

ВЕСТНИК**НАЦИОНАЛЬНОГО ТЕХНИЧЕСКОГО
УНИВЕРСИТЕТА «ХПИ»****Сборник научных трудов****Тематический выпуск****«Технический прогресс и эффективность
производства»****56 '2010****Издание основано Национальным техническим университетом
«Харьковский политехнический институт» в 2001 году.****Государственное издание****Свидетельство Госкомитета по
информационной политике Украины
КВ № 5256 от 2 июля 2001 года****КООРДИНАЦИОННЫЙ СОВЕТ:****Председатель**

Л.Л. ТОВАЖНЯНСКИЙ, д-р техн. наук, проф.

Секретарь координационного совета

К.А. ГОРБУНОВ, канд. техн. наук, доц..

А.П. Марченко, д-р техн. наук, проф.;
 Е.И. Сокол, д-р техн. наук, проф.;
 Е.Е. Александров, д-р техн. наук, проф.;
 Л.М. Бесов, д-р ист. наук, проф.;
 А.В. Бойко, д-р техн. наук, проф.;
 Ф.Ф. Гладкий, д-р техн. наук, проф.;
 М.Д. Годлевский, д-р техн. наук, проф.;
 А.И. Грабченко, д-р техн. наук, проф.;
 В.Г. Данько, д-р техн. наук, проф.;
 В.Д. Дмитриенко, д-р техн. наук, проф.;
 И.Ф. Домнин, д-р техн. наук, проф.;
 В.В. Епифанов, канд. техн. наук, проф.;
 Ю.И. Зайцев, канд. техн. наук, проф.;
 П.А. Качанов, д-р техн. наук, проф.;
 В.Б. Клепиков, д-р техн. наук, проф.;
 С.И. Кондрашов, д-р техн. наук, проф.;
 В.М. Кошельник, д-р техн. наук, проф.;
 В.И. Кравченко, д-р техн. наук, проф.;
 Г.В. Лисачук, д-р техн. наук, проф.;
 В.С. Лупиков, д-р техн. наук, проф.;
 О.К. Морачковский, д-р техн. наук, проф.;
 В.И. Николаенко, канд. ист. наук, проф.;
 П.Г. Перерва, д-р техн. наук, проф.;
 В.А. Пуляев, д-р техн. наук, проф.;
 М.И. Рыщенко, д-р техн. наук, проф.;
 В.Б. Самородов, д-р техн. наук, проф.;
 Г.М. Сучков, д-р техн. наук, проф.;
 Ю.В. Тимофеев, д-р техн. наук, проф.;
 М.А. Ткачук, д-р техн. наук, проф.

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

П.Г. Перерва, д-р экон. наук, проф.

Н.И. Погорелов, канд. экон. наук, проф.

Ответственный секретарь:

А.А. Круглов

А.И. Архиреев, д-р экон. наук, проф.;
 В.Я. Мищенко, д-р экон. наук, проф.;
 А.И. Яковлев, д-р экон. наук, проф.;
 В.Н. Тимофеев, д-р экон. наук, проф.;
 В.Я. Заруба, д-р экон. наук, проф.;
 Л.Н. Ивин, д-р техн. наук, проф.;
 П.А. Орлов, д-р экон. наук, проф.;
 В.Г. Герасимчук, д-р экон. наук, проф.;
 О.Е. Кузьмин, д-р экон. наук, проф.;
 В.И. Гончаров, д-р экон. наук, проф.;

Адрес редколлегии: 61002, Харьков,
 ул. Фрунзе, 21. НТУ «ХПИ».

Кафедра «Организации производства
 и управление персоналом»,

Тел. (057) 707-62-53

707-65-07

ISSN № 2079-0767

Вісник Національного технічного університету „Харківський політехнічний інститут”. Збірник наукових праць. Тематичний випуск: Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Харків: НТУ „ХПІ”. – 2010. – № 56. –180 с.

У збірнику розглядаються питання розвитку та удосконалення економічних досліджень, рішення завдань оптимізації основних напрямків економічної діяльності за умов ринкових відносин, а також проблеми державного регулювання виробничо-підприємницьких процесів.

Для викладачів, наукових працівників, спеціалістів, аспірантів та студентів економічних спеціальностей.

В сборнике рассматриваются вопросы развития и совершенствования экономических исследований, решения задач оптимизации основных направлений экономической деятельности в условиях рыночных отношений, государственного регулирования производственно-предпринимательских процессов.

Для преподавателей, научных работников, специалистов, аспирантов и студентов экономических специальностей.

**Рекомендоване до друку Вченою радою НТУ „ХПІ”,
Протокол № 11 від 28 грудня 2010 р.**

© Національній технічній університет “ХПІ”, 2010

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ТА ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

УДК 657.471.62

М.В. ПЕТА, асистент НТУ «ХПІ»

АМОРТИЗАЦІЯ: ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

В статті розглянуті основні підходи до визначення сутності економічної категорії «амортизація» та проаналізовано основні підходи до її відображення в бухгалтерському обліку. Розкрито основні проблеми та недоліки сучасного обліку амортизації та запропоновані можливі напрямки їх вирішення.

In the articles considered the basic going is near determination of essence of economic category «depreciation» and the basic going is analysed near its reflection in a record-keeping. Basic problems and lacks of modern account of depreciation are exposed and possible directions of their decision are offered.

В сучасних умовах господарювання, які характеризуються прискоренням технічного прогресу, зростанням конкурентної боротьби для підприємств досить гостро стоїть проблема технічної та технологічної модернізації, зокрема оновлення основних засобів. Потреба технічної та технологічної модернізації в даний час ускладнюється завданням подолання фінансової кризи, внаслідок чого у процесі оновлення основних засобів підприємства зростає роль саме власних джерел фінансування. За рахунок власних коштів підприємств (прибуток, амортизаційні відрахування) фінансуються понад 65% загального обсягу капіталовкладень. Досвід країн з розвинутою економікою свідчить, що оснащення основними засобами потребує функціонування механізму їх амортизації з економічним обґрунтуванням, чітким визначенням норм і методів амортизації.

Проблеми амортизаційної політики, її роль у процесі відтворення основного капіталу активно досліджувалися вітчизняними економістами В.Й. Бакаєм, І.А. Бланком, С.М. Євтушенко, Л.М. Кузнецовою, П. Житнім та ін. Питанням амортизації як одного з джерел формування основного капіталу присвячені праці О.П. Овсак, О.Й. Косарева, В.Н. Панченко та ін. Проблемам визначення сутності амортизації та відображення її в обліку присвячені роботи П.Я. Хомина, С.Ф. Голова, М.Г. Чумаченка, І. Чалого та ін. При цьому недостатньо дослідженим залишається питання раціонального відображення амортизації в бухгалтерському обліку, яке б було спрямоване на активізацію її відтворювальної функції та надавало можливість

аналізувати і прогнозувати обсяги і напрямки накопичення та витрачання амортизаційних відрахувань на підприємствах.

Таким чином, метою статті є аналіз підходів щодо відображення амортизаційних відрахувань в бухгалтерському обліку та обґрунтування перспектив на майбутнє.

Історично так склалося, що амортизація, як економічна категорія розглядається досить значний проміжок часу, в наслідок чого існує значна кількість визначень цього поняття. В.О. Парнюк визначає амортизацію як «поступове відшкодування підприємству вартості об'єктів, що перебувають на правах власності, фінансового лізингу, оренди цілісних майнових комплексів, у повному господарському віданні чи оперативному управлінні підприємства шляхом її включення до витрат діяльності підприємства. Відшкодування витрат відбувається через одержання виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), плата за яку враховує всі витрати діяльності підприємства, включаючи амортизацію основних засобів» [1, с. 166]. В.Ф.Палій трактував амортизацію як ніщо інше, ніж «... спосіб повернення капіталу, затраченого власниками на створення чи придбання об'єктів, що амортизуються» [2, с. 15]. С.К. Коркін характеризує економічну категорію амортизації як грошову форму руху вартості засобів праці [3, с. 21]. Е.С. Хедриксон, М.Ф.Ван Бреда вважають, що амортизація – це резерв на споживання активів з граничним часом використання [4, с. 242]. Ю. Грінвальд та А. Локшин називають амортизацію прийомом рахівництва, який дає можливість визначити вартість інвентарю у будь-який момент часу [5, с. 19]. Таким чином, амортизацію розуміють як:

- 1) амортизація – це грошовий вираз зносу;
- 2) амортизація – це процес перенесення вартості зносу на собівартість продукції;
- 3) амортизація – це прийом або метод бухгалтерського обліку;
- 4) амортизація – це резерв (або джерело) споживання активів з граничним часом використання.

Відповідно до визначених тлумачень терміну «амортизація» в економічній науковій думці сформовані концепції амортизації, які і вплинули на підходи до відображення амортизації в бухгалтерському обліку.

Останнім часом розгорнуто гостру дискусію серед вітчизняних економістів з приводу сутності амортизації та амортизаційних відрахувань. Так, наприклад, професор М. Чумаченко [6] вважає, що амортизаційні відрахування мають двоїсту функцію: вони представляють собою розрахункові витрати в собівартості продукції, а їх сума у виручці від реалізації продукції – джерело фінансування інвестицій підприємства. І Чалий [2] висловлює думку про те, що амортизація це не фонд, а звичайні витрати. При чому він відзначає, що витратний підхід до амортизації є капіталістичним, а відновлювальний – соціалістичним, що добавляє у дискусію ідеологічний відтінок. С.Ф. Голов [7] виділяє в теорії бухгалтерського обліку п'ять концепцій амортизації, які умовно підрозділяє на дві групи: операційні та фінансові. Фінансові концепції амортизації

включають чотири напрямки: концепцію оцінки, концепцію збереження капіталу, концепцію витрат, концепцію відновлення. Концепція оцінки розглядає амортизацію як зміну оцінки активів виходячи з поточної вартості майбутніх грошових потоків. Концепція збереження капіталу – визначає амортизацію як різницю між переоціненою вартістю основних засобів на кінець періоду та їх вартістю на початку періоду. Концепція витрат – передбачає, що ціллю амортизації є визначення чистого прибутку шляхом розподілення вартості активів між відповідними звітними періодами. Концепція відновлення – концентрує увагу на економічних цілях амортизації, ціллю якої є відновлення капітальних активів, що спожиті в процес виробництва. Операційна (або причинна) концепція амортизації базується на припущенні про те, що причиною амортизації є зношеність, застарівання основних засобів. Ця концепція отримала широке практичне та теоретичне використання за часів планової економіки. В рамках цієї концепції амортизація нараховувалася як на повне відновлення основних засобів так і на капітальний ремонт. Вплив цієї концепції на бухгалтерський облік виражається існуванням рахунку «Знос основних засобів» та відображення зносу у відповідних рядках балансу. Результатом використання цієї концепції за часів планової економіки було створення та використання амортизаційного фонду, який розглядався не як джерело – актив, а як джерело – пасив і відображався в бухгалтерському обліку наступними записами: дебет рахунків витрат – кредит 86 «Амортизаційний фонд». Отже, головним недоліком використання такого підходу було те, що насправді не відбувалося акумулювання грошових коштів, а реальний амортизаційний фонд створювали тільки ті підприємства, які перераховували кошти на спеціальні рахунки, що відображалося в обліку наступним записом: дебет 54 «Рахунки в банках з коштами на капітальні вкладення» – кредит «Розрахунковий рахунок». На державних підприємствах на суму нарахованого зносу робили запис по дебету рахунку 85 «Статутний фонд» і кредиту рахунку 02 «Знос основних засобів»; на суму амортизаційних відрахувань на повне відновлення дебетувалися рахунки з обліку витрат і кредитувався рахунок 86 «Амортизаційний фонд». На малих та акціонерних підприємствах сума нарахованого зносу і амортизаційні відрахування відображалося записом по дебету рахунків з обліку витрат і кредиту рахунку 02 «Знос основних засобів».

В Україні з прийняттям П(С)БУ, в основу яких покладено міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, було задекларовано перехід від операційної концепції до концепції витрат. За умови використання такої концепції створення амортизаційного фонду не передбачається, амортизаційні відрахування на кожному підприємстві вважаються розрахунковими витратами у собівартості продукції, а їх сума у виручці від реалізації – джерело фінансування інвестицій підприємства[8, с. 8]. Таким чином, амортизація у сучасному обліку розглядається як систематичне розподілення вартості активу, що амортизується на протязі його корисного терміну експлуатації. І це відображається у бухгалтерському обліку

наступним записом: дебет рахунків витрат – кредит 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Проте, паралельно з цим пропонувалося застосовувати забалансовий рахунок – рахунок 09 «Амортизаційні відрахування» призначений для забезпечення бухгалтерського обліку цільового використання амортизаційних відрахувань. Але внаслідок використання забалансового рахунку виникає певна суперечність між рівнями управління: на макрорівні використовується концепція відновлення (про що свідчить вимога застосування рахунку 09), а на макрорівні – концепція витрат (про що свідчить списання амортизації на витрати періоду).

На нашу думку, головною метою нарахування амортизації є створення реального джерела відновлення основних засобів, а тому саме це має бути реалізовано на підприємстві та відповідно відображено в бухгалтерському обліку. Формування амортизаційного фонду в умовах інфляції, недостатньої кількості обігових коштів і кризи платежів є недоцільним. Але, може бути доречним використання закордонного досвіду, який передбачає вкладання акумульованих коштів у надійні цінні папери або депонувати на окремих рахунках.

Список літератури: 1. Орлов О.О. Планування діяльності промислового підприємства: Підручник. – К.: Видавничий дім “Скарби”, 2002. – 336 с.; 2. Парнюк В.О. Про підвищення ролі амортизації як джерела інвестицій і регулятора попиту та пропозиції основних засобів// Актуальні проблеми економіки. – 2007. – №5. – с. 166 – 172 с.; 3. Кваша Я.Б. Амортизация и сроки службы основных фондов. – М.: Изд-во АН СССР, 1959. – 228 с.; 4. Сегеда С.А. Методичні основи оцінки відтворення і ефективного використання основних засобів / С.А. Сегеда, В.В. Гнатюк // Електронний ресурс: <http://vsau.vin.ua/method/getfile/1702.pdf>; 5. Амортизация в народном хозяйстве. Сборник статей Ю.К. Гринвальда, Г.В. Дубелира, А.В. Локшина / Под общ. ред. Ю.Х. Митлянского. – М., 1925. – 101 с.; 6. Чумаченко Н. Амортизационные отчисления – существенный источник финансирования инвестиций предприятия / Н. Чумаченко // Бухгалтерский учет и аудит - № 8. – 2004. – с. 6 – 8; 7. Чалий І. Джерела інвестицій по – кабмінівські. Якщо немає активів, пасиви не допоможуть / І. Чалий // Дзеркало тижня – № 20 – 2004; 8. Голов С. Концепции амортизации и их влияние на учёт и управление в современных условиях / С. Голов// Бухгалтерский учет и аудит - № 8. – 2004. – с. 9-15;

Надійшла до редакції 03.10.10

УДК 658.3:005

О.С. ШЕВЧЕНКО, канд.екон.наук., доц. ХБІ УАБС НБУ,
Харків

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНОЇ СТРУКТУРИ СУЧАСНОГО ПІДПРИЄМСТВА.

Анотація. Розглянуто основні положення концепції організаційного розвитку підприємства в сучасних умовах змінного середовища. Вдосконалено структуру

організації сучасного підприємства. Розроблено схему структури організації, орієнтованої на стратегічне керування.

Summary. Examined basic concepts of organizational development of companies in unstable modern environment. Improved organizational structure of a modern company. Developed scheme of organizational structure, oriented to strategical management.

Ключові слова: організаційна поведінка, організаційні зміни, організаційний розвиток, організаційна структура, управлінська стратегія підприємства, модель вибору управлінської стратегії підприємства.

Вступ. Найгострішою проблемою багатьох підприємств в умовах конкуренції є формування ефективної структури управління, яка мобільно і за короткі терміни реагувала б на зміни як на зовнішньому, так і внутрішньому ринках збуту продукції. Через те постає постійно необхідність в удосконаленні організаційної структури підприємства. Одним з суттєвих організаційно-управлінських чинників, що зумовлюють стан внутрішнього середовища сучасного підприємства, є організаційна структура управління. Багато вітчизняних підприємств усвідомили необхідність удосконалення організаційної структури управління, як одного з визначальних чинників виходу із кризи, викликаної невідповідністю ринкового, виробничого-господарського й управлінського потенціалу підприємств мінливим умовам зовнішнього середовища.

Економічна ситуація в Україні характеризується зростанням тиску на підприємства з боку місцевих та іноземних компаній, конкуренції, споживчих союзів, урядових розпоряджень тощо. Це обумовлює необхідність нововведень в організаційній поведінці підприємств, зокрема розвитку інформаційної системи, організаційної структури, управління виробничими процесами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У наукових працях сучасного періоду питання вдосконалення організаційної структури управління і їхньої адаптації до умов господарювання, де слід виділити результати досліджень Н.С. Алексеєва, Н.І. Архіпової, Л.А. Базилевича [1], Л.В. Бондарчука [2], М.О. Кизима [3], В.А. Забродського [3], Л.М. Христенко [4], В.В. Жильченко [5], А.А. Фатхудинова та ін., носять, як правило, декларативний, рекомендаційний і несистемний характер. Поза увагою залишається завдання пошуку критеріїв оптимізації організаційної структури управління, що відповідає сучасній структурі управлінської діяльності підприємств. Це зумовлює актуальність досліджень спрямованих на вирішення науково-практичного завдання з удосконалення організаційної структури управління підприємства.

Мета. Виявлення причин змін, що відбуваються в організаціях, а також тенденції розвитку підприємства в сучасних умовах. У статті викладені основні положення концепції організаційного розвитку підприємства, що має інноваційну природу.

Об'єкт дослідження – управління організаційною структурою сучасних підприємств.

Предмет дослідження – методи формування організаційної структури управління підприємством в умовах нестабільного економічного середовища, а також сукупність теоретичних, методичних і практичних положень щодо підвищення ефективності його функціонування.

Результати. Процес удосконалення організаційної структури включають в себе формулювання цілей і задач, визначення складу і місця підрозділів, їх ресурсне забезпечення, розробку регламентуючих процедур, документів, положень, що закріплюють регулюючі форми, методи, процеси, які здійснюються в організаційній системі управління.

«Структура управління організацією», або «організаційна структура управління» (ОСУ) - одне із ключових понять менеджменту, тісно пов'язане із цілями, функціями, процесом управління, роботою менеджерів і розподілом між ними повноважень. У рамках цієї структури протікає весь управлінський процес (рух потоків інформації й прийняття управлінських рішень), у якому беруть участь менеджери всіх рівнів, категорій й професійної спеціалізації. [3]

Під структурою управління мається на увазі впорядкована сукупність стійко взаємозалежних елементів, що забезпечують функціонування й розвиток організації як єдиного цілого. ОСУ визначається також як форма поділу й кооперації управлінської діяльності, у рамках якої здійснюється процес управління по відповідним функціях, спрямованих на вирішення поставлених задач і досягнення намічених цілей. Із цих позицій структура управління представляється у вигляді оптимального розподілу функціональних обов'язків, прав і відповідальності, порядку й форм взаємодії між вхідними до її складу органами управління й працюючими в них людьми.

На всіх рівнях управління приділяють величезну увагу принципам і методам формування структур, вибору типу або комбінації видів структур. Багатосторонність змісту структур керування передбачає безліч принципів їх формування. Головні із цих принципів можуть бути сформульовані в такий спосіб:

1. Організаційна структура управління повинна, насамперед, відображати цілі й задачі організації, а, отже, бути підпорядкованою виробництву і його потребам.
2. Слід передбачати оптимальний поділ праці між органами управління й окремими працівниками, що забезпечує творчий характер роботи й нормальне навантаження, а також належну спеціалізацію.
3. Формування структури управління слід зв'язувати з визначенням повноважень і відповідальності кожного працівника й органа управління, із устанавленням системи вертикальних і горизонтальних зв'язків між ними.
4. Між функціями й обов'язками, з одного боку, і повноваженнями й відповідальністю з іншого, необхідно підтримувати відповідність, порушення якої приводить до дисфункції системи керування в цілому.

5. Організаційна структура управління покликана бути адекватною в соціально-культурному середовищі організації, що справляє суттєвий вплив на рішення щодо рівня централізації й деталізації, розподілу повноважень і відповідальності, ступеня самостійності й масштабів контролю керівників і менеджерів. [6]

У ринкових умовах, стаючи об'єктом товарно-грошових відносин, що володіє економічною самостійністю й повністю відповідає за результати своєї господарської діяльності, підприємство повинне сформувати в себе систему керування, яка забезпечує йому високу ефективність роботи, конкурентоспроможність і стабільність положення на ринку.

У кризовий період для організації зміни в структурі управління можуть бути спрямовані на створення умов для виживання за рахунок більш раціонального використання ресурсів, зниження витрат і більш гнучкого пристосування до зовнішнього середовища.

Удосконалювання організаційної структури управління здобуває форму пошуку альтернативного розв'язку між централізацією й децентралізацією владних функцій. Бажання знайти прийнятну угоду між централізованим і децентралізованим управлінням приводить до необхідності створити таку систему керування, яка характеризується централізованою розробкою вдосконалювання підприємства й господарської політики з децентралізованим оперативним управлінням.

Для посилення функції управління використовують: групи нововведень, програмно-цільовий підхід, матричні структури. Але найбільшу увагу заслуговує використання концепції стратегічних господарських підрозділів організації при проектуванні організаційних структур управління. Тут повною мірою реалізуються принципи: централізації розробки стратегії й децентралізації процесу її реалізації, забезпечення гнучкості й адаптивності управління, залучення в процес управління широкого кола менеджерів усіх рівнів.

Прийнятною моделлю для сучасного підприємства в цей час могла б стати схема організаційної структури управління з використанням концепції стратегічних господарських підрозділів (рис 1.). В основу організаційної структури управління покладена модель диверсифікованої організації, орієнтованої на стратегічне управління. Цей підхід припускає децентралізацію керування організацій.

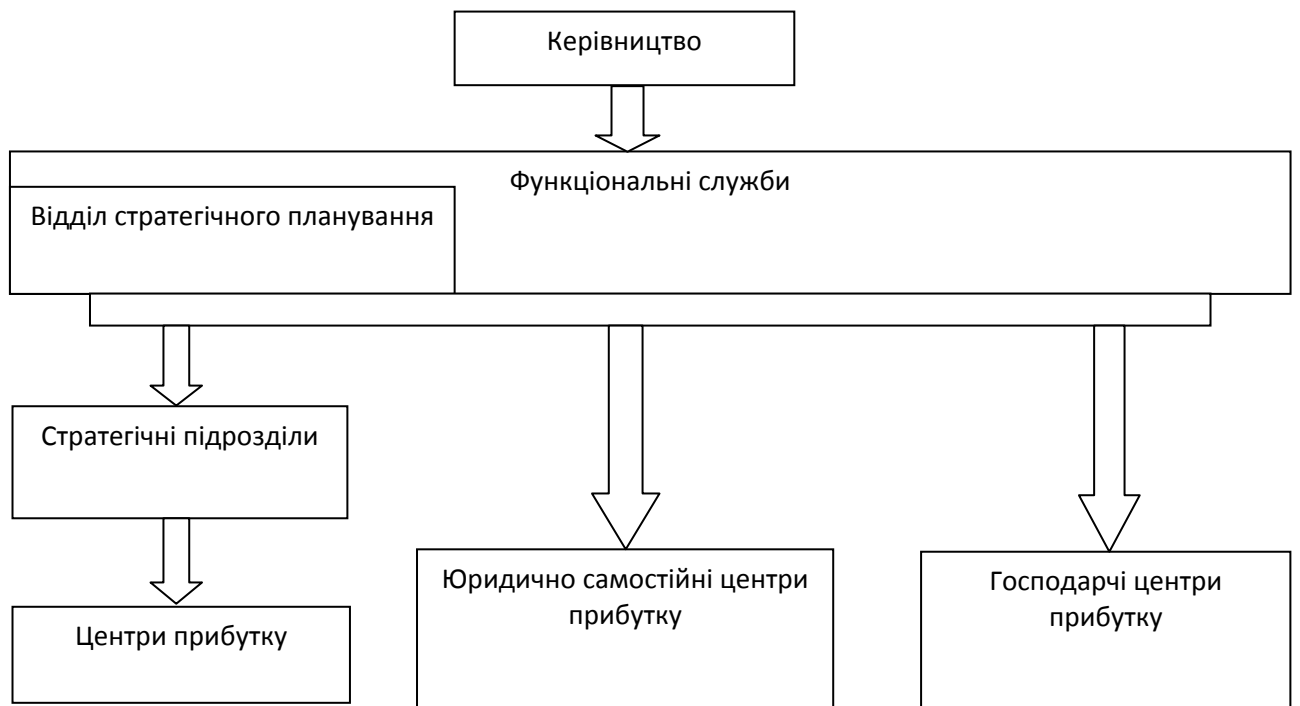


Рис. 1. Схема структури організації, орієнтованої на стратегічне керування.

Використання цієї моделі дозволить:

1. Створити сучасну організаційну структуру управління, що адекватно й оперативно реагує на зміни в зовнішньому середовищі.
2. Реалізувати систему стратегічного управління, що сприяє ефективній діяльності організації в довгостроковій перспективі.
3. Звільнити керівництво об'єднання від повсякденної рутинної роботи, пов'язаної з оперативним керуванням науково-виробничим комплексом.
4. Підвищити оперативність прийнятих рішень.
5. Втягнути в підприємницьку діяльність усі підрозділи об'єднання, здатних розширити номенклатуру продукції й послуг, підвищити гнучкість і конкурентоспроможність.

Верхній рівень керування при цій моделі може бути представлений типовою структурою управління або іншою організаційно-правовою формою. У міру переходу на нову структуру керування суттєво змінюються функції вищого керівництва. Поступово воно звільняється від оперативного керування підрозділами й зосереджується на проблемах стратегічного керування економікою й фінансами об'єднання в цілому.

Особливістю цієї організаційної структури є виділення в складі організації стратегічних господарських підрозділів і додання окремим виробничим і функціональним підрозділам статусу центрів прибутку. Дані підрозділи являють собою напрямок або групу напрямків наукової, виробничо-господарської діяльності із чітко вираженою спеціалізацією, своїми конкурентами, ринками. Кожний самостійний підрозділ повинен мати свою власну мету, порівняно незалежну від інших.

Самостійний господарюючий підрозділ може являти собою відділення, філію, групу цехів або окремих цех, тобто перебувати на будь-якому рівні ієрархічної структури. Відповідальність за кожний напрямок покладає на одного керівника - директора. Директор відповідає за стратегію, він повинен бути готовим відстоювати, у межах своїх повноважень, інтереси в галузі технологій, виробництва, капітальних вкладень. Разом з тим, при розподілі ресурсів між різними самостійними підрозділами план кожного з них повинен уточнюватися з метою збалансування інтересів організації в цілому.

Вибір структури стратегічного планування визначається багатьма факторами: складністю організаційної структури підприємства, її специфічними властивостями, накопиченим досвідом і традиціями планування. Однак у всіх випадках доводиться вирішувати питання: чи повинен такий підрозділ бути лінійним або штабним. Однозначної відповіді на це питання не може бути, тому що до його вирішення в кожній організації потрібно підходити індивідуально. [7]

У нашій моделі організаційною структурою управління самостійні господарюючі підрозділи являють собою середній рівень влади, через який реалізується стратегічне керування, на нижньому рівні управління перебувають центри прибутку, створювані на базі виробничих і функціональних підрозділів організації. Через ці центри реалізується оперативне управління виробництвом. Усі центри можна підрозділити на дві групи: що ввійшли та ті, що не ввійшли до складу самостійно господарюючих підрозділів.

Центри прибутку, що включені до складу самостійних підрозділів, повинні являти собою структурні підрозділи по переділах (цехи, ділянки, функціональні служби) тісно взаємозалежні в технологічній ланцюжок по одному з основних напрямків діяльності. Із цієї групи можливе виділення й окремих юридично самостійних утворень.

Центри, що не ввійшли до складу самостійно господарюючих підрозділів можна розділити на дві групи: дочірні фірми організації, що мають юридичну самостійність; підрозділи, безпосередньо підпорядковані керівництву організації, що діють на умовах господарського розрахунку.

Перетворення в юридично самостійні організації доцільно у відношенні підрозділів, які мають відносно відособлений технологічний процес, можуть бути відокремлені територіально та в майновому плані без завдання шкоди основній організації. І якщо вони здатні забезпечити свою діяльність на умовах комерційного розрахунку і самофінансування.

У безпосередньому підпорядкуванні організації доцільно зберегти підрозділи, діяльність яких життєво важлива для забезпечення нормального функціонування дочірніх підрозділів і фірм і організації в цілому.

