

ІННОВАЦІЙНО-ІНВЕСТИЦІЙНІ СКЛАДОВІ УПРАВЛІННЯ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИМИ СИСТЕМАМИ

ВОЙНАРЕНКО М.П., ГОНЧАР О.І., ТРОЧКОВСЬКІ ТАДЕУШ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ В ІННОВАЦІЙНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ	7
ДУБНИЦЬКИЙ В.І. ІНТЕГРАЦІЙНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ В ЕКОНОМІЦІ УКРАЇНИ	12
ЕМЕЛЬЯНОВ О. О. ОПЫТ СТРАН ТИХООКЕАНСКОГО РЕГИОНА ПО СОЗДАНИЮ НАЦИОНАЛЬНЫХ ИННОВАЦИОННЫХ СИСТЕМ	16
ПОЧЕНЧУК Г.М. ОСОБЛИВОСТІ ІНСТИТУЦІОНАЛЬНОГО УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІКОЮ	20
СИСОЄВ О.В. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ФОРМУВАННЯ ІНСТИТУТУ ФАКТОРИНГУ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ	24
ЧЕРЕШНЯ Г. А. , ЦВІГУН Т. В. ІННОВАЦІЙНИЙ РОЗВИТОК УКРАЇНИ: ІСТОРІЯ, СУЧАСНІСТЬ, ПЕРСПЕКТИВИ	30
ЧОРНА Н.Ю. ВЕРТИКАЛЬНО ІНТЕГРОВАНІ СТРУКТУРИ ЯК ЕЛЕМЕНТ РОЗВИТКУ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ	34
ЯЦЕНКО О.В. МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ІННОВАЦІЙНО ОРІЄНТОВАНОГО ОБЛАШТУВАННЯ СЕЛА ТА СТРАТЕГІЧНІ НАПРЯМИ ЙОГО РОЗВИТКУ	37
ЕКОНОМІКА І УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ ЗА УМОВ РОЗВИТКУ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ	
АНТОНЮК П.П. СОЦІАЛЬНА БЕЗПЕКА ПІДПРИЄМСТВА: НАСЛІДОК ТА ЗАПОРУКА ЙОГО РЕЗУЛЬТАТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	44
АРДАШКІНА Н.С. АНАЛІЗ МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ДО ОЦІНКИ КОНКУРЕНТНОГО ПОТЕНЦІАЛУ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ	48
БОБРОВНИК В.Г. ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ БІЗНЕС-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ	53
БУШОВСЬКА Л.Б. ОЦІНКА ІНВЕСТИЦІЙНОЇ АКТИВНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	57
ВАЛЬКОВА Н.В., ВАЛЬКОВ О.Б. ПОТОКОВИЙ ХАРАКТЕР ФОРМУВАННЯ КОНКУРЕНТНИХ ПЕРЕВАГ ПІДПРИЄМСТВА ТА МІСЦЕ В НЬОМУ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СКЛАДОВОЇ.....	60
ВОЙНАРЕНКО М.П., ЯНЧУК Т.В. АЛГОРИТМ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ.....	64
ВЯТКІН П.С. СИСТЕМАТИЗАЦІЯ ФАКТОРІВ ВПЛИВУ НА СИСТЕМУ КОНТРОЛІНГУ ПІДПРИЄМСТВА	72

ГАРАФОНОВА О.І. МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ЗМІН ТА ВИЗНАЧЕННЯ ЕТАПУ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ КРИЗИ	77
ДЗЮБА Т.А. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА	81
ЗАМАЗІЙ О.В. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВПЛИВУ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ НА РИНКОВУ ВАРТІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА	84
МІЩЕНКО Н.Г. СТРАТЕГІЯ РЕСТРУКТУРИЗАЦІЇ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ ЗА УМОВ ІНСТИТУЦІЙНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ	89
РЗАЄВ Г.І. МЕТОДИКИ ОЦІНКИ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ.....	93
РЕШМІДЦІЛОВА С.М. ТОВАРОЗНАВЧІ АСПЕКТИ МАРКЕТИНГУ ПРОДУКЦІЇ ПІДВИЩЕНОЇ ЯКОСТІ.....	98
РОМАНЕНКО О.О. ВИДИ МАРКЕТИНГОВИХ ІНТЕРНЕТ-СТРАТЕГІЙ	101
ОГНЕВА А.М. КОНСОЛІДАЦІЯ ІНФОРМАЦІЇ ЯК НАЙВАЖЛИВІШИЙ ЧИННИК ЕФЕКТИВНОГО КЕРУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ.....	109
ПРОСКУРОВИЧ О.В., БОЙЧУК В.А. ЕКОНОМЕТРИЧНЕ МОДЕЛЮВАННЯ РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ, ЯК ОСНОВА ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА.....	113
ФІЛИППОВА С.В. ПРОБЛЕМИ ЕНЕРГОЗБЕРЕЖЕННЯ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ	119
ХРУЩ Н. А., ГРИГОРУК П. М. ВРАХУВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКИХ РИЗИКІВ В ПРОЦЕСІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ	123
ЧОРНА Л.О. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ОРГАНІЗАЦІЙНОЇ СТРУКТУРИ ПІДПРИЄМСТВА	128
ШЕГДА А.В. СТРАТЕГІЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ НАПРЯМИ ЗДІЙСНЕННЯ ПРОЦЕСУ ЗМІН НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	135
РОЗВИТОК ФІНАНСОВИХ ІНСТИТУТІВ В ЕКОНОМІЦІ	
КСЬОНДЗ С.М., ВОЙЦІХ Н.В. КАПІТАЛ БАНКУ ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ.....	139
МАЛЕНЬКА І.М. ДЕРЖАВНА ПІДТРИМКА РОЗВИТКУ АГРОСТРАХУВАННЯ В УКРАЇНІ	144
РУДЬ О.В. ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ	148

ХРИСТОФОРОВА Т.В., ЮРЧИШЕНА Л.В. ФІНАНСОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СОЦІАЛЬНОЇ СФЕРИ В УКРАЇНІ	155
--	-----

ФОРКУН І. В., АНДРУШКО Д. Ю. МОДЕЛІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СФЕРИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА	160
--	-----

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ В КОНТЕКСТІ ЗМІНИ ПРАВОВОЇ ПАРАДИГМИ

ГУМЕНЮК А.Ф., ЦЕБЕНЬ Р.Л. ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ УЧАСНИКІВ ФОНДОВОГО РИНКУ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ЕМІСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	165
--	-----

ЄСІЄВА Н. К. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ЗОВНІШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ- ПЕРЕВІЗНИКІВ: НАПРЯМИ ЗДІЙСНЕННЯ	168
--	-----

КЛАДНИЦЬКА Т. А. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ	171
---	-----

ЛОПАТОВСЬКИЙ В.Г., ГЕВАЛ Т.М. ГАРМОНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У ПРОЦЕСІ АДАПТАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ ДО МІЖНАРОДНИХ ВИМОГ	176
---	-----

МЕЛЬНИЧУК І.І. ЗНАЧЕННЯ АУДИТУ СТРАХОВИКІВ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ	182
--	-----

ОЛІЙНИК А.П. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА	186
---	-----

РАДЕЦЬКА О.О. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАЛОГО БІЗНЕСУ	193
--	-----

СКАЛЮК Р.В. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ФІНАНСУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ	197
---	-----

СКЛАБІНСЬКА А.І. СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	202
---	-----

ЯРОЩУК О.В. ОЦІНКА В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ЕМІСІЙНИХ ОПЕРАЦІЙ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ	205
---	-----

ЗАГАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ЕКОНОМІКИ

БІЛОРУСЕЦЬ Л.М. ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНЕ ПОЛЕ ТЕОРІЙ ДОБРОБУТУ НАСЕЛЕННЯ	209
---	-----

БІННИЦЬКА О.П. ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ЗАМОВЛЕННЯ З ПІДГОТОВКИ ПЕДАГОГІЧНИХ КАДРІВ НА ПРИКЛАДІ ХМЕЛЬНИЦЬКОЇ ГУМАНІТАРНО-ПЕДАГОГІЧНОЇ АКАДЕМІЇ	212
---	-----

ВАКУЛЬЧИК О.М., ПРОТАСОВА Є.В. ОЦІНКА ВАРТОСТІ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ З УРАХУВАННЯМ ЯКОСТІ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИЩОЇ ОСВІТИ	216
ВАСЮТА Т.М. УПРАВЛІННЯ РОЗВИТКОМ ОРГАНІЧНОГО ПТАХІВНИЦТВА В УКРАЇНІ.....	221
ГОНЧАР О.І. УПРАВЛІННЯ ОБОРОТНИМИ КОШТАМИ ЯК ЕЛЕМЕНТОМ ФІНАНСОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА	225
МІХАЛЕВСЬКА-ЖМУЦЬКА В.В. ДЕЯКІ ЗАВДАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ ПО СУПРОВОДЖЕННЮ ТЕХНОЛОГІЧНИХ ПРОЦЕСІВ.....	229
ПЕТРИЦЬКА О.С. МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВИКЛАДАННЯ ЕКОНОМІЧНИХ ДИСЦИПЛІН ЗА УМОВ БОЛОНСЬКОГО ПРОЦЕСУ	234
ПУХАЛЬСЬКИЙ В.В. НЕПРЯМЕ ОПОДАТКУВАННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ: СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ	238
ШКАРУПА Е. В., ЧАСНИК Е. Н. АДАПТАЦІОННИЙ ПОДХОД К РЕШЕННЮ ЕКОЛОГО-ЕКОНОМІЧЕСКИХ ПРОБЛЕМ ТОПЛИВНО-ЭНЕРГЕТИЧЕСКОГО КОМПЛЕКСА УКРАИНЫ	243

ВРАХУВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКИХ РИЗИКІВ В ПРОЦЕСІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

У статті досліджено процеси управління ризиками. Обґрунтовано необхідність врахування підприємницьких ризиків в процесі прийняття управлінських рішень. Ідентифіковано чинники, які породжують невизначеність та зумовлений ризик в ході підготовки рішення. Досліджено підходи до кількісного оцінювання ризиків підприємницької діяльності. Висвітлено структуру різних типів рішень та їх роль в управлінні ризиками.

Ключові слова: управління, невизначеність, ризик, рішення, чинники невизначеності, кількісне оцінювання ризику, підприємство.

N.A. KHRUSHCH, P.M. HRYHORUK

Khmelnitskyi national university

CONSIDERATING BUSINESS RISK IN DECISION-MAKING

The article researches the risk management processes. The necessity of consideration of business risks in decision-making is substantiated. Factors that give rise to uncertainty and risk due to the preparation of the decision are identified. In particular, common and typical uncertainty factors are set. Researched approaches for the quantitative assessment of business activity risk. The features of their use are described. The structure of different decisions types and their role in risk management are reflected. The scheme is shown for the adoption of analytical decision.

Keywords: management, uncertainty, risk, decision, factors of uncertainty, quantitative risk assessment, enterprise.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В умовах невизначеності проблеми оцінки та врахування підприємницьких ризиків набувають самостійного теоретико-методологічного і прикладного значення як важлива складова теорії та практики управління. Від прийняття управлінських рішень із урахуванням ризикових умов, їх якості, раціональності й обґрунтованості в багатьох випадках залежать реальні можливості досягнення цілей підприємства, його ефективна діяльність. Отже, розробка елементів системи ідентифікації підприємницьких рішень з метою їх врахування в процесі прийняття управлінських рішень є актуальним завданням, що сприяє здійсненню наукових досліджень в даній царині.

Аналіз останніх досліджень чи публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Дослідженню проблем невизначеності та зумовленого нею ризику, їх впливу на діяльність суб'єктів господарювання присвячені праці вітчизняних та зарубіжних вчених І. Ансоффа, І. О. Бланка, В. В. Вітлінського, В. М. Гесця, В. М. Гранатурова, В. С. Дієва, М. Еддоуса, Ф. Найта, О. О. Недосекина, О. І Орлова, М. П. Тихомирова, Т. Сааті, Дж. Ходжеса, А. В. Шегди та багатьох інших. Однак, питання розробки елементів системи ідентифікації підприємницьких рішень з метою їх врахування в процесі прийняття управлінських рішень та проблеми пов'язані з вивченням впливу невизначеності на прийняття рішень недостатньо висвітлені в науковій літературі.

Формулювання цілей статті. Метою статті є розробка елементів системи ідентифікації підприємницьких ризиків з метою їх врахування в процесі прийняття управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. На кожному з етапів прийняття рішень ОПР повинна опрацювати великі обсяги інформації, пов'язані з характеристиками внутрішнього та зовнішнього середовища, що становлять інформаційний базис рішень.

Отримання кількісних оцінок факторів невизначеності та ризику є важливим доповненням до цього базису. Такі фактори виникають внаслідок стохастичної природи ринкових процесів та явищ, відсутності повної або достовірної інформації про ринкове середовище, дій конкурентів, очікуваного споживчого попиту тощо, що не дозволяє однозначно передбачити розвиток подій.

Застосування класичних методів для вибору рішень істотно обмежується труднощами формування єдиного критерію, що охоплює різні, а в деяких випадках і суперечливі вимоги. Оскільки при ухваленні рішень ключову роль грає людський чинник, то побудова таких числових критеріїв, навіть якщо і є можливим, то достатньо трудомістким процесом і на практиці виявиться взагалі нерозв'язним завданням. Нарешті, найважливіша проблема вибору рішень пов'язана з урахуванням та формалізацією невизначеності як вихідних даних, так і цільових установок.

Дослідження невизначеності в процесах ухвалення рішень має важливий гносеологічний сенс, оскільки вона виступає одним з проявів відносин між суб'єктом і об'єктом рішення. Ми погоджуємось з думкою В. С. Дієва, що актуальність методологічних досліджень невизначеності в завданнях ухвалення рішень зумовлена і тим, що надає можливість з єдиних позицій розглянути дії ОПР в складних умовах з урахуванням не тільки параметрів системи і зовнішнього середовища, але і його внутрішнього стану [1, с. 15].

Ми вважаємо, що серед чинників, які породжують невизначеність в ході підготовки управлінського рішення, можна визначити групу загальних, характерних для всієї економічної системи, і групу особливих чинників, які відображають невід'ємні атрибути управління.

До першої групи пропонуємо віднести такі [2]:

- високу динамічність ринкового середовища як складної економічної системи, якій притаманні постійна змінюваність структури, внутрішня суперечність, стохастичність, індетермінованість зв'язків між складовими;
- гносеологічну неповноту, пов'язану з недосконалістю існуючих теорій дослідження ринкового середовища та пов'язаних з ним процесів та явищ, неадекватністю або відсутністю необхідного інструментарію щодо його опису;
- слабкоструктурованість, пов'язану з тим, що проблеми, породжені ринковим середовищем, важко піддаються формалізованому опису внаслідок складності взаємозв'язків між елементами та станами досліджуваної системи; відсутністю готових алгоритмів розв'язання завдань, неоднозначністю та суперечністю вихідних даних; великою розмірністю простору допустимих розв'язків, що ускладнює їх перебір та аналіз;
- цілеспрямовану протидію ринкового середовища, яка є наслідком конфліктних ситуацій, що виникають в результаті дій конкурентів, монополістів та олігополістів;
- обмеженість часових рамок на збір та опрацювання необхідних даних;
- політичні чинники, пов'язані з непередбачуваністю зміни політичної обстановки, тенденціями розвитку світової економічної системи, особливостями внутрішньої політики на загальнодержавному та регіональному рівні;
- природні чинники, пов'язані зі зміною кліматичних умов, наявністю різноманітного роду збурень;
- демографічні чинники, пов'язані зі зміною чисельності та статеві-вікової структури населення, тривалістю його життя, показниками зайнятості, міграцією тощо;
- технологічні чинники, пов'язані з постійним розвитком науково-технічного прогресу, інформаційних та комунікаційних технологій і непередбачуваністю їх впливу на всі сфери життя людини;
- психологічні чинники, пов'язані з обмеженими можливостями людини зі сприйняття та аналізу інформації, її розумовими здібностями.

До чинників невизначеності, пов'язаних з підприємницькою діяльністю підприємства, пропонуємо віднести:

- швидку мінливість економічної ситуації і кон'юнктури на товарних та інвестиційних ринках;
- непередбачуваність ринкових цін;
- непередбачуваність та слабку прогнозованість попиту;
- зростання вимог споживачів до властивостей та якості продукції;
- недостатня вивченість соціального, демографічного психофізичного, поведінкового профілів споживачів, їх етнічних та культурних особливостей, і, як наслідок, непередбачуваність їх поведінки на ринку;
- недостатність вивчення слабких та сильних сторін конкурентів, характеристик та властивостей їх продукції-аналогів.

Невизначеність, пов'язана з можливістю виникнення в ході реалізації рішення несприятливих ситуацій і наслідків, характеризується поняттям ризику. Він також є наслідком недостатності інформації щодо майбутнього розвитку ринкового середовища, однак між ризиком та невизначеністю є принципова відмінність, що підтверджується поглядами більшості сучасних дослідників. Якщо імовірності станів розвитку зовнішнього середовища можна певним чином оцінити, то говорять про його ризиковість. Відповідно до поглядів Ф. Найта [3], ризик можна інтерпретувати як вимірювану невизначеність.

В. С. Дієв в роботі [4] пов'язує вимірювання ризику з інтегральним показником, якій містить в собі як оцінки ймовірностей реалізації рішення, так і кількісні характеристики його наслідків. Ризикуючи, ОПР обирає альтернативу, що є результатом прийнятого нею рішення, хоча можливий результат достовірно їй не відомий. Ризик є наслідком рішення і завжди пов'язаний з суб'єктом, який не тільки здійснює вибір, але і оцінює імовірність можливих подій і пов'язаних з ними втрат. По суті він є числовою оцінкою потенційної можливості втрат.

Аналіз сучасного стану досліджень з проблем урахування та оцінювання ризику показує, що відсутнє єдине розуміння цього феномена [4-8]. Це можна пояснити тим, що ризик належить до міждисциплінарної галузі знань, має статус загальнонаукового поняття, що виходить за межі того або іншого наукового напрямку.

В теорії прийняття рішень підприємницький ризик зазвичай пов'язують з можливими збитками втратами, упущеною можливістю. В такому сенсі мова йде про економічний ризик, який можна визначити як об'єктивно-суб'єктивну категорію у діяльності суб'єктів господарювання, пов'язану з подоланням невизначеності та конфліктності в ситуації неминучого вибору. Вона відображає міру (ступінь) відхилення від цілей, від бажаного (очікуваного) результату, міру невдачі (збитків) з урахуванням впливу керованих і некерованих чинників, прямих та зворотних зв'язків стосовно об'єкта керування [5, с.9].

Традиційно прийняття рішень базується в умовах невизначеності на двох основних підходах: ймовірнісно-статистичному та експертному.

Імовірно-статистичний підхід застосовується у тих випадках, коли вихідні дані являють собою репрезентативну вибірку і підлягають певному закону розподілу. Ухвалення рішень передбачає в такому випадку такі кроки:

- перехід від економічної, управлінської, технологічної реальності до абстрактної математико-статистичної схеми, тобто побудова імовірнісної моделі системи управління, технологічного процесу, процедури ухвалення рішень, зокрема за наслідками статистичного контролю тощо;
- проведення розрахунків і отримання висновків суто математичними засобами в рамках побудованої імовірнісної моделі;
- інтерпретація математико-статистичних висновків стосовно реальної ситуації і ухвалення відповідного рішення.

Отже, сутність ймовірно-статистичних методів ухвалення рішень полягає у використанні імовірнісних моделей на основі оцінювання і перевірки гіпотез за допомогою вибірових характеристик. Найбільш поширеними є підходи, що базуються на методах сценаріїв, дерева рішень, імітаційного моделювання тощо.

Прийняття рішень на підставі побудованої системи гіпотез є виправданим внаслідок відсутності вичерпної, достовірної інформації, оскільки дає змогу долати таким чином невизначеність. Тим самим ми переходимо від стану невизначеності до стану ризику, зокрема ризику відхилення від цілей, ризику недоотримання очікуваних результатів, ризику ймовірних збитків, які можуть виникнути через недостатню обґрунтованість тих чи інших гіпотез. Щоб урахувати ступінь ризику і частково уникнути можливих збитків, необхідно перевірити істинність гіпотез і висунути альтернативні варіанти.

Ступінь ризику залежить і від ставлення до невизначеності й конфлікту, до зумовленого ними ризику суб'єкта прийняття рішення: схильності, несхильності, байдужості. Тому всі чинники невизначеності, конфліктності та зумовленого ними ризику поділяються на об'єктивні та суб'єктивні.

Отже, ризик виникає тоді, коли приймаються рішення в умовах невизначеності, конфліктності, а особа, яка приймає рішення, зацікавлена в результатах рішення.

Правила прийняття рішень в умовах невизначеності, конфліктності та зумовленого ними ризику базуються на різних концепціях. Найбільш відомою, достатньо дослідженою й широко використовуваною в теорії та на практиці є концепція теорії гри та статистичних рішень. Серед найбільш вживаних критеріїв, які застосовуються до обґрунтування вироблення управлінського рішення є критерії Гурвіца, Севіджа, Вальда [10].

В процесі отримання вихідних даних, на яких буде базуватись управлінське рішення, слід врахувати, що не всі фактори мають кількісну природу. Використання нечислових даних істотно ускладнює їх статистичну обробку. Крім того, не всі фактори підлягають безпосередній формалізації. Все призводить до необхідності використання експертних методів прийняття рішень.

Застосування методів, оснований на експертних оцінках, доцільно для розв'язання таких завдань, як короткострокове прогнозування, оцінка конкурентного середовища, позиціонування тощо. До найбільш поширених методів відносять методи аналізу ієрархій, Дельфі, мозкового штурму, сценаріїв, комісії, ділових ігор тощо [9, 10].

Отримані дані часто мають нечислову природу, відображають якісний бік вимірюваної характеристики і таким чином є фактично лінгвістичними змінними. Крім того, слід відзначити, що переважна більшість методів формалізують невизначеності лише як розподіли ймовірностей, побудованих на основі суб'єктивних експертних оцінок. Це в більшості випадків призводить до надмірної ідеалізації досліджуваного процесу. Отже, в таких випадках невизначеність, ототожнюється з випадковістю, і тому вони не дозволяють врахувати всю можливу різноманітність видів невизначеностей, які впливають на процес ухвалення рішення.

Як вже наголошувалося, використанню імовірнісного підходу ускладнюється причинами, пов'язаними з відсутністю потрібної статистичної інформації або малим (недостатнім) розміром вибірки для деяких характеристик. Крім того, точність оцінок ймовірностей, як об'єктивних, так і суб'єктивних, залежить від великої кількості чинників, починаючи від якості статистичної інформації і закінчуючи якістю експертних оцінок. Тому і якість результуючої оцінки ефективності і ризику істотно залежить від них. Це призводить до зростання недовіри до отримуваних на їх основі прогнозних оцінок і рішень.

Тому останнім часом багато уваги приділяється використанню в процесі ухвалення рішень апарату нечітких множин [11]. Він дозволяє сформулювати і надати опис будь-якого якісного поняття деякою функцією розподілу, яка в термінах нечітко-множинного підходу називається функцією належності.

Побудова такої функції може здійснюватись на основі так званої квазістатистики – вибірки спостережень з їх генеральної сукупності, яка вважається недостатньою для ідентифікації імовірнісного закону розподілу з точно певними параметрами, але визнається достатньою для того, щоб з тією або іншою суб'єктивною мірою достовірності обґрунтувати закон спостережень в імовірнісній або будь-який іншій формі, причому параметри цього закону будуть задані по спеціальних правилах, щоб задовольнити необхідній достовірності ідентифікації закону спостережень.

Залучення квазістатистики дає широкий простір для застосування нечітких описів для моделювання законів, по яких виявляється та або інша сукупність спостережень. В термінах нечіткого опису від експерта

вимагається не формування точних значень оцінки ймовірності, а завдання розрахункового коридору значень прогнозованих параметрів. Тоді очікуваний ефект оцінюється експертом також як нечітке число зі своїм розрахунковим розкидом. В цьому проявляються переваги методу, заснованого на нечітких множинах, оскільки експерт оперує не непрямыми оцінками, куди відноситься і ймовірність, а прямими даними про розсіювання параметрів, що є добре відомою практикою інтервального підходу до проектних оцінок.

Одним з найцікавіших і продуктивніших сучасних напрямів є статистика інтервальних даних. У ній початкові дані – не числа, а інтервали. Таким чином, невизначеність величин, використовуваних в процесі ухвалення рішення, моделюється шляхом заміни конкретних чисельних значень на інтервали, в яких містяться дані величини. Інтервальні дані фактично являють частковий випадок нечітких даних. До переваг використання апарату нечітких множин та інтервальної математики можна віднести наступне:

- даний підхід дозволяє формалізувати в єдиній формі і використовувати всю доступну неоднорідну інформацію, що підвищує достовірність і якість ухвалюваних рішень;
- на відміну від традиційного інтервального методу, нечітко-інтервальний метод формує повний спектр можливих сценаріїв розвитку, а не тільки нижню і верхню межі; таким чином, рішення ухвалюється не на основі двох оцінок ефективності, а за всією їх сукупністю;
- нечітко-інтервальний метод дозволяє отримати характеристики досліджуваних у вигляді множини інтервальних значень зі своїм розподілом ймовірностей, що являє собою функцією належності відповідного нечіткого числа;
- нечітко-інтервальний метод не вимагає абсолютно точної вказівки функції належності, оскільки на відміну від ймовірнісних методів результат, що отримується на основі нечітко-інтервального методу, характеризується низькою чутливістю (високою робастністю) до зміни вигляду функції належності початкових нечітких чисел; в реальних умовах обмеженості та низької якості початкової інформації робить застосування даного методу більш привабливим;

– обчислення оцінок досліджуваних характеристик на основі нечітко-інтервального методу виявляється ефективним в ситуаціях, коли початкова інформація ґрунтується на малих статистичних вибірках.

Ефективне управління ризиками ґрунтується на таких основних положеннях: масштабності, мінімізації, адекватної реакції та зваженого прийняття ризику [12].

Ухвалення рішення в ситуаціях економічного ризику це незамкнений цикл, який включає:

- усвідомлення загрози збитків, збір і осмислення доступної інформації;
- побудову альтернатив дій;
- вибудовування перспективи та наслідків застосування кожної з альтернатив;
- вибір найбільш прийнятної альтернативи;
- попередню оцінку ймовірності уникнення збитку і отримання прибутку;
- усвідомлення ймовірності виникнення нової загрози збитку тощо.

Незамкнений цикл проявляється в тому, що невизначеність ситуації передбачає її непередбачувану трансформацію, а кінцева фаза прийняття рішення може не мати явної логічної причинно-наслідкового зв'язку з вихідними обставинами [13].

Рішення, які приймаються у зв'язку із ситуацією економічного ризику, можна умовно розділити на орієнтовні, виконавчі та оцінюючі.

Орієнтовне рішення передбачає висновок про те, наскільки ситуація є ризикованою, тобто, в якій мірі виникаючі обставини економічної діяльності можуть привести до матеріального збитку.

В випадку, коли приймається орієнтовне рішення про те, що економічна ситуація є ризикованою, то таке рішення далі вимагає доцільних дій, тобто виконавчих рішень. Різновидами виконавчих рішень є такі: стандартне, альтернативне (бінарне і множинне), креативне (аналітичне та безперервне рішення) [14].

Стандартне рішення являє собою стереотипну реакцію менеджера на ймовірну загрозу збитку. При альтернативному бінарному рішенні менеджер здійснює вибір між двома можливими альтернативами. При альтернативному множинному рішенні менеджер здійснює вибір між багатьма можливими альтернативами.

Більш складним є креативне рішення в ситуації економічного ризику. Креативність припускає використання латеральних, парадоксальних і ігноруючих стратегій. Латеральні стратегії означають пошук рішення в стороні від передбачуваного ризику. Парадоксальні стратегії означають дії, що протилежні традиційним рішенням. Ігноруючі стратегії являють собою таке рішення, коли в економічній діяльності визнано доцільним нічого не змінювати, незважаючи на ситуацію ризику.

Іншим за своєю сутністю є аналітичне рішення. Воно відрізняється тим, що вибраний спосіб дії отримує своє обґрунтування шляхом аналізу ситуації економічного ризику. Предметом аналізу виступають типи, ймовірність, джерела, доцільність, оберненість ризику. Графічно аналітичне рішення може бути подано наступним чином (рис. 1).

Характерною особливістю аналітичного рішення є обмеження кількості можливих альтернатив, що обумовлено попереднім аналізом економічної ситуації.

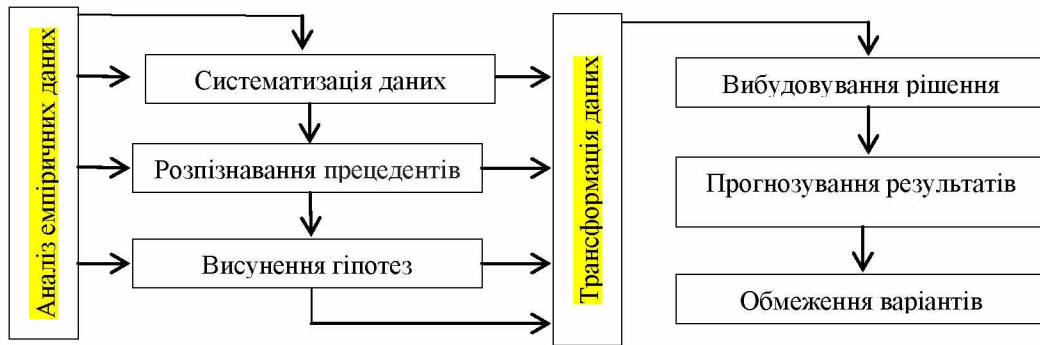


Рис. 1. Прийняття аналітичного рішення в ситуації економічного ризику

Аналітичне рішення передбачає аналіз емпіричних даних, які характеризують ситуацію економічного ризику та їх систематизацію із виділенням істотних зв'язків. Це дозволяє створити образ виниклої ситуації і розпізнати аналогічні прецеденти, що відомі з минулого досвіду. З урахуванням конкретних ситуацій висувуються гіпотези про можливі шляхи зменшення економічного ризику і підвищення шансу прибутку. На підставі трансформації наявних емпіричних даних за принципом «що якщо» вибудовуються можливі рішення, прогнозуються наслідки і обмежуються варіанти доцільних дій.

У реальних обставинах економічної діяльності рішення, прийняте у зв'язку із імовірним ризиком, є безперервним. Це означає, що відбір доцільної дії являє собою не кінець (завершення), а лише фазу в циклі прийняття рішення. При необхідності в ситуації економічного ризику виконавчі рішення доповнюються оцінюючими рішеннями. Оцінка дій являє собою «рішення про рішення» як форму рефлексії в ситуації економічного ризику. Оцінююче рішення про доцільні дії в ситуації економічного ризику може бути об'єктом осмислення. Продуктом такого осмислення є «оцінююче резюме» щодо прийняття рішень в ситуації економічного ризику та їх ефективність.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку.

Наголошено, що в умовах невизначеності проблеми оцінки та врахування підприємницьких ризиків набувають самостійного теоретико-методологічного і прикладного значення як важлива складова теорії та практики управління. Здійснено дослідження окремих аспектів і особливостей управління ризиками: обґрунтовано необхідність врахування підприємницьких ризиків в процесі прийняття управлінських рішень; зазначено, що різні види чинників породжують невизначеність і зумовлюють ризик у ході підготовки рішення та ідентифіковано їх; систематизовано науково-методичні підходи до кількісного оцінювання ризиків підприємницької діяльності; окреслено структуру різних типів управлінських рішень та їх роль в управлінні ризиками. У перспективі доцільно продовжувати наукові дослідження націлені на розробку складових стратегії управління підприємницькими ризиками.

Література

1. Диев В. С. Управленческие решения: неопределенность, модели, интуиция / В. С. Диев. – Новосибирск : Новосибирский гос. ун-т, 2001. – 196 с.
2. Григорук П. М. Проблеми урахування невизначеності в процесі прийняття маркетингових рішень / П. М. Григорук // Моделювання регіональної економіки : збірник наукових праць. – Івано-Франківськ : Плай. – 2012. – № 1(19). – С. 250–264.
3. Найт Ф. Х. Риск, неопределенность и прибыль / Ф. Х. Найт ; пер. с англ М. Я. Каждана. – М. : Дело, 2003. – 360 с.
4. Диев В. С. Неопределенность как атрибут и фактор принятия решений / В. С. Диев // Вестник Новосибирского государственного университета. – 2010. – № 1. – С. 3–8.
5. Вітлінський В. В. Аналіз, моделювання та управління економічним ризиком : навч.-метод. посібн. для самост. вивч. дисц. / В. В. Вітлінський, П. І. Верченко. – К. : КНЕУ, 2000. – 292 с.
6. Вітлінський В. В. Урахування об'єктивно-суб'єктивної структури ризику в моделюванні економічних систем / В. В. Вітлінський // Моделювання та інформаційні системи в економіці : зб. наук. праць. – К. : КНЕУ. – 2010. – Вип. 81. – С. 12–22.
7. Дериколєнко О. М. Інноваційні ризики: сутність, класифікація / О. М. Декироленко // Прометей : регіональний збірник наукових праць з економіки. – 2012. – № 1(37). – С. 78–81.
8. Корнилова Т. В. Психология риска и принятия решений / Т. В. Корнилова. – М. : Аспект Пресс, 2003. – 286 с.
9. Эддоус М. Методы принятия решений / М. Эддоус, Р. Стэнсфилд. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 590 с.
10. Саати Т. Принятие решений. Метод анализа иерархий / Т. Саати. – М. : Радио и связь, 1993. – 278 с.

11. Заде Л. А. Понятие лингвистической переменной и его применение к принятию приближенных решений / Л. А. Заде. – М. : Мир, 1976. – 165 с.
12. Лук'янова В.В. Адаптація функціонування підприємства до ризику у нестабільному ринковому середовищі / В.В. Лук'янова // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2010. – Вип. 7 (25). – Ч. 2. – С.217-225.
13. Levin M. Composite Systems Decisions. N.Y.: Birkhauser, 2006. – 254 p.
14. Runyard R. Decision Making. Cognitive models and explanations. L. : Routledge, 1997. – 257 p.

References

1. Dyev V. S. Upravlencheskye resheniya: neopredelennost, modely, yntuytsiya / V. S. Dyev. – Novosybyrsk : Novosybyrskiy hos. un-t, 2001. – 196 s.
2. Hryhoruk P. M. Problemy urakhuvannya nevyznachenosti v protsesi pryiniattia marketynhovykh rishen / P. M. Hryhoruk // Modeliuvannya rehionalnoi ekonomiky. Zbirnyk naukovykh prats. – Ivano-Frankivsk : Plai. – 2012. – № 1(19). – S. 250–264.
3. Nait F. Kh. Rysk, neopredelennost y prybyl / F. Kh. Nait ; per. s anhl M. Ya. Kazhdana. – M. : Delo, 2003. – 360 s.
4. Dyev V. S. Neopredelennost kak atrybut y faktor pryiniattia resheniy / V. S. Dyev // Vestnyk Novosybyrskoho hosudarstvennogo unyversyteta. – 2010. – № 1. – S. 3–8.
5. Vitlinskyi V. V. Analiz, modeliuvannya ta upravlinnia ekonomichnym ryzykom : navch.-metod. posibn. dlia samost. vyvch. dysts. / V. V. Vitlinskyi, P. I. Verchenko. – K. : KNEU, 2000. – 292 s.
6. Vitlinskyi V. V. Urakhuvannya ob'ektyvno-sub'ektyvnoi struktury ryzyku v modeliuvanni ekonomichnykh system / V. V. Vitlinskyi // Modeliuvannya ta informatsiini systemy v ekonomitsi : Zb. nauk. prats. – K. : KNEU. – 2010. – Vyp. 81. – S. 12–22.
7. Derykolenko O. M. Innovatsiini ryzyky: sutnist, klasyfikatsiia / O. M. Dekyrolenko // Prometei : Rehionalnyi zbirnyk naukovykh prats z ekonomiky. – 2012. – № 1(37). – S.78-81.
8. Korniylova T. V. Psykholohiya ryska y pryiniattia resheniy / T. V. Korniylova. – M. : Aspekt Press, 2003. – 286 s.
9. Öddous M. Metody pryiniattia resheniy / M. Öddous, R. Stensföld. – M. : Audyt, YuNYTY, 1997. – 590 s.
10. Saaty T. Pryiniatyie resheniy. Metod analiza yerarkhiy / T. Saaty. – M. : Radyo y sviaz, 1993. – 278 s.
11. Zade L. A. Poniatyie linyystycheskoi peremennoi y eho pryimenenye k pryiniatiyu priblyzhennykh resheniy / L. A. Zade. – M. : Myr, 1976. – 165 s.
12. Lukianova V. V. Adaptatsiia funktsionuvannya pidpriemstva do ryzyku u nestabilnomu rynkovomu seredovishchi / V. V. Lukianova // Ekonomichni nauky. Seriya «Oblik i finansy». – 2010. – Vyp. 7 (25). – Ch. 2. – S. 217-225.
13. Levin M. Composite Systems Decisions. N.Y.: Birkhauser, 2006. – 254 p.
14. Runyard R. Decision Making. Cognitive models and explanations. L. : Routledge, 1997. – 257 p.

Надіслана/Written: 30.07.2014 p.

Надійшла/Received: 30.07.2014 p.

Рецензент: д.е.н., проф. Лук'янова В. В.

УДК 658.014.12

Л.О. ЧОРНА

Вінницький торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ОРГАНІЗАЦІЙНОЇ СТРУКТУРИ ПІДПРИЄМСТВА

Автор пропонує нові підходи до оцінки ефективності організаційної структури. Організаційна структура – це сукупність модулів, що мають відповідні функціональні цілі та пов'язані між собою. Фахівці підприємства здійснюють оцінку ефективності організаційної структури ще на рівні її проектування. Діагностика раціональності структури управління повинна здійснюватись періодично, відповідно до результатів діяльності підприємства. Комплексний критерій повинен узагальнювати окремі аспекти функціонування оргструктури. Обраний критерій повинен характеризувати організаційну структуру управління, а не систему управління в цілому. Критерій повинен мати досить певний фізичний зміст, що знизить можливість помилок при його застосуванні. Бажана можливість порівняння досягнутого значення критерію з ідеальним або деяким заданим значенням. В основі прийняття рішення відносно визначення критерію оптимізації оргструктури лежить управлінська інформація, яку можна визначити як сукупність нових знань щодо організаційної структури управління. Виконана діагностика та реалізація рекомендацій щодо впровадження змін в організаційній структурі зменшує невизначеність його поведінки. Вартість отримання, накопичення та обробки управлінської інформації, необхідної для встановлення співвідношення дійсної оргструктури із оптимальною не повинна перевищувати вартість ефекту, що може бути отриманий в результаті реалізації відповідного управлінського рішення.

Ключові слова: організаційна структура, ефективність організаційної структури, ефективність персоналу, ефективність взаємодій, підприємство, управління підприємством, організація діяльності підприємства.

L.O. CHORNA

Vinnitsa Trade and Economic Institute
Kyiv National University of Trade and Economics

EVALUATION OF EFFICACY ORGANIZATIONAL STRUCTURE

Abstract: The author offers a new approach to estimating the efficiency of the organizational structure. Organizational structure - a set of modules that are relevant functional objectives and related. Company specialists assess the efficiency of the organizational structure even at its design. Diagnosis rational management structure should be carried out periodically, according to the results of the company. Complex criterion

should summarize some aspects of organizational structure. Selected criterion should characterize the organizational structure of management and not the management system as a whole. Criteria should be fairly certain physical meaning, thus reducing the possibility of errors in its application. Desired comparability achieved significance criterion of an ideal or some specified value. The basis of the decision to determine the organizational structure optimization criterion is management information, which can be defined as a set of new knowledge on organizational management structure. Made diagnosis and recommendations for the implementation of change in the organizational structure reduces the uncertainty of his behavior. The cost of acquisition, storage and processing of administrative information needed to establish the true value of the optimal organizational structure shall not exceed the price effect, which can be obtained as a result of appropriate management solutions.

Keywords: organizational structure, efficiency of the organizational structure, personnel efficiency, efficiency interactions, enterprise, enterprise management, the organization of the company

Вступ. На сучасному етапі розвитку організаційних структур управління оцінка їх ефективності повинна здійснюватись періодично, відповідати програмним цілям підприємства, чітко визначати ефективність кожного підрозділу та організаційної структури в цілому. Типові оргсхеми підсистем управління, функціональні блоки розподілу управлінської праці, положення про підрозділи та регресивні залежності для визначення нормативів чисельності за окремими функціями, що обумовлюються відповідними виробничими чинниками (об'єм виробництва, чисельність працюючих, кількість виробничих підрозділів підприємства та ін.), є результатом вищевказаних розробок. Розробники типових оргструктур управління сходяться на думці, що такі структури слід використовувати при створенні та в початкові періоди діяльності підприємств. Причиною цього є відсутність у підприємств достатньої інформації та інших засобів для дослідження методів, що дозволяють проектувати оргструктури, які більш адекватні їм. Діагностика ефективності організаційної структури дозволяє визначити слабкі місця та сформулювати адаптивну структуру відповідно до поточної ситуації та стратегії розвитку підприємства.

Аналіз останніх досліджень. Наукові праці таких авторів як В.І. Грушенко, Л.І. Євченко, Б.А. Лагоша, Мартиненко М.М., М.В. Мельник, Мільнера Б.З., та інших містять найбільш практичні підходи щодо оцінки ефективності організаційних структур, які базуються на системній методології та експертній оцінці.

Так, на думку Мартиненка М.М. [1], вибрана схема оргструктури, яка відображає її відповідні реакції, повинна підлягати проектуванню для поєднання з об'єктом, що керується стратегіями та цілями.

Розглядаючи методологію розробки оргструктур на основі системного підходу, Мільнер Б.З. [2], виділяє наступні три базові принципи: а) виділення стратегічних та координаційних функцій від оперативного управління; б) підсилення функцій прогнозування, оцінки та аналізу за видами виробничо-господарської діяльності; в) сполучення вертикального (лінійно-функціонального) та горизонтального (програмно-цільового) управління.

Але в цих дослідженнях не вистачає конкретних алгоритмів та варіативних сценаріїв оцінки і рекомендацій щодо змін в організаційних структурах.

Постановка задачі. Недостатність висвітлення питання щодо вдосконалення організаційних структур підприємства, розробки системних підходів, механізмів діагностики та методики формування рекомендацій щодо впровадження змін в організаційні структури підприємства стало основою для розробки нового комплексного підходу оцінки ефективності організаційної структури підприємства.

Мета статті – розробка методики оцінки ефективності організаційних структур підприємства.

Результати досліджень. Аналіз відомих підходів щодо проектування організаційної структури підприємства, дозволив зробити висновок щодо використання підходу Мільнера Б.З., який виділяє три стадії процесу розробки оргструктур [2]: композиція оргструктури; структуризація апарату управління; реалізація оргструктури. Запропонований підхід може бути доповнений такими елементами, як аналіз бізнес-процесів кожного співробітника та підрозділу, оцінка ефективності роботи кожного підрозділу (вага внеску в результати діяльності підприємства). Такі доповнення дозволять одержати нову модель діагностики ефективності організаційної структури. Така модель, повинна враховувати подальшу деталізацію організаційної структури та зустрічності процесу: «зверху вниз, тобто від цілей до функцій і органів управління, і знизу вверх, тобто від детальної проробки кожної функції процедур прийняття рішень до органів, які орієнтовані на цілі», яку пропонують такі автори як Мільнер Б.З. та Лагоша [3]. Мартиненко М.М. [1] притримується загальної принципової схеми побудови оргструктур, де спостерігається стадійна послідовність процесу її розробки і має місце певна внутрішня логічна послідовність виконання кожної із трьох стадій. Все це говорить про те, діагностика ефективності організаційних структур повинна бути послідовною, узагальненою та семантично деталізованою.

Реорганізація організаційної структури в модернізуючому її розумінні часто призводить до часткового вирішення проблеми, так як основний базис існуючої системи все-таки переноситься на її новий варіант. Зазначені можливості подальшого розвитку розглянутих підходів полягають у визначенні показників ефективності структури.

Невід'ємними параметричними складовими загального системного процесу розробки оргструктури управління підприємством є визначення необхідної чисельності працівників управління, формування сукупностей елементів процесу управління для їхнього закріплення за окремими виконавцями, визначення їхніх базових обов'язків, повноважень та відповідальності, розробка на цій основі штатного розкладу та посадових інструкцій.



Рис. 1. Модель діагностики ефективності організаційної структури підприємства

Підтвердженням цьому слугують висновки про те, що первинним елементом структури управління є службова посада, формування системи посад залежить від об'єму, складу, характеру функцій, які виконуються на даному підприємстві, від складеного розподілу та кооперації праці управлінських працівників.

Кожній групі відповідає набір показників, які представлені в таблиці 1.

У великій кількості змістовних публікацій, в яких висвітлюються різні аспекти розробки оргструктур управління підприємствами, не проглядається необхідне розмежування між поняттями «методологічний підхід до вирішення проблеми» та «методика вирішення проблеми», що визначається їх енциклопедичними трактовками.

Результати проведеного аналізу існуючих досліджень з проблеми розробки оргструктур управління свідчать про відсутність достатньо системної та обґрунтованої комплексної методологічної та методичної бази з побудови оргструктур управління підприємствами.

До вищевказаних проблем слід додати відсутність достатнього розкриття змістовної суті системного підходу як методології, а також розробки принципового алгоритму його реалізації для вирішення різних проблем, зокрема, для оцінки ефективності розробки та функціонування оргструктур управління підприємством.

Існування різних варіантів оцінки проблеми вдосконалення оргструктур управління підприємств обумовлено відсутністю єдиного підходу до її вирішення. Так, загалом, підходи до оцінки можна розділити на дві великі групи – оцінка оргструктур управління, заснована на використанні систем показників, і оцінка, що припускає використання комплексних критеріїв ефективності.

Для оцінки ефективності функціонування оргструктур підприємств авторами пропонується велика кількість деталізованих і розроблених систем показників [1-5]. Відносна комплексність підходу до оцінки оргструктури управління забезпечується розбиттям системи показників за певною ознакою на підсистеми.

Показники ефективності оргструктури підприємства

Підсистема показників	Показники
1. Кінцеві результати діяльності організації	Фінансове становище; загальний обсяг продажів; якість продукції; частка ринку; прибуток; собівартість; конкурентоспроможність продукції; розмір капітальних вкладень
2. Загальна економічність і витрати на функціонування системи управління	Питома вага витрат на утримання апарату управління у вартості реалізованої продукції;
	питома вага управлінських працівників у чисельності промислово-виробничого персоналу; вартість виконання окремих видів робіт
	Утримування апарату управління; експлуатація технічних засобів; утримування будинків і приміщень; підготовка й перепідготовка кадрів управління
3. Рівень інформаційно-технічного забезпечення оргструктур управління	Витрати на придбання обчислювальної техніки й інших технічних засобів, використовуваних в процесі управління, НДР, ОКР.
	Забезпеченість керівників інформацією; вартість обробки інформації; надійність функціонування інформаційних систем; відповідність пропускну здатності входів і виходів інформаційної системи масі минаючої інформації; повнота інформаційних масивів; співвідношення форм забезпечення інформацією; екстенсивне й інтенсивне використання інформаційних масивів; інтенсивність інформаційних потоків; прямоточність, безперервність потоків інформації; структура, склад, кількість використовуваної інформації, даних і документів
	Склад, співвідношення й пропорційність потужності основних груп техніки управління Рівень технічної оснащеності праці різних груп працівників апарату управління Завантаженість різних видів техніки Забезпеченість основних видів робіт з управління потужністю обчислювальної техніки управління Вартість, насиченість, структура, кількісний і якісний склад техніки управління
4. Організаційно-поведінкові показники	Рівень організаційної моралі; відсутність конфліктів; ступінь мотивації працівників; ступінь задоволеності працівників
	Чисельність і структура кадрів управління; якісний склад кадрів керівників і фахівців за кваліфікацією, професійною підготовленістю, стажем роботи; рівень організації цільового навчання, підвищення кваліфікації й перепідготовки кадрів; стабільність кадрів і їхнє просування; завантаженість окремих категорій працівників; плінність кадрів
5. Нормативні характеристики апарату управління	Продуктивність; адаптивність; гнучкість; оперативність; надійність; ретельність
6. Рівень техніко-організаційного забезпечення оргструктур	Кількість ланок системи управління; прийняті норми керованості; збалансованість розподілу прав і відповідальності; рівні ієрархії; сполучення централізації й децентралізації; механізми координації;
	рівень централізації функцій управління; рівень спеціалізації й функціональної замкнутості підсистем; ступінь централізації й децентралізації робіт; рівень спеціалізації окремих підрозділів апарату управління; повнота реалізації функцій управління в системі управління; збалансованість складу функцій і цілей управління; розвиненість і стабільність міжфункціональних зв'язків; пропорційність і ритмічність завантаження окремих підрозділів апарату управління; характеристики послідовності й паралельності виконання робіт; погодженість і взаємозумовленість окремих робіт; ступінь стійкості або стабільності процесів
7. Відповідність об'єкта й суб'єкта управління	Відповідність цілей керованого об'єкта й керованої системи Відповідність номенклатури управлінських робіт основним напрямкам діяльності керованого об'єкта Час протікання процесів у виробництві й тривалість виконання пов'язаних з ними управлінських операцій і робіт

Так, в загальній системі показників Л.І. Євченко виділяє такі блоки [4]:

- показники стану середовища організації, що визначають ефективність взаємодії організації із зовнішнім середовищем;
- техніко-виробничі змінні, що характеризують ефективність використання в системі управління матеріальних ресурсів;
- показники цілей і стратегії, що визначають кінцеві результати діяльності організації;
- змінні управління, що характеризують внутрішню раціональність системи управління.

Наступні три групи показників були запропоновані Б.З. Мільнером [2]: ефективність системи управління; утримання й організація процесу управління; раціональність організаційної структури і її техніко-організаційний рівень.

Класифікація показників, запропонована М.В. Мельник, можна вважати однією з найбільш детальних [5]. Вони характеризують: ефективність елементів системи управління; організацію процесів управління; організаційну структуру управління; економічний механізм; ефективність системи управління.

Наступні основні групи показників, які можуть використовуватися для оцінки ефективності функціонування оргструктур, можна сформулювати на підставі узагальнення існуючих класифікацій: кінцеві результати діяльності підприємства; загальна економічність організації управління й витрати на функціонування системи управління; нормативні характеристики апарату управління; рівень інформаційно-технічного забезпечення оргструктури управління; рівень техніко-організаційного забезпечення оргструктури управління. Для використання в якості критерію при оцінці ефективності оргструктур підприємства визначимо ступінь прийнятності показників кожної з виділених груп.

Погоджуючись із непрямым характером таких показників, автори в основному визначають їх в якості блоку, що оцінює ефективність системи управління в цілому. Так, в загальній системі показників оцінки системи управління Л.І. Євченко виділяє блок цілей і стратегії, у який входять наступні показники: фінансове становище, загальний обсяг продажів, обсяг і якість продукції, що випускається, частка ринку, частка нової продукції в загальному обсязі випуску, ступінь задоволення інтересів різних груп [4].

У деяких працях в якості ефекту, обумовленого функціонуванням системи управління та її оргструктури, пропонується розглядати обсяг продукції, прибуток, собівартість, розмір капітальних вкладень, якість продукції, прискорення технологічного розвитку. В таблиці 2 представлені характеристики ефективності системи управління підприємства.

Проте багато в чому визначають ефективність такі характеристики системи управління, як забезпеченість керівників інформацією, а також надійність функціонування інформаційних систем. Наприклад, в якості критерію ефективності оргструктури С. Попов пропонує використовувати мінімізацію часу проходження інформаційного потоку в системі управління [6]. На наш погляд, якість функціонування оргструктури управління повністю отождествити з показниками інформаційно-технічного блоку все-таки не слід. Як критерії ефективності оргструктури В.І. Грушенко пропонує використовувати такі структурні показники: найкоротший шлях від ланки системи управління до керованого об'єкта; оптимальна кількість шаблів і ланок; найменша кількість «входів» і «виходів» кожної ланки; чіткий склад видів робіт з управління для кожної ланки; відсутність дублювання робіт [7].

Як кількісно вимірний критерій пропонується використовувати відносний показник рівня раціональності оргструктури, що визначається як

$$Y_{P.O.} = \sum_{i=1}^n \alpha_i \cdot Y_{PI} \quad (1)$$

де $Y_{P.O.}$ – рівень раціональності оргструктури підприємства;

Y_{PI} – відповідні рівні раціональності параметрів оргструктури, які визначаються як відношення фактичної характеристики параметрів до нормативної або розрахункової;

α_i – вагові коефіцієнти значення кожного з розглянутих параметрів, визначені шляхом експертної оцінки.

Представляє також інтерес запропонований А.А. Макаровим у роботі [8] критерій переваги порівнюваних варіантів ієрархії, сформульований у такий спосіб: забезпечити мінімум сумарних витрат на розвиток і функціонування об'єкта управління при заданій трудомісткості процесу управління:

$$\begin{cases} Z_{oi} \rightarrow \min; \\ k_i \cdot S_i \cdot \sigma_i \cdot V_i \leq T_0, \end{cases} \quad (2)$$

де i – аналізований варіант ієрархії;

Z_{oi} – витрати на розвиток і функціонування i -тої ієрархії (об'єкта управління);

T_0 – задана трудомісткість процесу управління;

k_i – коефіцієнт пропорційності, визначений експертним шляхом;

Характеристики ефективності системи управління підприємства

Нормативна характеристика системи управління	Сутність характеристики	Можливе кількісне визначення	Пояснення до розрахункової формули
Адаптивність	Ефективне виконання заданих функцій у певному діапазоні умов, що змінюються	Кількість функцій, що виконується блоком оргструктури	-
Гнучкість	Властивість органів апарату управління змінювати відповідно до виникаючих завдань свою роль у процесі прийняття рішень й налагоджувати нові зв'язки, не порушуючи властивий даній структурі впорядкованості відносин	$K_{gi} = \frac{P_{zi}}{P_{zag i}}$	P_{zi} – чисельність працівників за певною функцією управління; $P_{zag i}$ – загальна чисельність працівників, що виконують роботу з даної функції
Оперативність прийняття управлінських рішень	Своєчасність виявлення й рішення управлінських проблем, що забезпечує максимальне досягнення поставлених цілей при збереженні стабільності налагоджених виробничих і процесів, що забезпечують	$K_{op} = \frac{T_{p. норм}}{T_{zag}}$	$T_{p. норм}$ – нормативний час виконання робіт з певної функції; T_{zag} – загальний фактичний час реалізації функції
Рціональність	Ступінь відповідності поставленим цілям	$K_{rac} = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n \frac{H_{fi}}{H_{ni}}$	n - число функцій управління, що враховуються; H_{fi} – фактична чисельність працівників по кожній функції; H_{ni} – нормативна чисельність працівників по кожній функції
Надійність	Безвідмовність функціонування, що розуміється як здатність забезпечувати виконання завдань у рамках установлених строків і виділених ресурсів	$K_n = 1 - \frac{R_n}{R_{zag}}$	R_n – кількість нереалізованих рішень; R_{zag} – загальна кількість ухвалених рішень

S_i – кількість органів (систем) управління;

σ_i – кількість циклів узгодження рішень (рівнів управління);

V_i – обсяг і склад обмінної інформації, необхідної для узгодження рішень.

Оцінку рівня раціональності оргструктури підприємства пропонується проводити за наступною шкалою:

$$O_{ц} = \begin{cases} 0,91 - 1,0 - \text{відмінно;} & 0,71 - 0,9 - \text{добре;} \\ 0,5 - 0,7 - \text{задовільно;} & \\ < 0,5 - \text{незадовільно.} & \end{cases} \quad (3)$$

Комплексне оцінювання на основі аналогічних критеріїв використовується також в роботах Е.Ю. Скрябіної [9]. Незважаючи на можливість кількісної оцінки, мінімізація витрат на функціонування системи управління підприємства не завжди є тотожною її максимальної ефективності.

З урахуванням розглянутих вище особливостей, вимоги до комплексного критерію ефективності оргструктури управління підприємства є наступними.

Комплексний критерій повинен узагальнювати окремі аспекти функціонування оргструктури. При порівнянні різних варіантів організаційної структури критерієм ефективності повинна служити можливість найбільш повного й стійкого досягнення кінцевих цілей системи управління при відносно менших витратах на її функціонування. Обраний критерій повинен характеризувати організаційну структуру управління, а не систему управління в цілому. Для того, щоб обчислення критерію та збір вихідних даних не виявилися дорожче

можливого ефекту від рішення завдання, він повинен дозволяти кількісно оцінювати ефективність функціонування оргструктури й при цьому бути відносно простим. Критерій повинен мати досить певний фізичний зміст, що знизить можливість помилок при його застосуванні. Бажана можливість порівняння досягнутого значення критерію з ідеальним або деяким заданим значенням. Як і в основі будь-якого управлінського рішення, в основі прийняття рішення відносно визначення критерію оптимізації оргструктури лежить управлінська інформація, яку можна визначити як сукупність нових знань щодо аналізованого об'єкта (в даному випадку – організаційної структури управління), що зменшує невизначеність його поведінки. Вартість отримання, накопичення та обробки управлінської інформації, необхідної для встановлення співвідношення дійсної оргструктури із оптимальною з точки зору встановленого критерію та подальшої її оптимізації, не повинна перевищувати вартість ефекту, що може бути отриманий в результаті реалізації відповідного управлінського рішення.

Висновки. Таким чином, можна зробити такі висновки:

Безпосередньо оргструктуру управління характеризує лише група показників, що відповідає структурно-функціональному блоку системи управління, однак на підставі розрахунку відповідних показників важко зробити висновок про якість функціонування оргструктур. Все це говорить про те, що більшість груп показників оцінюють оргструктуру непрямим чином. Значно ускладнює процес ухвалення рішення про якість функціонування оргструктури те, що більшість показників неможливо довести до кількісної визначеності.

Конкретні кількісні показники діагностики повинні бути побудовані на основі кількісних оцінок фінансових результатів, технологічних процесів та експертних оцінок щодо діяльності кожного підрозділу з подальшими рекомендаціями щодо впровадження змін в організаційні структури.

Література

1. Мартыненко Н. М. Менеджмент фирмы / Н. М. Мартыненко. – К.: МП «Леся», 1995. – 288 с.
2. Мильнер Б. З. Теория организаций / Б. З. Мильнер. – М.: ИНФРА-М, 1998. – 336 с.
3. Лагоша Б. А. Методы и модели совершенствования организационных структур / Б. А. Лагоша, В. Г. Шаркович, Т. Г. Дегтярева. – М.: Наука, 1988. – 188 с.
4. Евенко Л. И. Организационные структуры управления промышленными корпорациями США (теория и практика формирования) / Л. И. Евенко. – М.: Наука, 1983. – 350 с.
5. Мельник М. В. Анализ и оценка систем управления на предприятиях / М. В. Мельник. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 136 с.
6. Попов С. Эволюция организационных структур от линейной к дивизиональной / С. Попов // Проблемы теории и практики управления. – 1997. – №6. – С. 83-88.
7. Грушенко В. И. Разработка организационной структуры управления предприятием в условиях экономического кризиса / В. И. Грушенко, Л. В. Фомченкова, В. Т. Халдеев // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.dis.ru/manag/arhiv/1999/1/4.html>. – Загл. с экрана.
8. Макаров А. А. Методы и модели согласования иерархических решений / А. А. Макаров. – Новосибирск: Наука, 1979. – 237 с.
9. Скрыбина Е. Ю. Формирование новых подходов к оценке эффективности организационной структуры промышленных предприятий / Е. Ю. Скрыбина // Российское предпринимательство. — 2012. — № 13 (211). — С. 59-66. – Режим доступа: — <http://www.creativeconomy.ru/articles/24387/>– Загл. с экрана.

References

1. Martymenko N. M. Menedzhment firmy / N. M. Martymenko. – K.: MP «Lesia», 1995. – 288 s.
2. Mylner B. Z. Teoriya orhanyzatsyi / B. Z. Mylner. – M.: YNFRA-M, 1998. – 336 s.
3. Lahosha B. A. Metody y modely sovershenstvovaniya orhanyzatsyonnykh struktur / B. A. Lahosha, V. H. Sharkovych, T. H. Dehtiareva. – M.: Nauka, 1988. – 188 s.
4. Evenko L. Y. Orhanyzatsyonnye struktury upravleniya promyshlennymi korporatsiyami SShA (teoriya y praktika formirovaniya) / L. Y. Evenko. – M.: Nauka, 1983. – 350 s.
5. Melnyk M. V. Analiz y otsenka system upravleniya na predpriyatiakh / M. V. Melnyk. – M.: Fynansy y statystyka, 1990. – 136 s.
6. Popov S. Evoliutsiya orhanyzatsyonnykh struktur ot lyneinoi k dyvyzyonalnoi / S. Popov // Problemy teoryi y praktiki upravleniya. – 1997. – №6. – S. 83-88.
7. Hrushenko V. Y. Razrabotka orhanyzatsyonnoi struktury upravleniya predpriyatiem v usloviyakh ekonomicheskoho kryzysa / V. Y. Hrushenko, L. V. Fomchenkova, V. T. Khaldeev // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupa: <http://www.dis.ru/manag/arhiv/1999/1/4.html>. – Zahl. s ekrana.
8. Makarov A. A. Metody y modely sohlasovaniya yerarkhicheskikh resheniy / A. A. Makarov. – Novosybyrsk: Nauka, 1979. – 237 s.
9. Skriabyna E. Yu. Formirovaniye novykh podkhodov k otsenke effektivnosti orhanyzatsyonnoi struktury promyshlennykh predpriyatiy / E. Yu. Skriabyna // Rossyiskoe predprynimatelstvo. — 2012. — № 13 (211). — S. 59-66. – Rezhym dostupa: — <http://www.creativeconomy.ru/articles/24387/>– Zahl. s ekrana.

Надіслана/Written: 11.08.2014 р.

Надійшла/Received: 11.08.2014 р.

Рецензент: д.е.н., проф. Нижник В. М.

СТРАТЕГІЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ НАПРЯМИ ЗДІЙСНЕННЯ ПРОЦЕСУ ЗМІН НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Обґрунтовано пріоритетні напрями здійснення стратегічних та організаційних змін на прикладі функціонування вітчизняних підприємств. Визначено ключові особливості здійснення змін в умовах складної політично-економічної ситуації в країні. Доведено, що для забезпечення стійкості підприємства важливу роль відіграють стратегічні та організаційні зміни.

Ключові слова: потенціал розвитку, зміни, стратегічні зміни, організаційні зміни.

A. V. SHEGDA

Taras Shevchenko National University of Kyiv

STRATEGIC DIRECTIONS AND ORGANIZATIONAL IMPLEMENTATION OF CHANGES IN NATIONAL ENTERPRISES

Abstract - Grounded priority areas of implementation of strategic and organizational changes on the example of the operation of domestic enterprises. The key features of the change in the complex economic and political situation in the country. It is proved that for viability are important strategic and organizational changes.

In the article the changes are strategic and which - organizational. This emphasis on the strategic development not only businesses, but also the entire country.

Keywords: potential for development, changes, strategic changes, organizational changes.

Постановка проблеми. В сучасних динамічних умовах зовнішнього середовища актуальним залишається питання довгострокового функціонування підприємства та досягнення встановлених цілей на основі використання системи наявних ресурсів. Тому до формування та оцінки потенціалу розвитку вітчизняних підприємств дослідники, науковці та фахівці повинні підходити з якісно іншої науково-обґрунтованої економічної позиції, враховуючи всі особливості функціонування підприємств галузі, як в країні в цілому, так і на регіональних ринках.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Різні аспекти теорії та практики управління стратегічними та організаційними змінами, в тому числі процеси планування й реалізації змін є предметом наукових досліджень зарубіжних і вітчизняних вчених, зокрема: Бергера Л., Брукінга Є., Віханського О., Дональдсона Дж., Друкера П., Ермошенка М.М., Катела Р., Клімова С.М., Козаченка С.В., Кондратьєва М.Д., Котлера Ф., Кубра М., Куліка В.А., Лузіна А.Є., Мазура І.І., Мільнера Б.З., Панченка Є.Г., Прокопенка І.І., Савіної Г.Г., Твіса Б., Уотермана Р., Ушанова Ю., Чендлера Алф., Шапіра В.Д., Шумпетера Дж., Янга С., Ярошенка Ф.О. та ін.

Формулювання цілі статті. Тому постає нагальна необхідність в систематизації напрямів здійснення стратегічних та організаційних змін із врахуванням того, що вони впливають на систему управління змінами на підприємстві.

Постановка цілей. Головні цілі дослідження:

- проаналізувати існуючі підходи до напрямів здійснення змін;
- проаналізувати потенціал компанії та зміни, що впливають на його формування;
- визначити основні пріоритетні напрями здійснення змін на вітчизняних підприємствах.

Концепція стратегічного управління базується на поєднанні системного, інтегрального та ситуаційного підходів для розробки системи коротко- та довгострокових планів.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогодні важливим залишається питання здійснення змін стратегічних та оперативних на прикладі діяльності вітчизняних підприємств. У сучасних економічних умовах соціальна позиція все більше впливає на репутацію та імідж підприємства. Оцінюючи його діяльність, необхідно розглядати не тільки виробничі та фінансові показники, але й те, наскільки його функціонування відповідає інтересам учасників бізнес-процесів. Довіра суспільства до підприємства виражається у впевненості щодо відповідності задекларованим цінностям: стабільності, відкритості, доброчесності, чесності та добропорядковому ставленні до всіх учасників внутрішніх і зовнішніх бізнес-процесів.

Саме це є основою формування інституту довіри, який набуває особливого значення у забезпеченні економічної, екологічної, соціально-трудової і нормативно-правової рівноваги між підприємством, акціонерами, керівниками, працівниками, споживачами, постачальниками, місцевою громадою, державою. Впровадження принципів соціальної відповідальності у бізнес-процеси є чинником подальшого розвитку підприємства та набуває першочергового значення при вирішенні низки соціальних проблем. Справа полягає в тому, що формування соціальної відповідальності – це є стратегічний, і організаційний напрями здійснення змін.

Практика управління сучасним промисловим підприємством потребує усвідомлення концептуальних засад управління змінами. В процесі функціонування підприємств під впливом чисельних факторів зовнішнього середовища виникає невідповідність сформульованого організаційного механізму реальним потребам.

Організаційні невідповідності у таких випадках стають сферою управління організаційними змінами. Як правило, зміни на підприємствах обумовлені реакцією підприємства на розвиток зовнішнього середовища (зв'язку, вимоги і можливості).

Підприємства змушені постійно пристосовуватися до середовища, в якому існують. Саме тому, вони також генерують зміни в зовнішньому середовищі, розробляючи і випускаючи на ринок нові товари і технології, які стають домінуючими і знаходять широке застосування.

Світовою економічною наукою та практикою накопичено великий досвід в управлінні змінами. Розроблені загальні принципи і рекомендації поведінки менеджерів у складному та нестабільному зовнішньому середовищі, а також інструментарій прийняття управлінських рішень. Методологія управління змінами виступає методологічним інструментом, що дає можливість підприємству більш повно використовувати свій потенціал та успішно подолати можливі кризи.

Ефективне управління організаційними змінами — одне з найскладніших завдань керівників. Організаційні зміни є наслідком процесів прийняття рішень і вирішення проблем. Автори й виконавці організаційних змін повинні вирішити багато соціальних, економічних і навіть технічних проблем та прийняти комплексні рішення. Організаційні зміни в ієрархічних організаціях потребують залучення до цього процесу вищого керівництва та використання певних механізмів управління.

У процесі управління змінами деякі керівники схильні до м'яких методів впровадження змін в організації, до них належить Цикл Демінга, загальне управління якістю (TQM) та організаційний розвиток.

Цикл Демінга PDCA (Plan – Do – Check – Act планування – виконання – перевірка – реакція) є широко поширеним методом безперервного поліпшення якості, це є стратегічно-організаційний напрям здійснення змін в діяльності закордонних підприємств.

Цикл Демінга (Deming Cycle) – це сучасна методологія вдосконалення, в основі якої лежить припущення, що вдосконалення – це результат застосування накопичених знань. Технологічні, управлінські та операційні знання допомагають зробити процес більш легким, точним, більш швидким, менш дорогим, більш безпечним і в той же час таким, що відповідає вимогам, що висувають споживачі.

Цикл Демінга - увібрав в собі філософії Е. Демінга, Дж. Джурана та П. Кросбі. Перш ніж впроваджувати цей цикл вдосконалення діяльності, керівництво компанії повинно поставити перед собою 3 питання і дати на них відповіді: Чого саме ми намагаємося досягти? Які зміни можна робити на підприємстві, щоб досягти вдосконалення? Як саме ми дізнаємося, що зміни привели до покращення?

Цикл Демінга складається з чотирьох стадій: «плануй, роби (дій), перевіряй, коригуй» (рис. 1), саме тому іноді його називають циклом PDCA (Plan, Do, Check, Act). Крім методу безперервного покращення якості (Цикл Демінга) застосовується цикл безперервного поліпшення Рамперсада.

Головним у процесі безперервного поліпшення є безперервне вдосконалення.

