можливість вивчення динаміки різних коефіцієнтів, що дозволяє встановити позитивні та негативні тенденції для оцінки якості управління грошовими потоками підприємства, а також розробити необхідні заходи для внесення відповідних коригувань щодо оптимізації управлінських рішень у сфері фінансового управління.

У ході аналізу можуть бути використані коефіцієнти, які розраховуються за даними фінансової звітності підприємства:

1. Коефіцієнти ефективності грошових потоків, які є співвідношенням числових значень чистого грошового потоку операційної діяльності до сукупних активів підприємства, витратного грошового потоку, суми боргових зобов'язань, капітальних інвестицій тощо демонструють ступінь покриття чистим грошовим потоком, продуктованим операційною діяльністю, основних операційних і не операційних потреб підприємства.

2. Коефіцієнти рентабельності грошових потоків, які розраховуються як частка від ділення суми чистого (або інших показників прибутку) до суми грошового потоку, свідчать про зв'язок між чистим, додатним, витратним грошовими потоками, які цей прибуток забезпечують.

3. Коефіцієнти генерування грошових потоків позують величину співвідношення між сукупним додатним грошовим потоком і задіяних для його генерування ресурсів: сукупного, акціонерного, боргового капіталу, доходу від реалізації продукції.

4. Коефіцієнти ліквідності грошових потоків є співвідношеннями додатного і витратного грошового потоку по підприємству в цілому і в розрізі окремих видів діяльності.

У таблиці 10 наведено вихідні дані, необхідні для розрахунку коефіцієнтів грошового потоку підприємства та здійснено їх розрахунок.

Таблиця 10

Вхідні дані і коефіцієнти грошового потоку підприємства

№	Показники	2015	2016
Вихідні дані для розрахунку показників			
1.	Сукупний додатний грошовий потік	70 749	115 200
2.	Сукупний витратний грошовий потік	68 626	117 395
3.	Сукупний чистий грошовий потік (п.1 - п.2)	2 123	-2 195
4.	Додатний грошовий потік від операційної діяльності	66 781	108 988
5.	Витратний грошовий потік в результаті операційної діяльності	63 815	85 253
6.	Чистий грошовий потік від операційної діяльності (п.4 - п.5)	2 966	23 735
7.	Додатний грошовий потік від інвестиційної діяльності	241	-
8.	Витратний грошовий потік від інвестиційної діяльності	149	23 708
9.	Чистий грошовий потік від інвестиційної діяльності (п.7 - п.8)	92	-23708
10.	Додатний грошовий потік від фінансової діяльності	3 727	6 212
11.	Витратний грошовий потік від фінансової діяльності	4 662	8 434
12.	Чистий грошовий потік від фінансової діяльності (п.10 - п.11)	- 935	-2 222
13.	Середньорічна вартість активів підприємства	51 916	54 805
14.	Дохід (виручка) від реалізації продукції	45 484	73 145
15.	Середньорічна вартість власного капіталу підприємства	39 144	40 280
16.	Капітальні інвестиції підприємства	-	1 005
17.	Середній залишок грошових коштів	1 440	1 802
18.	Чистий прибуток (збиток)	86	2 271
19.	Прибуток (збиток) від операційної діяльності	75	2 139
20.	Середня величина поточних зобов'язань за рік	12 772	13 315
21.	Середня величина довгострокових зобов'язань за рік	-	1 210
22.	Сплачені відсотки за довгостроковими та поточними зобов'язаннями	332	334
Коефіцієнти ефективності грошових потоків			
23.	Коефіцієнт руху грошових коштів в результаті операційної діяльності (п.6 / п.13)	0,057	0,433
24.	Коефіцієнт грошового покриття виплат за відсотками (п.6 / п.22)	8,934	71,063
25.	Коефіцієнт ефективності грошових потоків від операційної діяльності (п.6 / п.5)	0,046	0,278
26.	Коефіцієнт ефективності сукупного потоку грошових коштів (п.3 / п.2)	0,031	-0,019
27.	Коефіцієнт покриття капітальних інвестицій (п.6 / п.16)	-	23,617
28.	Коефіцієнт відношення грошового потоку від операційної діяльності до загальної суми боргу (п.6 / (п.20 + п.21))	0,232	1,634
29.	Коефіцієнт реінвестування (п.9 / п.3)	0,043	-10,801
Коефіцієнти рентабельності грошових потоків			
30.	Коефіцієнт рентабельності позитивного грошового потоку (п.18 / п.1)	0,001	0,020
31.	Коефіцієнт рентабельності чистого грошового потоку (п.18 / п.3)	0,041	-1,035
32.	Коефіцієнт рентабельності середнього залишку грошових коштів (п.18 / п.17)	0,060	1,260
33.	Коефіцієнт рентабельності грошового потоку від операційної діяльності (п.19 / п.4)	0,001	0,020
34.	Коефіцієнт рентабельності грошового потоку від інвестиційної діяльності (п.18 / п.7)	0,357	-
35.	Коефіцієнт рентабельності грошового потоку від фінансової діяльності (п.18 / п.10)	0,023	0,366
Коефіцієнти генерування грошових потоків			
36.	Коефіцієнт генерування грошового потоку сукупними активами (п.1 / п.13)	1,363	2,102
37.	Коефіцієнт генерування грошового потоку власним капіталом (п.1 / п.15)	1,807	2,860
38.	Коефіцієнт покриття доходу грошовим потоком (п.1 / п.14)	1,556	1,575
39.	Коефіцієнт генерування грошового потоку зобов'язаннями (п.1 / п.20 + п.21)	5,540	7,935
Коефіцієнти ліквідності грошових потоків			
40.	Коефіцієнт ліквідності сукупного грошового потоку (п.1 / п.2)	1,031	0,977
41.	Коефіцієнт ліквідності операційного грошового потоку (п.4 / п.5)	1,047	1,278
42.	Коефіцієнт ліквідності інвестиційного грошового потоку (п.7 / п.8)	1,617	-
43.	Коефіцієнт ліквідності фінансового грошового потоку (п.10 / п.11)	0,799	0,737

Вищезгадані коефіцієнти доцільно аналізувати у динаміці, тобто розглядати їх зміни в часі протягом тривалого періоду, розраховуючи абсолютні та відносні відхилення. Інтерпретація коефіцієнтів, розрахованих у таблиці, та їх динаміки визначається економічним змістом та алгоритмами розрахунку [6].

Отже, коефіцієнт руху грошових коштів в результаті операційної діяльності має позитивне значення, яке зростає. Це означає, що чистий грошовий потік від операційної діяльності, що припадає на 1 грн. сукупних активів, збільшується, тобто поліпшується їх віддача, що позитивно характеризує підприємство. Так, якщо у попередньому році на 1 грн. активів припадало 5,7 копійки чистого надходження грошових коштів, у поточному році цей показник складав уже 43,3 коп.

Позитивною динамікою відзначається коефіцієнт грошового покриття виплат за відсотками. За аналізований період він зріс майже у 8 разів. Це така динаміка зумовлена суттєвим зростанням чистого грошового потоку від операційної діяльності і порівняно незначними обсягами стороннього капіталу.

Коефіцієнт ефективності грошових потоків від операційної діяльності, який розраховується як співвідношення чистого грошового потоку від операційної діяльності до витратного грошового потоку, пов'язаного із цим видом діяльності, значно зріс, що є позитивним, адже свідчить про підвищення результативності операційної діяльності.

Коефіцієнт ефективності сукупного потоку грошових коштів у 2015 р. був позитивним, однак при зіставленні з коефіцієнтом ефективності грошових потоків від операційної діяльності набуває дещо нижчого значення, що зумовлене впливом інвестиційної та фінансової діяльності. Однак у 2016 р. коефіцієнт ефективності сукупного грошового потоку має від'ємне значення, що пояснюється від'ємним значенням отриманого чистого грошового потоку підприємства.

Переважає більшість коефіцієнтів рентабельності також демонструють позитивний характер змін. Виняток складають коефіцієнти рентабельності чистого грошового потоку підприємства, оскільки у 2016 р підприємство отримало від'ємне значення чистого грошового потоку. А коефіцієнт рентабельності грошового потоку від інвестиційної діяльності у 2016 р. не може бути розрахований, оскільки підприємство не мало жодних надходжень грошових коштів від цього виду діяльності.

Коефіцієнти генерування грошових потоків вказують на рівень грошових засобів, що припадають на одну гривню реалізованої продукції, активів (авансованого капіталу) підприємства. За коефіцієнтами генерування грошового потоку власним капіталом та коефіцієнтом генерування грошового потоку зобов'язаннями можна судити про можливість виконання підприємством своїх зобов'язань перед кредиторами, акціонерами. Всі коефіцієнти цієї групи демонструють позитивну динаміку, що заслуговує на схвальну оцінку.