Запропонований шлях удосконалювання організаційної, структури управління дозволить підприємству підвищити гнучкість управління, швидко реагувати на зміни попиту й інших факторів зовнішнього середовища, підвищити інтерес у співробітників до підприємницької діяльності, зберегти робочі місця.

Висновок. Дана структура дозволить поступово здійснити перехід кадрів керівників і фахівців з вищої ланки управління в самостійно господарюючі підрозділи й центри прибутку. Це пов'язане з постійною передачею цілого ряду функцій управління з вищої ланки в нижчі ланки й необхідністю укомплектування їх кваліфікованими кадрами менеджерів і фахівців.

При проектуванні нової організаційної структури управління слід урахувати наступні завдання:

- визначення типу структури управління;
- уточнення складу й кількості підрозділів по рівнях управління;
- визначення характеру співвідпорядкованості між ланками організації;
- розрахунки витрат на утримання апарата управління.

Виходячи із сучасних вимог до організаційної структури, можна виділити ряд основних, враховуючи які можна успішно вдосконалити існуючу організаційну структуру управління.

1. Оптимальність. Структура керування зізнається оптимальною, якщо між ланками й ступенями управління на всіх рівнях устанавлюються раціональні зв'язки при мінімальному числі ступенів управління.
2. Оперативність. Сутність даної вимоги полягає в тому, щоб за час від ухвалення рішення до його виконання в керованій системі не встигнули відбутися необоротні негативні зміни, що роблять непотрібною реалізацію ухвалених рішень.
3. Надійність. Структура апарата управління повинна гарантувати достовірність передачі інформації, не допускати перекручень керуючих команд і інших переданих даних, забезпечувати безперебійність зв'язку в системі керування.
4. Економічність. Суть вимоги полягає в тому, щоб потрібний ефект від керування досягався при мінімальних витратах на управлінський апарат.
5. Стабільність структури управління. Незмінність її основних властивостей при різних зовнішніх впливах, цілісність функціонування системи керування і її елементів.
6. Гнучкість. Здатність змінюватися відповідно до змін середовища.

Список літератури: 1. *Базилевич Л.А.* Моделирование организационных структур : [підруч.] / Базилевич Л.А. [Под. ред. В.Р. Огорокова]. –Л.: ЛГУ, 1978. – 159 с. 2. *Бондарчук Л.В.* Удосконалення організаційної структури підприємства в системі ефективного менеджменту персоналу: [стаття] / Л.В. Бондарчук –Х.: ХГУ, 2008. – 4 с. 3. Оцінка і діагностика фінансової стійкості підприємства : [монографія] / [М.О. Кизим, В.А. Забродський, В.А. Зінченко і др.]. – Х. : Видавничий Дім „ІНЖЕК”, 2003. – 144 с. 4. *Христенко Л.М.* Удосконалення оцінки ефективності управління підприємством: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 “Економ. та управління під-ми ” / Христенко Л.М. – К., 2008. – 20 с. 5. *Жильченков В.В.* Менеджмент персоналу організації у системі антикризового управління: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.02 “Під-во, менедж. та маркетинг. ” / Жильченков В.В. – К., 2007. – 27 с. 6. *Шершньова З.Є.* Стратегічне управління : [підруч.] / 7. *Шершньова З.Є.* – [2-е вид., перероб. і доп]. – К. : КНЕУ, 2004. – 699, [1] с. 7. *Шостак М.А.* Использование концепции

УДК 658.11

Э. А. БОЖКО, канд. экон. наук, Национальный аэрокосмический университет им. Н. Е. Жуковского «ХАИ»

О. Н. КАЛИНИНА, канд. экон. наук, Национальный аэрокосмический университет им. Н. Е. Жуковского «ХАИ»

ОЦЕНКА ДОХОДНОЙ НЕДВИЖИМОСТИ ПРИ ФИНАНСОВОМ ПЛАНИРОВАНИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

Аннотация. В статье разработан метод расчета корректирующих коэффициентов аналогов доходной недвижимости для физических характеристик объекта, позволяющий обоснованно принимать решения относительно стоимости этого специфического вида имущества, что является элементом усовершенствования финансового планирования хозяйственной деятельности в части эффективного использования материальных активов предприятий.

Annotation. The method of a corrective coefficients of an analogues of a profitable realty for a physical features of an object was worked out. It allows to take a well-grounded decisions about a value of this specific type of property and it is the element of a financial-planning improvement of an economical activity in the part of an effective usage of a tangible assets of enterprises.

В условиях изменяющейся конкурентной среды актуальным вопросом является возможность современных предприятий приспосабливаться к текущим рыночным условиям, где одним из важных факторов является эффективное использование всех материальных активов. Данная проблема актуальна со времен переходной экономики, а так как развитие экономических процессов носит циклический характер, не менее существенна и в настоящее время, ее важность проявляется на разных уровнях планирования финансово-хозяйственной деятельности – от оперативного планирования до реструктуризации и реорганизации предприятий.

Проблему использования материальных активов исследовали отечественные и зарубежные ученые-экономисты: Э. Боди, Ю. Бригхем, С. Майерс, И. Бланк, И. Балабанова и др. Авторы современных монографий рассматривают имущество как объект финансового планирования производственных предприятий реального сектора экономики [1], а также исследуют проблемы переоценки имущества, как составной части

собственного капитала [2]. В современной практике оценки бизнеса широко применяется метод стоимости чистых активов [3].

В условиях кризиса при финансовом планировании актуально рассматривать возможность альтернативного использования имущества предприятия, поэтому в данной работе уделим особое внимание той части материальных активов, которая при определенных рыночных условиях способна генерировать доход, не связанный с основной деятельностью, а именно недвижимостью. Наряду с известными в науке и практике разработками по оценке доходной недвижимости, стандартизации оценочных процедур, часто обоснование решения относительно стоимости носит субъективный характер.

Особую актуальность вызывает возможность устранения указанного фактора при корректировке стоимости объектов-аналогов, так как эта процедура применяется во всех известных подходах оценки имущества в материальной форме – затратного, сравнительного и доходного. Поэтому цель данного исследования – разработка объективно-обоснованной системы расчета корректировки стоимости аналогов для оценки доходной недвижимости.

Важным ценообразующим фактором для доходной недвижимости наряду с местоположением и юридическим статусом, являются физические характеристики – группа капитальности здания, наличие и состояние инженерных коммуникаций, пространственные характеристики, внутренняя отделка, экологичность материалов и т.д. Для разработки схемы корректирования по этому признаку, был проведен анализ следующих статистических данных: стоимости отделочных работ путем устного опроса фирм, занимающихся строительными и строительско-отделочными работами в одном из крупных городов Украины. В результате исследования было установлено, что в зависимости от технологий ремонта и качества материалов в современной практике различают следующие классы ремонта (типы отделки) для нежилой недвижимости:

1) косметический ремонт (замена быстроизнашивающихся элементов отделки, сохранение планировки помещений, использование недорогих материалов и пр.), диапазон стоимости 170-400 грн/кв.м.;

2) ремонт «эконом-класса» (замена быстроизнашивающихся элементов отделки, частичная или полная замена заполнений, элементы планировочных решений, использование материалов, качество которых оптимально соответствует цене), диапазон стоимости 230-1000 грн/кв.м.;

3) ремонт «бизнес-класса» (замена всех элементов отделки, полная замена заполнений, замена систем инженерных коммуникаций, возможная перепланировка, использование высококачественных материалов), диапазон стоимости 1000-1670 грн/кв.м.;

4) ремонт «первого класса», устаревшее название «евроремонт» (замена всех элементов отделки, полная замена заполнений, систем инженерных коммуникаций с учетом современных технологий, перепланировка либо полная реконструкция помещений с использованием современных

дизайнерских тенденций, использование исключительно высококачественных и прогрессивных материалов), диапазон стоимости 1500-2100 грн/кв.м.

5) так называемый «эксклюзивный» класс отделки, где учитываются индивидуальные, зачастую уникальные технологические и дизайнерские решения, используются высококлассные и дорогостоящие материалы, стоимость от 2000 грн/кв. м.

Данная классификация позволяет определить к какому из перечисленных типов относится объект оценки и объект-аналог. Расчет стоимости 1 квадратного метра отделочных работ, в зависимости от исходного и конечного типа отделки приведена в таблицах 1-4.

Таблица 1 Расчет стоимости 1 кв. м. отделочных работ при исходном неудовлетворительном состоянии, новострое (отсутствие отделки)

Класс ремонта	<i>min</i>	<i>max</i>	<i>min</i>	<i>max</i>	<i>min</i>	<i>max</i>	<i>min</i>	<i>max</i>	<i>min</i>	<i>max</i>
Неудовлетворительное состояние или новострой			170	400	230	1000	1000	1670	1500	2100
1 «Косметический» ремонт	170	400								
2 Ремонт "Эконом-класс"	230	1000								
3 Ремонт "Бизнес-класс"	1000	1670								
4 Ремонт "Первый класс"	1500	2100								
5 «Эксклюзив»	2000	***								
			$(170+400)/2=$ 285	$(230+1000)/2=$ 615	$(1000+1670)/2=$ 1335	$(1500+2100)/2=$ 1550				

Таблица 2 Расчет стоимости 1 кв. м. отделочных работ при исходном первом типе отделки (класс ремонта «Косметический»)

Класс ремонта	<i>min</i>	<i>max</i>	<i>min</i>	<i>max</i>	<i>min</i>	<i>max</i>	<i>min</i>	<i>max</i>	<i>min</i>	<i>max</i>
1 «Косметический» ремонт	170	400	60	600	830	1270	1330	1700	1930	***
2 Ремонт "Эконом-класс"	230	1000								
3 Ремонт "Бизнес-класс"	1000	1670								
4 Ремонт "Первый класс"	1500	2100								
5 «Эксклюзив»	2000	***								
			$(60+600)/2=$ =330	$(830+1270)/2=$ 1050	$(1330+1700)/2=$ 1515					

Таблица 3 Расчет стоимости 1 кв. м. отделочных работ при исходном втором типе отделки (класс ремонта «Эконом»)

	Класс ремонта	<i>min</i>	<i>max</i>	<i>min</i>	<i>max</i>	<i>min</i>	<i>max</i>	<i>min</i>	<i>max</i>
2	Ремонт "Эконом-класс"	230	1000	670	770	1100	1270	442	***
3	Ремонт "Бизнес-класс"	1000	1670						
4	Ремонт "Первый класс"	1500	2100						
5	«ЭКСКЛЮЗИВ»	2000	***						
				$(670+770)/2=$ $=720$	$(1100+1270)/2=$ 1185				

Таблица 4 Расчет стоимости 1 кв. м. отделочных работ при исходном третьем типе отделки (класс ремонта «Бизнес»)

	Класс ремонта	<i>min</i>	<i>max</i>	<i>min</i>	<i>max</i>	<i>min</i>	<i>max</i>
3	Ремонт "Бизнес-класс"	1000	1670	430	500	1000	***
4	Ремонт "Первый класс"	1500	2100				
5	«ЭКСКЛЮЗИВ»	2000	***				
				$(430+500)/2=$ $=465$			

Таким образом, если класс отделки объекта оценки определяется как «эконом», а класс отделки объекта-аналога – как «бизнес», то размер корректировки стоимости 1 квадратного метра этого аналога, в соответствии с таблицей 3 (в данном случае исходным является тип «эконом»), составит - 720 грн. Представленная схема составлена на основе статистических данных только одного областного центра Украины, однако, имея информацию о соотношении стоимости отделочных работ в разных регионах, ее можно использовать для оценки имущества крупных хозяйствующих субъектов, чья недвижимость расположена по всей территории страны.

Таким образом, предложенный метод расчета корректирующих коэффициентов аналогов доходной недвижимости для физических характеристик объекта, позволяет обоснованно принимать решения относительно стоимости этого имущества, и является элементом усовершенствования финансового планирования хозяйственной деятельности в части эффективного использования материальных активов предприятий. Разработка методики расчета таких коэффициентов по другим ценообразующим факторам может быть предметом дальнейших исследований.

Список литературы: 1. Жилкина А. Н. Финансовое планирование на предприятии. – М.: ООО фирма «Благовест-В», 2004г. – 248 с. **2. Бочаров В. В., Леонтьев В. Е.**

УДК 338.246

В.М. ТИМОФЕЄВ, д-р. екон. наук, проф., НТУ «ХП»
Н.О. БОНДАРЕНКО, канд. екон. наук, проф. МКА, ХІФ
УДУФМТ, Харків

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ В АУДИТІ: ТЕОРЕТИЧНИЙ ТА ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ

В роботі розглянуті аналітичні процедури, їх призначення в аудиті, а також визначена мета, цілі та методика застосування аналітичних процедур.

In work analytical procedures, their purposes in audit, and also the purpose is determined, the purposes and a technique of application of analytical procedures are considered.

Ключові слова: аудит, етапи аудиту, аналітичні процедури, міжнародні стандарти, фінансова звітність.

Вступ. В сучасних умовах розвитку економіки України зростає значення аналітичних процедур як різновиду незалежних аудиторських доказів стосовно того, чи складені фінансові звіти суб'єкта господарювання в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності, що й обумовлює актуальність теми дослідження.

Постановка задачі. Метою статті є визначення сутності та призначення аналітичних процедур в аудиті. Питанням використання аналітичних процедур в аудиті приділяли увагу такі автори, як А.В. Бодюк, В.С. Рудницький, Н.І.Дорош, Я.А. Гончарук та ін. Так, Я.А. Гончарук та В.С. Рудницький виказують думку про застосування аналітичних процедур не тільки на початковій та завершальній стадіях аудиту, а й під час збору аудиторських доказів. З ними погоджується й А.В. Бодюк у монографії «Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності». Н.І. Дорош ретельно описує порядок використання аналітичних процедур на стадії планування та визначає сутність аналітичних процедур як перевірки по суті у монографії «Аудит: методологія і організація». Разом з цим, питання сутності та призначення аналітичних процедур в аудиті у сьогоденні потребують подальшого дослідження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аудит в Україні здійснюється на базі Закону України «Про аудиторську діяльність» та міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики

Згідно з міжнародними стандартами аудиту метою аудиту фінансової звітності є забезпечення можливості висловлення думки аудитором про відповідність підготовленої фінансової звітності визначеним вимогам до неї.

Для висловлення такої думки аудитор повинен зібрати аудиторські докази, різновидом яких є аналітичні процедури. Аналітичні процедури як різновид аудиторських доказів можуть бути використані в аудиті при умові їх об'єктивності та такого рівня довіри, з яким можна покласти на результати, отримані за допомогою цих аналітичних процедур.

МСА 520 «Аналітичні процедури» визначає аналітичні процедури як аудиторські процедури, які передбачають аналіз важливих фінансових показників та тенденцій з подальшим дослідженням відхилень та взаємозв'язків, що суперечать іншій відповідній інформації або відхиляються від показників, які очікуються.

Характер та цілі аналітичних процедур визначені у МСА 520.

Аналітичні процедури передбачають порівняння фінансової інформації суб'єкта господарювання з інформацією за минулі періоди, що піддається порівнянню; плановими розрахунками суб'єкта господарювання (наприклад, бюджетами) або прогнозами аудитора (наприклад, оцінкою запасів); тотожною інформацією по галузі.

Аналітичні процедури передбачають також дослідження взаємозв'язків між:

- елементами фінансової інформації (наприклад, сумою стр. 230, 240, графи 3 Форми №1 та стр. 410, графи 3 Форми № 3 тощо);
- фінансовою інформацією та відповідною інформацією нефінансового характеру (наприклад, виручкою від реалізації продукції та кількістю одиниць проданої продукції тощо).

Аналітичні процедури можуть використовуватися й при аналізі консолідованої звітності суб'єкта господарювання та звітності його окремих структурних підрозділів.

Аудитор самостійно обирає процедуру перевірки, методи та рівні їх використання. При виконанні аналітичних процедур аудитор може використовувати різні методи їх проведення: «читання» балансу, варіативний аналіз, порівняння, регресивний аналіз, аналіз коефіцієнтів тощо.

МСА 520 рекомендує застосовувати аналітичні процедури:

- 1) при плануванні аудиту;
- 2) як процедури по суті, коли їх використання може бути більш ефективним або продуктивним, ніж інші аудиторські процедури;
- 3) на заключній стадії аудиту.

При плануванні аудиту метою аналітичних процедур є вивчення діяльності суб'єкта господарювання й сфер потенційного ризику; оцінка аудиторського ризику та рівня суттєвості; визначення характеру, часу і розміру інших аудиторських процедур тощо. Інформаційною базою при цьому є засновницькі документи, рішення зборів акціонерів, аудиторський звіт та висновок за минулий рік тощо.

Метою проведення аналітичних процедур як аудиторських процедур по суті є перевірка фактичної наявності у звітності суттєвих перекручень. Для проведення аналітичних процедур на цьому етапі використовуються облікові, планові та позаоблікові дані. В процесі проведення аналітичних процедур по суті аудитор може зробити висновок про реальність і перспективи фінансового стану суб'єкта господарювання і оцінити вірогідність його безперервної діяльності.

На заключній стадії аудиту аналітичні процедури використовують для оцінки та аналізу результатів перевірки, написання звіту й підготовки пропозицій для керівництва суб'єкта господарювання, складання аудиторського висновку, а також оформлення акта виконаних робіт. У випадку, коли аудитор на заключній стадії аудиту зробить висновок про недостатність аудиторських доказів для висловлення думки про відповідність складених фінансових звітів суб'єкта господарювання в усіх суттєвих аспектах визначеній концептуальній основі фінансової звітності, він може провести додаткові аудиторські процедури з метою одержання необхідної уточнюючої інформації.

Висновки. Аналітичні процедури в аудиті дозволяють аудитору з'ясувати особливості діяльності суб'єкта господарювання – замовника аудиту, сфери потенційного ризику, аудиторський ризик та рівень суттєвості, виявити наявність перекручень у фінансовій звітності, проаналізувати фінансовий стан замовника та оцінити вірогідність його безперервної діяльності, визначити необхідність проведення додаткових аудиторських процедур та розробити рекомендації щодо покращення фінансового стану замовника, що є важливим в сучасних умовах розвитку економіки України.

Список літератури: 1 Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітні 1993 р. (із змінами та доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 1993. - №23. 2 Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року: Пер. з англ. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006. – 1152 с. 3 Аналітичний аудит: Конспект лекцій. Для спеціальності 6 050100 «Облік і аудит» Напряму «Економіка та підприємництво». Укладач: проф., канд. екон. наук *Бондаренко Н.О.* – Х.: ХІУ, 2007. – 70с. 4 *Бодюк А.В.* Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: Монографія. – к.: Кондор, 2005. – 356. 5 *Гончарук Я.А., Рудницький В.С.* Аудит: Навч. посібник. – Львів: Світ, 2002. – 296 с. 6 *Дорош Н.І.* Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с. 7 *Кузькін Є.Ю.* Організація і методика аудиту: навч. посіб./ *Є.Ю. Кузькін, М.М. Коваленко, Н.О. Бондаренко, В.Д. Понікаров;* Харківський інститут фінансів УДУФМТ. – Х.: ХІФ УДУФМТ, 2009. – 232 с.

Надійшла до редакції 07.10.10

Р.Ф. СМОЛОВИК, канд. екон. наук, проф. НТУ «ХПІ»
М.М. МАСТЕРНА, магістр НТУ «ХПІ»

АНАЛІЗ СУЧАСНОГО ПОЛОЖЕННЯ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ УКРАЇНИ

В роботі розглядається сучасне положення використання основних засобів України, наведені основні проблеми при пошуку резервів підвищення ефективності використання основних засобів.

The article focuses on the present situation of using the fixed assets of Ukraine, gives the basic problems of finding reserves of efficiency fixed assets.

Основні засоби – це національне багатство країни, тому існує необхідність постійного моніторингу ефективності їх використання з метою пошуку резервів, які підвищать рівень використання, як за фактором часу, так і за продуктивністю. У зв'язку з цією метою, виникає необхідність проведення наукового дослідження щодо аналізу використання основних засобів України на сучасному етапі та пошуку резервів щодо підвищення ефективності використання основних фондів та виробничих потужностей, які забезпечили б зниження витрат на виробництво і ріст продуктивності праці, як на рівні підприємства, так і країни в цілому.

Відповідно до статистичних даних [1], які приведені у таблиці 1, починаючи з 2003 року спостерігається постійний ріст вартості основних засобів у фактичних цінах, що є позитивним явищем. Проте ступінь зносу має таку ж саму динаміку збільшення, що свідчить про погіршення їх технічного стану, морального зносу. Так, наприклад, у 2009 році ступінь зносу основних засобів в Україні складає 60%, проте у порівнянні з 2008 роком, він зменшився на 1,2%, що є позитивним явищем. Необхідно також зазначити, що в Російській Федерації ступінь зносу основних засобів значно нижчий, і складає у 2009 році 46,3%. [2]

Таблиця 1 - Вартість основних засобів у 2003–2009 роках

Рік	У фактичних цінах на кінець року, млн. грн.		Ступінь зносу, у %	Ступінь зносу основних засобів у Російській Федерації, у %
	первісна (переоцінена) вартість	залишкова вартість		
2003	1026163	538837	48,0	42,2
2004	1141069	587453	49,3	42,8
2005	1276201	661565	49,0	44,3
2006	1568890	774503	51,5	45,4
2007	2047364	993346	52,6	45,9
2008	3149627	1251178	61,2	46,3
2009	3903714	1597416	60,0	x

Що стосується, вартісного обсягу основного капіталу серед регіонів України за даними 2008 року, найбільший, а саме 257,5 млрд. грн., що складає 20,58% від загальноукраїнського обсягу, станом на 01.01.2009 сконцентровано у м. Києві. Водночас на Донецьку та Дніпропетровську області, в яких зосереджено основний промисловий потенціал країни, припадає відповідно 11,12% (139,08 млрд. грн.) та 8,27% (103,47 млрд. грн.) вартісного обсягу основного капіталу.[3]

Важливою складовою при аналізі сучасного положення використання основних засобів є залучення інвестицій в основний капітал, адже вони в масштабах держави направлені на забезпечення постійного зростання національного багатства, збільшення розмірів фізичного капіталу, що у свою чергу приводить до підвищення обсягів валового внутрішнього продукту. Інвестиції в основний капітал, відповідно до статистичних даних за 2003-червень 2010 року приведені в таблиці 2. [1]

За даними таблиці, можна зробити висновок, що останні 3 роки є кризовими для України у плані залучення інвестицій до основного капіталу. Особливо ця тенденція відноситься до 2009 року, коли вони склали лише 58,5% у порівнянні з 2008 роком.

Таблиця 2 – Інвестиції в основний капітал за 2003- червень 2010 року

Рік	Освоєно інвестицій в основний капітал			Індекси інвестицій в основний капітал, % до попереднього року
	за рахунок усіх джерел фінансування, у фактичних цінах, млн. грн.	у т.ч. коштів Державного бюджету		
		у фактичних цінах, млн. грн.	відсотків до загального обсягу	
2003	51011	3570	7,0	131,3
2004	75714	7945	10,5	128,0
2005	93096	5077	5,5	101,9
2006	125254	6846	5,5	119,0
2007	188486	10458	5,6	129,8
2008	233081	11576	5,0	97,4
2009	151777	6687	4,4	58,5
Січень – червень 2010	55642	х	х	92,6 (до січня - червня 2009)

Проте, завдяки покращенню використання основних засобів, можна без додаткових інвестицій збільшити випуск продукції, робіт, послуг та покращити техніко-економічні показники виробництва.

Основними проблемами, на наш погляд, на які потрібно звернути увагу при пошуку резервів підвищення ефективності використання основних засобів є: цілоденні та змінні простой, не своєчасне проведення переоцінки основних засобів, відсутність оптимального графіка роботи підприємства, проведення запланованих ремонтів та модернізації основних засобів, відсутність рішень про консервацію, продаж або здачу в оренду основних

засобів, які не використовуються підприємством, продаж незавершеного будівництва, використання методу амортизації, який менш ефективний.

Список літератури: 1. Сайт Державного комітету статистики України - <http://www.ukrstat.gov.ua> 2. Сайт Федеральної служби державної статистики Росії - <http://www.gks.ru> 3. *І.Бобух*. Проблеми регіонального розподілу основного капіталу в Україні // Економіст.-2010.-3

Надійшла до редакції 10.10.10

УДК 657.432

Я.Ф. ГАВРИСЮК, канд. екон. наук, доц. НТУ «ХПІ»

Е.В. ФЕДОРОВА, магістр НТУ «ХПІ»

ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ПОГАШЕНИЯ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

В работе рассматриваются пути и направления снижения дебиторской задолженности на предприятиях, с целью привлечения денежных средств, эффективности управления оборотными активами, повышения уровня платежеспособности и прибыльности.

The paper deals with the ways and directions to reduce accounts receivable at the enterprises, to raise funds, the effectiveness of current assets management, increase the level of solvency and profitability.

Основная проблема, которую испытывают большинство предприятий – дефицит оборотных средств. Это связано с кризисом неплатежей, с неэффективным управлением оборотными активами, недостатком системы управления предприятия. Основными причинами являются сбои в движении финансовых и материальных потоков, в частности: появление излишков запасов незавершенного производства и готовой продукции, увеличение сроков погашения дебиторской задолженности, воздействие инфляции на оборотные средства. Дефицит оборотных средств, вызванный вышеперечисленными проблемами, приводит к сокращению денежного потока, снижению уровня платежеспособности предприятия и, как следствие, снижению маржинальной прибыли [1].

Наиболее важным фактором, который необходимо исследовать, считается проблема увеличения срока дебиторской задолженности, требующая разработки определенных методов и подходов, объединенных в комплексную систему. Совершенствование системы управления дебиторской задолженностью должно происходить постоянно на любом предприятии и

объединять в себе одно целое: учет, анализ, контроль, оптимизацию и планирование.

Политика управления дебиторской задолженностью представляет собой часть общей политики управления оборотными активами, направленной на расширение объема реализации продукции и заключающейся в оптимизации общего размера этой задолженности и обеспечении своевременной ее инкассации. Многие предприятия несут серьезные риски, сталкиваясь с проблемой неплатежеспособности, ненадежности своих партнеров. Риски дебиторской задолженности включают в себя потенциальную возможность ее значительного увеличения, роста безнадежных долгов и общего времени погашения долговых обязательств. О возможности усиления степени такого риска свидетельствует значительный рост отпуска товаров в кредит, удлинение сроков этого кредита, увеличение числа организаций-банкротов среди покупателей, общее ухудшение экономической ситуации в стране [2].

Для того чтобы минимизировать риски, связанные с дебиторской задолженностью, предприятиям необходимо постоянно держать ее под контролем. Но превентивные меры далеко не всегда позволяют уберечься от "повиснувшей" дебиторки, так как требуется комплексный подход к проблеме.

К задачам управления дебиторской задолженностью можно отнести:

- ограничение приемлемого уровня дебиторской задолженности;
- ускорение востребования долга;
- уменьшение бюджетных долгов;
- оценка возможных издержек, связанных с дебиторской задолженностью, то есть упущенной выгоды от неиспользования средств, замороженных в дебиторской задолженности [3].

Для того чтобы максимизировать доходность и свести к минимуму возможные потери, рекомендуется использовать следующие направления по снижению дебиторской задолженности:

- постоянно контролировать состояние расчетов с покупателями, особенно по отсроченным задолженностям;
- разработать определенные условия кредитования дебиторов, среди которых могут быть: скидки покупателям в зависимости от сроков погашения задолженности либо оплата покупателем штрафа в случае неуплаты за товар в течение месяца;
- ориентироваться на большое число покупателей, чтобы уменьшить риск неуплаты одним или несколькими покупателями;
- отслеживать соотношение дебиторской и кредиторской задолженности;
- осуществлять регулярный анализ финансовой отчетности клиентов в сопоставлении с данными предыдущих лет;
- формировать своеобразное досье на покупателей, как существующих, так и потенциальных;

- розробляти ефективну диференційовану політику роботи з покупцями. Всех покупців можна умовно розбити на групи в залежності від їх надійності, фінансового стану і інших показників, важливих з точки зору можливості своєчасного розрахунку за придбану продукцію. Для кожної групи покупців можна розробити власну програму надання знижок і відстрочек за продукцію;

- проводити політику залучення чесних клієнтів, пропонуючи їм нові підходи в обслуговуванні шляхом надання знижок за своєчасну оплату продукції, досрочну оплату продукції, доставку по місцю вимоги і т.д.

В певних ситуаціях для управління дебіторською заборгованістю рекомендується скористатися послугами факторингової компанії. При факторингу підприємство передає свої вимоги до покупців, а банк зобов'язується кредитувати підприємство [3]. Основною перевагою цього інструменту є швидке отримання грошових коштів і перенесення частин витрат на управління боргом на контрагента. Однак цей інструмент управління дебіторською заборгованістю має високу ціну і тягне за собою погіршення фінансових відносин з дебітором.