Метою стадії перевірки є оцінка даних, зібраних під час реалізації змін і встановлення ступеня відповідності фактичних результатів поставленим цілям. Крім жорстких і м'яких методів застосування змін можна також використовувати інтегральний метод.

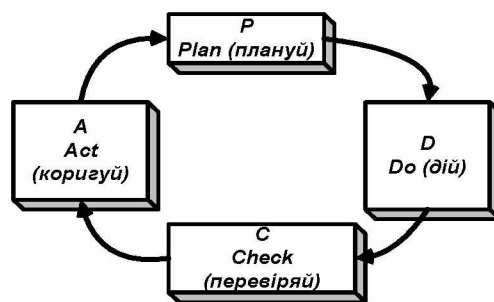


Рис. 1. Цикл Демінга

До інтегральних методів належить і універсальна система показників діяльності (TPS), запропонована Рамперсадом, яка об'єднує і розвиває такі теорії, як збалансована система показників (Balanced Score-card, BSC), загальний менеджмент на основі якості (Total Quality Management, TQM), управління результативністю (Performance Management), управління компетенціями (Competence Management).

TPS можна визначити як систематичний процес безперервного, послідовного і регулярного вдосконалення, розвитку і навчання, який спрямований на стійке зростання результатів діяльності співробітників та організації. Удосконалення, розвиток і навчання – три базові складові даної цілісної теорії менеджменту. Вони тісно пов'язані один з одним, між ними повинен підтримуватися баланс.

У XX в. отримало інтенсивний розвиток уявлення про права споживача, зокрема про право на повну і достовірну інформацію про якість товару, що купується. Було визнано, що споживач є слабкою стороною у відношенні з виробником: якщо останній знає, що він провів, то перший бачить тільки зовнішню сторону

товару. Щоб захистити споживача, необхідно було проголосити його право на інформацію і зобов'язати виробника її надавати. На початку століття право на отримання споживачем інформації про якість товару здійснювалося на основі специфікацій (технічних умов), де встановлювалися основні характеристики продукції і методи їх контролю.

У розвинутих країнах для підприємств сформувалися певні вимоги відповідності суспільним очікуванням у таких сферах, як: захист довкілля, охорона здоров'я і безпека, громадянські права, захист інтересів споживача та інших.

В основі формування соціальної зрілості суб'єктів господарювання, лежить оцінка рівня їх соціальної відповідальності. Саме він виступає показником, який дозволяє визначити не тільки економічну ефективність організації, а й соціальну.

У кінці минулого століття більшість країн дійшли до становлення і розвитку відкритого цивілізованого суспільства, в якому виникають нові форми спілкування, що засновані на партнерстві та здоровій конкуренції, на правових і соціально-відповідальних нормах, відбувається вдосконалення ділової культури у сфері виробництва, побуту, дозвілля.

У сучасний час будь-яке велике підприємство несе відповідальність перед суспільством, в якому воно функціонує. Для цього йому слід залишатися потужним, ефективним і орієнтованим на благо співробітників, акціонерів і клієнтів, вносячи відчутний вклад в економіку, добробут країни та суспільства. Невід'ємною частиною корпоративної культури стає формування нового образу підприємства-громадянина, який виконує соціальні зобов'язання та піклується про принесення максимальної користі суспільству. Все це у світі реалізується через соціальне партнерство.

До основних напрямків подолання труднощів під час прийняття рішень, спрямованих на збереження потенціалу підприємства можна віднести наступні:

- комбінування економіко-математичних методів для вирішення окремих задач оцінки, а також використання різновиду аналізу.
- узгодженість застосовуваних моделей і методів оцінки конкурентного потенціалу з вірогідністю використовуваної інформації;

В процесі управління ставиться та досягається безліч цілей, кожна з яких характеризується змістом, параметром значущості, просторовістю та часовими обмеженнями.

Формування потенціалу розвитку підприємства – це процес створення нового або удосконалення існуючого потенціалу таким чином, щоб властивості кожного з його окремих функціональних елементів забезпечували максимальне використання властивостей усіх інших елементів, а їх сукупність надавала нову властивість підприємству, як цілісному об'єкту в умовах обмежень зовнішнього середовища [1].

З позицій системного підходу характерною ознакою потенціалу підприємства є його цілісність. Вона проявляється, перш за все, в тісному взаємозв'язку всіх елементів і підпорядкованості кількісних та якісних змін кожного з них єдиному, визначальному напрямку розвитку даної системи.

Важливою ознакою потенціалу розвитку підприємства є взаємозамінність та збалансованість його елементів. Проте, якщо збалансованість складових потенціалу, яка є запорукою його успішного функціонування, вимагає, як у просторі, так і у часі, всебічної виваженості й прямує до абсолютності, то взаємозамінність – завжди відносна, лімітована і залежить від економічної ситуації, рівня розвитку та особливостей системи господарювання. До того ж слід мати на увазі, що згідно із законом найменших (теорії організації) ефективність системи визначається ефективністю її найслабшого елемента [2, с.48]. Тобто, загальна ефективність функціонування потенціалу як системи визначається ступенем найменшого ресурсного забезпечення. Отже, збалансованість потенціалу є явищем досить складним і багаторівневим.

Стратегічне управління потенціалом розвитку, орієнтуючись на довгострокові цілі розвитку підприємства, спрямовано на формулювання стратегічних цілей забезпечення конкурентоспроможності в контексті завоювання кращої конкурентної позиції на ринку за рахунок формування, підтримки та розвитку конкурентних переваг. Тактичне управління потенціалом розвитку включає формування тактики конкурентної боротьби, а саме прийомів, методів, реалізація яких дає можливість отримання тактичної конкурентної переваги. Оперативне управління потенціалом розвитку підприємства включає сукупність оперативних заходів, які мають бути здійснені в процесі поточної діяльності підприємства.

На стратегічному рівні основними заходами щодо формування стратегічних конкурентних переваг як запоруки стійкої позиції на ринку в довгостроковому періоді є:

- формування та забезпечення реалізації конкурентної стратегії;
- розробка методичних основ створення та функціонування системи управління конкурентоспроможністю підприємств легкої промисловості;
- контроль за дотриманням антимонопольного законодавства;
- прогнозування майбутнього рівня конкурентоспроможності підприємств легкої промисловості тощо.

Отже, стратегічними напрямками здійснення змін є: впровадження циклу Демінга, впровадження стандартів соціальної відповідальності в діяльність вітчизняних підприємств. Організаційними змінами можуть виступати – організаційна структура управління, універсальна система показників діяльності (TPS), яка

об'єднує і розвиває такі теорії, як збалансована система показників (Balanced Score-card, BSC), загальний менеджмент на основі якості (Total Quality Management, TQM), управління результативністю (Performance Management), управління компетенціями (Competence Management).

Висновки. Завданнями стратегічного управління конкурентоспроможністю підприємства визначають: посилення прояву конкурентних переваг локальних складових потенціалу через реалізацію комплексу наступальних та оборонних конкурентних дій; мінімізація прояву конкурентного ризику локальних складових потенціалу через впровадження відповідних механізмів його передбачення та зниження; забезпечення гнучкості та збалансованості всіх управлінських рішень і дій – їхня підпорядкованість досягненню оптимального рівня конкурентоспроможності; забезпечення зацікавленості персоналу в підвищенні рівня конкурентоспроможності.

Засоби організації безперервного процесу покращання на різних підприємствах розрізняються залежно від розмірів підприємств та складності потрібних змін і перетворень.

Література

1. Максимов В. В. Обґрунтування стратегії управління конкурентоспроможністю підприємства / В. В. Максимов, Я. В. Бурко // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. – 2009. – № 9(139). – С. 69-77.
2. Щербата Т. С. Особливості стратегічного управління підприємствами будівничої галузі / Т. С. Щербата, І. П. Малик // Вісник економічної науки України. – 2008. – № 1. – С. 18-23.
3. Довгань Л. Є. Стратегічне управління : навчальний посібник / Л. Є. Довгань, Ю. В. Каракай, Л. П. Артеменко. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.

References

1. Maksymov V. V. Obgruntuvannya stratehiyi upravlinnya konkurentospromozhnistyu pidpryyemstva / V. V. Maksymov, Ya. V. Burko // Visnyk Skhidnoukrayins'koho natsional'noho universytetu im. V. Dalya. – 2009. – №9(139). – S. 69-77.
2. Shcherbata T. S. Osoblyvosti stratehichnoho upravlinnya pidpryyemstvamy budivnychoyi haluzi / T. S. Shcherbata, I. P. Malyk // Visnyk ekonomichnoyi nauky Ukrainy. – 2008. – № 1. – S. 18-23.
3. Dovhan' L. Ye. Stratehichne upravlinnya : navchal'nyy posibnyk / L. Ye. Dovhan', Yu. V. Karakay, L. P. Artemenko. – K. : Tsentr uchbovoyi literatury, 2009. – 440 s.

Надіслана/Written: 25.07.2014 р.

Надійшла/Received: 25.07.2014 р.

Рецензент: д.е.н., проф. Войнаренко М.П.

РОЗВИТОК ФІНАНСОВИХ ІНСТИТУТІВ В ЕКОНОМІЦІ

УДК 336.71

С.М. КСЬОНДЗ, Н.В.ВОЙЦІХ

Хмельницький національний університет

КАПІТАЛ БАНКУ ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ

У статті проаналізовано та узагальнено основні підходи до трактування поняття «банківський капітал» та запропоновано найбільш повне та узагальнене його визначення. Звернута увага на характеристику видів банківського капіталу. Визначено ключові ознаки банківського капіталу, на основі яких запропоновано його класифікацію.

Ключові слова: капітал, банківський капітал, класифікація банківського капіталу, статутний капітал, балансовий капітал, резервний капітал.

S.M. KSYONDZ, N.V. VOITSIKH

Khmelnytsky National University

CAPITAL OF BANK AS ECONOMIC CATEGORY

Abstract: The aim of the research - to explore and synthesis of the main approaches to the definition of "bank capital" and classify its components. The article analyzed the basic interpretation of the term "capital" of the most famous economists, on the basis of which was given the most complete definition of "Bank capital". Defined key features of banking capital, which were used to develop a classification.

Keywords: capital, bank capital, classification of bank capital, charter capital, balance capital, reserve capital.

Постановка проблеми. Банківський капітал являється підґрунтям для діяльності будь-якого банку, так як процеси утворення капіталу та надання позик перебувають у тісному взаємозв'язку.

Зміцнення капітальної бази банківських установ дозволяє значно розширити активні операції та підтримувати достатній рівень конкурентоспроможності, оскільки саме капітал є головним критерієм для оцінки суспільством міцності, надійності та масштабності банку. Через це, розуміння економічної сутності банківського капіталу та визначення проблем, пов'язаних із його ефективним формуванням і доцільним використанням є надзвичайно важливим, особливо для вітчизняних банків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням проблеми визначення соціально-економічної сутності капіталу намагалися представники всіх найважливіших шкіл і напрямків економічної науки: К. Маркса, Е. Бем-Баверк, І. Фішер, Р. Гільфердинг, Дж. Хікс та ін. Також потрібно відмітити таких зарубіжних вчених, як Ю. Бабичева, Е. Гіл, Р. Коттер, Дж. Сінкі, Е. Рід, П. Роуз, та ін., які досліджували окремі питання розвитку банківського капіталу. Основними вітчизняними представниками є М. Алексеєнко, О. Васюренко, Ж. Довгань, І. Зарицька та ін.

Постановка завдання. Мета статті полягає у дослідженні та узагальненні основних підходів щодо визначення поняття «банківський капітал» та класифікації його складових.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поняття «банківський капітал» досить часто вживається західними та вітчизняними економістами коли йдеться про банківську систему, про забезпеченість економіки ресурсами. Однак слід зазначити, що в економічній літературі не існує єдиної думки про його визначення. Така неоднозначність та різноманітність трактувань впливає з розбіжностей та невизначеностей у трактуванні самого поняття «капітал». З розвитком суспільства та інтеграційними процесами, визначення поняття «капітал» набувало все нових і нових барв. Визначення деяких відомих економістів досить часто можна зустріти в економічній літературі, саме такі найпоширеніші трактування «капіталу» можна побачити у таблиці 1 [5, 10, 13].

Як бачимо поняття «капітал» досить широке, яке модернізувалося сотні років. Дане поняття зараз застосовується у різних сферах діяльності, різними суб'єктами господарювання, але для кожного з них воно має свої відтінки, які характерні лише для них. Так, капітал підприємства, капітал страхових компаній, капітал пенсійних фондів та капітал банку різняться між собою за своєю суттю та трактуванням. Ґрунтуючись на працях своїх попередників багато сучасних науковців намагалися дати визначення саме банківському капіталу, деякі з них наведені нижче у таблиці 2 [4, 6, 8, 11].

З огляду на багатоплановість визначення поняття «капітал», стає зрозумілим, що капітал банку як економічна категорія безумовно, є похідною від первинної категорії «капітал». Враховуючи всі вищевказані трактування, можна дати наступне узагальнююче визначення поняття «банківський капітал»: це грошові кошти та виражена у грошовій формі частка матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, що є у розпорядженні банку і використовуються ними для здійснення активних операцій і надання послуг з метою одержання прибутку, а також компенсації збитків внаслідок впливу банківських ризиків як індикатора довіри з боку населення.

Таблиця 1

Трактування поняття «капітал»

Автор	Визначення
Меркантилісти	Ототожнення капіталу з грошима, тобто із золотом, сріблом, але не надавали особливого значення іноземним інвестиціям
Ф. Кене	Капіталом не можуть бути гроші, так як вони нічого не виробляють, тому капітал ототожнюється із засобами сільськогосподарського виробництва, поєднання яких з землею забезпечує приріст чистого продукту
А. Сміт	Капітал – частина запасів, за яку очікується отримати дохід. Капітал він поділяє на основний і оборотний.
Ж.Б. Сей	Капітал – фактор виробництва (уречевлені матеріальні блага, засоби виробництва), який сприяє створенню та розподілу національного доходу
Дж. С. Мілль	Капітал – попередньо нагромаджений запас продуктів минулої праці, призначених для виробництва (заощадження, які споживаються у процесі виробництва)
К. Маркс	Капітал – самозростаюча вартість (вартість, що приносить додаткову вартість), тобто гроші перетворюються на капітал за умови створення товарного обігу, коли гроші перетворюються на товар, потім знову перетворюється у гроші, але з певним приростом.
А. Маршалл	Капітал – та частина багатства, яка виділяється на одержання доходу у формі грошей або придбання певних речей у сфері обігу. Капітал він поділяв на основний і оборотний. До капіталу учений відносив також знання, організаційні здібності та відповідні виробничі та державні утворення.
Б. Бем-Баверк	Капітал – сукупність проміжних продуктів, що створюються на окремих стадіях «непрямого шляху» виробництва. Акцент на зв'язку дохідності капіталу з властивостями часу
Дж.Б. Кларк	Капітал – фундаментальна основа виробництва, запас виробничих благ, які володіють фізичною продуктивністю
Дж.М. Кейнс	Капітал – багатство, здатне приносити дохід. Перетворення багатства на капітал зумовлено перевищенням доходу від капіталовкладень над банківським відсотком
Й. Шумпетер	Капітал – сума грошей та інших платіжних засобів, що в будь-який момент можуть бути надані в розпорядження підприємцеві
П. Роуз	Капітал – кошти, які внесені до банку його власниками і складаються в основному з акціонерного капіталу, резервів і нерозподіленого прибутку
І. Фішер	Капітал – дисконтований дохід, будь-яке благо, яке приносить дохід своєму власникові незалежно від сфери застосування та характеру діяльності

Для глибшого розуміння сутності банківського капіталу, необхідно розглянути його поділ на окремі складові. Надзвичайно складна сутність та різноманітність прояву банківського капіталу значно ускладнює визначення головної класифікаційної ознаки. Результати дослідження критеріїв поділу капіталу різними авторами дали змогу визначити головні на нашу думку ознаки банківського капіталу, які б дозволили якнайдетальніше розкрити увесь зміст даного поняття. Таким чином банківський капітал можна класифікувати за наступними критеріями, розглянутими на рис. 1 [3, 7, 12].

Залежно від способу розрахунку виокремлюють балансовий та регулятивний власний капітал.

Балансовий капітал розраховується як різниця між балансовою вартістю активів та зобов'язань банку і має таку структуру [9]:

- статутний капітал банку – порядок його формування та зміни визначаються статутом банку;
- загальні резерви банку – це грошові ресурси, що резервуються банком для забезпечення непередбачених витрат, покриття збитків від банківської діяльності, а також виплати дивідендів по привілейованих акціях при недостатності отриманого банком прибутку. Він не може бути меншим 25% статутного капіталу, а розмір відрахувань – меншим 5% чистого прибутку;
- емісійні різниці – сума перевищення доходів, отриманих підприємством від первинної емісії (випуску) власних акцій та інших корпоративних прав над номіналом таких акцій (інших корпоративних прав);
- результати минулих років – це підтверджений прибуток, що залишається в розпорядженні банку після сплати податків та всіх відрахувань, зокрема дивідендів. Відповідно, якщо банківська установа працює ефективно, обсяг прибутку минулих років має постійно зростати;
- результати переоцінки основних засобів;
- результати поточного року – це різниця між доходами та витратами банку на звітну дату, що враховується як елемент власного капіталу комерційного банку до останнього робочого дня року, є ресурсом внутрішнього походження;

– інший капітал – складається зі страхових резервів, передусім щодо страхування банківських ризиків (валютного, інвестиційного). В Україні ці резерви створюються з прибутку, що залишається у банку після сплати податків.

Таблиця 2

Визначення поняття «банківський капітал»

Автор	Визначення
Ф. Мишкіна	Банківський капітал – це різниця між сумою активів і пасивів, яка утворює чисті активи банку. Дані кошти мобілізуються через продаж нових акцій або нерозподілених доходів. Важливим компонентом також є резерви на випадок неповернення позик.
Дж. Сінкі	Банківський капітал своєю основною функцією передбачає здатність компенсувати збитки, що виникають внаслідок банківських ризиків. Поглинути збитки в першу чергу можна за рахунок саме власного капіталу
Енциклопедія банківської справи	Банківський капітал розглядається як сукупність різних видів грошових капіталів, коштів, які банк використовує у вигляді банківських ресурсів для забезпечення своєї діяльності, здійснення різноманітних банківських операцій та отримання прибутку.
А. Загородний	Банківський капітал – це сукупність грошових капіталів (власних та залучених), якими оперує банк, що у свою чергу приносять прибуток
Н. Ткачук	Банківський капітал – втілення однієї з форм вираження загальної економічної категорії «капітал». Початковою формою банківського капіталу був позичковий капітал як специфічна форма перетворення грошового капіталу, який відокремився в процесі кругообігу з промислового капіталу
Ж. Довгань	Банківський капітал – сукупність внесених власниками – учасниками капіталу власних коштів, які зростають у результаті ефективної банківської діяльності у процесі капіталізації прибутку, а також за рахунок додаткових вливань з боку учасників
В. Коваленко та В. Прадун	Банківський капітал – сукупність банківських ресурсів у матеріально-речовій формі, у формі нематеріальних та фінансових активів, що виражені у грошовій формі, сформовані за рахунок власних коштів, залучених і позичених коштів на грошовому ринку, які використовуються банком для здійснення банківської діяльності задля одержання прибутку
О. Васюренко	Банківський капітал – фонд ресурсів, що були внесені засновниками, акціонерами (учасниками) банку, і належать їм. Він складається з статутного та резервного фондів, інших фондів, загальних та спеціальних резервів, нерозподіленого прибутку.

Регулятивний капітал, в свою чергу, використовується органами банківського нагляду для обчислення економічних нормативів діяльності банків та деяких інших потреб. При його розрахунку за основу береться балансовий власний капітал, який потім коригується на різноманітні статті балансу, що характеризують банківські ризики. Складається з основного та додаткового капіталу. Його розмір регулюється такими нормативами як норматив мінімального розміру регулятивного капіталу, норматив (адекватності) регулятивного капіталу, норматив (коефіцієнт) співвідношення регулятивного капіталу до сукупних активів. Залежно від організаційно-правової форми діяльності банку його власний капітал поділяється на акціонерний та пайовий. Якщо банк створюється у формі публічного акціонерного товариства (відкритого типу), то його акції пропонуються широкому колу інвесторів, здійснюється публічне розміщення акцій на умовах їх вільного подальшого обігу.

Частка привілейованих акцій у статутному капіталі акціонерного товариства не може перевищувати 25 %. Публічне розміщення цінних паперів здійснюється банком-емітентом самостійно або через андеррайтера, що уклав з емітентом договір про андеррайтинг.

Кооперативні банки формують свій статутний капітал за рахунок внесків пайовиків, при цьому за кожним із них зберігається право власності на його частку в капіталі.

Формування та збільшення статутного капіталу банку здійснюється виключно через грошові внески. Ці внески резиденти України здійснюють у гривнях, а нерезиденти - в іноземній вільно конвертованій валюті (ВКВ) або у гривнях.

Збільшення статутного капіталу банку досягається через випуск нових акцій, підвищення номінальної вартості акцій (паїв) або обмін облігацій на них. Джерелами збільшення статутного капіталу банку є внесення додаткових вкладів учасниками, а також дивіденди, які направляються на його збільшення у разі прийняття рішення вищим органом управління банком про капіталізацію дивідендів (реінвестиція дивідендів).

Забороняється використовувати для формування статутного капіталу банку бюджетні кошти, якщо вони мають інше цільове призначення, а також кошти, одержані в кредит та під заставу [9].

Організаційно-правова форма діяльності банку	Акціонерний власний капітал
	Пайовий власний капітал
Форма інвестування	Капітал у грошовій формі
	Капітал у матеріально-речовій формі
	Капітал у формі фінансових активів
	Капітал у формі нематеріальних активів
Форма власності	Приватний власний капітал
	Коллективний власний капітал
	Державний власний капітал
Резидентність	Національний власний капітал
	Іноземний власний капітал
Характер використання власниками	Власний капітал, що нагромаджується
	Власний капітал, що споживається
Характер використання в банківській діяльності	Робочий власний капітал
	Неробочий (“мертвий”) власний капітал
Спосіб розрахунку	Балансовий власний капітал
	Регулятивний власний капітал
Порядок і джерела формування	Статутний капітал
	Резервний капітал та інші спеціальні фонди і резерви
	Нерозподілений прибуток
	Субординований борг
Можливість прогнозування	Піддається прямому прогнозуванню
	Піддається опосередкованому прогнозуванню
Місце мобілізації	Мобілізований самим банком
	Придбаний в інших банках
Залежно від ризиків	Достатній для покриття банківських ризиків
	Недостатній для покриття банківських ризиків

Рис. 1. Класифікація капіталу банку

Резервний капітал формується або збільшується за рахунок нерозподіленого прибутку в процесі подальшої діяльності банку. Обов'язковими є резерви за активами (за фінансовими активами та за дебіторською заборгованістю за господарською діяльністю банку) та резерви за наданими фінансовими зобов'язаннями, куди перераховуються кошти призначені для захисту від можливих збитків невиконання боржником/контрагентом зобов'язань, після оцінки ризику невиконання ним таких зобов'язань за всіма активними банківськими операціями та наданими банком фінансовими зобов'язаннями [2]. Тобто, резервний капітал є своєрідним буфером який зменшує наслідки можливих негативних та непередбачених ризиків.

Наявність резервного капіталу забезпечує фінансову стійкість банку та позитивно впливає на підвищення його платоспроможності.

Капітал банку також включає такий компонент як результати переоцінки окремих активів, зокрема основних засобів і нематеріальних активів, цінних паперів у портфелі банку на продаж, інвестицій у асоційовані та дочірні компанії. Банк може створювати й інші фонди, які призначені для розширення матеріально-технічного забезпечення діяльності банку чи вирішення соціальних питань для своїх працівників.

Важливим джерелом формування власного капіталу є прибуток банку за минулі та за поточний рік. Нерозподілений прибуток - це частина чистого прибутку, яка не розподіляється, а утримується банком, як правило, з метою реінвестування в його діяльність. Зазначений прибуток є джерелом власного капіталу внутрішнього походження. Він створюється як залишок чистого прибутку після нарахування дивідендів, відрахувань у загальні резерви, резервний капітал та в інші фонди (резерви), створені відповідно до рішень загальних зборів учасників (засновників, учасників) банку або згідно з чинним законодавством [9].

Залишок нерозподіленого прибутку за минулий рік залежить переважно від розміру дивідендів, які повинні сплачуватися акціонерам (учасникам). Рішення про виплату дивідендів та про форму виплати дивідендів приймають Загальні збори учасників банку, при цьому вона може суттєво вплинути на розмір власного капіталу. Окрім того, закон України «Про банки і банківську діяльність» (ст. 2) виділяється ще, так званий, приписний капітал – сума грошових коштів у вільноконвертованій валюті, надана іноземним банком філії для її акредитації [1].

Висновки. Категорія «капітал» справила безумовно вирішальний вплив, на трактування капіталу банку. Найбільш повне та узагальнене визначення поняття «банківський капітал» звучить так: це грошові кошти та виражена у грошовій формі частка матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, що є у розпорядженні банку і використовуються ними для здійснення активних операцій і надання послуг з метою одержання прибутку, а також компенсації збитків внаслідок впливу банківських ризиків як індикатора довіри з боку населення. Оскільки, фінансовий ринок продовжує розвиватися, варто відзначити що розширення та доповнення визначення банківського капіталу та його класифікаційних ознак є предметом для подальших досліджень.

Література

1. Про банк і банківську діяльність : Закон України від 07.12.2000р. № 2121-III // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>.
2. Положення про порядок формування та використання банками України резервів для відшкодування можливих втрат за активними банківськими операціями: Постанова НБУ від 25.01.2012р. № 23 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0231-12>.
3. Алексеенко М.Д. Банківський капітал: стан та перспективи розвитку в Україні : дис. д-ра екон. наук: спец. 08.04.01 / М.Д. Алексеенко. – К., 2003 – 378 с.
4. Довгань Ж. Банківський капітал: суть і значення / Ж. Довгань // Вісник Національного банку України. – 1998. – № 7. – С. 18-20.
5. Економічна теорія: політекономія : підручник / В. Д. Базилевич [и др.]; ред. В. Д. Базилевич. - 7-ме вид., стер. - Київ : Знання-Прес, 2008. - 720 с.
6. Капіталізація банків: методи оцінювання та напрямки підвищення : монографія / В.В. Коваленко, К.Ф. Черкашина. – Суми : ДВНЗ "УАБС НБУ", 2010. – 153с.
7. Кіреєва К.О. Регулювання банківського капіталу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / К.О. Кіреєва. – К., 2006. – 29 с.
8. Коваленко В. Оцінка впливу монетарної та регуляторної політики центрального банку на розвиток банківського капіталу / В. Коваленко, В. Прадун // Актуальні проблеми економіки. - 2006. - № 6(60). - С. 16 - 27.
9. Прасолова С.П. Банківські операції : навч. посіб. та практ. / С.П. Прасолова, О. С. Вовченко – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 568 с.
10. Роуз П. С. Банковский менеджмент / П. С. Роуз ; пер. с англ. - [2-е изд.]. – М. : Дело Лтд, 1995. – 768 с.
11. Ткачук Н. М. Капітал банку як економічна категорія / Н. М. Ткачук // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 11(77). – С. 173-178.
12. Чеберяко О. В. Структура капіталу банків України та його характеристика / О.В. Чеберяко, О. О. Рябоконт // Економічний вісник Донбасу. - 2010. – №3. - С. 77-82.
13. Шумпетер Й. Теория экономического развития / Й. Шумпетер. – М. : Прогресс, 1982. – 528 с.

References

1. Pro bank i bankivsku diialnist : Zakon Ukrainy vid 07.12.2000r. № 2121-III // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>.
2. Polozhennia pro poriadok formuvannia ta vykorystannia bankamy Ukrainy rezerviv dlia vidshkoduvannia mozhlyvykh vtrat za aktyvnymy bankivskymy operatsiiamy: Postanova NBU vid 25.01.2012r. № 23 // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0231-12>.

3. Alekseenko M.D. Bankivskiy kapital: stan ta perspektivy rozvytku v Ukraini : dys. d-raekon. nauk: spets. 08.04.01 / M.D. Alekseenko. – K., 2003 – 378 s.
4. Dovhan Zh. Bankivskiy kapital: sut i znachennia / Zh. Dovhan // Visnyk Natsionalnoho banku Ukrainy. – 1998. – № 7. – S. 18-20.
5. Ekonomichna teoriia : Politekonomiia : pidruchnyk / V. D. Bazylevych [y dr.]; red. V. D. Bazylevych. – 7-me vyd., ster. – Kyiv : Znannia-Pres, 2008. – 720 s.
6. Kapitalizatsiia bankiv: metody otsiniuvannia ta napriamky pidvyshchennia : monohrafiia / V.V. Kovalenko, K.F. Cherkashyna. – Sumy : DVNZ "UABS NBU", 2010. – 153s.
7. Kirieieva K.O. Rehuliuвання bankivskoho kapitalu : avto-ref. dys. na zdobuttia nauk. stupenia kand. ekon. nauk : spets. 08.04.01 / K.O. Kirieieva. – K., 2006. – 29 s.
8. Kovalenko V. Otsinka vplyvu monetarnoi ta rehuliatornoj polityky tsentralnoho banku na rozvytok bankivskoho kapitalu / V. Kovalenko, V. Pradun // Aktualni problemy ekonomiky. – 2006. – № 6(60). – S. 16 - 27.
9. Prasolova S.P. Bankivski operatsii : navch. posib. ta prakt. / S.P. Prasolova, O. S. Vovchenko – K.: «Tsentr uchbovoi literatury», 2013. – 568 s.
10. Rouz P. S. Bankovskiy menedzhment / P. S. Rouz; per. s anhl. - [2-e yzd.]. – M. : Delo Ltd, 1995. – 768 s.
11. Tkachuk N. M. Kapital banku yak ekonomichna katehoriia / N. M. Tkachuk // Aktualni problemy ekonomiky. – 2007. – № 11(77). – S. 173-178.
12. Cheberiako O. V. Struktura kapitalu bankiv Ukrainy ta yoho kharakterystyka / O.V. Cheberiako, O. O. Riabokon // Ekonomichnyi visnyk Donbasu. – 2010. – №3. – C. 77-82.
13. Shumpeter Y. Teoriia ekonomicheskoho rozvytyia / Y. Shumpeter. – M. : Prohress, 1982. – 528 s.

Надіслана/Written: 11.08.2014 р.

Надійшла/Received: 11.08.2014 р.

Рецензент: д.е.н., проф. Орлов О.О.

УДК 351.823.1:368.5 (477)

І.М. МАЛЕНЬКА

Подільський державний аграрно-технічний університет

ДЕРЖАВНА ПІДТРИМКА РОЗВИТКУ АГРОСТРАХУВАННЯ В УКРАЇНІ

У статті обґрунтовано необхідність державної підтримки страхування сільськогосподарських ризиків. Проаналізовано динаміку бюджетної підтримки агрострахування, висвітлено сучасний стан страхування сільськогосподарської продукції в країні. Узагальнено чинники, що переешкоджають розвиткові агрострахування в державі. Визначено основні переваги й недоліки державної підтримки страхування сільськогосподарських товаровиробників та запропоновано напрями її вдосконалення та розвитку.

Ключові слова: державна підтримка, агрострахування, сільськогосподарська продукція, державний бюджет, агроризики.

I. M. MALENKA

Podolsky State Agrarian Technical University

STATE SUPPORT FOR AGRICULTURAL INSURANCE IN UKRAINE

Abstract: The aim of article is illumination of a role of the state support in development of insurance of agricultural producers in Ukraine, identification of problems of insurance of risks of agricultural producers and search of possible ways of their elimination.

In article insurance in system of ensuring financial stability of the agricultural enterprises is considered, the possible directions of development of system of insurance of risks in agrarian sector of economy are proved, and also the role of the state support in this process is defined. It is generalized the factors interfering development of insurance of agricultural risks. The main advantages and shortcomings of the state support of insurance of agricultural producers are revealed. It is established that the main problems connected with development of the state support of insurance of agricultural production in Ukraine, difficult procedure of receiving insurance payment is; complication of process of insurance of production; bad knowledge of agricultural producers to conditions of a state program of support of insurance of agricultural goods.

Therefore for situation improvement public authorities should pay more attention to administrative, educational and information actions
Keywords: government support of agricultural insurance, agricultural products, state budget, agrarian risks

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Україна як аграрна держава характеризується великим потенціалом розвитку і можливостям виходу на міжнародний ринок. Проте розвиток сільського господарства зазвичай тісно пов'язаний з високим рівнем ризику. Одним з найбільш популярних механізмів захисту від таких ризиків є страхування. Аграрне страхування, як один з найбільш ефективних способів управління ризиками, надає змогу вигідно поєднувати інтереси учасників ринку аграрного страхування та держави, як сторони, головним завданням якої є забезпечення економічного зростання та добробуту громадян.

Система страхування сільськогосподарських ризиків в Україні потребує розвитку. Відсутність досконалої системи страхування аграрних ризиків, незважаючи на значну зацікавленість у її використанні сільськогосподарськими товаровиробниками, ставить їх у жорстку залежність від стихійності ринку та природи. Зважаючи на відчутний рівень впливу на фінансовий стан сільськогосподарських товаровиробників непередбачуваних погодних та ринкових чинників, які нерідко роблять цей вид бізнесу нерентабельним, велика

кількість теоретичних і методологічних питань страхування аграріїв потребує всебічного вивчення та обґрунтування.

Аналіз останніх досліджень чи публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Окремі методологічні та практичні аспекти розвитку системи страхування та вдосконалення страхового захисту сільськогосподарських товаровиробників знайшли відображення у працях вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема таких, як Алескерова Ю.В. [4], Гутко Л.М. [5], Павелко Н.І., Мерзляк А.В. Гайдучий П.І., Собкевич О.В. та ін. Так, у своїх роботах Гайдучий П.І. зазначає, що роль держави у підтримці агрострахування повинна концентруватися на питаннях стимулювання пропозиції шляхом виділення цільових субсидій виробникам. Алескерова Ю.В. вважає, що позитивного результату розвитку сільського господарства, повернення довіри страхувальників можна досягти лише завдяки об'єднанню зусиль держави, приватного сектора, страхових компаній і власне агропромислового сектору. На думку Павелко Н.І. та Мерзляка А.В. основною метою державної підтримки страхування сільськогосподарської продукції має бути стабільний розвиток сільськогосподарського виробництва, забезпечення продовольчої безпеки, а також зниження навантаження на державний бюджет.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Віддаючи належне доробку учених у цій сфері, слід зауважити, що існує ряд питань, які потребують глибшого дослідження, зокрема, недостатньо вивченими залишаються доцільність і система підтримки страхування сільськогосподарських виробників державою, удосконалення нормативно-правової бази функціонування ринку страхових послуг при захисті від ризиків агровиробництва та ін.

Попри обґрунтування вченими важливості розвитку агрострахування та визначення необхідних для цього заходів, на сьогодні немає чіткого стратегічного плану уряду щодо покращення ситуації в агрострахуванні. Потребує подальшого дослідження і вирішення значна частина питань, пов'язаних з покращенням фінансування страхування аграрної сфери, особливо в частині альтернативних шляхів залучення коштів.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є висвітлення ролі державної підтримки у розвитку страхування сільськогосподарських товаровиробників в Україні, виявлення проблем страхування ризиків сільськогосподарських товаровиробників та пошук можливих шляхів їх усунення, а також аналіз стану сільськогосподарського страхування в Україні, визначення його тенденцій та закономірностей.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Як свідчить статистика, у 2013 Україна стала однією з провідних сільськогосподарських країн світу і вийшла на 1 місце з реалізації соняшнику, на 2 місце (після США) з реалізації зерна і на 6 місце за показником експорту кукурудзи. Експорт української сільськогосподарської продукції, за прогнозам експертів, у 2014 році досягне 22 млрд. доларів США. Проте, варто зазначити, що на сьогодні в Україні відсутня ефективна загальнодержавна система страхування сільськогосподарських ризиків, яка мала б забезпечити належний захист інтересів аграрних товаровиробників. В той час як в Канаді, США, Європі страхуванню підлягає 60-80% посівних площ, в Україні цей показник становить лише 5%.

Головною метою агрострахування виступає стабілізація виробництва шляхом відшкодування втрат внаслідок несприятливих подій, настання яких неможливо передбачити в часі та просторі. Страховий захист аграрного виробництва, на думку Гутко Л.М., сприяє «забезпеченню безперервності, збалансованості стабільності розвитку аграрного ринку та є одним із ефективних методів повернення збитків в аграрному секторі» [5, с. 148]. Агрострахування передбачає часткову чи повну компенсацію суб'єкту господарювання втрат через несприятливі, здебільшого природні явища.

З огляду на міжнародну практику, слід зауважити, що ефективну систему сільськогосподарського страхування неможливо побудувати без активної участі держави, зацікавленої у стабільному розвитку цього сектору економіки. Участь держави у підтримці страхування агроризиків диктується ще й унікальністю сільськогосподарських ризиків та необхідністю зробити фінансову допомогу держави сільському господарству адресною і цільовою.

Основними нормативно-правовими актами, що визначають державну підтримку страхування сільськогосподарської продукції в Україні, є Закони України «Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою» [1, с. 708], «Про державну підтримку сільського господарства України» [2, с. 527], «Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року» [3, с. 17] та ін. Відповідно до вищезгаданих законів, одним з основних пріоритетів державної аграрної політики визначено державну підтримку суб'єктів аграрного сектору шляхом формування сприятливої страхової політики через запровадження механізмів державної підтримки страхування ризиків у сільському господарстві.

Сутність державної підтримки страхування сільськогосподарської продукції полягає у наданні з державного бюджету сільськогосподарським товаровиробникам грошових коштів у вигляді субсидій на відшкодування частини страхового платежу (страхової премії), фактично сплаченого ними за договорами страхування сільськогосподарської продукції. Перелік сільськогосподарських страхових ризиків, об'єктів страхування та частини страхових платежів (страхових премій), які субсидуються з державного бюджету, визначаються Кабінетом Міністрів України за поданням Міністерства аграрної політики та продовольства України [1, с. 709].

Аналізуючи динаміку обсягів бюджетного фінансування розвитку страхування сільськогосподарської продукції в Україні (табл.1), зазначимо, що державне фінансування Міністерства аграрної політики та

продовольства України в 2007–2008 рр. характеризувалося збільшенням державних асигнувань з 7005,7 млн. грн. у 2007 р. до 9087,2 млн. грн. у 2008 р.

Протягом зазначених років також спостерігається позитивна динаміка виділення коштів для здешевлення вартості страхових премій (внесків) фактично сплачених суб'єктами аграрного ринку з 142 млн. грн. у 2007 р., до 200 млн. грн. у 2008 р. Але несприятлива економічна ситуація в 2009 р. негативно позначилась на фінансуванні АПК, яке більше ніж у 2 рази було зменшено, а виділення коштів на компенсацію сільгоспвиробникам у разі сплати страхової премії у 2009–2014 рр. взагалі було припинено. Проте спостерігається практика надання одноразової допомоги для подолання наслідків стихійних лих у сільському господарстві, зокрема в 2012 р. органами державної влади було виділено 300 млн. грн. для пересіву озимих культур, що становить 130–150 грн. на гектар. Але цих коштів недостатньо аграріям, оскільки в результаті складних погодних умов узимку загинуло 3,5 млн. га озимих культур, для пересіву яких необхідно близько 7 млрд. грн. Таким чином, досвід України свідчить, що суми прямих бюджетних компенсацій із резервного фонду не забезпечують подолання наслідків негативних природних умов. Зазначимо, що саме надання субсидій за сплаченими страховими преміями дає агровиробникам можливість отримати вільні кошти від зекономлених витрат на страхування, забезпечити страховий захист врожаю та тим самим підвищити ефективність агровиробництва.

Таблиця 1

Динаміка бюджетної підтримки страхування аграрної продукції в Україні, млн. грн.*

Показники	Роки								Відхилення 2014р. від 2007 р. (+/-)
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	
Усього видатки з держбюджету (заг. фонд), млрд. грн.	142,8	200,1	194,4	241,0	296,0	342,0	372,3	377,6	+234,8
Усього по Міністерству аграрної політики та продовольства України	7005,7	9087,2	4308,2	3528,4	5281,2	4876,6	5213,9	3898,5	-3107,2
% до загальних видатків з державного бюджету	4,91	4,54	2,22	1,46	1,78	1,43	1,4	1,03	-3,88
Фінансова підтримка с/г підприємств, що розташовані в особливо складних кліматичних умовах	35,0	35,0	-	-	-	-	-	-	-35
Здешевлення вартості страхових премій, фактично сплачених суб'єктами аграрного ринку	50,0	200,0	-	-	-	-	-	-	-50
Фактична фінансова підтримка страхування с/г продукції	47,8	72,8	-	-	-	-	-	-	-47,8
Одноразова допомога для подолання наслідків стихійних лих у с/г	120,0	99,1	17,0	-	-	300,0	-	-	-120

* Побудовано автором на основі планових показники державних бюджетів

Варто зазначити, що починаючи з кінця 2012 року, програма страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою в Україні впроваджується єдиним об'єднанням страховиків – Аграрним страховим пулом, головним завданням якого є координація діяльності страхових компаній та сприяння наданню сільгоспвиробникам якісних страхових послуг, зокрема через впровадження нових стандартних страхових продуктів, організацію якісних програм перестрахування, здійсненням добровільного страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою від сільськогосподарських виробничих ризиків [1, с. 709].

З метою науково-інформаційного, консультативного та методичного забезпечення всіх учасників агрострахування в 2012 році запрацював сайт «Аграрне страхування в Україні» (www.agroins.com.ua).

Пул впровадив єдину систему андеррайтингу, де встановили чіткі правила (регламенти) прийняття посівів на страхування для кожного страхового продукту та для груп культур. В рамках страхування майбутнього врожаю 2013 року страховими компаніями-членами Пулу було отримано 53 заяви про настання ризикових подій. Після проведення оглядів постраждалих посівів, страхові компанії виплатили відшкодування по 9 ризиковим подіям. Сума виплаченого відшкодування за договорами страхування врожаю зернових культур склала 6,3 млн. гривень. Всього було укладено 338 договори страхування. Сума відповідальності за укладеними

договорами склала більше 802,7 млн. гривень. Урожай культур був застрахований на площі 104 727 гектарів. Сума зібраних премій, сплачених страхувальниками, склала 28095375 гривень. Сума виплаченого відшкодування за договорами страхування врожаю зернових культур склала 1,4 млн. гривень.

В рамках Проекту Міжнародної фінансової корпорації (IFC) «Розвиток агрострахування в Україні», що діє за фінансової підтримки Канадського агентства з міжнародного розвитку (CIDA) та функціонує у тісному співробітництві з ключовими міністерствами, відомствами та приватними структурами, Україні надається різнопланова допомога, орієнтована на вибір оптимальної системи агрострахування (розробка необхідної законодавчо-нормативної бази, створення різних елементів інфраструктури, розробка стандартних страхових продуктів і програм, а також сприяння підвищенню ефективності державної підтримки у сфері агрострахування). За даними цього проекту, станом на 1 березня 2014 року на території України отримали ліцензії на здійснення страхування ризиків у сільському господарстві 16 компаній.

В структурі ринку агрострахування України 84% належить компаніям-членам Аграрного страхового Пулу (Домінанта, Страхові Гарантії, Брокбізнес, Українська Аграрно-Страхова Компанія), а 16% – компаніям, що розвивають добровільне та банківське (заставне) агрострахування (ІНГО Україна, АСКА, ПЗУ Україна, Оранта, Орант-Січ, Провідна). Крім того, на ринку присутні компанії, що мають ліцензії на ведення агрострахової діяльності, проте не виявляють активності на ринку (Агрополіс, Статус, Український Страховий Дім, Фініст, Прогрес, Домінант, Безпека [4, с. 227]).

Варто відзначити, що обсяг застрахованих площ у 2013 році виявився найвищим за останні 5 років (879 тис. га), а в порівнянні з 2012 роком зріс на 20% (150 тис. га). Сума зібраних премій по ринку у 2013 році показала незначне зростання (135, 4грн) в певній мірі через зниження середньої ставки премії по ринку (3,1%). Із загальної суми зібраних премій (135,4 млн. грн.) на ринку в 2013 році 114,2 млн. грн. забезпечено зборами за програмами, які координуються АСП.

В якості позитивних зрушень агрострахування України можна вважати здійснення реалізації державних програм закупівлі у 2012-2013 рр. за реальними ринковими страховими тарифами та їх контролю на всіх етапах Аграрними страховим пулом, тоді як раніше такі програми страхувались «формально» за допомогою законодавства. В оцінці впливу погодних ризиків, Україна просунулася значно далі своїх найближчих сусідів по СНД і внаслідок успішного проходження в 2012 році першої державної сертифікації фахівців з проведення оглядів і врегулювання ризиків в агросекторі в країні з'явилося 32 сертифікованих експерти. Сумарна оцінка потенціалу ринку агрострахування в 2014 р., включаючи держпрограми і добровільне страхування становить понад 200 млн грн.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, можна зробити висновок, що аграрний сектор економіки України, володіючи характерними особливостями, потребує ефективної державної підтримки, зокрема, у сфері страхування сільськогосподарських ризиків, яке на сьогодні є недосконалим. Асигнування з бюджету на розвиток сільського господарства щороку збільшуються, однак, у частині програм страхування сільськогосподарських ризиків фінансування не є достатнім і призводить до викривлень через підтримку одних та відмову іншим. Тому бюджетним витаткам, які спрямовуються на субсидування страхових премій, слід надати системний, цільовий характер з метою забезпечення компенсаційних витрат, пов'язаних з дією природних факторів.

В умовах обмеженого фінансування, органам державної влади слід більше уваги приділити адміністративним, освітнім та інформаційним заходам. В якості напрямку подальших досліджень оберемо створення конкретної моделі інституціональної структури для проведення ефективної державної політики у сфері страхування сільськогосподарської продукції.

Література

1. Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою : Закон України від 09.02.2012 р. № 4391-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 19. – С. 708.
2. Про державну підтримку сільського господарства України: Закон України від 24.06.2004 р. № 1877-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2004. – № 49. – Ст. 527.
3. Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року: Закон України від 18.10.2005 р. № 2982-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2006. – № 1. – Ст. 17.
4. Алескерова Ю.В. Державна політика у сфері сільськогосподарського страхування / Ю.В. Алескерова // Всеукраїнський науково-виробничий журнал. Інноваційна економіка. – 2012. – № 7 (33). – С. 226–232.
5. Гутко Л.М. Досвід державної підтримки страхування ризиків сільськогосподарського виробництва / Л.М. Гутко / Економіка АПК. – 2009. – №10. – С. 147-152, С. 148

References

1. Pro osoblyvosti strakhuvannya sil'skohospodars'koyi produktsiyi z derzhavnoyu pidtrymkoyu: Zakon Ukrainy vid 09.02.2012 r. № 4391-VI // Ofitsiynyy visnyk Ukrainy. – 2012. – № 19. – S. 708
2. Pro derzhavnu pidtrymku sil'skoho hospodarstva Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 24.06.2004 r. # 1877-IV // Vidomosti Verkhovnoyi Rady Ukrainy (VVR). – 2004. – № 49. – St. 527

3. Pro osnovni zasady derzhavnoyi ahramoyi polityky na period do 2015 roku: Zakon Ukrainy vid 18.10.2005 r. # 2982-IV // Vidomosti Verkhovnoyi Rady Ukrainy (VVR). – 2006. – № 1. – St. 17.

4. Aleskerova Yu.V. Derzhavna polityka u sferi sil'skohospodars'koho strakhuvannya / Yu.V. Aleskerova // Vseukrayins'kyi naukovy-vyrobnychyy zhurnal. Innovatsiyna ekonomika. – 2012. – № 7 (33). – S. 226–232.

5. Hutko L.M. Dosvid derzhavnoyi pidtrymky strakhuvannya ryzykiv sil'skohospodars'koho vyrobnytstva / L.M. Hutko / Ekonomika APK. – 2009. – №10. – S. 147–152, S. 148

Надіслана/Written: 11.08.2014 р.

Надійшла/Received: 11.08.2014 р.

Рецензент: д.е.н., проф. Лучик С.Д.

УДК 336.2

О.В. РУДЬ

Черкаський державний технологічний університет

ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ

У статті розкрито проблематику оцінювання ефективності адміністрування податків. Систематизовано та узагальнено підходи щодо оцінювання ефективності системи адміністрування податків. З метою підвищення точності оцінки ефективності адміністрування податків, в статті запропоновано крім внутрішніх джерел інформації, залучати зовнішні джерела, зокрема міжнародні індекси. За результатами їх порівняльного аналізу виокремлено найбільш прийнятні для таких цілей. За результатами здійсненого дослідження запропоновано систему показників оцінки фіскальної ефективності адміністрування податків, які доцільно розглядати на рівні двох підсистем, що визначають ефективність функціонування контролюючих органів у частині адміністрування податків та затратність їх адміністрування.

Ключові слова: податок, ефект, фіскальна ефективність, система адміністрування податків, міжнародні індекси.

O.V. RUD'

Cherkassy State Technological University

EVALUATION OF THE TAX ADMINISTRATION EFFICIENCY: THEORETICAL AND METHODOLOGICAL APPROACHES

Abstract: the goal - systematization, generalization of the experience of evaluating the effectiveness of the tax administration and the development of proposals aimed to improve the evaluation of the effectiveness of tax administration. The article describes the problems of evaluating the effectiveness of tax administration. The article also includes the information about systematization and generalization the approaches to evaluation the system of the effectiveness of tax administration. Analysis of the most common indicators used in domestic practice has discovered that the major part of the indicators gives the ability to evaluate them partly, because the indicators include a separate aspect (often the aspect is the efficiency of the tax authorities). In order to improve the accuracy of evaluating the effectiveness of tax administration the article stresses the need to use either domestic sources of information or outside sources of information including international indices.

The results of the analysis have discovered the most suitable indices. As a result of the research it has been carried out the system of indicators to measure the fiscal efficiency of tax administration, which should be considered at two subsystems that determine the effective functioning of regulatory bodies in terms of tax administration and administration costs.

Keywords: tax, effect, fiscal efficiency, tax administration, international indices.

Постановка проблеми. Вітчизняна система податкового адміністрування протягом всього часу свого існування характеризується низькою ефективністю, що зумовлюється значним тіньовим сектором економіки, корумпованістю державної бюрократії, недосконалістю податкового законодавства та його нестабільністю, низьким рівнем податкової культури платників податків, та як наслідок складністю податкового рахівництва, низьким рівнем податкової дисципліни. Тому підвищення ефективності системи адміністрування податків в Україні, є однією з необхідних умов забезпечення не лише фіскальної ефективності податкової системи, але й фінансової безпеки держави в цілому.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій. Це є причиною постійного інтересу до проблем адміністрування податків та підходів до оцінки її ефективності як серед науковців, так і практиків. Проблематиці оцінювання ефективності податкового адміністрування присвячені праці багатьох зарубіжних та вітчизняних науковців: В. Андрушенка, З. Варналя, О. Воронкової, Ю. Гусака, В. Мельника, Л. Олейнікової, К. Швабія, Дж. Шлемрода та ін. [1-7].

Однак, до цього часу немає єдиного підходу до оцінювання ефективності системи адміністрування податків. Пропоновані науковцями підходи ґрунтуються на визначенні показників на макро- та мікрорівні, які хоча і дають змогу частково оцінити ефективність адміністрування податків, проте охоплюють окремий її аспект, найчастіше – ефективність діяльності податкових органів. Крім цього, показники ефективності діяльності податкових органів, як правило, спираються на інформаційно-аналітичну базу службового користування, доступ до якої обмежений.

Постановка завдання. Мета дослідження – систематизація, узагальнення досвіду оцінювання ефективності податкового адміністрування та напрацювання пропозицій спрямованих на вдосконалення оцінювання ефективності адміністрування податків.

Виклад основного матеріалу дослідження. Кожна система, процес визначається критеріями ефективності функціонування. В адмініструванні податків критеріями ефективності можуть бути: для платника – мінімізація витрат часу, зусиль та грошових коштів при виконанні податкових зобов'язань; для державних органів – зростання податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів за умови максимального врахування інтересів учасників податкового процесу та мінімізації витрат на утримання контролюючих органів для забезпечення функцій держави; для інших учасників податкових відносин, зокрема, податкових агентів, консультантів тощо – оптимізація витрат часу і коштів на виконання уповноважених податкових зобов'язань.

Результатом функціонування будь-якої системи є її ефективність, що може відображати як суспільну користь, продуктивність, так і інші позитивні якості системи. В той же час теорія ефективності чітко розмежовує поняття ефекту (від лат. effectus – виконання, дія, результат) й ефективності (від лат. effectivus – діяльний, творчий), розуміючи під першим результат заходу, наслідок певних причин, дій, а під другим – співвідношення ефекту і витрат, які були затрачені на його отримання. Тому ефективність найчастіше характеризується відносними показниками, що розраховуються на основі двох груп характеристик (параметрів) – результату і витрат [8,9].

Із позиції визначення фіскальної ефективності системи адміністрування податків (далі ФЕСАП [6, с. 106]) очевидним є те, що як ефект необхідно розглядати акумульовані податкові надходження до бюджетів країни, а з позиції витрат – витрати, що пов'язані з адмініструванням податків. Виходячи з цього твердження, ми поділяємо погляди авторів [6, с. 106], які пропонують визначати фіскальну ефективність системи адміністрування податків за нижче наведеною формулою:

$$\text{ФЕСАП} = \text{ПН} / \left(\sum_{i=1}^n \text{BA} \right), \quad (1)$$

де ПН – податкові надходження до бюджету від сплати податків, грн;

BA – витрати адміністрування i -го суб'єкта податкових відносин, грн, $i = \overline{1, n}$.

n – кількість суб'єктів податкових відносин, що формують величину витрат адміністрування податку.

При цьому $\text{ФЕСАП} \in (0; 1]$, а висока ефективність адміністрування податку характеризується умовою: $\text{ФЕСАП} \rightarrow 0$.

Ми також погоджуємося з науковцями [6, с. 106; 7, с. 358], які наголошують на необхідності внести до витрат, не лише кошти, що витрачаються податковими органами на адміністрування податків, але й кошти платників та третіх осіб (консультантів, адвокатів, суду та ін.). Однак, врахування контролюючими органами цих витрат на практиці в складі загальних витрат на адміністрування податків на сьогодні є неможливим, у зв'язку з відсутністю відповідної інформаційно-аналітичної бази. Крім того, за сучасних умов розвитку інформаційних технологій, що використовуються у податковій сфері в нашій державі, збір такої інформації додатково збільшив би витрати на адміністрування податків. Вище наведена формула має, на нашу думку, суто теоретичний характер і не дає змоги визначити достовірно ефективність адміністрування податків у такій інтерпретації на практиці. Тому, визначаючи ФЕСАП на рівні контролюючих органів (податкових інспекцій) вважаємо за доцільне формулу (1) представити у вигляді:

$$\text{ФЕСАП} = \sum_{i=1}^n \frac{\text{ПН}}{\text{BA}}, \quad (2)$$

де ПН – податкові надходження, грн;

BA – витрати адміністрування i -го суб'єкта контролюючого органу, грн, $i = \overline{1, n}$.

n – кількість суб'єктів контролюючого органу (податкових інспекцій).

Вдосконалена нами формула (2) не дає змоги повністю оцінити ФЕСАП, з огляду на багатоаспектність адміністрування податків, однак вона може використовуватись у складі системи показників для оцінки адміністрування на мікро- та макрорівнях. Зважаючи на це, більш детально зосередимось на проблемних аспектах оцінювання ефективності адміністрування податків.

Труднощі розмежування понять фіскальна ефективність системи оподаткування та фіскальна ефективність адміністрування податків зумовлюють відсутність єдиного підходу до визначення ФЕСАП. Теоретично ототожнення цих понять має право на існування, оскільки, виходячи із визначення ефективності, фіскальну ефективність адміністрування, фіскальну ефективність оподаткування можна визначати як відношення податкових надходжень (результату) до витрат на його одержання. Проте, на нашу думку, ці два поняття не можна ототожнювати, оскільки вони спрямовані на різні об'єкти, мають різні чинники впливу та, відповідно, характеризуються різними показниками. До основних чинників, що впливають на фіскальну

ефективність оподаткування, тобто тих, що визначають величину бази оподаткування, належать: рівень соціально-економічного розвитку країни, що визначає можливості отримання доходів платниками податків, забезпечення законності у країні та рівень податкової культури платників, які передусім впливають на тінізацію економіки, рівень інтегрованості національної економіки та інші. В той же час основними чинниками впливу на фінансову ефективність податкового адміністрування є: рівень розвитку технологій автоматизації податкового обліку та інформаційного забезпечення діяльності податкових органів, структура витрат на утримання податкового органу, чисельність працівників податкових органів, продуктивність їхньої праці, форми організації праці, поділ праці, відповідність рівня фахової підготовки працівників та інші. Хоча беззаперечним є той факт, що ефективність адміністрування має неабиякий вплив на фінансову ефективність оподаткування в цілому, адже вони співвідносяться між собою як часткове та загальне.

Незважаючи на очевидну різницю між вище окресленими поняттями та чинниками, що впливають на їхню величину, є значний вплив спільного для обох цих показників чинника, який можна узагальнити під поняттям «модель податку». Як зазначають К. Швабій та Ю. Гусак: «Кожний податок характеризується своїми специфічними характеристиками, такими як: концепція податку, його механізм, елементи (об'єкт, база, ставка, порядок обчислення, податковий період тощо), що в сукупності утворюють модель податку. Зрозуміло, що модель податку визначає специфіку формування бази оподаткування, а також специфіку адміністрування податку» [6, с.107].

На підтвердження вище зазначеного, наведемо такий приклад, російський науковець Т. Амбросьєва зазначає, що фінансова ефективність оподаткування або ефективність податкової системи «...являє собою характеристику діяльності податкових органів федерального, регіонального та муніципального рівнів, що витікає із співвідношення генерованих ними податкових доходів, з одного боку, і витрат на їх функціонування, з іншого боку» [10, с. 39]. Що свідчить про ототожнення науковцем цих понять. Як основні показники оцінки фінансової ефективності оподаткування Т. Амбросьєва пропонує використовувати:

1) коефіцієнт сплачуваності податків, що розраховується як відношення суми нарахованих податків і зборів до суми акумульованих податків і зборів податковим органом;

2) ефективність витрат податкової системи або ефективність фінансових витрат, що оцінюється співвідношенням сум податкових і прирівняних до них надходжень та сукупності поточних витрат на утримання фінансових органів;

3) зворотний показник – рівень витрат на утримання податкової служби або коефіцієнт фінансових витрат оцінюється співвідношенням витрат на утримання фінансових органів та акумульованих податків і зборів;

4) результативність діяльності працівників податкової служби (фінансових органів) або середній розмір податкових надходжень, що оцінюється співвідношенням сум акумульованих податків і зборів та чисельності співробітників фінансових органів;

5) рівень навантаження персоналу податкової служби (фінансових органів), що оцінюється за кількістю платників податків, що припадають на 1 працівника фінансових органів.

Таку ж позицію щодо використання показників для розрахунку та аналізу ФЕСАП поділяють і вітчизняні науковці, зокрема, В. Мельник [11, с. 165] пропонує з цією метою використовувати коефіцієнт затратності підсистеми адміністрування податків, що відповідає третьому показнику оцінки фінансової ефективності з вище наведеного переліку.

Важливим елементом у розрахунку ефективності діяльності податкової адміністрації на думку І. Таранова [12, с. 11] є коефіцієнт умовної окупності податкових органів, який характеризує ефективність контрольно-економічної роботи і показує фактичні доходи бюджету на кожну гривню витрат на утримання податкової служби України, що відповідає другому з перерахованих показників оцінки фінансової ефективності.

Крім цього І. Таранов, наголошує на необхідності з метою підвищення ефективності діяльності податкових органів використовувати коефіцієнт ефективності податкових перевірок (T_{ke}), який пропонує розраховувати за формулою [12, с. 10]:

$$T_{ke} = \frac{R_{tk}}{N_{tk}}, \quad (3)$$

де R_{tk} – сума коштів, повернутих бюджету, млн. грн.;

N_{tk} – кількість проведених податкових перевірок, одиниць.

На нашу думку, цей коефіцієнт має практичне значення і може використовуватись у частині визначення фінансової ефективності контрольно-перевірочної діяльності податкових органів, як одного з напрямів адміністрування податків.

Одним із основних показників результативності податкового адміністрування, як вважають фахівці МВФ, є показник податкового розриву (tax gap), що розраховується як різниця між сумою податків, які теоретично мають бути сплачені, та сумою фактично сплачених податків. При цьому розрізняють валовий податковий розрив (gross tax gap) – різниця між теоретично можливим обсягом сплати податків і сумою,

сплаченою платниками добровільно та чистий податковий розрив (net tax gap), що визначається шляхом зменшення валового податкового розриву на суму стягнень за результатами контрольно-перевірочної роботи контролюючих органів. Цей показник активно використовує також Служба внутрішніх доходів США (IRS) [13].

Окремі вітчизняні науковці як показник оцінки ФЕСАП пропонують визначати показник добровільної сплати податків за формулою [3, с. 16]:

$$РДСП = \frac{ФН - СПа - Снд}{ФН + ПБ + В(Р)П}, \quad (4)$$

де $РДСП$ – рівень добровільної сплати податків;

$ФН$ – загальна сума надходжень до бюджету платежів, що контролюються податковою службою України;

$СПа$ – суми сплачених авансом податкових платежів, які будуть нараховані в наступному періоді;

$Снд$ – погашені донараховані суми податкових платежів за минулі періоди;

$ПБ$ – сума податкового боргу, що утворилась за звітний період;

$В(Р)П$ – сума відстрочених(розстрочених) податкових платежів за відповідний період.

Автори монографії [2, с. 261] з метою здійснення оцінки ефективності податкового адміністрування пропонують оцінювати ефективність роботи податкових органів за допомогою таких показників, що визначають рівень: мобілізованих податків у розрахунку на одну економічно активну людину; мобілізованих податків у розрахунку на душу населення; мобілізованих податків у розрахунку на одне підприємство – платника податків; витрати на адміністрування податків у розрахунку на одну економічно активну людину; витрати на адміністрування податків у розрахунку на душу населення; витрати на адміністрування податків у розрахунку на одне підприємство – платника податків. На нашу думку, такий підхід має право на існування, оскільки ці показники охоплюють ключових суб'єктів податкових відносин, проте його недоліком є врахування затратності системи адміністрування податків лише на рівні контролюючих органів.

Неможливість точно визначати витрати на адміністрування податків за всіма рівнями суб'єктів податкових відносин, що є необхідною умовою забезпечення достовірності розрахунку показника ефективності адміністрування податків, зумовлює необхідність залучення результатів досліджень оприлюднених міжнародними організаціями та рейтинговими агентствами у вигляді індексів та рейтингів.

Серед міжнародних індексів, результатами яких найчастіше оперують науковці, є: Індекс економічної свободи у світі (Economic Freedom of the World Index) визначається Інститутом Фрайзера (Канада); Індекс економічної свободи (Index of Economic Freedom) обраховується Wall Street Journal спільно з Heritage Foundation; Індекс легкості ведення бізнесу (Ease of Doing Business Index) складається Світовим банком спільно із компанією PriceWaterhouseCoopers; Індекс світової конкурентоспроможності (IMD World Competitiveness) розробляється Міжнародним інститутом розвитку менеджменту, м. Лозанна; Індекс всесвітньої чесності (Global Integrity Index) визначається незалежною неприбутковою організацією Global Integrity; Індекс реформування інвестиційної політики (Investment Reform Index OECD) складається Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), (англ. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)); Індекс глобальної конкурентоспроможності (The Global Competitiveness Index) розробляється Всесвітнім економічним форумом, м. Давос [14-20].

Для оцінки ФЕСАП нами були проаналізовані зазначені індекси та відібрані ті з них, що у своїй структурі містять податкові індикатори та найбільше відповідають встановленим нами критеріям, таким як: найбільша охопленість країн таким індексом, період дослідження, «свіжість» даних, наявність окремих податкових чинників, що характеризують затратність та (або) ефективність контролюючих органів в частині адміністрування податків.

За цими критеріями нами було виділено найбільш придатні індекси для ФЕСАП та податкової системи в цілому. Зокрема, найбільшу кількість країн охоплюють такі індекси: Індекс легкості ведення бізнесу – 189 країн, Індекс економічної свободи – 178 країн, Індекс економічної свободи у світі – 153 країни, Індекс глобальної конкурентоспроможності – 148 країн. Водночас, найбільший період дослідження мають: Індекс світової конкурентоспроможності (з 1989 року), Індекс економічної свободи (з 1995 року). За критерієм «свіжість» оприлюднених даних, найбільш актуальними даними оперують в рамках Індeksu економічної свободи – 2014 рік, а також Індeksu світової конкурентоспроможності та Індeksu глобальної конкурентоспроможності – 2013 рік. В той же час, хоча звіт з Індeksu легкості ведення бізнесу формально оприлюднюється за 2014 рік, дані для визначення індикаторів використовуються за 2012 рік (з уточненням станом на грудень 2013 року).

За результатами здійсненого аналізу податкових чинників, з метою оцінювання ефективності (результативності) податкового адміністрування, на нашу думку, найбільш прийнятними для вирішення поставленого завдання є: вартість дотримання податкового законодавства (Індекс економічної свободи у світі), кількість податкових платежів та часові витрати на розрахунок податків, їх сплату та заповнення податкової звітності (Індекс легкості ведення бізнесу), ефективність роботи податкових органів (Індекс всесвітньої чесності). Однак, у процесі більш детального відбору зазначених податкових чинників було з'ясовано, що лише дані Індeksu легкості ведення бізнесу відповідають всім критеріям, необхідним для здійснення повноцінного

оцінювання ефективності (результативності) системи адміністрування податків у частині її затратності. Зазначені податкові чинники Індексу економічної свободи у світі та Індексу всесвітньої чесності можуть використовуватись обмежено, лише в якості додаткового інформаційного джерела, в зв'язку з недостатністю даних про місце України за актуальними податковими чинниками та недостатнім періодом дослідження відповідно.

Дослідження оцінювання ефективності системи адміністрування податків дало змогу сформулювати власний підхід. Ми врахували напрацювання В. Мельника, який пропонує оцінювати ефективність функціонування державних фіскальних адміністраторів як затратність та ефективність контролюючого впливу підсистеми адміністрування податків [11, с. 165]. Однак, на нашу думку, необхідно зробити уточнення: ФЕСАП доцільно розглядати на рівні двох підсистем, що визначають ефективність функціонування контролюючих органів у частині адміністрування податків та затратність адміністрування податків.

$$\text{ФЕСАП} = \begin{cases} \text{ЕКОАП} \\ \text{ЗАП} \end{cases}, \quad (5)$$

де ЕКОАП – ефективність контролюючих органів в частині адміністрування податків;

ЗАП – затратність адміністрування податків.

Таким чином, на відміну від В. Мельника, ми не обмежуємо поняття «ефективність функціонування контролюючих органів» лише їх контролюючою діяльністю, а розуміємо під цим поняттям ефективність функціонування контролюючих органів за всіма напрямками адміністрування податків. Відповідно до розділу II «Адміністрування податків, зборів, платежів» Податкового кодексу України адміністрування податків здійснюється за такими напрямками: податкова звітність, податкові консультації, визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів, податковий контроль, облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів, перевірки, погашення податкового боргу платників податків, застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав, відповідальність, пеня [21].

Оцінювання ефективності системи адміністрування податків доцільно здійснювати за допомогою як відносних, так і абсолютних показників. Не претендуючи на вичерпний перелік показників, спробуємо розмежувати їх за зазначеними підсистемами. Одним з критеріїв використання показників оцінки ФЕСАП стало наявне інформаційно-аналітичне забезпечення для їх визначення. Оскільки в нашій державі, крім окресленої вище проблеми відсутності належного моніторингу витрат на адміністрування податків та недостатнього розвитку інформаційних технологій у сфері оподаткування, не меншою проблемою є закритість даних, якими оперують податкові органи, зокрема, витрати на утримання суб'єктів контролюючих органів та акумульовані ними податкові надходження до бюджетів, є службовою інформацією, що недоступна для широкого загалу. Тому, насамперед ми виокремили ті показники, які можна легко розрахувати на основі даних, що є у вільному доступі. З цією метою доцільно використовувати звітні дані, що оприлюднюються Міністерством доходів та зборів України та Європейською організацією податкових адміністрацій (ЄОПА), (англ. The Intra-European Organization of Tax Administration, IOTA) – міжурядовою міжнародною організацією, що заснована на членстві податкових адміністрацій [22].

Спробуємо розмежувати показники ФЕСАП за зазначеними підсистемами.