Для забезпечення необхідної ліквідності грошового потоку значення цього коефіцієнта повинно перевищувати одиницю. У 2015 році значення коефіцієнта ліквідності сукупного грошового потоку становило 1,031. Це означає ріст залишку грошових коштів на кінець аналізованого періоду, тобто сприятиме підвищенню абсолютної ліквідності активів підприємства. У 2016 році значення цього коефіцієнта є дещо нижчим, однак достатньо близьким до 1.

Ліквідність операційного грошового потоку зросла, що є безумовно позитивним. Коефіцієнт ліквідності інвестиційного грошового потоку у попередньому році суттєво більший за 1, а от у 2016 році рівний 0 через відсутність додатного грошового потоку від інвестиційної діяльності. А значення коефіцієнта ліквідності фінансового грошового потоку несуттєво знизилося з огляду на зміну співвідношення значень у чисельнику і знаменнику при розрахунку цього коефіцієнта (як додатний, так і витратний грошові потоки зросли, але темпи їхнього зростання є дещо відмінними).

Певний аналітичний інтерес становить розрахунок ліквідного грошового потоку або зміни в чистий кредитний позиції, що є індикатором надлишкового або дефіцитного сальдо грошових коштів підприємства, який виникає у випадку повного покриття всіх його боргових зобов'язань за позиковими коштами [7].

У таблиці 11 наочно показана методика розрахунку ліквідного грошового потоку.

Таблиця 11

Розрахунок ліквідного грошового потоку

(тис. грн.)

№	Показники	2015	2016
	На початок періоду		
1	Довгострокові кредити	-	-
2	Короткострокові кредити	2 458	3 476
3	Грошові кошти	384	2 495
	На кінець періоду		
4	Довгострокові кредити	-	-
5	Короткострокові кредити	3 476	3 600
6	Грошові кошти	2 495	1 109
	Ліквідний грошовий потік $(п.6 - (п.4 + п.5)) - (п.3 - (п.1 + п.2))$	1 093	- 1 510

Як свідчать розрахунки, підприємство у 2015 р. мало умовно надлишкову грошову масу (додатний ліквідний грошовий потік) у сумі 1093 тис. грн., а у 2016 р. уже скорочення грошових коштів за рік супроводжувалося зростанням зобов'язань, що спричинило до умовно дефіцитного ліквідного грошового потоку в розмірі 1 510 тис. грн.

Відмінність показника ліквідного грошового потоку від інших вимірників ліквідності (абсолютної, швидкої та поточної) полягає в тому, що останні відображають спроможність підприємства погашати свої зобов'язання перед зовнішніми кредиторами. Ліквідний грошовий потік характеризує абсолютну величину грошових коштів, які отримуються в результаті фінансово-господарської діяльності підприємства, тому він є більш «внутрішнім» показником, який виражає результативність його роботи. Поряд з цим він може використовуватися і для прийняття інвестиційних та фінансових рішень потенційними інвесторами та кредиторами даного підприємства.

Виявлена у процесі аналізу динаміка грошових потоків у цілому позитивно характеризує діяльність підприємства, адже однією із ключових характеристик ефективно функціонуючого підприємства саме є наявність протягом тривалого періоду позитивного операційного грошового потоку із відносно стабільною його абсолютною величиною, що свідчить про зростання якості грошових потоків підприємства. Підвищення продуктивності використання грошових коштів та рентабельності грошових потоків підтверджуються і результатами коефіцієнтного аналізу. За результатами проведеного аналізу можна скласти уявлення не тільки про рух грошових коштів як такий, але й про загальний рівень менеджменту на підприємстві.

Висновки і перспективи.

Запропонована методика комплексного аналізу грошових потоків на основі інформації, наведеної у фінансовій звітності, має неocenне значення при формуванні стратегії і тактики фінансового управління, а результати такого аналізу є вирішальним аргументом при обґрунтуванні власниками, інвесторами, кредиторами, партнерами та іншими зовнішніми суб'єктами аналізу інвестиційних і фінансових рішень щодо підприємства та його перспективності.

При потребі поглибленого аналізу доцільно здійснити кількісний вимір впливу факторів, які спричиняють зміну рентабельності та ефективності використання грошових коштів. Факторний аналіз (прямий і зворотний, детермінований та стохастичний) доцільно здійснювати із застосування різних прийомів моделювання факторних систем (розширення, подовження, скорочення, оптимізації тощо), а також традиційних економіко-логічних прийомів (елімінування) та економіко-математичних прийомів (інтегральне, диференціальне, логарифмічне числення) суттєво підвищить інформативність одержаних результатів.

Список використаних джерел

1. Loth, Richard. Analyze Cash Flow The Easy Way. URL : <http://www.investopedia.com/articles/stocks/07/easycashflow.asp> (дата звернення 12.03.2017 р.).
2. Why cash flow is the king? URL : <https://www.pinterest.com/pin/300756081349738667> (дата звернення 11.03.2017 р.).
3. Артюх, І. Значення та аналіз грошових коштів в умовах ринкової економіки. URL : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Evu/2009_13/Artuh.pdf. (дата звернення 10.03.2017 р.).
4. Бруханський, Р. Ф. Облікова інформація у забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру. *Інноваційна економіка*. 2012. № 8. С. 267-270.
5. Загородна, О., Серединська В. Оперативне управління грошовими потоками підприємства О. Економічний аналіз. 2012. Вип. 10. Частина 4. С. 100-104.
6. Надточій С. І. Коефіцієнтний аналіз грошових потоків підприємства в аспекті управління ними. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2006 . №7 (62). С. 8-12.
7. Спільник І. В. Аналіз руху грошових коштів у контексті нової фінансової звітності. *Наукові записки. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу*. 2001. Випуск 9. С.19-24.
8. Спільник І. В. Аналіз грошових потоків підприємства за даними фінансової звітності підприємства: значимість, мета, завдання. Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. (30 березня 2017 р., м. Тернопіль). Тернопіль : Крок, 2017. С. 138–140.
9. Спільник І. В., Загородна О.М. Економічний аналіз: навч.-метод. комплекс дисципліни (для студентів економічних спеціальностей). Тернопіль: ТНЕУ, 2012. 432 с.
10. Талах Т. А. Особливості методики проведення аналізу та оптимізації грошових потоків підприємства. *Збірник наукових праць Луцького НТУ*. 2008. Вип. 5 (20). Ч. 2. С. 247-260.
11. Федорович Р. В., Загородна, О.М., Серединська В.М. Фінансовий аналіз. Тернопіль: ТАНГ, 2001. 149 с.
12. Шкарабан С. І., Спільник І.В., Шеремета М. Й. Фінансовий аналіз. Тернопіль: Видавництво ТНЕУ "Економічна думка", 2009. 252 с.

Статтю отримано: 12.02.2017 / Рецензування 29.03.2016 / Прийнято до друку: 22.05.2017

Iryna Spilnyk

Ph.D. (in Economics), Associate Professor

Department of accounting and economic and legal support of agrarian and industrial business

Ternopil National Economic University

Ternopil, Ukraine

E-mail: ispilnyk@yahoo.com

Olga Zahorodna

Ph.D. (in Economics), Associate Professor

Department of audit, revision and analysis

Ternopil National Economic University

Ternopil, Ukraine

E-mail: olga1966r@gmail.com

ENTERPRISE'S CASH FLOWS: COMPREHENSIVE ANALYSIS ACCORDING TO THE FINANCIAL STATEMENTS

Abstract

Introduction. *The analysis of the enterprise's cash flow statement is invaluable for external users (owners, investors, lenders, partners) as a reason to substantiate the investment and financial decisions, evidence of the business partnerships reliability, and for most of the management when evaluating the level of efficiency, of its economic feasibility confirmation or refutation of the chosen financial management strategy and tactics.*

Methods. The dialectical method of cognition, a comprehensive systematic approach to the object of study, general scientific methods, special (horizontal, vertical, coefficient and factor) analysis procedures, abstract and logical method for theoretical generalizations and drawing conclusions are applied in the article.

Results. The method of comprehensive analysis of cash flows according to financial statements is developed and tested. An economic interpretation of the analysis results is proposed.

Discussion. Application of the proposed methodology for cash flows analyzing relevant in assessing the financial condition of different subjects and significantly enhances the awareness of financial statements users in making their decisions.

Keywords: cash; cash flows; net cash flow; financial management; financial analysis; subjects of analysis; Financial Statements; Statement of Cash Flows; operational activity; investment, financial activities.