Застосування запропонованих напрямків погашення дебіторської заборгованості дасть можливість підвищити ефективність її управління, що в результаті забезпечить достатній рівень ліквідності, платіжоспроможності і рентабельності підприємств.

Список літератури: 1. Ковалев В.В. Фінансовий аналіз. М.: Економіка. – 1998. – С. 264. 2. Ефимова О.В. Фінансовий аналіз. / О.В. Ефимова. - 3-е изд., доп. и перераб. - М.: Бухгалтерский учет, 2005. - 352с. 3. Сурнина Е.С. Методи управління дебіторською заборгованістю // Економіка і управління. Вип. 1(26). – Симферополь: Інтеллект, 2001. – С.85.

Надійшла до редакції 17.10.10

УДК 338.515

В.І. ЯРОВА, канд. екон. наук, доц., НТУ «ХПІ»

І.В. ПОГРІБНЯК, магістр НТУ «ХПІ»

ПРИБУТОК В СИСТЕМІ ОСНОВНИХ ЕКОНОМІЧНИХ ПОКАЗНИКІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

У статті представлено визначення економічної категорії «прибуток». Розглянуті особливості його обчислення згідно трактувань різних видатних вчених-економістів.

In the article the definition of economic category “profit”. The features of its calculation under different treatments of prominent scientists-economists.

Ключові слова: підприємство, витрати, доходи, прибуток.

Прибуток є метою підприємницької діяльності, основним внутрішнім джерелом формування фінансових ресурсів, які забезпечують розвиток підприємства, критерієм ефективності господарської діяльності, важливим джерелом задоволення соціальних потреб суспільства, захисним механізмом від загрози банкрутства, рушійною силою економічного розвитку держави. Прибуток виступає центральною категорією в економіці кожного господарства, а тому навколо цього поняття завжди відбувалися дискусії як серед економістів, так і серед бухгалтерів.

Головною метою статті виступає визначення сутності економічної категорії «прибуток», особливостей його обчислення та діагностування на його основі стану підприємства.

Трактування прибутку підприємства, методологія та методика його визначення й оподаткування є однією з головних загальноекономічних і бухгалтерських проблем як у практичному, так і в теоретичному аспектах. Залежно від змісту, що вкладається в показник прибутку, будуть змінюватися й висновки користувачів звітності. Від бухгалтерського трактування категорії прибутку залежить правильність і доцільність управлінських та інвестиційних рішень. Відсутність чіткого визначення прибутку в сучасній літературі та наявність альтернативних варіантів його визначення зумовлює появу проблем при веденні бухгалтерського обліку та складання звітності.

На сучасному етапі розвитку економічної науки відсутня універсальна методика діагностики діяльності підприємства на основі показника прибутку. Протягом усієї історії розвитку бухгалтерського обліку вченими розвивалися різні підходи до визначення та облікової інтерпретації прибутку. Але відсутність єдиного підходу до трактування категорії прибутку з метою накопичення та представлення інформації про нього в системі бухгалтерського обліку є підставою для перекручення облікової інформації та вуалювання показників звітності. Відмінність у методиці розрахунку фінансового результату у бухгалтерському обліку та для цілей оподаткування суб'єктів господарювання у вітчизняному законодавстві є проблемою, яка потребує негайного розв'язання.

В межах практичного підходу до трактування категорії прибуток досягнута певна однотайність, кожен з авторів наводить свої методики діагностування діяльності підприємства на основі цього показника, але універсальний підхід ще не розроблено.

Вивчення наукових праць вітчизняних і зарубіжних авторів показало, що дискусії, пов'язані з дослідженням прибутку, як основного узагальнюючого показника фінансових результатів господарської діяльності підприємства, посідають значне місце в теорії та практиці. Економічна сутність прибутку досліджується вже протягом багатьох століть, знаходячи розвиток у працях видатних вчених-економістів. Теоретичні аспекти даного

питання розглядається в межах економічної теорії такими вченими, як С. Брю, К. Р. Макконнелл, П. Самуельсон, В. Д. Базилевич, С. В. Мочерний, А. А. Ткаченко. Звісно, що сучасні підходи до характеристики економічної категорії «прибуток» ґрунтуються на доробках класиків економічної науки.

Практичні аспекти розрахунку прибутку та використання даного показника для характеристики діяльності підприємства розглядається в межах інших дисциплін закордонними авторами: А. Бабо, К. Друри, Е. Майер, Р. Манн, Д. Хан, Х. Й. Фольмут; вітчизняними дослідниками: М. Д. Білик, І. А. Бланк, С. Ф. Голов, В. М. Івахненко, А. М. Поддєрьогін, С. Ф. Покропивний, Н. В. Тарасенко, Н. М. Ткаченко, О. С. Філімоненков, А. Д. Шеремет та інші. Серед публікацій в періодичних виданнях найбільша кількість їх належить М. М. Павлишенко та В. І. Блонській.

Нормативні документи та дослідники визначають прибуток наступним чином:

1. Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. (П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»).
2. Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). [7, с. 704]
3. В загальному вигляді прибуток визначається як різниця між сукупним доходом та сукупними витратами [5, с. 192].
4. Економічний, або чистий, прибуток – це те, що залишається після віднімання всіх витрат – як явних, так і прихованих на заробітну плату, ренту та відсотки, а також нормального прибутку – з загального доходу фірми. [4, с. 644].
5. В самому загальному значенні прибуток можна трактувати як певний доход від операції, що спочатку потребував певної інвестиції та (або) витрат і проявляється в збільшенні сукупного економічного потенціалу (багатства) інвестора при закінченні (фактичному або умовному) даної операції [3, с. 179].

Загалом, всі сучасні визначення прибутку ґрунтуються на його тлумаченні як частини доходу, що залишається після вирахування всіх витрат діяльності підприємства та податків. Але варто зазначити також, що на розмір прибутку підприємства безпосередньо впливає і облікова політика, яка передбачає порядок нарахування амортизації, методи оцінки запасів при списанні їх у виробництво, порядок створення резервів на підприємстві, тощо.

Показник прибутку можна використовувати в якості узагальнюючого показника фінансово-економічного стану підприємства, бо ця економічна категорія формується під впливом усіх аспектів господарської діяльності підприємства. На наш погляд необхідно враховувати певні застереження: підприємство повинно забезпечити формування та зростання прибутку за рахунок внутрішнього розвитку підприємства, тобто в результаті зростання продуктивності праці та зниження собівартості продукції; частка зростання прибутку за рахунок встановлення завищених (монопольних, спекулятивних)

цін повинна бути виключена з аналізу, бо не характеризує внутрішній стан підприємства. Якщо зростання прибутку відбувається лише за рахунок цін на продукцію, така ситуація свідчить про незадовільний рівень управління підприємством.

Список літератури: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» // Національні положення (станданти) бухгалтерського обліку: Нормативна база. – Х.: Курсор, 2009. – 282с. 2. *Голов С. Ф.* Управлінський облік / С. Ф. Голов. – 3-тє вид. – К.: Лібра, 2006. – 704 с. 3. *Ковалев В. В.* Курс фінансового менеджмента / В. В. Ковалев. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 448 с. 4. *Макконнелл К. Р.* Экономикс: принципы, проблемы и политика. Пер. с 14-го англ. изд / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 972 с. 5. *Нуреев Р. М.* Курс микроэкономики / Р. М. Нуреев. – 2-е изд. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – 572 с. 6. *Савицкая Г. В.* Экономический анализ / Г. В. Савицкая. – 11-е изд., испр. и доп. – М.: Новое знание, 2005. – 651 с. 7. *Ткаченко Н. М.* Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник / Н. М. Ткаченко. – 3-тє вид. допов. і перероб. – К.: Альтера, 2008. – 926 с.

Надійшла до редголеції 09.10.10

УДК658.15:336.64

В.О. МАТРОСОВА, канд. екон. наук, доц. НТУ «ХП»
Т.В БУРЯК, магістр НТУ «ХП»

ФАКТОРИ ВПЛИВУ НА ФІНАНСОВУ СТІЙКІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ В ПЕРІОД КРИЗИ

Розглянуті основні фактори впливу на фінансову стійкість підприємств. Визначено, що для поліпшення стабільності суб'єкта господарювання та пристосування його до ринкових відносин, потрібно проводити аналіз внутрішніх та зовнішніх факторів які мають вплив на підприємство.

There are considered the basic factors of influence on financial firmness of enterprises. Certainly, that for the improvement of stability of subject of menage and adaptation of it to the market relations, that's why it is needed to conduct the analysis of internal and external factors which have an influence on an enterprise.

В умовах кризи спостерігається зменшення суб'єктів підприємницької діяльності шляхом їх ліквідації та реорганізації. Причиною цього є різноманітні причини пов'язані зі змінами як в економіці країни в цілому так і в розвитку окремих галузей промисловості.

Підприємствам потрібно адаптуватися до нових умов функціонування бізнесу беручи до уваги зміни сучасного ринку. Фінансова стійкість є однією з головних чинників стабільної та прибуткової діяльності підприємств. Чим

вища стійкість підприємства, тим більш воно незалежне від несподіваної зміни ринкової кон'юнктури і, отже, тим менше ризик банкрутства.

Для поліпшення положення суб'єкта господарювання та пристосування його до ринкових відносин, потрібно об'єктивно проаналізувати фактори які впливають на підприємство та розробити заходи для покращення стійкості підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показує, що проблемою фінансової стійкості займаються багато вчених –економістів. Значний вклад в вирішення цієї проблеми внесли: Дем'яненко М.Я., Саблук П.Т., Сопко А.М., Поддєрьогіна В.В., Білик М.Д., Ковальов В.В., Азаренко Г.М., Заруба О.Д., Кірейцев Г.Г., Сук Л.К., Тищенко О.М., Норік Л.О. та інші.

Метою статті є аналіз факторів впливу на фінансову стійкість підприємств в умовах економічної кризи.

Перш ніж перейти до вирішення поставленої проблеми слід дати визначення фінансової стійкості. Вивчивши різноманітні трактовки цього поняття ми прийшли до висновку, що фінансова стійкість підприємства – це властивість підприємства, котра відображає в процесі взаємодії зовнішніх та внутрішніх факторів впливу:

- здатність досягнення стану рівноваги його фінансових ресурсів і такий ступінь їхнього використання, при якому підприємство, вільно маневруючи грошовими засобами, здатне забезпечити безперервний процес виробництва й реалізації продукції

- здатність не лише утримувати на відповідному рівні протягом деякого часу основні характеристики діяльності підприємства, але й функціонувати та розвиватися.

В літературі виділяють ряд факторів, які впливають на фінансову стійкість підприємства. Їх класифікують за такими ознаками: за місцем виникнення (зовнішні, внутрішні) за важливістю результату (основні, другорядні); за структурою (прості, складні); за часом дії (постійні, тимчасові). В даній статті розглянемо зовнішні та внутрішні чинники впливу.

Тищенко О.М. вважає більш важливими аналіз внутрішніх факторів. До них на відносяться: галузева незалежність; стан майна і фінансових ресурсів; структура послуг, їх частка у загальному платоспроможному попиті; розмір уставного капіталу; структура та динаміка витрат.

Ми вважаємо, що до внутрішніх чинників слід також віднести контроль якості продукції та стадію життєвого циклу підприємства. Вона є основоположним чинником при визначенні загальноекономічної мети діяльності підприємства, для досягнення якої будуть спрямовані всі інші його стратегії.

Найбільш значущими внутрішніми факторами є оптимізація складу та структури активів підприємства, та джерел їх фінансування. При зменшенні виробничих запасів та зростанні ліквідних активів підприємство може отримувати більший обсяг прибутку, що збільшить потенційні можливості підприємства.

Очевидно, що успіх чи невдача підприємницької діяльності багато в чому залежать від вибору складу й структури продукції чи послуг, що створюються підприємством, тобто від внутрішніх факторів. При цьому важливо вирішити, що виготовляти і як виробляти. Від відповіді на ці запитання залежать фінансові результати і в кінцевому підсумку фінансова стійкість.

Ковальов В.В. і Волкова О.М. стверджують, що одна з найважливіших характеристик фінансового стану підприємства – стабільність його діяльності у світлі довгострокової перспективи. Ми згодні з думкою цих вчених і тому для подальшого прогнозування стану підприємства та забезпечення його фінансової стійкості важливішими на нашу думку є аналіз зовнішніх факторів. Їм потрібно приділити більшу увагу, тому що вони не залежать від діяльності самого підприємства, а пов'язані з характером державного регулювання та розвитку економіки в цілому.

До зовнішніх факторів відносяться: зовнішньоекономічні зв'язки; рівень платоспроможного попиту (середній рівень доходів населення); конкуренція на ринку (рівень конкуренції); економічні умови господарювання (фаза економічного циклу розвитку економічної системи); податкова, кредитно-фінансова, облікова, інвестиційна політика (рівень інфляції); ступінь розвитку фінансового ринку, страхової справи; науково-технічний прогрес та посилення міжнародної конкуренції у зв'язку з його розвитком.

Вплив зовнішніх чинників на фінансову стійкість особливо зростає на стадії економіки кризового періоду. З фінансовою стійкістю підприємства тісно пов'язаний обсяг платоспроможного попиту населення, оскільки зростання обсягу попиту є стимулом до розширення обсягу його діяльності, та отримання більших прибутків.

Падіння платоспроможного попиту, яке характерне для кризового періоду функціонування економіки, призводить до загострення конкурентної боротьби та підвищення рівня конкуренції на ринках різних типів. Гострота конкурентної боротьби – не менш важливий зовнішній чинник фінансової стійкості, оскільки така боротьба призводить до кон'юнктурних змін на товарних, ресурсних та фінансових ринках, що, в свою чергу, є причиною змін цін на продукцію підприємства.

Порівняно із стабільним етапом розвитку в умовах економічної кризи зростає вплив інфляції, що негативно відбивається на ступені фінансової стійкості підприємства, оскільки зменшується обсяг його чистого прибутку. Це призводить до зниження обсягу власних фінансових ресурсів, які формуються за рахунок внутрішніх джерел. Зменшення власних фінансових ресурсів підприємств при стабільній чи зростаючій потребі в ресурсах обумовлює необхідність їх запозичення у значно більших обсягах, а це означає, що ціна на позикові ресурси зростатиме, ускладнюватиметься можливість їх використання для збільшення прибутковості власного капіталу, внаслідок чого зросте вартість капіталу підприємства. Все це в сукупності сприяє зниженню ринкової вартості підприємства.

Залежно від впливу означених вище факторів можна виділити такі види фінансової стійкості підприємства: поточна (на момент проведення аналізу) і потенційна (перспектива нарощувати обсяги діяльності протягом певного часу і вихід на новий рівень фінансової рівноваги). Тобто фінансова стійкість підприємства у короткостроковому періоді означає досягнення стану рівноваги поточної діяльності підприємства, у довгостроковому періоді – трансформування чинників стабілізації у фактори розвитку підприємства. [4]

У ринкових умовах діяльність підприємства становить комплекс взаємопов'язаних господарських процесів, що залежать від численних і різноманітних факторів. Якщо якийсь із них випадає з аналізу фінансової стійкості, то оцінка впливу інших, прийнятих у розрахунок факторів, а також висновки ризикують виявитися спотвореними і не спроможними забезпечити фінансову стійкість. Тому при прогнозуванні та забезпеченні фінансової стійкості слід враховувати всі можливі варіанти подальшого розвитку підприємства для стабілізації його роботи в будь-яких умовах.

Таким чином, одним з основних показників ефективності і стабільності функціонування підприємства є фінансова стійкість, яка залежить від факторів внутрішнього та зовнішнього впливу. Враховуючи сучасні умови на ринку підприємствам необхідно забезпечити фінансову стійкість не лише на даному етапі, але й на довгострокову перспективу свого розвитку, для пошуку шляхів досягнення поставлених цілей.

Список літератури: 1. *Заюкова М. С.* Теорія фінансової стійкості підприємства: Монографія / М. С. Заюкова, О. В. Мороз, О. О. Мороз, Т. М. Кравченко, І. М. Кулік, Л. В. 2. 2 Мосійчук, І. Б. Паламар. – Вінниця: УНІВЕРСУМ–Вінниця, 2004. – 155 с. 2. *Кизим М. О.* Оцінка і діагностика фінансової стійкості підприємства: Монографія / М. О. Кизим, В. А. Забродський, В. А. Зінченко, Ю. С. Копчак. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2003.– 144 с. 3. *Шаблиста Л. М.* Фінансова стійкість підприємства: сутність і методи оцінки // Економіка і прогнозування. – 2006. – №2. – С. 46–57. 4. *Тищенко О. М., Норік Л. О.* Моделювання оцінки та прогнозування фінансової стійкості підприємства. Науково-дослідний центр індустріальних проблем розвитку НАН України, м. Харків. 5. *Тридід О.М.* Організаційні засади забезпечення фінансової стійкості підприємства / О.М. Тридід, К.В. Орехова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2005. 6. *Ковалев В.В.* Анализ хозяйственной деятельности предприятия / В.В. Ковалев, О.Н.Волкова. – М. : ПБОЮЛ, 2001. – 424 с 7. *Штембуляк Д.О.* Фінансова стійкість підприємства в умовах ринкової турбулентності. // Економіка и управление № 1 - 2010г.

Надійшла до редакції 17.10.10

Ю.О. РАСПОПОВА, канд. екон. наук, доц. НМетАУ,
Дніпропетровськ

О.М. КОМАРОВА, студентка НМетАУ, Дніпропетровськ

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Запропоновані заходи щодо вдосконалення обліку кредиторської заборгованості постачальникам (підрядникам) шляхом впровадження в документообіг розроблених аналітичних документів.

Ways to improve accounting of payables by vendors (contractors) by including in work-flow developed analytical documents are offered.

Постановка проблеми. Важливим недоліком платіжної політики підприємства є наявність простроченої кредиторської заборгованості, зокрема, перед постачальниками та підрядниками. Несвоєчасне погашення цієї заборгованості спричиняє за собою сплату штрафів, неустойок, що відображається на фінансовому стані підприємства. Крім того, затримка платежів постачальникам створює підприємству імідж ненадійного партнера на ринку. Тому значну увагу в обліковому процесі необхідно приділяти відстеженню фактів виникнення та своєчасного погашення заборгованості за товарно-матеріальні цінності (послуги).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Методологічні вимоги до формування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про зобов'язання а також принципи їх відображення визначає П(С)БО 11 [1], відповідно до якого «зобов'язання» - це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, втілюючи в собі економічні вигоди.

Як визначається в [2,3], завданнями обліку зобов'язань є своєчасне, повне та правильне документальне оформлення й відображення на рахунках синтетичного і аналітичного обліку господарських операцій з виникнення та погашення кредиторської заборгованості, не допускаючи прострочок у платежах й уникаючи штрафних санкцій.

Особливу увагу при організації на підприємстві обліку кредиторської заборгованості слід приділити відстеженню тієї заборгованості, по якій минув строк позовної давності, оскільки вона повинна бути віднесена до доходу звітного періоду в першому наступному місяці після пройденого строку позовної давності [3].

Відстеження термінів погашення заборгованості реалізується завдяки ведення документів аналітичного обліку. Дані документи нормативно [4.5] не

регламентовані, тому перед діючими бухгалтерами постає завдання їх розробки відповідно до умов господарювання конкретного підприємства. Зокрема це стосується аналітичної документації щодо заборгованості підприємства перед постачальниками (підрядниками).

Постановка задачі. Метою даної роботи є розробка заходів щодо вдосконалення обліку кредиторської заборгованості підприємства перед постачальниками (підрядниками).

Основний матеріал дослідження. З метою усунення фактів виникнення простроченої кредиторської заборгованості, ефективного контролю за своєчасним погашенням заборгованості підприємства перед постачальниками (підрядниками), пропонується вдосконалити аналітичний облік розрахунків з ними шляхом впровадження в документообіг облікової системи аналітичного документа, а саме, «Відомості розрахунків з постачальниками (підрядниками)». Даний документ пропонується вести в розрізі кожного постачальника чи підрядника.

Форма запропонованої відомості будується таким чином, щоб відобразити всі операції, які були здійснені підприємством з конкретним постачальником (підрядником) протягом року (отримання товарно-матеріальних цінностей (послуг) за конкретною поставкою; отримання передплати за конкретну поставку; оплата заборгованості за раніше отриману поставку, ін.). Ведення цієї відомості дасть змогу спеціалісту, що відповідає за правильність та своєчасність розрахунків з постачальниками та підрядниками, щодня правильно планувати платіжний баланс і здійснювати своєчасне погашення кредиторської заборгованості.

Відомість розрахунків з постачальниками (підрядниками) буде містити інформацію про:

- конкретну поставку товарно-матеріальних цінностей (послуг);
- умови продажу товарно-матеріальних цінностей (послуг), а саме форму цивільно-правового договору згідно до якого здійснюється поставка, його номер та дата укладання;
- передплату за поставку товарно-матеріальних цінностей (послуг);
- фактичну заборгованість за даною поставкою;
- заборгованість за попередні поставки;
- дату та суму фактичного погашення заборгованості за конкретною поставкою;
- залишок несплаченої та наявності простроченої заборгованості певному постачальнику;
- інші умови щодо розрахунків з постачальниками підрядниками).

Аналітична відомість розрахунків з постачальниками та підрядниками заповнюється на базі таких первинних документів: договір купівлі-продажу; платіжне доручення; накладна чи рахунок-фактура; акт приймання-передачі; авансовий звіт.

Відповідальність за ведення даної відомості та прийняття певних управлінських рішень щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками пропонується покласти на замісника головного бухгалтера. Розроблений

аналітичний документ пропонується вести протягом року, після чого він закривається та передається до архіву де строк його збереження складає 3 роки. Залишки ж переносяться в новостворений документ наступного звітнього періоду.

Відповідальним за надання інформації щодо отримання від постачальників (підрядників) товарно-матеріальних цінностей (послуг) для заповнення вищевказаної аналітичної відомості є бухгалтер-матеріаліст. Для своєчасного надання первинних документів щодо отримання від постачальників (підрядників) товарно-матеріальних цінностей (послуг) пропонується розробити допоміжний документ, в якому буде міститися відповідна інформація від бухгалтера-матеріаліста, а саме, «Довідку про надходження товарно-матеріальних цінностей (послуг) від постачальників (підрядників)».

«Довідку про надходження товарно-матеріальних цінностей та послуг від постачальників (підрядників)» пропонується вести у хронологічному порядку на кожен дату поставки. Документ буде містити інформацію щодо:

- дати поставки;
- коду постачальника;
- документу поставки;
- суми поставки та умови продажу.

Оформлену відповідним чином довідку бухгалтер-матеріаліст повинен передати для обробки (заповнення «Відомості розрахунків з постачальниками (підрядниками)») заміснику головного бухгалтера не пізніше наступного дня, коли ця довідка була створена. Після обробки довідки за певний календарний період зшиваються та передаються до архіву, де зберігатимуться протягом 3 років.

Висновки. Ведення запропонованих аналітичних документів на підприємстві дозволить удосконалити облік кредиторської заборгованості шляхом забезпечення чіткого контролю своєчасності розрахунків за кожною поставкою товарно-матеріальних цінностей (послуг), тим самим дозволить підвищити рівень платіжної дисципліни підприємства.

Перспективою подальших досліджень у даному напрямку є розробка заходів щодо вдосконалення системи аналітичного обліку підприємства.

Список літератури: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 11.02.2000 № 85/4306 зі змін. та доп.// zakon.rada.gov.ua. **2.** Бухгалтерский учет в Украине / Под ред. А. Коваленко. – Днепропетровск: ООО «Баланс-Клуб», 2003. – 528с. **3.** Організація бухгалтерського обліку / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 202.- 592с. **4.** Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 зі змін. та доп.// minfin.gov.ua. **5.** Наказ Держкомстату України від 27.07.1998 р. № 263 «Про затвердження типових форм первинного обліку та Інструкції щодо порядку їх виготовлення, зберігання та застосування» зі змін. та доп. // ukrstat.gov.ua.

Надійшла до редакції 27.10.10

О.О. ТАРАНЕНКО, асп. ВНЗ Укоопспілки «ПУЕТ», Полтава

ПОТЕНЦІАЛ ТА ЕКОНОМІЧНА СТІЙКІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

У статті розглянуто сутність економічної стійкості підприємства, проведено аналіз підходів до її структуризації на основі чого обґрунтовано необхідність розгляду потенціалу підприємства у контексті його внутрішнього середовища для управління економічною стійкістю. Розглянуто структуру потенціалу підприємства та вимоги до його складових для забезпечення економічної стійкості.

Article has the information on essence of economic stability of the enterprise, is made the analysis of ways of structurization of economic stability. On the basis of it has been proved, that for management of economic stability it is necessary to consider its internal environment as potential of the enterprise. It is considered structure of potential of the enterprise and the requirement to its parts for maintenance of economic stability.

Постановка проблеми. Сучасні умови ринкової економіки, які характеризуються високим рівнем невизначеності, ризиків, жорсткої конкуренції, вимагають від підприємств адекватних підходів до управління власною діяльністю, що робить особливо актуальною проблему забезпечення економічної стійкості підприємства. Воно охоплює всі процеси, які відбуваються на ньому, у зв'язку з чим зростають вимоги до управління економічною стійкістю та врахування при цьому потенціалу підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням економічної стійкості присвячені роботи В. Василенка, В. Гончарова, О. Ареф'євої, В. Геєця, М. Абрютіної, Г. Мохонько, О. Сергєєвої, Н. Шандової, В. Іванова та інших. У них розглядалися питання пов'язані з визначенням сутності, умов забезпечення, діагностики економічної стійкості та інші. У той же час потребують подальшого дослідження питання, пов'язані з структуризацією економічної стійкості та врахування потенціалу підприємства у процесі її забезпечення.

Мета статті. Метою статті є аналіз підходів до структуризації економічної стійкості підприємства та визначення місця потенціалу підприємства в її забезпеченні.

Виклад основного матеріалу. Конкурентоспроможність підприємства в ринковій економіці в значній мірі залежить від його економічної стійкості. Вона є властивістю внутрішнього середовища підприємства реагувати на негативні впливи факторів зовнішнього середовища. Тому при структуризації економічної стійкості фактично відбувається поділ внутрішнього середовища для потреб управління економічною стійкістю. Розглянемо найбільш поширені підходи до визначення сутності та структуризації економічної стійкості.

Таблиця Підходи до визначення сутності та структури економічної стійкості підприємства

Автор	Сутність економічної стійкості підприємства	Складові
Ареф'єва О.В., Городинська Д.М.	сукупність складових, які тісно взаємопов'язані між собою з метою забезпечення сталого функціонування [1, с. 84].	- кадрова; - інвестиційна; - маркетингова; - фінансова; - управлінська; - виробнича [1, с. 85-89].
Іванов В.Л.	комплексна характеристика підприємства, яка включає стабільний фінансовий стан, стабільну виробничу діяльність, матеріально-технічне забезпечення, відносини з торговими партнерами, стабільну роботу апарату управління та ін. [2, с. 48].	- зовнішня; - внутрішня: 1. фінансово-економічна; 2. виробничо-економічна; 3. організаційно-економічна [2, с. 48].
Гончаров В.М.	здатність ефективно функціонувати, забезпечувати відтворювальне зростання, виконуючи задані функції у встановлених межах, в умовах невизначеності і ризику зовнішнього середовища [3, с. 152]	- конкурентоздатність виробництва і продукції; - інноваційна діяльність; - інвестиційна активність; - фінансова стійкість; - здатність до диверсифікації; - організаційно-економічна гнучкість; - рівень управління та інші [3, с. 152].
Романова А.І.	здатність виробничої системи не відхилятися від руху внаслідок внутрішніх і зовнішніх впливів [4].	- цінова стійкість; - управлінська стійкість; - фінансова стійкість; - ділова стійкість [4].

Наведені в таблиці розуміння сутності економічної стійкості показують, що здебільшого вона спрямована на підтримку здатності підприємства функціонувати і розвиватися в несприятливих умовах господарювання. Виходячи з цього автори і пропонують власне бачення її структури. Аналіз цих підходів показує, що в якості складових економічної стійкості використовують ресурси (кадрова, інвестиційна, фінансова тощо) або їх поєднання, тобто процеси (прикладом чого є виробнича, управлінська складова). При цьому відбувається їх одночасне використання, що, на нашу думку, може не дати повної і достовірної інформації при аналізі економічної стійкості, оскільки окремі процеси на підприємстві це фактичне використання ресурсів, а для прийняття рішень стосовно економічної стійкості потрібна інформація не тільки про використані ресурси, а й загалом про наявні та невикористані.

В такому випадку внутрішнє середовище підприємства доцільно розглядати як його потенціал, що при управлінні економічною стійкістю дозволяє враховувати всі наявні можливості підприємства.