До ЕКОАП варто віднести показники:

- 1) сума нарахованих податків / сума акумульованих податків податковим органом (коефіцієнт сплачуваності податків);
 - 2) фактичні податкові надходження/ планові податкові надходження (рівень виконання планових надходжень податків);
 - 3) сума податкових і прирівняних до них надходжень / сума поточних витрат на утримання фіскальних органів (ефективність витрат податкової системи або ефективність фіскальних витрат);
 - 4) сума акумульованих податків і зборів / чисельність співробітників фіскальних органів (результативність діяльності працівників податкової служби (фіскальних органів) або середній розмір податкових надходжень);
 - 5) кількість платників податків / кількість працівників фіскальних органів (рівень навантаження персоналу податкової служби (фіскальних органів));
 - 6) ефективність роботи податкових органів (Індекс всесвітньої чесності);
 - 7) кількість одержаних податкових декларацій/ кількість зареєстрованих платників відповідних податків;
 - 8) кількість вчасно поданих декларацій/ загальна кількість декларацій;
 - 9) сума податків, сплачених добровільно/ узгоджена сума податкового зобов'язання;
 - 10) додаткові надходження (донарахована сума податків, штраф, пеня), одержані за результатами податкових перевірок / узгоджена сума податкових зобов'язань;
 - 11) кількість виграних справ щодо ухилення від сплати податків у судах тощо.
- До ЗАП необхідно віднести показники:
- 1) вартість дотримання податкового законодавства (Індекс економічної свободи у світі);

2) витрати на утримання фіскальних органів / акумульовані податки і збори (рівень витрат на утримання податкової служби або коефіцієнт фіскальних витрат);

3) кількість податкових платежів та часові витрати на розрахунок податків, їх сплату та заповнення податкової звітності (Індекс легкості ведення бізнесу) тощо.

Вище наведені показники характеризуються різним ступенем придатності для оцінювання ФЕСАП, частина з них може використовуватись на мікро-, інша – як на мікро-, так і на макрорівні. Одні з них безпосередньо впливають на ФЕСАП, інші – опосередковано, оскільки є показниками економічної ефективності. Доцільність їх використання достеменно може бути перевіреною на практиці, зокрема для визначення тренду для окремо взятої країни та з метою здійснення порівняльного аналізу на державному (на рівні окремих контролюючих органів) та міжнародному рівнях.

Висновки. Отже, дослідження оцінювання ефективності системи адміністрування податків дозволяє зробити такі висновки.

Фіскальна ефективність системи оподаткування та фіскальна ефективність адміністрування податків не є тотожними поняттями, однак, наявність спільних чинників впливу створює труднощі у розмежуванні цих понять, зокрема одним з них, є модель податку. Оскільки, з одного боку, законодавче регламентування податків, в тому числі елементів системи оподаткування визначає специфіку їх адміністрування, а з іншого боку, завдяки наповненню змісту цих елементів закладається фіскальний та регулятивний потенціал як окремо взятого податку, так і податкової системи в цілому. Це в свою чергу впливає на фіскальну ефективність адміністрування податків та податкової системи. В сучасних умовах ФЕСАП виступає одним із головних чинників забезпечення фіскальної ефективності системи оподаткування.

Формування витрат адміністрування податків в умовах невідповідності рівня розвитку інформаційних технологій, що використовуються у податковій сфері нашої держави сучасним потребам, зумовлює труднощі формування інформаційно-аналітичної бази для оцінювання ФЕСАП за всіма рівнями суб'єктів податкових відносин. Складність структури податкових органів, специфіка організації адміністрування податків практично унеможливають моніторинг витрат адміністрування окремих податків, що створює значні перешкоди для достовірної оцінки ФЕСАП як на мікро-, так і на макрорівні.

Оцінювання ефективності системи адміністрування податків необхідно здійснювати на основі внутрішніх (оприлюднених звітів податкових органів) та зовнішніх джерел інформації (оприлюднених даних міжнародними організаціями у вигляді індексів, звітів та ін.). Залучення зовнішніх джерел інформації дозволить підвищити точність та об'єктивність оцінювання ефективності податкового адміністрування та забезпечить можливість порівняння отриманих результатів на міждержавному рівні. Важливим кроком має стати оприлюднення результатів діяльності суб'єктів контролюючих органів, що сприятиме прозорості їх діяльності, збільшенню довіри з боку платників податків та підвищить ефективність їхньої діяльності.

Запропонована система показників оцінки ФЕСАП в Україні потребує подальшого уточнення та відбору з метою визначення інтегрального показника ФЕСАП.

Література

1. Андрущенко В.А. Ефективність адміністрування податків за критеріями Світового банку / В.А. Андрущенко // Міжнародне співробітництво України в сфері оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів : зб. матер. наук.-практ. конференції, 23 жовтня 2009 р. / Держ. подат. амін. України, Нац. ун-т ДПС України, Наук.-досл. центр з пробл. опод. – Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2009. – 418 с.
2. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналії [та ін.] ; за ред. З.С. Варналії. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.
3. Воронкова О.М. Міжнародний досвід оцінювання ефективності податкового адміністрування та його значення для України / О.М. Воронкова // Наука й економіка : науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету. - 2011. - №3(23). - С. 12-18.
4. Мельник В.М. Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії : автореф. дис. на здоб. наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / В.М. Мельник. – Київ, 2007. – 33 с.
5. Олейнікова Л.Г. Проблеми визначення фіскальної та економічної результативності податкового адміністрування в Україні / Л.Г. Олейнікова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/ujrn/soc_gum/evu/2009_12/Oleynikova.pdf.
6. Швабій К.І. Методологічні основи дослідження ефективності функціонування системи адміністрування податків / К.І. Швабій, Ю.Д. Гусак // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). - 2011. - №4(55). - С. 104-112.
7. Slemrod Joel. 1984. Optimal Tax Simplification: Toward a Framework for Analysis. 1983 Proceeding of the Seventy-Sixth Annual Conference on Taxation Held under the Auspices of National Tax Association. – Columbus : National Tax Association – Tax Institute of America. – P. 158–167.
8. Словник іншомовних слів / за ред. чл.-кор. АН УРСР О.С. Мельничука // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://supermodern.narod.ru/slovnyk_meln/slova/e.htm.

9. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. - К.: Знання, 2007. - 1072 с. // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://cyclor.com.ua/content/view/1497/1/>.
10. Амбросьєва Т.Г. Теория и практика управления эффективностью налогообложения в России/ Амбросьєва Т.Г. // Сервис plus. - 2007. - №4. - С. 38-51.
11. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : монографія / В.М. Мельник. - К.: Комп'ютерпрес, 2006. - 277 с.
12. Таранов І.М. Фіскальний потенціал України та ефективність справляння податків : автореф. дис. на здоб. наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / І.М. Таранов. - Тернопіль, 2004. - 21 с.
13. Internal Revenue Service // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: www.irs.gov.
14. Economic Freedom of the World Index: Fraser Institute // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.fraserinstitute.org/research-news/research/display.aspx?id=16613>.
15. Index of Economic Freedom: Wall Street Journal, Heritage Foundation // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.heritage.org/index>.
16. Doing Business Project: World Bank // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/rankings>
17. IMD World Competitiveness: International Institute for Management Development // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.imd.org/research/publications/wcy/World-Competitiveness-Yearbook-Results/#/wcy-2013-rankings>.
18. Global Integrity Index OECD: Global Integrity // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.globalintegrity.org/global/report-2011>.
19. Investment Reform Index: Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_35424885_35425116_1_1_1_1_1,00.html.
20. Global Competitiveness Report: World Economic Forum // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.weforum.org/issues/global-competitiveness>.
21. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI (редакція від 01.04.2014 р.) // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
22. The Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA) // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.iota-tax.org>.

References

1. Andrushchenko V.A. Efektyvnist administruvannya podatkiv za kryteriiamy Svitovoho banku / V.A. Andrushchenko // Mizhnarodne spivrobitnytstvo Ukrainy v sferi opodatkuvannya. Reformuvannya podatkovoi sluzhby Ukrainy vidpovidno do yevropeiskyykh standartiv : zb. mater. nauk.-prakt. konferentsii, 23 zhovtnia 2009 r. / Derzh. podat. amin. Ukrainy, Nats. un-t DPS Ukrainy, 2009 r. - 418 s.
2. Podatkova polityka Ukrainy: stan, problemy ta perspektivy : monohrafiia / P.V. Melnyk, L.L. Taranhul, Z.S. Varnalii [ta in.]; za red. Z.S. Varnalii. - K.: Znannia Ukrainy, 2008. - 675 s.
3. Voronkova O.M. Mizhnarodnyi dosvid otsiniuvannya efektyvnosti podatkovoho administruvannya ta yoho znachennia dlia Ukrainy / O.M. Voronkova // Nauka y ekonomika : Naukovo-teoretychnyi zhurnal Khmelnytskoho ekonomichnoho universytetu. - 2011. - №3(23). - S. 12-18.
4. Melnyk V.M. Dominanty podatkiv i opodatkuvannya ta zabezpechennia povnoty yikh dii : avtoref. dys. na zdob. nauk. stupenia d-ra ekon. nauk: spets. 08.00.08 «Hroshi, finansy i kredyt» / V.M. Melnyk. - Kyiv, 2007. - 33 s.
5. Oleinikova L.H. Problemy vyznachennia fiskalnoi ta ekonomichnoi rezul'tatyvnosti podatkovoho administruvannya v Ukraini / L.H. Oleinikova // [Elektronnyi resurs]. - Rezhym dostupu: http://www.nbuv.gov.ua/ujm/soc_gum/evu/2009_12/Oleinikova.pdf.
6. Shvabii K.I. Metodolohichni osnovy doslidzhennia efektyvnosti funktsionuvannya systemy administruvannya podatkiv / K.I. Shvabii, Yu.D. Husak // Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu DPS Ukrainy (ekonomika, pravo), 2011. - №4(55). - S. 104-112.
7. Slemrod Joel. 1984. Optimal Tax Simplification: Toward a Framework for Analysis. 1983 Proceeding of the Seventy-Sixth Annual Conference on Taxation Held under the Auspices of National Tax Association - Columbus : National Tax Association - Tax Institute of America. - R. 158-167.
8. Slovnyk inshomovnykh sliv / Za red. chl.-kor. AN URSS O.S. Melnychuka // [Elektronnyi resurs]. - Rezhym dostupu: http://supermodern.narod.ru/slovnyk_meln/slova/e.htm.
9. Zahorodnii A.H. Finansovo-ekonomichnyi slovnyk / A.H. Zahorodnii, H.L. Vozniuk. - K.: Znannia, 2007. - 1072 s. // [Elektronnyi resurs]. - Rezhym dostupu: <http://cyclor.com.ua/content/view/1497/1/>.
10. Ambroseva T.H. Teoriya y praktika upravleniya effektivnostiu nalohooblozheniya v Rossyy / T.H. Ambroseva // Servys plus. - 2007. - №4. - S. 38-51.
11. Melnyk V.M. Opodatkuvannya: naukovе obgruntuvannya ta orhanizatsiia protsesu : monohrafiia / V.M. Melnyk. - K.: Kompiuterpres, 2006. - 277 s.
12. Taranov I.M. Fiskalniy potentsial Ukrainy ta efektyvnist spravliannya podatkiv : avtoref. dys. na zdob. nauk. stupenia d-ra ekon. nauk:spets. 08.04.01 «Finansy, hroshovy obih i kredyt» / I.M. Taranov. - Ternopil, 2004. - 21 s.
13. Internal Revenue Service // [Elektronnyi resurs]. - Rezhym dostupu: www.irs.gov.
14. Economic Freedom of the World Index: Fraser Institute // [Elektronnyi resurs]. - Rezhym dostupu: <http://www.fraserinstitute.org/research-news/research/display.aspx?id=16613>.
15. Index of Economic Freedom: Wall Street Journal, Heritage Foundation // [Elektronnyi resurs]. - Rezhym dostupu: <http://www.heritage.org/index>.
16. Doing Business Project: World Bank // [Elektronnyi resurs]. - Rezhym dostupu: <http://www.doingbusiness.org/rankings>
17. IMD World Competitiveness: International Institute for Management Development // [Elektronnyi resurs]. - Rezhym dostupu: <http://www.imd.org/research/publications/wcy/World-Competitiveness-Yearbook-Results/#/wcy-2013-rankings>.

18. Global Integrity Index OECD: Global Integrity // [Elektronnyi resurs]. - Rezhym dostupu: <http://www.globalintegrity.org/global/report-2011>.
19. Investment Reform Index: Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) // [Elektronnyi resurs]. - Rezhym dostupu: http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_35424885_35425116_1_1_1_1,00.html.
20. Global Competitiveness Report: World Economic Forum // [Elektronnyi resurs]. - Rezhym dostupu: <http://www.weforum.org/issues/global-competitiveness>.
21. Podatkovi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010r. № 2755-VI (redaktsiia vid 01.04.2014 r.) // [Elektronnyi resurs]. - Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
22. The Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA) // [Elektronnyi resurs]. - Rezhym dostupu: <http://www.iota-tax.org>.

Надіслана/Written: 8.08.2014 р.
Надійшла/Received: 8.08.2014 р.
Рецензент: д.е.н., професор Н. В. Ткаченко

УДК 336.143.2

Т. В. ХРИСТОФОРОВА, Л. В. ЮРЧИШЕНА

Вінницький фінансово-економічний університет

ФІНАНСОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СОЦІАЛЬНОЇ СФЕРИ В УКРАЇНІ

В статті розглядається сучасна система фінансового забезпечення соціальної сфери, визначаються основні проблеми її функціонування та пропонуються напрямки вирішення зазначених проблем.

Ключові слова: бюджет, фінансове забезпечення, соціальна сфера, доходи, витрати, кошторис, бюджетні асигнування, соціальний внесок, цільові фонди.

T. V. KHRISTOFOROVA

L. V. YURCHISHENA

Vinnitsa Finance and Economics University

FINANCIAL PROVISION OF SOCIAL POLICY IN THE UKRAINE

Abstract: Aim – review the current state of financial zabezpechennya social sphere in Ukraine, identify problems and prospects.

Methods of research. During the study, used a set of general and special methods. Theoretical and empirical methods of economic and statistical analysis - the study of the structure and dynamics of defense funds for social development and the effectiveness of their use; general scientific and specific techniques used when considering financing the social sector; methods for systematic and comparative analysis - the consideration of legislative and regulatory framework that governs the issues that are investigated; synthesis - the study of the financing of the social sphere; history, through which identifies the key trends and specifics of the social sphere. Results of research. Social problems are fixed now in the economy, because it is the standard of living for most people is the criterion for evaluating the effectiveness of economic and social policy. Therefore, among the issues that must be addressed on a priority basis, the most important is to achieve irreversible improvements in the growth of human welfare. Scientific novelty.

The article received a new sound results that solve important scientific and practical tasks to improve the mechanism of financial support to social sectors. The practical significance is to develop scientifically based regulations, opinions, recommendations and proposals aimed at improving the mechanism of financial support social services. Conclusions and recommendations can be used in practice in the preparation of financial and economic service.

Keywords: budget, financial security, social, income, expenses, estimates, budget allocation, social contributions, trust funds.

Вступ. Сьогодні фінансування соціальної сфери є невід'ємною складовою соціально-економічного розвитку будь-якої країни, а тому проблеми її фінансового наповнення є досить актуальними. Зважаючи на ситуацію, що склалась існує чимало проблем, до яких відносять: недостатні обсяги бюджетних коштів для фінансування соціальної сфери, фінансування практично всіх статей соціальних видатків у меншому обсязі, ніж це необхідно для діючої соціальної підтримки населення (зокрема, недофінансування системи охорони здоров'я, освіти), відсутність механізмів забезпечення якості соціальних послуг, що надаються.

Протягом останніх років бюджетне фінансування соціальної сфери, зокрема, освітньої галузі та галузі охорони здоров'я збільшилося приблизно у 6 разів. Та цього й досі не вистачає для забезпечення якісного і повного соціального забезпечення українців.

Отже, сьогодні настала нагальна потреба докорінно змінювати ситуацію, що склалась в державі, виводити соціальну сферу на новий, якісно досконалий рівень функціонування, а саме:

- 1) необхідно розробити систему контролю, яка б забезпечувала цільове надходження коштів, які спрямовують на освіту чи охорону здоров'я;
- 2) поступово забезпечити зростання заробітної плати працівникам соціальної сфери, цим самим мотивуючи їх до вдосконалення та ефективності надання ними певного роду послуг;
- 3) затвердити на законодавчому рівні соціальні стандарти, що реалізуються на території всієї країни;
- 4) побудувати міжбюджетні відносини відповідно до реальної вартості виконання соціальних функцій, що розраховується на базі соціальних стандартів;
- 5) перейняти позитивний зарубіжний досвід фінансування та підтримки соціальної сфери

західноєвропейських країн.

Дослідження проблем фінансування соціальної сфери ґрунтується насамперед на теоретичному трактуванні її ролі у створенні валового внутрішнього продукту. Світова економічна наука виходить із активної участі соціальної сфери у виробництві ВВП, що визначає її активний характер системи фінансового забезпечення. На соціальний захист населення Україна витрачає близько 20-25% коштів державного бюджету [3]. Соціальний захист населення здійснюється за рахунок коштів: держави, приватних і громадських організацій.

Фінансування соціальної сфери в Україні здійснюється під впливом економічних, організаційних, соціальних чинників із використанням коштів соціального страхування, коштів державного і місцевого бюджетів, а також спеціальних фондів. Проблеми фінансового забезпечення соціальної сфери сьогодні розглядає цілий ряд науковців, зокрема: Затонацька Т. Г., Ставицький А. В., Новікова О. Ф., Орлов В. В. та багато інших. Але, не дивлячись на те, що протягом останніх років значно зросла увага до проблеми фінансового забезпечення соціальної сфери і, як наслідок, з'явилася велика кількість науково-теоретичних розробок з даної проблематики, проте проблема пошуку джерел фінансування проєктів соціальної спрямованості не втрачає своєї актуальності.

Метою даної статті є розгляд сучасного стану фінансового забезпечення соціальної сфери в Україні, визначення його проблем та перспектив розвитку.

Державне фінансування соціальної сфери передбачає формування та реалізацію критеріїв і стандартів, які визначають та забезпечують мінімальні соціальні стандарти і гарантії. Це є можливим тільки за участю держави у напрямі забезпечення механізмів реалізації системи певних граничних соціально-економічних показників, недотримання яких означає негативний вплив соціальних чинників на розвиток економіки. Закон України «Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії» визначає правові засади формування та застосування державних соціальних стандартів і нормативів, спрямованих на реалізацію закріплених Конституцією України та законами України основних соціальних гарантій [2].

Закон України «Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії» визначає, що до числа основних державних соціальних гарантій включаються [2]:

- мінімальний розмір заробітної плати;
- мінімальний розмір пенсії за віком;
- неоподатковуваний мінімум доходів громадян;
- розміри державної соціальної допомоги та інших соціальних виплат.

Відповідно до закону України «Про Державний бюджет України на 2014 рік» визначається помісячна зміна розміру соціальних гарантій, величина яких наведена в табл. 1.

Таблиця 1

Розмір мінімальної заробітної плати та пенсії (за віком) станом на 2014р. в Україні

№ з/п	Місяць	Мінімальна заробітна плата	Мінімальна пенсія за віком
1	Січень	1218грн.	949грн.
2	Лютий	1218грн.	949грн.
3	Березень	1218грн.	949грн.
4	Квітень	1218грн.	949грн.
5	Травень	1218грн.	949грн.
6	Червень	1218грн.	949грн.
7	Липень	1250грн.	974грн.
8	Серпень	1250грн.	974грн.
9	Вересень	1250грн.	974грн.
10	Жовтень	1301грн.	1014грн.
11	Листопад	1301грн.	1014грн.
12	Грудень	1301грн.	1014грн.

*за даними ЗУ «Про Державний бюджет України на 2014 рік» [3]

Табл. 1. показує, що протягом першого півріччя рівень заробітної плати є незмінним, і становить 1218 грн. В третьому кварталі передбачається зростання заробітної плати на 32 грн. до рівня 1250 грн. В четвертому кварталі мінімальна заробітна плата зростає до 1301 грн. Протягом першого півріччя, у зв'язку з фінансовою нестабільністю в країні, розмір мінімальної пенсії є незмінним і становить 949 грн. В третьому кварталі планується приріст в розмірі 2,634% до величини пенсії є 974грн. В четвертому кварталі приріст буде становити 4,107%, а обсяг пенсії – 1014грн.

Згідно пункта 5 Розділу XX Перехідних положень Податкового кодексу України: "Якщо норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум доходів громадян, то для цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 гривень, крім норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації злочинів або правопорушень, для яких сума неоподаткованого мінімуму встановлюється

на рівні податкової соціальної пільги, визначеної підпунктом 169.1.1 пункту 169.1 статті 169 розділу IV цього Кодексу для відповідного року" [6].

Податкова соціальна пільга в 2014 році дорівнює 573,50 гривень. За ухилення від сплати податків відповідно до Кримінального кодексу передбачається кримінальна відповідальність, яка застосовується проти бухгалтерів та директорів. А саме: визначається наступний розмір штрафних санкцій:

1) згідно статті 212. Ухилення від сплати податків:

- у значних розмірах - $609,00 * 1000 = 609000$ гривень;

- у великих розмірах - $609,00 * 3000 = 1827000$ гривень;

- в особливо великих розмірах - $609,00 * 5000 = 3045000$ гривень.

2) згідно статті 364. Зловживання владою або службовим становищем

- істотна шкода - $100 * 609,00 = 60900$ гривень;

- тяжкі наслідки - $250 * 609,00 = 152250$ гривень.

Державна соціальна допомога призначається на кожного інваліда з дитинства чи дитину – інваліда. У разі зміни групи інвалідності державна соціальна допомога виплачується в новому розмірі. Якщо така зміна призводить до збільшення розміру, то допомога виплачується в новому розмірі з дня зміни групи інвалідності, якщо призводить до зменшення розміру – з місяця, наступного за тим, в якому встановлена нова група інвалідності. Перерахунок розміру державної соціальної допомоги у зв'язку із зміною групи інвалідності інваліда з дитинства провадиться без подання заяви одержувачем на підставі витягу з акта огляду органами медико – соціальної експертизи. Розглянемо більш детально розмір державної допомоги та надбавки по догляду за інвалідами (табл. 2).

Таблиця 2

Розміри державної допомоги та надбавки по догляду за інвалідами

№ з/п	Вид допомоги	Група	% від прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність
1	Інвалідам з дитинства I групи	Розмір державної допомоги - Надбавка на догляд: - інвалідам I гр. підгрупи А - інвалідам I гр. підгрупи Б	100% 75% 50%
2	Інвалідам з дитинства II групи	Розмір державної допомоги	80%
3	Інвалідам з дитинства III групи	Розмір державної допомоги	60%
4	На дітей-інвалідів віком до 18 років	Розмір державної допомоги Надбавка на догляд: - на дитину віком до 6 років - на дитину віком від 6 до 18 років	70% 50% 50%

*за даними ЗУ «Про державну соціальну допомогу інвалідам з дитинства та дітям-інвалідам» [5]

Державна соціальна допомога інвалідам з дитинства та надбавка на догляд призначаються з дня звернення за їх призначенням і на весь час інвалідності, встановленої органами лікарсько-консультативної комісії лікувально-профілактичного закладу.

З табл. 2 випливає, що розмір державної соціальної допомоги та надбавки по догляду за інвалідами залежить від таких показників, як: вид допомоги, група отримувача та % від прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність.

Прожитковий мінімум – вартісна величина достатнього для забезпечення нормального функціонування організму людини, збереження його здоров'я набору продуктів харчування (далі – набір продуктів харчування), а також мінімального набору непродовольчих товарів (далі – набір непродовольчих товарів) та мінімального набору послуг (далі – набір послуг), необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості [4]. Відповідно до Закону України «Про прожитковий мінімум» від 15.07.99 р. № 966-XIV до працездатних осіб належать особи, які не досягли встановленого законом пенсійного віку, а до осіб, які втратили працездатність, належать особи, які досягли встановленого законом пенсійного віку, особи, які досягли пенсійного віку, що дає право на призначення пенсії на пільгових умовах, та непрацюючі особи, визнані інвалідами в установленому порядку [4].

Базовим державним соціальним стандартом є прожитковий мінімум, встановлений законом [3], на основі якого визначаються державні соціальні гарантії та стандарти у сферах доходів населення, житлово-комунального, побутового, соціально-культурного обслуговування, охорони здоров'я та освіти. Державні соціальні гарантії, стандарти і нормативи є основою для розрахунку видатків на соціальні цілі та формування на їх основі бюджетів усіх рівнів і соціальних фондів, міжбюджетних відносин, розробки загальнодержавних і місцевих програм економічного й соціального розвитку, подальшого вдосконалення розробки таких програм і прогнозів, що є ціллю та завданням щодо реалізації соціальної орієнтації економіки України.

Таблиця 3

Прожитковий мінімум на одну особу в розрахунку на місяць у 2014 році

Соціальні і демографічні групи населення	Розмір прожиткового мінімуму		
	01.01.2014 – 30.06.2014	01.07.2014 – 30.09.2014	01.10.2014 – 31.12.2014
Діти віком до 6 років	1032 грн.	1059 грн.	1102 грн.
Темп приросту, %	-	2,62	4,06
Діти віком від 6 до 18 років	1286 грн.	1320 грн.	1373 грн.
Темп приросту, %	-	2,64	4,02
Працездатні особи	1218 грн.	1250 грн.	1301 грн.
Темп приросту, %	-	2,63	4,08
Особи, які втратили працездатність	949 грн.	974 грн.	1014 грн.
Темп приросту, %	-	2,64	4,12
Загальний показник	1176 грн.	1207 грн.	1256 грн.
Темп приросту, %	-	2,64	4,06

*за даними ЗУ «Про державну соціальну допомогу інвалідам з дитинства та дітям-інвалідам» [4].

З табл. 3. випливає, що у першому півріччі 2014 року прожитковий мінімум дітей віком до 6 років становить 1032грн., в третьому кварталі планується приріст у розмірі 2,62%. У третьому кварталі сума прожиткового мінімуму для дітей віком від 6 до 18 років планується у розмірі 1320грн., а у четвертому кварталі її приріст буде становити 4,02%. По загальному показнику можна зробити наступний висновок: прожитковий мінімум протягом першого півріччя залишається незмінним і становить 1176 грн, у третьому кварталі планується приріст у розмірі 2,64%, тобто сума прожиткового мінімуму буде складати 1207 грн., а в четвертому кварталі приріст і розмір прожиткового мінімуму складатимуть 4,06% і 1256 грн. відповідно. Дана ситуація пояснюється нестабільністю в нашій державі.

Державне фінансування у соціальну сферу в останні роки залишилось у межах екстенсивного розширення. Верховна Рада України 17 березня 2014 р. прийняла Закон «Про внесення змін у Закон України «Про Державний бюджет України на 2014 рік», згідно з яким було передбачено: підвищення розмірів прожиткового мінімуму, мінімальної зарплати, стипендій тощо, збільшення видатків за окремими бюджетними програмами економічного та соціального спрямування. Також Кабінетом Міністрів України прийнято Постанову «Про підвищення рівня пенсійного забезпечення і введення другого етапу єдиної тарифної сітки», що дало змогу збільшити середню заробітну плату 3,5 млн. працівникам бюджетної сфери. У той же час втілення другого етапу єдиної тарифної сітки в повному обсязі потребує від бюджетів всіх рівнів 8,8 млн. грн., а третього етапу - 9,6 млрд. грн. [3].

Наступне джерело забезпечення життєдіяльності соціальної сфери фінанси підприємств.

Підприємство за рахунок своїх доходів формує соціальну інфраструктуру, що дає змогу максимально задовольнити матеріальні і духовні потреби його працівників. Функціонують відомчі санаторії, будинки відпочинку, профілакторії, дитячі садки, заклади культури, укладаються договори на обслуговування колективу підприємств поліклініками, а також, за рахунок фінансових ресурсів підприємств будуть розвиватись обсяги соціальної інфраструктури, і тим самим частково знімається навантаження з міського і державного бюджетів.

Використовуючи досвід країн із розвинутою ринковою економікою, слід розглядати ще одне джерело фінансового забезпечення фінансової сфери – меценатство, спонсорство. Це досить нове явище в економічному житті України, як благодійність. Її можна трактувати як не комерційну (неприбуткову діяльність організацій і окремих осіб), спрямовану на задоволення потреб соціального розвитку. В умовах кризи основним її джерелом в Україні служать кошти міжнародних благодійних організацій. Аналіз подій у сфері благодійництва в Україні протягом останніх років свідчить про суттєві позитивні кількісно-якісні зміни. Так, наприклад, протягом 2013 року благодійну грошову або матеріальну допомогу людям або громадським організаціям надали 37% населення, що на 10% більше, ніж у 2012 році. Чим далі зростає й відсоток громадян, які обізнані про діяльність суб'єктів благодійної діяльності – 22% респондентів у 2013 році проти 12% у 2012 р. [4].

За останні роки в Україні сформувалися основні типи благодійних організацій, які у міжнародній практиці утворюють основу сектора організованої філантропії, а саме: приватні, корпоративні та операційні благодійні фонди, фонди громад. Більшість з них пройшли складний етап організаційного розвитку, під час якого відбувся перехід від хаотичного впровадження різноманітних ініціатив до конкретизації сфер їхньої діяльності. Серед пріоритетних сфер їх діяльності виокремлюються соціальний захист населення (69%), охорона здоров'я (49%), освіта і права людини (відповідно по 48%), розвиток громади та підтримка громадських ініціатив (47% та 46% відповідно)[5].

Наступним джерелом фінансового забезпечення соціальної інфраструктури є страхування: пенсійне, медичне, соціальне. Страхування розраховане на все зайняте населення держави, оскільки саме воно бере участь у створенні страхових фондів. Найпоширенішою є система соціального страхування, яка полягає у передачі частини заробітної плати до спеціальних фондів, що виплачують пенсії в розмірі від 25 до 90% заробітної плати і цільові допомоги. Державна допомога здійснюється за рахунок державного бюджету особам, доходи яких визнані такими, що не забезпечують існування.

Розміри внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування з кожного його виду визначаються виходячи з того, що вони повинні забезпечувати: 1) надання особам матеріального забезпечення та соціальних послуг, передбачених законодавством; 2) фінансування заходів, спрямованих на профілактику страхових випадків; 3) створення резерву коштів для забезпечення виплат та надання соціальних послуг застрахованим особам; 4) покриття витрат страховика, пов'язаних із здійсненням загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Розміри внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування залежно від його виду щорічно встановлюються Верховною Радою України відповідно для роботодавців і застрахованих осіб з кожного виду страхування на календарний рік у відсотках одночасно із затвердженням Державного бюджету України, якщо інше не передбачено законами України з окремих видів загальнообов'язкового державного соціального страхування [8].

Останнім джерелом є кредитування. Воно є платою за послуги за рахунок отриманих кредитів. Саме на принципах кредитування в Україні діє Державна програма забезпечення молоді житлом Державного фонду сприяння молодіжному житловому будівництву. За підсумками 2013 р. найбільш популярна програма цього фонду – надання пільгових довготермінових кредитів молодим сім'ям та одиноким молодим громадянам на будівництво (реконструкцію) і придбання житла - отримала з державного бюджету 31,5 млн грн. Крім того, на цю програму спрямовано 19,8 млн. грн коштів, отриманих від повернення раніше наданих кредитів молодим сім'ям, а також залучено близько 28,7 млн. грн за рахунок місцевих бюджетів [9].

Висновки. Отже, однією з найважливіших функцій держави є її соціальна функція, яка передбачає реалізацію державою маси заходів, спрямованих на забезпечення кожній людині і громадянину належних умов життя в економічному плані добробуту та достатку доходів для забезпечення всіх життєвих потреб, відпочинку, отримання відповідної освіти, медичної допомоги, матеріальної допомоги під час критичних ситуацій, коли людина втрачає можливість належним чином піклуватися про себе та свою сім'ю. Також держава бере на себе відповідальність за можливість кожної людини отримати гарантований обсяг інших не менш важливих соціальних послуг через мережу соціальних та культурних закладів та установ. Конституцією України за кожним громадянином закріплене право на освіту, охорону здоров'я, відпочинок, заняття спортом, тощо. Відповідно держава забезпечує всім певний обсяг доступу до даних благ загальносуспільного значення за допомогою фінансування мережі установ, які власне і надають такі послуги для населення.

Соціальні проблеми нині фіксуються в сфері економіки, тому саме рівень життя для більшості громадян є критерієм оцінки ефективності економічної і соціальної політики держави. Тому серед питань, які необхідно вирішувати в першочерговому порядку, найважливішим є досягнення незворотних позитивних зрушень у зростанні добробуту людей.

Соціальна політика реалізується через систему допомог тим категоріям громадян, які цього потребують, зокрема виплата допоміг по вагітності та пологах, при народженні дитини, по догляду за дитиною до 3 років, малозабезпеченим сім'ям з дітьми, надання пільг ветеранам війни, військової та пожежної охорони, громадянам, що постраждали внаслідок аварії на ЧАЕС, фінансування установ соціальної інфраструктури необхідних для забезпечення належного рівня освіти та охорони здоров'я, духовного та фізичного розвитку людини та громадянина, відпочинку, захист незапрацевдатних людей, соціальний захист інвалідів.

Література

1. Управління міським бюджетом за програмно-цільовим методом: (проект «Реформа місцевих бюджетів в Україні»): посібник для органів місцевого самоврядування / [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.cfd.org.ua/lib/84 UPRAVL 3>.
2. Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії : Закон України від 5.10.2000 р. №2017-III (зі змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2017-14>.
3. Про Державний бюджет України на 2014 рік: Закон України від 16.01.2014 р. № 719-VII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T140719.html.
4. Про прожитковий мінімум : Закон України від 15.07.1999 р. №966-X(зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=966-14>.
5. Про державну соціальну допомогу інвалідам з дитинства та дітям-інвалідам: Закон України від 28.07.2013р. № 410-VII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2109-14>.

6. Податковий кодекс із змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 23 грудня 2010 року N 2856-V. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/nk/>.

7. Затонацька Т.Г. Проблеми реформування системи соціального захисту малозабезпечених верств населення/ Т.Г. Затонацька., І.О. Боднар // Праця і зарплата. – 2013. – №9.

8. Новікова О.Ф. Соціальна орієнтація економіки/ НАН України. Ін-т економіки / О.Ф. Новікова.- Донецьк, 2011. – 220с.

9. Орлов В.В. Основні напрямки діяльності органів виконавчої влади як суб'єктів державного управління у сфері державної молодіжної політики в Україні / В.В. Орлов // Економіка та держава. – 2012. – №3. – С. 75-77

10. Ставицький А.В. Політика соціального захисту: [монографія] /А. В. Ставицький, Ю. Ж. Шайгородський. – К.: Центр соціальних комунікацій, 2011. – 184 с.

References

1. . Upravlinnia miskym biudzhetoм za prohramno-tsilovym metodom: (proekt «Reforma mistsevykh biudzhetoв v Ukraini») [Elektronnyi resurs]: posibnyk dlia orhaniv mistsevoho samovriaduvannia / Rezhym dostupu: <http://www.cld.org.ua/lib/84 UPRAVL 3>.

2. Pro derzhavni sotsialni standarty ta derzhavni sotsialni harantii: Zakon Ukrainy vid 5.10.2000 r. #2017-III (zi zminamy ta dopovnenniamy). [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2017-14>.

3. Pro Derzhavnyi biudzheto Ukrainy na 2014 rik: Zakon Ukrainy vid 16.01.2014 r. # 719-VII. [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T140719.html.

4. Pro prozhytkovyi minimum: Zakon Ukrainy vid 15.07.1999 r. #966-Kh (zi zminamy ta dopovnenniamy). [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=966-14>.

5. Pro derzhavnu sotsialnu dopomohu invalidam z dytynstva ta ditiam-invalidam: Zakon Ukrainy vid 28.07.2013r. # 410-VII. [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2109-14>.

6. Podatkovyi kodeks iz zminamy i dopovnenniamy, vnesenyi Zakonamy Ukrainy vid 23 hrudnia 2010 roku N 2856-V. [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://minrd.gov.ua/nk/>.

7. Zatonatska T.H. Problemy reformuvannia systemy sotsialnoho zakhystu malozabezpechenykh verstv naselennia/ T.H. Zatonatska., I.O. Bodnar // Pratsia i zarplata. – 2013. – #9.

8. Novikova O.F. Sotsialna orientatsiia ekonomiky/ NAN Ukrainy. In-t ekonomiky / O.F. Novikova.- Donetsk, 2011r. – 220s.

9. Orlov V.V. Osnovni napriamky diialnosti orhaniv vykonavchoi vlady yak subiektiv derzhavnoho upravlinnia u sferi derzhavnoi molodizhnoi polityky v Ukraini / V.V. Orlov // Ekonomika ta derzhava. – 2012. – #3. – S. 75-77

10. Stavitskyi A.V. Polityka sotsialnoho zakhystu: [monohrafiia] /A. V. Stavitskyi, Yu. Zh. Shaihorodskiy. – K.: Tsentr sotsialnykh komunikatsii, 2011. – 184 s.

Надіслана/Written: 16.07.2014р.

Надійшла/Received: 16.07.2014р.

Рецензент: д.е.н., проф. Хрущ Н.А.

УДК 13058

І. В. ФОРКУН, Д. Ю. АНДРУШКО

Хмельницький національний університет

МОДЕЛІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СФЕРИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я: СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА

Стаття присвячена аналізу сучасних моделей функціонування системи охорони здоров'я, дослідженню передового іноземного досвіду і можливостей його впровадження в систему охорони здоров'я в Україні.

Ключові слова: моделі фінансування медичної галузі, державно-приватне партнерство, інвестиційна привабливість.

I. FORKUN, D. ANDRUSHKO

Khmelnytsky National University

MODEL OF THE FUNCTIONING OF THE HEALTH SECTOR: INTERNATIONAL EXPERIENCE AND DOMESTIC PRACTICE

Abstract - A primary objective is research of functioning of world models of health protection, mechanism of development of state-private partnership, and also research of potential of his introduction in Ukraine. The analysis of modern models of functioning of the systems of health protection is presented in the article, the foreign advanced experience and possibilities of his introduction is investigational in the system of health protection Ukraine. Certainly, that by the leading problem of the Ukrainian system of health protection, there is disparity of operating in the state of old woman soviet model of the health protection (models of Semashko) intended for functioning in the conditions of plan economy. And that is why it is necessary to spare considerable attention to state-private partnership as instrument of strategic development and proper level of functioning of establishments of health protection.

Keywords: models of financing of medical industry, state private partnership, investment attractiveness.

Постановка проблеми. Виконання поставлених завдань, покладених на охорону здоров'я (ОЗ), в певній мірі визначається моделлю фінансування галузі, оскільки саме вона впливає на величину фінансових ресурсів, що спрямовуються на охорону здоров'я та ступінь ефективності їх використання, а, отже, і на

можливість задоволення потреб населення в медичному обслуговуванні. Процес реформування системи охорони здоров'я (СОЗ) створює нові адміністративні, фінансові і правові можливості для суб'єктів господарювання різних форм власності. На цьому тлі особливо актуальними стали розробки Європейської економічної комісії ООН щодо розвитку державно-приватного партнерства (ДПП) в охороні здоров'я, як принципово нової форми відносин між державою та бізнесом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед вітчизняних науковців, які вивчали економічні й фінансові основи моделей функціонування сфери охорони здоров'я та займалися вирішенням питань становлення та розвитку державно-приватного партнерства знаходять своє відображення у працях зарубіжних і вітчизняних дослідників, таких як С. Антонюк, О. Величка, М. Вілісов, А. Голяченко, О. Кендюхова, В. Лехана, А. Ніколаєв, Л. Рошаль, В. Рудень, К. Федичева, М. Шутовата інших, однак у науковій літературі ще бракує сталих уявлень щодо цілісності моделей функціонування галузі охорони здоров'я.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження функціонування світових моделей охорони здоров'я, механізму розвитку державно-приватного партнерства, а також дослідження потенціалу його впровадження в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. У світовій практиці охорони громадського здоров'я та медичного забезпечення на сьогодні існують чотири основні моделі системи охорони здоров'я. Хоча національні системи охорони здоров'я базуються на поєднанні різних джерел формування сукупного бюджету, у кожній країні переважає притаманний механізм її фінансування. Нами проаналізовано та узагальнено існуючі світові моделі охорони здоров'я, що подано на рис. 1, а моделі фінансування охорони здоров'я у різних країнах світу проаналізовано у табл. 1.

Щодо проблеми ефективного функціонування медичної галузі, то будь-яка із моделей фінансування медичної галузі не дасть очікуваних позитивних результатів через невідповідність функціонування системи охорони здоров'я сучасними соціально-економічними реаліями та світовій практиці. Необхідним є вжиття першочергових заходів, які включають: створення стандартів і протоколів надання медичних послуг; забезпечення відкритості інформації для користувачів послуг із метою збереження принципу «вільного вибору» пацієнтом; проведення ліцензування лікарів; контроль за оплатою наданих послуг відповідно до якості і кількості, згідно сформованих стандартів [3].

Таблиця 1

Моделі фінансування охорони здоров'я у різних країнах світу [3]

Країна	Німеччина	Японія	Канада	Франція	Британія	США
Тип моделі	Соціально-страхова			Державна		Приватна
Частка витрат на ОЗ у ВВП	8,10%	6,60%	8,70%	8,50%	6,00%	18%
Джерело фінансування	ОМС - 60 ДМС - 10% Державний бюджет - 15% Власні кошти громадян - 15%	ОМС - 60% Державний бюджет - 10% Власні кошти громадян - 20%	Федеральні фонди і фонди бюджетів провінцій - 90%	ОМС - 50 ДМС - 20% Державний бюджет - 10% Власні кошти громадян - 20%	Державний бюджет	Приватне страхування - 40% Власні кошти громадян - 20%

Виходячи з даних табл. 1 ми бачимо, що у США - найвищі витрати на охорону здоров'я - майже 18 % від ВВП. Найнижчий рівень фінансування охорони здоров'я припадає на Великобританію від 6% ВВП. Джерелом коштів, призначених для медицини, є прями податки. Хворі лікуються на безоплатній основі, між надавачами медичних послуг існує конкуренція за обсяги виділення їм бюджетних коштів, де покупцем і платником виступають територіальні органи охорони здоров'я і держава. Канада ж має середній рівень фінансування, що дорівнює 8,7% ВВП.

Загалом, головною метою є побудова такої моделі охорони здоров'я, яка б забезпечувала рівний та справедливий доступ усіх членів суспільства до необхідних медичних послуг, тобто їх високу якість та економічність при збереженні соціально прийнятної обсягу державних гарантій. Тому, у такому контексті необхідно приділити значну увагу ДПП як інструменту стратегічного розвитку та належного рівня функціонування закладів охорони здоров'я.

На думку М.В. Вілісова [7], державно-приватне партнерство - це правовий механізм узгодження інтересів і забезпечення рівноправності держави та бізнесу в рамках реалізації економічних проектів, спрямованих на досягнення цілей державного управління.

Першим кроком у вирішенні проблем охорони здоров'я стало прийняття Закону України «Про державно-приватне партнерство» у 2010 р. [2]. Відповідно до Закону, основними учасниками державно-приватного партнерства є державний і приватний партнери. До державних партнерів відносять територіальні

громади в особі відповідних державних органів та органів місцевого самоврядування, до приватних партнерів – юридичні особи, крім державних та комунальних підприємств, або фізичні особи – підприємці.

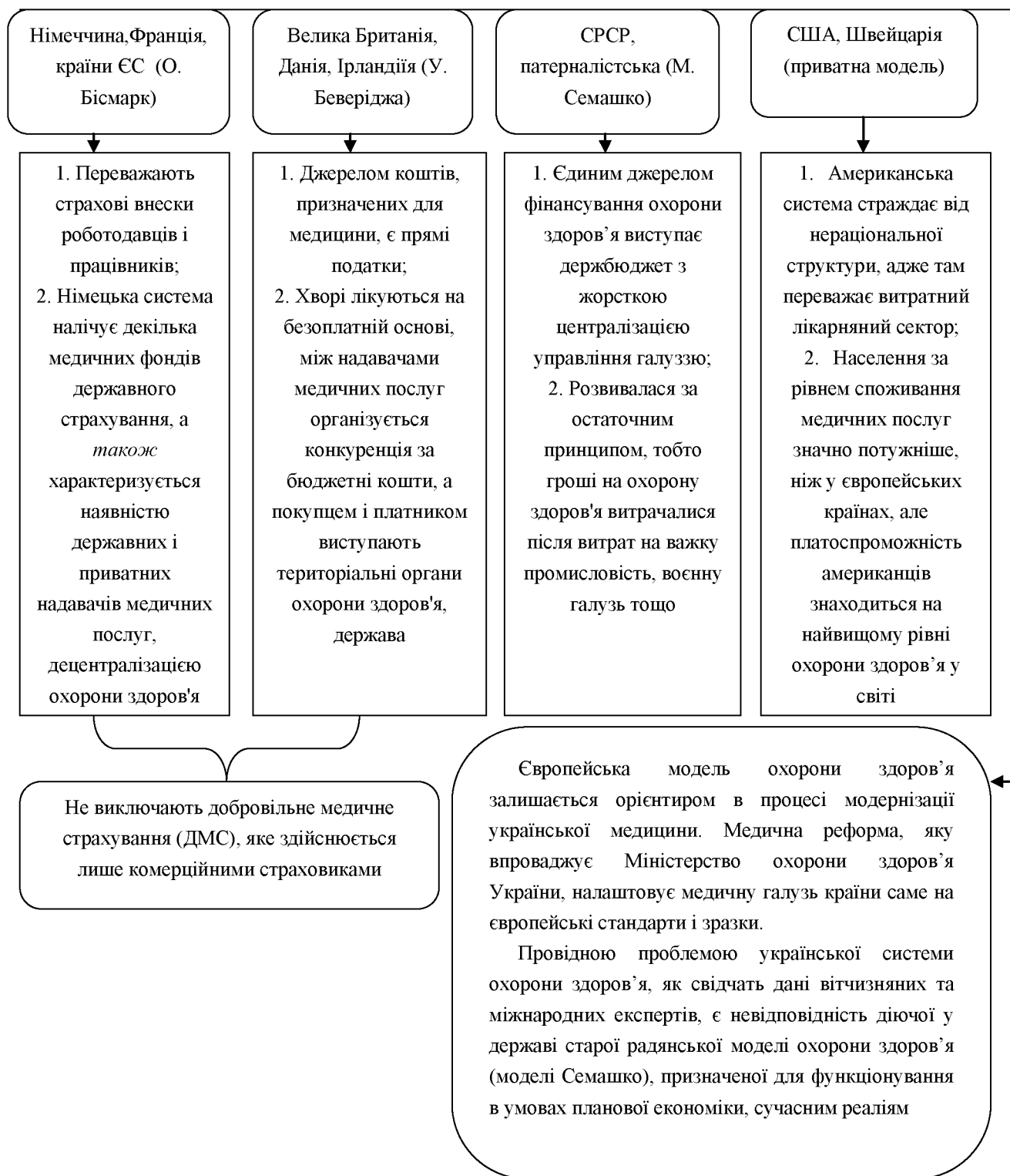


Рис. 1. Моделі системи охорони здоров'я

Основною метою ДПП є розвиток інфраструктури в інтересах суспільства шляхом об'єднання ресурсів і досвіду кожної зі сторін, реалізація суспільно значущих проектів з найменшими витратами і ризиками за умови надання економічним суб'єктам високоякісних послуг. Будь-яка з моделей фінансування медичної галузі не дасть очікуваних позитивних результатів через невідповідність функціонування системи охорони здоров'я світовій практиці та сучасним соціально-економічним реаліям. Впровадження та використання у сфері охорони

здоров'я проектів ДПП дозволить найбільш ефективним чином вирішувати соціально-медичні проблеми. У рамках ДПП державні і приватні структури діють спільно для вирішення загальних проблем системи охорони здоров'я або надання медичних послуг зокрема, маючи загальне розуміння цілей, методів і форм співпраці. Механізми, що ґрунтуються на цій моделі, успішно застосовуються для вирішення широкого спектру проблем [5]. На думку О. Кендюхова [9], підвищення інвестиційної привабливості охорони здоров'я є найважливішим державним завданням. Ресурсна база охорони здоров'я, що зміцнюється нині, створює передумови для залучення коштів великих приватних інвесторів.

Зростання ролі ДПП у розвитку сфери охорони здоров'я в Італії найчастіше відбувалося завдяки приватизації та акціонуванню лікарень, у результаті чого частка державних медичних послуг переходила у приватні руки. У той же час в інших країнах відбувалося посилення ролі держави у сфері охорони здоров'я, але не на рівні постачання медичних послуг, а на рівні збільшення фінансування. Так, уряд США активно займається створенням системи лікарського забезпечення населення.

В Іспанії існує сучасний шпиталь, який працює на засадах ДПП. Однак інтенсивний розвиток ДПП в охороні здоров'я цієї країни стримують адміністративні бар'єри та відсутність законодавчо встановлених гарантій для інвесторів. Поряд з цим в інших країнах оптимізація ролі держави проходить через здійснення державно-приватного партнерства. Так, у Швеції державою залучаються приватні постачальники медичної допомоги, а у Великій Британії діє система надання права пацієнтам лікуватися у приватних клініках, якщо державні медичні установи не в змозі забезпечити їм необхідну медичну допомогу. У цьому випадку держава бере на себе зобов'язання оплачувати всі витрати пацієнтів на приватні медичні послуги [6].

Вітчизняна модель ОЗ відповідає основним законам функціонування моделі Семашко. Виходячи з цього, на фінансування ОЗ припадає 3,6%, проте уряд прагне досягти її фінансування у розмірі 5 % від ВВП.

За даними Держкомстату України [1], динаміка витрат з держбюджету на охорону здоров'я в Україні з 1999 по 2013 рік змінювалась не пропорційно (рис. 2).

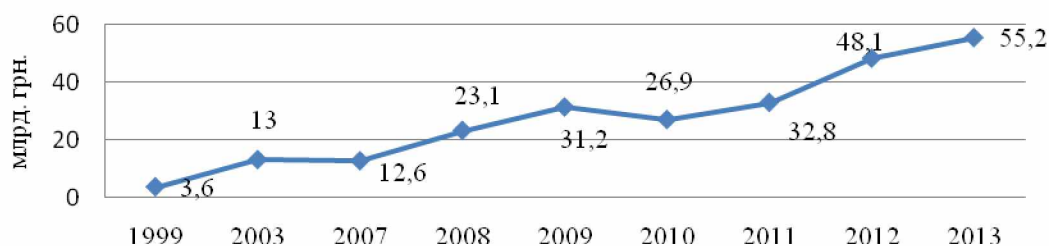


Рис. 2. Витрати з держбюджету на фінансування сфери охорони здоров'я в Україні [1]

Хоча в останні роки спостерігається тенденція збільшення державного фінансування системи охорони здоров'я (кожен рік майже на 20-30%), однак існують певні фінансові проблеми у СОЗ, такі як:

- недостатнє фінансування галузі охорони здоров'я, яке проявляється у вигляді особистих видатків громадян на медичні послуги;
- відсутність визначеного законодавством і нормативно-правовими актами чіткого переліку медичної допомоги, яка має надаватися у лікувально-профілактичних закладах охорони здоров'я безкоштовно;
- відсутність зв'язків між фінансуванням лікувально-профілактичних закладів охорони здоров'я і кінцевими результатами їх роботи;
- відсутність ефективного управління обмеженими ресурсами в умовах системи постатейного фінансування лікувально-профілактичних закладів.

Виходячи із цього, актуальним є запровадження моделі ДПП в Україні, що сьогодні буде здійснюватися з метою розвитку соціально-медичної сфери поряд із моделлю державного фінансування, яка характеризується обмеженістю бюджетних ресурсів і залежить від історичних інституціональних умов нашої країни. Однак, з точки зору розвитку моделі державно-приватного партнерства в управлінні сферою охорони здоров'я, стримуючими факторами в Україні на даний час є: недостатня правова база регулювання відносин суб'єктів взаємодії; брак кваліфікованих кадрів щодо реалізації медико-соціальних проектів ДПП; низький рівень довіри бізнесу до державної влади; відсутність прагнення учасників цього процесу до взаємовигідної співпраці.

Поширеними та економічно-ефективними є моделі партнерства DBFO та DBFM.

DBFO (Design – Build – Finance – Operate) – «розробка – будівництво – фінансування – управління»: приватна компанія розробляє і будує медичний заклад відповідно до вимог і стандартів, затверджених органами влади, а також фінансує капітальні витрати і здійснює управління об'єктом;

DBFM (Design – Build – Finance – Maintain) – «розробка – будівництво – фінансування – утримання»: даний вид контрактів передбачає додаткове надання неклінічних послуг, в тому числі окремих (прибирання, логістика, безпека тощо) [4, с. 65].

Так для прикладу, інфраструктурні моделі дозволяють значною мірою знизити політичне напруження у суспільстві, що завжди виникає при обговоренні спектра та обсягів державних гарантій у сфері охорони здоров'я. Сьогодні в Канаді діє урядова програма Alternative Financing Partnership system (AFP), згідно з якою консорціум Healthcare Infrastructure Company of Canada consortium спроектує, побудує, профінансує і буде керувати клінікою на 608 ліжок — William Osier Health Centre у Брамptonі (Онтаріо). Контракт, оформлений на 25 років, був обраний як пілотний проект програми AFP. У його реалізації бере участь британська компанія Carillion, яка буде відповідальна за забезпечення немедичних послуг і розділить фінансові ризики проекту. Запровадження зазначених інфраструктурних моделей ДПП в діяльність закладів екстреної медичної допомоги в Україні може бути дієвим інструментом зменшення частки неринкового сектора в галузі охорони здоров'я з одночасним підвищенням ефективності державного управління [4, с. 77].

Висновки. Таким чином, за результатами проведення дослідження, можна стверджувати, що державно-приватне партнерство — це нове явище в економіці України. Застосування моделі ДПП має на меті розвиток соціально-медичної сфери разом із моделлю державного фінансування, яка характеризується обмеженістю бюджетних ресурсів і залежить, як від історичних так і інституціональних особливостей функціонування України. Розвиток партнерських відносин держави та бізнесу дозволить залучити у державний сектор економіки додаткові ресурси, насамперед інвестиції, що слугуватимуть базою для вирішення медико-соціальних проблем в Україні.

Література

1. Державний комітет статистики України: 2007-2013 рр. // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua>.
2. Про державно-приватне партнерство : Закон України № 2404-VI від 01.07.2010р. // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Система охорони здоров'я в Україні: вибір національної моделі розвитку // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.dy.nayka.com.ua/>.
4. Антонюк С. А. Державне регулювання розвитку приватного сектора в охороні здоров'я України на регіональному рівні / С. А. Антонюк // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://dysertaciya.org.ua/disertaciya_1_416.htm.
5. Ковжарова Е. Міжнародний досвід вирішення проблеми фінансування системи охорони здоров'я: практичні висновки для України // Формування демократичного та ефективного державного управління в Україні : матеріали наук.-практ. семінару 11–12 березня 2002 р. / за заг. ред. В.І. Лугового, В.М. Князева. — К.: Вид-во УАДУ, 2002. — С. 65-77.
6. Використання моделей державно-приватного партнерства в охороні здоров'я: зарубіжний досвід // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [file:///C:/Users/123/Downloads/vbumb_2012_4_13%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/123/Downloads/vbumb_2012_4_13%20(2).pdf).
7. Вилисов М. В. Государственно-частное партнерство: политико-правовой аспект / М. В. Вилисов // Власть. — 2006. — № 7 // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.rusrand.ru/public/public_7.html.
8. Павлюк К. В. Сутність і роль державно-приватного партнерства / К. В. Павлюк, С. М. Павлюк // Наукові праці КНТУ. Економічні науки. — 2010. — Вип. 17. — С. 3.
9. Кендюхов А. Реалии государственно-частного партнерства в Украине / А. Кендюхов // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://inventure.com.ua>.

References

1. Derzhavnyi komitet statystyky Ukrainy: 2007-2013 rr. // [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu: <http://ukrstat.gov.ua>.
2. Zakon Ukrainy «Pro derzhavno-privatne partnerstvo» № 2404-VI vid 01.07.2010r. // [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Systema okhorony zdorovia v Ukraini: vybir natsionalnoi modeli rozvytku // [Elektronnyi resurs] — Rezhym dostupu: <http://www.dy.nayka.com.ua/>.
4. Antoniuk S. A. Derzhavne rehuliuвання rozvytku pryvatnoho sektora v okhoroni zdorovia Ukrainy na rehionalnomu rivni / S. A. Antoniuk // [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu: http://dysertaciya.org.ua/disertaciya_1_416.htm5.
5. Kovzharova E. Mizhnarodnyi dosvidvyirishennia problemy finansuvannia systemy okhorony zdorovia: praktychni vysnovky dlia Ukrainy // Formuvannia demokratychnoho ta efektyvnoho derzhavnoho upravlinnia v Ukraini : materialy nauk.-prakt. seminaru 11–12 berez. 2002 r. / Za zah. red. V.I. Luhovoho, V.M. Kniazieva. — K.: Vyd-vo UADU, 2002. — S. 65-77.
6. Vykorystannia modelei derzhavno-privatnoho partnerstva v okhoronizdorovia: zarubizhnyi dosvid // [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu: [file:///C:/Users/123/Downloads/vbumb_2012_4_13%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/123/Downloads/vbumb_2012_4_13%20(2).pdf).
7. Vylysov M. V. Hosudarstvenno-chastnoe partnerstvo: polytyko-pravovoi aspekt / M. V. Vylysov // Vlast. - 2006. — № 7 // [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupu : http://www.rusrand.ru/public/public_7.html.
8. Pavliuk K. V.Sutnist i rol derzhavno-privatnoho partnerstva / K. V. Pavliuk, S. M. Pavliuk // Naukovi pratsi KNTU. Ekonomichni nauky. — 2010. — Vyp. 17. — S. 3.
9. Kendiukhov A. Realyi hosudarstvenno-chastnoho partnerstva v Ukrainy / A. Kendiukhov // [Elektronnyi resurs]. — Rezhym dostupa : <http://inventure.com.ua>.

Надіслана/Written: 8.08.2014 р.
Надійшла/Received: 8.08.2014 р.
Рецензент: д.е.н., проф. Хрущ Н. А.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ В КОНТЕКСТІ ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ ТА ЗМІНИ ПРАВОВОЇ ПАРАДИГМИ

УДК [657,63:336.76]:336.275.2

А.Ф. ГУМЕНЮК, Р.Л. ЦЕБЕНЬ
Хмельницький національний університет

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ УЧАСНИКІВ ФОНДОВОГО РИНКУ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ЕМІСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

У статті висвітлюються особливості аудиту фінансової звітності учасників фондового ринку при здійсненні емісійної діяльності. Значна увага приділяється нормативно-правовому регулюванню аудиту емісійної діяльності. Розглянуто вимоги до аудиторського висновку, який подається до НКЦПФР під час здійснення емісійної діяльності. Визначено перелік операцій з цінними паперами, які вимагають подання аудиторського звіту

Ключові слова: аудит, аудиторський звіт (висновок незалежного аудитора), емісійна діяльність, професійні учасники фондового ринку, фінансова звітність

A.F.GUMENUK, R.L.TSEBEN
Khmelnitsky national university

FEATURES AUDITING THE FINANCIAL STATEMENTS OF THE STOCK MARKET FEASIBLE EMISSION ACTIVITY

Abstract : The aim of the paper is analysis and definition features of audit of financial statements of the stock market in the exercise of emission activity. This paper highlights the features of the audit of the financial statements of the stock market in the exercise of emission activity. Audited financial statements must meet the requirements of many economic actors as essential importance of audit quality and audit services

Much attention is paid to the legal regulation of emission audit activities. We consider the requirements for the auditor's report, which is submitted to SSMNC during the emission activity. The auditor's report (the report of the independent auditor) is given special legal requirements of the National Commission on Securities and Stock Market. The list of securities transactions that require the submission of an audit report

Keywords: audit, audit report (independent auditor), emission activities, professional participants of the stock market, the financial statements

Актуальність теми дослідження. Сучасний стан розвитку аудиту в Україні характеризується її реформуванням та приведенням у відповідність до сучасної світової практики. Аудиторська діяльність є відносно новою формою контролю в Україні, але досить широко застосовується у вітчизняній практиці. Основою її здійснення є взаємна зацікавленість підприємств, аудиторів та держави у забезпеченості достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Особливістю, що відрізняє функціонування акціонерних товариств від інших видів господарських товариств, є випуск ними акцій для формування, а, в подальшому, збільшення, статутного капіталу, яке здійснюється на фондовому ринку. Емісійна діяльність з метою залучення додаткових коштів вимагає прозорості, знаходиться на стику інтересів власників та держави і тому вимагає залучення зовнішнього аудитора.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми аудиту фінансової звітності широко висвітлюються в працях як вітчизняних, так і зарубіжних авторів, серед яких Р.А.Алборов, С.М.Бичкова, В.П.Бондар, Ф.Ф.Бутинець, М.П.Войнаренко, Г.М.Давидов, Н.І.Дорош, С.Я.Зубілевич, Р.А.Костирко, Н.М.Малюга, О.Ю.Редько, В.М.Орейлі, В.В.Сопко, В.О.Шевчук, А.Д.Шеремет. Результати їх досліджень мають велике значення для розвитку теорії аудиту. Незважаючи на значну кількість публікацій науковців, проблеми аудиту фінансової звітності учасників фондового ринку при здійсненні емісійної діяльності є недостатньо висвітленими.

Метою статті є аналіз та визначення особливостей аудиту фінансової звітності учасників фондового ринку при здійсненні емісійної діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розбудова ефективної системи аудиту в Україні відбувається на основі удосконалення його нормативно-правового забезпечення у відповідності з міжнародними та європейськими стандартами. Як зазначає В.П.Бондар, протягом 15-ти років існування вітчизняного аудиту цілий ряд проблем в аудиті був вирішений, проте значна частина їх ще й досі потребує уважного вивчення та приведення до сучасних вимог міжнародної спільноти.

Спроби наблизити вітчизняний аудит до зовнішнього користувача інформації, і в тому числі до іноземного інвестора, дозволили розширити коло робіт аудиторської фірми, які сьогодні включають не тільки

аудит за національними П(С)БО, а також міжнародний аудит, оцінку інвестиційної привабливості підприємства, оцінку інвестиційної нерухомості тощо [1, с. 50].

Одним із видів робіт, які виконують сьогодні аудиторські фірми є аудит фінансової звітності учасників фондового ринку, в тому числі при здійсненні емісійної діяльності. Професійна діяльність на фондовому ринку – діяльність акціонерних товариств і товариств з обмеженою відповідальністю з надання фінансових та інших послуг у сфері розміщення та обігу цінних паперів, обліку прав на цінні папери та прав за цінними паперами, управління активами інституційних інвесторів, що відповідає вимогам, установленим до такої діяльності законодавством [3].

Згідно ст. 2 Закону України «Про державне регулювання ринку цінних паперів» для проведення державного регулювання ринку цінних паперів необхідно одержання від учасників ринку цінних паперів інформації про умови випуску та обігу цінних паперів, результати фінансово-господарської діяльності емітентів, обсяги і характер угод з цінними паперами та іншої інформації, що впливає на формування цін на ринку цінних паперів [4].

Для досягнення поставлених цілей законодавчими актами вимагається проведення аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств для реєстрації випуску, випуску та проспекту емісії окремих видів цінних паперів, звіту про розміщення акцій [3, с.26].

Підтверджена аудитором фінансова звітність повинна задовольняти потреби багатьох економічних суб'єктів, тому важливе значення набуває якість аудиту та аудиторських послуг. Ф.Ф. Бутинець зазначає, що під якістю в аудиторській практиці слід розуміти максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів результатами виконаних аудитором робіт, послуг та супутніх аудиту робіт відповідно до інтересів власника, суспільства, конкретного замовника в межах вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів [2, с.479].

Під час проведення аудиторської перевірки фінансової звітності емітентів цінних паперів аудитор повинен виконати вимоги усіх Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг для виконання цілей завдання. Крім того, необхідно дотриматися вимог інших законодавчих актів, а саме:

4. Для реєстрації випуску цінних паперів, реєстрації випуску та проспекту емісії окремих видів цінних паперів, реєстрації звіту про результати розміщення акцій, реєстрації першого випуску акцій товариства аудитори повинні керуватися вимогами Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30.12.2009 р. №1639 «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску (випусків) акцій при заснуванні акціонерних товариств, Законом України «Про акціонерні товариства» [5]. Ці нормативні документи визначають особливі умови до розміру статутного капіталу та його відповідності вимогам законодавства та установчим документам; порядок сплати статутного капіталу; особливості оцінки внесків до статутного капіталу.

5. Для реєстрації випуску та проспекту емісії облігацій аудиторські фірми повинні дотримуватися вимог Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 17.07.2003 року №322 «Про затвердження Положення про порядок здійснення емісії облігацій підприємств та їх обігу» [6].

6. Для реєстрації випуску та проспекту емісії іпотечних облігацій необхідно дотриматися вимог Закону України «Про іпотечні облігації».

7. Для випуску та проспекту емісії цінних паперів (іпотечних облігацій та іпотечних сертифікатів) – Рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 21.03.2006 року №187 «Положення про реєстрацію випуску сертифікатів фонду операцій з нерухомістю, проспекту емісії іпотечних сертифікатів.

Для дотримання вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг аудитор повинен отримати розуміння законодавчої бази, яка застосовується до суб'єкта господарювання; отримати розуміння того, наскільки суб'єкт господарювання дотримується вимог законодавства; звернутися з запитом до управлінського персоналу щодо надання письмових запевнень, що аудитору було розкрито всі відомі випадки недотримання або підозри недотримання вимог законодавства, вплив яких слід розглядати при складанні фінансової звітності.

Складання аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора) відбувається з урахуванням спеціальних законодавчих вимог Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, а саме Вимог до аудиторського висновку, що подається до НКЦПФР у складі документів для реєстрації випуску, випуску та проспекту емісії окремих видів цінних паперів, звіту про результати розміщення акцій [7]. Згідно зазначених вимог аудиторський висновок повинен бути складений за результатами річної фінансової звітності та/або результатами огляду квартальної фінансової звітності.

Форма і зміст аудиторського висновку має відповідати вимогам Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Аудиторський звіт надається при проведенні підприємством наступних операцій з цінними паперами: реєстрації випуску цінних паперів; реєстрації випуску та проспекту емісії окремих видів цінних паперів; реєстрації звіту про результати розміщення акцій; реєстрації першого випуску акцій товариства; реєстрації випуску та проспекту емісії облігацій підприємства; реєстрації випуску та проспекту емісії іпотечних облігацій; реєстрації випуску та

проспекту емісії іпотечних сертифікатів.

Аудиторський висновок має містити такі основні розділи: звіт щодо фінансової звітності; звіт про інші правові та регуляторні вимоги; інші елементи.

Розділ «Звіт щодо фінансової звітності» формується на основі вимог МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» та МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» в залежності від висновків, до яких прийшов аудитор. Розділ «Звіт про інші правові та регуляторні вимоги» повинен містити опис питань та висновки, яких дійшов аудитор, щодо відповідності розміру статутного капіталу установчим документам; формування та сплати статутного капіталу; повноти оплати акцій, що розміщені, випуск яких зареєстровано та видано тимчасове свідоцтво про реєстрацію випуску акцій; фінансового стану та спроможності юридичної особи-засновника акціонерного товариства, яке створюється сплатити відповідні внески до статутного капіталу; забезпечення випуску облігацій підприємства відповідно до законодавства України; інформація стосовно розміру власного капіталу емітента на дату прийняття ним рішення щодо розміщення облігацій; відповідності розміру іпотечного покриття даним бухгалтерського обліку і фінансової звітності емітента іпотечних облігацій та вимогам Закону України «Про іпотечні облігації»; відповідності розміру власного капіталу на дату прийняття рішення про розміщення іпотечних цінних паперів та відповідності стану та розміру іпотечного покриття іпотечних облігацій вимогам законодавства. Висновки щодо цих питань мають бути сформульовані у формі, яка відповідає завданню з надання достатньої впевненості, як немодифікована або модифікована думка [7].

Крім того у розділі «Звіт про інші правові та регуляторні вимоги» зазначається інформація про наявність подій після дати балансу, які не знайшли своє відображення у фінансовій звітності, проте можуть мати суттєвий вплив на фінансовий стан юридичної особи, зокрема, щодо відповідності розміру власного капіталу на дату прийняття рішення про розміщення іпотечних цінних паперів та відповідності стану та розміру іпотечного покриття іпотечних облігацій вимогам законодавства; щодо розміру власного капіталу емітента на дату прийняття рішення про розміщення облігацій підприємств; наявність фактів та обставин, які можуть суттєво вплинути на діяльність юридичної особи у майбутньому та оцінку ступеня їх впливу, зокрема про склад і структуру фінансових інвестицій.

Висновки. Дослідження вітчизняної та зарубіжної літератури, присвяченої питання аудиту, порівняння публікацій у періодичній літературі, яскраво свідчить про те, що питання розвитку аудиторських послуг в Україні є недостатньо розвинутих. Аудит фінансової звітності професійних учасників фондового ринку при здійсненні емісійної діяльності є необхідним перш за все користувачам фінансової звітності та власникам підприємств. Одним з критеріїв якості виконання завдання з аудиту є виконання нормативних вимог.