References

1. Loth, Richard. Analyze Cash Flow The Easy Way - URL: <http://www.investopedia.com/articles/stocks/07/easycashflow.asp>
2. Why cash flow is the king? Retrived from <https://www.pinterest.com/pin/300756081349738667>
3. Artyukh, I. Znachennya ta analiz hroshovykh koshtiv v umovakh rynkovoyi ekonomiky [Significance and analysis of money in a market economy]. Retrived from http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Evu/2009_13/Artuh.pdf.
4. Brukhanskyy, R. F. (2012). Oblikova informatsiya u zabezpechenni pryynyattya efektyvnykh upravlins'kykh rishen' stratehichnoho kharakteru [The accounting information to ensure effective management decisions of strategic character] *Innovatsiyna ekonomika*, 8, 267-270.
5. Zahorodna, O. & Seredyns'ka, V. (2012). Operatyvne upravlinnya hroshovymy potokamy pidpryyemstva [Operational management by the enterprise cash flows]. *Ekonomichnyy analiz*, 10 (4), 100-104.
6. Nadtochiy, S. I. (2006). Koeffitsiyentnyy analiz hroshovykh potokiv pidpryyemstva v aspekti upravlinnya nymy [Cash flows ratio analysis in terms of enterprise management]. *Formuvannya rynkovykh vidnosyn v Ukraini*, 7 (62), 8-12.
7. Spilnyk, I. V. (2001). Analiz rukhu hroshovykh koshtiv u konteksti novoyi finansovoyi zvitnosti [Cash flows analysis within a new financial statement] *Naukovi zapysky*, 9, 19-24.
8. Spilnyk, I. V. (2017). Analiz hroshovykh potokiv pidpryyemstva za danymy finansovoyi zvitnosti pidpryyemstva: znachymist', meta, zavdannya [Company cash flow analysis according to financial statements: the significance, purpose, objectives]. Ternopil, Krok, 138-140.
9. Spilnyk, I. V. & Zahorodna, O.M. (2012). *Ekonomichnyy analiz* [Economic analysis], Ternopil : TNEU.
10. Talakh, T. A. (2008). Osoblyvosti metodyky provedennya analizu ta optymizatsiyi hroshovykh potokiv pidpryyemstva [Peculiarities of company's cash flow analysis methods and optimization]. *Collection of scientific works LNTU*, 5 (20), P.2, 247-260.
11. Fedorovych, R. V.; Zahorodna, O. M. & Seredyns'ka, V. M. (2001). *Finansovyy analiz* [Financial analysis] Ternopil : TANH.
12. Shkaraban, S. I.; Spil'nyk, I. V. & Sheremeta, M. Y. (2009). *Finansovyy analiz* [Financial analysis] Ternopil : Ekonomichna dumka.

Received: 02.12.2017 / Review 03.29.2017 / Accepted 05.22.2017



СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ



CONTROL SYSTEMS

УДК 005.6

JEL Classification: M49

Петер Марія

асистент кафедри менеджменту ім. проф. Й.С. Завадського
Національний університет біоресурсів і природокористування України
м. Київ, Україна
E-mail: vnauke@i.ua

ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНИХ ПАРАМЕТРІВ АПАРАТУ УПРАВЛІННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ОБСЛУГОВУЮЧИМИ КООПЕРАТИВАМИ НА ОСНОВІ КОНТРОЛІНГУ

Анотація

Вступ. Сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, на відміну від інших організаційних форм господарювання, мають функції, що пов'язані з їх специфічною сферою діяльності – обслуговування членів-власників кооперативу.

Методи: Дослідження базувались на методах аналізу і синтезу, методі аналогій, експертному методі та методі функціонального аналізу.

Результати. В результаті проведених анкетних досліджень визначено, що для розвитку кооперативу необхідною є організація зворотного зв'язку з його членами з метою підвищення їх довіри до управління кооперативом, і, відповідно, до кооперативної форми власності загалом. З точки зору економічного дослідження найбільш доцільним є визначення інформативно-комунікативної складової функцій управління сільськогосподарським обслуговуючим кооперативом та пропозиції щодо практичної її реалізації шляхом розробки і впровадження системи контролінгу.

Перспективи подальшого дослідження полягають в обґрунтуванні організаційного порядку здійснення контролінгу.

Ключові слова: сільськогосподарська обслуговуюча кооперація, кооператив, контролінг, довіра, управління, транспарентність, моніторинг, інформаційне забезпечення.

Вступ.

Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив (СОК) ставить за мету обслуговування своїх членів-виробників сільськогосподарської продукції, задоволення їх потреб та підвищення ефективності обслуговуючого процесу. Для цього управлінські органи всіх рівнів мають виконувати низку інтегральних функцій, що утворюють спільну платформу і ядро для функцій кожного окремого рівня управління СОК.

Сучасні ринкові умови функціонування сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів характеризуються високим ступенем невизначеності та динамічності, що зумовлюють необхідність пошуку нових, відповідних сучасним реаліям концептуальних підходів до проведення системних досліджень щодо управління діяльністю обслуговуючих кооперативів у сільському господарстві, оскільки перспектива розвитку кооперативу безпосередньо визначається його системою управління, організаційною структурою, кваліфікаційним складом управлінського персоналу та

організацією забезпечення фінансовими, матеріальними, трудовими й інформаційними ресурсами процесу обслуговування його членів.

Аналіз останніх публікацій і досліджень.

Питання щодо вивчення діяльності кооперативних формувань у сільському господарстві у своїх працях розглядають Волкова І.М., Зіновчук В.В., Корінець Р.Я., Малік М.Й., Молдаван Л.В., Пантелеймоненко А.О., Саблук П.Т. та ін., проте є недостатньо дослідженими і потребують подальшого аналізу та систематизації питання інформаційно-аналітичного забезпечення управління СОК, організації зворотного зв'язку між членами кооперативу та його управлінням задля забезпечення прозорості діяльності кооперативного формування та вчасного отримання релевантної інформації всіма його учасниками.

Мета.

Метою дослідження є визначення особливостей функціонування СОК, причин недовіри дійсних та потенційних членів до кооперативу, а також надання пропозицій щодо формування ефективних параметрів апарату управління з метою забезпечення сталого розвитку обслуговуючих кооперативів у сільському господарстві України.

Результати.

Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив як спосіб економічного самозахисту сільськогосподарських товаровиробників, що об'єднали свої зусилля і ресурси з метою зменшення витрат, пов'язаних з веденням господарської діяльності, працюючи на засадах самоуправління, потребує забезпечення певних умов ефективного функціонування, а саме – управління внутрішніми відносинами. Так, управління в сільськогосподарському обслуговуючому кооперативі має характерні особливості, зумовлені тими обставинами, що його члени працюють не в кооперативі, а у власному окремому господарстві; від кооперативу вони отримують послуги, потрібні для ведення своєї діяльності. Власники обслуговуючого кооперативу є його ж клієнтами. Вони мають власну землю, майно і вносять лише частину своєї власності в кооператив у вигляді паїв. Тому управління кооперативом будується так, що стає безпосередньо відповідальним перед його власниками.

Члени кооперативу повинні самостійно приймати рішення щодо власних (особистих) господарств, оскільки в протилежному випадку вони втратять свою автономію. Діяльність кооперативу є продовженням діяльності його членів та має на них безпосередній вплив. Це зумовлює обов'язок членів брати участь у управлінні кооперативом [2].

У зв'язку з особливістю створення та функціонування кооперативу, виникають особливі відносини щодо становища й обов'язків рядових членів кооперативу та його керівництва (як представників найманого управлінського персоналу, так і обраних членів кооперативу для виконання управлінських функцій). Управління такою організаційною формою господарювання передбачає і своєрідний механізм взаємодії цих суб'єктів, за допомогою якого вони репрезентують свої інтереси та взаємодіють між собою.

Завдання, що постають перед кооперативом з огляду управління є досить різноманітними та значущими. Їх має своєчасно вирішувати керівництво, запобігаючи порушенню технології надання послуг та недопущенню припинення даного циклу. У цьому й виявляється особливість управління в обслуговуючих кооперативах: незважаючи на те, що всі члени кооперативу визначають мету і види діяльності, проте вони не спроможні всі разом брати участь у прийнятті поточних управлінських рішень. Саме тому цю функцію має виконувати окрема команда (адміністрація/керівництво), обрана членами кооперативу на Загальних зборах чи призначена виборним органом (Правлінням).

Існують причини, за якими кооперативний рух поки не отримав достатнього розвитку серед українських селян. Однією з них є відсутність достатньої кількості ефективних і самодостатніх фермерських господарств, в т.ч. сімейних, а іншою – відсутність державної підтримки, що затягує

процес поширення і розвитку сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів. Окрім макроекономічних чинників зовнішнього середовища, існують і деякі, не менш важливі, причини, через які сільськогосподарські кооперативи в Україні не зайняли досі своє місце в аграрній економіці: знання і ментальність людей, а точніше – незнання основ справжньої кооперації, та пострадянська ментальність, що стосується як моральних, так і матеріальних аспектів, і яка характеризується догмою «спільне означає нічیه». У багатьох, через розчарування та недовіру, немає бажання брати участь в будь-яких демократичних процесах життя, а особливо в питаннях кооперації, в т.ч. обслуговуючої. У той же час велика кількість створених кооперативів згодом, на жаль, припиняють діяльність, не виконуючи своїх функцій, в тому числі в силу недосконалості управлінських механізмів. Одна з них – проблема транспарентності в управлінні, що підтверджено опитуванням (анкетуванням) членів вітчизняних СОК на основі розробленої автором анкети, результати розподілу відповідей якої представлені у табл.1.