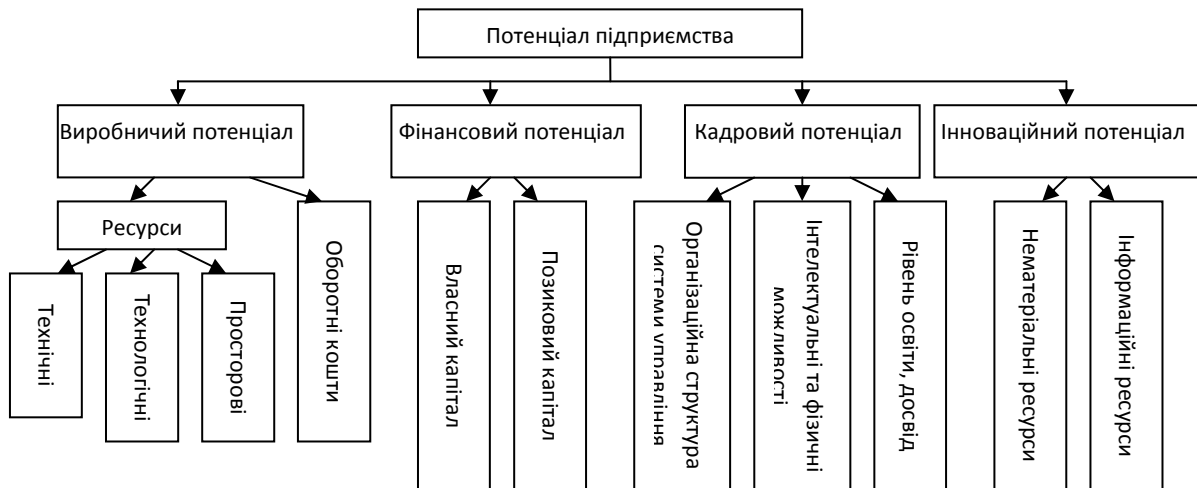


Рис. 1. Структура потенціалу підприємства

На рис. 1 наведено структуру потенціалу підприємства з точки зору забезпечення його економічної стійкості. Кожна з виділених узагальнених складових виконує свою роль у цьому процесі.

Ключове значення має кадровий потенціал, оскільки він виконує всі функції управління економічною стійкістю, визначаючи стан та напрями зміни всіх інших складових потенціалу. Фінансовий потенціал забезпечує фінансову підтримку всіх процесів на підприємстві. Від стану елементів виробничого потенціалу залежать результати операційної діяльності, оскільки його використання впливає на конкурентоспроможність продукції підприємства. Наявність на підприємстві інноваційного потенціалу можлива за умови, що решта складових потенціалу матимуть такий якісний рівень, який би забезпечував виготовлюваній продукції статус інноваційної, а це створює конкурентну перевагу для підприємства, що дозволяє не тільки нормально функціонувати, а й розвиватися. При чому це є особливо важливим в нестабільних умовах зовнішнього середовища, оскільки підприємству необхідне постійне вдосконалення для відповідності зростаючим зовнішнім вимогам.

Враховуючи, що економічна стійкість є загальною властивістю підприємства, в даному випадку завданням управління нею є досягнення оптимального стану кожного елементу потенціалу, їх збалансування для формування цілісного гнучкого механізму забезпечення максимально ефективного його використання та адекватної реакції на зовнішні впливи.

Висновки. Проведений аналіз підходів до визначення сутності та структуризації економічної стійкості показав необхідність використання потенціалу підприємства у процесі її забезпечення, що дозволить максимально враховувати і реалізовувати можливості підприємства для його ефективного взаємодії із зовнішнім середовищем.

Список літератури: 1. *Ареф'єва О.В.* Економічна стійкість підприємства: сутність, складові та заходи її забезпечення / О.В. Ареф'єва, Д.М. Городинська // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – №8 (86). – С. 83–91. 2. *Іванов В.* Экономическая

устойчивость предприятия как фактор обеспечения устойчивого функционирования и развития региона / В. Иванов // *Економіст*. – 2007. – № 8. – С. 46–48. 3 *Гончаров В.Н.* Управление экономической устойчивостью предприятий, функционирующих в условиях неопределенности и риска / В.Н. Гончаров // *Торгівля і ринок України: темат. зб. наук. пр.* Вип. 17, т. II. / голов. ред. О.О. Шубін. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2004. – 269 с. 4. *Романова А.И.* Экономическая устойчивость производственных предприятий / А.И. Романова // *Вестник ТИСБИ*. – 2001. – № 4. [Электронный ресурс] / – Доступный з: [http://www.tisbi.ru/science/vestnik/2001/issue4/econom\[13\].html](http://www.tisbi.ru/science/vestnik/2001/issue4/econom[13].html)

Надійшла до редколегії 07.10.10

УДК 332.155

В. І. ЯРОВА, канд. екон. наук, доц., НТУ «ХПІ»

К. В. ОТІНОВА, магістр НТУ «ХПІ»

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ОЦІНКИ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Розглянуто економічну сутність ефективності господарської діяльності і методичні підходи до її оцінки з урахуванням ступеня результативності використання фінансово-господарських ресурсів виробничих підприємств

The economic essence of efficiency of economic activity and methodical going is considered near its estimation taking into account the degree of effectiveness of financial and economic resources of industrial enterprises

Постановка проблеми. Успішне функціонування виробничих підприємств потребує забезпечення їх економічної стабільності та подальшого розвитку на підставі раціонального розподілу й ефективного використання ресурсів, створення на підприємстві умов, які б забезпечили йому подальше посилення конкурентоспроможності. У цьому контексті необхідна розробка єдиної методики аналізу ефективності господарської діяльності підприємств з урахуванням їх галузевої специфіки і сучасних методів проведення досліджень.

Методологія. В закордонній економіці даному питанню приділяється значна увага вже давно, але зараз актуальність теми визначається і вітчизняними ученими-економістами, такими як, Федосова В.М., Бутинець Ф.Ф., Головка Т.В., Лапіна В.В., Лановий В.Т., Білик М.Д., Шеремет О.О., Подольська В.О., Яріш О.В. та ін. Ними виявлені особливості ефективності функціонування підприємств у ринковому просторі, запропоновані методи оцінки і розрахунку показників, зроблені дослідження чинників, що обумовлюють рівень ефективності підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ефективність виробничо-господарської діяльності характеризує загальні результати господарювання, ступінь використання матеріально-технічних і трудових ресурсів, віддачу довгострокових капітальних вкладень та рівень поточних витрат на виробництво і реалізацію продукції (надання послуг). Результативність бізнесово-фінансової діяльності підприємства має відбивати рівень його прибутковості і рентабельності виробництва, динаміку в часі показників фінансового стану та фінансової стійкості.

Вимірювання загальної ефективності діяльності підприємства методологічно пов'язане перш за все з визначенням критерію і формуванням відповідної системи показників. Критерій - це головна ознака і міра визначення вірогідності пізнання суті ефективності виробництва, у відповідності з якими здійснюють кількісну оцінку її рівня.

Суть проблеми підвищення ефективності виробництва (продуктивності виробничо-економічної системи) полягає у тому, що на кожну одиницю витрат - трудових, матеріальних, фінансових – досягати максимально можливого збільшення обсягу виробництва або доходу. Виходячи з цього єдиним народногосподарським економічним критерієм ефективності виробництва можна вважати зростання продуктивності суспільної праці.

В Україні не існує офіційної та загальновизнаної методики комплексної оцінки результатів різних видів підприємницької діяльності. Проте можна орієнтуватись на наступні положення методики. Об'єктами економічного аналізу більшості підприємницьких структур виробничого спрямування мають бути: організаційно-технічний рівень і обсяг виробництва; використання основних фондів і виробничих потужностей, матеріальних ресурсів; досягнутий рівень продуктивності праці; собівартість продукції; прибутковість, рентабельність; фінансовий стан і його стійкість.

Для обчислення показників ефективності підприємницької діяльності потрібно мати необхідну сукупність первинних показників, які відображають реальні виробничі процеси та стан системи господарювання за всіма її напрямками. Основним джерелом інформації для комплексного економічного аналізу виробничо-господарської діяльності є дані оперативного обліку всіх видів ресурсів і витрат, основних результатів та балансу підприємства за станом на відповідну дату.

При формуванні системи показників ефективності виробництва, виробничо-господарської діяльності підприємства бажано дотримуватись певних принципів. До них можна віднести: забезпечення взаємозв'язку критерію і системи конкретних показників ефективності виробництва; відображення ефективності використання усіх видів ресурсів, що застосовувались при виробництві; важливість застосування показників ефективності в управлінні різними ланками виробництва; виконання найбільш важливими показниками стимулюючої функції у процесі використання наявних резервів зростання ефективності виробництва.

Висновки. Підхід до оцінки ефективності функціонування виробничого підприємства має бути всебічним, з виділенням найважливіших

показників діяльності і виявленням в рамках аналізу ресурсного потенціалу підприємства.

Список літератури:1. *Бырицкая Н.* О сущности и оценке экономических процессов производства // Экономические науки.- 2002. – N 6. – С. 12 – 20. 2. *Добровинский Б.* Экономическая эффективность: критерий и показатели // Мировая экономика и международные отношения.- 2002. – N 10. – С. 103 – 112. 3. *Каплан Р.С.* Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Каплан Р.С., Нортон Д.П. - М.: Альбина Бизнес Букс, 2008. - 478 с. 4. *Константинова Л. М.* Методика построения обобщающего показателя экономической эффективности // Вестник статистики.- 2002. – N 4. – С. 37 – 46. 5. *Овчиников Г., Павлов П., Трифонов Д.* Критерий и показатели экономической эффективности производства // Вопросы экономики.-2002.-№ 11.-С.110-118. 6. *Романчук А.* Аналіз ефективності діяльності підприємств промисловості // Економічний аналіз: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського Національного економічного університету. – 2007. – Випуск 1 (17). – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – С. 270–275.

Надійшла до редакції 07.11.10

УДК 657.6

Н.В. АРТЕМЕНКО, ст. викл. НТУ «ХП»

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТА В УКРАЇНІ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Обґрунтовано необхідність підвищення якості аудиторських послуг та надано рекомендації з організації єдиної системи контролю якості аудита з урахуванням міжнародного досвіду.

Grounded necessity of upgrading public accountant services and recommendations are given from organization of the unique checking of quality of audita system taking into account international experience.

Аналіз розвитку аудиту в Україні та за кордоном свідчить про те, що до аудиторів з боку користувачів пред'являються досить високі вимоги. Це пов'язано з тим, що зниження інформаційного ризику можливо лише за наявності довіри до професіоналізму аудитора та якості його роботи. Найважливішим елементом забезпечення якості роботи аудиторів є контроль якості аудиторських послуг.

Координацію діяльності професійних організацій з аудиту на міжнародному рівні здійснює неурядове професійне об'єднання аудиторів і бухгалтерів - Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) (International Federation of Accountants).

Основним документом у системі стандартів із забезпечення якості професійних аудиторських послуг є Положення про зобов'язання організацій членів МФБ 1 «Забезпечення якості» (Statement of membership obligations 1 «Quality assurance»), прийняте Радою МФБ, міжнародний стандарт аудиту

220R «Контроль якості аудиту звітної фінансової інформації» (International standard on auditing 220R «Quality control for audits of historical financial information»).

В Україні порядок організації контролю якості регламентується ст. 19 Закону України „Про аудиторську діяльність”. Функції з контролю якості аудиту на рівні професійних об’єднань покладено на Аудиторську Палату України, якою розроблено пакет нормативних документів, які регламентують процедуру контролю якості аудиторської діяльності в Україні.

Оскільки на цей час у вітчизняному законодавстві позиціонується лише контроль якості на рівні професійних об’єднань, що є базовим для направлення методик щодо визначення контролю якості аудиту на рівнях окремих аудиторських фірм та аудиторських перевірок, далі більш докладно розглянемо побудову систему контролю якості аудиту професійних об’єднань.

Програма перевірки має передбачати наступну послідовність дій:

- ~ визначення рівня підготовки членів групи, призначеної на перевірку якості;

- ~ оцінка незалежності членів цієї групи;

- ~ оцінка ступеня володіння членами цієї групи відповідними технічними навичками та знаннями, спеціальним досвідом, оцінка повноважень для проведення перевірки якості з належною професійною компетентністю;

- ~ визначення ступеня відповідності проведених аудиторських перевірок міжнародним стандартам;

- ~ оцінка дій, початих аудиторською фірмою за результатами попередніх перевірок якості;

- ~ документування виконуваних етапів перевірки якості для того, щоб надати Аудиторській Палаті України за необхідності можливість винесення об’єктивної оцінки того, чи проведена перевірка якості з належною старанністю та відповідно до професійних стандартів;

- ~ повідомлення про результати перевірки керівництву та власникам організації для того, щоб вони могли почати необхідні коригувальні дії;

- ~ застосування дисциплінарних мір відносно тих організацій, які відмовляються від співробітництва під час проведення перевірки, виконання необхідних коригувальних дій або від визнання наявних серйозних недоліків;

- ~ оцінка дотримання принципу конфіденційності інформації про клієнта.

Перевірена аудиторська фірма повинна представити своєчасну відповідь щодо рекомендацій та висновків, зроблених у звіті за результатами перевірки якості, включаючи план заходів і очікуваний час їх виконання або впровадження. Така відповідь повинна бути адресованою групі, призначеної на перевірку, або відповідному професійному об’єднанню.

Професійне об’єднання повинне проаналізувати звіт за кожною перевіркою. Якщо звіт містить незадовільні висновки, професійне об’єднання

може зажадати від члена об'єднання подання відповідних роз'яснень, включаючи перелік планованих коригувальних заходів.

Список літератури: 1. International Standard on Quality Control 1 “Quality Control for Firms That Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements” 2. Закон України „Про аудиторську діяльність” від 29.05.1993 в редакції від 14.09.2006 року № 140-V. 3. *Максімова В.Ф.* Вимоги до оцінки якості внутрішнього економічного контролю // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 7. – С. 58-61.

Надійшла до редакції 15.11.10

УДК 657.1.011.4: 336.14

Н.В. АРТЕМЕНКО, ст. викл. НТУ «ХП»

ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗАПАСІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ УКРАЇНИ

У статті здійснено теоретичне узагальнення і обґрунтування обліку, контролю ефективності використання та інвентаризації запасів, запропоновано шляхи щодо удосконалення контролю ефективності використання запасів бюджетних організацій. Проведені дослідження і узагальнення дозволили зробити конкретні висновки та внести пропозиції щодо обліку і контролю запасів в бюджетних установах України.

Theoretical generalization and ground of account, control of efficiency of the use and taking of inventory of supplies is carried out in the article, ways are offered in relation to the improvement of control of efficiency of the use of supplies of budgetary organizations. The conducted researches and generalizations dozwolili to do concrete conclusions and make suggestions in relation to an account and control of supplies in budgetary establishments of Ukraine.

Запаси бюджетних організацій - це оборотні активи в матеріальній формі, що належать організації і забезпечують її функціонування та, як очікується, будуть використані або реалізовані протягом року.

Питання ощадливості й економії державних ресурсів набувають особливого значення у перехідний для економіки період. Вкрай необхідним є пошук інших додаткових джерел фінансування бюджетних організацій та їх структурних підрозділів для виконання ними в повному обсязі послуг, передбачених їх статутною діяльністю. Одним із найважливіших шляхів для вирішення цих питань є створення ефективних систем обліку і контролю запасів бюджетних організацій в тому числі багаторівневих.

У забезпеченні раціонального та економного використання ресурсів, проведенні боротьби з беззаконністю витрачання матеріальних засобів та грошових коштів, дотриманні фінансово-бюджетної дисципліни вирішальну роль відіграє реалізація таких функцій управління як облік і контроль.

Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" визначенні основні положення організації ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, в тому числі і бюджетних установ.

В розвиток цього Закону, доповнює процес бухгалтерського обліку запасів який регламентується нормативно-правовими документами, які майже систематично уточнюються та доповнюються.

Успішне виконання завдань, що стоять перед обліком, можливе лише при умові правильної організації первинного обліку, тобто оформлення документами різних господарських операцій з метою одержання початкових (первинних) даних. Первинна інформація дає можливість одержати всі наступні (результативні) показники, необхідні для успішного керівництва.

Подальшу уніфікацію фінансової та статистичної звітності, посилення відповідальності за достовірність звітних показників доцільно здійснювати за наступними напрямками.

1. Внесення змін та доповнень до діючого законодавства з бухгалтерського обліку, фінансової та статистичної звітності.

2. Посилення ролі Міністерств в питанні управління методологією бухгалтерського обліку та звітності, а також збереження за ним функцій по збору бухгалтерської та виробничої звітності.

3. Розробка нових та вдосконалення діючих форм первинних документів для фіксації фактів здійснення господарських операцій для різних форм господарювання на селі, виходячи з вимог бухгалтерської та статистичної звітності".

В П(С)БО 9 (п.9) зазначається, що первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, які складаються з таких фактичних витрат: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю, за вирахуванням непрямих податків); суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні та інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісних технічних характеристик запасів. В пункті 14 МСФЗГС 12 "Запаси" дається майже аналогічне визначення цієї вартості придбаних запасів.

В бюджетних установах України до первісної вартості включається лише вартість, сплачена постачальнику за придбані цінності. Витрати із залучення стороннього транспорту на перевезення запасів згідно п.49 "Інструкції з обліку запасів бюджетних установ" №125 від 8.12.2000 р. відносять на витрати установи за відповідним кодом економічної класифікації витрат.

Для здійснення виробничо-господарської діяльності в бюджетних організаціях використовуються товарно-виробничі запаси, які є найбільш

важливою і значною частиною активів організації які мають свою класифікацію і оцінку.

Особливістю формування первісної вартості в бюджетних організаціях є те, що витрати пов'язані з наймом транспорту для перевезення запасів, не включаються до первісної вартості придбаних запасів а відносяться на видатки організації за відповідними кодами економічної класифікації, за якими вони передбачені в кошторисі доходів і видатків. На збільшення первісної вартості запасів також не відносяться суми ПДВ, сплаченого при придбанні запасів, яке списується на видатки бюджетних організацій.

З метою посилення внутрішнього контролю за формуванням облікової та звітної інформації бюджетних організацій слід запроваджувати постійно-діючий внутрішній контролюючий орган.

Список літератури: 1. *Атамас П.Й.* Облік у бюджетних установах: Навч. посіб. - К.: Центр учбової літератури, 2009. - 288 с. 2. *Бутинець Ф.Ф., Остапчук Т.П., Остап'юк Н.А., Сисюк С.В.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник - 2-е вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП "Рута", 2009. - 472 с. 3. *Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування*; за ред. *В.І. Лемшовського.* - 2-е вид., доп. і перероб. - Львів: Національний університет "Львівська політехніка" (Інформаційно-видавничий центр "ІНТЕЛЕКТ+" Інституту післядипломної освіти), "Інтелект-Захід", 2007. - 1104 с.

Надійшла до редакції 13.12.10

УДК : 657.474

К.В. ХУДОБА, ст. викл. Макіївський економіко-гуманітарний інститут

ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Визначена економічна сутність категорій «методи обліку витрат» і «методи калькулювання» на основі аналізу вітчизняних досліджень. Науково-теоретично обґрунтована їх класифікація, що дає змогу підприємствам вибору оптимальної системи обліку витрат.

We consider the economic substance of categories of the Cost Accounting Techniques and Methods of Calculation. Their classification is theoretical justified, which allows enterprises choice of the Optimal Cost Accounting System that will improve the overall profitability of products, strengthen the economic position in the market.

Ефективне управління промисловими підприємствами України в сучасних ринкових умовах господарювання вимагає нового підходу до визначення собівартості продукції на основі дійового контролю за витратами виробництва. Розрахунок собівартості продукції є основою для прийняття багатьох управлінських рішень. Наприклад, випуск якої продукції продовжити

чи припинити, яку ціну встановити на продукцію, які зміни необхідні в технології та організації виробництва і т.п. Ефективність цих рішень напряду буде залежати від організації обліку витрат на підприємстві. Вимоги управління потребують чіткого визначення поняття методів обліку витрат і калькулювання та їх класифікації.

Питання обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є досить популярними серед науковців. Їм приділялась увага у працях І. Білоусової, М. Чумаченко, А. Лишиленко, М. Врубльовського, Т. Маренич, О. Корольової, Г. Кошевецької, Т. Карпової, В. Івашкевіча, С. Голова, В. Швеця та інших. Однак, залишаються ще наукові дослідження, над якими досі ведуться дискусії. Так, виникають питання про єдність і розмежування методів обліку витрат і калькулювання. Як наслідок, виникає проблема класифікації методів, що полягає у виборі основ класифікації і у вирішенні питання, чи повинні методи обліку витрат і калькулювання класифікуватися як одне ціле або окремо.

У зв'язку з цим, визначення сутності метода обліку витрат і метода калькулювання та науково-теоретичне обґрунтування їх класифікації виділимо як основну мету написання даної статті.

Перш за все, слід відзначити, що більшість науковців у своїх дослідженнях не відрізняють методи обліку витрат від методів калькулювання. Також, немає і єдиного підходу щодо їх класифікації.

Так, І. Білоусова у статті «Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції» розглядає лише методи обліку витрат, не згадуючи нічого про самі методи калькулювання собівартості, а лише використовує цей термін при класифікації методів обліку витрат [1, с. 3]. При цьому автор виділяє такі методи калькулювання: калькулювання з неповним розподілом витрат і калькулювання з повним розподілом витрат, який включає позамовний, попроцесний (передільний) методи калькулювання, калькулювання комплексних виробництв, калькулювання за нормативними витратами, калькулювання за видами діяльності, функціональне калькулювання, систему кайзен-костинг, особливості калькулювання «точно в строк».

В цьому контексті підкреслимо, що М. Чумаченко вважає, що розглянутим підходам до систем і методів калькулювання властиві обмеженість, непослідовність і термінологічна плутанина. На його думку, по-перше, не слід ототожнювати позамовне, попроцесне і нормативне калькулювання й калькулювання з повним розподілом витрат, оскільки ці методи можуть застосовуватися також в умовах неповного розподілу витрат. По-друге, метод повного калькулювання витрат стосується тільки виробничих витрат, а не повного калькулювання всіх витрат. По-третє, метод калькулювання на основі діяльності характеризує певний підхід до повного розподілу витрат [2, с. 5].

Також, дорівнює методи обліку витрат до методів калькуляції А. Лишиленко. Залежно від організації і технології виробництва, а також виду продукції, що виготовляється, він виділяє такі методи калькуляції:

попередільний (попроцесний), який включає одно- і багатопередільний, і позамовний; з метою виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних – нормативний [3, с. 191].

Але, М. Врублевський відзначає, що управлінський облік витрат виробництва складається з двох розділів - власне обліку витрат виробництва і калькуляційного обліку собівартості продукції. Перший включає облік витрат виробництва за економічними елементами, видами, місцями виникнення і об'єктами обліку, а другий - облік собівартості за калькуляційними статтями витрат, визначення собівартості продукції за місцями виникнення витрат виробництва і калькуляції собівартості продукції за видами і калькуляційними одиницями, а також складання звітних калькуляцій фактичної собівартості готової продукції підприємства. Це калькуляційний облік процесів формування собівартості всієї виготовленої продукції, її одиниці як за окремими виробництвами, так і за її видами, марками, сортами і найменуваннями [4, с. 26].

Більш докладно виявляє сутність методів обліку витрат і методів калькулювання Т. Маренич. На її погляд «слід більш чітко розрізняти методи обліку витрат на виробництво і методи калькуляції собівартості продукції. Під методом обліку витрат на виробництво слід розуміти сукупність способів побудови аналітичних позицій по формуванню витрат з метою обґрунтованої калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) і управління ними... Метод калькулювання - це спосіб угруповання витрат за об'єктами калькулювання і прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості продукції» [5, с. 20-21].

О. Корольова під методом обліку витрат у широкому значенні розуміє сукупність способів відображення, групування і систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення певної мети. З цього погляду методи калькулювання розглядаються як спеціальні методи обліку витрат, що використовуються для розрахунку собівартості певних видів, груп продукції (робіт, послуг). Методи обліку витрат та методи калькулювання – це дві стадії одного процесу; між ними є єдність, але не тотожність. Тому автором пропонується розглянути три ознаки класифікації: періодичність калькулювання, оперативність контролю за витратами, повнота включення витрат до собівартості продукції. При цьому названі ознаки класифікації розглядаються незалежно одна від одної [6, с. 16].

Т. Карпова відзначає, що діючі системи обліку виробничих витрат можна класифікувати за такими ознаками: об'єктам групування (позамовна і попроцесна), ступені нормування (фактичних і нормативних витрат), повноті охопту процесами (напівфабрикатний і безнапівфабрикатний), кількості продуктів (одно- і багатопродуктовий), місцям виникнення (часткова участь у випуску продукції, виконанні робіт і послуг і попереднє узагальнення витрат і їх подальший розподіл по носіях), способу розподілу непрямих витрат (одно- і багатокоефіцієнтний), виду організації (місця виникнення витрат і центри відповідальності), часу складання (планове і звітне) [7, с. 150-151].

Зробивши аналіз вітчизняних досліджень, можна відзначити, що метод обліку витрат – це спосіб відображення витрат на виготовлення продукції (за складом, змістом, призначенням, місцям виникнення, центрам відповідальності). В залежності від технологічних і організаційних особливостей методи обліку витрат групують за трьома ознаками: 1) об'єктами обліку витрат; 2) повнотою облікових витрат; 3) оперативністю обліку і контролю витрат (рис. 1).

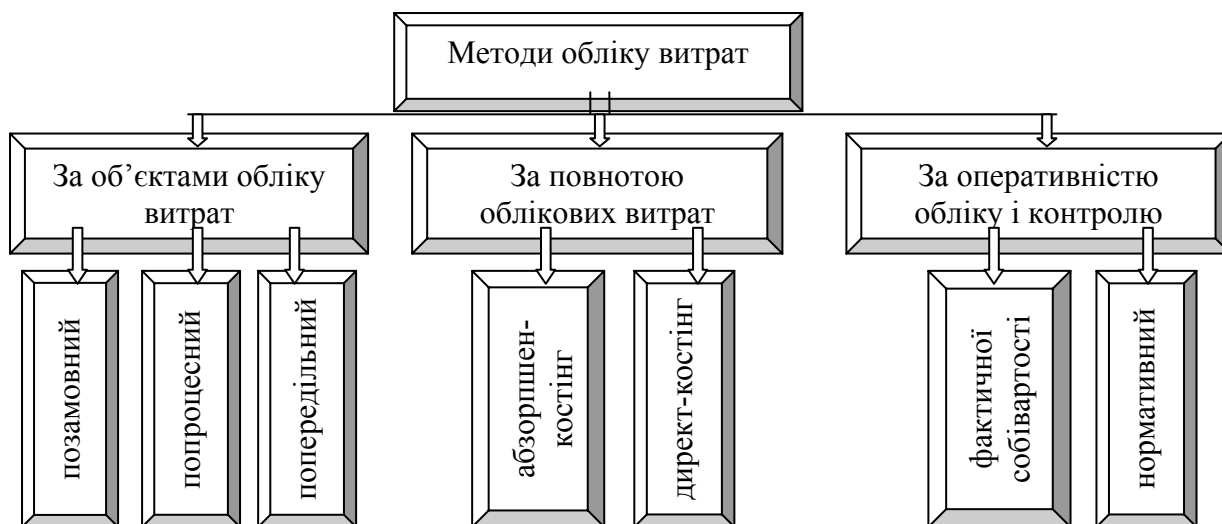


Рис. 1 Класифікація методів обліку витрат

Розглянув методи обліку витрат, доцільно перейти до методів калькулювання, адже це дві стадії одного процесу між якими є зв'язок.

Виробничий облік передбачає збір інформації про витрати підприємства, документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних з виробничими витратами, їх узагальнення і угруповання по різним ознакам. Тільки після цього можливе калькулювання собівартості. Для здійснення калькуляційних розрахунків необхідні два показники: величина виробничих витрат протягом певного періоду і об'єм продукції або виконаної роботи в цьому ж періоді.

Традиційно методи калькулювання розглядають як способи числення собівартості продукції. Собівартість продукції – це об'єктивна економічна категорія. Її наявність зумовлена в першу чергу тим, що кожне підприємство повинно в рамках собівартості відновити витрачені ним ресурси, щоб безперервно продовжувати виробництво. Економічне значення собівартості полягає і в тому, що вона показує величину витрат підприємства на виробництво продукції [5, с. 93].

Всі способи розрахунку собівартості об'єкту калькуляції і одиниці продукції М. Врублевський зводить до таких: нормативний спосіб, спосіб підсумовування витрат виробництва, спосіб виключення вартості побічної продукції із загальної суми витрат виробництва, спосіб пропорційного розподілу витрат виробництва, спосіб прямого розрахунку, комбінований спосіб калькуляції [4, с. 48].