Література

1. Бондар В. П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / В. П. Бондар. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні : монографія / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малиука, Н. І. Петренко ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.
3. Гонтар Л. В. Навчальні матеріали до Програми підготовки аудиторів для внесення суб'єктів аудиторської діяльності до реєстру аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників цінних паперів з теми «Фондовий ринок та сучасний аудит фінансової звітності професійних учасників фондового ринку» / Л. В. Гонтар. – К.: УІРФР, 2013. – 128 с.
4. Про державне регулювання ринку цінних паперів : Закон України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
5. Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску (випусків) акцій при заснуванні акціонерних товариств : Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30.12.2009 р. №1639 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
6. Про затвердження Положення про порядок здійснення емісії облігацій підприємств та їх обігу : Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 17.07.2003 року №322 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
7. Про затвердження Вимог до аудиторського висновку, що подається до НКЦПФР у складі документів для реєстрації випуску, випуску та проспекту емісії окремих видів цінних паперів, звіту про результати розміщення акцій : Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 08.10.2013 року №2187 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.

References

1. Bondar V. P. Kontsepsiia rozvytku audytu v Ukraini: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia: monohrafiia / V. P. Bondar. – Zhytomyr: ZhDTU, 2008. – 456 p.
2. Butynets F.F. Audyt: stan i tendentsii rozvytku v Ukraini : monohrafiia / F. F. Butynets, N. M. Maliuha, N. I. Petrenko ; za red. prof. F. F. Butyntsia. – Zhytomyr: ZhDTU, 2004. – 564 p.
3. Hontar L.V. Navchalni materialy do Prohramy pidhotovky audytoriv dlia vnesennia sub'yektiv audytorskoi diialnosti do reiestru

audytorskykh firm, yaki mozhut provodyty audytorski perevirky profesiinykh uchasykiv tsinnykh paperiv z temy «Fondovyi rynok ta suchasnyi audyt finansovoi zvitnosti profesiinykh uchasykiv fondovoho rynku» / L. V. Hontar. – K.: UIRFR, 2013. – 128 p.

4. Pro derzhavne rehulivannia rynku tsinnykh paperiv : Zakon Ukrainy // [Elektronnyj resurs]. – Rezhy'm dostupu: www.rada.gov.ua.

5. Pro zatverdzhennia Polozhennia pro poriadok reiestratsii vypusku (vypuskiv) aktsii pry zasnuvanni aktsionermykh tovarystv : Rishennia Natsionalnoi komisii z tsinnykh paperiv ta fondovoho rynku vid 30.12.2009 r. №1639 // [Elektronnyj resurs]. – Rezhy'm dostupu: www.rada.gov.ua.

6. Pro zatverdzhennia Polozhennia pro poriadok zdiisnennia emisii oblihasii pidpriemstv ta yikh obihu : Rishennia Natsionalnoi komisii z tsinnykh paperiv ta fondovoho rynku vid 17.07.2003 roku №322 // [Elektronnyj resurs]. – Rezhy'm dostupu: www.rada.gov.ua.

7. Pro zatverdzhennia Vymoh do audytorskoho vysnovku, shcho podaietsia do NKTsPFR u skladi dokumentiv dlia reiestratsii vypusku, vypusku ta prospektu emisii okremykh vydiv tsinnykh paperiv, zvit pro rezultaty rozmishchennia aktsii : Rishennia Natsionalnoi komisii z tsinnykh paperiv ta fondovoho rynku vid 08.10.2013 roku № 2187 // [Elektronnyj resurs]. – Rezhy'm dostupu: www.rada.gov.ua.

Надіслана/Written 10.07.2014 p.

Надійшла/Received 10.07.2014 p.

Рецензент д.е.н., проф. Кругляк Б.С.

УДК 657.631.2

Н. К. ЄСІЄВА

Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ЗОВНІШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ-ПЕРЕВІЗНИКІВ: НАПРЯМИ ЗДІЙСНЕННЯ

В статті запропоновано підходи до проведення внутрішнього аудиту основної діяльності та зовнішнього середовища її здійснення підприємствами-перевізниками, як передумови побудови сучасної облікової системи, орієнтованої на забезпечення управлінського персоналу повним спектром достовірних інформаційних даних для прийняття ефективних управлінських рішень, зорієнтованих на досягнення стратегічних цілей.

Ключові слова: підприємство-перевізнак, зовнішнє середовище функціонування, стратегічні цілі.

N. K. YESIYEVA

Khmelnitsky Cooperative Trade and Economic Institute, Ukraine

INTERNAL AUDIT ENVIRONMENT FUNCTIONING ENTERPRISES CARRIERS: TRENDS EXERCISE

Abstract: The article is a standardization of audit activity by developing specific areas of internal audit environment functioning enterprises carriers as part of internal audit core activities.

In the article the approaches to the main internal audit activity and the environment of its implementation by enterprises-carriers as a prerequisite for building a modern accounting system focused on providing a full range of management personnel of reliable data information for effective management decisions oriented to achieve strategic objectives. Directions analytical procedures in conducting internal audit environment functioning enterprises carriers. Systematized collection of information sources and detailed criteria for its classification.

The said approach, we believe possible based on the combination of the concept of strategic account with such sphere of internal audit, internal audit as an environment-carrier operation of the business.

Keywords: enterprise-carrier, operation environment, strategic goals

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання очевидною передумовою досягнення конкурентних переваг, формування позитивного іміджу підприємства, забезпечення довіри працівників, кредиторів, інвесторів, партнерів є можливість управлінського персоналу оперувати інформацією стратегічного характеру. Саме внутрішній аудит підтверджує достовірність інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень та є запорукою вирішення стратегічних завдань. Як наслідок, виникає проблема удосконалення організаційно-методичних елементів внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств-перевізників з врахуванням впливу зовнішнього середовища їх функціонування, як передумови розширення інформаційної бази, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У науковій літературі існують різні підходи до стратегічного обліку. Зокрема, стратегічний облік визначають як облік, сконцентрований на зовнішніх факторах звітності [1]; як систему управлінських концепцій [2]; як інформаційну модель, що поєднує фінансовий та управлінський облік, забезпечуючи фахівців суб'єкта господарювання виробничою інформацією для прийняття ефективних рішень, а інвесторів – для оцінки діяльності підприємства і звітності [3, с.94-95]. Стратегічний облік необхідний для прогнозування розвитку підприємства, він забезпечує наявність даних не лише про діяльність підприємства, але й про зовнішнє середовище [4]. Проведений аналіз літературних джерел, свідчить про недостатнє опрацювання організаційних аспектів проведення внутрішнього аудиту основної діяльності підприємств-перевізників з точки зору підтвердження достовірності отриманих зовнішніх інформаційних даних.

Метою статті є стандартизація аудиторської діяльності шляхом розробки конкретних напрямків проведення внутрішнього аудиту зовнішнього середовища функціонування підприємств-перевізників, як складової внутрішнього аудиту основної діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасна облікова система орієнтована на забезпечення управлінського персоналу підприємства повним спектром достовірних інформаційних даних (внутрішніх, зовнішніх, фінансових, не фінансових), передумовою отримання яких є проведення внутрішнього аудиту основної діяльності та зовнішнього середовища здійснення діяльності підприємств-перевізників для прийняття ефективних управлінських рішень, зорієнтованих на досягнення стратегічних цілей.

Так, на нашу думку, при проведенні внутрішнього аудиту зовнішнього середовища підприємств-перевізників проведення аналітичних процедур доцільно здійснювати за наступним напрямками:

- перевірка функціонування системи внутрішнього контролю щодо збору інформації про можливості та загрози зовнішнього середовища діяльності підприємств-перевізників;
- аналіз конкурентного середовища та діяльності конкурентів підприємств-перевізників, що передбачає: актуалізацію переліку конкурентів, достовірність інформації щодо їх техніко-економічної, цінової, кадрової політики, оцінку переваг та недоліків бізнес-процесів конкуруючих структур, оцінку можливостей співробітництва за окремими напрямками діяльності;
- аналіз ринків основних постачальників підприємств-перевізників, що дозволяє оцінити наявність та актуальність альтернативних бізнес-пропозицій, спектр запропонованих послуг та сервісних можливостей постачальників, орієнтуючись на конкретні види діяльності підприємств-перевізників, наприклад: наявність розвинутої мережі АЗС та СТО на території Російської Федерації, Німеччини, Польщі, інших країн; можливість контролю за рухом паливно-мастильних матеріалів у розрізі автотранспортних засобів, смарт-карт тощо;
- відповідність стратегічного податкового плану зовнішньому податковому середовищу: аналіз змін національного податкового законодавства, існування пільгового оподаткування для окремих видів діяльності;
- аналіз міжнародних, національних та регіональних галузевих нормативно-правових актів за напрямками діяльності підприємств-перевізників, в тому числі: повнота розуміння правового поля у місцях надання послуг підприємством-перевізником, як на території України, так і на території інших країн; прогнозування впливу законодавчих змін на транспортну галузь в цілому та суб'єкта господарювання, зокрема; отримання інформації щодо законотворчих ініціатив інших країн, які є сприятливими для функціонування підприємств-перевізників;
- наявність та повнота інформації щодо існуючої інноваційної бази за напрямками діяльності підприємств-перевізників, зокрема, виявлення інноваційних сфер, які у перспективі передбачають ряд переваг та можливих резервів розвитку;
- наявність та достовірність інформації щодо ринку вантажних перевезень, транспортно-експедиційних послуг та оперативність інформації щодо позиціонування підприємства на них, в тому числі: наявність затверджених методик, процедур проведення маркетингових досліджень, своєчасність та повнота надходження аналітичної інформації щодо аналізу ринку;
- якість оцінок соціальної та політичної ситуації: сприятливість політичної ситуації, можливість залучення кваліфікованої робочої сили на ринку праці;
- міжнародна інтеграція у європейській, російській транспортних системах, відповідність вимогам екологічного законодавства: достовірність зібраної інформації щодо вимог екологічного законодавства у місцях надання послуг підприємствами-перевізниками, прогнозування впливу змін екологічного законодавства на план маршрутів роботи підприємства;
- актуальність та достовірність класифікації оцінок факторів зовнішнього середовища (можливостей та загроз) діяльності підприємств-перевізників, в тому числі: надійність інформації, що використовується, достовірність кількісних оцінок зовнішнього середовища.

При проведенні внутрішнього аудиту зовнішнього середовища в обов'язковому порядку необхідно дослідити напрямки, повноту та безперервність збору інформації щодо конкурентів підприємств-перевізників диференційовано за напрямками діяльності останніх. На нашу думку, зазначена інформація має містити дані щодо: основних виробників транспортних, транспортно-експедиційних послуг на ринку, загроз та можливостей діяльності конкуруючих підприємств, їх особливого становища, рівня підготовки персоналу, технічного потенціалу, обсягів послуг, обсягів доходів, критеріїв сервісного обслуговування, характеристик рівнів якості, цінової політики, моніторингу змін діяльності конкурентів (зокрема, щодо пропозиції нових послуг), аналізу передумов звернення замовників до конкурентів. Доцільним є створення картотеки, яка міститиме наскрізну інформацію щодо основних конкурентів підприємств-перевізників. Створення зазначеної картотеки та моніторинг інформації, яка в ній міститься, є передумовою розробки програми, спрямованої на укладення договорів із конкретними клієнтами. Основними критеріями класифікації та аналізу конкурентів є: аналітика вантажів, які підлягають перевезенню (негабаритні вантажі, вантажі спеціального призначення, контейнерні перевезення, інші), відстань доставки вантажів (аналіз конкурентів у внутрішньому та міжнародному сполученні), напрямки доставки вантажів (експортні, імпорتنі, транзитні перевезення), статус замовника (великі підприємства, як правило, вимагають індивідуальних умов роботи, зокрема відстрочки платежу, додаткових гарантій).

При проведенні внутрішнього аудиту зовнішнього конкурентного середовища джерелами збору інформації є: інформація, отримана від замовників при проведенні анкетування, рекламна інформація, статистичні дані, комерційні матеріали конкурентів (прайс-листи, комерційні пропозиції, заявки), інформація, отримана в мережі Інтернет (офіційні сайти конкурентів, сайт Асоціації міжнародних автоперевізників, відгуки на сайтах пошуку замовлень), інформація, отримана від спільних постачальників, інформація щодо фінансового стану конкурентів, отримана за даними фінансової звітності конкурентів за умови її публічності та загальнодоступності.

Аналізуючи ринки основних постачальників підприємств-перевізників, внутрішньому аудиту слід дослідити рівень формалізації та регламентування процесу укладення договорів та вибору постачальників. Зокрема, наявність затверджених критеріїв відповідності постачальників, їх доцільність та актуальність; виправданість вимог до оформлення тендерної документації; засоби доведення інформації щодо проведення тендерів до широкого кола постачальників; наявність актуальної картотеки постачальників за основними напрямками діяльності підприємств-перевізників. Слід відмітити, що існування на підприємствах-перевізниках прозорості та досконалої системи регламентування дозволяє уникнути коригувань переліку постачальників зацікавленими особами, зменшити вірогідність нештатних ситуацій та підвищити ефективність прийняття управлінських рішень. До ключових ознак аналізу постачальників слід віднести: аналітику запропонованих товарів та послуг; цінову політику; розвиненість збутової мережі постачальника та відповідність потребам підприємства; статус постачальника; позитивну податкову історію; можливість індивідуальних умов роботи (товарний кредит, відтермінування платежу); фінансові показники діяльності.

Отже, проведення внутрішнього аудиту зовнішнього середовища діяльності підприємств-перевізників дозволяє власникам підприємства отримати достовірну інформацію щодо нього. На наступному етапі доцільним для розширення інформаційної бази з метою розробки, прийняття та реалізації управлінських рішень підприємств-перевізників є запровадження системи збалансованих показників (BSC) [5]. Збалансована система показників базується на комплексному підході до оцінки активів підприємства. На підставі концепції збалансованих показників керівництво переводить стратегію підприємства у критерії якості (показники продуктивності).

Збалансована система показників містить як фінансові, так і не фінансові показники, що забезпечує, поряд із оцінкою результативності діяльності підприємств-перевізників, оцінку задоволеності покупців, акціонерів, ефективності внутрішніх бізнес-процесів, потенціалу та професійного рівня співробітників, орієнтованих на довгостроковий фінансовий результат [6, с.138-139], [7, с.192-203]. Критерії якості, які використовуються в збалансованій системі показників, розподіляються на чотири складові: «господарська діяльність», «робота з покупцями та замовниками», «внутрішні бізнес-процеси», «навчання та професійний ріст персоналу» [5]. Ніщо не заважає підприємству доповнити систему додатковими критеріями, як то «маркетинг» та «розвиток» [6, с.138-139], [7, с.192-203].

Передумовою побудови збалансованої системи показників підприємств-перевізників є оцінка, діагностування внутрішнім аудитором ситуації шляхом проведення SWOT-аналізу. Проведення SWOT-аналізу передбачає встановлення зв'язку сильних та слабких сторін підприємств-перевізників з можливостями та загрозами зовнішніх факторів. Розгляд поєднання на першому етапі найбільш суттєвих характеристик підприємств-перевізників та зовнішніх обставин на другому етапі – менш суттєвих дозволяє визначити основні стратегічні цілі підприємства для кожного випадку співставлення внутрішніх та зовнішніх факторів. При цьому слід визначити мету, яка ставиться при кожному співставленні внутрішніх та зовнішніх факторів, та якого напрямку, сфери діяльності вона стосується.

Проведення перехресного аналізу з метою співставлення негативних факторів та сприятливих обставин, які нейтралізують їх вплив, є передумовою визначення необхідності коригування того, чи іншого напрямку роботи [8, с.105-112]. Нами виділено чотири основні стратегії, можливі для підприємств-перевізників за умови співставлення вказаних факторів. Так, поєднання сильних внутрішніх факторів та можливостей передбачає активний розвиток підприємств-перевізників, ріст його фінансових показників та збільшення частки, яку займає підприємство-перевізнак на ринку. Діаметрально протилежною є стратегія підприємства при поєднанні зовнішніх загроз та внутрішніх слабких сторін підприємства-перевізника, яка передбачає звуження сегменту ринку або повне припинення господарської діяльності останнього. Однак, на практиці найбільші труднощі виникають саме під час реалізації стратегії, оскільки існує проблема розуміння стратегічних цілей співробітниками підприємств-перевізників щодо їх реалізації на рівні щоденного виконання посадових обов'язків [6, с.138-139], [5].

Висновок. Розробка стратегії діяльності підприємств-перевізників передбачає чітку оцінку, аналіз зовнішнього середовища та ринку за кожним критерієм якості. Отже, при побудові сучасної облікової системи слід орієнтуватись не лише на фактори мікросередовища, інформацію щодо наявності, достовірності та актуалізації кількісних оцінок яких отримана у системі внутрішнього аудиту, але й на зовнішні фактори макросередовища, відповідно. Вказаний підхід, на нашу думку, можливий на базі поєднання концепції стратегічного обліку із таким напрямком внутрішнього аудиту, як внутрішній аудит зовнішнього середовища функціонування підприємств-перевізників.

Література

1. Атамас П. Й. Управлінський облік : навчальний посібник [2-ге вид.] / П. Й. Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
2. Обліково-аналітичні аспекти управлінських концепцій: процеси формування та реалізації : колективна монографія / за наук. редакцією М.П. Войнаренка, Л.В. Скоробогатої. – Хмельницький: ХНУ, ФОП Мельник А.А., 2014. – 605 с.
3. Плікус І. Й. Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством / І. Й. Плікус // Вісник Української академії банківської справи. – 2002. – № 1. – С.94-95.
4. Пушкар М. С. Креативний облік: створення інформації для менеджерів : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.
5. Гаррисон Рей. Управленческий учёт / Рей Гаррисон, Эрик Норин, Питер Брюер [11-е изд.] ; пер. с англ. О. В. Чумаченко. – К: CompanionGroup, 2011. – 1024 с.
6. Мельник Ю. М. Применение системы сбалансированных показателей на примере завода «АКВАИЗОЛ» / Ю. М. Мельник, О. С. Савченко // Економічні проблеми сталого розвитку : науково-технічна конференція викладачів, співробітників, аспірантів та студентів факультету економіки та менеджменту Сумського держ. ун-ту, 19-23 квітня 2010 р. – Суми : Вид-во СумДУ, 2010. – Ч. 3. – С. 138-139.
7. Мельник Ю. М. Проблеми застосування збалансованої системи показників на вітчизняних підприємствах / Ю. М. Мельник, О.С. Савченко // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2011. – №1. – С.192-203.
8. Язвінська Н. В. Методика формування системи збалансованих показників організації, що функціонує на засадах концепції сталого розвитку ; [в 7 т.] / Н. В. Язвінська, Н. С. Боклан // Наука в інформаційному просторі : матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції (29-30 вересня). – 2011. – Т.7. – С. 105-112.

References

1. 1. Atamas P. Y. Upravlin'skiy oblik: navch. posib. [2-ge vid.] / P. Y. Atamas. – K.: Tsentr uchbovyy litratury, 2009. – 440 p.
2. 2. Oblikovo-analitychni aspekty upravlin's'kykh kontseptsii: protsesy formuvannya ta realizatsii: kolektyvna monohrafiya / za nauk. redaktsiyeu M.P. Voinarenka, L.V. Skorobohatoyi. – Khmel'nyts'ky: KhNU, FOP Mel'nyk A.A., 2014. – 605 p.
3. 3. Plikus I. Y. Strategichnyi oblik yak instrument strategichnogo upravlinnya pidpriemstvom / I. Y. Plikus // Visnik UkraYinskoYi akademiyi bankivskoYi spravi. – 2002. – № 1. – P. 94-95.
4. 4. Pushkar M. S. Kreativniy oblik (tvorennya Informatsiyi dlya menedzheriv): monografiya / M. S. Pushkar. – Ternopil: Kart-blansh, 2006. – 334 p.
5. 5. Garrison Rey. Upravlencheskiy uchot. / Rey Garrison, Erik Norin, PiterBryuer [11-e izd.] ; Per. s angl. O. V. Chumachenko. – K: CompanionGroup, 2011. – 1024 p.
6. 6. Melnik Yu. M. primenenie sistemy sbalansirovannykh pokazateley na primere zavoda «AKVAIZOL» / Yu. M. Melnik, O. S. Savchenko // Ekonomichni problemi stalogo rozvitku: naukovotekhnichna konferentsiya vikladachiv, spivrobitnikiv, aspirantiv ta studentiv fakultetu ekonomiki ta menedzhmentu, 19-23 kvitnya 2010 r. – Sumi: Vid-vo SumDU, 2010. – Ch.3. – P. 138-139.
7. 7. Melnik Yu. M. Problemi zastosuvannya zbalansovanoYi sistemi pokaznikiv na vltchiznyanih pldpriemstvah / Yu. M. Melnik, O. S. Savchenko // Marketing i menedzhment innovatsiy. – 2011. – №1. – P. 192-203.
8. 8. Yazvinska N. V. Metodika formuvannya sistemi zbalansovanih pokaznikiv organlzatsiyi, scho funktsionuE na zasadah kontseptsiyi stalogo rozvitku; [v 7 t.] / N. V. Yazvinska, N. S. Boklan // Nauka v Informatsynomu prostori: materlali VII Mizhnarodno naukovopraktichnoYi konferentsiyi (29-30 veresnya). – 2011. – T.7. – P. 105-112.

Надіслана/Written: 14.07.2014 р.

Надійшла/Received: 14.07.2014 р.

Рецензент: д.е.н., професор Войнаренко М. П.

УДК 657

Т. А. КЛАДНИЦЬКА

Хмельницький національний університет

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Досліджено методичні аспекти вдосконалення оцінки та діючої системи бухгалтерського обліку основних засобів в умовах впровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі.

Ключові слова: нефінансові активи, основні засоби, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку у державному секторі, оцінка основних засобів, доходи за обмінними операціями, доходи за необмінними операціями, витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями.

CONCEPTUAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF IMPROVING ACCOUNTING OF FIXED ASSETS
PUBLIC SECTOR ENTITIES

Abstract: Investigated methodological aspects of evaluation and improvement of the current system of accounting of fixed assets in the implementation of National Regulations (Standards) accounting in the public sector. The priority areas of accounting reform in public institutions. The necessity of transforming the current accounting system with international requirements. An analysis of the legal instruments of national standards governing registration of non-financial assets.

Keywords: non-financial assets, fixed assets, national provisions (standards) of accounting in the public sector, valuation of fixed assets, income from exchange operations, income from non-exchange transaction costs of exchange operations, the costs of non-exchange transactions.

Постановка проблеми. Необхідність стабілізації та подальшого розвитку економіки України, розширення зовнішньоекономічних зв'язків зумовили необхідність удосконалення обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів, перегляду системи бухгалтерського обліку, зокрема, у секторі державного керування. Відповідно до сучасних тенденцій розвитку світової економіки подальше вдосконалення системи бухгалтерського обліку України має бути спрямоване на її модернізацію, що передбачає запровадження в державному секторі національних стандартів, які мають відповідати діючій міжнародній системі обліку.

Враховуючи зміст заходів Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, виникає об'єктивна необхідність вдосконалення організації та методики обліку основних засобів. Така увага не випадкова, оскільки основні засоби займають значну питому вагу у складі майна суб'єктів державного сектору. Збереження державного майна, його ефективне використання забезпечує реалізацію пріоритетів розвитку та гарантує фінансову безпеку країни.

Метою дослідження є розробка методичних аспектів вдосконалення діючої системи бухгалтерського обліку основних засобів в умовах трансформації до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі.

Аналіз останніх досліджень. Проблема впровадження міжнародних стандартів у державному секторі займаються ряд вчених, зокрема Ф. Ф. Бутинець, П. Т. Ворончук, Є. П. Дедков, З. У. Жутова, Д. О. Панков, В. І. Самборський, П. Й. Атамас, Р. Т. Джога, С. Я. Зубілевич, В. І. Лемішовський, В. Матвєєва, Т. Г. Мельник, П. Г. Петрашко, Т. М. Писаренко, Л. Д. Сафонова, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, О. О. Чечуліна, І. Д. Фаріон, Є. Ю. Шара та інші. Однак, недостатньо уваги приділяється питанням вдосконалення обліку основних засобів установ державного сектору за умов трансформації до міжнародної практики: недостатньо нормативних і методичних розробок, навчальної та наукової літератури. Вирішення потребують методологічні і організаційні проблеми, що викликані складними умовами, в яких сьогодні функціонують бюджетні установи України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основні засоби починаючи з 2015 року включаються до складу нефінансових активів суб'єктів державного сектору. Термін «нефінансові активи» є новим для бюджетних установ. Його застосування пов'язане із впровадженням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

В нормативних документах, навчальній та науковій літературі відсутнє визначення поняття «нефінансові активи». Наказ Міністерства фінансів України № 1203 від 31.12. 2013 р. «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі» [1] відносить до складу нефінансових активів необоротні активи та запаси.

У міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» [2] визначення нефінансових активів також не сформульовано. Натомість зазначається економічний зміст термінів «активи» та «фінансові активи».

Фінансовий актив – будь-який актив, що є: грошовими коштами; контрактним правом отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого суб'єкта господарювання; контрактним правом обмінювати фінансові інструменти з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно сприятливими; інструментом капіталу іншого суб'єкта господарювання.

Активи – це ресурси, контрольовані суб'єктом господарювання у результаті минулих подій, від яких очікують надходження майбутніх економічних або які мають потенціал корисності. Отже, нефінансові активи – всі економічні активи за виключенням фінансових, контрольовані суб'єктом господарювання у результаті минулих господарських операцій, від яких очікують надходження майбутніх економічних вигід або які мають потенціал корисності для суб'єкта господарювання.

В економічній літературі під основними засобами розуміють засоби праці, що використовуються протягом тривалого часу, при цьому зберігають свою первісну фізичну (натуральну) форму і поступово зношуються.

Питання економічної суті основних засобів і критеріїв, за якими слід відносити засоби до основних, досліджувалися в працях багатьох вчених. Більшість авторів під «основними засобами» розуміють матеріальні активи та засоби праці, які мають використовуватися тривалий час.

Систематизацію поглядів дослідників щодо сутності поняття «основні засоби» наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Сутність поняття основні засоби бюджетних установ у працях вчених

Джерело	Визначення
Сердюк В. Н. [3]	Основні засоби – засоби праці, ціна яких перевищує встановлений вартісний ценз, і термін експлуатації яких перевищує один рік (чи операційний цикл) в первісній натуральній формі як засоби праці (машини, обладнання, прибори та інструменти) чи як матеріальні умови праці (будівлі, споруди, інвентар).
Лемішовський В. І. [4]	Основні засоби – матеріальні активи, які використовуються багаторазово і безперервно в ході виконання основних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року.
Джога Р. Т. [5]	Основні засоби – необоротні активи, які мають матеріальну форму і використовуються протягом тривалого періоду.
Свірко С. В. [6]	Під основними засобами установ розуміють матеріальні цінності, які використовуються в діяльності установ протягом періоду, що перевищує рік, і вартість яких поступово зменшується через фізичний і моральний знос.
Шара Є. Ю. [7]	Основні засоби – матеріальні активи, які використовуються установою багаторазово в процесі виконання основних функцій, наданні послуг, очікуваний строк корисного використання яких становить більше одного року.
Маляревський Ю. Д. [8]	Основні засоби – необоротні активи, які мають матеріальну форму, належать установі і призначені для використання в процесі надання нематеріальних послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання яких більше одного року.

Визначення основних засобів бюджетних установ наводиться у Міжнародних та національних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору та Податковому кодексі України. Підходи до трактування сутності основних засобів відповідно до вимог законодавства представлені в табл. 2.

Таблиця 2

Підходи до трактування поняття основні засоби в нормативних документах

Джерело	Визначення
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 17 «Основні засоби» [2]	Основні засоби – матеріальні активи, що їх: утримує суб'єкт господарювання для використання у виробництві або постачанні товарів і наданні послуг, для надання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей; використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду.
Національне положення бухгалтерського обліку в державному секторі (Н(П)СБОДС) 121 «Основні засоби» [9]	Основні засоби – матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року.
Податковий кодекс України [10]	Основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Порівнюючи визначення термінів представлені в Н(П)С)БО та міжнародних стандартах можна зробити висновок про їх подібність, яка зумовлена тим, що при написанні українських стандартів бухгалтерського обліку міжнародні стандарти використовувались як основа. Визначення представлено у Податковому кодексі свідчить про спроби з наближення податкового законодавства до бухгалтерського обліку.

Однією з основних задач бухгалтерського обліку бюджетних установ є можливість достовірного визначення вартості основних засобів, тобто оцінка. Підходи щодо оцінки основних засобів суб'єктів державного сектору регулюються міжнародними та національними стандартами, Положенням з

бухгалтерського обліку необоротних активів [11].

Опрацювання представлених вище нормативних документів свідчить про розширення підходів до оцінки основних засобів; збільшення видів вартості; зміну змістовного навантаження певних видів вартості, а отже ускладненню механізму оцінки. Вказані зміни пов'язані з адаптацією законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів і мають бути введені в облікову практику установ з 1 січня 2015 року. До проблемних питань, пов'язаних з оцінкою основних засобів належать: неврегульованість понять справедливої, залишкової вартості, розбіжності при віднесенні витрат до первісної вартості активів у бухгалтерському та податковому обліку тощо, які порушують об'єктивність бухгалтерської інформації. Встановлення єдиних принципів оцінки основних засобів різних галузей народного господарства країни дозволить порівнювати та узагальнювати показники однорідних засобів в масштабах країни.

Трансформація обліку у державному секторі України до міжнародної практики передбачає впровадження (з 1 січня 2015 року) нового Плану рахунків бюджетних установ [1]. Розроблений План рахунків суттєво відрізняється від того, що використовувався дотепер. У ньому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків й субрахунків. Перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків, друга – номер синтетичного рахунку, третя – ідентифікатор суб'єкта державного сектору (1 – розпорядники бюджетних коштів; 2 – державні цільові фонди; 3 – державний бюджет; 4 – місцеві бюджети, 5 – рахунки органів Казначейства), четверта цифра – номер субрахунку (крім рахунків класу 9 та класу 0).

Використання нового Плану рахунків суб'єктів державного сектора економіки передбачає вдосконалення методичних підходів до обліку руху основних засобів, а відсутність інструкції про використання Плану рахунків та типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій породжує ряд проблем, що постають перед бухгалтером. Облік руху основних засобів має супроводжуватись записами, представленими у табл. 3.

Таблиця 3

Відображення в обліку операцій з руху основних засобів розпорядниками бюджетних коштів

№ з/п	Зміст запису	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Придбання основних засобів			
1	Відображення капітальних інвестицій в основні засоби (без врахування податку на додану вартість)	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»; 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»	6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»
2	Відображено витрати, пов'язані із придбанням (без врахування податку на додану вартість)	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»; 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»	6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»
3	Оприбуткування основних засобів (вартість без податку на додану вартість)	101 «Основні засоби та інвестиційна нерухомість розпорядників бюджетних коштів»; 111 «Інші необоротні матеріальні активи розпорядників бюджетних коштів»	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»; 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»
3	Відображення суми податку на додану вартість	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Списання основних засобів (згідно з Н(П)СБОДС 121 «Основні засоби» (пункт 3 розділу VI) у разі вибуття зношених об'єктів, з балансу списується їх первісна вартість та сума накопиченого зносу)			
4	Списання вартості основних засобів, які стали непридатними, у порядку, визначеному законодавством	1411 «Знос основних засобів»; 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	101 «Основні засоби та інвестиційна нерухомість розпорядників бюджетних коштів»; 111 «Інші необоротні матеріальні активи розпорядників бюджетних коштів»
5	Переведення основних засобів до складу активів до продажу	1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу»	101 «Основні засоби та інвестиційна нерухомість розпорядників бюджетних коштів»; 111 «Інші необоротні матеріальні активи розпорядників бюджетних коштів»

Продовження таблиці 3

№ з/п	Зміст запису	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Реалізація основних засобів			
6	Відображення собівартості реалізованих активів	8211 «Собівартість проданих активів»	1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу»
7	Відображення отриманого доходу від реалізації (без врахування податку на додану вартість)	6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»	721 «Дохід від реалізації активів»
8	Відображення зобов'язань з податку на додану вартість	6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»

Окрім субрахунків що вже і раніше використовувались для обліку основних засобів розпорядників бюджетних коштів, в Плані рахунків з'являється ряд нових:

- 13 «Капітальні інвестиції», субрахунок 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»;
- 18 «Інші нефінансові активи», субрахунок 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу»;
- 72 «Доходи від продажу активів», субрахунок 7211 «Дохід від реалізації активів»;
- 82 «Витрати з продажу активів», субрахунок 8211 «Собівартість проданих активів».

Аналізуючи основні положення Н(П)СБОДС 121 «Основні засоби», а також бухгалтерські записи, наведені у табл. 3, можна помітити ряд змін, які відбудуться в проведенні оцінки та у методиці обліку нефінансових активів.

1. Оцінка проводиться за такими вартостями: первісною; переоціненою; залишковою; ліквідаційною; чистою вартістю реалізації; вартістю, що амортизується, а також за справедливою вартістю.

2. Змінились підходи до формування первісної вартості. До первісної вартості включаються витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою. Раніше такі витрати відносились на видатки за відповідним кодом економічної класифікації.

3. Не підлягають формуванню фонд в необоротних активах, фонд в незавершеному капітальному будівництві, які до реформування обліку були складовою капіталу установ бюджетної сфери.

4. Змінено методику обліку реалізації основних засобів. Такі нововведення пов'язані із зміною класифікації доходів і витрат. З прийняттям стандартів у державному секторі доходи і витрати поділяються на 2 групи: за обмінними операціями та за необмінними операціями.

Висновки. Зважаючи на наявність такої найбільш суттєвої проблеми у діяльності бюджетних установ як недостатність фінансового забезпечення, нагальною потребою слід визнати необхідність введення режиму економії бюджетних ресурсів і як наслідок – реформування державного сектору економіки. Таке реформування передбачає і зміни у методиці обліку, впровадження управлінського обліку, зміну джерел фінансування установ, трансформацію бухгалтерського обліку України до міжнародної практики. Саме тому у державному секторі України починаючи з 2015 року будуть запроваджені Національні положення бухгалтерського обліку, оновлений План рахунків, змінена бухгалтерська термінологія бюджетного обліку та методика обліку щодо окремих об'єктів. Подальші дослідження будуть направлені на формування нових підходів до оцінки нефінансових активів установ, вивчення можливостей вдосконалення фінансової звітності у державному секторі відповідно до вимог Н(П)СБОДС.

Література

1. План рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.13 № 1203 [за станом на 01.12.2014 р.] // Законодавство України. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.
2. МСБОДС. Стандарти 1–18 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.
3. Сердюк В. Н. Бухгалтерский учет : учебн. пособие / В. Н. Сердюк. – Донецк : ДонНУ, 2009. – 595 с.
4. Лемішовський В. І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування : навч. посіб. / В. І. Лемішовський. – Львів : Інтеллект-Захід, 2007. – 1104 с.
5. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підручник [для студ. вищ. навч. закл.] / Р. Т. Джога. – К. : КНЕУ, 2004. – 483 с.
6. Свірко С. В. Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях : навч.-метод. посіб. / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2000. – 185 с.
7. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є. Ю. Шара. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 448 с.
8. Бюджетний облік і звітність : навч. пос. / Ю. Д. Маляревський [та ін.]. – Х. : Вид. дім «Інжек», 2003. – 208 с.

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.10 № 1202 [за станом на 01.12.2014 р.] // Законодавство України - [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.

10. Податковий кодекс України : прийнято Верховною Радою 02 груд. 2010 р. [за станом на 08.11.2014 р.] // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

11. Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26.06.13 № 611 : [за станом на 01.12.2014 р.] // Законодавство України. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/stbuxgos/stbuxgos.aspx>.

References

1. Plan rakhunkiv bukhghalterskogo obliku u derzhavnomu sektori: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.13 № 1203 [za stanom na 01.12.2014 r.] // Zakonodavstvo Ukrainy. – [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.
2. MSBODS. Standarty 1–18 // [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.
3. Serdjuk V. N. Bukhghalterskij uchet: uchebn. posobie / V. N. Serdjuk. – Doneck : DonNU, 2009. – 595 s.
4. Lemishovskij V. I. Bjudzhetni ustanovy: bukhghalterskij oblik ta opodatkovannja : navch. posib. / V. I. Lemishovskij. – Ljviv : Intelkt-Zakhid, 2007. – 1104 s.
5. Dzhogha R. T. Bukhghalterskij oblik u bjudzhetnykh ustanovakh : pidruchnyk [dlja stud. vyssh. navch. zakl.] / R. T. Dzhogha. – K. : KNEU, 2004. – 483 s.
6. Svirko S. V. Bukhghalterskij oblik i pryjnjattja rishenj u bjudzhetnykh orghanizacijakh : navch.-metod. posib. / C. V. Svirko. – K. : KNEU, 2000. – 185 s.
7. Shara Je. Ju. Bukhghalterskij oblik u bjudzhetnykh ustanovakh i orghanizacijakh : navch. posib. / Je. Ju. Shara. – K. : «Centr uchbovovi literatury», 2011. – 448 s.
8. Bjudzhetnij oblik i zvitnistj : navch. posib. / Ju. D. Maljarevskij [ta in.]. – Kh. : Vyd. Dim «Inzhnek», 2003. – 208 s.
9. Nacionaljne polozhennja (standart) bukhghalterskogo obliku v derzhavnomu sektori 121 "Osnovni zasoby: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 12.10.10 # 1202 [za stanom na 01.12.2014 r.] // Zakonodavstvo Ukrainy. - [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.
10. Podatkovij kodeks Ukrainy : [pryjnjato Verkhovnoju Raduju 02 ghrud. 2010 r. [za stanom na 08.11.2014 r.] // [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
11. Polozhennja z bukhghalterskogo obliku neoborotnykh aktiviv bjudzhetnykh ustanov : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 26.06.13 № 611 : [za stanom na 01.12.2014 r.] // Zakonodavstvo Ukrainy. - [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://buhgalter911.com/Res/stbuxgos/stbuxgos.aspx>.

Надіслана/Written: 26.07.2014 р.

Надійшла/Received: 26.07.2014 р.

Рецензент: д.е.н., проф. Кругляк Б.С.

УДК 657

В. Г. ЛОПАТОВСЬКИЙ, Т. М. ГЕВАЛ

Хмельницький національний університет

ГАРМОНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У ПРОЦЕСІ АДАПТАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ ДО МІЖНАРОДНИХ ВИМОГ

У статті розглядаються принципи, проблеми та шляхи удосконалення процесу гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності у контексті інтеграції міжнародних стандартів для підвищення інформативності, прозорості та якості показників фінансової звітності та даних бухгалтерського обліку.

Ключові слова: фінансова звітність, бухгалтерський облік, адаптація, гармонізація, МСФЗ, МСБО, НП(С)БО, принципи складання фінансової звітності.

V.G. LOPATOVSKYY, T.M. HEVAL

Khmelnytsky National University

HARMONIZATION OF ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING IN THE PROCESS OF ADAPTATION OF NATIONAL STANDARDS WITH INTERNATIONAL STANDARDS

Abstract : The article reviews the principles, problems and ways to improve the harmonization of accounting and financial reporting for the integration of international standards to improve information content, transparency and quality of financial reporting and performance accounting data.

Keywords: financial reporting, accounting, adaptation, harmonization, IFRS, IAS, NP (S), principles of financial reporting.

Постановка проблеми. Протягом останнього десятиріччя в Україні відбуваються складні процеси реформування системи бухгалтерського обліку, зумовлені зміною економічної системи та інтеграцією країни до Європейського Союзу. Ці процеси зумовлюють актуальність максимального наближення національних стандартів складання фінансової звітності до міжнародних.

Реформування національної системи бухгалтерського обліку, перегляд його методичних положень, а також методики формування облікової інформації є одним з пріоритетних завдань інтеграції України у світову спільноту.

Безпосередньо сам процес адаптації національної фінансової звітності до вимог міжнародних стандартів повинен мати цілеспрямований та поступовий характер. Важливою запорукою успішності даного процесу виступає перебудова вітчизняної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності без радикального порушення її цілісності. Проте, необхідне впровадження зазначених заходів щодо адаптації національних стандартів до міжнародних вимог на теперішній час ускладнюється у зв'язку з недостатністю теоретичного опрацювання ряду необхідних передумов. Крім того, недосконалість вітчизняного законодавства також певною мірою затримує вивчення та реалізацію на практиці даного питання.

Означені передумови показують, що розробка нових шляхів удосконалення реформування, гармонізації та адаптації національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності до міжнародних вимог дозволить суттєво підвищити ефективність цього процесу. Тому завдання даної роботи – дослідження основних напрямів адаптації національної фінансової звітності до вимог міжнародних стандартів та пошук шляхів удосконалення процесу гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо інтеграції міжнародних стандартів для підвищення інформативності, прозорості та якості показників фінансової звітності та даних бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням необхідності гармонізації національної фінансової звітності з міжнародними стандартами присвячено велику кількість робіт. Методичним та прикладним питанням багатопланової проблеми гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами приділяють увагу такі вітчизняні вчені і практики: Н. Адамчук, Ф. Бутинець, С. Голов, Н. Горицька, О. Губачова, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, М. Лучко, В. Пархоменко, О. Петрук, О. Редько, В. Сопко, Н. Ткаченко та інші. Серед зарубіжних дослідників слід назвати О. Амата, Р. Антоні, А. Афанасьєва, Дж. Блейка, В. Брюкова, Я. Вільямса, Х. Гернона, Ж. Дішара, В. Качаліна, В. Ковальова, М. Коркіна, Г. Мііка, Д. Мітчела, С. Модерова, Г. Мюллера, Б. Нідтза, Д. Орїле, А. Погорлицького, Я. Соколова, О. Соловйову й інші.

Велику роль у процесі розробки методології бухгалтерського обліку відіграла також Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. Федерацією було перекладено та видано українською мовою Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), посібників бухгалтерського обліку та фінансової звітності за міжнародними стандартами. Задля сприяння процесові складання фінансової звітності за вимогами МСБО членами Федерації було розроблено методику трансформації фінансової звітності відповідно до МСБО. Однак питання переходу до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) потребують подальшого дослідження.

Завданням дослідження процесу гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо інтеграції міжнародних стандартів є визначення основних напрямів стандартизації та гармонізації облікових процесів діяльності вітчизняних підприємств як основних підходів до вирішення проблеми уніфікації бухгалтерського обліку.

Метою даної статті є аналіз існуючих вимог міжнародних професійних організацій з бухгалтерського обліку щодо основоположних моментів складання і подання фінансових звітів у руслі найновіших нововведень та змін і надати рекомендації щодо їх практичного застосування.

Виклад основного матеріалу. Фінансова звітність вітчизняних підприємств, незважаючи на вже тривалий період здійснення вдосконалення вітчизняного бухгалтерського обліку, нажалі, все ще не відповідає вимогам міжнародних стандартів. Існує точка зору, що «...український бухгалтерський облік багато в чому сформувався під впливом командно-адміністративної системи господарювання» [10, с. 27].

На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку особливо актуальною стала проблема розробки концепції бухгалтерського обліку в Україні, яка базується на засадах міжнародних стандартів, що дасть змогу вивести його на передові позиції в світі.

Міжнародними стандартами регулюються основні, принципові моменти, від яких залежить формування фінансових результатів діяльності підприємства, відображення у звітності результатів діяльності та фінансового стану підприємства.

Фінансова звітність підприємств різних країн світу має певні відмінності, обумовлені соціальними, економічними і політичними чинниками. Відмінності в підходах до змісту фінансових звітів значно ускладнювали аналіз інформації і ухвалення рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків.

Аналіз міжнародних стандартів обліку дозволяє виявити відмінності вітчизняної системи бухгалтерського обліку від узагальненої міжнародної системи. Порівняння складу фінансової звітності, яку

повинна надавати організація, незалежно від виду діяльності та форми власності (табл. 1) свідчить: суттєвих відмінностей у складі фінансової звітності, яка надається відповідно до МСФЗ та за вітчизняними правилами немає.

Під час складання звітності українські підприємства повинні дотримуватися відповідних принципів, які встановлені на законодавчому рівні. Крім цього, складені фінансові звіти повинні відповідати певним вимогам, які визначаються як якісні характеристики фінансової звітності. Принципи бухгалтерського обліку – це правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [5, с. 21].

Таблиця 1

Розкриття фінансової звітності згідно МСФЗ і українського законодавства

МСФЗ	Національне законодавство
Звіт про фінансовий стан на кінець періоду	Баланс (звіт про фінансовий стан) (форма №1)
Звіт про сукупний дохід за період	Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (форма №2)
Звіт про зміни у власному капіталі за період	Звіт про рух грошових коштів (форма №3)
Звіт про рух грошових коштів за період	Звіт про власний капітал (форма №4)
Примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення	Примітки до річної фінансової звітності
Звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду	—

Щодо змісту основних принципів за МСФЗ та НП(С)БО, вони є близькими, але групування їх має відмінності. Так, у Концептуальній основі МСФЗ [1] наведено два основоположні припущення – безперервності та нарахування, і відповідності доходів і витрат. У вітчизняному законодавстві наведено вказані принципи, але не як основоположні, а як пересічні у числі десяти принципів ведення обліку і складання звітності. Окремі принципи висвітлені у МСФЗ у числі якісних критеріїв фінансової звітності, об'єднання яких забезпечує надійність звітності. Такі якісні характеристики, як доступність, доречність, достовірність, порівнянність наводяться і у Концептуальній основі, і у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2].

Для більш детального порівняння усіх перерахованих вище принципів, розглянемо табл. 2, в якій зібрані всі принципи та якісні характеристики національного обліку та порівнянні з принципами, характеристиками й допущеннями міжнародних стандартів [4, с. 102].

Таблиця 2

Порівняння принципів обліку й фінансової звітності в Україні та ЄС

Економічний зміст принципу, характеристики, припущення	Україна, НП(С)БО	Європа, МСФЗ
Принципи		
Кожне підприємство розглядається, як юридична особа, відокремлена від власників та інших контрагентів	Принцип автономності підприємства	х
Оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється на основі припущення, що підприємство є безперервно діючим і залишатиметься діючим найближчим часом	Принцип безперервності діяльності	Припущення – принцип безперервності діяльності
Розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою визначення фінансових результатів та складання фінансової звітності (за місяць, квартал, рік)	Принцип періодичності	х
Усі об'єкти оцінюються за вартістю, виходячи з витрат на їх придбання або виробництво	Принцип історичної (фактичної) собівартості	х
Для визначення фінансового результату звітного періоду слід порівнювати доходи звітного періоду з витратами на їх отримання	Принцип нарахування й відповідності доходів і витрат	х
Доходи і витрати відображаються в обліку та звітності в момент їх виникнення, незважаючи на час отримання або сплати коштів		Припущення – принцип нарахування

Продовження таблиці 2

Економічний зміст принципу, характеристики, припущення	Україна, НП(С)БО	Європа, МСФЗ
Фінансова звітність повинна містити усю інформацію, яка може вплинути на поведінку користувача	Принцип повного висвітлення	Додаткова характеристика достовірності – повнота
Постійне використання підприємством обраних принципів та способів обліку	Принцип послідовності	x
Запобігання заниження оцінки зобов'язань та витрат, а також завищення оцінки активів й доходів підприємства	Принцип обачності	Додаткова характеристика достовірності – обачність
Операції та інші події повинні відображатися в обліку виходячи з їх сутності, а не тільки виходячи з їх юридичної форми	Принцип превалювання сутності над формою	Додаткова характеристика достовірності – превалювання сутності над формою
Узагальнення й вимір усіх операцій підприємства в єдиному грошовому вимірнику	Принцип єдиного грошового вимірника	x
Якісні характеристики		
Інформація, яка представлена в фінансових звітах повинна бути зрозумілою для користувачів і розрахована на однозначне тлумачення	Якісна характеристика фінансової звітності – зрозумілість	Якісна характеристика фінансової звітності – зрозумілість
Фінансова звітність повинна містити доречну інформацію, яка впливає на прийняття користувачами рішень, дає змогу оцінити минулі, теперішні чи майбутні події, підтвердити чи скоректувати їх минулі оцінки	Якісна характеристика фінансової звітності – доречність	Якісна характеристика фінансової звітності – доречність
Інформація, яка наведена у фінансових звітах, не повинна містити суттєвих помилок та викривлень, які б могли вплинути на рішення користувачів	Якісна характеристика фінансової звітності – достовірність	Якісна характеристика фінансової звітності – достовірність
Звітність повинна давати змогу користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств	Якісна характеристика фінансової звітності – зіставність	Якісна характеристика фінансової звітності – зіставність
Фінансові звіти повинні надавати тільки ту інформацію, яка є суттєвою для користувача під час прийняття рішення на основі звітності	x	Додаткова характеристика доречності – суттєвість
За умови надмірної затримки з надання звітної інформації вона може втратити свою доречність	x	Обмеження доречності та достовірності – своєчасність
Вигоди, які отримані від звітної інформації, повинні перевищувати витрати на її надання	x	Обмеження достовірності – співвідношення вигод і витрат
Інформація, яка міститься у фінансових звітах, має бути вільною від упередженості	x	Додаткова характеристика достовірності – нейтральність
Інформація повинна правдиво відображати операції й інші події, які вона розкриває, або, як очікується, зможе розкрити	x	Додаткова характеристика достовірності – правдиве подання
Важливість досягнення відповідної збалансованості всіх характеристик для забезпечення мети фінансових звітів	x	Обмеження доречності та достовірності – збалансованість якісних характеристик

Порівнюючи принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності за міжнародними стандартами і українським законодавством, можемо зробити висновки, що в українському законодавстві використовуються ті

ж припущення, що передбачені МСФЗ та в українському законодавстві вимоги до якісних характеристик фінансової звітності розкриті менш детально ніж у МСФЗ.

Також в національних положеннях відсутня така вимога до інформації, що відображається у фінансовій звітності як нейтральність, немає обмеження щодо співвідношення вигоди і витрат, не використовується поняття збалансованості якісних характеристик.

В українській практиці відсутня можливість застосування професійних суджень бухгалтерів для визначення ймовірності отримання або втрати економічних вигод. Ще однією відмінністю є структура висвітлення принципів обліку у національних і міжнародних стандартах, що вносить деяке сум'яття і плутанину.

Між принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами існують деякі розбіжності, що в основному пов'язані із різницею в менталітеті вітчизняних і зарубіжних бухгалтерів, переважанні в Україні правової форми господарських операцій над їх економічним змістом, а це, в свою чергу, призводить до того, що застосування МСФЗ у нас на сьогоднішній день в більшій мірі декларується, ніж реально здійснюється на практиці. Основою для застосування МСФЗ в Україні має стати повне узгодження суті і структури викладу принципів бухгалтерського обліку, врегулювання правового поля, впровадження зарубіжного досвіду підготовки кваліфікованих фахівців з бухгалтерського обліку та звітності, розвиток повноцінних ринкових відносин [7].

Однією з основних принципових відмінностей П(С)БО від МСФЗ є жорстка регламентація дій бухгалтера. В українському бухгалтерському обліку є єдиний план рахунків, який є обов'язковим для застосування всіма суб'єктами господарської діяльності. П(С)БО традиційно орієнтуються на запити регулюючих органів (податкова служба, Держкомстат та інші), в той час як МСФЗ головним чином орієнтовані на користувачів, які мають дійсний чи потенціальний фінансовий інтерес до суб'єкта звітності: акціонерів, інвесторів, контрагентів.

Таким чином, хоча П(С)БО суттєво й не суперечать міжнародним стандартам, вони все ж таки не повністю охоплюють усі вимоги МСБО щодо надання й розкриття інформації у фінансовій звітності. Невідповідність фінансової звітності українського підприємства вимогам МСБО може виникнути внаслідок:

- жорсткої регламентації форм фінансової звітності в Україні й практичної відсутності умов для застосування принципу «істотності»;
- відсутності в Україні окремих стандартів, адекватних МСБО;
- стислості змісту П(С)БО, у відсутності пояснень до них, що нерідко призводить до помилкової інтерпретації окремих положень [11, с. 104].

В сучасному динамічному економічному середовищі міжнародні стандарти відіграють роль фундаменту та підґрунтя національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Одночасно, необхідно підкреслити, міжнародні стандарти носять рекомендаційний характер та не домінують над національними положеннями. Як зазначає у своїй роботі Н.С. Адамчук, «МСБО – це не тільки методи й підходи до обліку й звітності, але й деякою мірою відбиток ідеології й демократичності суспільства, здатності його інституцій адаптувати норми цивілізованих відносин» [3, с. 5].

Як свідчить практика, МСБО в Україні застосовують підприємства, чії інвестори зацікавлені в їх складанні, а також компанії, що бажають одержати кредит у банках, які вимагають звітність за МСБО, або вийти на міжнародні фондові ринки. Однак бухгалтерів, що добре знають міжнародні стандарти, небагато, тому підприємства змушені навчати співробітників за свій рахунок або залучати консультантів. Таким чином, підготовка кваліфікованих фахівців з МСБО сьогодні є одним із актуальних напрямків реформи системи обліку й звітності в Україні.

Отже, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є, і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. МСБО можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки й світових господарських зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСБО, роблять її адекватнішою й здатною відобразити справжній майновий і діловий стан організації. У зв'язку із цим цінність МСБО важлива не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів.

Практика свідчить, що прийняття і використання МСБО забезпечить: зменшення ризиків для кредиторів та інвесторів; зниження витрат кожної країни на розробку власних стандартів; поглиблення міжнародної кооперації в галузі бухгалтерського обліку; однозначне розуміння фінансової звітності та зростання довіри до її показників у всьому світі [6, с. 22].

Узагальнюючи дослідження численних фахівців у галузі обліку перелічимо основні переваги МСФЗ: МСФЗ характеризуються чіткою економічною логікою та узагальнюють у собі світову практику; інформація МСФЗ дозволяє користувачам аналізувати наслідки прийняття рішень, здійснювати прогнозування майбутнього розвитку та виступає основою прийняття стратегічних рішень; показники фінансової звітності підприємств за міжнародними стандартами характеризуються співставленістю, що обумовлює підвищення інвестиційної привабливості даних підприємств; фінансова звітність підприємств за міжнародними стандартами містить не тільки кількісні показники діяльності підприємства, а й характеристики здійснюваних процесів, які відображають як масштаби, так і якість діяльності підприємства; фінансова звітність, складена

відповідно до вимог міжнародних стандартів, є доступною для широко кола користувачів (не тільки для органів статистики та контролю).

Висновки. Міжнародні стандарти фінансової звітності є на даний момент ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання доходів і витрат суб'єктів, що надають звітність, та ухвалення відповідних управлінських рішень. У цьому є переваги складання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами.

В Україні міжнародні стандарти повинні розглядатися як орієнтир для реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку й звітності. Адже, адаптація звітності вітчизняних підприємств до вимог МСФЗ забезпечить прозорість і зрозумілість інформації, поглибить міжнародну співпрацю в галузі бухгалтерського обліку, а також підвищить довіру до показників фінансової звітності [9, с. 87].

МСБО виступають основою національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах і сприяють поліпшенню та гармонізації фінансової звітності у світі. Існує стратегічна необхідність адаптації вітчизняної системи обліку і звітності до МСБО з урахуванням реалій в економіці та національних інтересів України в період євроінтеграції. Застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в повному обсязі суттєво змінить обсяг робіт, пов'язаних з її підготовкою. При цьому слід відзначити, що вітчизняні традиції ведення економічної роботи, в тому числі обліку, відповідають потребам господарської практики і мають певні переваги, які не хотілося б втратити. Необхідною умовою успішного подальшого реформування обліку є удосконалення системи підготовки та перепідготовки спеціалістів обліку. Отже, розв'язання проблем гармонізації фінансової звітності в умовах процесу інтеграції базуються на створенні зазначених передумов, які дозволять підвищити достовірність, прозорість та інформативність фінансової звітності, поліпшити її розуміння та використання вітчизняними та зарубіжними користувачами.

Література

1. Концептуальна основа фінансової звітності / Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО). – 2010 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Адамчук Н. Адаптація фінансової звітності українських підприємств до міжнародних стандартів / Н. Адамчук // Студентський науковий вісник : наук.-теор. журнал Миколаїв. держ. аграрн. ун-ту. – Миколаїв, 2010. – С. 3-8.
4. Андрієнко В. О. Принципи формування фінансової звітності на підприємствах України та за кордоном / В. О. Андрієнко, П. С. Тютюнник // Управління розвитком. – 2012. – №11. – С.101-105.
5. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник [для студентів вузів спеціальності «Облік і аудит»] / Вид. 2-е. - Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
6. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практ. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.
7. Динько І. М. Напрями удосконалення бухгалтерського обліку у процесі адаптації вітчизняних стандартів до міжнародних вимог / І. М. Динько // Актуальні питання підвищення конкурентоспроможності держави, бізнесу та освіти в сучасних економічних умовах : матеріали І Міжн. наук.-практ. Інтернет-конф. – 2013 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.confcontact.com/20130214_econ/9_dinko.htm.
8. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. – К.: НУХТ, 2012. – 335 с.
9. Ілюхіна Н. П. Сьогоденні проблеми гармонізації фінансової звітності в умовах процесу євроінтеграції / Н. П. Ілюхіна, Т. О. Муренко // Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. пр. / гол. ред. М. І. Зверяков; Одеський нац. екон. ун-т. – Одеса, 2011. – Вип. 43 (3). – С. 86-90.
10. Олійник О. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / О. Олійник. – Чернівці: Українська консалтингова мережа, 2007. – 56 с.
11. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія / О.М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.

References

1. Konceptualna osnova finansovoi zvitnosti / Rada z Mizhnarodnykh standartiv bukhghalters'kogho obliku (RMSBO). – 2010 // [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
2. Nacionalne polozhennja (standart) bukhghalters'kogho obliku 1 «Zaghalni vymoghy do finansovoi zvitnosti»: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 № 73 // [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Adamchuk N. Adaptacija finansovoi zvitnosti ukrajins'kykh pidpryjemstv do mizhnarodnykh standartiv / N. Adamchuk // Students'kyj naukovyj visnyk : Nauk.-teor. zhurnal Mykolajiv. derzh. agrarn. un-tu. – Mykolajiv, 2010. – S. 3-8.
4. Andrijenko V. O. Pryncypy formuvannja finansovoi zvitnosti na pidpryjemstvakh Ukrainy ta za kordonom / V. O. Andrijenko, P. S. Tjutjunnyk // Upravlinnja rozvytkom. – 2012. – №11. – S.101-105.

5. Butynecj F. F. Teorija bukhghaltersjckogho obliku : pidruchnyk [dlja studentiv vuziv specialjnosti «Oblik i audyt»] / Vyd. 2-e. - Zhytomyr: ZhITI, 2000. – 640 s.
6. Gholov S. F. Bukhghaltersjckij oblik za mizhnarodnymi standartamy: pryklady ta komentari : prakt. posib. / S. F. Gholov, V. M. Kostjuchenko. – K.: Libra, 2001. – 840 s.
7. Dynjko I. M. Napriamy udoskonalennja bukhghaltersjckogho obliku u procesi adaptaciji vitchyznjanykh standartiv do mizhnarodnykh vymogh / I. M. Dynjko // Aktualni pytannja pidvyshhennja konkurentospromozhnosti derzhavy, biznesu ta osvity v suchasnykh ekonomichnykh umovakh : materialy Mizhn. nauk.-prakt. Internet-konf. – 2013 // [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: http://www.confcontact.com/20130214_econ/9_dinko.htm.
8. Zholner I. V. Finansovyj oblik za mizhnarodnymi ta nacionaljnymi standartamy : navch. posib. – K.: NUKhT, 2012. – 335s.
9. Iljukhina N. P. Sjoghodenni problemy gharmonizaciji finansovoji zvitnosti v umovakh procesu jevointegraciji / N. P. Iljukhina, T. O. Murenko // Visnyk socialjno-ekonomichnykh doslidzenj : zb. nauk. pr. / ghol. red. M. I. Zverjakov; Odesjkyj nac. ekon. un-t. – Odesa, 2011. – Vyp. 43 (3). – S. 86-90.
10. Olijnyk O. Mizhnarodni standarty bukhghaltersjckogho obliku / O. Olijnyk. – Chernivci: Ukrajinsjka konsaltinghova mreza, 2007. – 56s.
11. Petruk O.M. Gharmonizacija nacionalnykh system bukhghaltersjckogho obliku : monografija / O.M. Petruk. – Zhytomyr : ZhDTU, 2005. – 420 s.

Надіслана/Written: 11.07.2014 р.

Надійшла/Received: 11.07.2014 р.

Рецензент: д.е.н., професор Войнаренко М.П.

УДК 657.631

I. I. МЕЛЬНИЧУК

Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут

ЗНАЧЕННЯ АУДИТУ СТРАХОВИКІВ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Стаття присвячена основним видам аудиту, які можуть проводитися у страховій компанії відповідно до вітчизняного законодавства та потреб користувачів. Виділено основне призначення кожного з видів аудиту. Проаналізовано їх спільні та відмінні риси на сучасному етапі розвитку страхового бізнесу.

Ключові слова: зовнішній аудит, внутрішній аудит, стратегічний аудит, страхові компанії, контроль.

I. I. MELNYCHUK

Khmelnitsky cooperative trade-economic institute

AUDIT VALUE IN THE INSURERS EUROPEAN INTEGRATION PROCESS

Abstract: Depending on the aims of audit the different types of audit are distinguished. Therefore it is important to investigate the features of every type of audit nowadays. Ukraine's integration into the global community increases the demands on business and the information that is stored in the accounting system. Verification of compliance with the order of these requirements is realized through various forms of control, including auditing. The article highlights the importance of external, internal and strategic audit. The attention is focused on their common and distinctive features. It was analyzed the legal framework in the field of internal audit in the current development of the insurance business. Justification of the value of each type of audit provides an opportunity to focus on management of the insurance company on important points and work to improve the organizational structure to meet the needs of management and analysis.

Keywords: external audit, internal audit, strategic audit, insurance companies, control.

Постановка проблеми. В умовах постійних змін законодавчої бази та трансформаційних процесів в економіці вести облік є досить складно, оскільки існує ризик неохоплення певної ділянки обліковим процесом або недостовірності даних за окремими об'єктами обліку. З метою недопущення таких проблем та усунення наслідків даних процесів в майбутньому використовують різні види контролю.

Аудит є логічним завершенням організації обліку будь-якого підприємства чи організації. Винятком не є страхові компанії, проведення аудиту для яких носить не лише добровільний, а й обов'язковий характер. Результати аудиту діяльності страховиків можуть мати суттєвий вплив на подальшу роботу компанії. Тому важливо звернути увагу на різні види аудиту, які можуть проводитися в страхових організаціях та систематизувати їх значення відповідно до потреб різних користувачів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аудит, як засіб контролю за діяльністю суб'єкта все частіше виступає предметом дослідження у працях вітчизняних науковців. В різні часи увагу вчених привертала загальні засади аудиту [1; 2], його галузеві особливості [3-12], окремі аспекти внутрішнього аудиту [13-17] тощо.

Однак, в умовах наближення вітчизняного правового поля у сфері обліку та аудиту до світових стандартів і пошуку іноземних партнерів, виникає необхідність проведення додаткових заходів, спрямованих на зміцнення фінансового стану суб'єкта, а потреба у підвищенні рівня страхового захисту населення вимагає від страховиків значної дисципліни та фінансових ресурсів. Усе це підвищує роль різних видів аудиту, результати яких дають впевненість не лише страхувальникам, а й самим страховикам та іншим зацікавленим особам.

Постановка завдання. Метою статті є вивчення місця та значення різних видів аудиту в діяльності страхових компаній в умовах розвитку страхової діяльності та інтеграції економіки України в європейський економічний простір.

Виклад основного матеріалу дослідження. Страхова діяльність є досить специфічною і вимагає певних знань у даній галузі. Окремі об'єкти обліку притаманні лише страховим організаціям (страхові премії, страхові резерви, собівартість страхової послуги), тому при проведенні аудиту варто керуватися не лише нормативними документами у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, а й законодавчими актами, які регламентують основні засади здійснення саме страхової діяльності.

Як уже зазначалося, страховики зобов'язані проводити аудит для підтвердження достовірності, повноти річної фінансової звітності та перевірки свого фінансового стану. Даний вид аудиту є зовнішнім, оскільки проводиться аудиторською фірмою на основі укладеного договору зі страховою компанією. Програма проведення такого аудиту складається ще до початку самої перевірки. В програму, зазвичай, включаються питання, які характеризують стан обліку в компанії. На основі облікових даних розраховуються показники, що власне і відображають фінансовий стан компанії.

Проведення зовнішнього аудиту є найбільш врегульованим аспектом на законодавчому рівні, адже Закон України «Про аудиторську діяльність», міжнародні стандарти аудиту та інші нормативно-правові акти визначають чітку послідовність дій аудитора у разі перевірки суб'єкта. Оскільки зовнішній аудит є досить дороговартісним процесом, страховики обмежуються лише одним таким аудитом по закінченні року.

Метою аудиту є підтвердження показників річної звітності, а не виявлення слабких сторін діяльності компанії та надання рекомендацій з підвищення ефективності її діяльності. Для задоволення таких потреб в страхових компаніях мають використовуватися інші форми контролю.

В умовах трансформаційних процесів у сфері обліку та аудиту, інтеграції України в європейську спільноту увага до необов'язкових видів аудиту підвищується. Одним з таких видів аудиту є внутрішній аудит.

Незважаючи на те, що питання внутрішнього аудиту є найбільш дискусійними, про що свідчить велика кількість публікацій, все ж однозначності поглядів як щодо самої сутності внутрішнього аудиту, так і організації його проведення немає. Дослідження Філозопа О. В. доводять, що внутрішній аудит розглядають як діяльність, функцію, перевірку, складову загального аудиту, форму або елемент системи внутрішнього контролю тощо [16].

Існування різних підходів до сутності даної категорії дає можливість стверджувати, що внутрішній аудит можна одночасно розглядати з будь-якої позиції, але за основу повинні братися завдання, які ставить перед собою служба внутрішнього аудиту. Ці завдання, в свою чергу, будуть залежати від галузевих особливостей функціонування суб'єкта, часових аспектів проведення аудиту, об'єктів обліку тощо.

Перші кроки до врегулювання основних положень проведення внутрішнього аудиту в страхових організаціях визначені Законом України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» [18]. Початок 2014 року ознаменувався оприлюдненням проекту «Про затвердження Порядку проведення внутрішнього аудиту (контролю) у фінансових установах» [19]. Даний документ чітко визначає процедуру проведення внутрішнього аудиту, починаючи від його організації і до оформлення результатів такого аудиту. Служба внутрішнього аудиту повинна формуватися на основі вимог законодавчих актів України у сфері страхування та ведення бухгалтерського обліку.

Результати роботи внутрішніх аудиторів можуть використовуватися зовнішніми аудитором та контролюючими органами у сфері фінансового посередництва. Виділення таких положень вимагає від служби внутрішнього аудиту надання достовірних, повних та своєчасних даних про роботу страхової компанії.

Вивчаючи діяльність страхових компаній, окрім зовнішнього та внутрішнього аудиту Федорова Я. Б. запропонувала розглядати як окремий вид – стратегічний аудит. Основне завдання такого аудиту науковець вбачає в оцінці, виявленні недоліків стратегічного менеджменту страхових компаній, розробці рекомендацій щодо їх усунення та формуванні чіткої стратегії страхової організації [20].

Аналіз нормативно-правових актів, наукової літератури у сфері аудиту страховиків дає можливість виділити спільні та відмінні риси між основними видами аудиту саме страхових організацій (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика різних видів аудиту страховика

Ознака	Вид аудиту		
	Зовнішній	Внутрішній	Стратегічний
Об'єкт	Фінансова звітність	Усі об'єкти обліку, діяльність структурних підрозділів, трудова дисципліна	Ключові активи компанії
Суб'єкт	Аудиторська фірма, аудитор	Служба внутрішнього аудиту (підрозділ або особа)	Окрема служба компанії
Обов'язковість проведення	Обов'язково провести по закінченні року	Рекомендований, але на даний час необов'язковий	Не обов'язковий, але бажаний для новостворених компаній

Продовження таблиці 1

Ознака	Вид аудиту		
	Зовнішній	Внутрішній	Стратегічний
Обов'язковість проведення	Обов'язково провести по закінченні року	Рекомендований, але на даний час необов'язковий	Не обов'язковий, але бажаний для новостворених компаній
Завдання	Підтвердження достовірності, повноти річної фінансової звітності та перевірки фінансового стану компанії	Річне планування завдань служби внутрішнього аудиту, реалізація завдань згідно із затвердженим планом, своєчасне надання звітів, взаємодія із зовнішніми аудиторами та ін.	Виявити сильні і слабкі сторони компанії, її можливості, надати рекомендації щодо подальшої діяльності
Функції	Аналіз фінансового стану	Нагляд за поточною діяльністю, контроль за дотриманням законів, перевірка результатів поточної фінансової діяльності	Оцінка стратегії розвитку компанії
Законодавче регулювання	Регламентовано на державному рівні	Відсутня чітка регламентація щодо проведення	Не регламентовано
Часовий діапазон	За попередній рік	Попередній і поточний період	Орієнтований на наступні періоди
Підпорядкованість	Не підпорядкований керівництву компанії	Вищому органу управління компанії	Вищому органу управління компанії
Залежність	Не залежить від керівництва компанії	Не залежить від інших підрозділів компанії	Залежить від стратегії розвитку компанії, визначеної керівництвом

Узагальнена характеристика видів аудиту дає можливість виявити переваги та недоліки у проведенні кожного виду аудиту та удосконалити внутрішню документацію компанії у сфері контролю за діяльністю компанії, в тому числі і роботи бухгалтерської служби.