Таблиця 1

Розподіл відповідей респондентів на запитання, які стосуються наявності транспарентних відносин в СОК

№ п/п	Питання щодо фактичного забезпечення транспарентних відносин СОК	Відповіді респондентів, %			Ранжування чинників за ступенем впливу на транспарентність у СОК
		Так	Ні	Частково	
1	Чи швидко Ви отримуєте необхідну для Вас інформацію?	17	62	21	5
2	Чи відповідають форми прямого і зворотнього зв'язку в структурі управління характеру взаємовідносин між структурними підрозділами СОК?	29	25	46	7
3	Чи налагоджені канали зворотнього зв'язку з членами СОК?	9	24	67	6
4	Чи своєчасно надається інформація членам кооперативу про стан його діяльності?	5	73	22	4
5	Чи надавалась членам кооперативу недостовірна інформація про стан його діяльності?	4	85	11	8
6	Чи відчуваєте Ви дефіцит в інформації про діяльність СОК?	87	3	10	1
7	Чи надавались роз'яснення перед вступом в СОК про роль виконання принципів кооперативної діяльності членом кооперативу?	--	92	8	2
8	Як часто поновлюється інформація про діяльність СОК на інформаційному стенді кооперативу?	щотижня	щомісяця	не поновлюється	3
		--	29	71	

Поняття "транспарентність" має іноземне походження. Англійське слово "transparent" перекладається як прозорий, зрозумілий, явний. Етимологічно воно утворилось від латинських "trans" - прозорий, наскрізь та "pareo" - бути очевидним. У сучасній вітчизняній літературі поняття "транспарентність" змістовно поєднало у собі як "прозорість", так і "відкритість", часто ці терміни застосовуються як рівнозначні та вживаються поряд з поняттями "гласність" та "публічність". Найчастіше значення поняття транспарентності пов'язується з інформаційною відкритістю соціальних, економічних та політичних процесів [1].

Тобто транспарентність розуміється як право членів СОК на доступ до інформації (право на інформацію), що дає змогу вільно шукати, отримувати, передавати, створювати та поширювати інформацію будь-яким законним способом. Це інструмент ефективного демократичного управління, який налаштовуватиме двосторонній зв'язок між керівниками сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу та його членами:

- "зверху" - через забезпечення відкритості та прозорості управління, доступності управлінської інформації як для суб'єкта, так і для об'єкта управління, що набуває свого законодавчого закріплення як право на доступ до інформації - законодавче положення, яким забезпечується ознайомлення членів з інформацією про діяльність їх кооперативу та можливість участі в управлінні кооперативом;

- "знизу" - як зворотний зв'язок, шляхом рівності прав на отримання інформації, участі членів в економічному житті кооперативу, їх контролю над діяльністю органів управління кооперативом.

Схема реалізації дії принципу демократичності в управлінні сільськогосподарським обслуговуючим кооперативом на засадах транспарентності представлена на рис.1.

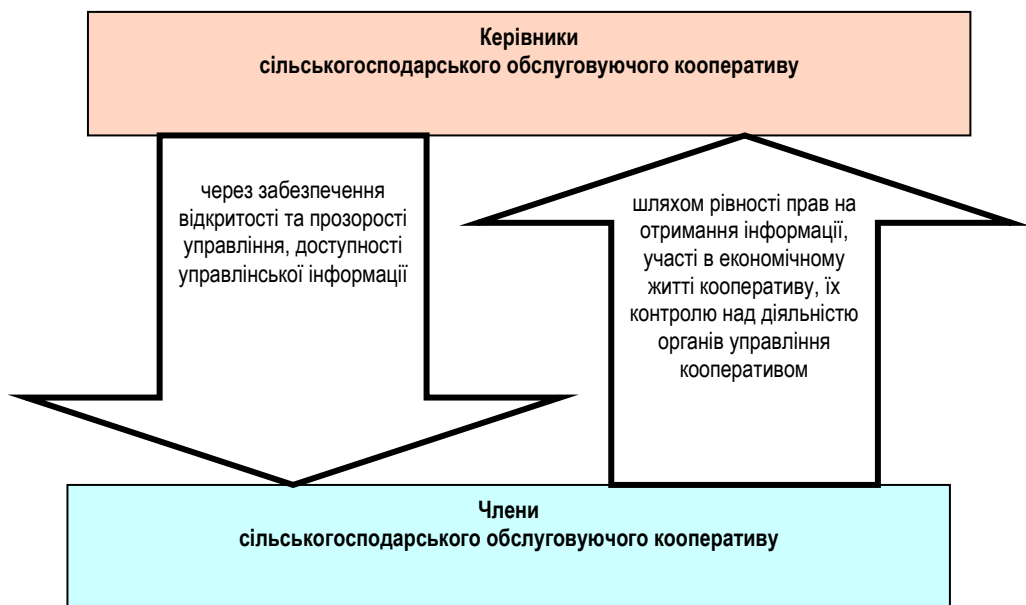


Рис. 1. Схема реалізації дії принципу демократичності в управлінні СОК на засадах транспарентності [5]

На сьогоднішній день існує проблема підвищеного ступеня конфліктності в середині існуючих кооперативів в Україні, це відбувається через проблему транспарентності їх системи управління (табл. 1).

Проаналізувавши табл. 1, можна зробити висновок, що 62% опитаних вважають, що не швидко отримують необхідну інформацію про СОК, 71% переконані, що не відповідають форми прямого і зворотного зв'язку в структурі управління характеру взаємовідносин між структурними підрозділами СОК, або вони є недостатніми, тобто частковими, аж 91% - стверджують, що не налагоджені канали зворотного зв'язку з членами СОК або є лише частковими, 73% впевнено вказали про несвоечасність надання інформації членам кооперативу про стан його діяльності, 97% відчують дефіцит в інформації про діяльність СОК (з них лише 10% - частково), 71% вказали на те, що не поновлюється інформація про діяльність СОК на інформаційному стенді кооперативу взагалі, а 29% стверджують про щомісячне оновлення інформації, майже 100% опитаних сповістили про те, що їм не надана була інформація перед вступом в СОК про роль дотримання основних принципів кооперації, і аж 15% респондентів висловили думку, що надавалась членам кооперативу недостовірна інформація про стан його діяльності.

Досить важливим є ранжування чинників за ступенем впливу на транспарентність у СОК (табл. 1). Встановлено, що найбільш проблемними чинниками для встановлення транспарентних відносин в СОК є дефіцит інформації про діяльність СОК, її несвоєчасне поновлення, що підтверджувалось перехресними питаннями, не проводилась бесіда про важливість дотримання принципів кооперації перед написанням заяви про вступ до кооперативу, а також відсутність налагодженості каналів зворотного зв'язку управлінської ланки з членами СОК.

Кооперативам потрібно дивитися в майбутнє, дотримуючись принципів транспарентності, взаємної довіри, відкритості та спільного розвитку, і, долаючи диференційність, прагнути до консолідації зусиль. Зростання транспарентності пов'язане саме з правильною організацією управління.

З огляду на це, сучасна система управління сільськогосподарськими обслуговуючими кооперативами як сукупність взаємодіючих і взаємозалежних елементів, що забезпечує досягнення поставлених цілей кооперативу, вимагає нових підходів до організації та змісту управління з урахуванням нових можливостей інформаційного суспільства, підвищення ролі інформації в управлінні кооперативом, забезпечення транспарентних відносин. Для здійснення ефективного управління потрібні спеціальні управлінські інструменти, які ґрунтуються на використанні широких можливостей, що відкриваються прогресом інформаційних технологій. Таким інструментом, який втілює механізм інформаційного та аналітичного забезпечення управління СОК, на нашу думку, є контролінг.

Проведене дослідження шляхом опитування членів СОК демонструє потребу в удосконаленні організації інформаційного забезпечення як членів кооперативу, так і керівництва сільськогосподарським обслуговуючим кооперативом. Виникає об'єктивна необхідність пошуку нових підходів, інструментів та методів управління у цій площині. Відчувається необхідність впровадження інтегрованих систем інформаційно-аналітичної та методичної підтримки управління усіма функціональними сферами діяльності СОК і своєчасного надання достовірної інформації про діяльність кооперативу його власникам. Ефективність управлінських рішень залежить від якості облікової та інших видів інформації. Недостовірна, недостатня інформація призводить до неякісних, помилкових рішень.