В. Івашкевіч виділяє три основні методи калькулювання собівартості супутньої продукції комплексних виробництв: метод виключення, коефіцієнтний, комбінований, залишкової вартості, метод розподілу. [8, с. 237-239].

При калькулюванні собівартості сумісних продуктів З. Голов зазначає, що виникає дві стадії: вимірювання витрат на виробництво кожного сумісного продукту після точки розділення; розподіл загальних витрат між сумісними продуктами. Методами розподілу цих загальних витрат автор називає такі: натуральних одиниць, вартості продажу, чистої вартості реалізації, валового прибутку [9, с. 127-131].

На думку В. Швеця, методом калькулювання є сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво і розрахункових процедур визначення собівартості продукції. До методів калькулювання відносить: прямого розрахунку, сумування витрат, виключення витрат, розподіли витрат, нормативний [10, с. 170].

Отже, можна визначити, що метод калькулювання – це спосіб числення собівартості одиниці окремих видів продукції, який дає можливість оцінити рентабельність виробництва і збуту, обґрунтувати рішення про об'єм і структуру випуску, про вибір між власним виготовленням і придбанням на стороні, про визначення нижньої межі цін і т. д. Вивчення літературних джерел дає можливість узагальнити методи калькулювання собівартості продукції. Синтезація підходів щодо визначення методів калькулювання зображена в таблиці 1.

Таблиця 1 Підходи щодо визначення методів калькулювання собівартості

Методи калькулювання собівартості продукції	В. Івашкевіч	М. Врублевський	З. Голов	В. Швець
виключення витрат	+	+		+
коефіцієнтний	+			
розподіл витрат	+	+		+
залишкової вартості	+			
комбінований	+	+		
нормативний		+		+
сумування витрат		+		+
прямий розрахунок		+		+
натуральних одиниць			+	
вартості продаж			+	
вартості реалізації			+	
валового прибутку			+	

Таким чином, проаналізував останні дослідження вітчизняних науковців, можна зробити наступний висновок. Методи обліку витрат і методи калькулювання – це дві стадії одного процесу, які слід чітко розмежувати. Отже, і групувати ці методи потрібно за окремими класифікаціями. Запропонована класифікація методів обліку витрат і

калькулювання собівартості продукції, що дає змогу підприємствам вибору оптимальної системи обліку витрат, яка сприятиме підвищенню загальної рентабельності продукції, зміцненню економічних позицій на ринку.

Список літератури: 1. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9 - С. 3-5. 2. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10 - С. 3-7. 3. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посібник / Лишиленко О.В. - К., 2004. – 254 с. 4. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики : учеб. пособие / Врублевский Н.Д. – М., 2004. – 376 с. 5. Маренич Т. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции [Текст] / Т. Маренич // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. - № 12. – С. 19-25. 6. Корольова О.І. Концепція розвитку бухгалтерського обліку витрат в Україні [Текст] / О.І. Корольова // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. - № 7. – С. 13-17. 7. Карпова Т.П. Управленческий учет : учебник / Карпова Т.П. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М., 2004. – 351 с. 8. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / Ивашкевич В.Б. – М., 2003. – 618с. 9. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник / Голов С.Ф. – К., 2003. – 704 с. 10. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / Швець В.Г. – К., 2003. – 444 с.

Надійшла до редколегії 24.10.10

УДК 347.19:657

Н.С. АКІМОВА, канд. екон. наук, доц. ХДУХТ, Харків
Т.В. БОЧУЛЯ, канд. екон. наук, асист. ХДУХТ, Харків

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ПЕРЕДАЧІ КОРПОРАТИВНИХ ПРАВ

Розглянуто правові аспекти передачі корпоративних права. Досліджено порядок оподаткування операцій з корпоративними правами. Визначено загальні аспекти та особливі риси відображення в обліку передачі корпоративних прав.

The legal aspects of transmission of corporate rights are considered. It is investigational order of taxation of operations with corporate rights. Certainly general aspects and special lines of reflection in the account of assignment of corporate rights.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Володіння корпоративними правами передбачає одержання певного блага (матеріального та нематеріального характеру), проте існують ситуації, відповідно до яких учасник приймає рішення про їх передачу. Зазначені операції мають правові наслідки та особливості, які необхідно відобразити в обліку та здійснити за ними відповідні податкові розрахунки. Необхідність визначення особливих рис обліку операцій з передачі корпоративних прав визначили актуальність проведеного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальні аспекти операцій з корпоративними правами досліджували науковці: Н. Белова, Л. Ільяш, С. Строїч. Проте, більш детального дослідження потребують правові основи передачі корпоративних прав, тонкощі облікового підходу та проведення відповідних податкових розрахунків за такими операціями.

Формування цілей статті. Метою написання статті є визначення особливих рис обліку операцій з передачі корпоративних прав. Для досягнення поставленої мети було сформульовано завдання: розглянути сутність корпоративних прав; проаналізувати юридичні аспекти операцій з корпоративними правами, дослідити механізм податкових розрахунків з передачі корпоративних прав.

Виклад основного матеріалу дослідження. Корпоративні права – це права особи, частка якої визначається у статутному капіталі (майні) господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) такої організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом та статутними документами [2].

Учасник має право здійснювати відчуження своєї долі у статутному капіталі товариства, а також цінних паперів, що підтверджують участь у товаристві. Суб'єкти корпоративних прав користуються переважним правом на покупку долі (її частку) учасника пропорційно їх часткам у статутному капіталі товариства або в іншому погодженому розмірі. У разі, якщо частка передається третій особі іншим способом (наприклад, дарування), учасники товариства не мають права вимагати додержання вимоги щодо переважного права покупки [1].

За умови одержання корпоративних прав внаслідок спадкування до спадкоємця переходять майже всі права та обов'язки фізичної особи – спадкодавця, оскільки не відносяться до спадщини права та обов'язки, що нерозривно пов'язані з особою спадкодавця (наприклад, право на участь у товаристві та право членства в об'єднаннях громадян, якщо інше не закріплено законом або установчими документами) [5].

Вихід учасника з товариства супроводжується відповідними правовими обов'язками емітента перед суб'єктом прав:

- виплатити вартість частини майна товариства, пропорційну частці учасника в статутному капіталі (упродовж строку до 12 місяців з дня виходу). На вимогу учасника та за згодою товариства вклад може бути повернуто повністю або частково в натуральній формі;

- виплатити учаснику належну йому частку прибутку (дивіденди), одержаного товариством у поточному році до моменту його виходу.

Передача долі (її частки) у статутному капіталі товариства змінює склад його учасників, що вимагає внесення відповідних змін до установчих документів. Для реєстрації таких змін необхідно надати договір купівлі-продажу, обміну або дарування долі (її частки) у статутному капіталі або

заяву учасника про передачу своєї частки на користь іншої особи, що містить нотаріально завірений підпис учасника.

У податковому обліку операції з передачі долі (її частки) у статутному капіталі кваліфікують як операції з корпоративними правами. Відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» корпоративними правами є право власності на статутний капітал юридичної особи або його частку, включаючи права на управління, одержання відповідної долі прибутку такої юридичної особи, а також активів у разі його ліквідації відповідно до чинного законодавства [4]. Операції з корпоративними правами відносяться до операцій особливого виду, облік яких здійснюється як операції з цінними паперами.

Платники податків зобов'язані вести окремий податковий облік фінансових результатів операцій з цінними паперами, деривативами, а також корпоративними правами, відмінними від акцій. Зазначене правило не поширюється на операції з емісії корпоративних прав або інших цінних паперів, що здійснюються платником податку, а також їх зворотного викупу або погашення. У загальному податковому обліку відображають підсумковий позитивний фінансовий результат – прибуток від операцій з корпоративними правами та цінними паперами, який розраховується як сума прибутків від операцій з корпоративними правами та з цінними паперами кожного виду і включаються за підсумками звітного періоду до валового доходу (строчка 01.4 декларації з податку на прибуток).

Облік таких доходів та витрат упродовж звітного року відображається наростаючим підсумком у додатку КЗ декларації з податку на прибуток. Якщо за підсумками року за корпоративними правами або за будь-яким видом цінних паперів одержано збиток, він переноситься на зменшення фінансового результату за корпоративними правами або за таким самим видом цінних паперів майбутніх періодів, та прибуток, одержаний за іншими видами цінних паперів, не зменшує.

Для покупця сума коштів, що витрачена на придбання частки в статутному капіталі, є витратами на придбання корпоративних прав, які відображаються в строчці 1.2 «Витрати звітного періоду» додатку КЗ до строчки 01.4 декларації з податку на прибуток у період такого придбання.

Операції з випуску (емісії), розміщення у будь-якій формі управління та продажу (погашення, викупу) за кошти корпоративних прав у відмінних від цінних паперів формах не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість [3]. При відображенні емітентом операцій з викупу власних корпоративних прав у податковому обліку він не має права відобразити суму викупленої частки як витрати від операцій з корпоративними правами. Подальший продаж раніше викупленої частки відображається як валовий дохід підприємства-емітента.

У разі, якщо операцій з корпоративними правами відбуваються за участю фізичних осіб, то при продажі корпоративних прав учасником – фізичною особою покупець корпоративних прав не є податковим агентом щодо продавця та не повинен оподатковувати виплачену йому суму

податком з доходів фізичних осіб [1]. Продавець самостійно визначає інвестиційний прибуток від продажу корпоративних прав, декларує його за підсумками року та сплачує податок з доходів. За умови користування покупцем послугами професійного торговця та передачі останньому статусу податкового агента, торговець розраховує інвестиційний прибуток продавця, відповідну суму податку та подає форму №1 ДФ.

При здійсненні обміну корпоративних прав на товари (роботи, послуги) або основні засоби сторона, що передає корпоративні права, відображає валовий дохід на дату відгрузки товарів або на дату підписання документа, що засвідчує факт виконання робіт (надання послуг). Якщо в обмін на корпоративні права передаються основні засоби, платник податків зменшує балансову вартість відповідної групи основних засобів на суму вартості переданого об'єкта на початок розрахункового кварталу, наступного за кварталом передачі об'єкта. Вартість товарів (робіт, послуг), одержаних в обмін на корпоративні права, емітент включає до валових витрат на дату одержання товарів або підписання документів, що підтверджують факт виконання робіт (надання послуг). Операції, які пов'язані з обміном корпоративних прав на товари (роботи, послуги) або на основні фонди, оподатковується за ставкою 20%.

За умови безоплатної передачі корпоративних прав їх вартість не включається до складу доходів і до складу витрат на їх придбання. Такі витрати складаються із сум коштів, майна або інших матеріальних цінностей, одержаних продавцем (сплачених продавцю) за корпоративні права. В одержувача корпоративних прав їх вартість включається до складу валових доходів. Базою оподаткування податком на додану вартість при безоплатній передачі корпоративних прав є їх договірна (контрактна) вартість, але не нижча за їх звичайну ціну.

У бухгалтерському обліку учасника, що передає частку у статутному капіталі, доходи від продажу корпоративних прав та їх собівартість відображаються на субрахунках 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» (на суму продажу корпоративних прав) та 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» (на суму внеску учасника до статутного капіталу). Учасник, що придбає частку у статутному капіталі, збільшує розмір фінансових інвестицій, застосовуючи рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Фактичні витрати підприємства на викуп власних акцій або частки у статутному капіталі визначають як вилучений капітал, для відображення якого передбачено такі субрахунки: 451 «Вилучені акції» (для акціонерних товариств); 452 «Вилучені вклади й паї» (для інших суб'єктів господарювання). Покупець корпоративних прав вартість фінансової інвестиції відображає за методом участі у капіталі на рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», рівної справедливій вартості переданих товарів (робіт, послуг) або основних засобів.

Висновки. На підставі проведеного дослідження робимо висновок, що операції з передачі корпоративних прав різняться як за видами, так і за

юридично-обліковими аспектами, що вимагає особливого підходу до їх відображення в обліку та проведення відповідних податкових розрахунків. Проведене дослідження дозволило розглянути всі можливі варіанти операцій з корпоративними правами та комплексно представити податкові та облікові аспекти передачі корпоративних прав.

Список літератури: 1. *Белова, Н.* Операції с корпоративними правами: налогообложение и учет [Текст] / Н. Белова // *Налоги и бухгалтерский учет.* – 2009. – № 21. – С 7–15. 2. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>>. 3. *Ільяш, Л.* Облік операцій з корпоративними правами [Текст] / Л. Ільяш // *Головбух.* – 2009. – № 26. – С. Т7–Т17. 4. Про оподаткування прибутку підприємств [Електронний ресурс] : закон України : [у ред. від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР]. – Режим доступу : <<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0>>. 5. *Строїч, С.* Спадкування корпоративних прав: юридичні нюанси та оподаткування доходів [Текст] / С. Строїч // *Все про бухгалтерський облік.* – 2007. – № 113. – С. 7–11.

Надійшла до редакції 09.10.10

УДК 338.512

А.М. ЛАРКА, асп. НТУ «ХП»

АНАЛІЗ ТРАДИЦІЙНИХ МЕТОДІВ РОЗПОДІЛУ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ТА ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ

В статті проаналізоване застосування різних методів розподілу непрямих витрат та запропоновані заходи щодо їх удосконалення.

In article application of different methods of distribution of indirect expenses is analysed and actions for their improvement are offered.

Вступ. Стаття спрямована на розробку теоретичних та практичних рекомендацій щодо вдосконалення методів калькулювання собівартості продукції та підвищення об'єктивності калькулювання собівартості продукції в частині непрямих витрат з огляду на вимоги системи управління витратами. Актуальність теми для сучасних підприємств України визначається існуванням декількох проблем. Основною складовою системи управління витратами є етап визначення витрат як по центрах виникнення (кошторис) так і по видах та одиницях продукції (калькуляція). Саме на цьому етапі формується вихідна інформація для усієї системи, від об'єктивності якої залежить ефективність управління витратами.

Крім того, аналіз літератури за напрямком досліджень дозволив встановити відсутність комплексної методології калькулювання собівартості продукції в різноманітних умовах виробничо-господарської діяльності та методології обрання баз розподілу непрямих витрат [1, 2, 3, 5].

Постановка задачі. Метою даної статті є аналіз теоретичних засад і практичних пропозицій щодо вдосконалення методів калькулювання собівартості продукції в частині непрямих витрат, вдосконалення систем управлінського обліку в частині непрямих витрат на прикладі підприємства СП ЗАТ „ХЕМЗ-ІРЕС”.

Методологія. Дослідження базується на діючих нормативно-правових актах, які присвячені формуванню складу витрат на виробництво та реалізацію продукції, що входять в собівартість продукції, основними положеннями по обліку та калькуляції собівартості продукції, які діють на території України, звітних даних підприємства СП ЗАТ „ХЕМЗ-ІРЕС”. Методологічною основою виступають загальнонаукові принципи дослідження, що передбачають вивчення економічних явищ та закономірностей. В ході дослідження використовувалися наступні прийоми наукового пізнання: методи економічного, логічного та порівняльного аналізу.

Результати дослідження. На підприємстві СП ЗАТ „ХЕМЗ-ІРЕС” розподіл всіх непрямих витрат здійснюється між окремими видами продукції пропорційно основній заробітній платі основних виробничих робітників. Тобто такий розподіл фактично здійснюється пропорційно трудомісткості виготовлення продукції, так як середній розряд робіт для всіх виробів є практично однаковим. Однак такий підхід не завжди є доцільним, оскільки звужує можливості підприємства в сфері ціноутворення. При переході економіки до ринкових відносин, коли починає діяти принцип вільного ціноутворення, при прийнятті рішень про впровадження в виробництво нової продукції або про зняття з виробництва окремих її видів, а особливо в таких випадках, коли гостро стоїть питання виживання підприємства, можливі, а часто і необхідні, інші підходи до розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції [4]. Розглянемо деякі можливі варіанти розподілу непрямих витрат.

Постійна складова загальновиробничих витрат може розподілятися між окремими видами продукції наступним чином:

1) пропорційно основній заробітній платі основних виробничих робітників за такими формулами:

$$K_{ЗВВ}^{пост} = \frac{\sum ЗВВ^{пост}}{\Phi ЗП_{ОВР}^{осн}}, \quad (1)$$

$$ЗВВ_i^{пост} = K_{ЗВВ}^{пост} * ЗП_{осн_i}, \quad (2)$$

де $K_{ЗВВ}^{пост}$ – коефіцієнт розподілу постійної складової загальновиробничих витрат в долях одиниці;

$\sum ЗВВ^{пост}$ – сума постійної складової загальновиробничих витрат згідно

кошторису, грн.;

$\Phi ЗП_{ОВР}^{осн}$ – фонд основної заробітної плати основних виробничих робітників, грн.;

$ЗП_{осн_i}$ – основна заробітна плата на i – й виріб, грн./шт.;

$ЗВВ_i^{пост}$ – величина постійної складової загальноновиробничих витрат, грн./шт.

2) пропорційно сумі основної заробітної плати основних виробничих робітників і витрат на утримання і експлуатацію обладнання за такими формулами:

$$K_{ЗВВ}^{пост} = \frac{\sum ЗВВ^{пост}}{\Phi ЗП_{ОВР}^{осн} + \sum ВУЕО}, \quad (3)$$

$$ЗВВ_i^{пост} = K_{ЗВВ}^{пост} * (ЗП_{осн_i} + ВУЕО_i), \quad (4)$$

де $\sum ВУЕО$ – сума витрат на утримання та експлуатацію обладнання згідно кошторису, грн.;

$ВУЕО_i$ – величина витрат на утримання та експлуатацію обладнання на i –й виріб, грн./шт.

Адміністративні витрати можуть розподілятися між окремими видами продукції наступним чином:

1) пропорційно основній заробітній платі основних виробничих робітників за такими формулами:

$$K_{AB} = \frac{\sum AB}{\Phi ЗП_{ОВР}^{осн}}, \quad (5)$$

$$AB_i = K_{AB} * ЗП_{осн_i}, \quad (6)$$

де $\sum AB$ – сума адміністративних витрат згідно кошторису, грн.;

AB_i – величина адміністративних витрат на i –й виріб, грн./шт.

2) пропорційно сумі основної заробітної плати основних виробничих робітників і витрат на утримання та експлуатацію обладнання за такими формулами:

$$K_{AB} = \frac{\sum AB}{\Phi ЗП_{ОВР}^{осн} + \sum ВУЕО}, \quad (7)$$

$$AB_i = K_{AB} * (ЗП_{осн_i} + ВУЕО_i), \quad (8)$$

3) пропорційно виробничій собівартості виробів за такими формулами:

$$K_{AB} = \frac{\sum AP}{BC_{РВП}}, \quad (9)$$

$$BC_{РВП} = \sum_{i=1}^n BC_i * PB_i, \quad (10)$$

$$AB_i = K_{AB} * BC_i, \quad (11)$$

де $BC_{РВП}$ – виробнича собівартість річного випуску продукції, грн.;

BC_i – виробнича собівартість i –го виробу, грн./шт.,

PB_i – річний випуск i -го виробу, шт.

Витрати на збут можуть розподілятися між окремими видами продукції наступним чином:

1) пропорційно основній заробітній платі основних виробничих робітників за такими формулами:

$$K_{B3} = \frac{\sum B3}{\Phi3П_{OBR}^{осн}}, \quad (12)$$

$$B3_i = K_{B3} * 3П_{осн_i}, \quad (13)$$

де $\sum B3$ – сума витрат на збут згідно кошторису, грн.;

$B3_i$ – величина витрат на збут на i -й виріб, грн./шт.

2) пропорційно сумі основної заробітної плати основних виробничих робітників і витрат на утримання та експлуатацію обладнання за такими формулами:

$$K_{B3} = \frac{\sum B3}{\Phi3П_{OBR}^{осн} + \sum BУЕО}, \quad (14)$$

$$B3_i = K_{B3} (3П_{осн_i} + BУЕО), \quad (15)$$

3) пропорційно виробничій собівартості виробів за такими формулами:

$$K_{B3} = \frac{\sum B3}{BC_{PBP}}, \quad (16)$$

$$B3_i = K_{B3} * BC_i. \quad (17)$$

4) пропорційно сумі виробничої собівартості і адміністративних витрат за такими формулами:

$$K_{B3} = \frac{\sum B3}{BC_{PBP} + \sum AB}, \quad (18)$$

$$B3_i = K_{B3} (BC_i + AB_i). \quad (19)$$

Окрім методів, які були розглянуті вище, існують і інші підходи до розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції. Так ці витрати можуть розподілятися пропорційно:

1) сумі затрат на сировину і матеріали та покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби;

2) матеріальним затратам без зворотніх відходів;

3) сумі матеріальних затрат і основної заробітної плати основних виробничих робітників;

4) змінним витратам.

Останнім часом в економічній літературі з'явилися пропозиції щодо застосування в якості бази для розподілу непрямих витрат маржинального прибутку, тобто суми постійних затрат і прибутку [6]. Цей метод заслуговує більш детального розгляду.

Розрахункові формули для розподілу постійної складової загальноновиробничих витрат, адміністративних витрат та витрат на збут повинні мати такий вигляд:

1) для постійної складової загальновиробничих витрат:

$$K_{3BB}^{nocm} = \frac{\sum 3BB^{nocm}}{M\Pi_p}, \quad (20)$$

$$3BB_i^{nocm} = K_{3BB}^{nocm} * M\Pi_{p_i}^{num}, \quad (21)$$

де $M\Pi_p$ – маржинальний прибуток по підприємству в цілому, грн.;
 $M\Pi_{p_i}^{num}$ – питомий маржинальний прибуток i -го виробу, грн./шт.

2) для адміністративних витрат:

$$K_{AB} = \frac{\sum AB}{M\Pi_p}, \quad (22)$$

$$AB_i = K_{AB} * M\Pi_{p_i}^{num}, \quad (23)$$

3) для витрат на збут:

$$K_{B3} = \frac{\sum B3}{M\Pi_p}, \quad (24)$$

$$B3_i = K_{B3} * M\Pi_{p_i}^{num}. \quad (25)$$

Проаналізувавши можливість використання такого підходу до розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції можливо зробити такі основні висновки:

- 1) використання методу можливе лише при відомих і стабільних продажних цінах;
- 2) використовуючи маржинальний прибуток як базу для розподілу непрямих витрат ми фактично розподіляємо їх пропорційно ним самим, так як непрямі витрати є складовою частиною маржинального прибутку, що суперечить принципам вибору баз розподілу;
- 3) при використанні цього методу забезпечується однакова рентабельність всіх виробів;
- 4) використання методу неможливе при обґрунтуванні ціни на продукцію, яка планується до впровадження в виробництво, так як для неї невідомий питомий маржинальний прибуток.

Хоча для усунення останнього недоліку можна запропонувати в якості бази для визначення величини непрямих витрат, що будуть включатися до проектної ціни виробу, який планується поставити на виробництво використовувати середньозважену величину питомого маржинального прибутку, що можна визначити за наступною формулою:

$$M\Pi_p^{num} = \sum_{i=1}^n M\Pi_{p_i}^{num} * K_{BP_i}, \quad (26)$$

де n – кількість найменувань продукції, що виробляються підприємством, шт.;

K_{BP_i} – питома вага виручки від реалізації i -го виду продукції в загальній сумі виручки від реалізації всіх видів продукції в долях одиниці.

При цьому слід мати на увазі, що цей показник залежить від так званої структури продажів. І якщо структура продажів буде змінюватися, то зміниться і величина середньозваженого маржинального прибутку [7].

Аналіз застосування різних методів розподілу непрямих витрат проведено на основі даних отриманих на СП ЗАТ „ХЕМЗ-ІРЕС”. Вихідні дані для розрахунків наведені в таблицях 1 і 2.

Таблиця 1 Вихідні дані для порівняльного аналізу різних методів розподілу непрямих витрат.

№ п/п	Показники	Позначення	Сума, тис. грн.
1.	Обсяг реалізованої продукції (без НДС)	$\sum PП$	42550,0
2.	Фонд основної заробітної плати основних виробничих робітників	$\Phi ЗП_{ОСН ОВР}$	1107,72
3.	Витрати на утримання та експлуатацію обладнання	$\sum ВУЕО$	2991,82
4.	Постійна складова загальновиробничих витрат	$\sum ЗВВ^{пост}$	8892,21
5.	Сума адміністративних витрат	$\sum АВ$	2769,30
6.	Сума витрат на збут	$\sum ВЗ$	391,45
7.	Виробнича собівартість річного випуску продукції	$ВСР_В$	35398,13
8.	Прибуток	$П_p$	3862,84
9.	Постійні витрати	$З_{пост}$	12131,25
10.	Змінні витрати	$З_{змін}$	26505,91
11.	Маржинальний прибуток	$МП_p$	15994,09

Таблиця 2 - Вихідні дані для порівняльного аналізу різних методів розподілу непрямих витрат на виготовлення занурювального електродвигуна термостійкого виконання з гідрозахистом ПЕДУ 45 – 117 М5ТД5В*.

№ п/п	Показники	Позначення	Сума, тис. грн.
1.	Оптова ціна підприємства	$ОУ$	50615,94
2.	Основна заробітна плата основних виробничих робітників	$ЗП_{осн}$	690,81
3.	Питомі витрати на утримання та експлуатацію обладнання	$ЗВВ^{num}_{пост}$	1862,80
4.	Постійна складова питомих загальновиробничих витрат	$ВУЕО^{num}$	5545,48
5.	Питомі адміністративні витрати	$АВ^{num}$	1727,03
6.	Питомі витрати на збут	$ВЗ^{num}$	465,92
7.	Виробнича собівартість	$ВС$	36152,43
8.	Прибуток	$П_p$	3834,54
9.	Питомі постійні витрати	$З^{num}_{пост}$	11878,73
10.	Питомі змінні витрати	$З^{num}_{змін}$	38767,21
11.	Питомий маржинальний прибуток	$МП^{num}_p$	15683,27

Результати розрахунків, що були проведені згідно з формулами 1 – 23 наведені в таблицях 3 – 5.

Таблиця 3 – Величина постійної складової загальновиробничих витрат при різних базах розподілу для занурювального електродвигуна термостійкого виконання з гідрозахистом ПЕДУ 45 – 117 М5ТД5В*.

№ п/п	База розподілу	Коефіцієнт розподілу	Сума, грн.	% відхилення від бази розподілу №1	Відхилення
1.	Основна заробітна плата основних виробничих робітників	8,027	5545,48	100	0,0
2.	Сума основної заробітної плати основних виробничих робітників на утримання та експлуатацію обладнання	2,17	4198,48	75,71	-24,29
3.	Маржинальний прибуток	0,556	8719,40	157,23	+57,23

Таблиця 4 – Величини адміністративних витрат при різних базах розподілу для занурювального електродвигуна термостійкого виконання з гідрозахистом ПЕДУ 45 – 117 М5ТД5В*.

№ п/п	База розподілу	Коефіцієнт розподілу	Сума, грн.	% відхилення від бази розподілу №1	Відхилення
1.	Основна заробітна плата основних виробничих робітників	2,5	1727,03	100,0	0,0
2.	Сума основної заробітної плати основних виробничих робітників на утримання та експлуатацію обладнання	0,676	1307,53	75,71	-24,29
3.	Виробнича собівартість	0,078	2828,31	163,77	+63,77
4.	Маржинальний прибуток	0,173	2715,48	157,23	+57,23

Таблиця 5 – Величини витрат на збут при різних базах розподілу для занурювального електродвигуна термостійкого виконання з гідрозахистом ПЕДУ 45 – 117 М5ТД5В*.

№ п/п	База розподілу	Коефіцієнт розподілу	Сума, грн.	% відхилення від бази розподілу №1	Відхилення
1.	Основна заробітна плата основних виробничих робітників	0,3534	244,12	100,0	0,0
2.	Сума основної заробітної плати основних виробничих робітників на утримання та експлуатацію обладнання	0,0955	184,82	75,7	-24,3
3.	Виробнича собівартість	0,0111	399,79	163,77	+63,77
4.	Сума виробничої собівартості і адміністративних витрат	0,0103	388,50	159,14	+59,14
5.	Маржинальний прибуток	0,0245	383,50	157,24	+57,24

Висновок Як показує аналіз результатів проведених розрахунків зміна бази розподілу непрямих витрат суттєво змінює їх питому величину. Так питома величина постійної складової загальноновиробничих витрат для занурювального електродвигуна термостійкого виконання з гідрозахистом ПЕДУ 45 – 117 М5ТД5В* змінюється від -24,29% до +57,29%, адміністративних витрат – від -24,29% до +63,77%, а витрат на збут -24,3% до +63,77%. З цього можна зробити висновок, що зміна бази розподілу непрямих витрат призводить до суттєвої зміни її величини, що відносяться на різні види продукції і як наслідок, буде суттєво змінювати їх повну собівартість, а при незмінних оптових цінах підприємства буде в значній мірі змінювати їх рентабельність. Тому вибираючи базу розподілу непрямих витрат для цілей ціноутворення необхідно завжди проаналізувати, як та чи інша база буде впливати на рівень повної собівартості та оптової ціни підприємства різних видів продукції.