Висновки з проведеного дослідження. На основі вище викладеного можна зробити висновки, що діяльність страховиків характеризується специфічними об'єктами обліку. Тому, в процесі перевірки діяльності таких суб'єктів ринку, необхідно керуватися нормативною базою не лише у сфері обліку і аудиту, а й приділяти увагу законодавству у сфері страхування.

В сучасних умовах до діяльності страховиків висуваються значні вимоги. Це, в свою чергу, вимагає посиленого контролю за їх дотриманням. Поряд з перевітками контролюючих органів, обов'язковою для страховиків є і аудиторська перевірка, яка проводиться спеціалізованими фірмами (сертифікованими аудиторами). Однак, на сьогодні, підвищується увага і до інших видів аудиту, проведення яких спрямовано на виявлення слабких ділянок роботи компанії, недоліків та їх усунення, з метою покращення показників роботи у наступних періодах.

Література

1. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник [для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів]. - 2-е вид., перероб. та доп. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
2. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. / А.Ж. Пшенична. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
3. Азарская М. А. Особенности аудита деятельности страховых организаций / М. А. Азарская // Аудит и финансовый анализ. – 2005. – № 3. – С. 165-172.
4. Бондаренко О. В. Облік та аудит діяльності страхових компаній: методика та організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / О. В. Бондаренко. – Київ, 2009. – 24 с.
5. Гаманкова О. О. Облік і аудит у страхових організаціях : навч.-метод. посіб [для самост. вивч. дисц] / О. О. Гаманкова. – К.: КНЕУ, 2005. – 183 с.
6. Гарматій Т. О. Облік та аудит в страхових компаніях : навч. посіб. [для студентів вищих навчальних закладів] / Т. О. Гарматій. – Тернопіль, 2004. – 180 с.
7. Гордієнко М. І. Аудит фінансових результатів сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / М. І. Гордієнко. – Київ, 2000. – 20 с.
8. Лежненко Л. Г. Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі хлібопекарних підприємств України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Л. Г. Лежненко. – Київ, 2007. – 22 с.
9. Лень В. С. Облік і аудит у страхових організаціях : навч. посіб. / В. С. Лень. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 408 с.
10. Прокопенко Ж. В. Суб'єкти внутрішнього контролю в страхових компаніях / Ж. В. Прокопенко //

Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 2 (23). – С. 290-296.

11. Федорова Я. Б. Організація та методика аудиту страхових компаній : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Я. Б. Федорова. – Одеса, 2009. – 23 с.

12. Шірінян Л. В. Фінансовий аудит страховика як метод контролю і регулювання діяльності страхової компанії / Л. В. Шірінян // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 7 (134). – С. 114-119.

13. Булат Г. В. Система внутрішнього аудиту в умовах глобалізації економіки / Г. В. Булат // Наука й економіка. – 2012. – № 4 (28). – Т. 1. – С. 107-111.

14. Назарова К. Сучасні тенденції трансформації внутрішнього аудиту / К. Назарова // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 6. – С. 94-101.

15. Пантелєєв В. П. Внутрішній аудит : навч. посіб. / В. П. Пантелєєв, М. Д. Корінько / за ред. д.е.н., проф. В. О. Шевчука. – К., 2006. – 247 с.

16. Філозоф О.В. Внутрішній аудит та внутрішній контроль: розмежування понять / О.В. Філозоф // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ. – 2009. – № 4 (50). – С. 177-181.

17. Сметанко О. Сутність та місце внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління акціонерним товариством / О. Сметанко // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2013. – Вип. 1 (8). – С. 247-253 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2013/13sovyat.pdf>.

18. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : Закон України від 12.07.2001 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2664-14/page2>.

19. Про затвердження Порядку проведення внутрішнього аудиту (контролю) у фінансових установах : проект розпорядження Нацкомфінпослуг // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nfp.gov.ua/news/564.html>.

20. Федорова Я. Б. Доцільність впровадження стратегічного аудиту діяльності суб'єктів страхового бізнесу / Я. Б. Федорова // Актуальні проблеми економіки : науковий економічний журнал. – 2007. – № 4 (70). – С. 138-143.

References

1. Butynets F.F. Audyty: pidruchnyk dlia studentiv spetsialnosti «Oblik i audyt» vyshchyykh navchalnykh zakladiv, 2-e vyd., pererob. ta dop.] / F.F. Butynets. – Zhytomyr: PP «Ruta», 2002. – 672 p.
2. Pshenychna A.Zh. Audyty: navch. Posib / A.Zh. Pshenychna. – Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury, 2008. – 320 p.
3. Azarskaia M.A. Osobennosti audyta deiatelnosti strakhovykh orhanyzatsiy / M.A. Azarskaia // Audyty y finansovyy analiz. – 2005. – № 3. – P. 165-172.
4. Bondarenko O.V. Oblik ta audyt diialnosti strakhovykh kompanii: metodyka ta orhanizatsiia. Extended abstract of candidate's thesis. Kyiv [in Ukrainian].
5. Hamankova O.O. Oblik i audyt u strakhovykh orhanizatsiakh : navch.-metod. posib [dlia samost. vyvch. dysts] / O.O. Hamankova. – Kyiv: KNEU, 2005. – 183 p.
6. Harmatii T.O. Oblik ta audyt v strakhovykh kompaniiakh : navch. posib. [dlia studentiv vyshchyykh navchalnykh zakladiv] / T.O. Harmatii. – Ternopil, 2004. – 180 p.
7. Hordiienko M.I. Audyty finansovykh rezul'tativ sil'skohospodarskykh pidpriemstv. Extended abstract of candidate's thesis. Kyiv [in Ukrainian].
8. Lezhnenko L.H. Oblik i audyt formuvannia finansovykh rezul'tativ (na prykladi khlibopekamykh pidpriemstv Ukrainy). Extended abstract of candidate's thesis. Kyiv [in Ukrainian].
9. Len V. S. Oblik i audyt u strakhovykh orhanizatsiakh : navch. posib. / V. S. Len. – Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury, 2009. – 408 p.
10. Prokopenko Zh.V. Subiekty vnutrishnoho kontroliu v strakhovykh kompaniiakh / Zh.V. Prokopenko // Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu. – 2012. – No 2 (23). – P. 290-296.
11. Fedorova Ya.B. Orhanizatsiia ta metodyka audytu strakhovykh kompanii. Extended abstract of candidate's thesis. Odessa [in Ukrainian].
12. Shirinian L.V. Finansovy audyt strakhovika yak metod kontroliu i rehuliuвання diialnosti strakhovoi kompanii / L.V. Shirinian // Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini. – 2012. – № 7 (134). – P. 114-119.
13. Bulat H.V. Systema vnutrishnoho audytu v umovakh hlobalizatsii ekonomiky / H.V. Bulat // Nauka y ekonomika. – 2012. – No 4 (28). – Vol. 1. – P. 107-111.
14. Nazarova K. Suchasni tendentsii transformatsii vnutrishnoho audytu / K. Nazarova // Visnyk KNTEU. – 2011. – № 6. – P. 94-101.
15. Panteliev V.P. Vnutrishnii audyt : navch. posib. Ed. by V.O. Shevchuka / V.P. Panteliev. – Kyiv, 2006. – 247 p.
16. Filozop O.V. Vnutrishnii audyt ta vnutrishnii kontrol: rozmezhuvannia poniat / O.V. Filozop // Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Ekonomichni nauky. – Zhytomyr: ZhDTU, 2009. – № 4 (50). – P. 177-181.
17. Smetanko O. Sutnist ta mistse vnutrishnoho audytu v systemi korporativnoho upravlinnia aktsionernym tovarystvom / O. Smetanko // Sotsialno-ekonomichni problemy i derzhava. – 2013. – No 1 (8). – P. 247-253. – [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2013/13sovyat.pdf>.
18. Pro finansovi posluhy ta derzhavne rehuliuвання rynkiv finansovykh posluh : Zakon Ukrainy vid 12.07.2001 // [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2664-14/page2>.
19. Pro zatverdzhennia Poriadku provedennia vnutrishnoho audytu (kontroliu) u finansovykh ustanovakh : Proekt rozporiadzhennia Natskomfinsposlug // [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://nfp.gov.ua/news/564.html>.
20. Fedorova Ya.B. Dotsilnist vprovadzhennia stratehichnoho audytu diialnosti subiektiv strakhovoho biznesu / Ya.B. Fedorova // Aktualni problemy ekonomiky. Naukovy ekonomichni zhurnal. – 2007. – No 4 (70). – P. 138-143.

Надіслана/Written: 08.08.2014 р. Надійшла/Received: 08.08.2014 р.

Рецензент: д.е.н., проф. Ю.І. Стадницький

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

Особливо актуальною і водночас, складною проблемою в сучасних умовах господарювання є посилення управлінської орієнтації обліку. Ця проблема перш за все стосується організації розробки на підприємствах та забезпечення належного функціонування системи управлінського обліку, як окремої ланки, а отже, вимагає зміни концепції всього господарського обліку.

Ключові слова: управлінський облік, сільське господарство, документооборот, методи обліку, фактори обліку, витрати, інформація.

А. P. OLIIJNIK

Khmelnitsky National University

FEATURES OF THE ORGANIZATION AND MANAGEMENT ACCOUNTING TECHNIQUES OF CROP PRODUCTION

Abstract: Particularly relevant and at the same time a complex problem in the contemporary economy is strengthening managerial accounting guidance. This problem is primarily concerned with the development of enterprises and to ensure the proper functioning of management accounting as separate units, and therefore requires a change in the concept of total economic accounting. In general, on how best to be built system of management accounting in the enterprise, how it is objectively reflect its business will depend on the process of effective management.

The common feature that unites the methods and techniques of accounting and analytical software for product managers is to manage costs, rather than formal production records. Information received during the accounting and analytical software designed to find best possible solutions at the enterprise level. The priority here is the control of incomes and production costs are considered due to the limitation of resources and their impact on profit margins and profitability.

Keywords: management accounting, agriculture, workflow, accounting methods, factors accounting costs, information.

Актуальність теми. Потреба докорінної зміни методів управління підвищує вимоги до бухгалтерського обліку і зумовлює необхідність посилення інформаційної, контрольної, пізнавальної, прогностичної та мотиваційної його функцій у відповідності до потреб прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Для задоволення цих вимог доцільним є створення на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах системи управлінського обліку, яка буде забезпечувати одержання інформації, адекватної потребам внутрішніх користувачів суб'єкту господарювання в умовах ринкової економіки, що сприятиме ефективному управлінню витратами виробництва та собівартістю продукції, оптимізації результатів його діяльності із досягненням високої якості та конкурентоспроможності готової продукції.

Необхідність досліджень з організації та методології управлінського обліку викликана тим, що потреби внутрішніх користувачів облікової інформації задовольняються в неповній мірі. На сучасному етапі ще недостатньо розроблені наукові положення управлінського обліку, не має практичного досвіду його організації в сільському господарстві, залишається дискусійним питання про його місце в загальній системі бухгалтерського обліку. Ставлення вчених до управлінського обліку неоднозначне, висловлюються різні точки зору та трактування щодо його суті, можливостей використання на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розвитку теорії та практики організації управлінського обліку на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах сприяють праці як вітчизняних, так і зарубіжних економістів: О. С. Бородині, Ф. Ф. Бутинця, П. С. Безруких, Б. І. Валуєва, С. Ф. Голова, В. А. Дерія, К. Друрі, В. І. Єфіменка, В. Б. Івашкевича, Т. П. Карпової, Г. Ю. Кас'янової, Г. Г. Кірейцева, В. Г. Лінника, С. А. Ніколаєвої, В. Ф. Паля, М. С. Пушкаря, О. Х. Румах, С. А. Стукова, Дж. Фостера, Ч. Т. Хорнгерна, М. Г. Чумаченка, А. Д. Шеремета та інших вчених. Проте, здебільшого вчені-економісти розглядають уніфікований управлінський облік, пристосований для всіх галузей економіки. При цьому не враховуються специфічні особливості окремих галузей, наприклад, аграрної сфери, вплив реальних умов виробництва на формування задач, застосування методичних прийомів обліку. Тому дослідження з організації та вибору методів управлінського обліку адекватних умовам сільськогосподарського виробництва і, зокрема, рослинницької галузі, необхідність їх впровадження на сільськогосподарських підприємствах з врахуванням різних форм суб'єктів господарювання, зумовили актуальність даного дослідження.

Мета статті. Особливості організації і методики управлінського обліку виробництва продукції рослинництва.

Виклад основного матеріалу. При переході України на нову систему бухгалтерського обліку на підприємствах сільського господарства стало можливим самостійно визначати форму та організацію управлінського обліку. Слід відмітити недостатню кількість теоретичних розробок з питань організації управлінського обліку. Як правило виходять публікації, що розкривають міжнародну практику організації обліку.

Лише окремі положення розроблені в працях С. Ф. Голова [6], А. Д. Шеремета [12], Ф. Ф. Бутинця [4], М. Г. Чумаченка [13] та ін. На нашу думку, це пояснюється відсутністю розгляду у недалекому минулому цієї проблеми у нормативних документах. Із прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] відбулося законодавче визнання управлінського обліку, як окремої підсистеми бухгалтерського обліку, що повинно змінити такий стан справ.

Відповідно до вище зазначеного закону підприємство, виходячи із своїх потреб, визначає форму обліку, порядок і спосіб реєстрації, узагальнення та аналізу інформації, звітності та контролю господарських операцій, самостійно визначає свою облікову політику, затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації. Саме останнє положення дає можливість самостійної організації обліку на підприємстві.

Проте це право є відносним, тому що зняття законодавчих обмежень щодо організації управлінського обліку не свідчить про свободу вибору за усіма його положеннями. Такі обмеження встановлено нормативними документами: Планом рахунків, Методичними рекомендаціями з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві, Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [2], нормативними документами податкової служби України. Так, наприклад, управлінський облік за своїм призначенням направлений на створення достатньої для управлінського апарату інформації про витрати виробництва. Нормативні документи визначають зміст, як мінімум, двох груп витрат – за економічними елементами та статтями калькуляції. Таким чином, проявляється умовність свободи організації управлінського обліку. Також на побудову інформаційних моделей управлінського обліку впливають об'єктивні фактори. В зв'язку з цим ці моделі повинні бути не розгалужені, а адекватні об'єктам обліку. До таких факторів можна віднести:

- масштаби та складність виробництва;
- технологія виробництва та номенклатура вирощуваної продукції;
- організаційна структура (цехова чи безцехова);
- характер розміщення виробничих підрозділів;
- методи обчислення фактичної собівартості продукції;
- принципи групування та методи оцінки об'єктів обліку;
- ступінь спеціалізації, концентрації та кооперації виробництва;
- рівень автоматизації облікових процесів та кваліфікації працівників;
- робочий план рахунків та системи звітності.

Важливими чинниками, що визначають організаційну форму управлінського обліку через свою внутрішню побудову, є системи витрат і доходів, оплати праці, податкова система, система обов'язкових платежів та внесків. Наявність та вплив цих факторів є індивідуальним, тож структура управлінського обліку на кожному окремому підприємстві є єдина в своєму роді і перебуває в постійному русі, змінюючись відповідно до потреб управління.

На сільськогосподарських підприємствах до питання організації управлінського обліку необхідно підходити не стільки у концептуальному плані, скільки у поступовому, взаємопов'язаному та обґрунтованому втіленні ідеї його управлінської орієнтації в практичну діяльність. Для того, щоб вирішити поставлену задачу, необхідно враховувати загальні напрямки розвитку, а також дійсний стан кожного з видів бухгалтерського обліку, систем контролю і аналізу.

Можна виділити два основних напрямки побудови управлінського обліку: управлінський облік спрямований на виробництво і удосконалення калькуляції та облік, зорієнтований на ринок і вдосконалення методології прийняття управлінських рішень щодо ефективності витрат та якості продукції. Хоча ці два підходи реалізуються за допомогою різних прийомів, вони мають адекватну мету – одержання оптимального кінцевого результату на основі раціонально прийнятого рішення.

Організація управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах вимагає проходження наступних етапів:

- 1) відповідно до цілей управлінського обліку визначаються об'єкти обліку витрат та елементи методу управлінського обліку; визначається робочий план рахунків; виділяються центри відповідальності;
- 2) встановлюється перелік первинних документів необхідних для інформаційного забезпечення управління; складається графік документообігу; визначаються форми внутрішньої звітності та періодичність їх подання;
- 3) визначається склад облікових працівників в системі управлінського обліку та коло їх повноважень.

В процесі організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах необхідно зважати на те, що при функціонуванні нових внутрішньогосподарських формувань центр аналітичних розробок зміщується у нижні ланки; інакше потрібно вирішувати питання методики обліку витрат та ретельніше обґрунтовувати склад їх статей. На відміну від традиційного виробничого обліку всі види виробничих ресурсів на всіх стадіях кругообігу засобів, в процесі виробництва або обігу, закріплюються за конкретними відповідальними особами. Завдяки цьому вдається уникнути знеособлення економії чи перевитрат ресурсів, а

отже, підсилити мотиваційний фактор. Дане положення є однією із головних переваг організації управлінського обліку перед виробничим.

При створенні системи управлінського обліку необхідно враховувати загальні для всіх підприємств принципи побудови. Система управлінського обліку буде ефективно функціонувати лише при:

- простоті організаційної системи;
- єдиному підпорядкуванню;
- чіткому розподілі функціональних повноважень;
- передачі інформації без перешкод на усіх рівнях управління;
- делегуванні повноважень.

Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах повинен будуватися з орієнтацією на потреби управління в інформації і має забезпечувати облік та контроль витрат за об'єктами обліку (в рослинництві це сільськогосподарські культури або групи культур) і в розрізі структурних підрозділів, а також аналіз та прогнозування напрямків розвитку виробничої діяльності та фінансових результатів.

Слід зазначити, що у багатьох керівників підприємств відсутній інтерес у створенні системи управлінського обліку. На підприємствах немає єдиної служби, яка б займалася аналізом економічної діяльності, складанням оперативної звітності, плануванням виробничих показників та ін. Вся ця робота проводиться різними службами, інформація розкидана і тому втрачається фактор оперативності. На багатьох підприємствах відсутній аналіз основних показників діяльності як окремих структурних підрозділів, так і підприємства в цілому. Якщо ж економічний аналіз проводиться, то з великим запізненням, коли вже неможливо вплинути на фінансові показники діяльності.

На підприємствах застосовується частково централізована форма організації документообігу, при якій організаційно-розпорядча документація переважно зосереджена на робочих місцях секретаря та диспетчера; фінансово-розрахункова по постачанню та збуту продукції – в бухгалтерії господарства; обов'язки по систематизації інформації технологічного характеру зосереджені по головних спеціалістах і підрозділах господарства. На підприємствах відсутня служба управлінського обліку. Функції планування показників фінансово-виробничої діяльності виконує головний економіст.

На нашу думку, доцільним було б наділення облікових працівників в підрозділах господарства повноваженнями аналітиків. Це дасть змогу на рівні структурних підрозділів займатись аналітичним обліком, здійснювати аналіз виконання планових показників та причин відхилень від них, формувати блок інформації про виробництво продукції, витрати в розрізі ланок та видів продукції. При цьому не потрібно говорити лише про просте, механічне злиття функціональних обов'язків притаманних плановій і бухгалтерській службам, а про докорінне, принципове перетворення діяльності кожного виконавця, розподіл обов'язків на функціональній основі. Він повинен займатись тією ділянкою роботи, яка йому визначена, комплексно вирішувати питання планування, обліку, контролю, аналізу безпосередньо на місцях (в структурних підрозділах). Вся інформація повинна надходити головному аналітику (в даному випадку головному економісту), в обов'язки якого входять питання розробки стратегії підприємства та пошук шляхів зниження собівартості продукції.

На великих сільськогосподарських підприємствах, де є в наявності значна номенклатура продукції, що виробляється, раціональним є, на нашу думку, створення в централізованому порядку управлінської бухгалтерії із виділенням таких ділянок:

1) ділянка з обліку матеріальних витрат – проводиться облік матеріалів і сировини, їх руху та витрачання, віднесення на певний об'єкт калькулювання, попередження нераціонального використання матеріалів, контроль та аналіз ефективності виробничого споживання матеріальних ресурсів, а також складання звітів про споживання матеріалів; визначення мотиваційних факторів;

2) ділянка з обліку трудових витрат – здійснюється облік відпрацьованого часу та встановлюються обсяги виробітку; проводиться контроль і аналіз ефективності використання трудових ресурсів, складання звіту про використання трудових ресурсів;

3) ділянка по обліку загальновиробничих та адміністративних витрат – узагальнення витрат пов'язаних із обслуговуванням та управлінням виробничими процесами, розподіл їх за місцями виникнення, видами продукції. Можливим є також включення в обов'язки проведення інвентаризаційної роботи та оцінка незавершеного виробництва;

4) ділянка зведеного обліку – узагальнення витрат за об'єктами калькуляції, визначення собівартості випущеної продукції, а також фінансових результатів від виробництва і реалізації окремих видів продукції;

5) ділянка планування, прогнозування та підготовки управлінських рішень – розробка подальших напрямів розвитку господарюючої одиниці, а також формування управлінських рішень у передбачуваних напрямках.

При цьому доцільною є розробка посадових інструкцій, в яких визначаються обов'язки та повноваження облікового працівника певної ділянки роботи, встановлення переліку необхідної документації та її руху між різними структурними підрозділами підприємства, розробка опису господарських операцій, тобто розробка всіх аспектів, які будуть забезпечувати ефективну роботу бухгалтерії.

Відсутність зацікавленості апарату управління в створенні служби управлінського обліку можна

пояснити нічим іншим, як недалекоглядністю, відсутністю розуміння взаємозв'язку між управлінням і системою бухгалтерського обліку. Керівники вбачають в бухгалтерії лише засіб складання фінансової та податкової звітності. Проте, правильна організація управлінського обліку використання виробничих ресурсів на сільськогосподарських підприємствах дасть можливість виявити та мобілізувати невикористані резерви матеріальних та трудових ресурсів на виробування рослинницької продукції та знизити її собівартість, що є однією із умов швидкого росту об'ємів виробництва. Крім того, це дозволяє в цілому підвищити рентабельність виробництва та зменшити їх потребу в оборотних коштах.

Прийняття рішень є центральним питанням процесу управління. Тому управління підприємством вимагає ефективної підтримки прийняття раціональних рішень. Однією з передумов ефективного функціонування економіки підприємства є реалізація відібраних з множини можливих альтернатив управлінських рішень. Одержання множини альтернативних рішень в умовах трансформації економіки повинно базуватися на використанні методів управлінського обліку, які забезпечують можливість зменшення невизначеності і підвищення знань про функціонування сегмента ринку, що розглядається. Також відбувається підвищення знань про об'єкт за допомогою його дослідження на основі моделей, які безперервно адаптуються до ситуацій та умов середовища, що змінюються, а отже, постійно удосконалюються в процесі функціонування об'єкту.

Використання методів управлінського обліку для конструювання дослідження та цілеспрямованого вибору моделей, які дозволяють суттєво скоротити ступінь невизначеності, забезпечує необхідну підтримку прийняття рішень по управлінню підприємством відповідно до цілей, що задаються. Забезпечення такої підтримки передбачає надання особам, які приймають рішення, можливо більш повної, своєчасної та достовірної інформації про стан та функціонування підприємства у сегменті ринку, про можливі варіанти поведінки підприємств-конкурентів.

З переходом до ринкових відносин і розширенням господарської самостійності підприємств, нарізла необхідність в своєчасній і достатньо повній інформації, аналізуючи яку можна приймати ефективні управлінські рішення згідно з ситуаціями, що можуть скластися в процесі господарської діяльності. Це підсилює увагу до методологічного забезпечення бухгалтерського обліку. На жаль, як зазначає Г. Г. Кірейцев: «Однією з особливостей практичного розвитку системи бухгалтерського обліку, що спостерігалася протягом другої половини минулого століття в Україні була послаблена увага до методології... Недостатньою була також орієнтація обліку до вимог менеджменту» [9, с.2].

На сучасному етапі розвитку ринкових відносин однією з нагальних потреб апарату управління стає чітке визначення методів управлінського обліку. Від вірного вибору методів на мікрорівні, із врахуванням галузевих особливостей залежить, в кінцевому рахунку формування багатьох економічних показників, до числа яких відносяться показники собівартості, прибутку, рентабельності виробництва.

Перш за все звернемо увагу на визначення методу управлінського обліку, що дають вчені. Слід зауважити, що не існує єдиного погляду на це питання.

Так, О. Бородкін пише: «Сукупність різних прийомів і способів, за допомогою яких відображаються об'єкти будь-якої управлінської ланки (цех, виробництво, ділянка, відділ, служба), називаються методом внутрішньогосподарського обліку» [3, с.52]. Ф. Ф. Бутинець вважає, що методи, які використовуються в управлінському обліку доволі різні – елементи методу фінансового обліку, індексний метод, прийоми економічного аналізу, математичні методи, використання обчислювальної техніки, але взагалі, методом управлінського обліку є системний оперативний аналіз [4, с.19]. М. С. Пушкар поділяє методи управлінського обліку на 3 групи: загальнометодичні методи (спостереження, порівняння, аналіз, синтез); загальнонаукові методи бухгалтерського обліку; специфічні методи управлінського обліку [11].

Під методом управлінського обліку Т. П. Карпова розуміє сукупність різноманітних прийомів, способів, за допомогою яких відображаються об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства. Це документація, інвентаризація, оцінка, групування і узагальнення, контрольні рахунки, нормування, планування і лімітування, контроль і аналіз [7].

Група вчених [10, с.47] класифікує існуючі методи обліку за різними ознаками:

- за об'єктами обліку (облік за видами витрат, за центрами відповідальності, диференційований за базами розподілу затрат);
- за повнотою включення витрат в собівартість (облік за повною та неповною собівартістю);
- за інтерпретацією поняття витрат (облік за фактичною, нормативною, плановою собівартістю);
- за характером даних (дані про минуле, сучасне, майбутнє та дані для контролю, оперативного управління, планування).

На нашу думку, найбільшої уваги заслуговує підхід, згідно якого методом управлінського обліку є сукупність традиційних методів планування і контролю, обліку, аналізу, нормування, прийняття управлінських рішень, що сприяють дослідженню поведінки витрат і доходів з метою управління ними.

Отже, характерною особливістю методів управлінського обліку є не констатація об'єму витрат, а дослідження зміни їх величини в залежності від конкретної ситуації. При цьому слід наголосити, що загальний масив методів управлінського обліку не заперечує існування функцій менеджменту як таких, а лише за допомогою інформаційного забезпечення створює умови для ефективного виконання ними свого призначення.

Методи управлінського обліку вийшли за межі методів виробничого обліку завдяки інтеграції елементів методів, за допомогою яких реалізуються функції управління, маючи за мету в процесі прийняття управлінського рішення отримувати оптимальний результат не лише на протязі поточного періоду, але і на перспективу.

Слід зазначити, що методика управлінського обліку знаходиться у прямій залежності від організаційної структури господарської одиниці та технології виробництва. Тому, кожне підприємство застосовує різноманітні методи в залежності від своїх організаційних характеристик. На сьогоднішній час тематика методології управлінського обліку у галузевому розрізі, на жаль, у вітчизняній літературі не розглядається або ж розглядається частково.

Оптимізація прибутку залежить, перш за все, від швидкості освоєння нових технологій виробництва і добре налагодженої маркетингової діяльності. Вже в цих двох складових підприємства сільського господарства ставляться в нерівні умови у порівнянні з підприємствами інших галузей. В рослинництві, зокрема, при організації та виборі методів управлінського обліку необхідно враховувати сезонність виробництва (продукція надходить лише один раз на рік), територіальне розгалуження, необхідність ведення обліку не тільки за центрами відповідальності, але і за виробництвом конкретних видів культур. Процес виробництва пов'язаний із живими організмами, а отже, мають значний вплив на кінцеві результати кліматичні умови та обмеженість в автоматизації виробничих процесів. В зв'язку з цим виникає необхідність у визначенні таких елементів методів управлінського обліку, які дають змогу максимально наблизити кінцевий результат до бажаної величини.

Управлінський облік в рослинницькій галузі повинен ґрунтуватися на методах, що тісно пов'язані із специфічними галузевими особливостями. При цьому акцент переноситься на управлінський облік витрат, поєднаний з такими аспектами, як оцінка діяльності підрозділів та оцінка рентабельності вирощування культур.

Визначимо сукупність методів, які можна рекомендувати до застосування в умовах рослинницької галузі (рис.1).



Рис. 1. Основні елементи методу управлінського обліку

Визначені елементи методу управлінського обліку для рослинницької галузі при повному їх використанні дадуть змогу одержувати певний спектр альтернативних варіантів вирішення проблеми, що виникає в процесі господарської діяльності підприємства і пов'язані із управлінням співвідношення «витрати-випуск».

Для кожної із складових частин системи управлінського обліку існує своя методика аналізу одержаної інформації на предмет її використання в управлінні. Враховуючи те, що інформацію в управлінському обліку можна представити у вигляді різноманітних варіантів співвідношення «витрати-випуск», то результати одержані від використання методів управлінського обліку, як правило, містять у собі рекомендації по визначенню оптимального для даного підприємства рішення.

Можна виділити, перш за все, методики з корегування асортименту вирощуваних культур, раціонального завантаження наявних виробничих потужностей, а також методики, що дозволяють виробити рекомендації за видами витрат, обсягами виробництва продукції та збуту, за показниками ефективності праці і використання потужностей, з оцінки втрат і т.п.

Як зазначає Г. Ю. Кас'янова: «Управлінський облік базується саме на методологіях, тісно пов'язаних із функціональними процесами на підприємстві, більш того, акцент переноситься на управлінський облік затрат, пов'язаний, наприклад, з такими аспектами, як оцінка діяльності підрозділів та оцінка рентабельності продуктів і виробництв» [8, с.5].

Отже, за допомогою співвідношення «витрати-випуск» отримуємо можливість, завдяки постійному зіставленню витрат і результатів, орієнтувати підприємство на кінцевий результат; підвищити аналітичність системи обліку через виділення великої кількості аналітичних позицій; попередньо визначати прибутковість кожного виду продукції, що дозволить виділяти найбільш рентабельні з них, визначати стратегічні напрямки діяльності підприємства.

Методологія управлінського обліку повинна відповідати концепції управлінського обліку. Методи управлінського обліку знаходяться в прямій залежності від рівня автоматизації управління. На практиці на сільськогосподарських підприємствах переважно застосовують неточні, приблизні елементи методів управлінського обліку. Це методи прості і не потребують складних розрахунків.

Обробка економічної інформації за допомогою автоматизованих інформаційних технологій використовуються в недостатньому обсязі, теоретичні розробки підготовлені ще слабо, на практиці застосовуються дуже рідко. Аналізуючи рівень розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві, слід зазначити, що перш ніж запроваджувати автоматизовані інформаційні технології, необхідно привести до належного порядку організацію обліку, діловодство та модифікувати методологію обліку. Відмова від командно-адміністративного управління сільськогосподарським виробництвом та інтеграція вітчизняної і зарубіжних систем обліку повинні сприяти зміні мислення облікових працівників щодо питань організації обліку та використання його даних в процесі прийняття управлінських рішень. Необхідно застосовувати нестандартний підхід до традиційних форм і методів обліку.

Незважаючи на велику кількість методів управлінського обліку, питання прийняття ефективного рішення при управлінні підприємством є надзвичайно актуальним. Труднощі вирішення цієї проблеми на сучасному етапі зумовлені характерними для ринкової економіки невизначеностями, причинами яких є конфліктність конкурентних відносин, недостатня повнота і низька достовірність знань у осіб, що приймають рішення про кінцеві цілі та умови функціонування на ринку інших суб'єктів економічної діяльності, а також суб'єктивізм згаданих осіб під час формулювання перспектив, стратегії розвитку та управління підприємством. Тому в процесі застосування елементів методу управлінського обліку важливого значення набуває доповнення вартісних показників інформацією нефінансового характеру. Це, наприклад, ККД техніки, число нових каналів реалізації, рівень задоволення клієнтів, якість продукції, моральний стан працівників, рівень кваліфікації і т.д. Фінансові показники корисні для підсумкових вимірів, але, в основному, сфокусовані на короткострокових результатах [6, с.422]. Вони не можуть дати точного уявлення про очікувані результати на базі даних про поточні дії. Тому управлінням, в процесі розробки системи внутрішньої звітності, необхідно знайти нішу нефінансовим показникам, щоб забезпечити більш точний вимір результатів діяльності суб'єкта господарювання. При цьому слід зазначити, що попередньо неможливо визначити постійні складові нефінансового блоку інформації, які можуть використовуватись управлінським обліком. Це значною мірою залежить від специфіки конкретного аналітичного завдання, яке вирішується бухгалтером-аналітиком.

Останнім часом великого значення набуває орієнтація управлінського обліку на управління якістю продукції. Це є наслідком використання нефінансової інформації. Як зазначає К. Друрі: «Часто важко оцінити у вартісному виразі всі елементи рішення. Факти, які представлені за допомогою вартісного вимірника, умовно можна класифікувати як якісні фактори. Дуже важливо, щоб якісні показники враховувались керівництвом в процесі прийняття рішень, інакше існує ризик прийняття невправного рішення» [6, с.312].

Необхідно розширити інформаційну систему управлінського обліку реєстрацією таких фактів, як терміни поставки готової продукції на ринок (клієнтам), рівень задоволення потреб споживачів та ін. Вагомого значення повинен набути лабораторний аналіз за якістю продукції. Всі ці чинники дадуть змогу досягти високих показників якості продукції в процесі виробництва і будуть виступати мотивуючим фактором в подальшому покращенні якісних показників.

Безсумнівним є те, що трудові ресурси мають не абиякий вплив на рівень витрат. Традиційний бухгалтерський облік не пристосований до фіксації та оцінки стану трудових ресурсів. Лише врахування людських факторів (рівень підготовки працівників, їх кваліфікація, моральний стан, поведінка) на рівні з матеріальними активами, може призвести до позитивної оцінки роботи як керівника, так і підприємства в цілому. Доцільним є на мікрорівні застосування елементів так званого креативного (творчого) обліку, який дає змогу, при наявному спектрі альтернативних рішень, сприяти гнучкості управлінської діяльності.

Як уже зазначалося раніше, між вітчизняними фахівцями в економічній галузі точиться дискусія про місце управлінського обліку в сфері знань, а то і про доцільність його існування взагалі. Але було б хибно сприймати методи управлінського обліку, як щось нове для вітчизняної економіки. Багато елементів управлінського обліку використовувалось бухгалтерією ще при директивній економіці: облік за видами витрат, за центрами відповідальності та центрами витрат, за об'єктами калькулювання, нормативний облік, системи аналізу, планування, контролю. Плани економічного та соціального розвитку, що використовувались

сільськогосподарськими підприємствами для планування основних показників діяльності на наступний рік, багато в чому у своєму функціональному призначенні нагадують бюджети, що розробляються бухгалтерами-аналітиками.

Отже, проблема опрацювання нових підходів до калькулювання собівартості продукції, обчислення показників діяльності підприємства є проблемою управлінського обліку, що має пряме відношення до податкового законодавства, а отже, і до питань його взаємодії з методологією бухгалтерського обліку.

Однією з нагальних проблем, якій приділяється велика увага – є удосконалення управління сільськогосподарським виробництвом. Це стає можливим лише завдяки удосконаленню методів і технічних засобів обробки економічної інформації. Для вирішення цієї проблеми необхідно застосовувати такі методи, а також таку послідовність технологічного процесу, які б дали змогу забезпечити апарат управління достатньою і достовірною інформацією, яка в свою чергу дозволить приймати своєчасно ефективні управлінські рішення.

Висновки. Оскільки управлінський облік приймає безпосередню участь в процесі прийняття управлінських рішень, його не можна розглядати окремо від системи управління. В процесі розвитку ринкової економіки стає актуальним питання організації системи управлінського обліку на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах. При цьому він повинен якнайкраще відповідати запитам управління виробництвом шляхом забезпечення останнього цінною (оперативною, аналітичною, гнучкою) інформацією.

Створення системи управлінського обліку та розвиток його методології дасть можливість виявити та мобілізувати ресурси для виробництва продукції та знизити її собівартість. Це сприятиме розширенню об'ємів виробництва та підвищенню рентабельності продукції.

Методологія управлінського обліку повинна відповідати його концепції. Методи управлінського обліку дають змогу одержувати певний спектр альтернативних варіантів управлінських рішень проблем, що виникають в ході господарської діяльності підприємства і які пов'язані з управлінням співвідношення «витрати-випуск». Слід відмітити пасивність вітчизняних науковців в розробці методологічних основ управлінського обліку.

Спільною рисою, що об'єднує методи і прийоми обліково-аналітичного забезпечення виробничого менеджменту є управління витратами, а не формальний виробничий облік. Інформація, що надходить в процесі обліково-аналітичного забезпечення призначена для пошуку оптимальних варіантів рішень на рівні підприємства. Пріоритетним завданням при цьому є контроль за рівнем прибутку, а витрати виробництва розглядаються у зв'язку з обмеженням ресурсів та їх впливом на розмір прибутку і рентабельність виробництва.

Література

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
3. Бородкін О. С. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / О. С. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45-53.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. [для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець, Л.В.Чижевська, Н.В.Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – С. 200-448.
5. Голов С.Ф. Проблемы бухгалтерського учета в Украине / С.Ф. Голов // Бухгалтерський учет и аудит. – 1995. – № 4. – С. 15-17.
6. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С. А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
7. Карпова Т.П. Основы управленческого учета : учебн. пособ. / Т.П. Карпова. – М.: ИНФРА, 1997. – 392с.
8. Касьянова Г.Ю. Управленческий учет по формуле «три в одном» / Г. Ю. Касьянова, С.Н. Калесников. – М.: Статус-КВО, 1999. – 328 с.
9. Кірейцев Г. Г. Методологічні аспекти розвитку бухгалтерського обліку / Г. Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 8. – С. 2-7.
10. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Данилочкина и др. ; под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
11. Пушкар М. С. Бухгалтерский учет в системе управления / М. С. Пушкар. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 176 с.
12. Управленческий учет : учебн. пособ. / под редакцией А.Д. Шеремета. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. – 512с.
13. Чумаченко Н. Г. Роль бухгалтерского учета в управлении себестоимостью продукции / Н. Г. Чумаченко // Бухгалтерский учет. – 1982. – № 5. – С. 3-9.

References

1. Zakon Ukrainy «Pro bukhgalters'kyi oblik i finansovu zvitnist' v Ukraini» vid 16.07.1999 r. # 996-XIV [Elektronnyj resurs] - Rezhy'm dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

2. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 16 «Vytraty» : nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999, № 318 // [Elektronnyj resurs]. - Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
3. Borodkin O. S. Vnutrishn'ohospodars'kyy (upravlins'kyy) oblik: kontsepsiya i orhanizatsiya / O. S. Borodkin // Bukhhalters'kyy oblik i audyt. - 2001. - № 2. - P. 45-53.
4. Butynets' F.F. Bukhhalters'kyy upravlins'kyy oblik : Navch. posib. dlya studentiv spetsial'nosti 7.050106 "Oblik i audyt" / F.F. Butynets', L.V. Chyzhevs'ka, N.V. Herasymchuk. - Zhytomir: ZhITI. - P. 200-448.
5. Holov S. F. Problemy bukhhalters'koho ucheta v Ukraini / S. F. Holov // Bukhhalters'kyy uchyt y audyt. - 1995. - № 4. - P. 15-17.
6. Drury K. V. Vvedenye v upravlencheskyy y proyzvodstvennyy uchyt ; Per. s anhl. / Pod red. S.A. Tabalynoy. - M.: Audyt, YuNYTY, 1997. - 560 p.
7. Karpova T. P. Osnovy upravlencheskoho ucheta : Uchebn. Posob. - M.: YNFRA, 1997. - 392 s.
8. Kas'yanova H. Yu. Upravlencheskyy uchyt po formule "try v odnom" / H.Yu. Kas'yanova, S.N. Kalesnykov. - M.: Status-KVO, 1999. - 328 p.
9. Kireytssev H. H. Metodolohichni aspekty rozvytku bukhhalters'koho obliku / H. H. Kireytssev // Bukhhalteriya v sil'skomu hospodarstvi. - 2000. - № 8. - P. 2-7.
10. Kontrolynh kak ynsument upravleniya predpriyatiem / E. A. Danylochkyna y dr. ; Pod red. N. H. Danylochkynoy. - M.: Audyt, YuNYTY, 1998. - 279 p.
11. Pushkar' M. S. Bukhhalterskyy uchyt v systeme upravleniya / M.S. Pushkar'. - M.: Fynansy y statystyka, 1991. - 176 p.
12. Upravlencheskyy uchyt : Uchebn. posob. / Pod redaktsiyei A. D. Sheremeta. - M.: FBK-PRESS, 1999. - 512 p.
13. Chumachenko N. H. Rol bukhhalterskoho ucheta v upravleniyi sebestoyomos-t'yu produktsiy / N. H. Chumachenko // Bukhhalterskyy uchyt. - 1982. - № 5. - P. 3-9.

Надіслана/Written: 25.07.14р.

Надійшла/Received: 25.07.14р.

Рецензент д. е. н., професор Хрущ Н.А.

УДК 657.2 (657.6)

О. О. РАДЕЦЬКА

Хмельницький національний університет

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАЛОГО БІЗНЕСУ

В статті розглянуто сутність та особливості організації ведення бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу, охарактеризовано особливості діяльності суб'єктів малого підприємництва, які впливають на побудову обліку.

Досліджено ефективну та раціональну організацію бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу. Розглянуто структурні підрозділи, в яких ведеться бухгалтерський облік, здійснюється аудит діяльності підприємства малого бізнесу, а також складається звітність. Визначено специфічні особливості бухгалтерського обліку в суб'єктах малого підприємництва.

Ключові слова: аудит, бухгалтерський облік, малий бізнес, суб'єкти малого підприємництва, спрощена система обліку, спрощений план рахунків.

O. O. RADETZKA

Khmelnytsky National University

FEATURES OF ACCOUNT AND AUDIT ARE ON ENTERPRISES OF SMALL BUSINESS

Abstract: In the article essence and features of organization of conduct of record-keeping are considered on the enterprises of small business, the features of activity of small business entities that influence on the construction of account are described. Effective and rational organization of record-keeping is investigational on the enterprises of small business. Structural subdivisions a record-keeping is conducted in that are considered, the audit of activity of enterprise of small businesses comes true, and also there is accounting.

The specific features of record-keeping are certain for small business entities, to that it is possible to take the simplified form of account that can be used after two kinds, : to the outage and with the use of registers of account of property of small enterprise; the use of the simplified Card of accounts of small enterprise is envisaged. Investigational, that for providing of registration process an enterprise chooses a structure, forms and technical equipments that is formed under act of innovative technologies and processes independently.

Keywords: audit, record-keeping, small business, small business entities, simplified system of account, simplified card of accounts.

Вступ. Стратегічною задачею реформаційної економічної політики України є формування конкурентоздатної економіки з розвинутим приватним сектором. Важливою умовою радикальних ринкових перебудов і реалізації стратегії економічного зростання є становлення та розвиток малого бізнесу.

Малий бізнес – це істотна складова ринкового господарства, невід'ємний елемент конкурентного механізму. Мале підприємництво дає ринковій економіці гнучкість, мобілізує фінансові та виробничі ресурси населення, несе в собі могутній антимонопольний потенціал, слугує серйозним фактором структурної перебудови та забезпечення проривів науково-технічного прогресу, вирішує проблему зайнятості та інші соціальні проблеми ринкового господарства.

У сучасних умовах діяльності підприємств на облік покладено завдання – покращити інформаційне забезпечення управління. Це зумовлює потребу перегляду низки теоретичних та практичних положень бухгалтерського обліку, методики формування та обробки облікової інформації в підприємствах малого бізнесу. Для того, щоб ефективно вирішити ці питання у контексті реформування обліку в Україні, в першу чергу, необхідно встановити засади та пріоритети побудови бухгалтерського обліку на малих підприємствах, врахувати їх при формуванні пропозицій щодо його методики та організації.

Дослідженню теоретичних аспектів сутності малого бізнесу, організації обліку та аудиту на малих підприємствах присвячені праці вітчизняних вчених, а саме: Андрущенко Г., Бойченко Н. В., Канєвої Т. А., Побережної Г., Шиловой Т. С. та ін. Проте, вітчизняний бухгалтерський облік на підприємствах малого бізнесу не є ідеальним і вимагає реформування, що зумовлює актуальність питання та вказує на необхідність подальших досліджень.

Основна частина. За умов розвитку ринкової економіки України відбулися зміни в завданнях бухгалтерського обліку, що сприяють забезпеченню інформаційних потреб власників й інвесторів. Основні питання бухгалтерського обліку, його організації, формування показників звітності залишаються надзвичайно актуальними для підприємств малого бізнесу.

Організація ефективної системи бухгалтерського обліку сприяє зміцненню позицій підприємства малого бізнесу та забезпечує їх стабільність. Особливу увагу заслуговує вибір форми бухгалтерського обліку, оскільки саме цей вибір дає змогу спростити або збільшити обсяг роботи суб'єкта малого підприємництва. При цьому, з метою отримання єдиної облікової системи, відповідної до сучасного стану малих підприємств доцільно використовувати наступний алгоритм: визначення особливостей системи оподаткування малих підприємств та особливостей управлінського обліку залежно від їх розміру; розробка правил організації бухгалтерського обліку як єдиної інформаційної системи для цілей оподаткування та управління малим підприємством [1, с. 10].

Традиційно до складу облікової системи відносять облікову політику, форму бухгалтерського обліку та спосіб обробки облікової інформації. Основне призначення облікової політики, яку обирає підприємство – максимально адекватно відобразити його діяльність, сформувати повну, об'єктивну та достовірну інформацію про результати фінансово-господарської роботи з метою ефективного управління.

Організація обліку на підприємствах малого бізнесу має відповідати всім вимогам обліку, тобто забезпечувати інформаційну, контрольну та аналітичну функції. Облікова політика на малих підприємствах повинна бути затверджена спеціальним наказом про облікову політику [3, с. 133].

Відповідальність за зміст облікової політики несе керівник підприємства, а головний бухгалтер здійснює її формування.

Підприємства малого бізнесу самостійно здійснюють заходи щодо організації бухгалтерського обліку, що фіксуються в наказі. У наказі про організацію бухгалтерського обліку підприємство зазначає такі моменти:

- вибір спрощеної форми ведення бухгалтерського обліку;
- встановлення правил документообігу та технології обробки облікової інформації;
- використання спрощеного плану рахунків бухгалтерського обліку (передбачає тільки синтетичні рахунки, кількість яких становить 25, 9 клас рахунків не включається);
- встановлення системи та форми внутрішньогосподарського обліку, звітності та контролю господарських операцій;
- встановлення порядку проведення інвентаризації активів і зобов'язань з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства.

Відповідно до наказу про облікову політику на підприємстві ведеться бухгалтерський і статистичний облік й звітність в порядку, що встановлюється чинним законодавством. На малих підприємствах бухгалтерський облік складається з первинного обліку (документування господарських операцій), поточного обліку (хронологічні та систематичні відображення господарських операцій на підставі первинних документів у регістрах бухгалтерського обліку) та узагальнюючого обліку (підготовка фінансової звітності, контрольних та аналітичних таблиць) [4, с. 124].

Необхідність вибору спрощеної форми бухгалтерського обліку зумовлена потребами виробництва та управління малого підприємства. Спрощена форма бухгалтерського обліку застосовується підприємствами малого бізнесу при обліку основних засобів, виробничих запасів.

Як зазначено вище, особливістю організації обліку у суб'єктів малого підприємництва є те, що вони зазвичай використовують просту або спрощену форми обліку, про що обов'язково повинно бути зазначено в наказі про облікову політику. Окрім цього для підприємств малого бізнесу передбачено використання спрощеного Плану рахунків малого підприємництва, який затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.04.01 № 186.

Спрощений план рахунків простіший у використанні, ніж звичайний План рахунків. Застосовувати його, як сказано в наказі № 186, не обов'язково, але при його застосуванні значно спроститься заповнення фінансової звітності («Балансу», форми № 1, і «Звіту про фінансові результати», форми № 2). У спрощеному Плані рахунків, на відміну від загальноприйнятого Плану, немає чіткого поділу рахунків на класи.

Рационально організована система обліку на малих підприємствах забезпечить їх ефективну діяльність на основі удосконалення основних облікових підсистем таких, як фінансовий та управлінський облік.

Для забезпечення облікового процесу підприємство самостійно вибирає структуру, форми та технічні засоби, які формуються під впливом інноваційних технологій та процесів [4, с. 127].

Аналіз нормативних документів, які регламентують процес формування облікової політики, свідчить, що кількість її складових в сучасних умовах розширено, а це, в свою чергу, посилює роль й ускладнює порядок вибору методів облікової політики. У зв'язку з цим, вченим Бойченко Н. В. було розроблено методичні рекомендації щодо формування облікової політики суб'єктів малого підприємництва, які базуються на визначенні факторів, що впливають на об'єкти бухгалтерського обліку, а також розмір фінансового результату від господарської діяльності.

На етапі формування облікової політики підприємства малого бізнесу виникає потреба у вирішенні ряду питань за відношенням до кожного елементу такої політики: розкриття сутності усіх варіантів облікової політики; визначення її складу; вплив кожного варіанту на стан господарського засобу, окремих показників діяльності, загальні результати господарської діяльності.

В умовах ринку взаємовідносини між партнерами повинні ґрунтуватися на надійній та повній інформації про діяльність суб'єктів господарювання. Розв'язання цієї проблеми неможливе без створення системи незалежного фінансового контролю – аудиту. Важливим критерієм, який слід брати до уваги, є співвідношення витрат на аудит – інформаційні вигоди від наслідків його проведення. Також треба підкреслити, що проведення обов'язкового аудиту необхідно тільки за умов: інвестування й кредитування, ліквідації підприємства та оприлюднення звітності [2, с. 110].

З 01.05.2011 р. в Україні в якості національних стандартів аудиту використовуються Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) 1005 «Особливості аудиту малих підприємств» розкриває основні характеристики малих підприємств і визначає ступінь їх впливу на застосування Міжнародних стандартів аудиту. Згідно ПМПА 1005, суб'єктом малого бізнесу є будь-який суб'єкт, право власності та управління яким сконцентровано в межах вузького кола осіб (часто однієї особи) і до якого можуть бути застосовані одна чи декілька характеристик: обмежена кількість джерел доходу; спрощена система ведення бухгалтерського обліку; обмежені засоби внутрішнього контролю поряд з наявністю у керівництва суб'єкта можливості діяти без таких засобів контролю.

В ході проведення аудиту аудитор керується Міжнародними стандартами аудиту. Проте ряд Міжнародних стандартів використовується з урахуванням особливостей підприємств малого бізнесу.

Для досягнення мети аудиту малих підприємств, а саме, оцінки правильності організації обліку на них, підтвердження законності господарських операцій, насамперед, необхідно визначити напрямок перевірки, поглибленого контролю й отримати попереднє уявлення про стан економічного суб'єкту. Варто також уточнити й перевірити наявність на підприємстві необхідної нормативної бази, стан аналітичного обліку та технологію обробки первинних документів; перевірити організацію внутрішнього контролю відображення всіх господарських операцій тощо.

Основними напрямками аудиту процесу виробництва суб'єктів малого підприємництва є: правильність оцінки матеріальних цінностей, включених у собівартість продукції; правильність встановлення норм витрат сировини та матеріалів відповідно до рівня технічного стану й технології виробництва продукції; правильність оцінки та списання поворотних відходів; обґрунтованість включення в собівартість продукції витрат на оплату послуг товарних бірж, включаючи брокерські послуги й ін.

Особливо уважно слід перевіряти ведення податкового обліку валових витрат. Датою збільшення валових витрат виробництва вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: дата списання коштів з банківських рахунків платника податку на оплату товарів, а у разі їх придбання за готівку – день видачі її з каси платника податку; дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт – дата фактичного отримання платником податку результатів робіт [5, с. 180-182].

Під час проведення аудиту визначення амортизаційних відрахувань необхідно перевірити: правильність розподілу основних фондів на групи; правильність визначення балансової вартості груп основних фондів; порядок розрахунку амортизаційних відрахувань; своєчасне та повне відображення у податковому й бухгалтерському обліку амортизаційних відрахувань.

Висновки. Проведене дослідження розвитку підприємств малого бізнесу дає підставу стверджувати, що процес становлення відбувається нерівномірно – темпи його прискорюються й уповільнюються відповідно до змін зовнішнього середовища. Типовою рисою малого бізнесу України є його слабка життєздатність і нестійкість. Тому, для підвищення його активності необхідно створити дієвий механізм підтримки його суб'єктів як на державному, так і на регіональному рівнях, а саме: необхідно удосконалити роботу над проектами законодавчих актів в цій сфері; проводити поетапне введення Податкового кодексу; організувати систему навчання підприємців на місцях.

Для малих підприємств України необхідне обов'язкове проведення аудиту у разі оприлюднення фінансової звітності (публікації у періодичних виданнях або розповсюдження у вигляді окремих друкованих видань), кредитування малих підприємств, їх ліквідації. В сучасних умовах малий бізнес є єдиним сектором економіки країни, кількість підприємств якого стабільно зростає щороку. На жаль, цей сектор має свої проблеми. Однією з них є неефективна діяльність самих малих підприємств, стабільно зростаюча кількість яких зовсім не забезпечує зростаючого обсягу виробництва та прибутковості малого бізнесу.

Надійним та ефективним інструментом для подолання такої ситуації є створення диференційного підходу до підтримки малих підприємств, який повинен знайти відображення у всіх законодавчих актах України, у тому числі в законах з оподаткування, податковому кодексі, буде сприяти не тільки збільшенню кількості малих підприємств, а буде зацікавлений та спрямований, в першу чергу, на збільшення їхньої ефективності. Не менш важливим заходами є удосконалення організації та методики проведення аудиту діяльності суб'єктів малого підприємництва з метою покращення їх функціонування та досягнення високих результатів.

Література

1. Андрущенко Г. Актуальні питання формування облікової політики малих підприємств / Г. Андрущенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №11. – С. 10-18.
2. Бойченко Н. В. Теоретичні аспекти розвитку малого підприємництва в Україні / Н. В. Бойченко // Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічне обґрунтування у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі : зб. наук. пр. – Харків : ХДУХТ, 2002. – С. 107-111.
3. Бойченко Н. В. Особенности формирования и изменения учетной политики предприятия / Н. В. Бойченко, Т. А. Наумова // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. пр. – Вип. 129. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2002. – С. 131-135.
4. Бойченко Н. В. Особливості розвитку та побудови облікової політики підприємств малого бізнесу в Україні / Н. В. Бойченко // Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічне обґрунтування у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі : зб. наук. пр. – Харків : ХДУХТ, 2004. – Т. 1. – С. 123-129.
5. Канєва Т. А. Ефективність діяльності підприємств малого бізнесу як передумова формування диференційних програм їхньої підтримки / Т. А. Канєва // Бар'єри та можливості розвитку малого та середнього бізнесу в Україні : матеріали Першої всеукраїнської міждисциплінарної конференції (м. Київ, 14-15 лютого 2005 р.). – Київ, 2005. – С. 178-184.
6. Побережна Г. Удосконалення управління діяльності малих та середніх підприємств / Г. Побережна // Економіка АПК. – 2005. – №3. – С. 79-86.
7. Шилова Т. С. Особливості організації обліку на підприємствах малого бізнесу / Т. С. Шилова, Т. К. Балюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №11. – С. 14-17.

References

1. Andriushchenko Gh. Aktualni pyannja formuvannya oblikovoji polityky malykh pidpryemstv / Gh. Andriushchenko // Bukhghalterskyj oblik i audyt. – 2008. – №11. – S. 10-18.
2. Bojchenko N. V. Teoretychni aspekty rozvytku malogho pidpryemnyctva v Ukraini / N. V. Bojchenko // Proghresywni resursozberighajuchi tekhnologhiji ta jikh ekonomichne obgruntuwnnja u pidpryemstvakh kharchuwnnja. Ekonomichni problemy torghivli : Zb. nauk. pr. – Kharkiv: KhDUKhT, 2002. – S. 107-111.
3. Bojchenko N. V. Osobennosti formirovannya y yzmenenija uchetoj polytyky predprjatija / N. V. Bojchenko, T. A. Naumova // Ekonomika: problemy teorii i praktyki : Zb. nauk. pr. – Vyp. 129. – Dnipropetrovsk: DNU, 2002. – S. 131-135.
4. Bojchenko N. V. Osoblyvosti rozvytku ta pobudovy oblikovoji polityky pidpryemstv malogho biznesu v Ukraini / N. V. Bojchenko // Proghresywni resursozberighajuchi tekhnologhiji ta jikh ekonomichne obgruntuwnnja u pidpryemstvakh kharchuwnnja. Ekonomichni problemy torghivli : Zb. nauk. pr. – Kharkiv : KhDUKhT, 2004. – T. 1. – S. 123-129.
5. Kanjeva T. A. Efektyvnistj dijalnosti pidpryemstv malogho biznesu jak peredumova formuvannya dyferencijnykh proghram jikhnoji pidtrymky / T. A. Kanjeva // Bar'jery ta mozhlyvosti rozvytku malogho ta serednjogho biznesu v Ukraini : materialy Pershoji vseukrajinskoji mizhdyscyplinamoji konferenciji (Kyjiv, 14-15 ljutogho 2005 r.). – Kyjiv, 2005. – S. 178-184.
6. Poberezhna Gh. Udoshkonalennja upravlinnja dijalnosti malykh ta serednikh pidpryemstv / Gh. Poberezhna // Ekonomika APK. – 2005. – №3. – S. 79-86.
7. Shylova T. S. Osoblyvosti orghanizaciji obliku na pidpryemstvakh malogho biznesu / T. S. Shylova, T. K. Baljuk // Bukhghalterskyj oblik i audyt. – 2009. – №11. – S. 14-17.

Надіслана/Written 5.08.2014 р.

Надійшла/Received 5.08.2014 р.

Рецензент д.е.н., проф., М. П. Войнаренко

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ФІНАНСУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Досліджено обліково-економічну сутність процесу фінансування діяльності організацій бюджетного сектору. Розглянуто характеристики та представлено технологію реалізації процесу фінансування між розпорядниками грошових коштів. Розкрито особливості процедур бухгалтерського обліку процесу фінансування бюджетних установ та їх пріоритетне значення у системі забезпечення ефективної діяльності організацій бюджетного сектору.

Ключові слова: процес фінансування, розпорядники коштів, бюджетні установи, кошторис, державний бюджет, місцевий бюджет, реєстраційні рахунки, особові рахунки

R. V. SKALYUK

Khmelnytsky national university

CONCEPTUAL BASIS OF ACCOUNTING PROCESS OF FINANCING BUDGETARY ORGANIZATIONS

Abstract: The aim of the research is an integrated approach to the study of accounting and economic nature, structure and characteristics of your procedures reflect the financing as an important component of governance and the efficient operation of public sector organizations.

Studied accounting and economic essence of funding for public sector organizations. We consider the characteristics and presents technology implementation process, funding to procuring funds. The features of accounting procedures the financing of budgetary organizations and their priority in the system to ensure the efficient operation of public sector organizations.

The process is the basis for funding support of budgetary institutions and the key factor that influences and determines the level of efficiency of public sector organizations. Accounting procedures the financing of budgetary institutions is an important technology management and control, rational realization which enforces financial discipline and contributes to the efficient operation of budgetary organizations.

Keywords: process of financing, managers of money, budgetary organizations, estimate, the state budget, local budget, registration accounts, personal accounts

Постановка проблеми. В умовах трансформації економічної системи України актуальності набуває проблема забезпечення ефективної діяльності бюджетних установ, успішне вирішення якої значною мірою визначається процесом фінансування діяльності бюджетних організацій. Адже, за сучасних умов успішне функціонування бюджетних установ має надзвичайно важливе значення, оскільки вони створюються державою для реалізації соціальних, культурних, освітніх, наукових і управлінських цілей щодо охорони здоров'я громадян, розвитку фізичної культури і спорту, задоволення духовних та інших нематеріальних потреб громадян, захисту прав, законних інтересів громадян і організацій, розв'язання суперечок і конфліктів, надання юридичної допомоги, а також з іншими цілями, спрямованими на досягнення суспільних благ. Тому, дослідження питання облікового відображення процесу фінансування бюджетних організацій, як одного із ключових напрямів забезпечення ефективної діяльності бюджетних установ відіграє пріоритетне значення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемам процедур бухгалтерського обліку та вибору раціональних методів бюджетного фінансування установ присвячена значна кількість наукових праць вітчизняних вчених і практиків, серед яких: П.Й. Атамас, І.Г. Благун, Л. Гуцайлюк, Р.Т. Джога, В.І. Лемішовський, М.Г. Михайлов, Г.Л. Норд, Н.Г. Пігуль, С.В. Свірко, Р.С. Сорока, В.І. Стоян, М.І. Телегунь, С.І. Юрій, Є.Ю. Шара та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. З урахуванням вагомості наукового доробку вчених та практиків питання облікового відображення процесу фінансування бюджетних організацій у системі забезпечення їх ефективної діяльності потребують додаткових досліджень у зазначеному напрямі з урахуванням сучасних тенденцій трансформації вітчизняної практики бюджетного обліку до міжнародних стандартів.

Формулювання цілей статті. Мета статті полягає у реалізації комплексного підходу до дослідження обліково-економічної сутності, структури та особливостей процедур облікового відображення процесу фінансування, як важливої складової системи управління та забезпечення ефективної діяльності організацій бюджетного сектору.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Враховуючи специфіку діяльності бюджетних установ, вони практично не мають власних доходів і свою діяльність провадять за рахунок коштів відповідних бюджетів. Відтак, основною формою фінансового забезпечення бюджетних організацій є бюджетне фінансування, тобто процес виділення коштів із бюджету (державного чи місцевого) в розпорядження керівників установ на здійснення видатків, передбачених кошторисом установи. Серед особливостей процесу бюджетного фінансування доцільно виділити наступні: 1) кошти на покриття витрат відпускаються тільки з одного бюджету за підпорядкованістю бюджетної установи. Проте, виняток становить процес фінансування загальнодержавних заходів, а саме: боротьба з епідеміями, ліквідація втрат від катастроф і стихійного лиха тощо; 2) бюджетні установи фінансуються на

основі встановлених науково та економічно обґрунтованих нормативів залежно від сфер діяльності [7].

Основою формалізації процесу фінансування бюджетних організацій є система бюджетного фінансування, яка передбачає наявність наступних базових елементів забезпечення її ефективного функціонування: 1) принципи бюджетного фінансування; 2) форми бюджетного фінансування; 3) методи бюджетного фінансування. Особливості структурної характеристики системи фінансування бюджетних установ представимо на рис. 1.

Вважаємо за доцільне розглянути більш детально особливості кожного із елементів системи фінансування бюджетних установ (рис. 1). Серед ключових принципів процесу фіксування бюджетних організацій виділяють наступні принципи: 1) плановості, який передбачає, що видатки державного бюджету визначаються законом про державний бюджет, видатки місцевих бюджетів – рішенням місцевих органів влади, бюджетних установ – кошторисом; 2) цільового використання коштів акцентує увагу на тому, що кошти плануються та перераховуються на строго визначені заходи відповідно до затверджених фінансових планів (кошторисів); 3) безповоротності та безвідплатності фінансування – виділення коштів без прямого їх відшкодування і сплати відсотків за їх користування; 4) ефективного та повного використання коштів – отримання максимального результату при мінімальних витратах грошових коштів при повному їх використанні; 5) фінансування у міру виконання планів передбачає виділення бюджетних асигнувань лише на конкретні фактичні витрати, а не під планові показники; 6) дотримання режиму економії забезпечує фактичне використання коштів через систему форм і методів мінімізації витрат, що впливає на розмір одержаного результату; 7) постійного контролю за використанням коштів здійснюється законодавчими та виконавчими органами влади, органами оперативного управління бюджетом, органами нефінансового профілю на усіх стадіях бюджетного процесу. Забезпечується контроль усіх господарських та фінансово-кредитних операцій у фінансуванні державних витрат.



Рис. 1. Структура системи фінансування бюджетних установ

Джерело: побудовано на підставі [8, с. 109]

Основними формами здійснення бюджетного фінансування є наступні: 1) кошторисне фінансування передбачає фінансування невиробничої сфери на основі планових документів: кошторису, плану асигнувань із загального фонду бюджету, лімітної довідки вищестоящої організації; 2) проектне фінансування передбачає здійснення бюджетних інвестицій в об'єкти економічного та соціального розвитку. Слід зауважити, що особливістю бюджетних інвестицій на сучасному етапі є їх нестабільність та державне втручання в інвестиційну діяльність, насамперед державних підприємств; 3) бюджетні кредити – фінансова підтримка підприємств, де частка державної власності перевищує 50%. Бюджетні позики надає Міністерство фінансів України на договірних засадах під затверджені проекти використання коштів; 4) бюджетні трансферти здійснюються у разі незабезпеченості необхідних витрат відповідними джерелами надходжень або недостатності цих джерел на регіональному рівні використовуються дотації та субвенції. Субвенції та дотації як безповоротні платежі виділяються з бюджету як бюджетним установам так і іншим підприємствам. Метою їх надання є вирівнювання розвитку регіонів чи галузей [8, с. 109-110].

В сучасних умовах основним методом здійснення фінансування бюджетних організацій є використання

єдиного казначейського рахунку, який використовується для фінансування заходів з державного та місцевих бюджетів. Сутність методу єдиного казначейського рахунку полягає у перерахуванні через рахунки органів Державного казначейства України (ДКУ) бюджетних призначень безпосередньо суб'єктам діяльності. У даному контексті, доцільно зазначити, що в Україні до 2002 року на рівні місцевих бюджетів використовувався інший метод фінансування – перерахування бюджетних призначень з поточних рахунків місцевих бюджетів на рахунки головних розпорядників коштів, на зміну якому який прийшов метод єдиного казначейського рахунку.

Процес фінансування бюджетних установ повністю обслуговуються органами Державного казначейства України (окрім розрахунків в іноземній валюті). Так, в органах ДКУ бюджетні організації можуть відкривати рахунки (бюджетні та небюджетні). Бюджетні рахунки відкриваються щорічно на початок нового бюджетного періоду відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України» на відповідний період. Спеціальні реєстраційні рахунки бюджетних установ, на яких зберігаються залишки коштів для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їх цільового призначення, відкривають у наступному бюджетному періоді з перенесенням невитрачених у попередньому періоді залишків коштів, які були одержані на виконання відповідних завдань.

Зазначимо, що фактично бюджетні установи не мають наприкінці фінансового року нерозподіленого прибутку, оскільки усі невикористані асигнування списуються органами ДКУ в дохід бюджету. Однак, перевищення доходів спеціального фонду кошторису над видатками вводиться в обіг на початок наступного року за спеціальною довідкою змін до кошторису.

У сучасний період бухгалтерський облік виконання державного та місцевих бюджетів ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування лише за окремими операціями, а саме: операціями обліку державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів тощо. Тоді як, операції з доходами, видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів (метод нарахування), а операції з фінансування бюджету – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу (касовий метод).

Фінансування бюджетних установ здійснюється виключно на підставі затвердженого в установленому порядку кошторису. Кошторис доходів і видатків – це основний документ, який визначає загальний обсяг, цільове надходження, використання коштів бюджетних установ [9, с. 37]. Кошторис надає повноваження бюджетним установам у сфері отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і напрямки використання коштів для виконання функцій та досягнення цілей, визначених на звітний рік відповідно до бюджетних призначень.

Особливості технології реалізації процесу фінансування діяльності бюджетних установ представлені нами на рис. 2.

Фінансування бюджетних установ здійснюється через мережу органів ДКУ. Казначейство здійснює платежі за видатками державного бюджету через систему своїх органів шляхом безготівкового перерахування коштів через Єдиний казначейський рахунок (ЄКР). ЄКР – це система бюджетних рахунків органів державного казначейства, які відкриті в органах казначейства за відповідними балансовими рахунками, на які зараховуються податки, збори, інші обов'язкові платежі державного та місцевих бюджетів та надходження з інших джерел, і з яких органами Державного казначейства здійснюються платежі безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, які виконали роботи або надали послуги розпорядникам бюджетних коштів [2, с. 84].

Головне управління Державного казначейства перераховує бюджетні кошти з ЄКР на поточні рахунки головного розпорядника коштів на підставі поданих ними розподілів бюджетних коштів, який складається головним розпорядником коштів за встановленою формою. Головним розпорядникам коштів в уповноважених установах банків відкривають поточні рахунки: 1) на видатки установи; 2) для переказу коштів підвідомчим установам. Перерахування бюджетних коштів на поточні рахунки здійснюється на підставі платіжних доручень типової форми [3, с. 46].

Відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ отримання сум асигнувань із загального чи спеціального фонду розпорядника коштів відображається наступними бухгалтерськими проведеннями (згідно діючого Плану рахунків):

Дебет 31 «Рахунки в банках» (за відповідним субрахунком)

Кредит 70 «Доходи загального фонду», 71 «Доходи спеціального фонду».