Завдання щодо усунення проблем, пов'язаних з транспарентністю в СОК, значною мірою може бути вирішено шляхом розробки і впровадження системи контролінгу в управлінні сільськогосподарськими обслуговуючими кооперативами різних рівнів.

Поняття «контролінг» походить з латинських слів «contra» і «rotulus», а в англійській мові відповідає «countre-rollout», і в дослівному перекладі означає «зустрічна роль». Базуючись на цьому трактуванні, виникла назва посадової особи – «контролер», яка і відіграє таку «зустрічну роль» при управлінні інформаційними, фінансовими, матеріальними та іншими потоками.

Контролінг, на нашу думку, є одним з найновіших напрямів інформаційно-економічного розвитку сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу: контролінг міститься на перетині обліку, інформаційного забезпечення та контролю, об'єднуючи ці функції, - інтегрує й координує їх, проте не замінює управління, а виступає лише як інноваційний інструмент в управлінській діяльності СОК.

Виходячи з цього, кооператив має можливість використовувати інструментарій контролінгу в системі управління своїм розвитком в тому числі з метою налагодження якісного зворотного зв'язку з його членами, спроможний підвищити довіру до кооперативу як з боку його дійсних, так і з боку потенційних членів кооперативу.

До функцій контролінгу зараховують методичну, координуючу, акумулюючу, регулюючу та консультативну функції [6].

Так, методична функція, виходячи зі спрямування на кінцевий результат, передбачає пошук, аналіз, та добір оптимальних методів управлінського обліку, планування та аналізу [2].

Координуюча функція спрямована на взаємоузгодження організаційних, цільових,

методичних елементів системи управління кооперативом.

Підготовку та ієрархічний розподіл інформації залежно від рангів користувачів покладено на акумулюючу функцію.

Основним призначенням регулюючої функції стають виявлення суттєвих відхилень, визначення причин таких ситуацій та підготовка відповідної інформаційної бази.

Консультаційна функція своєю суттю переплітається з управлінським аналізом. Уведення в організаційну структуру сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів системи контролінгу є новим явищем, від правильності втілення якого залежить ефективність і якість роботи цієї системи.

Система контролінгу — це принципово нова концепція інформації і управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, контролю, планування, яка забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей і результатів діяльності підприємства [3].

Система контролінгу у СОК — це концепція організації акумулювання інформації про діяльність кооперативу (облік), аналіз і подання інформації у наперед визначений строк тому, хто її потребує.

Основними специфічними особливостями контролінгу у СОК є:

1. Єдність стратегічних рішень, затверджених Загальними зборами членів кооперативу, з оперативними діями та фінансово-економічними розрахунками;
 2. Новий вектор фінансово-економічних розрахунків для прийняття економічно обґрунтованих рішень;
 3. Ядром контролінгу як концепції управління у СОК є інтеграція таких функцій управління як планування, організація обслуговуючого процесу, контроль, інформаційне забезпечення всіх учасників кооперативу;
 4. Новий якісний зміст ролі планово-економічних функцій управлінської ланки кооперативу.
- Контролінг у СОК має складатися з основних шести компонентів, поданих у табл. 2.

Таблиця 2

Найважливіші компоненти контролінгу у СОК

Планування, декомпонування цілей до операційного рівня, бюджетування	Завдання цілей і стратегічних орієнтирів діяльності кооперативу, розрахунки окремих параметрів і складання бюджетів (методологія, організація)
Розрахунок витрат і управлінський облік	Контроль рівня використання потужності кооперативу за видами витрат, місцями виникнення і носіями витрат
Порівняння ідеального і фактичного стану (контроль)	Вияв місць, де є відхилення від плану. Оцінка причин недосягнення цілей та обґрунтування заходів, необхідних для покращення ситуації
Акумулювання (збір та обробка) інформації/організація документообігу	Формування інформаційної бази та інформаційних потоків у СОК — сервісне забезпечення управління кооперативом
Швидке надання інформації за запитом/забезпечення якісного зворотнього зв'язку членів СОК з його керівництвом	Доступ до інформації про діяльність СОК — забезпечення транспарентних відносин
Звітність	Підготовка звітних даних управлінського обліку

Удосконалено автором на основі [3, с. 10]

Концепція контролінгу об'єднує такі основні елементи організації й управління діяльністю кооперативу:

- процеси обслуговування членів та витрати на їх здійснення;
- системи планування і бюджетування, сформовані на основі роботи підрозділів кооперативу як центрів відповідальності;

- система управлінського обліку, побудована на основі центрів відповідальності та їх бюджетів;
- система стратегічного управління, заснована на аналізі ланцюжка цінностей, стратегічного позиціонування та витратотворювальних чинників;
- інформаційні потоки (в т.ч. документообіг) у кооперативі, що надає змогу оперативно фіксувати поточний стан виконання бюджетів та процес обслуговування членів та клієнтів кооперативу;
- система спостереження - моніторинг фінансово-господарської діяльності кооперативу й аналіз задоволеності членів обслуговуючим процесом;
- виявлення причин відхилень фактичних результатів від запланованих, формування рекомендацій для поточних управлінських рішень.

Мета контролінгу у кожному окремому СОК може визначатися Загальними зборами, наприклад: підтримка ефективного функціонування кооперативу, забезпечення транспарентних відносин у кооперативі, моніторинг фактичного стану, порівняння його з прогнозованим, виявлення тенденцій і закономірностей розвитку економіки кооперативу у відповідності до головної мети та попередження негативного впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на фінансовий результат та становища на ринку, тобто вивчення поведінки економічного механізму кооперативу з метою максимізації задоволення потреб його членів тощо.

Тому в якості такого професійного «асистента» та консультанта управління пропонуємо в склад Ревізійної комісії сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу (будь-якого рівня, в тому числі – первинного у разі, якщо він об'єднує більше 100 сільгоспвиробників) ввести посаду *контролера* як постійного представника всіх рівнів управління кооперативом в офісі кооперативу, до якого в будь-який момент може звернутися за інформацією як член кооперативу, так і співробітник, адже будь-яка інформація стосовно кооперативу знаходиться в даних управлінського обліку, веденням якого займається контролер. Він має бути членом Ревізійної комісії, але це єдиний член Ревізійної комісії, який є найманою особою, а не членом кооперативу. І саме він щонайменше двічі на рік в обов'язковому порядку має відвідувати тематичні семінари з контролінгу та відповідні курси підвищення кваліфікації, які має проводити місцева дорадча служба, консультаційні центри, Спілка кооператорів, залучаючи кращих українських і закордонних науковців та практиків з контролінгу.

Починаючи з регіональних об'єднань кооперативів включно з міжнародними альянсами, в системі управління доцільно буде впровадити службу контролінгу, яка не тільки налагоджуватиме ефективне функціонування окремих елементів економічної діяльності таких кооперативних формувань, а й координуватиме їх між собою, забезпечуватиме раціональну єдність і взаємодію їх.

Адекватна робота контролера (або служби контролінгу для кооперативних формувань 2-5 рівнів: районних, регіональних, національних, міжнародних кооперативів) сприяє оперативнішій підготовці інформаційної бази, підвищенню гнучкості у формуванні інформаційних потоків і підготовці відповідних звітів різного характеру.

Впровадження посади контролера/служби контролінгу, на нашу думку, завдяки раціональному управлінню інформаційними потоками дасть змогу значно підвищити ефективність управління сільськогосподарським обслуговуючим кооперативом, а відтак – ефективність діяльності кооперативу, що призведе до підвищення задоволеності членів кооперативу.

Ефективність діяльності СОК у значній мірі залежить від характеру та дієвості управління. Тобто щоби своєчасно досягнути позитивного результату та не допустити відхилень від поставленої мети, необхідна *координація* в організації обслуговування членів кооперативу, забезпеченості його необхідними ресурсами, *коригування* успішної діяльності в умовах турбулентності зовнішнього середовища та послідовності виконання певних видів робіт. Це досягається завдяки системі управління, яка є єдиним механізмом, де кожна ланка виконує певну функцію у взаємозв'язку з іншими. З огляду на це, для забезпечення ефективного функціонування системи управління,

зокрема контролінгу, і, відповідно, всього кооперативу загалом, - вважаємо за доцільне впровадити моніторинг ефективності діяльності кооперативу як інноваційного засобу управління сільськогосподарським обслуговуючим кооперативом. Виконання функції проведення моніторингу має бути покладена саме на контролера, адже в його обов'язки входить збір та обробка інформації про діяльність кооперативу. Контролер має бути фахівцем у галузі економіки та/або менеджменту організацій.

Так як моніторинг представляє собою складну *систему постійного спостереження* за рядом показників, які характеризують стан та розвиток обраного об'єкту, а основними критеріями моніторингу є своєчасність, комплексність та об'єктивність, що характеризують моніторинг як систему, яка діє в певному інтервалі часу, має складний характер та складається з набору взаємопов'язаних елементів [8], - тому його аналіз потрібно проводити щоквартально у випадку функціонування СОК протягом року, або після надання кооперативом сезонних послуг щороку з урахуванням та обчисленням показників ефективності діяльності СОК.