Список літератури: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 "Витрати", затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 // Национальные стандарты бухгалтерского учета.- 2000.- С. 147-156. 2. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. №47. 3. Орлов О. Все традиционные методы распределения накладных затрат не только бесполезны, но и вредны... //Економіст. – 2007. – №1. – С.56-60. 4. Орлов О. Нетрадиционный метод распределения накладных затрат // Економіст. – 2005. - №7. – С.69-73. 5. Котляров Е., Иванов Ю. Распределение общепроизводственных расходов//Бухгалтерия – 2001 - №37/1 (452) С.38-43. 6. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 448 с. 7. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер с англ.: Учебник. – М.:ЮНИТИ-ХАНА, 2002. – 1071 с.

Надійшла до редакції 07.11.10

Л.В. КУЗЬМЕНКО, канд. техн. наук, доц., НТУ «ХП»
В.О. МАКСИМЕНКО, магістр НТУ «ХП»

МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИБОРУ СИСТЕМИ КАЛЬКУЛЯЦІЇ СОБІВАРТОСТІ В РИНКОВИХ УМОВАХ

В статті обґрунтовано наукову концепцію удосконалення методів калькулювання собівартості. Також розглядаються методології, які вже давно використовуються. Ведеться пошук позитивних і негативних сторін нових методів.

In the article grounded scientific conception of improvement of methods of calculation of prime price. Methodologies which are already a long ago used are also examined. The search of positive and negative sides of new methods is conducted.

Переходом до ринкової економіки, Україна вимушена вибрати новий підхід ведення економічної політики. Ринок став орієнтиром для будь-якого підприємства, а здобуття прибутку – його метою. Конкурентоспроможність, великий попит і мінімізація витрат – це девіз продукції. Щоб продукція досягла бажаних результатів необхідно вибрати вдалий метод калькуляції собівартістю. Саме тому тема статті є актуальною на сьогоднішній день.

Мета роботи полягає в короткому огляді стандартних методів калькуляції собівартості, а також розгляд нових для України методологій.

Прийняття рішення про вибір методу калькуляції собівартістю є найважливішим етапом на дорозі підприємства. Функціонально-вартісний аналіз – один з найбільш поширених і прийнятних способів зробити цей вибір. Він виявляє резерви економії витрат як матеріальних, таких трудових і фінансових ресурсів на виробництво продукції. ФВА проводиться з метою виявлення резервів витрат за рахунок ефективніших варіантів виробництва, кращого співвідношення між споживчою вартістю виробу і його витратами на виготовлення. Передбачає мінімізацію витрат ресурсів в процесі виробництва за рахунок поліпшення конструкції виробів, удосконалення способів виготовлення деталей і вузлів, раціоналізації технології, використання ефективних матеріалів. Важливим елементом для функціонально-вартісного аналізу є економічна, технічна і конструкторська інформація. Безумовно ФВА грає вирішальну роль в методології калькуляції собівартістю.

Основними методами калькуляції собівартістю є:

- попередільний
- показний
- процесний (простий)
- нормативний

- стандарт-костінг
- директ-костінг
- АВС-костінг

Безумовно ці методи вже давно використовуються як в Україні, так і за її межами. Кожен метод має свої і позитивні, і негативні сторони. Але головним негативним моментом є те, що вони не пристосовані до умов ринку і за допомогою них важко говорити про те, чи буде продукція мати успіх у покупців і бути конкурентоздатною. Це і дає поштовх в розробці нових методологій калькуляції собівартістю.

Таргет-костінг вже досить давно винайдений і успішно використовується Японськими компаніями. Стратегія Таргет-костінга досить проста. Стандартною формулою ціноутворення є:

$$\text{Собівартість} + \text{Прибуток} = \text{Ціна}$$

Але Японські учені пропонують нову формулу, яка відображає суть Таргет-костінга:

$$\text{Ціна} - \text{Прибуток} = \text{Собівартість}$$

Головною перевагою цього методу є те, що ціна формується на стадії проектування. Тобто собівартість залежить від ціни, яка існує на ринку на подібний товар, а також від планованого прибутку. Виріб проходить великий шлях до свого створення. Савка робиться, в першу чергу на попит товару. Спочатку продукт проходить серйозні маркетингові дослідження. Наступним етапом є створення вартості. Продукт проходить системне вивчення всіх функцій і чинників витрат з метою зниження елементів майбутнього виробу. Це забезпечить бажаний рівень витрат і задоволення конкретних потреб споживачів. На стадії проектування продукту фахівці шукають оптимальну комбінацію рівня витрат і якості, вносять зміни до пробного проекту і лише тоді, коли фактична собівартість не перевищуватиме цільову або різниця буде невеликою, оформлюється остаточний варіант проекту.

Для досягнення допустимої величини витрат використовується також ФВА, який дозволяє оптимізувати технічні рішення з використанням показників якості і функціонально необхідних витрат. Його результатом може бути поліпшення дизайну виробу, заміна матеріалу, модифікація технологічного процесу.

Важливо не лише проводити маркетингові дослідження і конструкторські роботи по виробу, але також управляти процесом в злагодженій і висококваліфікованій команді. Метод Кайзен-костінга – це процес поступового зниження витрат на етапі виробництва продукції, результат якого досягнення необхідного рівня собівартості і прибутковості виробництва. Він використовується в японській моделі управлінського обліку паралельно з Таргет-костінгом. Ці два методи переслідують однакову мету – досягнення цільової собівартості: Таргет-костінг – на етапі проектування нового виробу, Кайзен-костінг – на етапі виготовлення продукції. Метод Кайзен-костінг є більш організаційним методом. Він є свого роду продовженням методу Таргет-костінг. На відміну від Таргет-костінга він полягає в постійному вдосконаленні якості процесів на всьому

підприємстві за участю всіх його працівників. Перевагою Кайзен-костінга є те, що він забезпечує постійне зменшення витрат і підтримку їх на заданому рівні, а основним недоліком – необхідність мотивації працівників і корпоративної культури, що підтримує залучення персоналу в діяльність організації. Кайзен-задача полягає в ліквідації різниці між фактичною і цільовою собівартістю шляхом залучення всього персоналу організації. Вона визначається на стадії планування на наступний фінансовий рік, коли розробляються плани виробництва. Кайзен-задача ставиться не лише на рівні виробу, але і на рівні підприємства в цілому.

Стандартні методи калькуляції собівартості вже досить тривалий час використовуються в Україні і за кордоном. Але основною проблемою цих методів є те, що вони в своїй більшості є теоретичним плануванням прибутку і не можуть досить чітко її сформулювати. Нові ж методи дозволяють безпосередньо знати рівень прибутку, завдяки маркетинговим дослідженням і методу ФВА. Вони визначають попит на товар, проводять чітку діагностику ринку, ведуть пошуки вигідного створення товару, а саме шукають шляхи зниження витрат і оптимізацію їх використання, вибирають раціональну технологію, пошук прийнятних для проекту матеріалів, а також залучають і організують персонал, починаючи від робітників, закінчуючи вищим керівництвом. Весь набір цієї роботи дозволяє вирахувати собівартість, призначити правильну ціну і отримати цільовий прибуток, що і дозволяє поліпшити фінансовий стан підприємства. А це і є метою організації.

Список літератури: 1. Карминский А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях- 2-е изд.- М.: Финансы и статистика, 2002. - 256 с. 2. Рябков А.В. Таргет-костинг: формирование себестоимости и цены товара на основе маркетинговых расчетов // Маркетинг и маркетинговые исследования -- 2005. -- №2. 3. Троян И. Алгоритмы TargetCosting // Финансовый директор (Украина) - 2004. -- №9 4. Редченко К. Таргет-костинг, или искусство делать дешевле // Менеджмент и менеджер. – 2003. – № 11. – С. 45-50.2

Надійшла до редакції 20.11.10

УДК 657.372.12.

Н.Ю. ЄРШОВА, канд. екон. наук, доц. НТУ «ХП»

Т.Г. ПАХОМОВА, магістр НТУ «ХП»

ДОСЛІДЖЕННЯ ПІДХОДІВ ДО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА З МЕТОЮ ПРИЙНЯТТЯ ОБГРУНТОВАНИХ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

В статті сформульовані особливості обліку та використання прибутку конкретного підприємства. Запропоновано методичний підхід до планування прибутку підприємства на

основі даних аналізу попередніх років з метою підвищення якості прийняття управлінських рішень.

In article features of the account and use of profit of the concrete enterprise are formulated. It is offered the methodical approach to planning of profit of the enterprise on the basis of the data of the analysis of previous years for the purpose of improvement of quality of acceptance of administrative decisions.

Ключові слова: прибуток, рентабельність, планування, валовий дохід, валові витрати.

Вступ. В сучасних умовах економічного розвитку України та підвищення конкурентоспроможності продукції промислових підприємств значний вплив відіграє прибуток, його формування та ефективне використання. Актуальністю питання аналізу прибутку підприємства обумовлюється ростом його значення в ринкових умовах, адже він виступає не тільки джерелом для розвитку господарської діяльності підприємства, але і є стимулом його діяльності. Прибуток забезпечує інтереси власників та персоналу підприємства та є стимулюючим фактором економіки держави.

Постановка задачі. Метою статті є розкриття змісту і ролі прибутку, а також удосконалення методичних підходів до планування прибутку для підвищення ефективності господарської діяльності на прикладі конкретного підприємства.

Методологія. Методологічною базою статті є сукупність методів наукового пізнання, загальнонаукові принципи проведення досліджень.

Результати дослідження. Рівень ефективності господарської діяльності будь-якого підприємства визначають фінансові результати, отримані внаслідок цієї діяльності. Позитивний фінансовий результат діяльності підприємства характеризується абсолютними і відносними показниками: сумою отриманого прибутку і рівнем рентабельності. Проведене дослідження існуючих на сьогодні методичних підходів до обліку та аналізу прибутку підприємства в працях вітчизняних і закордонних фахівців з питань бухгалтерського обліку та фінансового аналізу: Білика М. Ф., Брейлі Л. Р., Брігхем С., Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Ковальова В.В., А.М. Поддєрьогіна, Росса С., Савицької Г.В., Сопка В.В., Холта Р., Чумаченка М. Г., Шеремета А.Д. та інших дає підставу для висновку, що значна увага приділяється аналізу величини прибутку і його подальшого використання для розвитку господарської діяльності підприємства [1].

На сьогоднішній час в економічній літературі існують різні точки зору щодо визначення прибутку [1, 2, 3]. Бухгалтерський прибуток характеризує кінцевий результат проведення всіх видів діяльності та є сумою отриманих прибутків (збитків). Економічний прибуток являє собою різницю між сумою доходів підприємства і сумою його поточних витрат. При цьому враховуються поточні витрати як внутрішні так і зовнішні, перші не відбиваються бухгалтерським обліком та оцінюються по їх альтернативній вартості. Економічний прибуток підприємства завжди менше бухгалтерського на величину внутрішніх поточних витрат. Прибуток у

класичному розумінні являє собою різницю між ціною товару і затратами на виробництво даного товару, тобто його собівартістю. Саме таке визначення прибутку закладено в усіх законодавчих актах України, крім законодавства про оподаткування прибутку, де прибутком вважається сума валових доходів, тобто по суті доходів від усіх видів діяльності, скоригована певним чином для цілей оподаткування, зменшена на суму валових витрат підприємства і на вартість зносу основних засобів і нематеріальних активів [2]. Для бухгалтерського обліку прибутку (збитку) планом рахунків призначений рахунок № 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". На рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунку відображають отримання *та* збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а за дебетом — збитки та використання прибутку. Облік на рахунку ведуть за субрахунками 441 "Прибуток нерозподілений", 442 "Непокриті збитки", 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" наростаючим підсумком з початку року — до його розподілу та списання після закінчення звітного року. Це *відповідає встановленому* порядку складання фінансової та податкової звітності [3]. Виділяють наступні види прибутку у бухгалтерському обліку:

1. Прибуток валовий - виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням ПДВ, акцизного збору, інших вирахувань та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

2. Прибуток від операційної діяльності - перевищення валового прибутку та іншого операційного доходу над операційними витратами (адміністративними витратами, витратами на збут, іншими операційними витратами).

3. Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, доходів (збитків) від участі в капіталі, фінансових та інших доходів (витрат). Після вирахування податку на прибуток він становить фінансовий результат (прибуток або збиток) від звичайної діяльності.

4. Прибуток чистий - прибуток від звичайної діяльності (за вирахуванням податку на прибуток), збільшений (зменшений) на прибуток (збиток) від надзвичайних подій (за вирахуванням податку з надзвичайного прибутку). Це прибуток, що залишається у розпорядженні підприємства [4].

На основі даних бухгалтерського обліку, фінансової звітності здійснюється аналіз прибутку та рентабельності підприємства. Найбільш важливими показниками, що характеризують економічну ефективність підприємства, є показники рентабельності, які дають можливість порівняти фінансовий результат з витратами або ресурсами, використаними для досягнення цього результату. Розраховані показники рентабельності доцільно порівнювати із показниками попередніх періодів на даному підприємстві та із величиною показника у аналогічних підприємств даної галузі.

З метою підвищення ефективності управління прибутковістю підприємству необхідно систематично здійснювати аналіз формування, розподілу та використання прибутку. Головними завданнями аналізу прибутковості та рентабельності підприємства є:

- 1) визначення відхилення фактичного прибутку та рівня рентабельності від передбаченого планом, вивчення динаміки зміни прибутку за кілька звітних періодів;
- 2) виявлення чинників впливу на формування прибутку та рентабельності, оцінка їх динаміки та розрахунки їх впливу;
- 3) виявлення резервів збільшення прибутку та рентабельності та розробка заходів, спрямованих на реалізацію виявлених резервів [4].

Аналіз виконання плану прибутку від реалізації продукції проводиться за даними форми № 2 і за обліковими даними підприємств. Щоб поглибити аналіз прибутку від реалізації продукції, треба детально вивчити зміни обсягу реалізації, ціни, структури та собівартості для кожного виду продукції. Також одним із способів аналізу прибутку є факторний аналіз [5].

Метою планування прибутку є забезпечення зростання його розміру і підвищення рентабельності на основі збільшення обороту і поліпшення його структури, найбільш ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових результатів при обов'язковому скороченні втрат часу населення. При плануванні переважно робиться прогноз на основі даних аналізу попередніх років. Прогнозування прибутку найкраще робити за допомогою наступного алгоритму:

1. Прогнозування об'єму реалізації товарної продукції.
2. Прогнозування валового доходу.
3. Прогнозування прибутку від реалізації.
4. Прогнозування прибутку, який залишається у розпорядженні підприємства.

Зробимо прогнозування основних показників господарської діяльності ДП завод «Електроважмаш» на 2010 рік на основі даних за попередні роки.

1. *Прогнозування об'єму реалізації товарної продукції.* Прогнозування об'єму реалізації є головним показником плану економічного і соціального розвитку ДП завод «Електроважмаш». У 2009 році об'єм реалізації на підприємстві склав 811 млн. грн. Він перевищив фактичний об'єм реалізації 2008 року (767,2 млн. грн.) на 43,8 млн. грн.

Планування об'єму реалізації товарної продукції ґрунтується на даних аналізу його за ряд попередніх років, який надано у таблиці 1. З таблиці видно, що план об'єм реалізації ДП завод «Електроважмаш» з року в рік виконується. У 2008 році відбулося перевиконання плану на 3,68%, що склало в сумі 27,2 млн. грн. У 2009 році фірмою був перевиконаний план на 11 млн. грн., що склало 1,38% перевиконаного плану.

Таблиця 1 Аналіз об'єму реалізації товарної продукції ДП завод «Електроважмаш» за 2006-2009 роки

Рік	Об'єм реалізації товарної продукції (V _{р_{тп}}), млн. грн.		% виконання плану	Абсолютне відхилення, млн. грн.	Темп росту (Т _р), %
	План	Факт			
2006	330,0	344,7	104,45	14,7	-
2007	460,0	480,1	104,37	20,1	139,28
2008	740,0	767,2	103,68	27,2	159,80
2009	800,0	811,0	101,38	11,0	105,71

При плануванні об'єму реалізації на підприємстві використовується досвідчено-статистичний метод, заснований на вивченні стану виконання плану об'єму реалізації за попередні роки. У 2010 році по товарах підприємства планується підвищення цін в середньому на 10%. Враховуючи показники темпу росту 2006-2009 років, темп росту на 2010 рік прогнозується 34,93%. Таким чином, проєктований об'єм реалізації товарної продукції складає:

$$V_{р_{тп} \text{ проєкт}} = (V_{р_{тп} \text{ факт}} \times T_r) : 100\% \quad (1)$$

$$(811,0 \times 134,93\%) : 100\% = 1094,28 \text{ млн. грн.}$$

Сума планованого приросту:

$$\text{Прир}_{\text{план}} = (V_{р_{тп} \text{ факт}} \times T_{\text{прир}_{\text{сер}}}) : 100\%, \text{ де} \quad (2)$$

$$T_{\text{прир}_{\text{сер}}} = T_{\text{р}_{\text{сер}}} - 100\% \quad (3)$$

$$(811,0 \times 34,93\%) : 100\% = 283,28 \text{ млн. грн.}$$

2. *Прогнозування валового доходу.* Планування валового доходу – одна з найважливіших стадій економічного обґрунтування фінансового плану фірми, визначення чистого прибутку. Планові розрахунки валового доходу базуються на його аналізі за попередні періоди.

Джерелом валового доходу ДП завод «Електроважмаш» є торгова надбавка. Надбавка розглядається як вид ціни за послуги по реалізації продукції, що надаються підприємством. Надбавка забезпечує однакові умови реалізації кожного товару. З економічної точки зору торгова надбавка є частиною вартості товару і особливим самостійним елементом ціни. Особливість ця полягає в тому, що тут об'єднуються дві різні по своєму економічному значення елементи ціни – витрати і чистий дохід. У 2009 році у ДП завод «Електроважмаш» сума торгової надбавки склала 167 млн. грн., при плані 160 млн. грн. План був виконаний на 104,38%, що складає 7 млн. грн. Проведення аналізу валового доходу проводять на підставі даних таблиці 2.

Таблиця 2 Аналіз валового доходу ДП завод «Електроважмаш» за 2009 рік

Показник	План	Факт	Абсолютне відхилення (Δ), млн. грн.	Темп росту, %
Об'єм реалізації товарної продукції (V _{р_{тп}}), млн. грн.	800,0	811,0	11,0	101,38
Валовий дохід, млн. грн.	730,0	755,0	25,0	103,42
Рівень валового доходу (Рівень ВД), %	91,25	93,09	1,84	-

У 2009 році підприємство одержало надплановий валовий дохід на суму 25,0 млн. грн., що стало результатом дії середнього рівня валового доходу на 1,84%

Необхідно також визначити вплив факторів на суму валового доходу:

- вплив перевиконання плану на суму валового доходу визначають множенням планового рівня валового доходу на величину перевиконання плану об'єму реалізації:

$$\Delta ВД_{\text{перевик. плану}} = (\text{Рівень ВД} \times \Delta V_{\text{р.пл}}) : 100\% \quad (4)$$

$$(91,25 \times 11,0) : 100\% = 10,04 \text{ млн. грн.}$$

- вплив зміни середнього рівня валового доходу на суму валового доходу:

$$\Delta ВД_{\text{рівень ВД}} = (\Delta \text{Рівень ВД} \times V_{\text{р.факт}}) : 100\% \quad (5)$$

$$(1,84 \times 811,0) : 100\% = 14,92 \text{ млн. грн.}$$

Сума впливу двох факторів відповідає сумі відхилення фактичних доходів від планових:

$$\Delta ВД = \Delta ВД_{\text{перевик. плану}} + \Delta ВД_{\text{рівень ВД}} \quad (6)$$

$$10,04 + 14,92 = 24,96 \text{ млн. грн.}$$

3. *Прогнозування прибутку від реалізації.* Планування прибутку від реалізації проводиться на підставі прогнозів, які були складені і розраховані вище. Економічне обґрунтування плану прибутку від реалізації представлено у таблиці 3.

Таблиця 3 – Прогнозування прибутку від реалізації ДП завод «Електроважмаш» на 2010 рік

Показники	Факт 2009 рік	План 2010 рік	Відхилення
Об'єм реалізації, млн. грн.	811,0	948,49	137,49
Валовий дохід:			
- у сумі	755,0	865,5	110,5
- у % до об'єму реалізації	93,09	91,25	-1,84
Витрати обігу:			
- у сумі	685,0	780,25	95,25
- у % до об'єму реалізації	84,46	82,26	-2,20
Прибуток до оподаткування, млн. грн.	70,0	85,25	15,25
Операційна рентабельність продажу, %	8,63	9,00	0,37

У 2010 році очікується збільшення прибутку від реалізації до 85,25 млн. грн. за рахунок збільшення об'єму продажу на 137,49, зниженню % витрат обігу до об'єму реалізації на 2,20% та ефективної роботи високо кваліфікованих фахівців і працівників підприємства.

Для визначення комерційно-фінансової ефективності роботи ДП завод «Електроважмаш» був використаний коефіцієнт операційної прибутковості продажу. Він визначається відношенням суми прибутку від реалізації до об'єму реалізації. У 2010 році планується підвищити рентабельність до 9%.

4. *Прогнозування прибутку, який залишається у розпорядженні підприємства.* У 2010 році, як і 2009 році, на ДП завод «Електроважмаш» не планується проводити операцій, не пов'язаних з реалізацією товарів. Прогнозування прибутку, який залишився у розпорядженні ДП завод «Електроважмаш» на 2010 рік розглянуто у таблиці 4.

Таблиця 4 - Планування чистого прибутку ДП завод «Електроважмаш» на 2010 рік

Показники	Факт 2009 рік	План 2010 рік	Відхилення
Прибуток від реалізації, млн. грн.	70,0	85,25	15,25
Прибуток до оподаткування, млн. грн.	70,0	85,25	15,25
Податок на прибуток, млн. грн.	17,5	21,31	3,81
Чистий прибуток, млн. грн.	52,5	63,94	11,44
Чиста рентабельність продажу, %	6,47	6,74	0,27

Очікується збільшення чистого прибутку в 2010 році до 63,94 млн. грн. Це на 11,44 млн. грн. більше ніж в 2009 році. При цьому податок на прибуток складе 21,31 млн. грн.

Рентабельність фінансового результату господарської діяльності ДП завод «Електроважмаш» визначається відношенням чистого прибутку до об'єму реалізації товарної продукції. У 2010 році прогнозується підвищення рентабельності підприємства до 6,74%, вона виросте в порівнянні зі звітним роком на 0,27%, що буде свідчити про підвищення ефективності господарської діяльності підприємства.

Розрахунок плану прогнозу на 2010 рік дозволяє визначити наступні резерви збільшення прибутку:

1) одержати додатковий прибуток за рахунок приросту об'єму реалізації на суму 137,49 млн. грн. Приріст об'єму реалізації у ДП завод «Електроважмаш» прогнозується за рахунок підвищення об'ємів продажів. Для цього підприємство шукає нові шляхи збуту товарів, нових партнерів.

2) за рахунок зниження % витрат обігу у об'ємі реалізації також планується одержати прибуток.

Одержаний чистий прибуток підприємство розподіляє згідно із Статутом. Для цього створюються відповідні фонди (резервний фонд, фонд нагромадження, фонд споживання та інші). Пріоритетними напрямками використання чистого прибутку на ДП завод «Електроважмаш» є технічне переоснащення, підвищення технічного рівня існуючих виробничих потужностей, придбання нового високоефективного обладнання, поліпшення виготовленої продукції, а також використання прибутку для преміювання та інших видів матеріального заохочення персоналу згідно із результатами роботи, створюючи таким чином найбільш сприятливі умови для виробництва нової конкурентоспроможної продукції.

Висновки. Зростання ролі прибутку в господарському механізмі підприємства потребує комплексного підходу до прийняття обґрунтованих

управлінських рішень. Запропонована у статті методика планування прибутку надає можливість заздалегідь оцінити величину прибутку і фактори, які можуть вплинути на його зміну. За допомогою планування прибутку власники підприємства матимуть можливість прийняття доцільних управлінських рішень для розвитку господарської діяльності підприємства.

Список літератури: 1. Формування та використання прибутку підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.08 [Електронний ресурс] / *О.Є. Ширягіна*; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". — К., 2007. — 18 с. <http://www.nbu.gov.ua/ard/2007/07soevpp.zip> 2. Формування механізму управління прибутком підприємства: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.01 [Електронний ресурс] / *О.М. Отпущеннікова*; Східноукр. нац. ун-т ім. В.Даля. — Луганськ, 2005. — 17 с. <http://www.nbu.gov.ua/ard/2005/05oomupp.zip> 3. *Білик М. Ф., Павловська О. В., Притуляк Н. М., Невмержицька Н. Ю.* Фінансовий аналіз: Навч. посіб. — К.: КНЕУ, 2005. — 592 с. 4. *Сопко В. В.* Бухгалтерський облік : Навч. посібник. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 2000. — 578 с. 5. Економічний аналіз : Навч. посібник / *М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбаток* та ін.; За ред. Акад. НАНУ, проф. *М. Г. Чумаченка*. — Вид. 2-ге, перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 2003. — 556 с.

Надійшла до редакції 17.11.10

УДК 338.24

Н.Б. ТОКАРЬ, асист. НТУ «ХПІ»

А.Н. ПОДОЛЬСКАЯ, ст. преп. НТУ «ХПІ»

К ВОПРОСУ ЦЕННОСТНОГО УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

В статье рассматриваются основные аспекты формирования рыночной модели управления предприятием, проблемы и задачи, с которыми сталкивается руководитель аппарата управления предприятием при определении экономической политики фирмы.

This article discusses the main aspects of market-based model management by enterprise, and reviews the problems and challenges faced by the leader of staff management in determining the economic policies of the company.

Становление и развитие рыночных отношений порождает изменения различных сторон руководства деятельностью предприятий и функций менеджеров всех уровней. Прежде всего, меняется ориентация управления, которая является основой формирования бизнес-концепции руководства предприятием. Особое значение приобретает философия ценностного управления. Основным принципом ценностного руководства является ориентация на действия, уважение и доверие к работнику. Это делается путем упрощения деловых ситуаций, расчленения работ на части до простых заданий и их реального выполнения, поддержки новаторства, малых творческих групп и временных структур, проведения политики открытых дверей на всех уровнях и незапланированных совещаний с клиентами. Иначе говоря, ценностное

управление в преуспевающих фирмах основную роль отводит исполнителям. Такая ориентация управления позволяет фирме жить в согласии с трудовым коллективом и обеспечивать финансовую и социальную устойчивость предприятия.

Стиль ценностного руководства – коллегиальный и сводится к ориентации на людей, их полной занятости на производстве, стимулированию и поддержке новаторства, вере в энтузиастов и успех разработок, убеждению и доверию к работникам, обеспечению всех нужной информацией. Зарубежные фирмы, функционирующие в рыночной экономике, накопили большой опыт работы с клиентами. От опыта руководителя предприятия, его профессионализма, таланта, приемов и методов управления зависит успех, жизнеспособность и благополучие фирм, качество жизни персонала и стабильное положение на рынке.

Стратегическими задачами руководителя при ценностном управлении являются: формирование имиджа товара и фирмы, внедрение его среди сотрудников фирмы, покупателей, поставщиков и конкурентов за счет качества, надежности, сервиса и низкой цены; воспитание у подчиненных чувства уверенности в качестве товара, высоком уровне обслуживания клиентов, выгоды цен для покупателя; формирование у персонала ценностей и традиций, любви к фирме, продукту и клиенту, к качественной и бездефектной работе путем самоконтроля; обучение сотрудников новаторству и энтузиазму в работе, взаимному доверию, заботе о клиентах.

Руководитель организует создание новых товаров и услуг под клиента, который их давно ждет и не может получить от других; ценовую политику в рамках товарного ассортимента, установление справедливой цены с учетом рыночного спроса и предложения и возможностей современного маркетинга по продвижению товаров и услуг; идентификация и быстрое реагирование на любые изменения внешней экономической среды; разработка мероприятий по стимулированию сбыта товаров и пропаганда деятельности фирмы, изучение осведомленности покупателей; исследование жизненного цикла товаров, поведения покупателей, состояния их доходов и факторов, влияющих на выбор покупок. У руководителя должны быть: знание товаров, которые ждет покупатель, групп потребителей и их нужды, посредников, поставщиков и конкурентов, умение анализировать конъюнктуру и емкость рынка, сбытовую территорию и ее особенности, работу с персоналом, покупателями и конкурентами; знание законодательства страны сбыта, методов ценообразования и стимулирования продаж, определение спроса и психологии покупателей, способов эффективного продвижения товаров. Не менее важной задачей руководителей торгового аппарата фирм является владение методами и приемами борьбы с конкурентами.