Аналогічний порядок фінансування діє для бюджетних організацій, які фінансуються за рахунок коштів місцевих бюджетів. Зазначимо, що перевагою даного порядку фінансування діяльності бюджетних установ є мобілізація діяльності органів місцевої адміністрації і фінансової служби на своєчасне та повне виконання дохідної частини бюджету за умов коли видатки місцевих бюджетів знаходяться у прямій залежності від доходів [3, с. 194].

Бюджетні установи, які утримуються за рахунок Державного бюджету, фінансуються через органи ДКУ, яким в установах Національного банку та уповноважених установах комерційних банків, визначених Кабінетом Міністрів України та Національним банком України, відкриваються єдині казначейські рахунки відповідно до наказу Головного управління Державного казначейства України від 21.03.97 р. за № 28 [5].



Рис. 2. Технологія процесу фінансування діяльності бюджетних установ

Джерело: побудовано на підставі [6, с. 64]

Державне казначейство України здійснює фінансування видатків державного бюджету шляхом переказу коштів територіальним управлінням ДКУ.

За умови фінансування розпорядників бюджетних коштів через територіальні органи ДКУ всі поточні рахунки бюджетних установ в уповноважених банках закриваються і в органах Державного казначейства відкриваються реєстраційні, особові та спеціальні реєстраційні рахунки бюджетних організацій. Зазначимо, що кількість даних рахунків у конкретного розпорядника коштів залежить від ступеня деталізації контролю за використанням бюджетних коштів відповідно до бюджетної класифікації. Порядок відкриття реєстраційних рахунків регламентовано Інструкцією про відкриття реєстраційних рахунків органами Державного казначейства України, затвердженою наказом Головного управління Державного казначейства України від 09.03.97 р. за № 32 [5].

Облікове відображення отриманих бюджетними установами сум асигнування із загального чи спеціального фонду буде представлено наступною кореспонденцією рахунків:

Дебет 32 «Рахунки в казначействі» (за відповідним субрахунком);

Кредит 70 «Доходи загального фонду», 71 «Доходи спеціального фонду».

Відмітимо, що з метою забезпечення виконання статей 48, 51, 112 Бюджетного кодексу України [1] та з метою забезпечення здійснення контролю органами ДКУ при прийнятті зобов'язань розпорядниками і одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів, які перебувають на казначейському обслуговуванні, удосконалення механізмів використання бюджетних коштів та управління бюджетними коштами органами ДКУ наказом Державного казначейства України від 09.08.2004 р. за № 36 [5] було затверджено Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України, який набув чинності з 1 квітня 2005 року.

Згідно із наказом Державного казначейства України від 09.08.2004 р. за № 36 розпорядники бюджетних коштів мають право брати бюджетні зобов'язання за загальним фондом бюджету в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисом та спеціальним фондом бюджету в межах відповідних фактичних надходжень до цього фонду, а також бюджетних асигнувань, установлених кошторисом, виходячи з потреби забезпеченні виконання пріоритетних заходів поточного бюджетного року та з урахуванням необхідності здійснення платежів для погашення бюджетних зобов'язань минулих періодів. Необхідно враховувати, що обсяг бюджетних зобов'язань, узятих установою протягом року, повинен забезпечити зменшення рівня заборгованості за бюджетними зобов'язаннями минулих періодів та недопущення виникнення заборгованості за бюджетними зобов'язаннями в поточному році.

На загальну суму коштів, яка відображена в Реєстрі фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів органи ДКУ перераховують кошти на реєстраційний рахунок розпорядника бюджетних коштів. Списання коштів з реєстраційного рахунку здійснюється у загальноприйнятому порядку та відображається за кредитом субрахунку 321 «Реєстраційні рахунки». Таким чином, на реєстраційному рахунку не буде залишків коштів ні на початок ні на кінець звітної періоду, оскільки зарахування і списання коштів здійснюється виключно за Реєстром фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів. Зазначимо, що даний порядок списання коштів з реєстраційного рахунку забезпечує оперативний контроль за рухом грошових коштів бюджетної установи [3, с. 195].

Необхідно враховувати, що дані бухгалтерського обліку щодо виконання кошторису на звітну дату повинні відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. По закінченні бюджетного періоду (31 грудня або інший останній день бюджетного періоду, якщо Міністром фінансів України визначено інший термін закриття рахунків) розпорядники бюджетних коштів здійснюють інвентаризацію активів та зобов'язань і за даними бухгалтерського обліку визначають суми небюджетних фінансових зобов'язань. Дана інформація подається органам Державного казначейства України.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Процес фінансування є не лише основою забезпечення діяльності бюджетних установ, а й ключовим фактором, який впливає та визначає рівень ефективності функціонування організацій бюджетного сектора. Тому, завдання обґрунтування раціональних облікових процедур відображення процесу фінансування, які є важливою технологією в системі управління діяльністю бюджетних установ, є пріоритетним та знайшло один із варіантів свого вирішення у вище представленій авторській інтерпретації.

Однак, в сучасних динамічних умовах нестабільності законодавчо-нормативної бази та прогресивних тенденцій трансформації національної практики бухгалтерського обліку в державному секторі до міжнародних стандартів актуальними залишається ряд ще досить важливих питань щодо формалізації і особливостей використання технологій і процедур бухгалтерського обліку процесу фінансування бюджетних установ України.

Література

1. Бюджетний кодекс України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування ; за ред. В. І. Лемішовського. – Львів : Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2007. – 1104 с.
3. Гуцайлюк Л. Облік фінансування бюджетних установ / Л. Гуцайлюк // Галицький економічний вісник. – 2010. - №3(28). – С. 191-196.
4. Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.
5. Накази Головного управління Державного казначейства України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/23237>.
6. Норд Г. Л. Особливості фінансування та казначейського обслуговування бюджетних установ на прикладі ВНЗ / Г. Л. Норд, Н. О. Руденко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lib.chdu.edu.ua/pdf/naukpraci/economy/2011/161-149-9.pdf>.
7. Пігуль Н. Г. Особливості реалізації фінансового механізму бюджетних установ / Н. Г. Пігуль, О. В. Люта // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_F/Liuta_008.pdf.
8. Сорока Р. С. Бюджетна система : навч. посіб. / Р. С. Сорока, І. Г. Благун. – Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2011. – 236 с.
9. Юрій С. І. Казначейська система : підручник / С. І. Юрій, В. І. Стоян, М. Й. Мац. – Тернопіль : 2002. – 394 с.

References

1. Biudzhetni kodeks Ukrainy // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Biudzhetni ustanovy: bukhgalterskyi oblik ta opodatkuvannia ; za red. V. I. Lemishovskoho. – Lviv : Natsionalnyi universytet «Lvivska politehnika», «Intelekt-Zakhid», 2007. – 1104 p.
3. Hutsailiuk L. Oblik finansuvannia biudzhetnykh ustanov / L. Hutsailiuk // Halytskyi ekonomichnyi visnyk. – 2010. - №3(28). – P. 191-196.
4. Mykhailov M. H. Bukhgalterskyi oblik u biudzhetnykh ustanovakh : navch. posib. / M. H. Mykhailov, M. I. Telehun, O. P. Slavkova. – K. : Tsentr uchbovoi literatury, 2011. – 384 p.
5. Nakazy Holovnoho upravlinnia Derzhavnoho kaznacheistva Ukrainy // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/23237>.
6. Nord H. L. Osoblyvosti finansuvannia ta kaznacheiskoho obsluhovuvannia biudzhetnykh ustanov na prykladi VNZ / H. L. Nord, N. O. Rudenko // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://lib.chdu.edu.ua/pdf/naukpraci/economy/2011/161-149-9.pdf>.
7. Pihul N. H. Osoblyvosti realizatsii finansovoho mekhanizmu biudzhetnykh ustanov / N. H. Pihul, O. V. Liuta // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : http://www.uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_F/Liuta_008.pdf.
8. Soroka R. S. Biudzhetna systema : navch. posib. / R. S. Soroka, I. H. Blahun. – Lviv: Lvivskyi derzhavnyi universytet vnutrishnikh sprav, 2011. – 236 p.
9. Yuriy S. I. Kaznacheiska systema : pidruchnyk / S. I. Yuriy, V. I. Stoian, M. Y. Mats. – Ternopil : 2002. – 394 p.

Надіслана/Written: 25.07.2014 p.

Надійшла/Received: 25.07.2014 p.

Рецензент: д.е.н., професор Войнаренко М.П.

СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

У статті проведено аналіз існуючих підходів щодо формування показників фінансової звітності в сучасних умовах господарювання. Автором охарактеризовано зміни, які відбулися у структурі фінансової звітності в зв'язку з запровадженням нової редакції НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», що є важливим кроком на шляху переходу до міжнародних стандартів.

Ключові слова: фінансова звітність, міжнародні стандарти, користувачі фінансової звітності, показники фінансової звітності

А.І. SKLABINSKA

Hmelnytsky National University

NEW APPROACHES TO FORMATION OF FINANCIAL STATEMENTS

Abstract: The aim of the article - to justify the current approaches to the formation of the financial statements as an important source of information for decision making.

In this article has been determined the essence of the concept to the formation of indicators of financial statements in the current economic conditions. The author describes the changes in the structure of financial statements in connection with the introduction of the new edition of the NP (S) 1 "General Requirements for Financial Reporting". The article deals with the key aspects of transformation of the national system of accounting in the context of international financial reporting standards implementation. The meaning of financial statements in the management of enterprises has been discovered. Improving the process of financial reporting will facilitate effective management.

Keywords: financial Statements, international standards, users of financial statements, indicators of financial statements

Постановка проблеми. Сучасний розвиток ринкових відносин та економічної співпраці з зарубіжними партнерами характеризується зростанням вимог користувачів до якості інформаційного забезпечення процесу управління. Однак показники фінансової звітності не завжди відповідають інформаційним потребам користувачів та якісним характеристикам звітної інформації. В умовах активізації інтеграційних процесів в Україні актуальними є дослідження, спрямовані на удосконалення теоретичних та організаційно-методичних засад формування вітчизняної фінансової звітності для підвищення її інформативності та релевантності у процесі інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження нормативно-правових документів, науково-методичних і практичних публікацій, присвячених дослідженню форм і методів розкриття інформації у фінансовій звітності, підтверджує різновекторність напрямів їх розгляду та удосконалення.

Вагомий внесок у розвиток та удосконалення теоретичних основ підготовки фінансової звітності, аналізу і прогнозування її показників для інформаційного забезпечення прийняття різних рішень здійснено вітчизняними та зарубіжними вченими-економістами. Розробкою теоретичних, організаційно-методичних та методологічних положень щодо удосконалення процесу формування фінансової звітності займалися такі вітчизняні науковці, як: Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, Й.Я. Даньків, В.І. Єфіменко, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, М.Я. Остап'юк, В.Ф. Палій, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, В.О. Шевчук, та інші. Міжнародний досвід удосконалення теоретичних основ підготовки і складання фінансової звітності розглянуто у працях І.О. Бланка, Ю. Бріггема, К. Джеймса, Ван Хорна, Джона М. Ваховича, Л. Гапенські, Т.Р. Карліна, Т.Р. Карліна, Б. Нідлза, Я.В. Соколова, Є.С. Хендріксена та інших.

Незважаючи на певні успіхи у вирішенні даного питання, існують серйозні проблеми щодо адекватності методологічних основ обліку сучасному стану ринкового середовища потребам користувачів фінансової звітності. Сучасна система обліку повною мірою не забезпечує належну якість і надійність інформації, яку вона формує, що істотно обмежує можливості корисного її використання.

Концептуальною основою, що здатна забезпечити формування якісної і надійної інформації, є міжнародні стандарти фінансової звітності. Це обумовлює удосконалення форм фінансової звітності в процесі гармонізації з міжнародними стандартами, яка передбачає вироблення єдиних підходів до складання публічної звітності, направляючи процес обміну економічною інформацією таким чином, щоб забезпечити для її користувачів можливість створення єдиного підходу до вирішення облікових проблем.

Постановка завдання. Метою дослідження є обґрунтування сучасних підходів до формування фінансової звітності і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення цього процесу в цілях прийняття ефективних управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сьогодні фінансова звітність в Україні є елементом інфраструктури ринкової економіки і важливим засобом комунікації. Цьому сприяє вихід українських підприємств на світовий ринок, створення спільних підприємств, розширення зовнішньоекономічних зв'язків

підприємств, міжнародна інтеграція України у сфері економіки.

Дослідження спеціальної економічної літератури з обліку, фінансів і фінансового аналізу підтверджує відсутність єдиної думки щодо визначення поняття «фінансова звітність». Вітчизняними та зарубіжними вченими цей термін асоціюється з такими поняттями, як: елемент методу бухгалтерського обліку, сукупність фінансових звітів, документ, система показників, бухгалтерська звітність, інформація, інформаційна модель підприємства. Наведені дефініції здебільшого вузько орієнтовані на конкретну інформацію про фінансовий стан і результати господарювання.

Більшість вітчизняних науковців при визначенні поняття «фінансова звітність» стоять на позиціях формального підходу, що закріплений Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 (НП (С) БО 1) «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [1]. За НП(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» фінансова звітність це – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [2]. Ці два визначення принципово не відрізняються одне від одного. Відповідно до нормативних документів фінансова звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

У міжнародних стандартах можна знайти термін «фінансові звіти загального призначення», під якими й розуміють фінансову звітність, і визначаються вони як звіти, що відповідають потребам користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їхніх конкретних інформаційних потреб [3].

Дослідження особливостей застосування МСФЗ в зарубіжних країнах дозволяє виділити наступні їх переваги:

- 1) формування якісної звітності за єдиними правилами, що узагальнюють світову практику та зрозумілі для користувачів різних країн;
- 2) можливість прийняття ефективних управлінських рішень, в тому числі з використанням прогнозної інформації, інформації про існуючі фінансові ризики, наведеної у звітах;
- 3) висока надійність і прозорість показників звітності та можливість перевірки їх достовірності світовими аудиторськими компаніями;
- 4) створення умов для залучення іноземних інвестицій та позикового капіталу, вихід на зарубіжні ринки, в тому числі фондові.

Стратегія реформування системи бухгалтерського обліку в Україні передбачає застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) що характерно для більшості країн з розвинутою інфраструктурою ринкових відносин. З метою подальшої реалізації програми переходу національної системи обліку на МСФЗ 07.02.2013 року було затверджено нову редакцію НП(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (на заміну П(С)БО 1, 2, 3, 4 та 5), яке за аналогією з МСФЗ передбачає необхідність складання п'яти форм фінансової звітності: Балансу (Звіту про фінансовий стан); Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід); Звіту про рух грошових коштів; Звіту про власний капітал; Приміток до фінансової звітності.

Національні та міжнародні стандарти тісно пов'язані між собою. Проте національні стандарти є первинними, оскільки при розробці міжнародних стандартів аналізуються національні традиції і практика ведення того чи іншого об'єкта обліку в різних країнах і з врахуванням цього розробляються міжнародні стандарти.

Для НП(С)БО 1 характерні певні відмінності від раніше діючих стандартів. Нове положення вже не містить жорсткого порядку заповнення усіх рядків фінансової звітності та проставлення прочерків у тих рядках, де були відсутні показники. Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до цього Національного положення (стандарту), у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

У НП(С)БО 1 відсутня вимога щодо формування фінансової звітності у тисячах гривень без десяткових знаків, як це було передбачено попередніми стандартами. Крім цього, цей стандарт передбачає чотиризначні коди рядків у всіх формах фінансової звітності. Підприємства мають право не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття. За складом і за змістом звітів, фінансова звітність за НП(С) БО 1 не тільки подібна до попередньої, але й певною мірою наближена до МСФЗ. Порядок заповнення рядків усіх фінансових звітів регулюють спеціальні Методичні рекомендації із заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом МФУ від 28.03.13 р. № 433.

НП(С)БО 1 щодо Балансу, на відміну від раніше діючих національних стандартів, жорстко не регулює формат складання даного звіту, а лише включає ряд мінімальних вимог до статей, які обов'язково повинні бути включені до його складу. Актив балансу містить три розділи: I – Необоротні активи; II – Оборотні активи; III –

Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття. У пасив включено 4 розділи: I – Власний капітал; II – Довгострокові зобов'язання і забезпечення; III – Поточні зобов'язання і забезпечення; IV – Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу та групами вибуття.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) складається з чотирьох розділів: I – Фінансові результати; II – Сукупний дохід; III – Елементи операційних витрат; IV – Розрахунок показників прибутковості акцій. Для національної практики складання звітності абсолютно новим є другий розділ звіту, який містить інформацію стосовно дооцінки необоротних активів, фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств, іншого доходу, податку на прибуток, пов'язаного з іншим сукупним доходом. Саме введення цього розділу наближає даний звіт до міжнародних стандартів.

Одним з важливих нововведень, внесених НП(С)БО 1, є можливість вибору одного з варіантів складання звіту про рух грошових коштів: за прямим чи непрямим методом. Стандарт містить дві форми такого звіту: Форма № 3 – за прямим методом та Форма № 3-н – за непрямим методом. Проте, прямий метод виглядає більш прозорішим, оскільки базується на основі реальних грошових потоків. Звіт про власний узгоджений з балансом, тому і зміни, які торкнулися балансу, характерні і для даного звіту (в частині складових власного капіталу).

Найбільш відмінною рисою міжнародних стандартів фінансової звітності від національної системи бухгалтерського обліку є те, що звітність за МСФЗ формується, не ґрунтуючись на законодавчих нормах, а виходячи з конкретних фінансових реалій. При цьому пріоритет надається економічному змісту, а не формі, що має протиріччя з відповідними нормами Податкового кодексу України.

Н(П)СБО 1 – це черговий крок назустріч міжнародним стандартам фінансової звітності. Проте, даний стандарт в деяких моментах суперечить як вітчизняному законодавству в сфері регулювання бухгалтерського обліку, так і міжнародним стандартам. Тому вже сьогодні постає необхідність у внесенні змін в Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО, що, цілком можливо, відбудеться вже в недалекому майбутньому.

Основним призначенням фінансової звітності є використання її даних для прийняття управлінських рішень, оскільки саме звітність надає повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. В умовах становлення ринкових відносин в Україні якісно трансформується роль фінансової звітності підприємств. Сьогодні вона є елементом інфраструктури ринкової економіки, реальним засобом комунікації, з допомогою якого менеджери різних рівнів мають змогу формувати стратегію і тактику розвитку підприємства. Саме на підставі даних фінансової звітності можна оцінити майновий стан, результати діяльності та економічний потенціал суб'єкта господарювання, прогнозувати майбутні грошові потоки та визначати майбутні фінансові потреби.

Фінансову звітність у системі інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень необхідно розглядати як сукупність інформаційних ресурсів (джерел), що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства за допомогою форм та методів розкриття, які відповідають якісно-інформаційним характеристикам та принципам підготовки звітної інформації, придатні для аналітичної обробки та релевантні для прийняття рішень зовнішніми користувачами.

Висновки і перспективи подальших розробок. Ефективність управління значною мірою залежить від якості фінансової звітності як важливої складової загальної системи інформаційного забезпечення управлінських рішень. Сучасні умови господарювання накладають свій відбиток на порядок формування фінансової звітності на вітчизняних підприємствах. Інтеграційні процеси в економіці викликають зміну порядку формування показників фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів.

Перспективами подальших розробок є необхідність створення інтегрованої звітності (внаслідок зближення з іншими видами звітності) з метою сприйняття та інтерпретації її показників для підвищення ефективності управлінських рішень.

Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України (№ 996–XIV) ; [прийнято Верховною Радою України 16.07.1999] // Офіційний сайт Верховної Ради України. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
2. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (№ 1) ; [затверджено наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013] // Офіційний сайт Верховної Ради України. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
3. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. Частина 1. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1304 с.

References

1. On Accounting and Financial Reporting in Ukraine : the law Ukraine (№ 996 – XIV): [Verkhovna Rada of Ukraine adopted 16.07.1999] // The official website of the Verkhovna Rada of Ukraine. - [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://www.rada.gov.ua>.
2. General requirements for financial reporting: National regulations (standards) (№ 1): [approved by the Ministry of Finance of Ukraine № 73 of 07.02.2013] // The official website of the Verkhovna Rada of Ukraine. - [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.rada.gov.ua>.
3. International Financial Reporting Standards 2004 / Per. from English. Ed. SF Head. Part 1. - K.: Federation of Professional Accountants and Auditors of Ukraine, 2005. – 1304 p.

Надіслана/Written: 10.08.2014 р.

Надійшла/Received: 10.08.2014 р.

Рецензент: д.е.н., професор Войнаренко М.П.

УДК 657.1

О.В. ЯРОЩУК

Тернопільський національний економічний університет

ОЦІНКА В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ЕМІСІЙНИХ ОПЕРАЦІЙ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ

Проведене дослідження оцінки та її місця в бухгалтерському обліку операцій емісії інструментів капіталу акціонерних товариств; розглянуто існуючі підходи до оцінки капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку; надано пропозиції щодо використання концепцій оцінки в процесі випуску та розміщення акцій у обмін на внески власників капіталу.

Ключові слова: акція, випуск акцій, власний капітал, емісійні операції, інструмент капіталу, номінальна вартість, обачність, оцінка, розміщення акцій, справедлива вартість

O.V. YAROSCHUK

Ternopil national economic University

ASSESSMENT IN ACCOUNTING EMISSION OPERATIONS OF CORPORATIONS

Abstract: This article presents the research evaluation as a method of accounting and its place in the accounting equity transactions corporations. The author considers the existing approaches to the assessment of capital as an object of accounting based on the residual principle that the concept of financial capital.

We prove that the assessment of operations issue equity instruments should take into account the concept of par value and the fair value of the contributions to capital. The latter determines by a combination of the income, expenditure and comparative methods in order to ensure the most careful assessment

Keywords: share, issue shares, equity, emission operation, nominal value, prudence, evaluation, placement of shares, fair value

Постановка проблеми. Оцінка, як методичний прийом бухгалтерського обліку, використовується на кожній ділянці облікових робіт, оскільки являє собою спосіб вартісного відображення господарських фактів, за допомогою якого натуральні характеристики перетворюють на вартісні [6, с. 218]. Від правильності оцінки, з одного боку, залежить об'єктивність і точність вимірювання як ресурсів, так і результатів діяльності підприємства. З іншого боку – будь-яка оцінка є суб'єктивною, оскільки формується під впливом різноманітних підходів та методів оцінки з огляду на відсутність єдиної її концепції [5, с. 107]. У зв'язку з цим методологія вартісного вимірювання була і залишається однією з найскладніших проблем теорії та практики бухгалтерського обліку як в Україні, так і в зарубіжних країнах.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематика оцінки в бухгалтерському обліку є предметом наукових інтересів чималої кількості українських та зарубіжних науковців, серед яких варто виділити С. Голова, Р. Грачову, І. Жиглей, В. Жука [1], Н. Малюгу [2], Т. Маренич [3], Л. Ловінську, М. Настенко [4], В. Палія, В. Пархоменко, Є. Попко [5], Я. Соклова та інших.

Однак, незважаючи на значну кількість публікацій, досі не вирішеними залишаються проблеми оцінки окремих видів об'єктів бухгалтерського обліку, передусім, капіталу власників.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження особливостей оцінки власного капіталу у емісійних операціях акціонерного товариства, а також розробка науково обґрунтованих рекомендацій щодо методики такої оцінки.

Виклад основного матеріалу. Емісійні операції акціонерного товариства, що проводяться у зв'язку з формуванням власного капіталу, охоплюють суміжні процедури випуску та розміщення акцій (фінансових інструментів власного капіталу товариства). Якщо випуск акцій є сукупністю певного виду емісійних цінних паперів емітента, однієї номінальної вартості, які мають однакову форму випуску, то економічний зміст розміщення акцій передбачає отримання підприємством-емітентом певних цінностей (фінансових та нефінансових активів) в обмін на акції. Сама по собі акція не має внутрішньої цінності для інвестора, який, придбаваючи її, має на меті отримати певні права, гарантовані йому як власнику акції, – корпоративні права.

Природа останніх проявляється у появі під контролем підприємства економічних ресурсів (грошових коштів, основних засобів тощо), що передаються інвестором в обмін на корпоративні права емітента.

Специфікою зазначених операцій в Україні є використання різних основ оцінки, які за Н. Малюгою залежать від моменту оцінки, варіанту використовуваних цін, характеру оцінки [3, с. 56].

Зауважимо, що питання оцінки елементів власного капіталу традиційно недооцінюються в обліковій науці. Не в останню чергу, це пояснюється тим, що Методична рада з бухгалтерського обліку, яка займається розробкою національних стандартів, взяла за основу теорію залишкового капіталу Вільяма Патона, згідно з якою розмір власного капіталу підприємства (К) слід визначати як частину в активах (А) підприємства, що залишається після погашення зобов'язань з приводу використання позикового капіталу (З): $K = A - Z$.

Здійснюючи підприємницьку діяльність, підприємство позичає капітал на кредитному ринку та в результаті утворює зобов'язання. Оскільки права кредиторів мають пріоритет над правами інвесторів, то при ліквідації підприємства вони компенсуються в першу чергу. Тому власний капітал слід визначати як частину в активах підприємства, що залишається після погашення зобов'язань. Теорія залишкового капіталу передбачає, що звичайні інвестори, на відміну від кредиторів підприємства та тримачів привілейованих акцій, можуть претендувати на виплати з прибутку (дивіденди) лише тоді, коли вони оголошені, а величина залишкового капіталу для цього не призначена. Іншими словами, первісно інвестований капітал та нерозподілений прибуток є капіталом самого підприємства. За умови ліквідації підприємства право власності на залишковий капітал переходить від підприємства до власників. У такий спосіб підкреслюється похідний характер оцінки елементів капіталу, що зазнають змін під впливом корпоративних операцій акціонерних товариств. Але на практиці ситуація ускладнюється необхідністю врахування дуалістичної природи капіталу, який одночасно розглядається як сукупність фінансових інструментів капіталу та залишкові (чисті) активи товариства. Відтак, вартісна оцінка інструментів капіталу власної емісії акціонерного товариства є похідною від оцінки активів, отриманих у обмін на такі фінансові інструменти.

Принциповий підхід до оцінки, передбачений Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р., дозволяє вести мову про пріоритет історичної (фактичної) собівартості, методика визначення якої варіюється залежно від джерела надходження активів, зокрема:

а) майно, придбане за плату, відображається в бухгалтерському обліку та звітності за фактичною собівартістю придбання. До її складу входять витрати на придбання власне майнового об'єкта, витрати на його транспортування сторонніми організаціями, вартість послуг постачальних, заготівельних підприємств, а також митні та інші аналогічні платежі;

б) майно, вироблене на підприємстві, відображається в обліку та звітності за фактичною собівартістю його виробництва. Під вартість виробництва розуміють фактично понесені витрати, пов'язані з використанням в процесі виробництва основних засобів, сировини, матеріалів, палива, енергії, трудових та інших ресурсів, які безпосередньо стосуються об'єкта виробництва;

в) майно, отримане підприємством безоплатно, відображається в бухгалтерському обліку та звітності за справедливою вартістю на дату оприбуткування. Визначення справедливої вартості об'єкта здійснюється згідно з документально підтвердженими даними або експертним шляхом, причому методичні рекомендації щодо визначення справедливої вартості окремих об'єктів бухгалтерського обліку наведені у національному стандарті бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» та інших стандартах, які регулюють облік відповідних активів (табл. 1).

Таблиця 1

Рекомендації національних стандартів щодо визначення справедливої вартості активів

Трактування справедливої вартості	Нормативно-правовий акт
Земля та будівлі – <i>ринкова вартість</i>	Додаток до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», пп. 10 П(С)БО 7 «Основні засоби»
Машини та устаткування – <i>ринкова вартість</i> ; за відсутності такої оцінки – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки	
Інші основні – <i>відновлювальна вартість</i> (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки	
Нематеріальні активи – поточна ринкова вартість; за відсутності такої вартості – оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації	Додаток до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», пп. 14 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
Матеріали – <i>відновлювальна вартість</i> (сучасна собівартість придбання)	Додаток до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», пп. 11 П(С)БО 9 «Запаси»
Товари – <i>ціна реалізації</i> за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку), виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічних товарів	
Цінні папери – поточна <i>ринкова вартість</i> на фондовому ринку; за відсутності такої оцінки – експертна оцінка	Додаток до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», пп. 5 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»

Звичайно, перелік об'єктів, наведених у таблиці, є далеко не вичерпним та не репрезентативним, тому під час фактичної оцінки внесків до статутного капіталу доводиться звертатись до світової практики і міжнародних стандартів оцінки, що передбачаються можливість використання дохідного або порівняльного методів, а за їх відсутності – витратного методу оцінки. Використання дохідного методу оцінки передбачає залежність вартості об'єкта від доходу, який він буде приносити за певний період. Відповідно, справедлива або ринкова вартість визначається за допомогою методики капіталізації доходу або дисконтування грошового потоку, коли дохід визначається як добуток вартості внеску та коефіцієнта капіталізації.

Рухаючись від зворотного, вартість об'єкта, що є внеском до статутного капіталу, може бути розрахована як відношення чистого доходу та коефіцієнта капіталізації. Безумовно, цим методом о слід оцінювати об'єкти, які приносять дохід, а в якості коефіцієнта капіталізації у світовій практиці часто використовується ставка відсотків за депозитами. Однак такий підхід не враховує можливих ризиків втрат від зміни ринкового і внутрішнього середовища, а намагання їх найповнішого врахування потребує значного досвіду від бухгалтера і потужних можливостей для статистичних розрахунків.

Порівняльний метод передбачає визначення вартості за ціною об'єкта-аналогу. При цьому ціна може дорівнювати найменшій ціні на об'єкт-аналог, найвищій ціні або середньому значенню у діапазоні цін на аналогічні об'єкти. Отже, вартість внеску за цим методом визначається як скоригована (у бік зменшення або збільшення) вартість аналогічного об'єкта. Таке коригування здійснюється для максимального співставлення об'єктів, тому цей метод є найбільш ефективним на активному ринку, де є значна кількість об'єктів-аналогів, інформація про вартість яких є загальнодоступною (її джерелами інформації можуть бути прайси, оголошення у періодиці, каталоги виробників тощо). На жаль, у зв'язку з відсутністю в Україні розвинених фінансових і ряду товарних ринків цей метод отримав найменше розповсюдження.

Витратний метод передбачає оцінку об'єкта за сумою витрат, необхідних на його відтворення або заміщення, скоригованих на відповідну суму зносу. Отже, у бухгалтерському обліку за основу можуть бути використані відновлювана вартість (сума витрат на виробництво аналогічного об'єкта з відповідними функціями і виготовленого з тих самих матеріалів) або вартість заміщення (сума витрат на виробництво подібного за функціями об'єкту, але з інших матеріалів чи іншої конструкції). Даний метод є найбільш ефективним для оцінки основних засобів повсякденного попиту (на відміну від унікальних конструкцій).

По суті, в обліку емісійних операцій у зв'язку з розміщенням акцій перевага надається дохідному методу, що обумовлюється очікуваннями учасників від використання цього майна, тоді як при складанні фінансової звітності – витратному, що зумовлене концепцією статичного обліку, коли фінансова звітність визначає вартість об'єктів за ціною можливої реалізації, тобто з урахуванням зносу. На наше переконання, перевага повинна надаватися тому методу, який надає найменшу оцінку, тобто забезпечує максимально низьку первісну оцінку внесків учасників для збільшення об'єктивності і реальності розміру сформованого статутного капіталу. Такий підхід відповідає базовому принципу бухгалтерського обліку, що вимагає максимально обачної оцінки об'єктів обліку, щоб уникнути завищення вартості активів і доходів та заниження вартості зобов'язань і витрат.

Домінування справедливої вартості в оцінках внесків до статутного капіталу, на нашу думку, виправдане й вектором розвитку національної системи бухгалтерського обліку.

Перехід частини акціонерних товариств на використання міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) потребує використання справедливої вартості як найбільш доцільної собівартості, що впливає з діючої редакції МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності».

Одночасне використання в Україні концепції номінальної вартості, призначення якої полягає в захисті прав акціонерів та кредиторів підприємства, потребує паралельного використання як основи оцінки емісійних операцій ще й номінальної вартості емітованих інструментів капіталу. Річ у тому, що за українським законодавством усі емітовані акції повинні мати встановлений номінал (не менше, ніж одна копійка), і саме він є основою для фіксування розміру статутного капіталу при реєстрації акціонерного товариства.

Висновки. Таким чином, оцінка в бухгалтерському обліку операцій емісії інструментів власного капіталу акціонерних товариств є важливим методичним прийомом, що забезпечує можливість відображення в обліку та звітності внесків до капіталу (активів) та емітованих інструментів капіталу. Подальший розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку в даному напрямку сприятиме розробці єдиних методологічних принципів і підходів до оцінки в бухгалтерському обліку емісійних операцій та підвищенню достовірності інформації про фінансовий стан акціонерних товариств.

Література

1. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки : монографія / В.М. Жук. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.
2. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи : монографія / Н.М. Малюга. – Житомир, 1998. – 383 с.

3. Маренич Т.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку / Т.Г. Маренич // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. – 2014. – Вип. 150. – С. 19–25.

4. Настенко М.М. Проблеми оцінки та її відображення в обліковій політиці / М.М. Настенко, Н.М. Гудзенко // Стратегія розвитку України. Економіка, соціологія, право. – 2011. - № 4. – Т. 1. – С. 105–108.

5. Попко Є.Ю. Розвиток методології оцінки в бухгалтерському обліку: інституціональний підхід / Є.Ю. Попко // Бізнес-інформ. – 2013. – № 2. – С. 218–222.

References

1. Zhuk V.M. Buhgalters'kyj oblik: shljahy vyrishennja problem praktyky i nauky : monografija / V.M. Zhuk. – K. : NNC «Instytut agrarnoi' ekonomiky», 2012. – 454 s.

2. Maljuga N.M. Shljahy udoskonalennja ocinky v buhgalters'komu obliku: teorija, praktyka, perspektyvy : monografija / N.M. Maljuga. – Zhytomyr, 1998. – 383 s.

3. Marenych T.G. Ocinka v buhgalters'komu obliku / T.G. Marenych // Visnyk Harkivs'kogo nacional'nogo tehničnogo universytetu sil's'kogo gospodarstva imeni Petra Vasylenka. – 2014. – Vyp. 150. – S. 19–25.

4. Nastenko M.M. Problemy ocinky ta i'i' vidobrazhennja v oblikovij polityci / M.M. Nastenko, N.M. Gudzenko // Strategija rozvytku Ukrainy. Ekonomika, sociologija, pravo. – 2011. - № 4. - T. 1. – S. 105–108.

5. Popko Je.Ju. Rozvytok metodologii' ocinky v buhgalters'komu obliku: instytucional'nyj pidhid / Je.Ju. Popko // Biznes-inform. – 2013. – № 2. – S. 218–222.

Надіслана/Written: 22.07.2014 р.

Надійшла/Received: 22.07.2014 р.

Рецензент: д.е.н., професор, Войнаренко М.П.

ЗАГАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ЕКОНОМІКИ

УДК 336.71

Л.М. БІЛОРУСЕЦЬ

Хмельницький національний університет

ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНЕ ПОЛЕ ТЕОРІЙ ДОБРОБУТУ НАСЕЛЕННЯ

У статті обґрунтовано понятійно-категоріальне поле теорій добробуту населення в частині критичної оцінки категорій суспільного добробуту, рівня та якості життя населення, індексу людського розвитку. Визначено, що понятійно-категоріальне поле теорій добробуту населення насамперед охоплює, по-перше, безпосередні категорії добробуту; по-друге, категорії рівня та якості життя населення; по-третє, індексні категорії добробуту.

Ключові слова: добробут населення, суспільний добробут, індекс людського розвитку

L.M. BILORUSETS

Khmelnytskyi National University, Khmelnytskyi, Ukraine

CONCEPT CATEGORY THEORIES WELFARE OF POPULATION

Abstract: In the article grounded concept-category weeds theories of welfare of population in part of critical estimation of categories of public welfare, level and quality of life of population, index of human development. Certainly, that concept-category weeds theories of welfare of population engulfs above all things, at first, the direct categories of welfare (welfare, public welfare, economic welfare, clean economic welfare, financial welfare); secondly, categories of level and quality of life of population; thirdly, index categories of welfare (index of human development/index of human potential, index of education, index of quality of life, international index of happiness) and other

Keywords: welfare of population, public welfare, index of human development

Постановка проблеми. Процес підвищення добробуту населення в сучасних умовах повинен досліджуватись на методологічному підґрунті розвитку теоретичної бази соціальної політики, націленої на удосконалення методів соціального менеджменту. Системно-економічний підхід розгляду питання повинен базуватись на такій концептуальній трактовці поняття добробуту, що могла б в статистичному аспекті обґрунтовувати добробут явищем, а підвищення добробуту – процесом, якому притаманні інституціональні форми реалізації, фінансово-кредитні та економічні методи регулювання. Поряд із цим, слід визнати, що основною метою сучасних економічних перетворень повинно бути покращення якісних характеристик життя громадян, задоволення їх потреб та збільшення соціальної захищеності населення.

Аналіз останніх досліджень Серед вітчизняних науковців особливостям формування, регулювання та підвищення добробуту населення Д.Богині, М.Ведернікова, М.Войнаренка, О.Дзюбюка, Б.Івасіва, В.Козака, Е.Лібанової, Л.Лісогор, В.Мандибури, В.Нижника, В.Новікова, М.Семикіної, В.Сухарського, А.Філіпенка. Дослідження учених-економістів присвячені особливостям реалізації соціальної політики, формування добробуту, регулювання та подолання надмірної диференціації доходів, шляхів підвищення життєвого рівня різних верств населення, подолання бідності. У працях цих науковців відображаються, насамперед, фундаментальні напрями розбудови соціальної економіки, формування добробуту, регулювання доходів, визначення рівня життя населення. Невирішеною частиною проблеми є дослідження сучасних змін у понятійно-категоріальному полі добробуту населення за умов інтеграції економічних процесів та розвитку руху економічної інформації.

Метою статті є визначення сучасних особливостей понятійно-категоріального поля теорій добробуту населення за умов інтеграції економічних процесів та розвитку руху економічної інформації.

Викладення основного матеріалу дослідження. Питання визначення категорій, формування та вимірювання добробуту населення залишаються актуальними протягом усіх періодів розвитку людського суспільства. Очевидно, що саме добробут населення залишається однією із найбільш складних та важливих категорій економіки.

Існує значна кількість визначень економічного поняття добробуту та теорій добробуту, різноманітні показники вимірювання добробуту, безліч споріднених мірил добробуту, найрізноманітніші варіанти групування складових добробуту. Найбільш узагальнюючою категорією можна вважати добробут, як забезпеченість населення тими необхідними матеріальними та духовними благами, які є залежними від розвитку продуктивних сил та виробничих відносин суспільства [1,2,4,5]. Запропоноване визначення є вірним у будь-якій інтерпретації, адже залишається знеособленим, бракує чіткого визначення складових, на які можна спиратись у розумінні добробуту.

Доповнення зазначеного тлумачення навіть узагальнюючим переліком матеріальних та духовних благ формує більш чітке підґрунтя для визначення добробуту населення країни, території, вікової групи, суспільного устрою.

Відносна невизначеність категорії добробуту, у даному випадку, стає основою наукових дискусій, пов'язаних із потребою формування узагальненої системи індикативних показників добробуту. Така узагальнена формалізована величина вимірювання може стати у нагоді, передусім, для побудови різноманітних макроекономічних рейтингових досліджень, єдиної оцінки добробуту на міжнародних ринках.

З іншого боку, поляриність розвитку продуктивних сил та виробничих відносин, брак об'єктивної статистичної інформації, різні методики обчислення статистичних показників, вимагають використання обмеженого кола складових визначення добробуту. Найбільш розповсюдженим типовим показником стає обсяг ВВП на душу населення. Поява потреби дослідження додаткових складових добробуту вимагає, відповідно, новітніх методик розрахунку із врахуванням низки додаткових показників. Формування уніфікованої систематизованої методологічної бази визначення добробуту населення є можливим лише за умов ідентичного суспільного устрою, порівняного розвитку продуктивних сил, виробничих відносин, порівняних природних передумов розвитку людської спільноти певної території.

Крім того, в даному випадку йтиметься лише про матеріальні складові добробуту, можливі до вимірювання. Сучасний розвиток економічної думки ставить перед науковцями новітні питання формування понятійно-категоріального поля добробуту населення, адже виникають спроби додати до економічної категорії такі складові, як запаси природних ресурсів, рівень екологічного стану навколишнього середовища, показники «відчуття щастя» [3, с.7]. Суб'єктивний характер зазначених категорій є очевидним.

У економічній літературі зустрічається також тлумачення добробуту, як «позитивного фізичного, соціального та ментального стану, який є результатом діяльності індивіда... доступності соціальних благ...» [3, с.8], або як «повноти забезпечення життєво необхідними матеріальними, духовними, соціальними, культурними, екологічними засобами [3]. У даному випадку мова йде про відчуття сенсу життя, можливості участі у суспільному житті, задоволення базових потреб за передумов забезпечення середовища життя, здоров'я, наявності роботи та фінансового підґрунтя існування. Зазначена економічна категорія також не дає чіткої відповіді на питання формування та вимірювання складових добробуту населення.

Поряд із зазначеними вище узагальнюючих, є більш вузькоспеціалізовані категорії добробуту населення, на яких варто зупинитись більш детально. Насамперед, це економічний добробут та чистий економічний добробут. Економічний добробут населення визнають у даному випадку як показник реального ВВП на душу населення, чистий економічний добробут являє собою різницю між ВВП та показникам поза ринкової та тіньової діяльності суб'єктів господарювання. Якщо категорія економічного добробуту зустрічається у працях економістів 19 століття, то чистий економічний добробут категоріально було обґрунтовано у 70 роках 20 століття, переважно, для нівелювання недоліків визначення обсягу ВВП (передусім, врахування обліку не декларованих та неринкових доходів). Попри наявність критичних зауважень у свій бік, зазначена категорія вважається однією із найкращих макроекономічних характеристик добробуту [6].

Наукове тлумачення суспільного добробуту тісно пов'язують із таким напрямом розвитку економічної науки, як «теорія суспільного добробуту», наукового дослідження організації господарської діяльності, спрямованої на максимізацію багатства. Щодо тлумачення суспільного добробуту, то частіше всього це сума індивідуальної корисності членів суспільства, коли зростання суспільного добробуту залежить від зростання добробуту окремих членів суспільства, а блага рівномірно поділені між усіма членами суспільства.

Теорії суспільного добробуту (утилітаристська, ліберальна, утилітарна, егалітарна, інституціональна) стали основою для добору та формування показників територіальної оцінки добробуту, під суспільним добробутом у даному випадку розуміється рівень добробуту окремої країни. Зазначена економічна категорія представляє науковий інтерес через появу постулатів: рівномірного розподілу благ між індивідами; формування гідного суспільного підґрунтя збільшення індивідом власного добробуту. Тобто, економічна категорія суспільного добробуту в своїй основі передбачає формування певних передумов економічного розвитку суспільства, які дозволяли б будь-якому члену суспільства мати можливості до збільшення власного добробуту.

Крім того, саме суспільний добробут характеризується появою розгалуженої системи індикаторів, які дозволяють розглядати вузькі аспекти даної категорії. Мова йде про макроекономічні показники доходів, витрат та заробітної плати населення, демографічні показники народжуваності, смертності, чисельності та тривалості життя населення, показники освітнього рівня населення, показники економічної активності, пенсійного забезпечення. Окремо виділяють низку показників матеріального забезпечення населення, таких, як доходи та купівельна спроможність доходів; індекси цін; коефіцієнти диференціації, концентрації та розподілу доходів; показники бідності (прожитковий мінімум та межа бідності); показники особистого споживання (мінімальний споживчий кошик, динаміка та структура споживчих витрат, харчування, споживання, калорійності спожитого); показники житлових умов (забезпеченості та витрат на житло); показники соціальної напруженості (злочинності).

Однією із найбільш поширених та дискусійних економічних категорій суспільного добробуту залишається категорія мінімального споживчого кошика, тобто того фіксованого мінімального набору споживчих благ, який є мінімальним прожитковим мінімумом, або рівнем мінімального добробуту індивіда.

Дискусійний характер зазначеної категорії обумовлений як переліком мінімальних благ, які пропонуються для населення у різних країнах світу, так і кількісним вираженням зазначених благ.

Понятійно-категоріальне поле теорій добробуту населення формується також і за рахунок економічних категорій рівня життя населення та якості життя населення.

Рівень життя населення, як економічна категорія відображення добробуту, виступає частіше всього виміром реальних доходів на душу населення та кількості населення за межею бідності. Крім того, використовується також низка показників, притаманних визначенню суспільного добробуту – показники ВВП на душу населення, показники доходів та заробітної плати населення, показники забезпеченості житлом, демографічні характеристики народжуваності, тривалості життя та смертності, рівень освіти тощо.

Якість життя населення, як економічна категорія, частіше всього протиставляється категорії рівня життя населення. Якщо категорія рівня життя використовується як відображення матеріального добробуту населення, то категорія якості життя враховує також і задоволення культурних та духовних потреб (порівняння фактичного та базового обсягу задоволення потреб).

Дана економічна категорія є яскравим відображенням складності математичного обрахунку добробуту населення. Якщо матеріальні складові добробуту можна було виміряти у відповідних одиницях (частіше всього вартісних), то категорія якості життя включає в себе такі складові, вимір яких вважається суб'єктивною самооцінкою населення (фізичний, психічний, соціальний добробут, психічний стан, соціальна активність). Це практично єдина економічна категорія, яка нормативно регулюється ВООЗ, а не ООН. ВООЗ, відповідно, визначає під якістю життя населення, в цілому, відповідність життя індивіда його власним стандартам та очікуванням, відповідність сприйняття власного життя особистій системі цінностей та очікувань.

Параметрично економічна категорія якості життя населення визначається через як через показники безпосередньо фізичні (сну, відпочинку, втоми), психологічні (самооцінки, позитивного та негативного мислення), духовності та переконань, так і показники суспільної активності, професіоналізму та осередку проживання (екологічні, дозвілля, житла, безпеки). Крайнім відображенням категорії якості життя населення в полі теорій добробуту населення може вважатись макроекономічна категорія валового національного щастя, яка вважається холистичною мірою якості життя, та враховує не матеріальні, а моральні та психологічні цінності життя. Економічна категорія сформувалась у 70-ті роки 20 століття на підґрунті буддистських цінностей. Холистичний характер категорії відображається також і в визначенні валового національного щастя не конкретними показниками відображення, а реформами, серед яких підтримання чистоти, вирощування квітів, соціальна підтримка найстаршого населення, заборона куріння, хімічних добрив та екологічно шкідливих підприємств.

Окремою складовою понятійно-категоріального поля теорій добробуту населення є індексні категорії.

Передусім, мова йде про індекс людського розвитку (індекс розвитку людського потенціалу). Дана категорія виступає найбільш поширеним інтегральним показником вимірювання добробуту та включає в себе показники оцінки довголіття (тривалості життя), рівень грамотності, рівень життя за ВНД/ВВП на душу населення із врахуванням паритету купівельної спроможності. Новітніми індикаторами, які використовуються ПРООН з 2010 року в контексті визначення зазначеної категорії є індекс гендерної нерівності та індекс багатовимірної бідності. Наступною індексною категорією відображення добробуту населення залишається індекс освіти. Розрахунок індексу відбувається через визначення рівня грамотності дорослих та сукупної частки учнів в населенні. Враховуються показники як дошкільної, так і після вузівської освіти.

Індекс якості життя визначається у якості категорії добробуту населення для пов'язування суб'єктивної оцінки життя із об'єктивними передумовами – детермінантами якісних характеристик життя (очікувана тривалість життя, показник розлучень, громадське життя, матеріальний добробут/ВВП на душу населення, політична стабільність, клімат, гарантоване працевлаштування, наявність політичних свобод, гендерна рівність,

Міжнародний індекс щастя використовується з 2006 року для відображення реального добробуту націй. Визначення економічної категорії передбачає розрахунок очікуваної тривалості життя, суб'єктивної задоволеності життям та екологічного сліду. Таким чином, понятійно-категоріальне поле теорій добробуту населення насамперед охоплює, по-перше, безпосередні категорії добробуту (добробут, суспільний добробут, економічний добробут, чистий економічний добробут, матеріальний добробут); по-друге, категорії рівня та якості життя населення; по-третє, індексні категорії добробуту (індекс людського розвитку/індекс розвитку людського потенціалу, індекс освіти, індекс якості життя, міжнародний індекс щастя) та інші. Фактично, зазначені категорії охоплюють усі сфери життя населення.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Різноманітність економічних категорій, які відображають добробут населення вражає. Використовуються для відображення зазначених категорій, по-перше, статистичні характеристики, наприклад обсяг ВВП на душу населення. По-друге, використовуються розраховані за різними методиками індексні та інтегральні показники. Окремі показники мають суб'єктивний характер. Саме тому й досі бракує оптимальної загальносвітової методики обчислення добробуту. Існуючі методики, зазвичай, використовуються для досягнення певної мети - порівняння показників добробуту країн за певними ознаками. Подальші дослідження варто продовжувати у двох напрямках. Це або формування національних методик визначення добробуту населення, у відповідності до національної статистичної бази досліджень, або визначення додаткових макроекономічних коефіцієнтів добробуту, які відображають вузько направлені характеристики добробуту населення.

Література

1. Базилінська О.Я. Макроекономіка / О.Я. Базилінська – К.: ЦНЛ, 2005. – 442 с.
2. Богиня Д. П. Основи економіки праці : навч. посіб. для студ. екон. спец. / Д. П. Богиня, О. А. Грішнова. – 3-є вид. – К. : Знання-Прес, 2002. – 313 с.
3. Длугопольський О.В. Економіка добробуту та критерії її оцінки: політекономічний підхід / О.В. Длугопольський // Наука й економіка. – 2007. – № 3. – С.5-8.
4. Мандибура В. О. Рівень життя населення України та проблеми реформування механізмів його регулювання / В. О. Мандибура. – К. : Парлам. вид-во, 1998. – 255 с.
5. Новіков В.М. Організація і розвиток соціальної сфери (зарубіжний і вітчизняний досвід) / В.М. Новіков. – К.: Ін-т економіки НАН України. – 2000. – 246 с.
6. Фертікова Т.М. Дослідження динаміки добробуту населення України / Т.М.Фертікова // Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму. – 2010. – № 1(3). – Том 2. – С. 339-340.

References

1. Bazilinska O. Macroeconomics / O. Bazilinska – K.: CNL, 2005. – 442 s.
2. Bogynya D.P. Fundamentals of Labour Economics : Training. guidances. for students. econ. spec. / D.P. Bogynya, O.A. Grishnova. - 3rd ed., Erased. - K: Knowledge Press, 2002. - 313 s.
3. Dluhopolsky O.V. The economy and welfare of its evaluation criteria: political economy approach / O.V.Dluhopolsky // Science and Economics. - 2007. - № 3. - S.5-8.
4. Mandybura V.O. standard of living of the population of Ukraine and problems on the mechanisms of regulation / V.A. Mandybura. - K: Parla. publishing house, 1998. - 255 s.
5. Novikov B.M. Organization and development of social sphere (foreign and home experience) / V.M. Novikov. - K.: In-t of economy of HAN of Ukraine. - 2000. - 246 s.
6. Fertikova T.M. Research of dynamics of welfare of population of Ukraine / T.M.Fertikova // Bulletin of the International Nobel economic forum. - 2010. - № 1(3). - Tom 2. - S.339-340.

Надіслана/Written: 30.07.2014р.

Надійшла/Received: 30.07.2014р.

Рецензент: д.е.н., проф. Войнаренко М. П.

УДК 371.134-028.75+378.09 (045)

О. П. БІНИЦЬКА

Хмельницька гуманітарно-педагогічна академія

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ЗАМОВЛЕННЯ З ПІДГОТОВКИ ПЕДАГОГІЧНИХ КАДРІВ НА ПРИКЛАДІ ХМЕЛЬНИЦЬКОЇ ГУМАНІТАРНО-ПЕДАГОГІЧНОЇ АКАДЕМІЇ

Стаття присвячена теоретичним підходам з проблеми сучасного стану формування державного замовлення з підготовки педагогічних кадрів. Автором проаналізовано наукові доробки сучасних дослідників з означеної проблеми. В статті зосереджено увагу на нормативно-правових документах згідно яких здійснюється формування державного замовлення з підготовки педагогічних кадрів в Україні. Акцентовано увагу на трьох основних критеріях відповідно до яких розподіляється держзамовлення: наявність ліцензії на право надання освітніх послуг, висновки експертної комісії, погодження проектних показників обсягу державного замовлення з регіональними центрами зайнятості. Розглядаються особливості формування державного замовлення з підготовки педагогічних кадрів на прикладі Хмельницької гуманітарно-педагогічної академії.

Ключові слова: державне замовлення, освіта, підготовка, педагогічні кадри.

О.П. BINYTSKA

Khmelnitska Humanitarian-Pedagogical Academy

PECULIARITIES OF FORMING STATE ORDER AS FOR THE PREPARATION OF PEDAGOGICAL PERSONNEL BY THE EXAMPLE OF KHMELNYTSKYI HUMANITARIAN-PEDAGOGICAL ACADEMY

Abstract: The article deals with the theoretic approaches to the problem of modern state of forming state order as for the preparation of pedagogical personnel. The author analyses scientific researches of the modern researchers on the mentioned problem. In the article the attention is paid to the norm-legal documents, according to which formation of state order of pedagogical personnel preparation in Ukraine is done. The heed is accentuated on three main criteria, according to which state order is distributed: presence of the license to the right of educational services offering, decisions of expert commission, approval of the project indices of the amount of the state order with the regional employment centers. Peculiarities of forming state order as for the preparation of pedagogical personnel by the example of khmelnytskyi humanitarian-pedagogical academy have been studied.

Keywords: state order, education, training, pedagogical personnel.

Постановка проблеми. На початку XXI ст. для системи освіти особливого значення набуває вирішення проблеми з професійної підготовки педагогічних кадрів для навчальних закладів. Нові вимоги суспільства висуваються і перед системою освіти першочергові завдання по вдосконаленню професійної підготовки педагогів, а особливо майбутніх керівників, в зв'язку з тим, що рівень професійної компетентності керівника значною мірою впливає на якість надання освітніх послуг.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми формування державного замовлення розглянуті в роботах вітчизняних науковців: Я. Болюбаша, Г. Дмитренка, І. Каленюк, Л. Гриневич, В. Лугового, О. Мироненко. Незважаючи на значущість і цінність вищезгаданих досліджень, потребують подальшого розвитку нові підходи до формування механізму державного замовлення, розробки системи управління якістю вищої освіти.

Мета дослідження: вивчення особливостей формування державного замовлення з підготовки педагогічних кадрів на прикладі Хмельницької гуманітарно-педагогічної академії.

Виклад основного матеріалу дослідження. Обсяг підготовки фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів для державних потреб затверджує Кабінет Міністрів України. Його формування відбувається з урахуванням середньострокового прогнозу потреби у фахівцях та робітничих кадрах на ринку праці та обсягів видатків Державного бюджету України на зазначені цілі (питання про те, наскільки ефективно відбувається прогнозування потреб у відповідних фахівцях та робітничих кадрах на ринку праці у цьому матеріалі ми оминемо). Після того, як перелік державних замовників затверджено, відбувається не менш важливий процес – розподіл обсягів державного замовлення між виконавцями, вищими навчальними закладами, які власне і готують потрібних для країни кадрів [7].

Вперше про необхідність визначення перспективних загальнодержавних і регіональних потреб підготовки прогнозування потреб галузей економіки України у спеціалістах і робітниках згадується ще в 1993 р. Як нагальна проблема подолання освітньо-кваліфікаційного дисбалансу на ринку праці України декларується, починаючи з 1996 р. Аналогічні висновки були оприлюднені в 2003, 2005, 2007, 2008 рр.; на них ґрунтуються відповідні Концепції та Програми, проте невизначеність механізму формування потреби у підготовці кадрів зберігається.

Центральні та місцеві органи влади не беруть відповідальність за цей напрям, що поглиблює диспропорції між реальною потребою регіональних ринків праці і обсягами підготовки фахівців за спеціальностями [8].

Розв'язати проблему освітньо-кваліфікаційного дисбалансу можливо лише після отримання чіткої картини стану ринку праці в якісному розрізі, але наявні методи збору інформації не дають змоги побудувати адекватний прогноз: підприємства не надають повної інформації, постійно змінюється рівень вимог до фахової підготовки працівників, а методи централізованого збору інформації про кваліфікаційні вимоги, набір знань, умінь і навичок для конкретних посад відсутні (визначення якісних характеристик потрібних економіці фахівців перебуває в юрисдикції Міністерства освіти та науки України, яке не має механізмів збирання такої інформації).

Для того щоб якісно на високому професійному рівні забезпечити підготовку педагогічних кадрів необхідно на державному рівні здійснювати формування обсягів державного замовлення.

Згідно з постановою, держзамовлення розподіляється за трьома основними критеріями:

- «наявність ліцензії на право надання освітніх послуг за відповідним освітньо-кваліфікаційним рівнем, сертифіката про акредитацію навчального закладу, сертифіката про акредитацію напрямку підготовки (спеціальності), свідоцтва про атестацію, документа, що підтверджує підготовку аспірантів (ад'юнктів), докторантів за відповідною науковою спеціальністю;

- висновки експертної комісії та експертної ради при акредитаційній комісії, зокрема щодо рівня кадрового забезпечення підготовки фахівців заявлених напрямів підготовки (спеціальностей), матеріально-технічної бази, навчально-методичного та інформаційного забезпечення учасника конкурсу;

- погодження проектних показників обсягу державного замовлення з регіональними центрами зайнятості, а також з органом виконавчої влади Автономної Республіки Крим у сфері освіти, місцевими органами управління освітою (відповідно до місцезнаходження навчального закладу, наукової установи, їх відокремлених структурних підрозділів)» [1].

До 2013 р. розподіл місць державного замовлення відбувався одноосібно за негласними критеріями лояльності керівництва вищого навчального закладу до представників відповідного державного замовника. Прийнятий у листопаді 2012 р. Закон України «Про формування та розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів» мав на меті врегулювати процедуру та зробити її більш прозорою. Так, відповідно до нового закону, розміщення державного замовлення здійснюється державними замовниками на конкурсних засадах. Порядок відбору виконавців визначається Кабінетом Міністрів України за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері освіти, тобто – Міністерства освіти і науки України [3].

Затверджений Кабміном у травні 2013 р. Порядок проведення відбору виконавців державного

замовлення регламентує, що такий відбір проводиться конкурсною комісією, яка утворюється щороку державним замовником – міністерствами чи іншими державними органами. Склад конкурсної комісії, положення про її роботу, процедура проведення конкурсу, критерії конкурсного відбору, перелік та зразки конкурсної документації, вимоги до конкурсних пропозицій – все це затверджується відповідним замовником.

Передусім, у Порядку привертає увагу невизначеність кількісного складу Конкурсної комісії. Зазначено лише, що до її складу включаються представники:

- державного замовника;
- Міністерство освіти та науки України;
- Міністерство економічного розвитку;
- експертних рад при акредитаційній комісії;
- спільного представницького органу сторони роботодавців;
- всеукраїнських професійних спілок, їх об'єднань;
- органів студентського самоврядування [5].

Однак, квота кожного з перелічених представників не визначена. А отже, не виключена можливість введення до складу комісії потрібних людей, що призведе до звичного вже «ручного управління» розподілом держзамовлення між підпорядкованими вищими навчальними закладами. Крім того, Порядком надана можливість змінювати склад конкурсної комісії протягом року. А отже, будь-які відхилення від настанов замовника можуть каратися виключенням зі складу комісії [4].

Розглянемо на прикладі Хмельницької гуманітарно-педагогічної академії порядок формування обсягів державного замовлення. Хмельницька гуманітарно-педагогічна академія – один з найдавніших навчальних закладів Поділля.

З часу відкриття педагогічних курсів у м. Проскурові в 1921 р., заклад істотно змінився. Впродовж багаторічної історії розвитку заклад, реорганізовувався з педкурсів у педтехнікум, педучилище, педагогічний коледж, гуманітарно-педагогічний інститут, гуманітарно-педагогічну академію. Академія функціонує як чотириступеневий вищий педагогічний заклад I-IV рівнів акредитації. Підготовка спеціалістів ведеться за чотирма освітньо-кваліфікаційними рівнями: “молодший спеціаліст”, “бакалавр”, “спеціаліст”, “магістр”. Випускники отримують спеціальності: “Вихователь дітей дошкільного віку”, “Вчитель початкових класів”, “Вчитель музики, етики та естетики”, “Філолог, викладач іноземної мови та зарубіжної літератури”, “Вчитель образотворчого мистецтва, дизайнер”, “Вчитель хореографії, фізичного виховання (або - іноземної мови)”. В академії навчається більше 2,5 тис. Студентів [6].

Нормативно-правовою базою формування обсягів державного замовлення в Хмельницькій гуманітарно-педагогічній академії є: Закон України № 5499-VI від 20.11.2012 р. „Про формування та розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів”; Закон України № 2984-III від 17.01.2002 р. „Про вищу освіту”; Постанова Кабінету Міністрів України № 306 від 15.04.2013 р. „Про затвердження Порядку формування державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів” [2;3;5].

Методика формування регіонального замовлення для області в науково-теоретичних та нормативно-правових документах відсутня. Формування проектних показників обсягу прийому в Хмельницькій гуманітарно-педагогічній академії відбувається наступним чином: протягом календарного року на рівні Департаменту освіти і науки, молоді та спорту Хмельницької обласної Державної адміністрації та Хмельницької гуманітарно-педагогічної академії проводиться моніторинг (проведення нарад з начальниками управлінь районних, міських відділів освіти; робота центру кар'єри; участь у обласних та районних ярмарках професій; презентація закладу у містах та районах; аналіз потреби в педагогічних кадрах через постійне листування з районними та міськими відділами освіти).

Адміністрацією закладу проводиться: аналіз статистичних даних щодо забезпечення педагогічними кадрами районів та міст області; одним із напрямків удосконалення механізму формування регіонального замовлення на підготовку фахівців є впровадження практики прогнозування ринку праці на регіональному та галузевому рівні. Хмельницька гуманітарно-педагогічна академія робить запити на районні відділи освіти про перспективну потребу навчальних закладів та установ у педагогічних кадрах.

Проводиться постійний моніторинг працевлаштування випускників, які навчались за державним замовленням; розробляється прогноз потреби у педагогічних кадрах зі спеціальностей, які надаються Хмельницькою гуманітарно-педагогічною академією на наступний календарний рік (враховуючи обсяги підготовки фахівців за минулі роки, кадровий потенціал та наявну матеріально-технічну базу навчального закладу), а також використовується методика розрахунку підготовки педагогічних кадрів, виходячи з коефіцієнту 1 до 25, а саме на 25 працюючих 1 залишить місце роботи і посада буде вакантною; проводиться обговорення пропозицій щодо підготовки фахівців на наступний навчальний рік на вченій раді закладу та подання проектних показників обсягу прийому за державним замовленням до органів законодавчих та виконавчих органів на рівні області; при розподілі державного замовлення враховуються обсяги підготовки фахівців за минулі роки, наявні ліцензовані обсяги на кадровий потенціал та наявну підготовку фахівців,

матеріально-технічну базу навчального закладу; в Хмельницькій гуманітарно-педагогічній академії працює система проходження переддипломної практики наших студентів з майбутнім працевлаштуванням в навчальні заклади сільської місцевості; сформовані пропозиції на підготовку фахівців для державних потреб, після погодження з першим заступником голови обласної державної адміністрації, керівниками Департаментів освіти і науки, молоді та спорту та фінансів облдержадміністрації надсилаються на розгляд сесії обласної ради та затверджується головою обласної ради; для вищих навчальних закладів комунальної форми власності розподіл регіонального замовлення проводиться обласною радою.

Висновки. Таким чином, одним із пріоритетних напрямків національної політики у освітній сфері та сфері зайнятості має стати формування та розвиток цілісної системи формування державного замовлення з підготовки педагогічних кадрів. Рівень і якість трудового потенціалу, перспективи його розвитку є визначальними у стабільності та конкурентоспроможності економіки України.

Процес встановлення обсягів держзамовлення на підготовку наукових та науково-педагогічних кадрів має відповідати потребам ринку праці, тому визначена проблема потребує невідкладного та всебічного вирішення.

Література

1. Гриневич Л. Що зробити, щоб державне замовлення працювало на економіку? / Л. Гриневич // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.useti.org.ua/en/news/1410/.html>.
2. Про вищу освіту : Закон України : зі змінами та доповненнями від 16.10.2012 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2984-14>.
3. Про формування та розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів : Закон України № 5499-ві від 20.11.2012 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5499-17>.
4. Мироненко О. А. Нововведення у формуванні державного замовлення в освіті України / О. А. Мироненко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://Www.Rusnauka.Com/2_Kand_2014/Pedagogica/4_156151.Doc.Htm.
5. Порядок розміщення державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів : затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 20 травня 2013 р. № 363 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/363-2013-p>.
6. Про заклад (Хмельницька гуманітарно-педагогічна академія) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kgpa.km.ua/?q=about>.
7. Радиш Н. Державне замовлення – інформація з обмеженим доступом!? / Н. Радиш // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://opora.ua.org/articles/4025-derzhavne-zamovlennja-informacija-z-obmezhenym-dostupom>.
8. Щодо посилення відповідальності міністерства економічного розвитку і торгівлі України за формування державного замовлення на підготовку кадрів для економіки. Аналітична записка // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/1484/>.

References

1. Hrynevych L. Shcho zrobyty, shchob derzhavne zamovlennia pratsiuvalo na ekonomiku? / L. Hrynevych // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.useti.org.ua/en/news/1410/.html>.
2. Pro vyshchu osvitu : Zakon Ukrainy : zi zminamy ta dopovnenniamy vid 16.10.2012 r. // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2984-14>.
3. Pro formuvannia ta rozmishchennia derzhavnoho zamovlennia na pidhotovku fakhivtsiv, naukovykh, nauково-pedahohichnykh ta robotnychykh kadriv, pidvyshchennia kvalifikatsii ta perepidhotovku kadriv : Zakon Ukrainy № 5499-vi vid 20.11.2012 // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5499-17>.
4. Myronenko O. A. Novovvedennia u formuvanni derzhavnoho zamovlennia v osviti Ukrainy / O. A. Myronenko // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: http://Www.Rusnauka.Com/2_Kand_2014/Pedagogica/4_156151.Doc.Htm.
5. Poriadok rozmishchennia derzhavnoho zamovlennia na pidhotovku fakhivtsiv, naukovykh, nauково-pedahohichnykh ta robotnychykh kadriv, pidvyshchennia kvalifikatsii ta perepidhotovku kadriv : zatverdzhenyi postanovoiu Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 20 travnia 2013 r. № 363 // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/363-2013-p>.
6. Pro zaklad (Khmelnitska humanitarno-pedahohichna akademiia) // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://kgpa.km.ua/?q=about>.
7. Radysh N. Derzhavne zamovlennia – informatsiia z obmezhenym dostupom!? / N. Radysh // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://opora.ua.org/articles/4025-derzhavne-zamovlennja-informacija-z-obmezhenym-dostupom>.
8. Shchodo posilennia vidpovidalnosti ministerstva ekonomichnoho rozvytku i torhivli ukrainy za formuvannia derzhavnoho zamovlennia na pidhotovku kadriv dlia ekonomiky. Analitichna zapyska // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.niss.gov.ua/articles/1484/>.

Надіслана/Written: 11.07.2014 р.

Надійшла/Received: 11.07.2014 р.

Рецензент: д.е.н., проф. Лук'янова В.В.

О.М. ВАКУЛЬЧИК

Академія митної служби України, м. Дніпропетровськ

Є.В. ПРОТАСОВА

Придніпровська державна академія будівництва та архітектури, м. Дніпропетровськ

ОЦІНКА ВАРТОСТІ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ З УРАХУВАННЯМ ЯКОСТІ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИЩОЇ ОСВІТИ

Розглянуті особливості визначення вартості вищої освіти в Україні. Зроблено висновки щодо доцільності оцінки вартості освітніх послуг з позицій основних методичних підходів до визначення вартості: витратного, порівняльного та доходного. Здійснено порівняння ефективності витрат на повну вищу освіту, як індикатору її якості, за окремими спеціальностями по регіонах України.

Ключові слова: освітні послуги, вартість, методи оцінки, якість, ефективність.

O.M. VAKULCHYK

Ukrainian Academy of Custom

Y.V. PROTASOVA

Prydniprov's'ka state academy of civil engineering and architecture

EVALUATION OF EDUCATIONAL SERVICES WITH THE ACCOUNT OF QUALITY AND EFFICIENCY OF HIGHER EDUCATION

Abstract: The aim of the article is in necessity of determination of the specific in pricing in sphere of educational services and in adaptation of methodical approaches to it 's evaluations in conditions of market economy.

While exploration of features of value formation in higher education of Ukraine it was defined that it has the same characteristics and properties as any category of "value", whether the value of the company, product or services. Comparison of cost effectiveness on higher education for certain professions by the regions of Ukraine was made.