Моніторинг у загальному сенсі означає процес систематичного збору і обробки інформації про складові частини та параметри того чи іншого складного процесу, спрямований на винесення оцінки, вироблення планів дії і прийняття рішення по даному процесу. Моніторинг, з одного боку, допомагатиме *здійснювати спостереження* за об'єктами та обслуговуючими процесами в кооперативі на всіх етапах його життєвого циклу, а з іншого – *робити висновки* про вплив змін зовнішніх і внутрішніх чинників та стан і розвиток кооперативу.

Окремі автори стверджують, що моніторинг – це систематичне спостереження, що реалізується в межах загальної системи управління визначеним об'єктом і передбачає вимірювання та порівняння фактичних його характеристик з базовими (плановими, нормативними) з метою розробки та реалізації заходів щодо розвитку об'єкта управління як у поточному періоді, так і довгостроковій перспективі [7].

З метою унаочнення пропозицій, визначення ролі і місця контролера як інформаційного агента в системі управління СОК, і його основні функції – забезпечення транспарентних відносин в кооперативі, проведення моніторингу - автором визначено роль і місце контролера в системі управління СОК, що представлено на рис. 2., з урахуванням усіх рівнів управління, його механізмом та процесом, а також враховуючи і взаємозв'язок з принципами та цінностями кооперативної діяльності, і, відповідно, задоволенням потреб членів кооперативу.

З огляду на вищесказане, пропоную до штатного розпису СОК включити посаду «Контролер» з наступними функціональними обов'язками:

- збір та обробка інформації про внутрішній стан СОК з подальшим аналізом та пошуком шляхів його удосконалення;
- моніторинг ефективності діяльності СОК (в т.ч. періодичне анкетування членів кооперативу);
- збір та обробка інформації про контрагентів з подальшим аналізом співпраці з ними, узагальнення та порівняння відгуків про співпрацю;
- забезпечення транспарентних відносин в СОК та підтримка такої взаємодії, розробка методик;
- посередництво у зв'язках між кооперативом та його членами через поширення даних у формі інформації/гарантія оперативного постачання необхідної інформації в паперовому чи електронному вигляді;
- Інтернет, телефонія, адміністрування сайту, сторінок у соціальних мережах;
- консультаційні послуги, надання рекомендацій представникам управлінської ланки кооперативу щодо їх майбутніх рішень (супроводжуюча підтримка менеджменту). Адже відомо, що ефективність управлінських рішень залежить від якості облікової та інших видів інформації. Недостовірна, недостатня, нерелевантна інформація призводить до неякісних, помилкових рішень;
- допомога у звітності перед членами кооперативу;

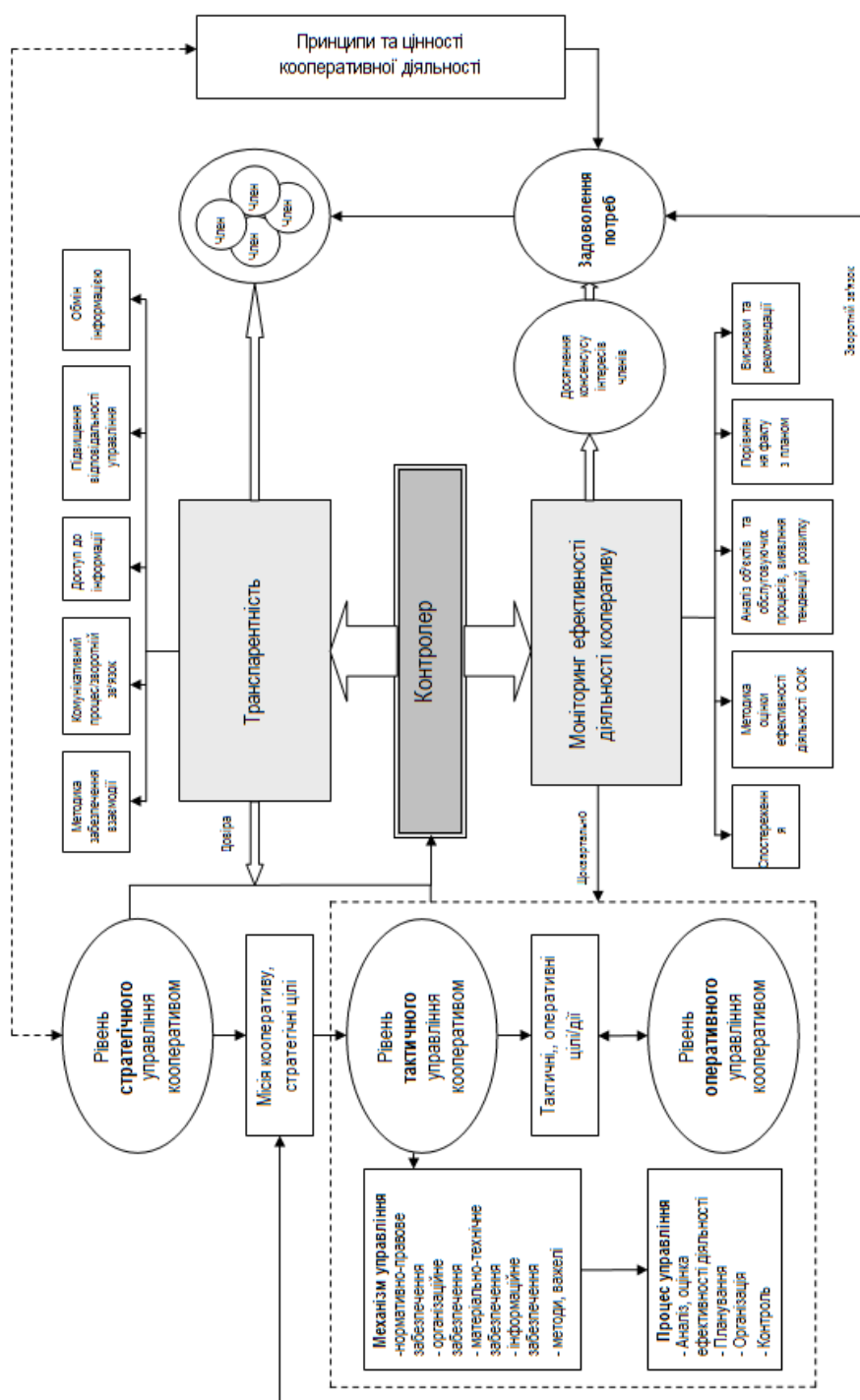


Рис. 2. Організаційно-функціональна система управління СОК
Розроблено автором самостійно

- створення методики зворотного зв'язку: формування зворотного потоку інформації від членів кооперативу, надання рекомендацій щодо удосконалення цього процесу – організація отримання та алгоритм розгляду запитів, пропозицій, ініціатив, думок дійсних членів кооперативу щодо його діяльності;

- взаємодія з усіма учасниками кооперативу.

Наслідком впровадження системи контролінгу в якості контролера чи контролінгової служби буде:

1. Соціально-економічний ефект діяльності кооперативу.
2. Підвищення задоволеності кожного члена кооперативу від участі в СОК.
3. Збільшення кількості дійсних та асоційованих членів кооперативу.
4. Формування здорового психологічного клімату в системі відносин кооперативу.
5. Формування етичних норм ведення господарської діяльності кооперативу.
6. Зросте довіра до представників тактичного та оперативного рівнів управління кооперативу.
7. Покращення іміджу кооперативу як серед членів кооперативу, так і серед громади, де діє кооператив, серед місцевої влади, контрагентів тощо.
8. Збільшення товарообороту, і, відповідно, фінансового капіталу, що, в свою чергу, призведе до збільшення економії витрат на закупівлю ресурсних матеріалів та економію витрат в обслуговуючих процесах кооперативу для своїх членів, збільшення партій для збуту продукції.
9. Зростання конкурентоспроможності кооперативу.
10. Отримання релевантної інформації представниками управлінської ланки СОК, що призведе до аргументованих управлінських рішень.
11. Мінімізація дефіциту інформації про фактичний стан СОК.

Логічно-функціональний механізм впливу контролера на результат діяльності сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу представлена на рис. 3.

Отже, контролер забезпечує проведення моніторингу і встановлення транспарентних відносин у СОК, координує діяльність СОК згідно визначних стратегічних орієнтирів. Таким чином, контролер окрім того, що виступає в ролі координатора управлінських рішень, транслятора інформації, асистента управління в якості індикатора прозорості діяльності кооперативу, - виконує зустрічну роль організатора системи відносин та реалізатора стратегічного управління в кооперативі. Він є єдиним функціональним представником усіх рівнів управління одночасно, є внутрішнім посередником передачі інформації, навігатором на шляху виконання місії кооперативу. Метою впровадження контролера в організаційну структуру управління кооперативу в сільському господарстві є допомога кооперативу розвинути максимальний потенціал, а також підтвердження бажання управлінської ланки щодо їх відкритості до взаємодії з іншими учасниками кооперації та прозорості їх діяльності.