Наиболее эффективными способами, с нашей точки зрения, служат: оценка возможности быстрого создания нового товара под клиента, его нужды и запросы, а также выполнения индивидуального заказа в любой момент; проведение правильной политики назначения цен в рамках товарного ассортимента, обусловленной действиями конкурентов, эластичностью товара,

эмоционально-психологическим воздействием качества товара на покупателя, возможностью привязки нового товара к прежней, хорошо зарекомендовавшей себя марке. Необходимо проводить исследование жизненного цикла товаров и общего состояния рынка; изучение клиентов, мотивов их поведения и выбора покупок; своевременную идентификацию конкурентов и определение их поведения в области ценовой и товарной политики на рынке; отслеживание доходов населения, процентных ставок для возможного изменения позиции товара.

В обязанности руководителя входит организация рекламных компаний, торговых презентаций, выставок и ярмарок, выпуск каталогов, прейскурантов, информационных подборок, брошюр и плакатов; создание оперативных бригад по быстрому и эффективному обслуживанию покупателей; представление скидок и льгот дилерам; оптимальный подбор количества и мест расположения, посредников и поддержки их рекламой; организация пробных продаж для оценки возможностей товара, учета откликов и замечаний клиентов о недостатках товара и упаковки, послепродажного обслуживания; организация бесплатной передачи клиентам образцов двух конкурирующих товаров для сравнения их качественных характеристик, подгонки товара под клиента.

Руководитель должен изучать стимулы покупателей, принципы руководства при совершении сделок, разъяснять решения коллег, обеспечивать связи позиции фирмы и стереотипов поведения потребителей; доводить до потребителей полную и объективную информацию о фирме и товаре, его ключевых преимуществ по сравнению с товарами конкурентов; организовывать интенсивное обучение посредников и клиентов, оказывать им помощь и консультации в совершенствовании технологии, уменьшении затрат при эксплуатации изделий, составлении программ для увеличения сбыта продукции клиентов, активной подготовки их торговых агентов; проводить воспитание и обучение торговых агентов, которые колесят по территории, беседуют с клиентами, оставляют им образцы и реализуют ключевые преимущества товара.

Наряду с этим предпринимателям при осуществлении практической деятельности по реализации товаров и услуг приходится сталкиваться с решением многочисленных, порой противоречивых задач, связанных с обеспечением выгоды покупателю и получением справедливой прибыли продавцом. Для реализации этих целей каждая фирма, исходя из конкретной экономической ситуации, определяет свою политику, т.е. собственную линию поведения на рынке, свои принципы ведения бизнеса, иначе говоря, разрабатывает и реализует на практике перечень четко установленных критериев и норм добропорядочного поведения, которые являются обязательными для исполнения всеми без исключения участниками рыночных отношений с учетом существующего законодательства, общеэтических норм и моральной ответственности перед обществом.

Решающая роль в реализации основных положений рыночной модели принадлежит руководителю фирмы, который, как правило, является признанным специалистом в своей области, мастером по управлению

высокими идеями, носителем, творцом и регулятором общих ценностей и внутренней микрокультуры фирмы, новатором в обращении с людьми и семьями работающих, стимулятором нововведений, творцом идеологии, традиций, ритуалов и мифов, языка, веры, образов и метафор. Обычно это удается сильным интеллектуальным личностям, звездам бизнеса, выдающимся людям.

Своими действиями эти руководители являются образцом для подражания, пробуждают энтузиазм и поддерживают ценные действия, мобилизуют ресурсы для удовлетворения мотивов и потребностей людей, определяют и разрешают в каждый момент главные противоречия между изделием и обслуживанием, стабилизацией и нововведением, формальным и неформальным общением, официальным контролем и доверием к людям.

По существу, высший руководитель является социальным архитектором, главным экспертом по созданию, распространению и защите фундаментальных ценностей, который, как локатор, ищет новые необычные сигналы (нововведения), поддерживает их, создает смысл деятельности коллектива и управляет им. Его убеждения, философия действий позитивны и созидательны и направлены на достижение коренных ценностей, заботу о благополучии покупателей, положительном имидже фирмы и экономическом благосостоянии персонала.

Как показывает практика, такими идеальными качествами обладает далеко не каждый лидер, однако, понимать суть ценностного управления, уметь претворять их в реальную жизнь должен каждый руководитель. И здесь неоценимую помощь может оказать опыт преуспевающих фирм, где у руководства стоят одаренные лидеры.

К сожалению, многие предприниматели не придерживаются правил руководства, разработанных на преуспевающих компаниях.

В большинстве своем они ограничиваются анализом планов и цифр, не воспринимают новые идеи, не отождествляют себя с фирмой, не проявляют достаточного интереса к сотрудничеству с персоналом и клиентами, не ориентируются на покупателя, не поддерживают фундаментальные ценности и в силу этого не имеют перспективы повышения эффективности управления.

В процессе реформирования экономики была создана недостаточно надежная правовая база для функционирования различных организационно-правовых форм бизнеса. Не обобщен передовой опыт рыночных отношений, не разработаны правила ведения дел и рекомендации предпринимателям.

Поэтому возникла необходимость в обобщении опыта работы предпринимательских структур, анализе их успехов и неудач с тем, чтобы уменьшить степень риска их деятельности в реальных рыночных условиях и избежать принятия необоснованных решений.

Основная трудность в понимании проблем рыночных отношений заключается в отсутствии опыта работы и легкодоступной для освоения специальной экономической литературы, учебных пособий и курсов подготовки предпринимательских кадров и, как следствие, дефицит хорошо подготовленных специалистов в бизнесе, без которых невозможно добиться

коренного перелома в розвитку економіки і формування цивілізованих риночних відносин.

Список літератури: 1. *Анисимов Ю.П., Журавлёв Ю.В.* Управление промышленным бизнесом. - Воронеж: ВГТА, 2001. - 224 с. 2. *Дракер П.* Инновации и предпринимательство. - М.: Бук Чемберлен Интернешнл, 1992. - 536 с. 3. *Ефремов В.С.* Стратегическое планирование в бизнес-системах. - М.: Финпресс, 2001. - 240 с. 4. *Колесников С.Н.* Инструментарий бизнеса: современные методологии управления предприятием. - М.: Статус-Кво 97, 2001.-336 с. 5. *Коссов В.В.* Бизнес-план: обоснование решений: Учеб.пособие. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ГУ ВШЭ, 2002. - 272 с. 6. *Харрингтон Дж., Эсселинг К.С., Ван Нимвеген Х.* Оптимизация бизнес-процессов: Документирование, Анализ, Управление, Оптимизация. - СПб.: Азбука, БМикро, 2002.- 317 с.

Надійшла до редколегії 07.11.10

УДК 338.43

С.В. БРІК, ст. викл. НТУ «ХП»

ЕНЕРГЕТИЧНИЙ АНАЛІЗ ТЕХНОЛОГІЙ ВИРОЩУВАННЯ ЦУКРОВОГО БУРЯКА

В результаті аналізу енерговитрат при механізованому виробництві провідної сільгоспкультури – цукрових буряків – встановлені найбільш енергоємні процеси, намічені можливі шляхи зниження витрат енергії

As a result of the analysis expense of energy by the mechanized manufacture conducting Agricultural plant - sugar beet - established most power-intensive processes planned possible ways of decrease of expenses of energy.

Введення. Перехід аграрного виробництва до ринкової економіки й необхідність формування ринку цукрового буряка потребує визначення напрямку розвитку галузі в нових умовах, організаційно-економічних і технологічних проблем її функціонування, обґрунтування заходів виходу з кризи. Для цього велике значення має оцінка використання та скорочення енергетичних витрат на виробництво продукції.

Автором передбачається оцінити технологічні витрати в одиницях енергії (ккал та Джоулях) і виявити поелементну структуру за такими складовими: експлуатація тракторів та сільськогосподарських машин, використання добрив, пестицидів, води, пального та трудові ресурси. Використання показників у сукупних та поелементних витратах коштів та енергетичних одиницях дозволить встановити резерви їх скорочення, розробити економічно обґрунтовані моделі перспективних ресурсо- та енергозберігаючих технологій.

Вивченню енергетичної проблеми в сільському господарстві

присвячені роботи О.К. Медведовського та Іванченко П.П. [1], Татаріко Ю.О. [2], О.С. Болотських [3] та інших.

Постановка завдання. Необхідною є розробка наукового обґрунтування системного підходу з урахуванням принципів ресурсо-енергетичної оцінки до формування раціонального рівня витрат на вирощування цукрового буряка та напрямків їх зниження в умовах Лісостепу України. Для реалізації цієї мети головну увагу сконцентровано на вирішенні наступних завдань:

- виявленні методів та принципів енергетичного аналізу в рослинництві в цілому та в буряківництві;
- розробці методичних підходів до використання енергетичної оцінки в буряківництві з урахуванням особливостей галузі;
- визначенні ефективності технологічних процесів та поелементних витрат енергії на вирощування цукрового буряка в енергетичних одиницях та обґрунтуванні шляхів енергозбереження;

Методологія. Теоретичною та методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання і системний підхід до вивчення економічних явищ, положення економічної теорії, теоретичні та методологічні розробки вітчизняних та закордонних вчених з питань ресурсо- та енергозбереження, формування та співвідношення витрат та цін у сільському господарстві.

Результати дослідження. Як видно з таблиці 1, за енергоефективністю, цуровий буряк стоїть на другому, а за енергоємністю – на третьому місці серед інших провідних сільськогосподарських культур.

Якщо перерахувати через енергетичний еквівалент врожайність культур, тобто скільки можна отримати енергії в основній продукції (без врахування побічної – соломи, стебел, гички тощо), то, за енергопродуктивністю, коренеплоди цукрових буряків займають передостаннє місце.

Віднявши від енергопродуктивності енергоємність (затратність), отримуємо величини енергоприбутку сільгоспкультур. Такий енергоприбуток найнижчий при вирощуванні цукрових буряків.

Таблиця 1 Енергоємність, енергопродуктивність і енергоприбуток провідних сільгоспкультур

Сільгоспкультури	Закладено врожайність, ц/га	Енергетика, кДж/га			Енерго-прибуток землі
		енерго-ефект	енергоємність (затратність)	енерго-продуктивність	
Озима пшениця	54	23,5	88,8	65,3	3,78
Цукрові буряки	250	37,4	63,9	26,5	1,71
Картопля	250	42,6	91,5	48,9	2,15
Кукурудза/зерно	40	16,8	60,5	43,7	3,60
Соняшник	18	14,3	32,1	17,8	2,24
Середня енергетика	-	26,9	67,4	40,5	2,50

Зрозуміло, що підвищення енергоприбутку, в першу чергу, потребує зниження енергоємності.

Середні енерговитрати по видах при виробництві сільгоспкультур, приведені в таблиці 2, з якої видно, що найбільше енергії витрачається при внесенні мінеральних добрив, виробництво яких досить енергоємне, на другому місці стоять витрати бензину, дизпалива та ПММ.

Таблиця 2 – Енерговитрати при виробництві сільгоспкультур (середні).

Види енерговитрат	кДж/га
1. Техніка	4,2
2. Енергоносії	6,6
3. Органічні добрива	2,7
4. Мінеральні добрива	7,4
5. Ядохімікати (пестициди)	1,9
6. Інші технологічні матеріали (насіння)	3,3
7. Жива праця	0,8
Всього	26,9

Для проведення більш детального дослідження необхідно розрахувати енерговитрати при вирощуванні цукрового буряка із застосуванням різних технологій: індустріальної, інтенсивної, ресурсозберігаючої.

При необхідності грошової оцінки технологій можливо енергетичний еквівалент перевести в грошовий через світову ціну нафтово-енергетичного еквівалента в доларах. А на основі курсу долара затрати можна перевести відповідно в гривні.

Висновки. Розрахунок енергоємності технологій вирощування цукрових буряків є дуже перспективним напрямком, що потребує розробки основних положень кількісної оцінки сумарних та поелементних витрат енергії при використанні типових (базових), індустріальних та ресурсозберігаючих технологій в буряківництві та виявлення методів скорочення енерговитрат за рахунок передбачених конкретних чинників.

Список літератури: 1. Медведовський О.К., Іванченко П.П. Енергетичний аналіз інтенсивних технологій в сільськогосподарському виробництві. – К.: Урожай. – 1998. – 206с. 2. Татаріко Ю.О. Енергетична оцінка систем землеробства і технологій вирощування сільськогосподарських культур. – К.: Нора-Прінт. – 2001. – 380с. 3. Болотских А.С. Методика биоэнергетической оценки технологий в овощеводстве. – М. – 2009. – 48с.

Надійшла до редколегії 25.10.10

О.О. ФАЛЬЧЕНКО, асист. НТУ «ХП»

ІНТЕНСИВНЕ І ЕКСТЕНСИВНЕ ВИКОРИСТАННЯ РЕСУРСІВ ЯК ДЖЕРЕЛО ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЧОЇ СИСТЕМИ

Анотація. В статті розглядаються питання оптимального використання ресурсів в умовах інтенсивного і екстенсивного шляхів економічного розвитку виробничої системи.

In the article the questions of the optimum use of resources are examined in the conditions of intensive and extensive ways of economic development of the production system.

Ключові слова: екстенсивність, інтенсивність, продуктивність праці, фондівіддача

Постанова проблеми: Можливість забезпечення високих темпів зростання економічної ефективності виробництва за рахунок оптимального використання ресурсів при співвідношенні варіантів екстенсивного і інтенсивного шляхів розвитку виробничої системи.

Аналіз останніх публікацій та досліджень: найбільшу увагу в питанні інтенсивного і екстенсивного використання ресурсів зробили провідні вчені-економісти, як вітчизняні - Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Кірейцев Г.Г., Кузьмінський А.М., Огійчук Н.Ф., Пушкар М.С., Сук Л.К., Янчева Л.М., так і зарубіжні - Палій В.Ф., Соколов Я.В., Шеремет А.Д та ін.

Мета статті: Дослідження факторів оптимального використання ресурсів в умовах інтенсивного і екстенсивного шляхів економічного розвитку виробничої системи.

Виклад основного матеріалу: Використання виробничих і фінансових ресурсів може носити як екстенсивний, так і інтенсивний характер. Поняття всесторонньої інтенсифікації характеризує використання не тільки живої, але і упредметненої праці, тобто всієї сукупності виробничих і фінансових ресурсів.

Можливість забезпечити високі темпи зростання економічної ефективності виробництва дає тільки перехід до переважно інтенсивного типу розвитку. Співвідношення екстенсивності і інтенсивності виробництва аналізується порівнянням якісних і кількісних показників використання ресурсів.

Кількісне співвідношення екстенсивності і інтенсивності економічного розвитку виражається в показниках використання виробничих і фінансових ресурсів. Показниками екстенсивності розвитку є кількісні показники використання ресурсів: чисельність тих, що працюють, величина витрачених предметів праці, величина амортизації, основних виробничих засобів і авансованих оборотних коштів (активів). Показники інтенсивності розвитку - якісні показники використання ресурсів, тобто продуктивність праці (або

трудомісткість), матеріаловіддача (або матеріаломісткість), фондівіддача (або фондомісткість), кількість оборотів оборотних коштів (або коефіцієнт закріплення оборотних коштів). Слід вказати, що фондівіддача (фондомісткість) узагальнює в собі такі показники інтенсивності, як амортизацієвіддача і оборотність основних виробничих засобів в роках (зворотний коефіцієнт оборотності).

Обсяг виробництва у вартісному виразі (з урахуванням якості продукції) і виручка від реалізації є результат дії всіх видів ресурсів. Підвищення якості продукції - це, кінець кінцем, і питання її кількості, економії ресурсів, повнішого задоволення суспільних потреб. Таким чином, показники якості — це показники інтенсифікації виробництва, які одержують своє віддзеркалення, як в результатах виробництва, так і у витратах ресурсів.

Кожен синтетичний показник використання ресурсів — це, у свою чергу, сума дій дрібніших чинників (чинників другого і наступних порядків). Наприклад, продуктивність праці залежить від екстенсивної його величини — кількості робочого часу, від інтенсивної його величини – навантаження за робочий час і продуктивної сили праці, визначуваної організаційно-технічними і іншими (природними і соціальними) умовами виробництва. Таким чином, кожен синтетичний якісний показник використання ресурсів лише загалом відображає інтенсивність цього використання. Для виявлення інтенсивності в чистому вигляді слід провести поглиблений економічний аналіз. Так, у разі аналізу продуктивності праці кращим показником інтенсивності розвитку буде годинне вироблення робітника, а не річне вироблення з розрахунку на одного працюючого. Проте, для цілей комплексного аналізу з деякою часткою умовності можна рахувати річні показники продуктивності праці, фондівіддачі основних виробничих засобів, матеріаломісткості продукції і оборотності оборотних коштів показниками інтенсивного розвитку.

На відміну від чинників інтенсифікації і ефективності виробництва виділяють безпосередні джерела ефективності, а, отже, і резервів виробництва, якими можуть бути тільки виробничі ресурси: продуктивність праці або трудомісткість, матеріаловіддача предметів праці або матеріаломісткість, амортизацієвіддача засобів, оборотність основних виробничих засобів, оборотність оборотних коштів.

Кінцеві результати господарської діяльності, такі як обсяг господарської діяльності (виручка від реалізації), ефективність господарської діяльності (прибуток, рентабельність), фінансовий стан і платоспроможність - складаються під впливом як інтенсивних, так і екстенсивних чинників, як якісних, так і кількісних показників використання ресурсів. Особливістю інтенсивного і екстенсивного використання ресурсів є їх взаємозамінюваність. Так, недолік робочої сили можна заповнити підвищенням продуктивності праці.

Теоретично ясно, що в цілому динаміка техніко-організаційного рівня виробництва виявляється в показниках інтенсифікації використання виробничих і фінансових ресурсів.

Таким чином, вдосконалення управління всіма чинниками інтенсифікації повинне відбиватися в динаміці продуктивності праці, матеріаловіддачі, фондівіддачі основних виробничих засобів (амортизацієвіддачу, що відображає, і оборотність основних засобів) і оборотності оборотних коштів. По динаміці цих показників можна характеризувати ефективність реформи управління підприємством, що проводиться.

Для досягнення «ідеального» стану витрат використовують результати порівняльного аналізу. Практичний досвід скорочення витрат показує, що кращих результатів добиваються не при повній мінімізації витрат, а при їх оптимізації, коли реальне зниження витрат складає 80-90% максимально можливого. Реалізація тих, що залишилися 10% потенційної економії вимагає настільки великих витрат, що виявляється економічно не вигідною.

Висновок: Виробничі системи мають два шляхи розвитку – екстенсивний і інтенсивний. Жодна з систем протягом тривалого часу не може розвиватися тільки інтенсивним шляхом, у неї обов'язково будуть відрізки часу екстенсивного розвитку, що особливо небезпечно, бо в цей час фірма може виявитися неконкурентоздатною.

Підвищення ефективності виробництва може здійснюватися при розвитку як по екстенсивному, так і по інтенсивному варіанту. Оптимальний варіант можливий як для інтенсивного, так і екстенсивного шляхів розвитку (в цьому випадку забезпечується зростання ефективності виробничої системи взаємозв'язком «ефект – ресурси»).

Список літератури: 1. *Лебедев О.Т.* Методы и формы управления производством. Л.: ЛИЭИ им. П.Тольятти. 2005. 2. *Лебедев О.Т., Каньковская А.Р.* Основы менеджмента. / Учеб. пособ. под ред. д-ра эконом. наук. проф. О.Т. Лебедева. – СПб.: ИД «МиМ».1997. 3. *Уотермен Р.* Фактор обновления. Пер.с англ. – М.: ЮНИТИ, 2006. 4. *Крайник О.П., Барвінська Є.С.* Економіка підприємства. Львів: Національний ун-т "Львівська політехніка", 2003. 5. *Коробов М.Я.* Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств: Навч. посібник.– К.: Знання, 2000.

Надійшла до редакції 30.10.10

УДК 657.411

О.І.ЛИННИК, канд.екон. наук, доц., НТУ «ХП»
О.О.КАВЕРЗІН, магістр НТУ «ХП»

ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ: ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ

У даній статті розглянуто методіку складання Звіту про власний капітал з врахуванням особливостей елементів власного капіталу підприємства. Наведено можливості

удосконалення структури Звіту для його максимального пристосування до потреб управління і контролю.

This article describes the methods for reporting on the equity of the elements taken into consideration the equity business. An opportunity for improving the structure of the Report of its maximum adjustment to the needs of management and control.

За сучасних умов у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства можливі зміни складу і структури власного капіталу, які, відповідно до вимог законодавства України та затверджених П(С)БО, повинні знайти належне відображення в обліку та звітності. Читаючи звіт, користувач може оцінити основні чинники (операції), які вплинули на зміни (збільшення чи зменшення) у складі власного капіталу та при потребі вплинути на їх зміну з метою оптимізації структури власного капіталу.

Необхідність проведення аналізу змін власного капіталу, чинників, які вплинули на такі зміни, з метою забезпечення зрозумілості, тлумачення звітних даних власниками, кредиторами, інвесторами та іншими користувачами потребує додаткових пояснень показників звіту. Тому виникає необхідність детального розгляду порядку складання Звіту про власний капітал і звернути увагу на його можливе удосконалення для можливості отримання даних, про низку господарських операцій, які зумовлюють зміни окремих складових власного капіталу підприємств.

Власний капітал – це сума внесків (вкладів) засновників, яка відображає обсяг прав власності, оцінених за ринковою вартістю на момент створення суб'єкта господарювання, та вартість, одержана в результаті ефективної діяльності підприємства, зокрема нерозподілений прибуток, безоплатно одержані необоротні активи та суми дооцінки необоротних активів.

Склад власного капіталу наведено у першому розділі пасиву Балансу (форма №1), який включає статутний, пайовий, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний, неоплачений і вилучений капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток). Проте, для прийняття управлінських рішень важливою є інформація не лише про зміни, що відбулись у власному капіталі, а й про їхні джерела. Розшифрування першого розділу пасиву балансу міститься у звіті про власний капітал [5].

Визначення змісту і форми Звіту та загальні вимоги до розкриття його статей представлені П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал». Норми П(С)БО 5 поширюються на підприємства, організації та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ)[6].

Звіт про власний капітал складається на підставі Балансу, Звіту про фінансові результати, а також аналітичних даних до відповідних облікових регістрів. За правильного відображення операцій, які призвели до змін у складі власного капіталу, його залишок на кінець року (в цілому та у розрізі окремих статей), за Балансом повинен відповідати даним Звіту про власний капітал.

Показники залишку за окремими видами власного капіталу на початок періоду переносяться з відповідної графи Балансу підприємства. По вертикалі відображаються операції, які можуть призвести до змін у власному капіталі. На перетині відповідних вертикальних рядків і горизонтальних граф відображаються дані, що характеризують вплив тих чи інших операцій на стан позицій власного капіталу.

Недоліками структури звіту є недостатня інформативність про зміни власного капіталу підприємства, зокрема про безоплатно одержані активи і про джерела їх надходження, детально не описано причини змін у статутному та додатковому капіталі тощо.

Методологічно Звіт про власний капітал складається з шести розділів:

1. Коригування.
2. Переоцінка активів.
3. Чистий прибуток (збиток) за звітний період.
4. Внески учасників.
5. Вилучення капіталу.
6. Інші зміни в капіталі.

В окремих рядках записують показники, що відражають залишок на початок року, скоригований залишок на початок року, підсумок змін у капіталі, залишок на кінець року.

У першому розділі Звіту про власний капітал відображають зміни окремих видів власного капіталу, які виявлені на початок року в частині допущених помилок у минулих звітних роках та інші зміни статутного (пайового), інших видів власного капіталу, проведені за рішенням власників. Ці зміни обумовлені П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансовій звітності»[6].

Коригування власного капіталу і першому розділі Звіту відображають за статтями «Зміна облікової політики», «Виправлення помилок», «Інші зміни». Загалом структура цього розділу відповідає його меті й забезпечує користувачів достатньою інформацією у достатньому обсязі.

У другому розділі Звіту про власний капітал відображають зміни у складі іншого додаткового капіталу внаслідок переоцінки різних видів необоротних активів: сум дооцінки основних засобів, нематеріальних активів, незавершеного будівництва та суми уцінки цих видів необоротних активів, які виникли внаслідок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою звітних уцінок, але не більше від зазначеного перевищення.

Дооцінку необоротних активів, яка збільшує інший додатковий вкладений капітал, відображають кореспонденцією рахунків: Дт 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції» Кт 423 «Дооцінка активів». Розраховані суми уцінки необоротних активів, які призводять до зменшення іншого додаткового капіталу, відображають зворотним записом[2].

Збільшення суми статутного капіталу за рахунок дооцінки основних засобів через видачу додаткових акцій або обмін акцій попереднього випуску на акції із новою номінальною вартістю:

Дт 10 «Основні засоби» Кт 423 «Дооцінка активів»
Дт 423 «Дооцінка активів» Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

Дт 423 «Дооцінка активів» Кт 40 «Статутний капітал»

У Звіті про власний капітал такі операції можна відображувати за статтями «Формування статутного капіталу за рахунок дооцінки необоротних активів», що буде записано в графі «Інший необоротний власний капітал» в дужках, а в графі «Статутний капітал» - звичайним записом.

На думку науковців у цьому ж розділі доцільно розмістити статті, які приводять до змін інших видів додаткового капіталу і обліковують на субрахунках 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» і 426 «Фонд майна соціальної сфери»[4].

Ці операції в бухгалтерському обліку записують: Дт 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції», Кт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи», 426 «Фонд майна соціальної сфери».

Зменшення іншого додаткового капіталу внаслідок визначення його доходом звітного періоду слід відображувати також у другому розділі за статтею «Знос (амортизація) дооцінених і безоплатно одержаних необоротних активів».

Отже, у другому розділі доцільно було б розмістити всі статті, які відображують зміни у складі іншого додаткового капіталу на субрахунках 423 «Дооцінка активів», 424 «Безоплатно одержані необоротні активи», 426 «Фонд майна соціальної сфери». Для цього було запропоновано рядок 270 «Безоплатно отримані активи» із шостого розділу «Інші зміни в капіталі» перенести в другий розділ, до якого також включити статтю «Знос (амортизація) дооцінених і безоплатно одержаних необоротних активів».

В зв'язку з цим назву другого розділу доцільно було б змінити на «Інший додатковий капітал». Узагальнює статті «Чистий прибуток (збиток) за звітний період» і «Розподіл прибутку» третій розділ Звіту про власний капітал. Порядок відображення операцій щодо оприбуткування прибутку і його розподілу є однотипними і нескладними.

Четвертий розділ Звіту про власний капітал відображує зміни щодо збільшення статутного капіталу. Статутний капітал може збільшуватись за рахунок додаткового випуску акцій, а отже за рахунок додаткових внесків учасників та засновників; за рахунок реінвестиції реінвестованого прибутку або дивідендів учасників або засновників; за рахунок збільшення номінальної вартості акцій, обміну раніше емітованих облігацій на акції.

Оскільки формування показників внесків учасників відбувається паралельно із збільшенням статутного капіталу, додатково вкладеного капіталу, то доцільно розмістити статті, які призводять до їх збільшення, також у цьому розділі. При формуванні окремих статей розділу «Внески учасників» слід вказувати конкретно назву капіталу, який збільшується, тобто емісійний дохід чи інший вкладений капітал[3].

Таким чином, збільшення статутного капіталу підприємства за рахунок його внутрішніх джерел, таких як дооцінка основних засобів, прибуток відображують відповідно у другому і третьому розділах Звіту про власний капітал, а за рахунок внесків учасників і засновників – у четвертому.

П'ятий розділ Звіту про власний капітал узагальнює інформацію щодо зменшення статутного, пайового капіталу, а також додатково вкладеного капіталу в результаті вилучення внесків засновників та учасників, зменшення номінальної вартості акцій, анулювання викуплених акцій тощо. У даному розділі доцільно розмістити всі статті, що зменшують статутний капітал та впливають на зміну додатково вкладеного капіталу за результатами операцій з викупу акцій. Так за результатами операцій з викупу акцій – «Зміна емісійного доходу». Таким чином за наведеними пропозиціями будуть згруповані статті, що відображають зміни, які відбуваються в складі окремих видів власного капіталу.

Загальна сума змін власного капіталу, що відбулися протягом звітного року, визначається підсумовуванням і відніманням річних оборотів за всіма позиціями власного капіталу. Залишок власного капіталу в цілому та в розрізі його складових на кінець року визначається таким чином: залишок капіталу на початок року + збільшення капіталу протягом звітного періоду – зменшення капіталу протягом звітного періоду = залишок капіталу на кінець року.

Правильність заповнення звіту можна перевірити, скориставшись закономірностями шахової таблиці. Шаховий принцип побудови Звіту передбачає розміщення по горизонталі джерел утворення власного капіталу, а по вертикалі — статей з відображенням інформації про його зміни (збільшення або зменшення). Загальний результуючий підсумок показників по вертикалі повинен дорівнювати загальному результуючому підсумку показників по горизонталі[3].