It was done a conclusion about the appropriateness of valuation of educational services on the basis of major methodological approaches to value determining: cost plus, comparative and income approaches. On the basis of cost approach universities determine the intrinsic value of educational service that ensures payback of its provision for the service provider. The comparative approach is to define the competitive market value of education that meets the conditions of demand and supply in the market of educational services. Valuation of education using the income approach allows determining the effectiveness and quality of study in terms of getting future financial benefits by the recipient of educational services.

Keywords: higher education, value, valuation methods, quality, efficiency.

Постановка проблеми. Необхідність розробки та удосконалення методів визначення вартості вищої освіти обумовлена трансформацією українського суспільства у ринкові умови взаємовідносин та активним розвитком самого ринку освітніх послуг. Функціонування вищих навчальних закладів у ринкових відносинах не може регулюватися з боку держави виключно адміністративними інструментами. В сучасних умовах вищі навчальні заклади зіткнулися з проблемою конкурентної боротьби за кожного абітурієнта, тому питання ціноутворення не повинне регулюватись виключно державою, а має вирішуватись на рівні ВНЗ на основі відповідного науково обґрунтованого механізму визначення вартості навчання, який повинен враховувати як внутрішні так і зовнішні фактори впливу. Тим більше, що на практиці спостерігається застосування центрами вищої освіти демпінгу як засобу просування свої продуктів до потенційних замовників. Це, як свідчать спостереження, вкрай негативно позначається на їхній якості. Актуальність дослідження полягає в необхідності визначення специфіки ціноутворення у сфері освітніх послуг та адаптації методичних підходів до їх вартісної оцінки в умовах ринкової економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема розвитку управління вищою освітою, її реформування і фінансування в Україні займаються вітчизняні вчені: В. Андрущенко, Й. Бескид, В. Бобров, Є. Бойко, О. Василик, М. Євтух, В. Євтушевський, І. Каленюк, К. Корсак, В. Кремень, В. Куценко, В. Луговий, О. Навроцький, Ю. Ніколенко, О. Падалка, О. Сидоренко, Н. Холявко, А. Чухно, Г. Штейн, В. Юхименко, В. Яблонський та ін. У той же час потребують більш детального вивчення питання ціноутворення послуг вищої освіти в ринкових умовах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вартість навчання у ВНЗ розраховується у відповідності з наказом Міністерства освіти і науки, міністерства економіки та міністерства фінансів України «Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами» (далі – Порядок) [2]. Встановлення вартості платної освітньої послуги здійснюється «на базі економічно обґрунтованих витрат, пов'язаних з її наданням» [2, п. 2.1]. У якості складових елементів цих витрат виступають:

- витрати на оплату праці працівників;
- нарахування на оплату праці відповідно до законодавства;
- безпосередні витрати та оплата послуг інших організацій;
- капітальні витрати;
- індексація заробітної плати, інші витрати відповідно до чинного законодавства.

У той же час, цей Порядок не визначає відмінності у методиці розрахунку вартості навчання по кожній спеціальності та не диференціює витрати вартості на постійні та змінні, співвідношення яких має досить суттєвий вплив при плануванні та розрахунку вартості навчання. При формуванні вартості за навчання, доцільно врахувати покриття її планових витрат по даній спеціальності; відповідність вартості ринковому попиту й пропозиції, забезпечивши ліцензійний набір студентів; можливість оперативного реагування на макроекономічні процеси [5]. Не завжди ці критерії вдається задовольнити по кожній із спеціальностей. Як правило, одні спеціальності більш популярні і на них високий конкурс – це привід для підвищення вартості навчання, по інших – вартість навчання може бути нижча за собівартість. Таким чином, законодавство нечітко визначає порядок визначення вартості платних послуг ВНЗ, внаслідок чого на практиці є потреба у вдосконаленні методик оцінки вартості навчання.

Вартість освітньої послуги, як і будь-яка інша вартість в умовах ринку, формується з двох сторін: по-перше – на основі процесу розрахунку (калькуляції) так званої внутрішньої вартості, яка базується на витратному підході і повинна забезпечувати окупність витрат даної освітньої послуги; по-друге – це оцінювання вартості послуги з точки зору споживача і формування так званої зовнішньої (або ринкової) ціни, що має відповідати ринковим умовам попиту та пропозиції, водночас забезпечуючи ліцензійний обсяг набору студентів. Звісно, внутрішня (витратна) та зовнішня (ринкова) вартості не завжди збігаються по кожній спеціальності по причині їх різної популярності.

Під час оцінки внутрішньої вартості освіти слід звернути увагу на те, що витрати закладу відшкодовується за рахунок бюджетних (загальний фонд) та позабюджетних (спеціальний фонд) коштів, а витрати класифікуються на постійні та змінні з метою визначення мінімального обсягу надходжень коштів за навчання студентів-контрактників, що забезпечує окупність витрат. До умовно-постійних витрат відносяться заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу (окрім професорсько-викладацького складу), утримання земельних ділянок, фінансування наукових досліджень, утримання навчальних аудиторій і лабораторій, бібліотек та фондів наукової і навчальної літератури, фінансування капітального будівництва, ремонту та утримання будівель і спортивно-оздоровчих споруд, придбання технічних засобів навчання та ін., що формуються залежно від статусу, рівня акредитації, типу вищого навчального закладу, напрямів і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка фахівців. До умовно-змінних витрат відносяться: заробітна плата професорсько-викладацького складу; нарахування на заробітну плату; виплати по тимчасовій непрацездатності; придбання бланків дипломів, підручників, а також витрати на частину деяких видів комунальних послуг.

Розрахунок вартості освіти на основі витратного підходу, який базується на використанні методу аналізу безбитковості, необхідно здійснювати, виходячи з того, що витрати навчального закладу повинні дорівнювати загальному доходу від освітньої діяльності, враховуючи надходження як загального, так і спеціального фондів:

$$(\Pi_{\text{б}} \times K_{\text{б}}) + (\Pi_{\text{к}} \times K_{\text{к}}) = \text{ПВ} + (\text{ЗВ}_{\text{од. ст.}} \times (K_{\text{б}} + K_{\text{к}})),$$

де $\Pi_{\text{б}}$ – надходження з бюджету для відшкодування вартості навчання одного студента;

$\Pi_{\text{к}}$ – ціна освітньої послуги для студента, що навчається на контрактній основі;

$K_{\text{б}}$, $K_{\text{к}}$ – кількість студентів, що навчаються відповідно за рахунок бюджетного і контрактного фінансування;

ПВ – постійні витрати;

$\text{ЗВ}_{\text{од. ст.}}$ – змінні витрати на навчання одного студента (у свою чергу залежать від спеціальності та форми організації навчання: кваліфікації викладачів, кількості годин лекційних та практичних занять, форм контролю знань, кількості студентів у групі, кількості груп у потоках та ін.);

Ціна освітньої послуги, що формується на основі ринкового підходу, враховує конкурентні переваги окремого навчального закладу і залежить також від популярності та затребуваності відповідної спеціальності.

В таблиці 1 зроблено вибірку по вартості повної вищої освіти в окремих вищих навчальних закладах України за територіальною ознакою: ВНЗ м. Київ, ВНЗ великих обласних центрів та ВНЗ у містах районного призначення.

Порівняння середньої вартості повної вищої освіти у столичних ВНЗ, обласних центрах та у містах районного призначення демонструє досить значну відмінність їх рівня – більш ніж у два рази за економічними, технічними спеціальностями та майже у два рази за спеціальністю правознавство (рис. 1).

На наш погляд, крім конкурентних переваг навчальних закладів, на формування ринкової ціни впливає також платоспроможність попиту, яка залежить від економічної активності та середнього рівня оплати праці у відповідних містах.

Водночас, ринкові відносини, що формуються у сфері освіти в Україні, вимагають розглядати вищі навчальні заклади як виробників і продавців відповідних освітніх послуг, діяльність яких проводиться в умовах ринку.

Таблиця 1

Вартість повної вищої освіти у ВНЗ України (бакалавр + спеціаліст/магістр), грн.

ВНЗ	Регіон	Спеціальність		
		облік і аудит	комп'ютерна інженерія	правознавство
Київський національний університет ім. Т.Шевченка	м. Київ	110000	110000	175000
Національний технічний університет України "КПУ"	м. Київ	77000	77000	77000
Національний університет "Києво-Могилянська академія" (НаУКМА)	м. Київ	100000	90000	90000
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана	м. Київ	72100	72100	76100
Середня вартість отримання вищої освіти у столиці		89775	87275	104525
Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна	м. Харків	38350	51000	79125
Львівський національний університет імені Івана Франка	м. Львів	46250	34905	89485
Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара	м. Дніпропетровськ	45200	45200	70350
Одеський національний університет ім. Мечникова	м. Одеса	47557	30611	63424
Середня вартість отримання вищої освіти в обласних центрах		44339	40429	75596
Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського	м. Кременчук	37500	35000	52500
Маріупольський державний університет	м. Маріуполь	45300	0	62500
Криворізький національний університет	м. Кривий Ріг	37150	39950	41000
Технологічний інститут Східноукраїнського національного університету ім. Даля	м. Сєвєродонецьк	30175	43305	0
Середня вартість отримання вищої освіти у районних центрах		37531	39418	52000

Вартість навчання оцінюється зовнішнім споживачем – абітурієнтом на предмет її відповідності рівню та якості отриманих в процесі навчання знань та навичок, а також майбутнім фінансовим вигодам, які отримає фахівець, здобувши вищу освіту саме у цьому закладі по обраній спеціальності. Така методологія визначення вартості освітніх послуг враховує якість та ефективність навчання і відповідає принципам дохідного підходу.

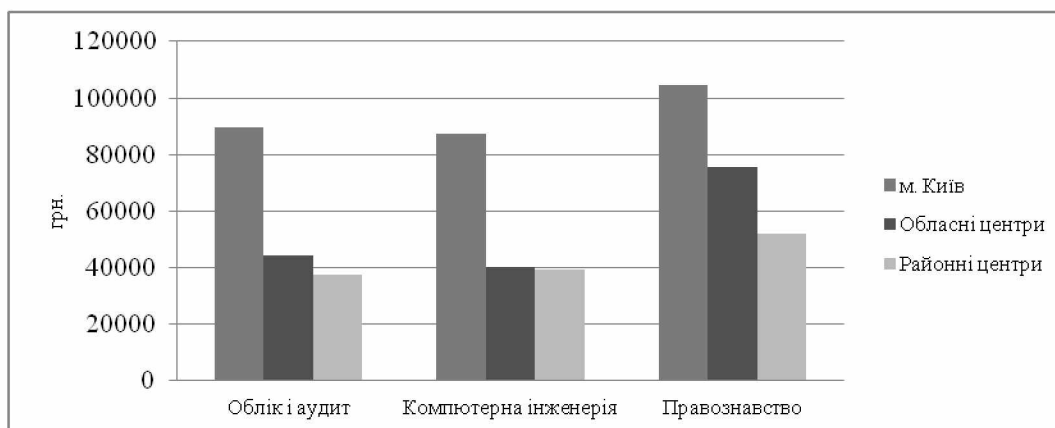


Рис. 1. Середня вартість отримання повної вищої освіти в Україні

Аналіз середньої заробітної плати, що пропонується на відповідні посади за спеціальностями у різних містах України, показав, що найбільша відмінність у рівні оплати праці за регіонами спостерігається по спеціальності комп'ютерні науки (у 2,2 рази), у той же час з правознавства різниця складає тільки 20% (рис.2).

Залежність доходів працівника, підприємства, суспільства від знань, навичок та природних здібностей людей досліджує теорія людського капіталу.

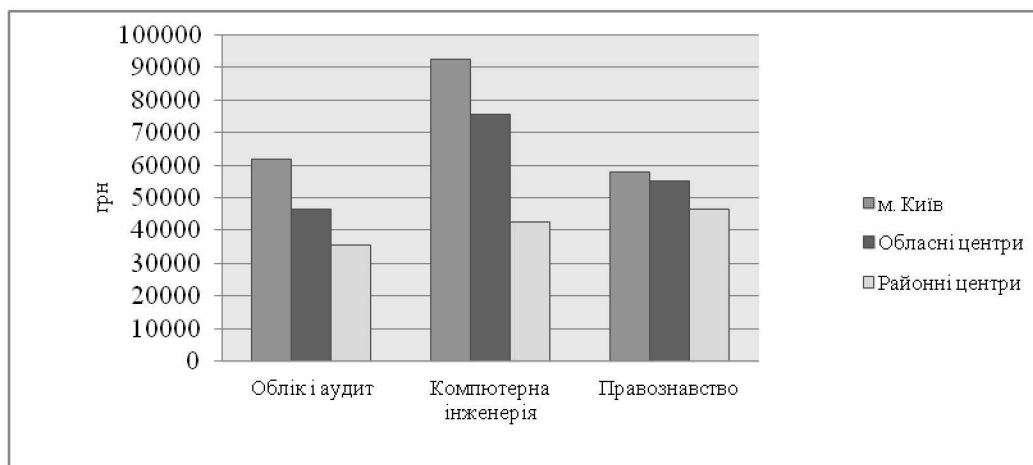


Рис. 2. Середня заробітна плата по спеціальностям в Україні (за рік)

Широке розповсюдження альтернативних концепцій людського капіталу, які розглядаються вітчизняними вченими, викликане існуючими реаліями ринкової економіки та ринку вищої освіти [6, 7]. Із сукупності характеристик, що складають потенціал людини, теорія людського капіталу досліджує ті, що суттєво впливають на зміну доходів. Це відноситься передусім до здоров'я, освіти, професійних навичок, творчих здібностей, вмотивованості, підприємливості. Аналіз ефективності інвестицій в людський капітал починається з оцінки витрат на них та очікуваних вигід від їх здійснення. Оцінка витрат на освіту з огляду на очікувані вигоди від її отримання може надати інформацію щодо відповідності вартості освіти тим доходам, які вона дозволяє отримати в майбутньому.

Згідно з дослідженнями групи вчених [6], витрати, пов'язані з одержанням освіти, можна розподілити на три групи: прямі матеріальні витрати як плата за навчання, витрати на підручники, послуги бібліотеки, канцтовари тощо; витрати, пов'язані зі зміною місця проживання (вартість житла, транспортні витрати, збільшення витрат на харчування тощо); втрачені заробітки. Водночас, очікувані вигоди від інвестицій в освіту також складаються з трьох груп доходів: прямі матеріальні вигоди; непрямі матеріальні вигоди; моральні вигоди.

При оцінці ефективності інвестування зіставляються інвестиційні витрати всіх видів з результатами у майбутньому. Тому треба визначити цінність майбутніх вигід, порівнявши їх із поточними витратами. Іншими словами, потрібно порівняти доходи, які в майбутньому отримає фахівець, працюючи за спеціальністю (у вигляді заробітної плати, премій, тощо), з витратами на отримання відповідної освіти.

Методологія інвестиційного аналізу використовує в основному показники, які враховують вартість грошей у часі (чиста теперішня вартість, індекс рентабельності, фактична норма доходності), але, для порівняльних швидких оцінок ефективності дозволяє також застосовувати показник окупності витрат. Порівняння середньої вартості отримання повної вищої освіти по регіонах України із середньою заробітною платою по відповідним спеціальностям дозволило визначити середній строк окупності витрат на освіту (табл.2).

Таблиця 2

Показники ефективності витрат на повну вищу освіту в Україні

Регіон	Середній строк окупності навчання за спеціальностями, років		
	облік і аудит	комп'ютерна інженерія	правознавство
м. Київ	1,46	0,94	1,81
Обласні центри	0,95	0,54	1,37
Районні центри	1,05	0,93	1,12

Так, аналіз показав, що, наприклад, за спеціальністю облік і аудит доцільність отримання освіти та пошуку робочого місця у столиці не є ефективним тому, що строк окупності таких витрат є значно вищим, ніж у обласних центрах та в регіонах. Це може бути наслідком як необґрунтованого завищення цін на навчання у столичних ВНЗ, так і перенасиченості ринку праці у Києві. У той же час спеціальність комп'ютерної інженерії демонструє більш короткі терміни окупності витрат на освіту по всіх регіонах у порівнянні як з економічними, так і з юридичними спеціальностями, а найкраще значення цей показник приймає на рівні обласних центрів. Що стосується правознавства, то термін окупності витрат на отримання відповідної освіти свідчить про те, що вартість навчання у Києві та обласних центрах дещо завищена у порівнянні з тими пропозиціями по заробітній платі, які наявні у відповідних регіонах.

Звичайно, цей аналіз ефективності витрат на навчання є експрес-аналізом, який побудований на деяких припущеннях: не скоригована вартість витрат на освіту протягом періоду навчання з урахуванням вартості грошей у часі; вважається, що ті, хто отримав освіту у відповідних регіонах, там же і будуть шукати роботу; не оцінена якість освіти у різних регіонах, що впливає на можливості отримання відповідних посад та подальшого просування в кар'єрі та ін. Але, для порівняльного аналізу за регіонами та спеціальностями такий аналіз дає певні результати.

Висновки. В процесі дослідження особливостей формування вартості вищої освіти в Україні було визначено, що вона має такі ж ознаки та властивості, як і будь-яка інша категорія «вартість», будь то вартість підприємства, продукції чи послуги. Основною особливістю процесу визначення вартості є застосування трьох методичних підходів до її оцінки в залежності від мети оцінки. Так, на основі витратного підходу вищі навчальні заклади визначають внутрішню вартість освітньої послуги, яка забезпечує окупність її надання для виробника послуги. У той же час, порівняльний підхід дозволяє визначити конкурентну ринкову вартість освіти, яка відповідає умовам попиту та пропозиції на ринку освітніх послуг. Оцінка ж вартості освіти за допомогою доходного підходу дозволяє визначити ефективність навчання з точки зору його якості та отримання майбутніх фінансових вигід самим отримувачем освітньої послуги.

Література

1. Про вищу освіту : Закон України від 01.07.2014 № 1556-VII // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1556-18/page>.
2. Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами : Наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України від 23.07.2010 № 736/902/758 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>.
3. Величко О. Г. Аналітичне забезпечення розрахунку оплати за навчання у вищому навчальному закладі / О.Г.Величко, Г. О.Король, Т. В.Акімова // Вісник ЖДТУ. - 2008. - 2 (44). - С. 227-232.
4. Каленюк І.С. Розвиток вищої освіти та економіка знань : монографія / І.С. Каленюк, О.В. Куклін. – К. : Знання, 2012. – 343 с.
5. Левицька, С. Фінансування діяльності вітчизняних державних вищих навчальних закладів в умовах сталого національного розвитку / С. Левицька, Ю. Харчук // Нова педагогічна думка. - 2013. - № 1.1. - С. 7-11.
6. Норкіна Т. П. Інвестиції в освіту як фактор розвитку людського капіталу / Т. П. Норкіна, З. О. Скарбун, Н. О. Тарханова // Економіка будівництва і міського господарства. – 2008. – №4. - Т.4. – С. 211-218.
7. Павленко Т. Ю. Формування і розвиток людського капіталу та його роль у підвищенні економіки України / Т. Ю. Павленко // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі. - 2014. - № 3. - С. 57–65.
8. Холявко Н.І. Вища освіта як визначальний чинник суспільного розвитку / Н.І. Холявко // Економічний форум. - 2014. - № 2. - С. 285-290.

References

1. Pro vyshchu osvitu : Zakon Ukrainy vid 01.07.2014 № 1556-VII // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1556-18/page>.
2. Pro zatverdzhennia poriadkiv nadannia platnykh posluh derzhavnymy ta komunalnymy navchalnymy zakladamy : Nakaz Ministerstva osvity i nauky Ukrainy, Ministerstva finansiv Ukrainy, Ministerstva ekonomiky Ukrainy vid 23.07.2010 № 736/902/758 // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>.
3. Velychko O. Analitichne zabezpechennia rozrakhunku opłaty za navchannia u vyshchomu navchalnomu zakladi / O.H. Velychko, H. O. Korol, T. V. Akimova // Visnyk ZhDTU. - 2008. - 2 (44). - S. 227-232.
4. Kaleniuk I.S. Rozvytok vyshchoi osvity ta ekonomika znan : monohrafiia / I.S. Kaleniuk, O.V. Kuklin. – K. : Znannia, 2012. – 343 s.
5. Levytska, S. Finansuvannia diialnosti vitchyznianskykh derzhavnykh vyshchykh navchalnykh zakladiv v umovakh staloho natsionalnoho rozvytku / S. Levytska, Yu. Kharchuk // Nova pedahohichna dumka. - 2013. - № 1.1. - S. 7-11.
6. Norkina T. P. Investytsii v osvitu yak faktor rozvytku liudskoho kapitalu / T. P. Norkina, Z. O. Skarbun, N. O. Tarkhanova // Ekonomika budivnytstva i miskoho hospodarstva. – 2008. – №4. - T.4. – S. 211-218.
7. Pavlenko T. Yu. Formuvannia i rozvytok liudskoho kapitalu ta yoho rol u pidvyshchenni ekonomiky Ukrainy / T. Yu. Pavlenko // Ekonomika ta upravlinnia pidpriemstvamy mashynobudivnoi haluzi. - 2014. - № 3. - S. 57–65.
8. Kholiavko N. I. Vyshcha osvita yak vyznachalnyi chynnyk suspilnoho rozvytku / N. I. Kholiavko // Ekonomichni forum. - 2014. - № 2. - S. 285-290.

Надіслана/Written: 9.08.2014 р.
Надійшла/ Received: 9.08.2014 р.
Рецензент: д.е.н, проф. Хрущ Н.А.

УПРАВЛІННЯ РОЗВИТКОМ ОРГАНІЧНОГО ПТАХІВНИЦТВА В УКРАЇНІ

В статті описуються основні вимоги до сертифікування птахівничих господарств та перетворення їх на органічні птахівничі господарства. Порівнюються умови утримання птиці в промисловому виробництві птахівничої продукції та утримання птиці в органічних птахівничих господарствах. Окреслюється важливість споживання органічної продукції птахівництва. Описуються основні вимоги сертифікуючого органу «Органік стандарт» які були гармонізовані з стандартів Європейського союзу щодо регулювання органічного виробництва та маркування органічних продуктів. Справедливе формування цінової політики на продукцію органічного птахівництва допоможе сформувати ринок споживання, адже органічне виробництво це культура виробництва для збереження довкілля і здоров'я людей.

Ключові слова: управління, птахівництво, органічний продукт

T. N. VASYUTA

National University of Bioresources and Environmental Sciences, Kyiv Ukrainien

MANAGEMENT DEVELOPMENT IN UKRAINE ORGANIC POULTRY

Abstract: With every year increases the amount of users of organic products of the poultry farming. Development of the organic poultry farming will help to increase the amount of organic products of the poultry farming and orientate producers on the organic terms of production. Why organic? This breeding birds close to the natural environment, the range, where the birds can move freely, grazing, hunting, and so on. Economic development is important for organic poultry farms of small villages where breeding and poultry is a traditional and a good source of family food eggs and meat, and the completion of the family budget.

The basic requirements are in-process described to the certification of poultry farming economies and transformation of them on organic poultry farming economies. The terms of maintenance of bird are compared in the industrial production of poultry farming goods and maintenance of bird in organic poultry farming economies. Importance of consumption of organic products of the poultry farming is outlined. The basic requirements of certifying organ of «Organic are described standard» that were harmonized from the standards of the European union in relation to adjusting of organic production and marking of organic products. The just forming of price politics on the products of the organic poultry farming the market of consumption will help to form, in fact this organic production culture of production for environmental and health of people preservation. Economic development is an important part in management decision making. It is very important to take into account the just forming of price policy on the products of the organic poultry farming without surplus mark-ups, for greater availability of consumption, in fact this organic production culture of production for environmental and health of people preservation.

The certification of the organic poultry farming requires implementation of terms of production and expense of time and money. For all subjects of ménage in industry organic poultry farming is absolute in a management technological processes steady observance of existent normatively legal documents of Ukraine in relation to an organic production.

Keywords: management, poultry farming, organic product

Постановка проблеми. Головною причиною збільшення соціальної популярності органічної продукції, органічного руху є зростання загального невдоволення та шкідливості конверсійних продуктів харчування, які виробляються інтенсивними технологіями з використанням не органічних сполук, речовин. Обмежене знання органічного сільського господарства та добробуту сільськогосподарських тварин призводить до розриву в розумінні споживача і виробника продукції, різниці між поживною корисністю та об'ємом виробництва продукції. Розуміння корисності органічної продукції допоможе виробникам зорієнтувати виробництво в цьому напрямку.

Органічне птахівництво є швидко розвиваючою нішою для забезпечення органічної продукції споживачів, створення робочих місць на селі, майбутнього економічного благополуччя домашніх господарств. Сертифікація органічного птахівництва вимагає виконання умов виробництва та затрати часу і коштів. Для всіх суб'єктів господарювання в галузі органічного птахівництва є безумовним в управлінні технологічними процесами неухильне дотримання існуючих нормативно правових документів України стосовно органічного виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема розвитку органічного виробництва продукції тваринництва досліджується авторами Ш.І. Борживой, У. Іржи, , І. Колесник, Є.В. Милованов, Ю. Луценко, Ю.С. Пеняк, М.О. Сафронська, Ю.В. Самойлик, які описують теоретично «органічне» птахівництва, обґрунтовують важливість об'єднання різних точок зору на розвиток органічного руху.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Для популяризації органічного птахівництва в Україні подається дана стаття в якій частково описуються основні вимоги ведення органічного птахівництва, що полегшить сертифікацію птахівничих підприємств відповідним сертифікатом, який свідчить про органічність їхньої продукції. Органічна продукція птахівництва користується попитом у населення – винятковою ринковою пропозицією, яка на території України достатньою кількістю незаповнена.

Цілі статті. Основною ціллю статті, завданням - розкриття особливості в управлінні розвитком органічного птахівництва та обґрунтування умов сертифікування органічних птахівничих господарств.

Виклад основного матеріалу. Державне регулювання органічної продукції в Україні регулюється законом «Про виробництво та обіг органічної сільськогосподарської продукції та сировини» від 18.09.2012 р.

Цей Закон визначає правові, економічні та соціальні основи виробництва та обігу органічної сільськогосподарської продукції та сировини, заходи контролю та нагляду за такою діяльністю і спрямований на забезпечення справедливої конкуренції та належного функціонування ринку органічної продукції та сировини, покращення основних показників стану здоров'я населення, збереження природного навколишнього середовища, раціонального використання ґрунтів, забезпечення раціонального використання та відтворення природних ресурсів, а також гарантування впевненості споживачів у продуктах та сировині, маркованих як органічні.[1]

Якщо в 2008 році обсяг ринку органічних продуктів України становив 0,65 млн. доларів, то вже в 2011 році ринок виріс до 4,5-5,5 млн. доларів. Рішення українців про споживання органічних продуктів харчування залежить від розуміння переваг перед неорганічними. Близько 60% українців готові перейти на органічні продукти харчування, якщо їх вартість буде перевищувати вартість стандартних продуктів на 10-25%; якщо ж їх вартість буде вище на 25-40%, то кількість потенційних споживачів знизиться до 47%. Основними споживачами органічних продуктів харчування є освічені люди, молоді сім'ї з дітьми, жителі міст. Перш за все хорошої якості продукти потрібні для харчування дітей.[2]

За сучасних пануючих технологій курчат звичайно відгодовують в інтенсивних спеціалізованих господарствах без контакту з сільськогосподарськими подвір'ями. Птахів вирощують на концентрованих кормах, вакцинах, кокцидіостатиках і вітамінах, в тісно набитих приміщеннях та кліткових батареях з штучним освітленням.

З допомогою генетичної селекції були виведені швидкоростучі гібриди (бройлери) з хорошим приростом м'яса. На протязі 42-х діб вони досягають 1,5-2 кг., цей період в 2-3 рази коротший від утримання бройлера в домашніх господарствах.

Курей-несучок утримують в великих концентраціях, їх розвиток не відповідає їхнім базовим етологічним потребам. Традиційно батарейна клітка має об'єм всього 450 см³, тобто на одне несучку припадає місце в розмірі листа паперу А4. За весь період несення яєць курка-несучка повинна сидіти на скошеній металічній сітці. Корм кури-несучки отримують тільки з кормушок розміщених поряд з клітками, тобто без можливості природного переміщення і копання землі. Кури можуть виконувати тільки «уявну ходьбу» [5 с.256-257].

В Україні працює лише чотири господарства сімейного типу, які утримують сертифікованих органічних курей та займаються виробництвом органічного яйця та курятини. Сертифікацією органічного птахівництва займається комерційна організація «Органік стандарт», яка включена в офіційний перелік сертифікаційних органів, визнаних у Європейському Союзі та Швейцарії. Щоб мати органічну сертифікацію, птиця повинна мати органічне походження. Птиця в органічних господарствах утримується природно, без застосування «інтенсивних методів» та шкідливої хімії. Утримання, годування, профілактика хвороб, та лікування птиці, регулюється чіткими нормами. Специфічні умови утримання птиці і відповідна практика господарювання зазначені в Ст12 Пост ЄК 889/08 [3, с.83-84].

1. Не дозволяється утримувати птицю в клітках.

2. Водоплавні птахи завжди, коли це дозволяють погодні та гігієнічні умови, повинні мати доступ до річки, струмка, ставка, озера або басейну з метою задоволення відповідних типових для конкретних видів потреб і забезпечення належного утримання.

3. Споруди для усіх птахів мають відповідати таким умовам:

(а) не менше однієї третини площі підлоги має бути суцільною, тобто без щілин і не решітчастою, та бути вкритою підстилкою, наприклад, соломкою, стружкою, піском або торфом;

(б) у пташниках для несучок необхідно забезпечити можливість збирання пташиного посліду на достатньо великій частині площі підлоги, якою користуються кури;

(в) вони мають бути обладнані сідалами такого розміру та у такій кількості, що відповідає кількості та вазі птахів (таблиця 1);

(г) вони повинні мати отвори відповідного розміру для входу / виходу, і загальна довжина цих отворів має складати не менше 4 м на кожні 100 м² площі приміщення, у якому утримуються птахи;

(д) у кожному пташнику можна утримувати не більше: (і) 4800 курчат, (іі) 3000 кур-несучок, (ііі) 5200 цесарок, (іу) 4000 мускусних або пекінських качок або 3200 мускусних або пекінських качурів чи качок інших порід, (у) 2500 каплунів, гусей або індиків;

(е) загальна корисна площа пташників для виробництва м'яса в окремому виробничому підрозділі не повинна перевищувати 1600 м²;

(ж) конструкція пташників має забезпечувати усім птахам вільний до майданчиків вільного вигулу.

4. Додатково до природного освітлення можна застосовувати штучне, забезпечуючи не більше 16 годин світлового дня на добу з безперервним періодом нічного відпочинку без штучного освітлення тривалістю не менше восьми годин.

Таблиця 1

Характеристика стосовно площі утримання птиці в залежності від типу виробництва*

Назва утримуваної птиці	Площа у приміщенні (чиста площа, яку можуть використовувати тварини)			Площа на відкритих майданчиках (м ² площі на голову, по черзі)	Максимальна кількість тварин на 1 га.
	Кількість тварин на м ²	Кількість см сідала на тварину	Гніздо		
Кури-несучки	6	18	7 несучок на гніздо або у випадку спільного гнізда, 120 см ² на одну несучку	4, за умови отримання обмеження у 170 кг. азоту на гектар на рік	230
Птиця на відгодівлі (у стаціонарних пташниках)	10, не більше 21 кг. живої ваги на м ²	20 (тільки для цесарок)		4 бройлери і цесарки, 4,5 качки, 10 індиків, 15 гусей	580 (бройлери)

* для всіх зазначених видів не можна перевищувати обмеження у 170 кг. азоту на гектар на рік [3, с.151-152]

5. З метою запобігання використанню інтенсивних методів вирощування птиці має вирощуватися до досягнення нею встановленого мінімального віку або належати до порід, що повільно ростуть. Якщо оператор не використовує породи, що повільно ростуть встановлюється наступний мінімальний вік птиці при забої:

- (а) 81 день для курчат;
- (б) 150 днів для каплунів;
- (в) 49 днів для качок пекінської породи;
- (г) 70 днів для мускусних качок;
- (г) 84 дні для мускусних качурів;
- (д) 92 дні для кряків;
- (е) 94 дні для цесарок;
- (є) 140 днів для індиків та гусей;
- (ж) 100 днів для індичок.

Уповноважений орган влади має визначити критерії щодо порід, які повільно ростуть або скласти їх перелік і надавати цю інформацію операторам, іншим країнам-учасникам і Комісії [3, с.83-84].

Заборонені такі операції як: підрізання дзьобів; застосування будь-якої електричної стимуляції для примушування під час завантаження і розвантаження птиці; використання традиційних хімічно синтезованих транквілізаторів до або під час транспортування.

Будь-яке страждання тварин слід зводити до мінімуму, застосовуючи відповідну анестезію і/або анальгезію, а також шляхом проведення операцій кваліфікованим персоналом лише у найбільш підходящому віці. Не дозволяється використовувати речовини і методи, які застосовуються для відновлення якостей, втрачених у ході переробки і зберігання органічних кормів, для виправлення результатів недбалості при переробці, або можуть іншим чином вводити в оману щодо істинної природи даних продуктів.

Не повинні застосовуватися такі речовини, як ГМО, похідні ГМО та продукти, вироблені ГМО, стимулятори росту і синтетичні амінокислоти. Також заборонене використання іонізуючої радіації для обробки органічних кормів або сировини, яка використовується у кормах.

Неорганічні кормові матеріали рослинного походження, кормові матеріали тваринного і мінерального походження, кормові добавки можуть використовуватися лише якщо є відповідні дозволи. Утримання тварин на такій дієті, яка може викликати анемію, а також примусова відгодівля заборонені.

За винятком вакцинації, лікування від паразитів і застосування обов'язкових схем знищення, застосування хімічно синтезованих традиційних ветеринарних лікарських препаратів або антибіотиків з профілактичною метою заборонене. Винятком може бути той випадок, коли застосування заходів виявилось неефективним для боротьби з захворюванням або лікування поранення, і якщо традиційне лікування є необхідним для запобігання стражданням тварини. Якщо тварини захворіли або поранилися, слід негайно розпочати лікування, якщо необхідно, в ізоляції та у відповідних умовах утримання.

Слід віддавати перевагу застосуванню фітотерапевтичних, гомеопатичних продуктів, мікроелементів і продуктів, перелік яких міститься у Ст. 23, 24 Пост ЄК889/08 [3, с87-88].

Висновки:

1) розвиток органічного птахівництва в Україні відбувається за ініціативи громадських організацій та самих виробників, які керуються досвідом і стандартами Європейського Союзу стосовно органічної сертифікації та отримують по завершенню сертифікації відповідний логотип «євро-листок» [4, с. 119];

2) суб'єктам цієї галузі потрібно усвідомити ситуації на продовольчому ринку зерна, наявності органічних сертифікованих кормів, без органічного землеробства не можливо створити умов для формування кормової бази для птахівництва, врахувати ці умови розвитку – важливо, без виконання перерахованих нормативів до кормо-виробництва в птахівництві України вироблена продукція не буде вважатися «органічною» [3, с. 88];

3) специфічні умови утримання і відповідна практика господарювання вимагає від власників органічних пташних господарств дотримуватися нормативів утримання птиці. Забороняється утримувати птицю в клітках, що найбільш розповсюджено в промисловому птахівництві, обов'язково третину свого життя птиця повинна перебувати на вільному вигулі та дотримувати мінімальний вік при забої птиці [3, с. 83];

4) профілактика хвороб та ветеринарна медицина має свої особливості, за винятком вакцинації, лікування від паразитів і застосування обов'язкових схем знищення, застосування хімічно синтезованих традиційних ветеринарних лікарських препаратів або антибіотиків з профілактичною метою заборонене [3, с. 90-93];

5) керівництво птахофабрик та спеціальних птахівничих господарств в процесі управління розвитком виробництва органічної продукції мають досить уважно віднестися до складання бізнес-плану, щоб уникнути зниження рентабельності нижче допустимого (конкурентоспроможного) рівня, при цьому дуже важливо враховувати справедливе формування цінової політики на продукцію органічного птахівництва без надмірних націнок, для більшої доступності споживання, адже органічне виробництво це культура виробництва для збереження довкілля і здоров'я людей.

Література

1. Про органічне виробництво : Закон України від 01.02.2011 № 2955-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2955-17>.
2. Офіційний веб-сайт міжнародно-орієнтованої незалежної компанії «Майгер Консалтинг» ТОВ // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mayger.ua/uk/analitika/perspektivi-rozvitku-rinku-organichnih-produktiv-ukrayini/>.
3. Довідник стандартів ЄС щодо регулювання органічного виробництва та маркування органічних продуктів. Кн.1 / за ред. Є. Милованова, С. Мельника, О. Демидова та ін. – Львів: ЛА «Піраміда», 2008. – 204 с.
4. Довідник стандартів ЄС щодо регулювання органічного виробництва та маркування органічних продуктів. Кн.2 / за ред. Є. Милованова, С. Мельника, О. Демидова та ін. – Львів: ЛА «Піраміда», 2010. – 176 с.
5. Борживой Ш. Органическое сельское хозяйство / Ш. Борживой, И. Убан и кол. – Оломуц: Издано Биоинститутом, Чешская Республика, 2010. – 403 с.
6. Сафронська М.І. Проблеми розвитку органічного виробництва продукції тваринництва / М.І Сафронська, Ю.С. Пеняк // Органічне виробництво і продовольча безпека. – Житомир: Полісся, 2013. – 492 с.
7. International Federation of Organic Agriculture Movements (IFOAM) // Available from: http://www.ifoam.org/about_ifoam/principles/index.html.

References

1. Pro orhanyične vyrobnyctvo : Zakon Ukrajinjy vid 01.02.2011 # 2955-VI // [Elektronnyj resurs]. – Režym dostupu: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2955-17>.
2. Ofitsiynij veb-sajt mizhnarodno-orijentovanoj nezaleznoji kompaniji «Maiher Konsal'tynh» TOV // [Elektonij resurs]. - Rezhym dostupu: <http://www.mayger.ua/uk/analitika/perspektivi-rozvitku-rinku-organichnih-produktiv-ukrayini/>
3. Dovidnyk standartiv YeS shchodo rehuljuvannia orhanichnoho vyrobnyctva ta markuvannia orhanichnykh produktiv. Kn.1 / Za red. Y. Mylovanova, S. Melnyka, O. Demydova ta in. – Lviv: LA «Piramida», 2008. – 204 s.
4. Dovidnyk standartiv YeS shchodo rehuljuvannia orhanichnoho vyrobnyctva ta markuvannia orhanichnykh produktiv. Kn.2 / Za red. Y. Mylovanova, S. Melnyka, O. Demydova ta in. – Lviv: LA «Piramida», 2010. – 176 s.
5. Borzhyvoi Sh. Orhanycheskoe selskoe khaziaistvo / Sh. Borzhyvoi, Yr. Uban y kol. – Olomuts: Yzdano Byoynstetutom, Cheshskaia Respublyka, 2010. – 403 s.
6. Safronska M.I. Problemy rozvytku orhanichnoho vyrobnyctva produktii tvarynnystva / M.I Safronska, Yu.S. Peniak // Orhanichne vyrobnyctvo i prodovolcha bezpeka. – Zhytomyr: Polissia, 2013. – 492s.
7. International Federation of Organic Agriculture Movements (IFOAM) // Available from: http://www.ifoam.org/about_ifoam/principles/index.html.

Надіслана/Written: 9.07.2014 p.
Надійшла/Received: 9.07.2014 p.
Рецензент: д.е.н., проф. В.К. Савчук

УПРАВЛІННЯ ОБОРОТНИМИ КОШТАМИ ЯК ЕЛЕМЕНТОМ ФІНАНСОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Розглянуто економічну сутність категорії «оборотні кошти» та їх місце в системі управління фінансовим потенціалом підприємства. Досліджено основні тенденції щодо ефективності формування та використання обігових коштів машинобудівними підприємствами. Запропонована система управління оборотними коштами підприємства.

Ключові слова: оборотні кошти, активи, рентабельність і ліквідність підприємств, процес управління, промислові підприємства.

О.І. GONCHAR

Khmelnytsky National University

MANAGEMENT WORKING CAPITAL AS AN ELEMENT OF FINANCIAL CAPACITY ENTERPRISE

Abstract: The economic nature of the category of "working capital" and their place in the financial potential of the company. Attention is paid to the fact that working capital is an important element of both production and financial potential of the company. The basic features of the definition of the essence in order to ensure effective management, funds avansuyutsya in productive assets and working capital turnover, a set of assets, the assets are converted to cash (cash) for one year.

The main trends in the efficiency of formation and use of working capital pid-priyemstvamy machine-building.

The proposed system of circulating assets.

Key words: working capital, assets, profitability and liquidity of companies pro-tses management industry.

Постановка проблеми. Фінансові відносини є важливою складовою частиною економічних відносин, які виникають в процесі взаємодії суб'єктів господарювання будь-якої форми власності. Актуальність такої взаємодії підвищується в сучасних умовах господарювання, під час поглиблення економічної та соціально-політичної нестабільності в Україні. Тому однією із важливих проблем стратегічного менеджменту на підприємстві є управління оборотними коштами як елементом фінансового потенціалу. Політика управління оборотним капіталом підприємства повинна спрямовуватись на забезпечення довгострокової виробничої і ефективної фінансової діяльності підприємства, що досягається через пошук компромісу між ризиком втрати ліквідності та ефективністю роботи. Реалізація даної політики передбачає визначення необхідного рівня оборотних активів та оптимізацію структури джерел їх фінансування.

Приймаючи до уваги зазначені обставини, в процесі управління потенціалом підприємства необхідно приділяти особливу увагу визначенню потреби в оборотних засобах з урахуванням сформованих на підприємстві технологічних та фінансових умов, а також джерел їх фінансування, відмовляючись від застарілих форм і методів, що стримують зростання ефективного використання оборотних засобів.

Аналіз останніх досліджень. Дослідження проблем ефективності використання ресурсного потенціалу у тому числі – фінансової складової, пов'язані праці багатьох вчених, серед них: Бланка І.А., Лапшиної В.Б., Литвина М.І., Молякова Д.С., Савицької Г.В., Сайфуліна Р.С., Стоянової Є.С., Шеремета А.Д., Бріггема Ю., Ван Хорна Дж.К., Гапенські Л., Коласи Б. та ін. Аналіз теоретичних розробок показав, що в економічній науці до цього часу є недостатньо повно опрацьовані питання формування й оцінювання ефективності використання оборотних коштів. Це відноситься, зокрема, до оптимізації розміру оборотних коштів. Визначенням сутності фінансового потенціалу, його структуризації приділяють увагу як українські, так і закордонні науковці-економісти такі як, В. Ковальова, В. Бикова, Ю. Ряснянський, О. Белова та інші. Однак, у науковій літературі не представлено однозначного трактування цієї категорії, а відсутність останнього унеможливило створення дієвого механізму ефективного формування та використання фінансових ресурсів суб'єктів господарювання, збалансування його складу.

З іншої сторони, дане дослідження відноситься також до науковому напрямку, котрий інтенсивно розвивається в даний час – «економічна діагностика підприємства». Воно дає обґрунтування відповідей не лише на питання, якою мірою відповідає значення аналізованих показників нормативним, або чи є використовувана стратегія раціональною, а також які зміни слід внести в управління економікою підприємства, його потенціалом, щоб поліпшити його економічний результат і стійкість функціонування. Теоретичні основи діагностики досить широко представлені в роботах таких вітчизняних і зарубіжних економістів: Баканова М.І., Гетьмана О.О., Шаповала В. М., Косянчук Т.Ф., Лук'янової В.В., Майорової Н.І., Швид В.В., Рапопорта В.Ш., Шеремета А.Д. та ін. Вони визначили природу та форми діагностики, її місце в економічному аналізі, досліджували процедури і методи діагностики. Однак проблеми діагностики конкретного об'єкта – оборотних засобів – потребують подальшого дослідження.

Метою статті є визначення шляхів та напрямків підвищення ефективності управління оборотними коштами машинобудівних підприємств, як елементу фінансового потенціалу.

Результати досліджень. Оборотні засоби, як елемент фінансового потенціалу, є найбільш мобільною частиною авансованої вартості. Перебуваючи в постійному русі та здійснюючи кругообіг, вони суттєво впливають на фінансовий стан підприємства. Звідси постає потреба в поглибленому дослідженні ефективності їх функціонування в ринкових умовах господарювання.

Враховуючи те, що фінансовий потенціал є складною, динамічною системою, елементи якої взаємозв'язані та взаємообумовлені (рисунок 1), слід досліджувати процеси управління оборотними коштами. Кожен з елементів потенціалу залежить від рівня розвитку підприємства, конкурентної позиції, можливості залучення та поєднання окремих видів джерел фінансування, ефективності системи управління [за матеріалами 1, с.60].

В економічній літературі існує велика кількість тлумачень категорії оборотних засобів, що вказує на розбіжності в поглядах на її зміст. Водночас науково обґрунтоване тлумачення суті оборотних засобів є необхідною передумовою розробки наукових принципів раціональної організації та підвищення ефективності їх функціонування, управління фінансовим потенціалом.

Так, професор Д.С. Моляков дає наступне визначення оборотних засобів: «Оборотні засоби є авансованою в грошовій формі вартістю для утворення і використання оборотних виробничих фондів і фондів обігу в мінімально необхідних розмірах, що забезпечують безперервність процесу виробництва і своєчасність здійснення розрахунків» [2, с.46]. Приблизно так же визначає суть оборотних засобів професор А.М. Ковальова: «Оборотні кошти є вартістю, що авансується в грошовій формі, для планомірного утворення та використання оборотних виробничих фондів і фондів обігу в мінімально необхідних розмірах, що забезпечують виконання підприємством виробничої програми і своєчасність здійснення розрахунків» [3].

Проаналізувавши та систематизувавши різні підходи до тлумачення оборотних коштів вченими – економістами, можна виділити основні три ознаки (табл. 1):

- кошти, які авансуються у виробничі оборотні фонди та фонди обігу;
- сукупність майнових цінностей;
- активи, які перетворюються у грошові кошти (готівку) протягом одного року.

Таблиця 1

Підходи учених до визначення економічної сутності оборотних коштів

№ з/п	Підхід до трактування	Прихильники підходу
	Кошти, які авансуються у виробничі оборотні фонди та фонди обігу	Поддєрьогін А.М., Покропивний С.Ф., Азаренкова Г.М., Журавель Т.М., Михайленко Р.М., Брігхем С.Ф., Барнгольц С.Б.
2	Сукупність майнових цінностей	Роштейна Л.О., Білик М.Д., Бланк І.О.
3	Активи, які перетворюються у грошові кошти (готівку) протягом одного року	Ковальов В.В., Боді З. та Мертон Р.

Згідно з П(С)БО 2 «Баланс», оборотні активи – грошові кошти та їх еквіваленти, не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи 12 – тьох місяців з дати балансу.

Отже, узагальнивши трактування оборотних активів згідно П(С)БО 2 «Баланс» та думки вчених – економістів, спробуємо дати їм власне визначення. На нашу думку, оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, а також інші активи, авансовані у виробничі фонди та фонди обігу, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи дванадцятих місяців з дати балансу, які повністю переносять свою вартість на вартість виготовленої продукції та забезпечують безперервність процесу виробництва та реалізації продукції. Таке визначення оборотних активів найбільш повно відображає економічну суть даної категорії, вказує на термін використання поточних активів у виробництві та їх значенні для забезпечення безперервності виробничо – господарського процесу.

Головне завдання організації використання оборотних коштів - забезпечити безперервність і ефективність господарської діяльності підприємства. Ефективне управління оборотними коштами передбачає проведення постійного моніторингу оборотного капіталу, строку його перебування на кожній зі стадій та пошук шляхів прискорення обертання.

Прискорення обертання оборотних коштів призводить як до підвищення ефективності їх використання, так і зростання ефективності діяльності підприємства. За умов прибуткової роботи підприємства наслідком прискорення процесу обертання оборотних коштів є збільшення величини виробленої продукції та річного прибутку..

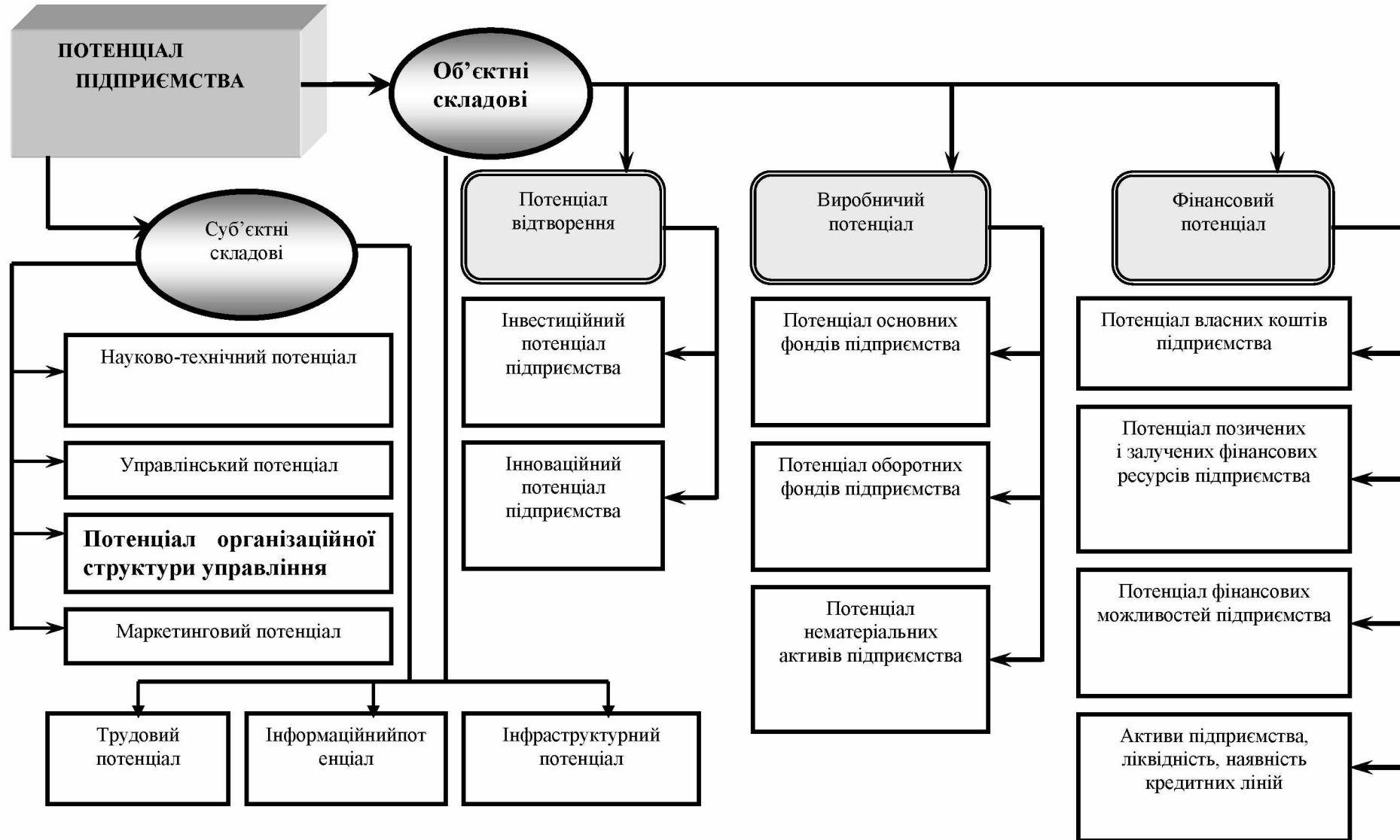


Рис. 1. Загальний потенціал підприємства з розмежуванням його об'єктних і суб'єктних складових

У разі, коли існують обмеження щодо попиту на продукцію, яку виробляє підприємство, прискорення процесу обертання призводить до вивільнення з обороту певної суми оборотних коштів і появи можливості їх використання в іншому напрямку діяльності підприємства з метою отримання додаткового прибутку або досягнення певного соціального ефекту.

При невиправдано низькому рівні оборотного капіталу господарська діяльність не підтримується на належному рівні, звідси - можлива втрата ліквідності, періодичні збої в роботі і низький прибуток. Політика управління оборотним капіталом повинна забезпечити пошук компромісу між ризиком втрати ліквідності й ефективністю роботи підприємства.

Потрібно досягнути такого стану, коли оборотні кошти вчасно б формувалися, у достатній кількості, виконували визначену їм функцію і без затримки одразу набували іншого вигляду. Це можливо тільки завдяки точному плануванню всього виробничого циклу, кожного його кроку. Потрібно не тільки прогнозувати вартість і строки початку певних етапів кругообігу оборотних коштів, а й перебіг виробничого процесу. Конкретні результати досягаються швидше та краще, коли точно визначена мета та засоби її досягнення. Саме тому доцільно поділити весь процес виробництва на декілька взаємозалежних етапів.

Кожний етап кругообігу оборотних коштів розпочинається і закінчується шляхом переходу в інший. При цьому оборотні кошти слід оцінювати як результат використання економічного потенціалу підприємства, а з іншої сторони – як необхідну передумову.

Економічна ефективність цього процесу залежить не тільки від правильного прогнозування строків початку кожного з етапів, а й від визначення кількісної, вартісної та якісної характеристик початку, перебігу та закінчення всіх етапів процесу. Для цього потрібно визначитися з тим, скільки зусиль потребує початок, продовження та закінчення етапу, тобто скільки все це коштуватиме підприємству. Крім того, важливо бачити результати використання тих чи інших складових оборотних коштів на певному етапі. Тільки досягаючи максимальної віддачі на кожному з етапів, можна сподіватися за позитивний загальний результат.

Висновки. В невизначених умовах ринкових відносин важливе значення має ефективне управління оборотними коштами, правильність їх формування та використання.

Розроблення моделей взаємозв'язку грошових і матеріальних запасів у процесі управління оборотними коштами є перспективним напрямом дослідження. Моделі управління оборотними коштами повинні бути побудовані з урахуванням таких принципів: інтегрованість у загальну систему управління підприємством; комплексний характер формування управлінських рішень; альтернативність підходів до розроблення окремих оптимальних рішень; орієнтація на стратегічні цілі розвитку підприємства.

Питання підвищення ефективності використання оборотних коштів, які авансуються для забезпечення матеріальних ресурсів на промислових підприємствах, а також мобілізація внутрішніх виробничих резервів прискорення оборотності оборотних коштів, як елементу економічного потенціалу підприємств, набувають особливої значущості.

Література

1. Комарецька П. В. Фінансове планування як передумова розвитку фінансового потенціалу промислових підприємств / П. В. Комарецька // Вісн. Харк. нац. ун-ту ім. В. Н. Каразіна "Проблеми стійкого соціально-економічного розвитку України". - Економічна серія. - Вип. 730. - Харків: ХНУ ім. В. Н. Каразіна, 2012. - С. 59-61.
2. Ковалева А.М. Финансы и кредит / А.М. Ковалева. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 512 с.
3. Бланк И.А. Управление активами / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр: Эльга, 2002. – 720 с.

References

1. Komarecz'ka P. V. Finansove planuvannya yak peredumova rozvy'tku finansovogo potencialu promy'slovy'x pidpr'yemstv / P. V. Komarecz'ka // Visn. Hark. nacz. un-tu im. V. N. Karazina "Problemy' stijkogo social'no-ekonomichnogo rozvy'tku Ukrayiny". - Ekonomichna seriya. - Vy'p. 730. - Xarkiv: XNU im. V. N. Karazy'na, 2012. - S. 59-61.
2. Kovaleva A.M. Fy'nansy y' kredy't / A.M. Kovaleva. – M.: Fy'nansy y' staty'sty'ka, 2005. – 512 s.
3. Blank Y'.A. Upravleny'e akty'vamy' / Y'.A. Blank. – K.: Ny'ka-Centr: El'ga, 2002. – 720 s.

Надіслана/Written: 10.07.2014 p.
Надійшла/Received: 10.07.2014 p.
Рецензент: д.е.н., проф. О.О. Орлов

УДК 658,681.3

В.В.МІХАЛЕВСЬКА-ЖМУЦЬКА

Хмельницький національний університет

ДЕЯКІ ЗАВДАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ ПО СУПРОВОДЖЕННЮ ТЕХНОЛОГІЧНИХ ПРОЦЕСІВ

В статті розглядається основні завдання інформаційних систем по супроводженню технологічних процесів на підприємстві, зокрема, на підприємстві легкої промисловості. Дано характеристику інформаційним системам, визначено роль інформації у створенні конкурентної переваги підприємства, окремо виділено клас економічної інформації та її значення в процесі прийняття рішень.

Ключові слова: інформаційна система, економічна інформація, клієнт-сервер, розподіленість системи, стратегічний ресурс, конкурентоздатність, прийняття рішення.

V.V. MICHALEVCRA-DGMYCKA

Khmelnitsky national University

SOME OF THE TASKS OF INFORMATION SYSTEMS IN SUPPORT OF TECHNOLOGICAL PROCESSES

Abstract: The article examines the basic tasks of information systems in accompaniment of technical process at enterprise, in particular, at light industry enterprise. It's also shown the characteristic of information system, and the role of informatin in creating competitive advantage of enterprise is determined. Apart it's determined the class of economical information and its role in making decision.

Keywords: information system, economical information, client-server, system allocation, strategic resource, competitiveness, making decision.

Вступ. Ефективність діяльності сучасних економічних суб'єктів залежить від їх здатності генерувати, обробляти і ефективно використовувати інформацію, тобто, отримувати своєчасну, точну і необхідну інформацію та передавати її працівникам всіх рівнів. Зараз процес управління інформацією стає складнішим для підприємства і вимагає від менеджерів все більше часу і застосування спеціальних навичок методологічного і технічного характеру. Найважливішою серед них вважається здатність управляти інформацією так, щоб отримувати від неї користь і мінімізувати збитки.

Як ресурс і як товар, в теперішніх умовах надзвичайно динамічного середовища, інформація відіграє все більш важливу роль, стає все більш релевантною у якості вхідного фактора виробництва. Мануель Кастельс називає інформацію сировиною, яка характеризує нову «інформаційно-технологічну парадигму». «Інформація перетворюється на стратегічний ресурс, від якого залежить конкурентоздатність всіх підприємств», - наголошує Мілан Желени [1]. Темі дослідження впливу бізнес-інформації на діяльність підприємств присвячено багато наукових праць, метою яких є надання науково обґрунтованих рекомендацій для використання компаніями у своїй діяльності інформації та інструментів для її обробки – інформаційних систем (ІС).

Інформація стає найбільш суттєвим чинником у створення конкурентної переваги підприємств. Основним способом підвищення конкурентоспроможності сучасних компаній стає широке застосування комп'ютерів та інформаційних систем, яке, за Міланом Желени [1], забезпечує підприємству сім основних переваг: 1) покращення і розширення обслуговування клієнтів; 2) підвищення рівня ефективності завдяки економії часу працівників; 3) збільшення можливості навантаження та пропускну здатності; 4) підвищення точності інформації і, як наслідок, ріст престижу фірми і скорочення збитків, зумовлених помилками; 5) забезпечення необхідною інформацією у визначений час конкретних осіб; 6) отримання керівництвом важливої інформації для планування, управління і прийняття рішень; 7) збільшення прибутку бізнесу.

На практиці ризик у прийнятті рішень пов'язаний найчастіше із значним обсягом непотрібної інформації, яка надається керівнику. Це вимагає розв'язання проблеми ефективного вибору інформації за допомогою високоточних методик її збору [2,3]. Крім того, ефективне використання інформації передбачає певну обізнаність менеджерів підприємства з механізмами «трансформації» інформації у знання. Сучасним доробком вважається дисципліна «управління знаннями», яка є більш широким поняттям, ніж управління інформацією і включає такі розділи, як ідентифікація знання, управління знаннями, розвиток і використання знань.

Виклад основного матеріалу. Мілан Желени визначає такі основні чотири цілі використання підприємствами інформації: 1) задля створення можливості функціонувати, або для росту прибутку і розширення ринків; 2) з метою зниження ризику і зменшення невизначеності; 3) для отримання влади і засобів впливу на інших; 4) задля контролю і оцінки продуктивності і ефективності власного підприємства. Найважливішою серед цих ролей є зниження ризику, особливо при прийнятті управлінських рішень. Відповідно, чим більше інформації є у компанії, тим меншим буде рівень ризику у її наступних діях. Інформація дозволяє компаніям діяти першими, а за умови, що компанія має більш надійне знання, ніж у конкурентів, інформація надасть їм більш високий шанс завоювати ринок.

Інформаційну систему (ІС) функціонально можна визначити як множину взаємозалежних елементів, що забезпечують введення даних, їх обробку і збереження та розподіл отриманої інформації, яка використовується в управлінні підприємством. Підприємства створюють ІС обслуговування інформаційних потреб різних рівнів управління. Так, в роботах Л.М.Елпгейта та інших, присвячених управлінню корпоративними інформаційними системами, виділяються чотири рівні управління й формуються відповідні їм ІС: 1) системи підтримки рішень вищої ланки управління (стратегічний рівень); 2) автоматизовані системи управління (АСУ) і системи підтримки прийняття рішень (управлінський рівень); 3) професійні й офісні системи (рівень знань); 4) системи обробки транзакцій (операційний рівень). Системи рівня, в свою чергу, можуть бути орієнтовані на забезпечення інформаційними потребами різних функціональних областей (виробництво, фінанси, маркетинг, управління персоналом).

В таблиці 1 узагальнені характеристики інформаційних систем, що використовуються на різних рівнях управління.

Таблиця 1

Характеристики інформаційних систем

Рівні управління	Типи систем	Інформаційні входи	Обробка	Інформаційні виходи	Користувачі
Стратегічний рівень	Системи підтримки рішень керівництва	Агреговані дані, зовнішні та внутрішні	Графіка, імітація, діалог	Прогнози, запитання	Вищий рівень управління
Управлінський рівень	Системи підтримки прийняття рішень	Дані у невеликому обсязі, аналітичні моделі	Діалог, імітація, аналіз	Спеціальні звіти, аналіз рішень, запитання	Керівники середньої ланки, професіонали
	Автоматизовані системи управління	Узагальнені дані про транзакції	Повторювані звіти, прості моделі, аналіз	Узагальнення і вибірки	
Рівень знань	Професійні системи	Проектні специфікації, бази знань	Моделювання, імітація	Моделі, графіки	Професіонали
	Офісні системи	Документи, схеми	Управління документами, розробка схем, комунікації	Документи, графіки, електронна пошта	Технічний персонал
Операційний рівень	Системи обробки транзакцій	Транзакції, події	Сортування, складання списків, об'єднання	Докладні звіти, списки, узагальнення	Операційний персонал

Системи обробки транзакцій є базовими в обслуговуванні поточних операцій підприємства. Вони являють собою комп'ютеризовані системи, які виконують і реєструють рутинні регулярні транзакції.

Найбільш актуальним питанням стає необхідність поєднання можливостей фінансових і управлінських систем виробництва з Інтернет-рішеннями, зв'язавши воедино мережу підприємства з «світовою павутиною». Зробити цей крок заважають сотні перепон у вигляді різнорідних стандартів і мов розробки. Необхідно постійно аналізувати закономірності інформаційних процесів і прогнозувати інформаціологічні проблеми менеджменту, маркетингу та навколишнього середовища. Таким чином, інформація стає економічною складовою, тобто специфічним видом товару, що виробляється на підприємстві і несе в собі відомості про його економічну діяльність. Це такі продукти і послуги, що можуть призначатися їх виробником для передачі потенційному споживачеві в максимально доступній формі.

З економічної інформацією здійснюють багато операцій, які за ознакою однорідності і цільових функцій об'єднані в інформаційні процедури (процеси). Усі процедури можна згрупувати в п'ять стадій обробки інформації: збір, передача, зберігання, перетворення і споживання (рис. 1).

Для економічної інформації характерні: 1) великі обсяги; 2) багаторазові повтори циклів її отримання і перетворення в певні періоди часу (місяць, квартал, рік тощо); 3) розмаїття її джерел і споживачів; 4) значна частка логічних операцій під час її обробки.

Ці властивості економічної інформації визначають необхідність та економічну доцільність використання засобів обчислювальної техніки під час збору, накопичення, передачі й обробки. Для проведення операції пошуку, співставлення, сортування даних про зміст інформаційної бази (ІБ), що досліджується, необхідна класифікація найменувань структурних одиниць ІБ. Це має особливе значення для численної номенклатури показників, що відображають стан об'єкта, яким керують.

Система класифікації має забезпечити однозначність розподілу найменувань за класифікаційними ознаками, що охоплює всю множину найменувань, припускає можливість розширення вхідної множини.

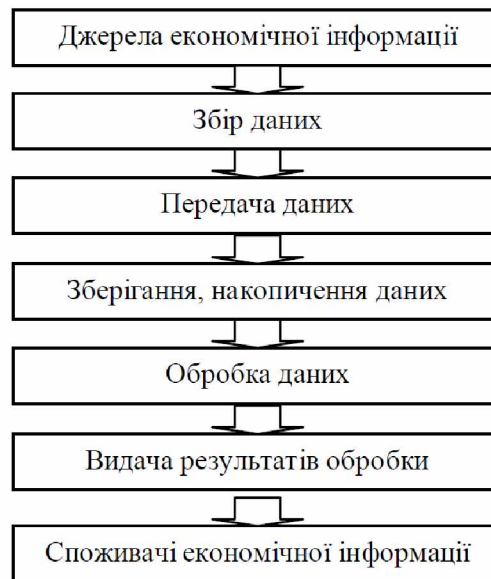


Рис. 1. Стадії обробки економічної інформації

На рис. 2 представлена система класифікації найменувань реквізитів-основ. Це один із принципів розбивки множини, що класифікується, на підприємствах легкої промисловості. Оскільки в кожному показнику - одна основа, то ця класифікація є також класифікацією показників. Класифікація охоплює 5 рівнів ієрархії об'єктів: вид керованих ресурсів; характеристику керованих ресурсів; вид інформації, до якої відноситься найменування основ; рівень управління; період часу.

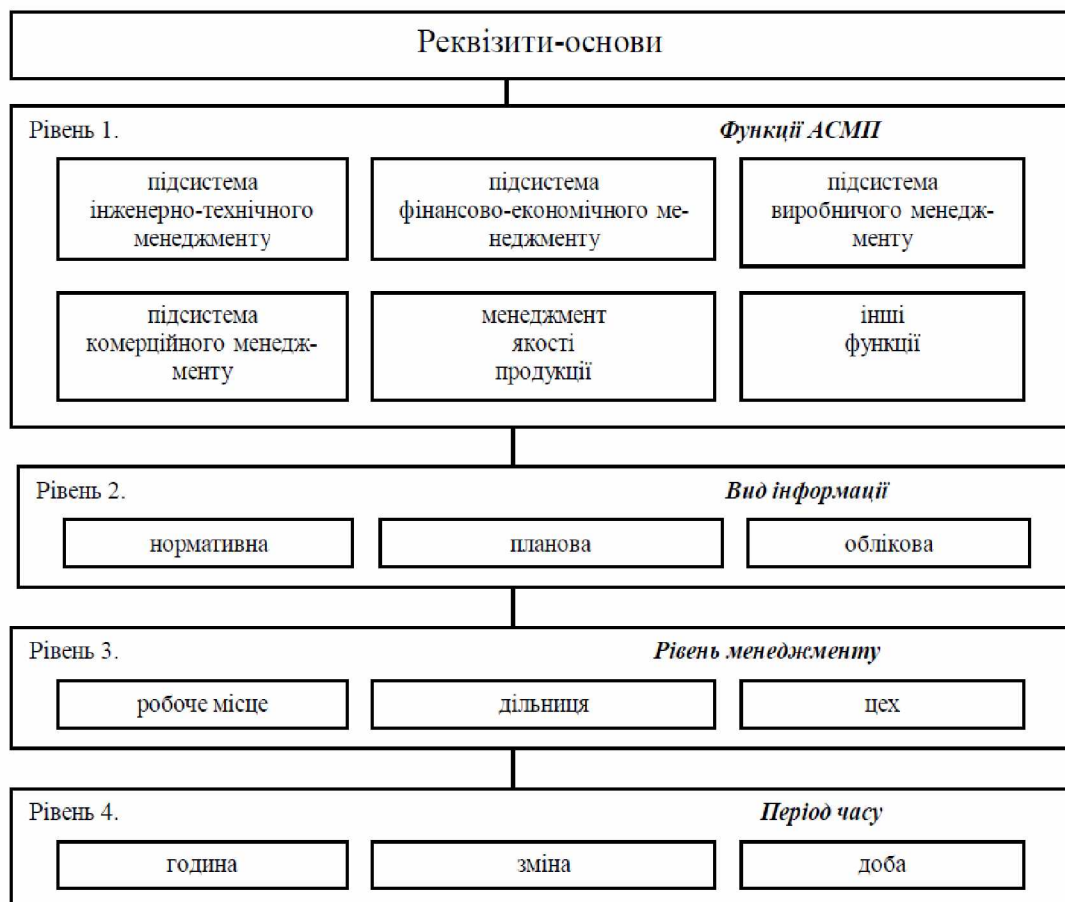


Рис.2. Система класифікації найменувань реквізитів-основ

В основу класифікації реквізитів-ознак покладено принцип віднесення їх найменувань за ознаками, характерними для 1-го рівня системи класифікації найменувань реквізитів-основ. Система класифікації документів і масивів у АСУП охоплює 4 рівні ієрархії ознак: функцію (підсистему) керування підприємством; вид документа (масиву); рівень керування; період часу.