Ті сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, які орієнтуються на наполегливе і тривале виживання, повинні перейти від пасивної реєстрації господарської діяльності (фінансовий облік) до активної інформатизації – з використанням таких систем обліку, які дозволяють створити базу даних для свідомого аналізу та оцінки своєї позиції на ринку послуг - контролінг.

Висновки і перспективи.

1. Транспарентність управління – це інструмент ефективного демократичного управління, вона є необхідною умовою успішного функціонування кооперативу. Поступ кооперативу залежить від дій представників управлінської ланки, які зобов'язані забезпечити транспарентні відносини у СОК, зокрема, забезпечити обмін інформацією, комунікативний процес, особливістю якого, з одного боку, є відкритість у наданні достовірної інформації, а з другого – готовність до її отримання й опрацювання.

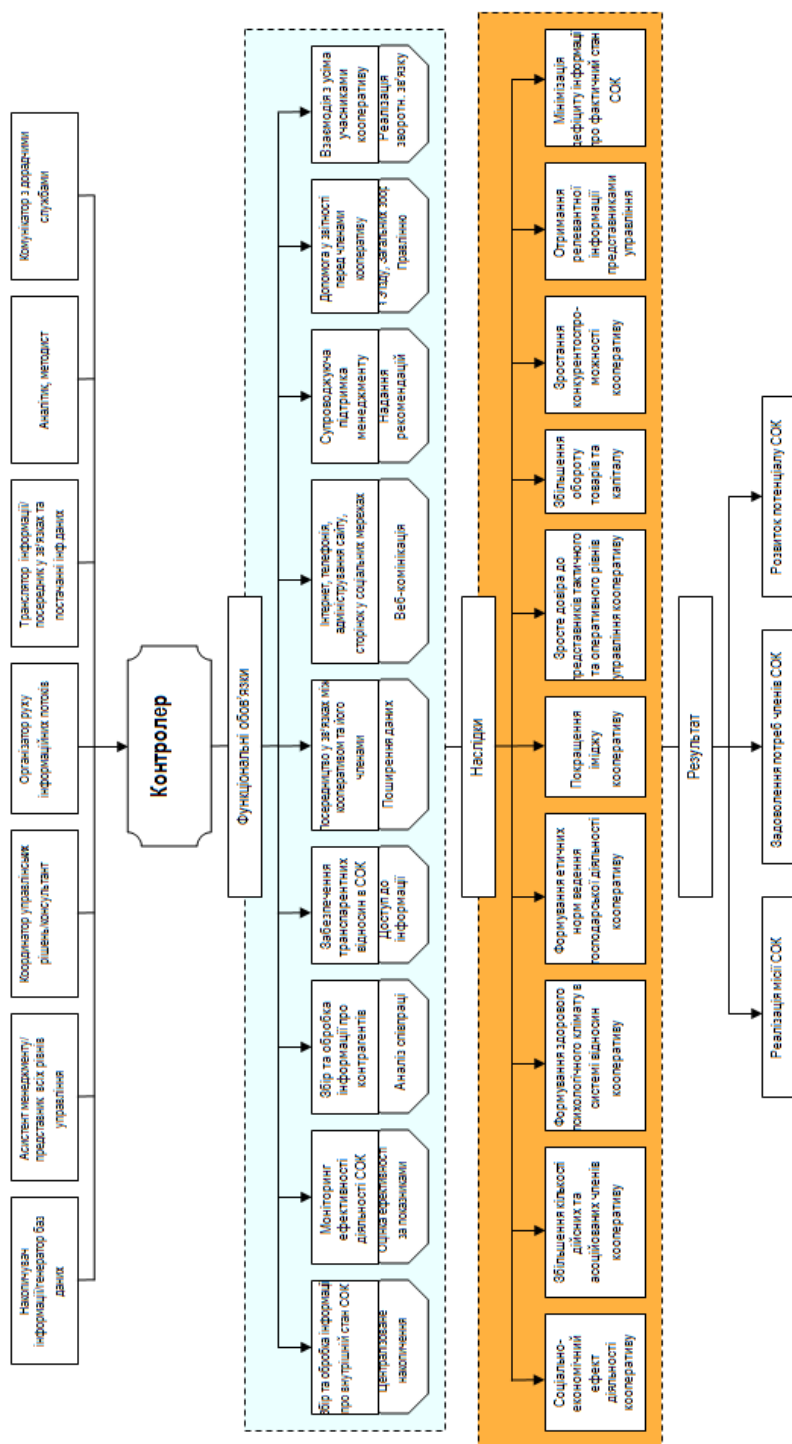


Рис. 3. Логічно-функціональний механізм впливу контролера на результат діяльності СОК

2. Дослідження показали необхідність в удосконаленні організації інформаційного забезпечення як членів кооперативу, так і керівництва сільськогосподарським обслуговуючим кооперативом, а саме впровадження інтегрованих систем інформаційно-аналітичної та методичної підтримки управління усіма функціональними сферами діяльності СОК і своєчасного надання достовірної інформації про діяльність кооперативу його власникам.

3. Система контролінгу у СОК – це концепція організації акумулювання інформації про діяльність кооперативу (облік), аналіз і подання інформації у наперед визначений строк учасникам кооперативу. Впровадження системи контролінгу шляхом введення в організаційну структуру управління кооперативом контролера або контролінгової служби (для кооперативів 2-5 рівнів) забезпечить в т.ч. транспарентність управління.

4. З метою забезпечення ефективного функціонування системи управління СОК, зокрема контролінгу, доцільно впровадити моніторинг ефективності діяльності кооперативу як інноваційного засобу управління сільськогосподарським обслуговуючим кооперативом. Виконання функції проведення моніторингу має бути покладене саме на контролера.

Контролер забезпечує проведення моніторингу і встановлення транспарентних відносин у СОК, координує діяльність СОК згідно визначених стратегічних орієнтирів. Таким чином, автором доведено, що контролер виконує зустрічну роль організатора системи відносин та реалізатора стратегічного управління в кооперативі, що унаочнено логічно-функціональним механізмом впливу контролера на результат діяльності СОК.

Список використаних джерел

1. Афонін А.Е., Суший О. В. Транспарентність влади в контексті європейської інтеграції України: конспект лекції до короткотермінового семінару в системі підвищення кваліфікації кадрів. Київ : НАДУ, 2010. 48 с.
2. Горьовий В.П., Петер М.В. Основи кооперації. Київ : «КАРАВЕЛА», 2015. 300 с.
3. Давидович І. Є. Д Контролінг. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 552 с.
4. Круглова О. А., Козуб О.В. Системний підхід до організації моніторингу на підприємстві. *Бізнес-Інформ.* 2014. № 9. С. 307-311.
5. Петер М.В. Транспарентність як системно-функціональний феномен демократичного принципу управління сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу. *Економіка АПК.* 2014. № 5. С. 71.
6. Сава А.П. Обґрунтування організаційно-економічних засад розвитку кооперативно-інтеграційних відносин в АПК. *Науковий вісник Луганського національного аграрного університету: Серія «Економічні науки».* 2012. № 34. С.261-268.
7. Уляшева Ж. Контроллинг в компании: методические проблемы. *Проблемы теории и практики управления.* 2008. № 8. С. 67–72.
8. Удалих О. О. Організація моніторингу економічної ефективності капіталовкладень в системи водопостачання промислових підприємств. *Ефективна економіка.* 2015. № 2. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3821> (дата звернення : 05.03.2017).

Статтю отримано: 12.03.2017 / Рецензування 14.04.2017 / Прийнято до друку: 22.05.2017

Maria Peter

Assistant of the Department of management named Prof. YS Zavadsky
National University of Bioresources and Natural Resources of Ukraine
Kyiv, Ukraine
E-mail: vnauke@i.ua

FORMATION OF EFFICIENT PARAMETERS OF MANAGEMENT APPARATUS' AGRICULTURAL SERVICE COOPERATIVES ON THE CONTROLLING BASIS

Abstract

Introduction. Agricultural service cooperatives, not like other organizational forms of management, have functions related to their specific field of activity-maintenance of cooperative-owned owners.

Methods: analysis and synthesis, analogies, expert method, method of functional analysis.

Results. A questionnaire survey was conducted, which determined that for the development of the cooperative the organization of feedback with its members was necessary in order to increase their confidence in the management of the cooperative, and accordingly to the cooperative form of ownership in general. From the point of view of economic research the most expedient is to determine the informative and communicative component of the management functions of the agricultural servicing cooperative and proposals for its practical implementation through the development and implementation of a controlling system.

Discussion. The prospects for further research are to substantiate the organizational arrangements for conducting of controlling.

Keywords: agricultural service cooperative, cooperative, coops, controlling, trust, management, transparency, monitoring, information provision.

References

1. Afonin, A.E., & Sushyj, O. V. (2010). *Transparentnist' vlady v konteksti jevropejs'koi' integracii' Ukraїny: konspekt lekcii' do korotkotermynovogo seminaru v systemi pidvyshhennja kvalifikacii' kadriv* [Transparency of power in the context of Ukraine's European integration: a lecture summary for a short-term seminar in the system of professional development of personnel]. Kyiv : NADU.
2. Gor'ovyy, V.P., & Peter, M.V. (2015). *Osnovy kooperacii'* [Fundamentals of cooperation]. Kyiv : «KARAVELA», 2015. 300 s.
3. Davydovych, I., & Je., D. (2008). *Kontroling* [Controlling]. Kyiv : Centr uchbovoi' literatury.
4. Kruglova, O. A., & Kozub, O.V. (2014). Systemnyj pidhid do organizacii' monitoryngu na pidpryjemstvi [System approach to the organization of monitoring at the enterprise]. *Biznes-Inform*, 9, 307-311.
5. Peter, M.V. (2014). *Transparentnist' jak systemno-funkcional'nyj fenomen demokratychnogo pryncypu upravlinnja sil'skogospodars'kogo obslugovujuchogo kooperatyvu* [Transparency as a system-functional phenomenon of the democratic principle of management of an agricultural serving cooperative]. *Ekonomika APK*, 5, 71.
6. Sava, A.P. (2012). Obg'runtuvannja organizacijno-ekonomichnyh zasad rozvytku kooperatyvno-integracijnyh vidnosyn v APK [Substantiation of the organizational and economic foundations for the development of cooperative-integration relations in the agro-industrial complex]. *Naukovyj visnyk Lugans'kogo nacional'nogo agrarnogo universytetu: Serija «Ekonomichni nauky»*, 34, 261-268.
7. Uljasheva, Zh. (2008). Kontroling v kompanii: metodicheskie problemy [Controlling in the company: methodical problems]. *Problemy teorii i praktiki upravlennja*, 8, 67–72.
8. Udalyh, O. O. (2015). Organizacija monitoryngu ekonomichnoi' efektyvnosti kapitalovkladen' v systemy vodopostachannja promyslovyh pidpryjemstv [Organization of monitoring of economic efficiency of investments in the water system of the industrial enterprises]. *Efektivna ekonomika*, 2. Retrived from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3821>

Received: 03.12.2017 / Review 04.14.2017 / Accepted 05.22.2017



Відомості про авторів

Белова Ірина, к.е.н., доцент, кафедра обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна, **E-mail:** yim1973@ukr.net

Дідоренко Тетяна, к.е.н., доцент, кафедра обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна, **E-mail:** Didorenko1401@ukr.net

Завитій Ольга, к.е.н., доцент, кафедра обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна, **E-mail:** o.zavytii@tneu.edu.ua

Загородна Ольга, к.е.н., доцент, кафедра аудиту, ревізії та аналізу, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна, **E-mail:** olga1966r@gmail.com

Кафка Софія, к.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту, Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу, м. Івано-Франківськ, Україна, **E-mail:** Kafka@i.ua

Палюх Микола, к.е.н., доцент, кафедра обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна, **E-mail:** paluhms@ukr.net

Петер Марія, асистент кафедри менеджменту ім. проф. Й.С. Завадського, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ, Україна, **E-mail:** vnauke@i.ua

Пушкар Михайло, д.е.н., професор, кафедра аудиту, ревізії та аналізу, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна, **E-mail:** M.S.Pushkar@gmail.com

Сава Андрій, к.е.н., с.н.с., Тернопільська державна сільськогосподарська дослідна станція ІКСГП НААН, м. Тернопіль, Україна, **E-mail:** andriy_sava@ukr.net

Самойленко Інна, к.е.н., доцент, кафедра менеджменту і адміністрування, Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова, м. Харків, Україна, **E-mail:** samoylbox@gmail.com

Семанюк Віта, к.е.н., доцент, докторант, кафедра аудиту, ревізії та аналізу, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна, **E-mail:** v.semaniuk@tneu.edu.ua

Семенишена Наталія, к.е.н., доцент, кафедра економіки, фінансів, обліку та оподаткування, Подільський державний аграрно-технічний університет, Кам'янець-Подільський, Україна, **E-mail:** natviksem@gmail.com

Спільник Ірина, к.е.н., доцент, кафедра обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна, **E-mail:** ispilnyk@yahoo.com

Царук Василь, к.е.н., ВСП «Рівненський коледж Національного університету біоресурсів і природокористування України», м. Рівне, Україна, **E-mail:** vasil-caruk@ukr.net

Information about the authors

Iryna Belova, Ph.D. (in Economics), Assistant Professor, Department of Accounting and Economics and Law Providing Agricultural Business, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine, **E-mail:** yim1973@ukr.net

Tetyana Didorenko, Ph.D. (in Economics), Assistant Professor, Department of Accounting and Economics and Law Providing Agricultural Business, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine, **E-mail:** Didorenko1401@ukr.net

Olha Zavytiy, Ph.D. (in Economics), Assistant Professor, Department of Accounting and Economics and Law Providing Agricultural Business, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine, **E-mail:** o.zavytii@tneu.edu.ua

Olha Zahorodna, Ph.D. (in Economics), Associate Professor, Department of audit, revision and analysis, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine, **E-mail:** olga1966r@gmail.com

Sofiia Kafka, Ph.D. (in Economics), Associate Professor, Head of the Department of Accounting and Auditing, Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas, Ukraine, Ivano-Frankivsk, **E-mail:** Kafka@i.ua

Mykola Palukh, Ph.D. (in Economics), Assistant Professor, Department of Accounting and Economics and Law Providing Agricultural Business, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine, **E-mail:** paluhms@ukr.net

Maria Peter, Assistant of the Department of management named Prof. YS Zavadsky, National University of Bioresources and Natural Resources of Ukraine, Kyiv, Ukraine, **E-mail:** vnauke@i.ua

Mykhailo Pushkar, Dr.Sc. (in Economics), Professor, Department of Audit, Control and Analysis, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine, **E-mail:** M.S.Pushkar@gmail.com

Andriy Sava, Ph.D. (in Economics), Senior Research Fellow, Ternopil state agricultural experimental station of Institute of feed research and agriculture of Podillya of NAAS, Ternopil, Ukraine, **E-mail:** andriy_sava@ukr.net

Inna Samoylenko, Ph.D. (in Economics), Associate Professor, Department of Management and Administration O.M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv, Kharkiv, Ukraine, **E-mail:** samoylbox@gmail.com

Vita Semanyuk, Ph.D. (in Economics), Associate Professor, Department of Audit, Control and Analysis, Ternopil, Ukraine, **E-mail:** v.semaniuk@tneu.edu.ua

Natalia Semenyshena, Ph.D. (in Economics), Associate Professor, Department of Accounting and Taxation, State Agrarian and Engineering University in Podilya, Kamianets-Podilskyi, Ukraine, **E-mail:** natviksem@gmail.com

Iryna Spilnyk, Ph.D. (in Economics), Associate Professor, Department of accounting and economic and legal support of agrarian and industrial business, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine, **E-mail:** ispilnyk@yahoo.com

Vasyl Tsaruk, Ph.D. (in Economics), Rivne College of the National University of Bioresources and Nature Management of Ukraine, Rivne, Ukraine, **E-mail:** vasil-caruk@ukr.net

Науково-практичне видання

Scientific-practical edition

**ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ
В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ**

**THE INSTITUTE OF ACCOUNTING,
CONTROL AND ANALYSIS IN THE
GLOBALIZATION CIRCUMSTANCES**

Міжнародний науковий журнал

International scientific journal

Випуск 1-2. 2017

Issue 1-2. 2017

Підписано до друку 30.06.2017 р.
Формат 70х100 1/16. Гарнітура Arial.
Папір офсетний. Друк офсетний. Зам. 07/2017.
Умовн. друк. арк. 7,74. Тираж 100.

Віддруковано з готових діапозитивів
в СМП «ТАЙП» вул. Чернівецька, 44 б,
м. Тернопіль, Україна, 46000
тел. +38 0352 527500; +38 0352 522616

Signed for printing 06.30.2017.
Format 70x100 1/16. Type Arial.
Offset paper. Printing offset. Order. 07/2017.
Cond. print. sheets. 7,74. Copies 100.

Printed:
Tajp, joint small enterprise, Chernivetska St., 44b,
Ternopil, Ukraine, 46000,
tel. +38 0352 527500; +38 0352 522616