На великих підприємствах застосовується близько 2-3 тисяч документів різних найменувань. Розробка системи класифікації підсистем (функцій) керування не потребує, оскільки їх кількість на підприємстві невелика. Завдання управління - класифікувати за функціями керування, як це представлено в системі класифікації документів (масивів). Розглянуті системи класифікації дозволяють розподілити структурні одиниці ІБ як підмножини для їх ідентифікації та кодування.

Інформаційні системи дозволяють забезпечити основні функції та процедури по супроводженню технологічних процесів на виробництві: 1) процедура завантаження даних (операції, які виконуються в певній послідовності); 2) сервісні функції для користувачів; 3) формування звітності; 4) створення й редагування форм звітів; 5) моніторинг функціонування системи; 6) отримання статистики процесів; 7) адміністрування системи (надання прав і повноважень користувачам, у разі потреби, призупинення процесів і завдань окремих користувачів і навіть їх завершення).

Сьогодні більша частина світової інформації, зокрема просторово розподіленої, зберігається в шифрованому вигляді у формі баз даних. Частина таких баз даних є відомчою, тобто доступ до них має обмежена кількість працівників, інша частина – надається на комерційній основі або на умовах вільного поширення. Особливістю зазначених баз даних є їх віддалена територіальна розподіленість та можливість віддаленого доступу на основі дротових або бездротових комунікаційних мереж.

У переважній більшості для ІС застосовується архітектура «клієнт-сервер». Користувач працює з віддаленою базою даних, відправляючи оформлений за певними правилами запит на обслуговування, обробка якого здійснюється на сервері баз даних.

Відповідно до розмежування функцій клієнта та віддаленості сервісів доцільним є використання клієнт/серверної технології побудови програмного засобу, що забезпечує чітке розмежування функцій програми та реалізується розподіленням операцій по різних комп'ютерах, які мають відмінні права доступу, що визначаються їх рангом [4]. Особливістю сервера є можливість одночасного обслуговування множини запитів (пікові навантаження можуть сягати декількох тисяч одночасних звернень). Клієнт теж може одночасно звертатися до кількох серверів. Різні типи баз даних зумовили використання мови побудови запитів – SQL, яка і застосовуватиметься у проєктованій інформаційній системі. Засоби мови містять: оператори з'єднань з базою даних, відкриття і сортування реляційних таблиць з даними, вибірку потрібних записів, створення звітних форм злиттям таблиць тощо.

Однією з найважливіших властивостей сучасного ІС-продукту є можливість працювати в різних програмних середовищах під керуванням відмінних операційних систем, а побудову бази даних системи доцільно здійснювати за допомогою програмних засобів, інтегрованих в системи на зразок Oracle чи Microsoft SQL Server, з огляду на їх поширеність та гарантії безпеки [5].

Обмін запитами між різними оболонками систем керування базами даних (у випадку роботи клієнт/серверної платформи) здійснюється за допомогою шлюзів – спеціальних програм, що інтерпретують дані сервера за допомогою сервісної служби – менеджера баз даних. Розробляючи розподілену [4] інформаційну систему, структуру якої формуватимуть декілька десятків робочих місць з різною конфігурацією апаратних і програмних засобів, необхідно створювати спеціалізовані програмні модулі. Використання технології клієнт/сервер для проєктування інформаційної системи має пріоритетне значення, оскільки дає змогу побудувати прикладні ІС різної архітектури, використовуючи на окремих робочих місцях системи керування базами даних. Розподіленість систем дасть змогу користувачам систем керування базами даних отримати доступ до інформаційних систем з метою виконання певних розрахунків, результати яких подаються в табличному вигляді. З іншого боку, користувачі ІС зможуть надсилати запити та отримувати візуалізовані (графічні) результати, що значно простіші для сприйняття та прийняття рішень.

Основними елементами ІС, які забезпечують її функціонування, є:

- робоча пам'ять (фактів, гіпотез тощо), що є проміжними вирішеннями або результатом взаємодії системи з користувачем, яким виступає людина, що веде діалог з інформаційною системою;
- інтелектуальний редактор – забезпечує взаємодію в діалоговому режимі з компонентами систем. Взаємодія здійснюється з компонентами адміністрування, пояснення, прийняття рішень та базою знань. Містить систему меню, шаблонів мови подання знань, підказок («help»-режим) і ті сервісні засоби, що полегшують роботу з системою;
- база даних системи – забезпечує зберігання вихідної інформації системи та містить статистичні дані, списки, характеристики об'єктів, процесів та явищ;
- компонент адміністрування – призначений для керування інформацією щодо користувачів системи та виконання необхідних службових операцій (створення, знищення, модифікацію);

- компонент WinSocks (Server) – серверне сполучення, створює сервер TCP/IP. За допомогою цієї компоненти система налагоджує зв'язок з TCP/IP клієнтом;
- компонент WinSocks (Client) – клієнтське сполучення, створює TCP/IP клієнта. За допомогою цього елемента програма підтримує з'єднання з TCP/IP сервером;
- інтерфейс взаємодії системи з користувачем – компонент, який реалізує діалог користувача з системою, як на етапі введення інформації, так і при отриманні результатів.



Рис.3. Взаємодія клієнтської та серверної частини програми

Користувач комп'ютера-клієнта за допомогою веб-оглядача або програми оболонки («тонкого» клієнта) формує запит та надсилає його серверу баз даних із використанням мережі Інтернет. Сервер приймає дані, здійснює їх перевірку та формує запит монітору баз даних. Монітор, який його опрацьовує, відправляє необхідну інформацію клієнту. У цьому режимі роботи забезпечується високий рівень безпеки бази даних як від збоїв обладнання і програм, так і від несанкціонованого доступу. Під час реалізації системи використано бібліотеку Windows Sockets 2 (Winsock). Зазначена утиліта пересилає інформацію із використанням мережевих сервісів незалежно від протоколу та середовища передачі. Застосування цієї бібліотеки надає доступ до сервісів якості обслуговування QOS (Quality of Service) та архітектури відкритих сервісів WOSA.

Протоколи сигналізації механізми QOS застосовують в окремих вузлах мережі з метою обміну службовою інформацією, що використовується для ресурсів із забезпечення параметрів якості обслуговування «з кінця в кінець», тобто на всьому шляху проходження даних. З метою організації централізованого керування якістю використовують функції політики, які надають адміністратору можливості із створення правил, по яких мережеві пристрої на підставі набору ознак можуть розпізнавати окремі типи трафіку і застосовувати до них певні функції QOS.

Процес пошуку інформації складається з таких етапів, як: звернення сервера до бази знань системи та отримання інформації про об'єкт; відправлення з сервера для певного клієнтського каналу знайденої інформації та її уточнення.

Висновки. Сучасний етап розвитку суспільства пов'язаний насамперед з інформатизацією. Прагнення використовувати нових фахівців, аби впоратися з виникаючими проблемами, призвело до вибухового збільшення чисельності персоналу відповідного рівня освіти. Підприємства почали включати в штат фахівців, адміністративних і технічних працівників, які все тісніше зливалися із менеджментом, тому що їх головним завданням була обробка інформації, а не пряме виробництво товарів.

Сучасна інформаційна система повинна забезпечити прийняття управлінських рішень, насамперед виходячи не лише з виробничих і економічних особливостей поточного стану підприємства, а й зі стану ринкового середовища. Головний принцип – залучення всіх організаційних рівнів функціонування підприємства до процесу прийняття ринкових рішень. Відповідно до цього принципу інформаційна система в обов'язковому порядку включає виробничу, технічну, технологічну, фінансову, економічну інформацію, що генерується в рамках підприємства і надходить із зовнішніх джерел. Як відомо, основним завданням маркетингової служби підприємства є розробка комплексу маркетингу, що включає товарну політику, цінову політику, політику розподілу і ринкових комунікацій. По суті відбувається процес удосконалення технології базису інформаційно-комунікаційних систем, які в свою чергу формують та розвивають інтелектуальну надбудову інформаційного суспільства. Дотримання сучасних вимог і методик адміністрування таких систем стає важливою ланкою у виробленні оптимальних стратегій роботи будь-якого підприємства, зокрема, і підприємства легкої промисловості.

Література

1. Информационные технологии в бизнесе / под ред. М. Желены. - СПб.: Питер, 2002. -1120 с.
2. Гаврилюк Т.А. Бази знань інтелектуальних систем / Т.А. Гаврилюк, В.Ф. Хорошевський. – К.: Либідь, 2000. – 422 с.
3. Мильнер Б.З. Управление знаниями / Б.З. Мильнер. - М.: ИНФРА-М, 2003. – 465 с.
4. Басюк Т.М. Задача візуалізації даних у розподілених системах / Т.М. Басюк, А.С. Василюк // Інформаційні системи та мережі. – Львів: Нац. ун-т “Львівська політехніка”. - 2010. – № 673. – С.24-31.
5. Грабер М. SQL / М. Грабер. – М.: Мир, 2003. – 752 с.

References

1. Ynfomatyyonnyye tekhnolohyy v byznese / pod red. M. Zheleny. - SPb.: Pyter, 2002. -1120s.
2. Havryliuk t.a. bazy znan intelektualnykh system / T.A. Havryliuk, V.F. Khoroshevskiy. – K.: Lybid, 2000. – 422 s.
3. Mylner B.Z. Upravlenye znaniyami / B.Z. Mylner.- M.: YNFRA-M, 2003. – 465 s.
4. Basiuk T.M. Zadacha vizualizatsii danykh u rozpodilennykh systemakh / T.M. Basiuk, A.S. Vasyliuk // Informatsiini systemy ta merezhi.- Lviv: Nats. Un-t “Lvivska Politehnika”. - 2010. – № 673. – S.24-31.
5. Hrabar M. SQL / M. Hrabar. – M.: Myr, 2003. – 752 s.

Надіслана/Written: 9.08.2014 р.
Надійшла/Received: 9.08.2014 р.
Рецензент: д.е.н., проф. Савчук В.К.

УДК 378.1

О.С. ПЕТРИЦКА

Хмельницький національний університет

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВИКЛАДАННЯ ЕКОНОМІЧНИХ ДИСЦИПЛІН ЗА УМОВ БОЛОНСЬКОГО ПРОЦЕСУ

У статті розглядаються методичні аспекти викладання економічних дисциплін за умов Болонського процесу. Автором підкреслюється, що створення єдиного освітнього простору обумовлює необхідність нового підходу до організації навчання, все актуальнішою стає проблема методики викладання економічних дисциплін. У статті розглянуті сучасні технології навчання, що найбільш поширено використовуються у ВНЗ та сприяють реалізації проведення модернізації освіти і підготовці конкурентоздатних майбутніх фахівців.

Ключові слова: методика, процес, освіта, економічні дисципліни, лекція, семінар, самостійна робота.

O.PETRITSKA

Khmelnytskyi national university, Ukraine

METHODICAL ASPECTS OF TEACHING OF ECONOMIC DISCIPLINES IN TERMS THE BOLOGNA PROCESS

Abstract – This paper discusses methodological aspects of economic disciplines by the Bologna process. Zahalnovyznanyim ye rozuminnia neobkhidnosti modernizatsii natsionalnoi osvitoi systemy, perezysim vyshchoi shkoly. V umovakh hlobalizatsii, stanovlennia postindustrialnoho suspilstva, rozrobky i vykorystannia vysokyykh tekhnolohii, tradytsiina systema pidhotovky fakhivtsiv vzhe ne vidpovidaie vykykam chasu i ne zadovolniaie potrebam ekonomiky, nauky i kultury.

Realni rezultaty yii diialnosti superechat suspilnym vymoham shchodo rivnia profesiinoi kompetentsii ta rozvytku osobystisnykh oznak i yakoste fakhivtsiv. Krim toho, na protses formuvannia stratehii rozvytku vyshchoi shkoly istotno vplyvaie takyi chynnyk, yak pryiednannia Ukrainy do Bolonskoho protsesu i neobkhidnist urakhuvannia yevropeiskyykh standartiv osvity.

Avtor zauvazhuie, shcho vykladach vyshchoi shkoly maie vykonuvaty ne tilky funktsiiu transliatora naukovykh znan, a y vmity vybraty optymalmu stratehiiu vykladannia, vykorystovuvaty suchasni osviti tekhnolohii, spriamovani na stvorennia tvorchoi atmosfery osvithnoho protsesu. Holovnymy v otsyntsi efektyvnosti osvithnoi diialnosti vuziv staiut ne planuvannia i realizatsiia navchalnoho protsesu, a rezultaty osvity: otrymani studentamy znannia, kompetentsii ta navychky, v tomu chysly za rakhunok yikh samostiinoho navchannia i samoosvity. V danyi chas vse aktualnishe staiie problema metodyky vykladannia ekonomichnykh dystsyplin.

Keywords: method, process, education, economic disciplines.

Вступ. Введення системи ступеневої освіти, створення єдиного освітнього простору обумовлюють необхідність нового підходу до організації навчання. Традиційна система підготовки фахівців вже не відповідає викликам часу і не задовольняє потреб економіки, науки і культури.

Реальні результати її діяльності суперечать суспільним вимогам щодо рівня професійної компетенції та розвитку особистісних ознак і якостей фахівців.

Визначальним у процесі формування стратегії розвитку вищої школи є приєднання України до Болонського процесу і, відповідно, необхідність урахування європейських стандартів освіти. Викладач вищої школи має виконувати не тільки функцію транслятора наукових знань, а й вміти вибирати оптимальну

стратегію викладання, використовувати сучасні освітні технології, спрямовані на створення творчої атмосфери освітнього процесу. Головними в оцінці ефективності освітньої діяльності вищих навчальних закладів стають не планування і реалізація навчального процесу, а результати освіти: отримані студентами знання, компетенції та навички, в тому числі за рахунок їх самостійного навчання і самоосвіти. В даний час все актуальніше стає проблема методики викладання економічних дисциплін. Система освіти, зокрема економічної, потребує вдосконалення форм, методів і прийомів навчання, що дозволить підняти професійну підготовку майбутніх економістів на якісно новий рівень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання теорії і практики викладання в вищій школі висвітлені у працях вітчизняних вчених, а саме: С.У. Гончаренко, В.Г. Кременя, О.В.Малихіна, В. М. Нагаєва, та інших. Зокрема, методичним аспектам викладання економічних дисциплін присвячені праці вітчизняних науковців, таких як: О.В.Аксьонові, Г.О. Ковальчук, В.І. Крамаренко, Т.Б. Поясок та інших вчених. Незважаючи на значну кількість досліджень, питання щодо методичних аспектів навчання є досить актуальними і потребує подальших досліджень.

Постановка завдання. Болонський процес послугував двигуном, що змусив переосмислити і виявити недоліки існуючої системи економічної освіти та намітити шляхи її зміни та удосконалення, а також зміни методики викладання економічних дисциплін відповідно до нових тенденцій. Таким чином, виникає необхідність дослідження методичних аспектів викладання економічних дисциплін у відповідності до умов Болонського процесу.

Виклад основного матеріалу. В даний час досить чітко проявилася необхідність підготовки і формуванні економістів нового типу, фахівців з глобальним творчим мисленням у сфері різних галузей економіки, з розвиненими пізнавальними і творчими здібностями. Конкурентоспроможність випускників значною мірою залежить від якості оволодіння економічними знаннями, ступеня економічної культури, вміння мислити і діяти в ринковій економіці. Основною метою економічної освіти можна вважати формування економічного мислення, а її результатом економічно обґрунтовану практичну діяльність. Відповідно, завдання економічної освіти полягає у перетворенні потрібних економічних знань в економічне мислення, а в подальшому в економічну поведінку та економічну дисципліну, як окремої людини, так і суспільства в цілому.

Викладання всіх економічних дисциплін ведеться на основі загальних методичних вимог. У той же час для викладання кожної з цих дисциплін необхідна своя, власна методика, що відображає специфіку змісту даної дисципліни. Методика викладання економічних наук має забезпечити високий теоретичний рівень викладання, сувору науковість, яскравість і дохідливість викладання матеріалу. Методика покликана забезпечити реалізацію найбільш істотних принципів дидактики, а саме: принципу відомості, принципу наочності, принципу послідовності і систематичності, принципу міцності, принципу доступності викладання, принципу науковості, принципу зв'язку навчання з життям [1].

У вік комп'ютерних технологій викладання за типом лекція-семинар перестає бути актуальним. Необхідно видозмінювати процес передачі інформації від викладача до студента, залучаючи до процесу самих студентів. В якості інструменту для нового методичного забезпечення доцільно використовувати інформаційно-комунікаційні технології (ІКЦ). За допомогою засобів ІКЦ викладач має можливість транслювати значно більше інформації за допомогою електронних таблиць, графіків, презентацій, які раніше не використовувались, часто через нестачу часу.

Лекції є одним із основних видів навчальних занять і, водночас, методів навчання у вищій школі. Проте, їх головною проблемою є пасивність аудиторії. Інформаційно-комунікаційні технології допоможуть вирішити цю проблему, тому що надається можливість візуалізації тексту, роблячи лекцію більш насиченою, цікавою, що, в свою чергу, приверне увагу студентів. Зауважимо, що приєднання України до Болонського процесу, і, як наслідок – реформування вищої освіти, поновили дискусію щодо доцільності лекційного викладання матеріалу у вищих навчальних закладах. Але відмова від лекції знижує науковий рівень підготовки студентів, порушує системність та рівномірність роботи протягом семестру. Вважаємо, що лекція не вичерпала свій освітній потенціал і продовжує займати провідне місце в організації навчального процесу у вищій школі, але за умови творчого, інноваційного підходу до її подання. Від майстерності лектора залежить ефективність використання лекційної форми навчання. Цінним у розгляді економічного матеріалу є вміння викладача вести діалог з аудиторією, міркувати і реагувати на її запитання.

Процес навчання продовжується на практичних заняттях і поглиблюється самостійною роботою студентів. Практичне заняття є однією з традиційних форм навчання. Практичні заняття сприяють розвитку пізнавальних сил, самостійності студентів, формуванню вмінь та навичок, необхідних для майбутнього життя й самоосвіти, розвитку спостережливості й аналізу явища. Основними функціями практичного заняття є: навчальна - дозволяє організувати активне вивчення теоретичних і практичних питань, формує у студентів самоконтроль за правильним розумінням досліджуваного матеріалу, закріплює і розширює їхні знання; виховна - здійснює зв'язок теоретичних знань з практикою, посилює зворотний зв'язок студентів із викладачами, формує звички професійної діяльності та поведінки; контролююча - контроль за якістю засвоєння студентами навчального матеріалу.

Зауважимо, що здобуття глибоких знань неможливе без самостійної роботи студентів. Самостійна

робота, перш за все, завершує задачі всіх інших видів навчальної роботи. Життям доведено, що ті знання, які студент здобув самостійно, завдяки власному досвіду, думці і дії, будуть насправді міцні. Загально відомо, що в людській пам'яті залишається 10% почутого, 50% побаченого та 90% виконаного самостійно [2]. Тому, якщо навчальний матеріал опрацьовується власноручно, самостійно виконується завдання від його постановки до аналізу отриманих результатів, то засвоюється не менше 90% інформації. Саме тому в навчальних закладах поступово, але неухильно переходять від передачі інформації до керівництва навчально-пізнавальною діяльністю, формування у студентів навиків самостійної творчої роботи. Самостійна робота студента – перша сходинка самоосвітньої діяльності особистості. Ступінь самостійності тих, хто навчається, і методика організації навчальної роботи – це основні відмінності вищої школи від середньої. Завдання цієї форми організації навчальних занять: поглиблення і розширення знань; формування системи вмінь і навичок пізнавальної діяльності, дослідницької діяльності; розвиток професійного мислення, відповідальності за прийняття рішень; набуття навичок вирішення реальних проблем у професійній діяльності. Крім практичної важливості, самостійна робота має велике виховне значення: вона формує самостійність не тільки як сукупність певних умінь і навиків, але і як рису характеру, яка відіграє суттєву роль у структурі особистості сучасного спеціаліста. Слід відмітити, що так як велика увага приділяється самостійній роботі, то має удосконалюватись навчально-методична основа. Багато підручників з економічних дисциплін вже застаріли і не підходять в якості джерел інформації. Для цього авторськими колективами кафедр мають випускатися змінені відповідно до нових стандартів навчально-методичні комплекси, які будуть містити необхідні пояснення з досліджуваного курсу, методичні рекомендації по виконанню завдань, тести для самоперевірки. Але роль лекції, порівняно з практичною роботою, не стає менш значущою, так як викладач відіграє направляючу роль, пояснюючи ті ключові моменти, які студент не може зрозуміти самостійно внаслідок відсутності досвіду та знань. Тут слід приділити увагу особистісно-орієнтованому підходу, який допоможе викладачу підтримувати увагу кожного студента, включити його в роботу і не зводити матеріал до простого викладення фактів. Даний підхід дозволить виявити здібності студентів, зацікавити їх, підштовхнути до самостійного вивчення матеріалу.

В навчальному процесі обидві сторони мають відігравати творчу роль. Важливо уникати так званого трафаретного навчання, коли студенти орієнтуються на рішення певного типу задач, а розвиток їх економічного мислення кладеться в жертву числу розглянутих завдань. Замість того щоб «трансливати» студентам факти та їх взаємозв'язок, можна запропонувати їм проаналізувати ситуацію або проблему, і здійснити пошук шляхом зміни даної ситуації на краще.

Таким чином, поряд із традиційними методами навчання необхідно застосування більш сучасні методи. Суть цих методів полягає у тому, щоб організувати навчальний процес у формі діалогу, що допоможе студентам навчитись висловлювати власні думки, аналізувати проблемні ситуації та знаходити ефективні шляхи їх вирішення. Такі методи дозволяють підвищити рівень освіти, розвивають студентів, формують навички та вміння, що будуть використовуватись у подальшій професійній діяльності. Отже, абстрактність економічних наук, складних за своєю суттю та структурними зв'язками, долається через створення навчально-пізнавального середовища, де домінують такі провідні методи навчання як тренінги, ділові ігри, навчальні дискусії, метод аналізу ситуацій (case-study), тощо [3,4].

Найпоширенішою інтерактивною технологією серед методів ігрового навчання сьогодні став тренінг. Його основна мета – формування міжособистісної складової майбутньої професійної діяльності шляхом розвитку психодинамічних властивостей людини і формування її емоцій, інтелекту, метакомпетентностей. На тренінгу реалізуються такі завдання: практичне застосування знань, умінь і навичок професійної взаємодії; відкриття, усвідомлення і демонстрація поведінкових реакцій партнерів, манер, індивідуального стилю комунікації тощо. На відміну від теоретичних схем, пропонованих в лекційних курсах, що мають, як правило, мало варіантів, в процесі тренінгу у його учасників формуються найбільш продуктивні прийоми і способи взаємодії, засновані на індивідуальних особливостях людини та її комунікативної компетентності. Висока освітня результативність тренінгу визначається також тим, що тренінг, будучи побудованим на моделюванні реальних професійних ситуацій, вимагає від його учасників активного включення в процес спілкування та мобілізації інтелектуального й аналітичного потенціалу.

Найбільш поширеним у застосуванні методом є ділові ігри. Гра – це спосіб практичного освоєння суспільно-економічних дисциплін. За допомогою ігор можна змодельовати реальні процеси, які відбуваються в економіці. Основна перевага навчальних ігор – можливість застосовування теоретичних знань на практиці. Безсумнівно ефективними є рольові ігри, оскільки студент має змогу самостійно розкрити суть конкретної ролі.

Позитивними факторами в застосуванні ділових ігор є: висока мотивація, емоційна насиченість процесу навчання, підготовка до професійної діяльності, післяігрове обговорення, що сприяє закріпленню знань. Слід мати на увазі, що при проведенні ділових ігор переважно мають висловлюватися студенти, а не викладач. Викладач відкриває дискусію, підтримує рівновагу між учасниками ділової гри і керує нею за допомогою запитань.

Викладач має чітко встановити регламент, постійно стежити за часом, щоб його вистачило на цілковитий розгляд проблеми і висновки. Обов'язок викладача – довести до свідомості учасників гри основні положення та висновки, дати чітке резюме, показати учасникам гри, що їм вдалося досягти, а що – ні

Незавершеність заняття, тобто невдале підбиття підсумків ділової гри, може знецінити всю попередню роботу з її проведення. Для спеціалістів економічної спрямованості ділова гра має набути статусу постійної. Вони можуть бути ініціаторами нових ігор, тобто подавати нові. Це означає, що студенти будуть зацікавлені в проведенні занять, будуть активними, дієвими, згуртованими та дисциплінованими.

Досить ефективним при вивченні складного та об'ємного матеріалу є метод навчальних дискусій. Групу студентів розбивають на невеликі підгрупи і пропонують на розгляд певні економічні ситуації. Перевагами методу навчальних дискусій є не лише закріплення матеріалу, використання власного досвіду студентів, вміння використовувати знання з однієї галузі в іншій, але й розвиток комунікативних здібностей, командного духу, самостійності мислення. Даний метод також допомагає студентам проявляти ініціативність, генерувати велику кількість ідей.

В даний час в процесі викладання економічних дисциплін все частіше використовується метод case-study [5]. Наявний досвід викладання методом конкретних ситуацій дозволяє розглянути більш докладно технологію розробки і конструювання кейсів. Насамперед, відзначимо, що метод case-study, або метод конкретних ситуацій – це метод активного проблемно-ситуаційного аналізу, який ґрунтується на навчанні шляхом вирішення конкретних завдань – ситуацій (вирішення кейсів), що відноситься до неігрових імітаційних активних методів навчання. Метою викладання з використанням даного методу є аналіз конкретної ситуації групою студентів для вироблення практичного вирішення, причому найефективнішого з можливих альтернативних варіантів. Метод аналізу ситуації найбільш широко застосовується у вивченні економіки та бізнес-наук. Вперше він був впроваджений у навчальний процес у школі права Гарвардського університету у 1870 році. Застосування цього методу в Гарвардській школі бізнесу почалось у 1920 році. Перші збірники кейсів були опубліковані у 1925 році у Звітах Гарвардського університету. Метод case-study – інструмент, що дозволяє застосувати теоретичні знання до вирішення практичних завдань. Використання даного методу сприяє розвитку у студентів самостійного мислення, вміння вислуховувати і враховувати альтернативну точку зору, аргументовано висловити свою. Case – приклад, взятий з реального життя, являє собою не просто правдивий опис подій, а єдиний інформаційний комплекс, що дозволяє зрозуміти ситуацію. Хороший кейс має задовольняти наступним вимогам: відповідати чітко поставленій меті створення; мати відповідний рівень складності; ілюструвати декілька аспектів економічного життя; бути актуальним на сьогоднішній день; зображати типові ситуації; розвивати аналітичне мислення; провокувати дискусію; мати кілька рішень. Основна функція методу case-study – навчити студентів вирішувати складні неструктуровані проблеми, які неможливо вирішити аналітичним способом. Кейс активізує студентів, розвиває аналітичні та комунікативні здібності, залишаючи тих, кого навчають один на один з реальними ситуаціями. Сьогодні метод case-study завоював провідні позиції в навчанні, активно використовується в зарубіжній практиці бізнес-освіти і вважається одним з найефективніших способів навчання студентів навичкам вирішення типових проблем. Так Гарвардська школа бізнесу виділяє майже 90% учбового часу на розгляд конкретних кейсів. Ситуаційне навчання по гарвардській методиці – це інтенсивний тренінг слухачів з використанням відеоматеріалів, комп'ютерного і програмного забезпечення. Навчання за допомогою кейсів допомагає студентам придбати широкий набір різноманітних навичок. Завдання мають, як правило, одне рішення і один шлях, що приводить до цього рішення. Кейси мають багато рішень і багато альтернативних шляхів їх вирішення..

Ефективність впровадження сучасних методів при викладанні економічних дисциплін очевидна. Дані методи сприяють підвищенню рівня засвоєння знань, вчать студентів творчо мислити, застосовувати теорію на практиці, підвищують активність студентів та їх зацікавленість у навчальному процесі.

Висновки. Конкурентоспроможність випускників вищих навчальних закладів значною мірою залежить від того, наскільки вони опанували сучасні економічні знання, від рівня їхньої економічної культури, вміння мислити й діяти в умовах ринкової економіки. Це, своєю чергою, зумовлює потребу застосування таких форм, методів, прийомів і засобів навчання, які можуть зробити навчальний процес інтенсивним, максимально активізувати пізнавальну діяльність студентів. У ВНЗ України поряд з традиційними методами викладання, такими як лекції, семінари, самостійна робота студентів, широкого використання набувають нетрадиційні методи, такі як тренінги, ділові ігри, метод аналізу ситуацій (case study), метод активного навчання, навчальні дискусії. Такі методи дозволяють підвищити рівень освіти, розвивають студентів, формують навички та вміння, що будуть використовуватись ними у подальшій професійній діяльності. Отже, сучасний навчальний процес вимагає від викладачів економічних дисциплін не тільки постійного підвищення теоретичного рівня, але й педагогічної майстерності, оволодіння в теорії і на практиці науковою методикою викладання.

Література

1. Сучасні дидактичні технології // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gendocs.ru/v1076/?cc=5>.
2. Олійник Т.М. Форми та методи організації самостійної роботи студентів при викладанні економічних дисциплін / Т.М. Олійник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.doktor-ua.com/kultura/7204/index.html>.
3. Методика викладання економічних дисциплін : навч. посіб. / О.В. Аксьонова. – К.: КНЕУ, 2006. – 708 с.

4. Войнарівська Н. В. Інноваційні методи викладання економіки у сучасних вищих навчальних закладах США / Н.В. Войнарівська // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://conf.vntu.edu.ua/humed/2010/txt/Voinarovska.php>.

5. Коротковская Е.В. Использование метода Case-study в преподавании экономических дисциплин / Е.В. Коротковская // Методика преподавания экономики: опыт и проблемы : сб. методических статей. Вып. 1 / под ред. доц. Е.В. Огурцовой. – Саратов: Издательский центр «Наука», 2010. – 81 с.

References

1. Suchasni dydaktychni tekhnologii [Elektronnyi resurs]. – Rezhyim dostupu: <http://gendocs.ru/v1076/?cc=5>
2. Oliinyk T.M. Formy ta metody orhanizatsii samostiinoi roboty studentiv pry vykladanni ekonomichnykh dystsyplin / T.M. Oliinyk. [Elektronnyi resurs]. – Rezhyim dostupu <http://www.doktor-ua.com/kultura/7204/index.html>
3. Metodyka vykladannia ekonomichnykh dystsyplin navchalnyi posibnyk / O.V. Aksonova – K.: KNEU, 2006. – 708 s.
4. Voinarovska N. V. Innovatsiini metody vykladannia ekonomiky u suchasnykh vyshchym navchalnykh zakladakh SSHa / N.V. Voinarovska. [Elektronnyi resurs]. – Rezhyim dostupu: <http://conf.vntu.edu.ua/humed/2010/txt/Voinarovska.php>.
5. Korotkovskaia E.V. Yspolzovanye metoda Case-study v prepodavanii ekonomicheskikh dystsyplin / E.V. Korotkovskaia // Metodyka prepodavaniia ekonomiky: opyt u problemy. Sb. metodicheskikh statei. Vyp. 1 / Pod red. dotsenta E.V. Ohurtsovoi. – Saratov: Yzdatelskiy tsentr «Nauka», 2010. – 81 s.

Надіслана/Written: 10.08.2014 р.

Надійшла/Received: 10.08.2014 р.

Рецензент д.е.н., проф. Войнаренко М.П.

УДК 336.226

В.В. ПУХАЛЬСЬКИЙ

Хмельницький національний університет

НЕПРЯМЕ ОПОДАТКУВАННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ: СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ

Автором статті розглянуто суть та роль непрямого оподаткування в доходах державного бюджету; проаналізовано тенденцію непрямого оподаткування в Україні; розкрито митні режими та особливості оподаткування ПДВ, акцизним податком та митом; виявлено проблемні питання непрямого оподаткування операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності та викладено шляхи їх вирішення.

Ключові слова: податки, операції у сфері зовнішньоекономічної діяльності, митний режим, податок на додану вартість, акцизний податок, мито.

V. V. PUHALSKY

Khmelnytskyi national university

INDIRECT TAXATION OF FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY OF ENTERPRISES IN UKRAINE: MODERN STATE, PROBLEMS AND SOLUTIONS

Abstract: The author of the article considers the essence and role of indirect tax revenues in the state budget. The trends of indirect taxation in Ukraine are analyzed. The customs regulations and peculiarities of VAT taxation are investigated. The problematic issues of transactions indirect taxation in the field of foreign trade and their solutions are identified. It was established that the dynamics of tax revenues from taxes on consumption depends on a number of factors, including: economic, political, regulatory and legislative. The analysis of regulatory legislation indicates the current conflicts that must be resolved in order to avoid errors in the calculation of such important parameters as the object of tax and the tax base in the export-import operations.

Keywords: taxes, transactions in the sphere of foreign economic activity, customs regulations, value added tax, excise tax, duty.

Вступ. Зовнішньоекономічна діяльність є важливою і невід'ємною сферою ринкової економіки. Ефективне використання сучасних форм і методів ведення міжнародного бізнесу позитивно впливає на прибутковість підприємства та, відповідно, економіки держави в цілому. Серед механізмів регулювання зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання провідне місце належить податкам.

Важливість дослідження питань оподаткування зовнішньоекономічної діяльності обумовлено рядом позицій. По-перше, зростання надходжень до бюджету від податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції. Так у проекті Державного бюджету на 2014 рік надходження від податків на зовнішню торгівлю зростуть проти 2013 року на 8,6% або до 16,7 мільярда гривень [1]. По-друге, особливої актуальності проблема оподаткування зовнішньоекономічних операцій набула із вступом України до Світової організації торгівлі, члени якої повинні дотримуватись сформованих її вимог в оподаткуванні, підтримуючи конкурентоспроможність своїх вітчизняних виробників – експортерів продукції. По-третє, ефективне

функціонування економіки країни, що орієнтується на інтеграційні процеси, потребує удосконалення оподаткування зовнішньоекономічних операцій, адаптованого до вимог інтеграції. Саме від його якості й дієвості залежатиме рівень ефективності державного регулювання зовнішньоекономічних операцій. Четверте, протидія кризовим явищам, які мають місце в економіці України неможлива без виваженого, ефективного та прогнозованого оподаткування в сфері зовнішньоекономічної діяльності, яке має забезпечувати розвиток конкурентоспроможної національної економіки на засадах інвестиційного оновлення експортно-виробничого потенціалу.

Аналіз останніх досліджень. Основні положення оподаткування обґрунтували ще класики економічної теорії такі, як Д. Кейнс, П. Кругман, С. Ліндер, А. Маршал, Дж. Міль, Ш. Бланкарт, А. Вагнер, Д. Рікардо, А. Сміт, Дж. Стігліц. Водночас різні аспекти функціонування оподаткування зовнішньоекономічних операцій розкриваються у працях вітчизняних вчених: В. Андрущенко, І. Бураковського, М. Дем'яненка, О. Гребельника, С. Кваші, О. Кіреєва, А. Кредісова, П. Саблука, Р. Саблука, В. Сіденка, В. Федосова, А. Філіпенка та інших науковців. Поряд з цим, наявний досвід свідчить про низку невирішених проблем в умовах дії Податкового та Митного кодексів України.

Метою статті є дослідження суті та ролі непрямого оподаткування у формуванні бюджету України, з'ясування особливостей оподаткування ПДВ, акцизним податком та митом операцій у сфері ЗЕД, а також обґрунтування пропозицій щодо напрямів вдосконалення непрямого оподаткування в Україні.

Для досягнення окресленої мети вирішено наступні завдання: з'ясовано сутність податкових надходжень та місце непрямого оподаткування в них; проаналізовано динаміку надходжень непрямих податків до бюджету України за 2010-2013 роки; досліджено порядок непрямого оподаткування операцій у сфері ЗЕД та виявлено недоліки; запропоновано шляхи вдосконалення непрямого оподаткування операцій у сфері ЗЕД в Україні.

Виклад основного матеріалу. Система податкового регулювання охоплює ряд інструментів – прямих та непрямих податків, що становлять податкові надходження бюджету України. Повертаючись до історії поділу податків на прямі й непрямі знаходимо, що вперше його було здійснено Ж. Боденом наприкінці XVI ст. У процесі подальшого розвитку теорії фінансів і податків виникало досить багато різноманітних підходів щодо критеріїв такого поділу, однак думки щодо яких до сьогодні так і немає.

Прямі податки встановлюються відносно платників. Їх розмір залежить від розміру об'єкта оподаткування. Кінцевим платником прямих податків є той, хто одержує дохід або володіє майном. До прямих податків належать всі прибуткові та майнові податки (наприклад, податок на прибуток, податок з доходів фізичних осіб, екологічний та інші податки).

Непрямі податки встановлюються на окремі товари, роботи, послуги і включаються до їх ціни. Кінцевими платниками непрямих податків є споживачі товарів, робіт і послуг, а самі податки включаються у вигляді надбавки до ціни на ці товари, роботи й послуги. Непрямі податки ще називають податками на споживання. До них належать акцизний податок, податок на додану вартість, мито.

Щодо податкових надходжень, то вони займають найбільшу питому вагу, близько 90 % надходжень до Державного бюджету України, що обумовлено сутністю податків як фіскальних інструментів держави. Зменшення їхньої частки в загальному обсязі надходжень призводить до дефіциту бюджету, а як наслідок – до проблем у фінансуванні бюджетної сфери держави.

Як свідчать статистичні дані обсяг податкових надходжень із року в рік постійно зростає. Так, у 2005 р. він становив 98,07 млрд. грн., у 2006 р. – 125,74 млрд. грн., у 2007 р. – 161,26 млрд. грн. 2008 р. – 227,16 млрд. грн. 2009 р. – 208,07 млрд. грн. 2010 р. – 234,47 млрд. грн. [2], у 2012 р. – 289,6 млрд. грн. [3]. Фінансова криза, яка почалася восени 2008 року привела до того, що у 2009 році відбувся спад податкових надходжень до бюджету України.

Податкові надходження, як складова доходів бюджету, на практиці класифікуються не за видами платежів, а за економічним змістом об'єктів оподаткування. Виділяють такі групи податків:

- перша група – податки на доходи і прибутки (податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості);
- друга група – податки на споживання (податки на внутрішні товари і послуги, податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції);
- третя група – податки на власність і всіх інших обов'язкових зборів та платежів (податки на власність, збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів, рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси; місцеві податки та збори; інші податки та збори).

Серед перелічених груп податків найбільша частка (53%) припадає на податки на споживання. Друге місце за фіскальною роллю (39%) займають податки на доходи та прибутки. Частка податків на власність і всіх інших обов'язкових платежів (екологічного податку, платежів за ресурси, рентних платежів, місцевих податків тощо) не перевищує загалом 8% [2].

До групи податків на внутрішню торгівлю і послуги та міжнародну торгівлю згідно з Бюджетною класифікацією належать три загальнодержавні податки: податок на додану вартість, акцизний податок і мито. За формою оподаткування ці податки належать до непрямих, оскільки встановлюються в цінах товарів і послуг, а їх розмір для окремого платника прямо не залежить від його доходів, крім того, їх платники і їх носії – різні особи. За економічним змістом об'єкта оподаткування ці податки належать до групи податків на споживання.

Податки на споживання в структурі фіскальних важелів національної економіки є одним із основних

видів обов'язкових платежів, які формують податкове навантаження на економіку України. До податків на споживання, які підлягали аналізу ми віднесли ПДВ із ввезених на митну територію України товарів, акцизний податок із ввезених на митну територію України та ввізне мито.

За інформацією про стан виконання Зведеного та Державного бюджетів України за 2010–2013 роки проаналізуємо надходження податків на товари та послуги та міжнародну торгівлю (табл. 1).

Таблиця 1

Надходження податків на товари та послуги і міжнародну торгівлю до зведеного бюджету України [4]

(в млрд. грн)

Податки	Роки				Абсолютне відхилення, 2013 / 2010 (+, -)	Темп зростання, % 2013 / 2010
	2010	2011	2012	2013		
ПДВ із ввезених на митну територію України товарів	73,3	93,2	101,6	96,5	23,2	131,7
Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів	4,6	7,8	9,8	8,9	4,3	193,5
Ввізне мито	8,5	10,4	13,0	13,3	4,8	156,5
Разом	86,4	111,4	124,4	118,7	32,3	137,4

За останні чотири роки з 2010 по 2013 рр. в абсолютному вимірі надходження податків на товари та послуги і міжнародну торгівлю до зведеного бюджету України загалом зросли на 32,3 млрд. грн. або на 37,4 %. За видами непрямих податків найбільш помітне зростання податкових надходжень спостерігається в частині сплати ПДВ із ввезених на митну територію України товарів на 23,2 млрд. грн. або на 31,7 %, мита на – 4,8 млрд. грн. або на 56,5 %, акцизного податку – на 4,3 млрд. грн. або 93,5 %. Однак проти 2012 року за цими показниками спостерігається значне зниження, а саме: в частині ПДВ із імпортованих на територію України робіт, послуг надходження скоротилися на 5,1 %, або на 5059,9 млн. грн., акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) – на 8,4 % (або на 820,9 млн. грн.) при зростанні мита на 0,3 млрд. грн. або на 2,3 % [4].

Абсолютне і відносне зменшення податкових надходжень за непрямыми податками у сфері ЗЕД обумовлені уповільнення темпів зростання економіки України, що призвело до значного скорочення обсягу імпорту товарів та послуг. Щодо структури податків на товари та послуги і міжнародну торгівлю то вона майже не змінилася за ці чотири роки (табл. 2).

Таблиця 2

Аналіз структури податків на товари та послуги та міжнародну торгівлю

(в млрд. грн)

Податки	Частка, %				Зміна частки, %	
	2010	2011	2012	2013	2013 / 2010	2013 / 2012
ПДВ із ввезених на митну територію України товарів	84,8	83,7	81,7	81,3	-3,5	-0,4
Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів	5,3	7,0	7,8	7,5	2,2	-0,3
Ввізне мито	9,9	9,3	10,5	11,2	1,3	0,7
Разом	100,0	100,0	100,0	100,0	-	-

Найбільшу питому вагу займає сплата ПДВ із ввезених на митну територію товарів. Проти 2010 року спостерігається зменшення частки на 3,5 % при одночасному зростанні акцизного податку та мита. Щодо мита, то воно превалює над акцизним податком. Звідси можна констатувати, що ПДВ є не тільки бюджетотворюючим податком, але його можна використовувати як дієвий важіль в сфері імпорту з подальшим забезпеченням виробництва експортної продукції. Поряд з ПДВ у податковому регулюванні зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання важливе значення має акцизний податок та мито.

Одночасно доречно зазначити, що динаміка обсягів податкових надходжень від податків на споживання залежать від низки факторів, а саме: економічних, політичних, нормативно-законодавчих.

Щодо економічних факторів, то 70 % обсягів експорту – імпорту товарів і послуг припадає на країни СНД, зокрема на Росію, тому для України економічно невигідно розривати господарські зв'язки Російською Федерацією. Проте нинішній стан, у якому знаходиться Україна доводить, що Росія вже давно веде неприховану торгівельну війну, запроваджуючи чергові заборони на ті чи інші види продукції. Найбільше

таких заборон було у 2013 та 2014 роках. У такій ситуації, доречно співпрацювати з Польщею, Туреччиною, Китаєм та іншими країнами.

Важливим і чи не основним чинником в оподаткуванні операцій у сфері ЗЕД є нормативно-законодавче регулювання (Податковий та Митний кодекси України). Пунктом 3.1 ст. 3 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція станом на 01.09.2014) встановлено, що податкове законодавство України складається з Конституції України, цього Кодексу, Митного кодексу України (далі – МКУ) від 13.03.2012 № 4495-VI (редакція станом на 23.07.2014) та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ввезним або вивезним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України, чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування, нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання ПКУ та законів з питань митної справи [5].

Оподаткування операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності ПДВ, акцизним податком та митом здійснюється залежно від обраного митного режиму при переміщенні товарів через митний кордон. Стаття 70 «Види митних режимів» МКУ встановлює 14 режимів (імпорт (випуск для вільного обігу); реімпорт; експорт (остаточне вивезення); реекспорт; транзит; тимчасове ввезення; тимчасове вивезення; митний склад; вільна митна зона; безмитна торгівля; переробка на митній території; переробка за межами митної території; знищення або руйнування; відмова на користь держави) [6].

Розглянемо лише деякі з них. Статтею 82 «Митний режим експорту» наводиться таке визначення експорту – це митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення [6].

У Податковому кодексі України трактування експорту відсутнє, про те наводиться, що слід вважати об'єктом оподаткування в експортних операціях. Пунктом 185.1. ст. 185 ПКУ, об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з вивезення товарів у митному режимі експорту або реекспорту; до експорту також прирівнюється постачання товарів (послуг), які перебувають у вільному обігу на території України, до митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони, створених згідно з положеннями глав 35–37 МКУ [5]. У Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 № 959-XII в останній редакції від 19.04.2014 знаходимо дещо інше трактування поняття експорт. Експорт (експорт товарів) – продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів [7].

Під час вивезення товарів за межі митної території України в режимі експорту необхідно: подати митному органу документи, які засвідчують підстави та умови вивезення товарів за межі митної території України; сплатити податки і збори, встановлені на експорт товарів; дотриматись експортером вимог, передбачених законом.

Згідно ПКУ експортні операції є об'єктом обкладання ПДВ. Відповідно до пп. 195.1.1 п. 195.1 ст. 195 ПКУ, експорт товарів оподатковується за нульовою ставкою при умові, якщо це підтверджено митною декларацією, оформленою відповідно до вимог митного законодавства. А для послуг – підписання Акта виконаних робіт. У протилежному випадку реалізація товарів вважається продажем на митній території України і оподатковується за ставкою 20%. Якщо слідувати визначенню експорту за Законом України № 959-XII, то не вивезення товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів слід також оподатковувати за нульовою ставкою, що порушує ст. 186 «Місце постачання товарів та послуг» ПКУ. Також за цими операціями не сплачується і акцизний податок. Вивізне мито нараховується та сплачується за ставками, встановленими законами на українські товари, що вивозяться за межі митної території України.

Реекспорт – митний режим, відповідно до якого товари, які походять з інших країн, не пізніше ніж у встановлений законодавством строк з моменту їх ввезення на митну територію України, вивозяться з цієї території в режимі експорту [6]. Законом України № 959-XII визначено, що «реекспорт» («реекспорт товарів») означає продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України [7]. Відповідно до ст. 198 МКУ, звільнення від оподаткування товарів, які реекспортуються, регулюється виключно податковими законами України.

ПДВ не сплачується так, як діє нульова ставка відповідно до пп. 195.1.1 п. 195.1 ст. 195 ПКУ, а також не сплачується акцизний податок і вивізне мито. Якщо суми ввезного мита були сплачені підприємством при імпорті товарів, то після поміщення товарів у митний режим реекспорту вони повертаються особі, яка їх сплачувала, або її правонаступнику.

Імпорт – митний режим, відповідно до якого товари ввозяться на митну територію України для вільного обігу без обмеження строку їх перебування на цій території та можуть використовуватися без будь-яких митних обмежень [6]. Імпорт у Законі України № 959-XII наводиться у такій редакції: імпорт (імпорт товарів) – купівля (у тому числі з оплатою в не грошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами [7]. У ПКУ відсутнє визначення імпорту натомість аналогічно експорту наводиться, що слід вважати об'єктом оподаткування імпортних

операцій ПДВ: ввезення товарів на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту та з метою оподаткування цим податком до імпорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг) з-під митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони, створених згідно з положеннями глав 35–37 Митного кодексу України, для їх подальшого вільного обігу на території України [5]. Імпорт (ввезення) товарів на митну територію України передбачає: подання митному органу документів, які засвідчують підстави та умови ввезення товарів на митну територію України; сплату податків і зборів, якими обкладаються товари під час ввезення на митну територію України, відповідно до законів України; дотримання вимог, передбачених законом, щодо заходів нетарифного регулювання та інших обмежень.

Податкове зобов'язання з ПДВ за імпортною операцією нараховується і сплачується залежно від того чи відбувся імпорт товару чи імпорт послуги. В частині імпорту товарів податкове зобов'язання з ПДВ нараховується відповідно до абз. «в» п. 185.1 ст. 185 ПКУ за ставкою, чинною на день подання митної декларації, а імпорту послуг – за першою подією: попередня оплата чи підписання Акта виконаних робіт. В даному випадку викає проблема щодо визначення податкового зобов'язання з ПДВ. Згідно ст. 187.1 дата виникнення податкового зобов'язання з ПДВ є перша подія, яка відбулася раніше (дата зарахування коштів, чи дата відвантаження). Крім ПДВ, підлягає сплаті ввізне мито та акцизний податок на загальних підставах за ставками, чинними на день подання митної декларації.

Реімпорт – це митний режим, відповідно до якого товари, які походять з України та вивезені за межі митної території України, згідно з митним режимом експорту, не пізніше ніж у встановлений законодавством строк, ввозяться на митну територію України для вільного обігу на цій території. Ввізне мито не сплачується. Суми вивізного мита, сплачені при експорті товарів, після поміщення у митний режим реімпорту повертаються особам, які їх сплачували, або їх правонаступникам. Акцизний податок не сплачується, якщо при цьому не справляється ПДВ. ПДВ не сплачується, крім операцій із ввезення відповідно до п. 3 частини другої статті 78 МКУ, що оподатковуються цим податком на загальних підставах (поміщені у митний режим експорту і повертаються особі у зв'язку з невиконанням умов зовнішньоекономічного договору).

Отже, у вище наведених нормативних актах існують розбіжності у трактуванні понять експорт, реекспорт, імпорт, реімпорт. Нормативні колізії можуть привести до виникнення непорозумінь платника податків з приводу оподаткування експортно-імпортних операцій в частині правильного визначення об'єкта і бази обкладення ПДВ операцій з експорту окремо щодо товарів, робіт та послуг. В ПКУ чітко вказано, що має відбутися фактичне вивезення таких товарів за межі митної території України чи фактичне ввезення таких товарів на митну територію України.

Висновки. Непрямі податки належать до групи податків на споживання, які в структурі фіскальних важелів національної економіки є одним із основних видів обов'язкових платежів, що формують податкове навантаження на економіку України. До податків на споживання, які підлягали аналізу, ми віднесли ПДВ із ввезених на митну територію України товарів, акцизний податок із ввезених на митну територію України та ввізне мито. У порівнянні з 2010 роком в абсолютному вимірі надходження податків на товари та послуги і міжнародну торгівлю до зведеного бюджету України загалом зросли, а проти 2012 року та планових завдань спостерігається погіршення цих показників. Сьогодні Україна переживає досить нелегкі часи і за таких умов досить складно виконувати Закон України «Про державний бюджет на 2014 рік». Враховуючи це, оподаткування операцій у сфері ЗЕД повинно покривати не тільки існуючі фінансові потреби держави, але і забезпечувати фінансову стабільність і передумови розвитку окремих суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Динаміка обсягів податкових надходжень від податків на споживання залежать від низки факторів, а саме: економічних, політичних, нормативно-законодавчих.

Проведений аналіз нормативно-законодавчих актів свідчить про існуючі колізії, які повинні бути усунені з метою недопущення помилок при обрахунку таких важливих параметрів податків як об'єкт та база оподаткування при експортно-імпортних операціях.

Література

1. Харламов П. Держбюджет-2014 : проект закону та його основні індикатори / П. Харламов // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://real-economy.com.ua/publication/22/54815.html>.
2. Федосов В.М. Бюджетна система : підручник / В.М.Федосов ; за наук. ред. В.М. Федосова, С.І. Юрія. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 871 с.
3. Оксенюк О.І. Роль податку на додану вартість у формуванні доходів Державного бюджету України / О.І. Оксенюк // Іноваційна економіка : всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2013. – № 1. – С. 39-43.
4. Пояснювальна записка до звіту про виконання Державного бюджету України за 2013 рік // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=77427.
5. Податковий кодекс України : закон України ; прийнято Верховною Радою 2 грудня 2010 р. : [за станом на 1 вересня 2014 р.] // Законодавство України. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

6. Митний кодекс України : закон України ; прийнято Верховною Радою 13 березня 2012 р. : [за станом на 23 липня 2014 р.] // Законодавство України. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

7. Про зовнішньоекономічну діяльність : закон України ; прийнято Верховною Радою 16 квітня 1991 р. : [за станом на 19 квітня 2014 р.] // Законодавство України. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.

References

1. Harlamov P. Derzhbjudzhet-2014: proekt zakonu ta jogo osnovni indykatory / P. Harlamov // [Elektronnyj resurs]. - Rezhym dostupu: <http://real-economy.com.ua/publication/22/54815.html>.
2. Fedosov V.M. Bjudzhetna sistema : pidruchnyk / V.M.Fedosov ; za nauk. red. V.M. Fedosova, S.I. Jurija. - K.: Centr uchbovoi' literatury, 2012. - 871 s.
3. Oksenjuk O.I. Rol' podatku na dodanu vartist' u formuvanni dohodiv Derzhavnogo bjudzhetu Ukrainy / O.I. Oksenjuk // Inovacijna ekonomika : Vseukrai'ns'kyj nauko-vo-vyrobnychyj zhurnal. - 2013. - № 1. - S. 39-43.
4. Pojasnjuval'na zapyska do zvit'u pro vykonannya Derzhavnogo bjudzhetu Ukrainy za 2013 rik // [Elektronnyj resurs]. - Rezhym dostupu: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=77427.
5. Podatkovyj kodeks Ukrainy : zakon Ukrainy ; pryjnjato Verhovnoju Raduju 2 grudnja 2010 r. : [za stanom na 1 veresnja 2014 r.] // Zakonodavstvo Ukrainy. - [Elektronnyj resurs]. - Rezhym dostupu : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Mytnyj kodeks Ukrainy : zakon Ukrainy ; pryjnjato Verhovnoju Raduju 13 bereznja 2012 r. : [za stanom na 23 lypnja 2014 r.] // Zakonodavstvo Ukrainy. - [Elektronnyj resurs]. - Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
7. Pro zovnishn'oekonomichnu dijal'nist' : zakon Ukrainy ; pryjnjato Verhovnoju Raduju 16 kvitnja 1991 r. : [za stanom na 19 kvitnja 2014 r.] // Zakonodavstvo Ukrainy. - [Elektronnyj resurs]. - Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.

Надіслана/Written: 9.08.2014 р.

Надійшла/ Received: 9.08.2014 р.

Рецензент: д.е.н., проф. Лук'янова В.В.

УДК 338.4:620.9:005.591.4(477)

Е. В. ШКАРУПА, Е. Н. ЧАСНИК

Сумський державний університет

АДАПТАЦИОННЫЙ ПОДХОД К РЕШЕНИЮ ЭКОЛОГО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРОБЛЕМ ТОПЛИВНО-ЭНЕРГЕТИЧЕСКОГО КОМПЛЕКСА УКРАИНЫ¹

В статье рассмотрены теоретические аспекты адаптационного подхода к решению эколого-экономических проблем топливно-энергетического комплекса (ТЭК), выделены основные его базовые составляющие. В результате SWOT-анализа определены слабые и сильные стороны деятельности отрасли, а также возможности и угрозы ее функционирования.

Ключевые слова: топливно-энергетический комплекс, «зеленая» экономика, адаптационный подход, SWOT-анализ.

E. V. SHKARUPA, E. N. CHASNYK

Sumy State University, Sumy, Ukraine

ADAPTIVE APPROACH FOR SOLVING ENVIRONMENTAL AND ECONOMIC PROBLEMS OF UKRAINE'S FUEL AND ENERGY COMPLEX

Abstract - Fuel and energy complex is the driving force of all structural components of the state economy. The main directions of function FEC are: modernization, implantation of resource-saving technologies and its financing.

Adaptive approach means that energy companies should be more flexible and seeks to effective management processes, which allows to create a whole range of activities address to ecological and economic problems, and adapt FEC's activities for constant improvement of the environment and increase economic growth.

SWOT-analysis is a method of diagnosis, which is formed by the results of the problematic range of tasks for any enterprises. SWOT-analysis identified the main strengths and weaknesses of the FEC's companies, its opportunities and threats and by which is based adaptive approach that will allow to develop a strategic direction for its improvement. Thus, implementation of adaptive approach in practice allows to transform weaknesses to strengths and eliminate external threats using its capabilities.

Keywords: fuel and energy complex (FEC), green economy, adaptive approach, SWOT- analysis.

Постановка проблемы в общем виде. Топливно-энергетический комплекс Украины играет большую роль в экономическом развитии страны, стабильное и эффективное функционирование которого, является залогом экономической, политической и социальной безопасности.

Развитие ТЭК в значительной мере обуславливает темпы, масштабы и экономические показатели страны, создавая необходимые условия для обеспечения качества жизни населения. Но с другой стороны, оказывает большое влияние на окружающую природную среду, таким образом, формируя целый комплекс

¹ Материал подготовлен и публикуется в рамках НИР № г/р 0111U003564 «Фундаментальные основы экологической трансформации региональных эколого-экономических систем», 2011-2015 гг.

проблем, связанных с ростом энергопотребления, обеспечением энергетической и эколого-экономической безопасности, факторами ограниченности ресурсов, используемых в ТЭК.

В условиях современного развития экономики приоритетными целями развития ТЭК является [1]: снижение энергоемкости экономики; модернизация и замена изношенных основных фондов предприятий комплекса; внедрение и распространение прогрессивных ресурсосберегающих технологий; разработка системы комплексного мониторинга ресурсопотребления ТЭК; экологизация ТЭК; инновационное управление на основе информационных технологий.

Поэтому, предприятия ТЭК должны быть более гибкими, и стремиться к эффективным процессам управления, осуществление которых, позволяет сформировать целый комплекс необходимых мероприятий по решению эколого-экономических проблем, что адаптирует деятельность ТЭК на постоянное улучшение качества окружающей природной среды и увеличения экономического роста страны. Это, в свою очередь, требует поиска новых подходов управления.

Анализ последних исследований и публикаций. Значительный вклад в развитие ТЭК внесли: Амоша А. И., Дейнека А. Г., Караева Н. В. [2], Недин И. В. [3], Чукаева И. К. [4], и др. В частности, учеными-экономистами исследовались теоретические и прикладные проблемы развития и реформирования ТЭК, обеспечение энергетической безопасности страны, уделялось внимание проблемам и перспективам реализации инвестиционного потенциала комплекса. Однако, обзор литературы показал, что на сегодняшний момент ТЭК требуется комплексное усовершенствование эффективного экономического механизма управления.

Выделение нерешенной ранее части общей проблемы. Актуальность исследования обусловлена необходимостью усовершенствования экономического механизма управления ТЭК и выработка соответствующего подхода для повышения устойчивой работы в среде их функционирования, и обеспечения качества окружающей природной среды. Данное исследование непосредственно связано с одним из важнейших инструментов обеспечения качественного роста страны – концепцией «зеленой» экономики. В силу этого, существенную роль играет усовершенствование экономического механизма развития ТЭК Украины с учетом «зеленой» составляющей.

Цель статьи – определение слабых и сильных сторон комплекса, а также возможностей и угроз его функционирования на основе SWOT-анализа и формирование адаптационного подхода к управлению ТЭК в условиях «зеленой» экономики.

Изложение основного материала исследования. Функционирование ТЭК, как и любого образующего звена экономики Украины, требует особого внимания ко всем сферам его управления. Поэтому, по нашему мнению, эффективная работа ТЭК предусматривает учет эколого-ориентированного фактора в управлении предприятиями ТЭК, что способствует усовершенствованию не только технического состояния предприятий, а и системы менеджмента, включая потребность адаптации ТЭК к условиям «зеленой» экономики.

Адаптационный подход к решению эколого-экономических проблем ТЭК основывается на высокой работоспособности предприятий в условиях изменения свойств ресурсов, факторов и является базой для трансформации всей экономики страны [5]. Достижение позитивных результатов адаптации ТЭК к концепции «зеленой» экономике является определяющим фактором развития комплекса, где самое главное – это приспособление к изменениям внешней и внутренней среды без потери экономических характеристик (рис. 1).

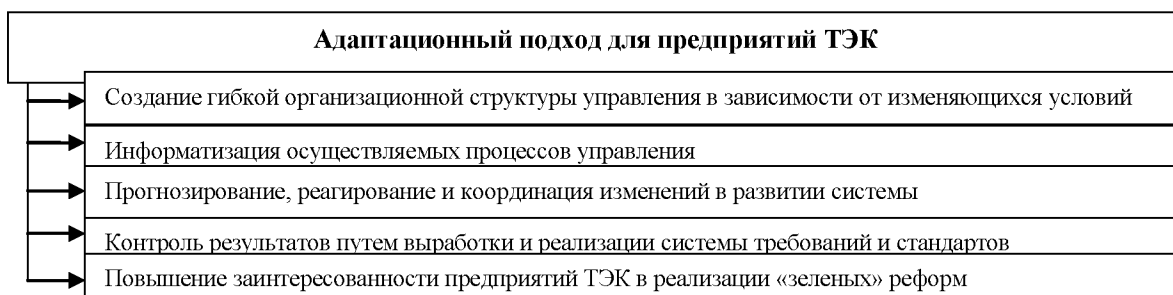


Рис. 1. Базовые составляющие адаптационного подхода к управлению ТЭК

По мнению [2], главным заданием является модернизация ТЭК и привлечение инвестиций для ее осуществления, что на наш взгляд, возможно осуществить на основе адаптационного подхода и таким образом активизировать его инновационно-инвестиционную составляющую.

Основными факторами обуславливающими действенность адаптационного подхода выступает: определение эколого-экономической политики и приоритетов при формировании стратегии развития предприятий ТЭК; разработка и следование мероприятиям по адаптации ТЭК к условиям «зеленой» экономики; контроль за соблюдением и реализацией адаптационного подхода по решению эколого-экономических проблем ТЭК. Таким образом, оценка эффективных сторон деятельности, возможностей и определение внешних и внутренних факторов адаптации ТЭК к условиям «зеленой» экономики видится на основе использования SWOT-анализа.

Как известно, SWOT-анализ – это метод диагностики, посредством результатов которого формируется проблемный круг заданий для любого предприятия. Поэтому, результаты SWOT-анализа создадут базу исходных данных для разработки адаптационного подхода к решению эколого-экономических задач ТЭК, формирования первоочередных заданий, целей и мероприятий по его модернизации.

Проведенное исследование и обзор литературы позволил сформировать сильные и слабые стороны современной системы ТЭК, а также возможностей и угроз в направлении реализации курса на «зеленую» экономику (табл. 1).

Таблица 1

Результаты SWOT-анализа адаптации ТЭК к «зеленой» экономике [на основе 2,3,4]	
Основные сильные стороны	Основные слабые стороны
<ol style="list-style-type: none"> 1. Разнообразность минерально-сырьевой базы; 2. Выгодное экономико-географическое положение и значительный транзитный потенциал; 3. Освоение месторождений минерально-сырьевых ресурсов при условии применения экологически безопасных технологий добычи; 4. Использование минерально-сырьевой базы техногенного сырья (вторичных ресурсов); 5. Тесная взаимосвязь системы комплекса с другими отраслями промышленности; 6. Хорошие условия для развития альтернативных источников энергии; 7. Наличие слаженного организационно-экономического механизма. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Неравномерность обеспечения территории природными ресурсами; 2. Низкий технологический уровень предприятий ТЭК и их недостаточная конкурентоспособность; 3. Слабые связи в системе государство-регион-предприятие, недостаточный уровень государственной поддержки; 4. Значительные объемы отходов золы и шлака, нерешенность проблем их хранения и переработки; 5. Высокий уровень изношенности и низкая эффективность использования основных фондов предприятий ТЭК; 6. Низкие темпы технической и технологической модернизации; 7. Необходимость вложения больших инвестиционных средств в развитие ТЭК; 8. Сохранение сильной зависимости экономики страны от импорта энергоресурсов.
Основные возможности	Основные угрозы
<ol style="list-style-type: none"> 1. Формирование позитивного уровня инновационно-инвестиционной деятельности ТЭК; 2. Усиление материально-технической базы комплекса; 3. Энергосбережение и повышение эффективности использования энергетических ресурсов; 4. Обеспечение эффективности принятия решений в деятельности всего предприятия и способности адекватно оценивать свои возможности; 5. Информатизация производства; 6. Увеличение количества рабочих мест. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Энергетическая зависимость от внешних факторов; 2. Медленные темпы и качество модернизации предприятий ТЭК; 3. Недостаточный уровень экологического образования и воспитания населения; 4. Сокращение численности населения страны и снижение качества жизни; 5. Финансовый мировой кризис и политический фактор; 6. Высокий уровень загрязнения окружающей природной среды; 7. Высокие тарифы на альтернативные источники; 8. Несовершенство законодательной базы в сфере возобновляемых источников энергии.

Выводы и перспективы дальнейших научных исследований. Сегодня Украина переживает новую волну кризиса, ситуация на большинстве предприятий ТЭК является неблагоприятной, однако учитывая позитивные возможности адаптации ТЭК к «зеленой» экономике, можно ожидать установления положительного решения эколого-экономических проблем комплекса.

Проведенное исследование, позволяет сделать следующие выводы: учитывая слабые стороны и возможные угрозы адаптации ТЭК к «зеленой» экономике необходимо повышать конкурентоспособность предприятий путем развития и внедрения новых технологий производства, ресурсосберегающих мероприятий, привлечения иностранных инвестиций, повышения энергоэффективности. Таким образом, с помощью SWOT-анализа были определены основные сильные и слабые стороны предприятий ТЭК, его возможности и угрозы. На основе полученных результатов может базироваться адаптационный подход усовершенствования деятельности ТЭК на основе концепции «зеленой» экономики, что позволит выработать стратегические направления его дальнейшего функционирования. Реализация адаптационного подхода, на принципах «зеленой» экономики, на практике позволит превратить слабые стороны ТЭК в сильные и устранить внешние угрозы используя его возможности. Дальнейшие направления исследования следует направить на разработку инструментария по внедрению адаптационного подхода к управлению предприятиями ТЭК.

Литература

1. Мельник Л. Г. Предпосылки развития ТЭК на основе принципов «зеленой» экономики / Л. Г. Мельник, Е. В. Шкарупа, Е. Н. Часнык // Природные ресурсы Сибири и Дальнего Востока – взгляд в

будущее : материалы Международного экологического форума / под ред. Т. В. Галаниной, М. И. Баумгартэна. – Кемерово: КузГТУ, 2013. – Т. 2. – С. 74-78.

2. Караєва Н. В. Аналіз методів та класифікація заходів управління енергозбереження в системі забезпечення сталого розвитку України / Н. В. Караєва // Механізм регулювання економіки. – 2010. – № 3. – Т. 3. – С. 117-126.

3. Вороновский Г. К. Инновационное развитие топливно-энергетического комплекса: проблемы и возможности / под общ. ред. Г. К. Вороновского, И. В. Недина. – К.: Знання України, 2004. – 386 с.

4. Чукаєва І. К. Паливно-енергетичний комплекс України: сучасний стан та перспективи розвитку : автореф. дис. д-ра екон. наук, спец.: 08.07.01 – економіка промисловості / І. К. Чукаєва; НАН України. Рада по вивч. продукт. сил України. – К., 2006. – 35 с.

5. Эфендиев Б. А. Разработка и функционирование адаптивных систем управления организацией / Б. А. Эфендиев // Российское предпринимательство. – 2008. – № 11. – Вып. 1 (122). – С. 21-25.

References

1. Mel'nyk L. H. Predposyl'ky razvytyia TEK na osnove pryntsyrov «zelenoi» ekonomyky / L. H. Mel'nyk, E.V. Skarupa, E.N. Chasnyk // Pryrodny'e resursy Sybyry y Dalneho Vostoka – vzgliad v budushchee : materyaly Mezhdunarodnoho Ekologicheskoho foruma / Ed. by T. V. Halanynoi, M. Y. Baumhartena. - Kemerovo: KuzGHTU, 2013. - Vol. 2. – P. 74-78.

2. Karaieva N. V. Analiz metodiv ta klasyfikatsiia zakhodiv upravlinnia enerhozberezhennia v systemi zabezpechennia staloho rozvytku Ukrainy / N. V. Karaieva // Mekhanizm rehuliuвання ekonomiky. – 2010. - № 3. - Vol. 3. – P. 117-126.

3. Voronovskiy H. K. Ynnovatsyonnoe razvytye toplyvno-enerheticheskoho kompleksa: problemy y vozmozhnasty / pod obesh. red. H. K. Voronovskogo, I.V. Nedina. – Kyiv^ Znanyia Ukrainy, 2004. - 386 p.

4. Chukaieva I. K. Palyvno-enerhetychnyi kompleks Ukrainy: suchasnyi stan ta perspektyvy rozvytku : avtoref. dys. d-ra ekon. nauk, spets.: 08.07.01, ekonomika promyslovosti. - Kyiv, 2006. - 35 p.

5. Efendiyev B. A. Razrabotka y funktsyonyrovanye adaptivny'kh system upravleniya orhanyzatsyei / B. A. Efendiyev // Rossyiskoe predprynymatelstvo. - 2008. - № 11. - Vyp. 1 (122). - P. 21-25.

Надіслана/Written: 11.07.2014 p.

Надійшла/Received: 11.07.2014 p.

Рецензент: д.е.н., проф. Орлов О.О.