Якщо залишки власного капіталу на початок року, що відображаються в балансі підприємства, скоригувати на приріст (чи зменшення) власного капіталу за даними звіту про власний капітал, то ми отримаємо балансовий залишок власного капіталу на кінець періоду. Якщо залишки, які містяться в балансі, збігаються з даними, наведеними у звіті про власний капітал, то звітність складена правильно

Таким чином метою складання Звіту про власний капітал (форма 4) є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації підприємства повинні додавати до річного звіту Звіт про власний капітал за минулий рік. Проте діюча методика заповнення Звіту є мало інформативною. Внесення запропонованих змін спростить процес складання даної форми звітності і сприятиме вдосконаленню методики складання фінансової звітності підприємств.

Список літератури: 1. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та

організацій Наказ Мінфіну № 291 від 30.11.99 р.; 2. Звітність підприємств: Підручник / За ред. В.С. Уланчука. – К.: Знання, 2008. – 492с. – (Вища освіта ХХІ століття). 3. Кучеренко Т.Є. Удосконалення методики складання Звіту про власний капітал // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №11. – С.9-14. 4. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Закон України від 16 липня 1999р. № 966 ХVІ. 5. П(С)БО № 5 «Звіт про власний капітал» від 31.03.99 р. №87. 6. П(С)БО №6 «Виправлення помилок і зміни у фінансовій звітності» від 31.03.99 р. №87.

Надійшла до редакції 16.10.10

УДК 37.013 М28:658

Е.В. ЧЕРНЯЕВА, канд. экон. наук, доц., Украинская инженерно-педагогическая академия

А.Г. МИХАЛЬЧЕНКО, канд. наук гос. упр., доц. Украинская инженерно-педагогическая академия

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА СТОИМОСТИ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ СОВРЕМЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Обоснована необходимость выделения интеллектуального учета как подсистемы учета хозяйственной деятельности предприятий с целью определения стоимости интеллектуального потенциала современных предприятий и материальных систем. Рекомендовано выделение информационного менеджмента как вспомогательной службы системы управления и инновационного развития предприятий.

The necessity selection of intellectual account as subsystems of account of enterprises economic activity is grounded for determination of cost of intellectual potential of modern enterprises and financial systems. The selection of informative management is recommended as auxiliary service of control and innovative development of enterprises system.

В условиях колоссальных научных достижений человечества в отраслях системологии, компьютеризации, теории информатики, менеджмента, экономико-математических методов исследований и тому подобное, кардинально изменилась внутренняя и внешняя среда, в которой функционируют предприятия. Это, в свою очередь, обусловило изменение поведения системы учета, которая, из относительно самостоятельной науки, отслеживающей ретроспективу хозяйственной деятельности, закономерно превратилась в ряд равноценных учетных подсистем, которые генерируют информационные ресурсы для трех подсистем менеджмента, – операционного (управленческий учет), тактического (финансовый учет) и стратегического (контроллинг).

Теоретическое обоснование необходимости по-новому посмотреть на структуру системы учета принадлежит профессору Г.И. Башнянину. В

соответствии с разработанной им теорией метрологических систем сделан вывод, что развитие предприятия находит отображение в таком итоговом параметре, как эффективность. На итоговый параметр функционирования и развития экономических систем влияет большая совокупность факторов, в том числе и метрологических. Метрология (за Г.И. Башняниним) – внутренне и внешне организованная практика измерительной деятельности [1, с. 31].

Принципиальным отличием системного типа измерения от номинального является измерение синергичного эффекта, который означает дополнительный эффект, полученный за счет превращения простых материальных систем в сложные. Наличие в системе синергичного эффекта требует другого метрологического инструментария, чем в простых системах (малых предприятиях). Распределение материальных систем, например предприятий и классификацию системного измерения рекомендовано осуществлять по уровню концентрации капитала.

Системное измерение синергичного эффекта разделяют на разновидности в зависимости от масштабов материальных систем: для больших систем – системное измерение степени влияния частей системы на общую результативность функционирования (управленческий учет); для гипербольших систем – гиперсистемное измерение степени влияния определенной системы на результативность функционирования сверх систем (управленческий и стратегический учет); для метаягиперсистем – метаягиперсистемное измерение степени влияния определенной системы на результативность ее функционирования (обязательность ведения стратегического учета).

Синергичный эффект может выступать в денежном и не денежном измерениях за счет эффекта масштаба производства, экономического эффекта, экономической выгоды, дополнительно полученного чистого денежного дохода и валовой прибыли.

Эффект масштаба производства может приобретать как экономический синергичный эффект в денежной форме, так и не денежной форме – через замену техники, технологии, экологических мероприятий, учебы кадров, усовершенствования менеджмента, качества продукции и многих других факторов. Экономический эффект связывают с экономическими действиями персонала вследствие использования потенциала предприятия и социальных факторов – интеллектуального уровня работников, политической системы, духовного и культурного развития населения. Синергичный эффект проявляется в экономических, технических, технологических, экологических и других эффектах через рыночные, ценовые, финансовые системы предприятия.

Эффект масштаба и экономический эффект невозможно определить с помощью финансового учета, потому объективно необходимыми становятся управленческий и стратегический виды учета. Экономическая выгода связана с категорией полезности, которая слабо идентифицируется и структурируется и, потому, на практике трудно различить где экономическая выгода имеет экономическое и где внеэкономическое выражение [2].

Экономический традиционализм субъектов ведения хозяйства проявляется в том, что в учете бухгалтера оценивают блага не с позиций адекватных форм собственности (экономической, социальной или духовной), а через призму нормативных актов учетной системы и (или) с позиций своего интеллекта. Непонимание новых реалий экономической жизни и индифферентность к научно-техническим достижениям со стороны бухгалтерского учета, становятся тормозом на пути радикального развития экономики.

Кроме того, что система учета является метрологической, она должна быть также интеллектуальной. Интеллектуальная система учета отличается от традиционной тем, что она не остается индифферентной к проблеме генерирования ресурсов, чего требует система менеджмента современных предприятий [3]. Учет именно и существует, чтобы обслуживать информационными ресурсами персонал управления. Учет выполняет важную и необходимую функцию сервисного обслуживания менеджмента, именно поэтому он подчиняется требованиям управления. Служба учета должна реагировать на запросы системы управления и организовывать сбор и обработку данных по запросу пользователя. Для этого необходимо знать потребности управления и структуру информационных ресурсов объекта учета.

Требованием времени становится упорядочивание информационных ресурсов предприятия посредством создания специализированной службы информационного менеджмента. Информационный менеджмент рекомендовано выделить в отдельную службу информационных ресурсов, в состав которой могут входить существующие службы планирования, учета и анализа, а также управления информационной сферой (разработка коммуникационных связей, системы документирования, формирования банка данных и архива, подготовка кадров для службы информатики, техническое обслуживание). Без информационного менеджмента трудно или невозможно координировать работу по сбору и использованию информационных ресурсов, их структуризации, упорядочивания, рационализации потоков и тому подобное, а в целом, и инновационного развития предприятия.

Перспективным заданием научных работников и практиков должен быть поиск новой парадигмы учета, которая способна объективно определить стоимость интеллектуального потенциала современных предприятий высокоинтеллектуальной экономики постиндустриального периода.

Список літератури: 1. Башнянін Г.І. Метрологічні економічні системи: вступ у загальну теорію і методологію формування економічних параметрів / Башнянін Г.І. – Львів: Новий Світ, 2005. – 1083 с. 2. Жураковская И. Документирование операций с объектами интеллектуальной собственности / Жураковская И. // Бухгалтерский учет и аудит. – 2008. - № 4. – С. 46-49. 3. Городянська Л.В. Управління інтелектуальним капіталом і забезпечення підприємств інтелектуальними ресурсами / Городянська Л.В. // Актуальні проблеми економіки. – 2008. - №1. – С. 127-132.

Надійшла до редакції 12.11.10

В.О. МАТРОСОВА, канд. екон. наук., доц. НТУ «ХПІ»
Г.В. МЕДНІКОВА, магістр НТУ «ХПІ»

ОЦІНКА ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМКИ ЙОГО ПОКРАЩЕННЯ

В статті обґрунтовано наукову концепцію удосконалення методів комплексної оцінки фінансового стану підприємства, узагальнено теоретичні та методичні основи їх розвитку. Аргументовано класифікацію методик оцінки стану економічних систем. З'ясовано завдання, які необхідно вирішувати у процесі оцінки фінансового стану підприємства, а також визначено доцільність обчислення уніфікації окремих показників оцінки.

In this article the scientific concept of development of methods for integrated assessment of the financial state enterprises, generalized theoretical and methodological foundations of their development. Argued classification methods assessment of economic systems. Found out the tasks that must be addressed in assessing the financial condition of the company, and also the feasibility of unification of separate calculation of indicators for evaluation.

В сучасних умовах кожне підприємство повинно чітко орієнтуватися у складному лабіринті ринкових відносин, правильно оцінювати виробничий та економічний потенціал, стратегію подальшого розвитку, фінансовий стан як свого підприємства, так і підприємств-партнерів. Саме цим зумовлюється необхідність і практична значущість систематичної оцінки фінансового стану підприємства, якій належить суттєва роль у забезпеченні його стабільного фінансового стану, і тому дуже гостро постає питання своєчасного та якісного аналізу фінансового стану підприємств, оцінки їхньої ліквідності, платоспроможності і фінансової стійкості та пошуку шляхів підвищення і зміцнення фінансової стабільності.

За виникнення різноманітних форм власності, дуже актуальною є своєчасна та об'єктивна оцінка фінансового стану підприємств, оскільки жодний власник не повинен нехтувати потенційними можливостями збільшення прибутку (доходу) фірми, які можна виявити тільки на підставі своєчасного й об'єктивного аналізу фінансового стану підприємств. Потребу такого аналізу можна пояснити, насамперед, тим, що досить часто підприємства не здатні правильно оцінити свій фінансовий стан, що в майбутньому створює серйозні перешкоди для здійснення його ефективної діяльності.

Проблематикою діагностики фінансового стану займаються вітчизняні та закордонні науковці, зокрема В.А.Борисова, О.Д.Василик, О.С.Галушко, В.М.Івахненко, В.Г.Козак, Г.Я.Козак, Л.А.Костирко, П.А.Лайко, Ю.І.Ляшенко, Л.П.Пелипенко, Л.М.Лях, І.Я.Сав'як, А.Д.Шермет, В.В.Чепурко, та інші, хоча недостатнє місце в них займає оцінка фінансової стійкості [1]. Значний внесок в дослідженні відведено А.М. Поддєрьогіну,

В.М. Опаріну, О.М. Бандурці, О.В. Кондратьєву, С.Ф. Покропивному, М.Я. Коробову, О.Л. Дробозиній, С.Я. Огороднику, В.М. Федосовій, І.О. Бланку, С.В. Львовчкіну та іншим.

Предметом дослідження є організація фінансового аналізу вітчизняних підприємств. Об'єктом дослідження є особливості аналізу фінансового стану підприємств.

Головною метою оцінки фінансового стану підприємства є своєчасне виявлення та усунення недоліків і пошук резервів у його фінансовій діяльності. Звідси випливають основні завдання: визначення якості фінансового стану, вивчення причин його поліпшення або погіршення за певний період, підготовка рекомендацій для підвищення фінансової стійкості і платоспроможності підприємства. Поряд з головною метою є й інші, а саме: пошук резервів зміцнення фінансового стану підприємства та його платоспроможності, підвищення рентабельності виробництва і зміцнення комерційного розрахунку (як основи стабільної роботи підприємства і виконання ним зобов'язань перед бюджетом, банком та іншими установами).

Для того щоб виконати ці завдання, необхідно вивчити:

- наявність, склад і структуру оборотних коштів підприємства, причини та наслідки їх змін;
- наявність, склад і структуру джерел власних коштів підприємства, причини та наслідки їх змін;
- стан, структуру і зміни довгострокових активів;
- наявність, структуру поточних активів у сферах виробництва й обігу, причини та наслідки їх змін;
- платоспроможність і фінансову гнучкість;
- ефективність використання активів;
- окупність інвестицій.

Інформаційною базою для оцінювання фінансового стану підприємств є бухгалтерська фінансова звітність: баланс (Форма №1), звіт про фінансові результати (Форма № 2), звіт про рух грошових коштів (Форма №3), звіт про власний капітал (Форма №4), данні статистичної звітності та оперативні данні, бізнес план, матеріали маркетингових досліджень та інші.

За традиційною практикою аналізу фінансового стану підприємства такі вчені як Русак Н.А., Бутинець Ф.Ф., Поддєрьогін А.М. та Шафранова Г. виділяють такі загальні методи, якими може скористуватися фінансовий аналітик: горизонтальний аналіз, вертикальний (структурний) аналіз, трендовий аналіз, аналіз відносних показників (коефіцієнтів), порівняльний аналіз та факторний аналіз.

Всього може бути розраховано понад 100 фінансових показників (коефіцієнтів), які будуть мати економічний зміст і в більшій або меншій мірі використовуються у фінансовому аналізі. Звичайно таку кількість показників у одному аналітичному дослідженні практично не використовують. Тому необхідно вирішити проблему відбору необхідної і достатньої кількості фінансових показників [3, 4, 5].

Інша проблема формування системи показників фінансового аналізу

полягає в тому, що різні автори відносять ті чи інші показники до різних груп, а іноді і самі групи мають різні назви.

В сучасній практиці для оцінки фінансового стану підприємства використовується система показників, які характеризують [5]:

- наявність та розміщення капіталу, ефективність та інтенсивність його використання;
- оптимальність структури пасивів підприємства, його фінансову незалежність і ступінь фінансового ризику;
- оптимальність структури активів підприємства та ступінь виробничого ризику;
- оптимальність структури джерел формування оборотних активів;
- платоспроможність та інвестиційну привабливість підприємства;
- ризик банкрутства суб'єкту господарювання;
- запас фінансової стійкості.

Методологія оцінки фінансового стану підприємства, яка була розроблена в попередні роки, навіть при повній можливості використання деяких окремих її елементів, в сучасних умовах не підходить для цілісної оцінки фінансового стану підприємства. Суттєвим недоліком такої оцінки є те, що в процесі її здійснення можна лише виявити, виконані чи ні планові зобов'язання, але неможливо оцінити способи досягнення їх виконання. А така інформація, на думку багатьох вчених, лише констатує здійснений факт, а не дає можливості запобігти негативним явищам. З метою вирішення цієї проблеми в останні роки в літературі опубліковано ряд методик оцінки фінансового стану підприємства, в яких зроблено спроби подолання зазначеного недоліку.

Ми вважаємо, що методика, розроблена й запропонована вченим Балабановим І.Т. [2] є досить важливою, яка передбачає визначення інтегральної оцінки фінансового стану підприємств у декілька етапів:

- визначення основних напрямів оцінки;
- вибір окремих фінансових коефіцієнтів за кожним з аналітичних напрямів;
- визначення для кожного із коефіцієнтів нормативного значення;
- визначення вагомості окремих коефіцієнтів;
- формування узагальнюючих показників;
- формування інтегрального показника фінансового стану підприємства з урахуванням усіх аналітичних напрямів.

Запропонований підхід дає змогу комплексно оцінити фінансовий стан підприємства за допомогою інтегрального показника, який може набирати фактичного і нормативного виду залежно від того, які види узагальнюючих показників використовуються при його обчисленні. Розглянута методика достатньо повно враховує сучасні вимоги та особливості діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання.

У методиці оцінки фінансового стану підприємства, запропонованій Нитецьким В.В. [6], передбачається здійснення оцінки фінансового стану економіко-математичними методами з врахуванням оцінок вагомості показників, що впливають на інтегральну величину. Розроблена автором

методика дає можливість використати при здійсненні аналізу додатковий коефіцієнт для виправлення похибки невиявлених факторів та суб'єктивного впливу, а також є достатньо адаптованою щодо автоматизації розрахунків.

На нашу думку, методика, запропонована Тарасенко Н.В. [7], не дає чіткого уявлення про фінансовий стан підприємств хоча й вимагає мінімум загальнодоступної інформації. Вона не висвітлює всі сторони діяльності підприємств і не може бути основою для вироблення рекомендацій з прийняття заходів щодо поліпшення його фінансової стабільності.

На думку російського вченого Ковальова В.В. [8] найбільш доцільним є виділення попереднього аналізу (експрес-аналізу) та поглибленого (деталізованого) аналізу фінансового стану. В загальному вигляді методика експрес-аналізу звітності передбачає оцінку складу ресурсів, їх структури, фінансових результатів господарювання, ефективності використання власних та залучених коштів. Зміст експрес-аналізу полягає у відборі невеликої кількості найбільш суттєвих і порівняно нескладних у розрахунку показників і постійному відстежуванні їх динаміки.

В загальному вигляді методика поглибленого аналізу фінансового стану Ковальова В.В. передбачає наступні етапи:

- попередній огляд економічного і фінансового стану підприємства;
- оцінка та аналіз економічного потенціалу підприємства (оцінка майнового та фінансового стану);
- оцінка та аналіз результативності фінансово-господарської діяльності підприємства (оцінка основної діяльності, аналіз рентабельності, оцінка стану на ринку цінних паперів).

Проте автором не пропонується прогнозування фінансових показників на перспективу, немає рейтингової оцінки.

Отже, ми розглянули кількість різноманітних методик, які знаходяться в багаточисельних літературних джерелах, і виявили, що немає єдиної досконалої методики. Багато авторів по різному називають одні і ті ж самі показники чи коефіцієнти, інші по різному здійснюють розрахунки, застосовуючи дані різних джерел. Своєчасна діагностика дозволяє виявити не тільки стан, але й причини, що перешкоджають успішному розвитку підприємства, а самі результати діагностики є основою прогнозування альтернатив розвитку об'єкта дослідження. Тому, на нашу думку, у практичній діяльності підприємства з метою ефективного управління розвитком підприємства доцільно використовувати комплексний підхід до формування системи показників діагностики стану забезпеченості фінансовими ресурсами, що є дуже важливим в умовах конкурентної боротьби.

В результаті дослідження багатьох джерел можна сказати, що у комплексному оцінюванні фінансового стану та у формуванні загальних висновків про фінансовий стан підприємств у вітчизняних і закордонних джерелах, а також у різноманітних методичних рекомендаціях існує три основні підходи:

- визначення рівня забезпеченості товарно-матеріальних запасів

підприємства джерелами їхнього формування: залежно від того, які саме джерела коштів використовують для формування запасів, робиться висновок про рівень платоспроможності та фінансову стійкість підприємства;

- обчислення комплексу коефіцієнтів, і на основі їхнього дослідження в динаміці та порівняно з нормативними значеннями, розроблення висновків про фінансовий стан підприємства;
- застосування інтегрованого показника, який складається з декількох найвагоміших коефіцієнтів, визначення певних меж його значення для ідентифікації фінансового стану підприємства (найчастіше застосовують для оцінювання ймовірності банкрутства фірми)

На нашу думку, необхідно враховувати ще один важливий підхід – рейтингову оцінку фінансового стану підприємства. Така оцінка враховує усі найважливіші параметри (показники) фінансово-господарської та виробничої діяльності підприємства, тобто господарської активності в цілому. При її побудові враховуються дані про виробничий потенціал підприємства, рентабельність його продукції, ефективність використання виробничих та фінансових ресурсів, стан та розміщення коштів, їх джерела та інші показники. Складовими етапами методики комплексної порівняльної рейтингової оцінки фінансового стану підприємства є:

- збір та аналітична обробка вихідної інформації за період часу, який оцінюються;
- обґрунтування системи показників, що використовуються для рейтингової оцінки фінансового стану рентабельності та ділової активності підприємства, їх класифікація, розрахунок підсумкового показника рейтингової оцінки;
- класифікація (ранжування) підприємств за рейтингом.

Запропонована система показників базується на даних фінансової звітності підприємства. Ця вимога робить оцінку масовою, дозволяє контролювати зміни у фінансовому стані підприємства усіма учасниками економічного процесу. Вона також дозволяє оцінити результативність та об'єктивність самої методики комплексної оцінки.

Список літератури: 1. *Шеремет А.Д.* Фінансова стійкість сільськогосподарських підприємств / А.Д.Шеремет // Економіка АПК. - 2009. - №1. - С. 35-38. 2. *Балабанов И.Т.* Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта. - 2-е изд., доп. - М.: Финансы и статистика, 2004.-208с. 3. *Білик М.* Удосконалення методичних підходів до аналізу фінансового стану підприємств // Економіст. – 2001. - № 11 - с. 40-42 4. *Кононко О., Маханько О.* Анализ финансовой отчетности – 4 –е изд., перераб и дополненное – Х: Фактор, 2007 – 208 с.

Надійшла до редакції 07.10.10

К.С. МОРОЗ, магістр НТУ «ХПІ»

ЕФЕКТИВНІСТЬ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

В даній статті розглянуто проблему актуальності вдосконалення методики аналізу фінансового стану підприємства, існуючі методики аналізу та їх недоліки та наслідки, механізм оцінки фінансового стану підприємства та визначено шляхи його удосконалення.

In this article the problem of urgency to improve methods for analysis of financial state enterprises, existing methods of analysis and their shortcomings and implications, the mechanism of assessing the financial condition of the company and the ways of its improvement.

Ключові слова: фінансовий стан, аналіз, методика, ефективність, модель, методи, механізм оцінки.

Вступ. Існування розвинутого ринку і активна діяльність підприємств різноманітної галузі вимагає застосування адекватного аналітичного інструментарію досліджень, який має бути сформований в процесі вдосконалення методологічних засад фінансового аналізу в цілому, а також аналізу фінансового стану підприємства, як його складової частини. Проблеми вдосконалення методології аналізу фінансового стану набувають особливої актуальності в умовах реформування національної системи бухгалтерського обліку та переходу до міжнародних принципів і стандартів складання фінансової звітності. За результатами аналізу фінансового стану можна передбачити певні можливі майбутні економічні вигоди підприємства та приймати більш ефективні управлінські рішення для їх досягнення, що дає підставу вважати такий аналіз важливою складовою фінансової стратегії підприємства

Постановка задачі. Метою дослідження даної теми є визначення поняття «фінансовий стан підприємства», важливість його належного визначення, розкрито питання необхідності вдосконалення існуючих методик аналізу фінансового стану та освітлено їх недоліки.

Методологія. Для вирішення поставлених завдань в роботі використовувалися загальні методи наукового пізнання. Зокрема: економічного аналізу, синтезу, порівняння, наукової абстракції - при виділенні найбільш важливих показників оцінки фінансового стану підприємств серед наявної в літературних та нормативних джерелах значної їх кількості; спостереження, групування, узагальнення – в процесі розробки остаточних висновків.

Інформаційною базою дослідження слугували законодавчі та нормативні акти, що діють в Україні, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, зведені статистичні матеріали Державного комітету статистики

України; наукові праці вітчизняних та зарубіжних економістів, матеріали періодичної преси.

Результати дослідження. Методикою інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій, затвердженою наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій № 22 від 23 лютого 1998 року, це поняття визначено так: «Фінансовий стан підприємства - це комплексне поняття, яке є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин підприємства, визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, що відображають наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів [1].

Але Кушнір І.В. дає інше визначення поняттю «фінансовий стан підприємства — забезпеченість або незабезпеченість підприємства грошовими засобами, необхідними для господарської діяльності, підтримання нормального режиму праці та життя, здійснення грошових розрахунків з іншими економічними суб'єктами» [2].

В свою чергу Островська О.А. трактує фінансовий стан як результат взаємодії усіх елементів фінансових відносин, що виникають у підприємства в процесі його господарської діяльності, і характеризується як розміщенням і використанням активів, так і джерелами їх формування [3].

Різноманітна дефініція терміна «фінансовий стан підприємства» одна із причин існування різних підходів до методів аналізу фінансового стану. Тому при дослідженні різних підходів щодо визначення змісту оцінки фінансового стану підприємств необхідно уточнювати завдання, які повинні вирішуватись в процесі її здійснення. При проведенні оцінки фінансового стану підприємства слід вивчати значення отриманих в результаті аналізу фінансового стану показники, з точки зору відповідності їх фактичних значень нормальним для конкретного підприємства рівням, визначати фактори, що вплинули на величину показника в звітному періоді та здійснювати прогноз її величини на перспективу. При цьому виявлення резервів зростання рентабельності, зниження собівартості та інших резервів ефективного розвитку підприємства є предметом фінансового аналізу (рис.1) [4].

За допомогою контролю і аналізу фінансового стану підприємств є можливість визначення ефективності або неефективності роботи підприємства. Таким чином для визначення фінансового стану підприємства визначаються наступні елементи:

- прибутковість роботи підприємства;
- оптимальність розподілу прибутку, що залишився у розпорядженні підприємства після сплати податків і обов'язкових платежів;
- наявність власних фінансових ресурсів не лише мінімально-необхідного рівня для організації виробничого процесу і процесу реалізації продукції;
- раціональне розміщення основних і оборотних фондів;

– платоспроможність та ліквідність.

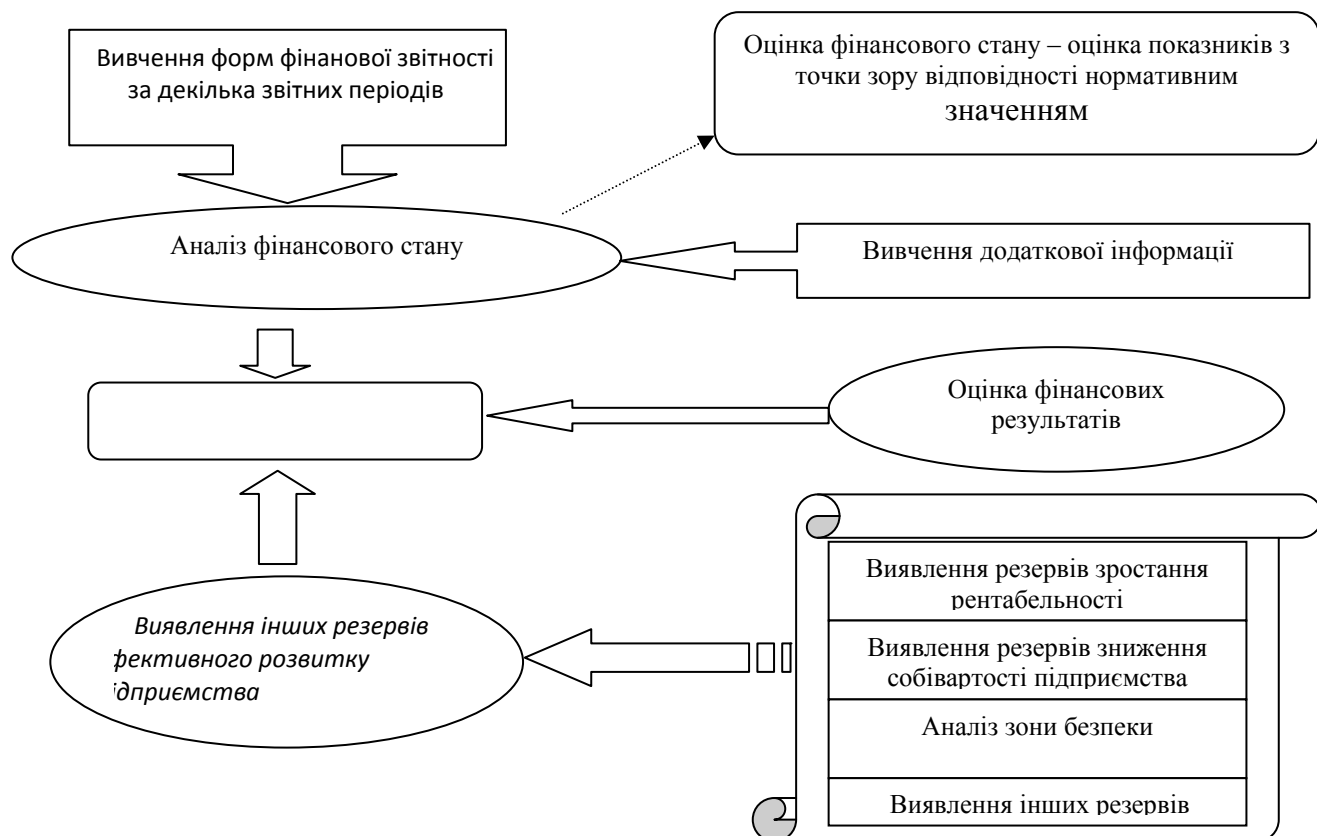


Рис.1. Завдання, які слід вирішувати при здійсненні фінансового аналізу економічної діяльності, аналізу та оцінки фінансового стану підприємств.

Створення комплексної методики аналізу ризиків та пошук методів оптимізації управлінських рішень з огляду на залежність між прибутковістю та ризиком залишається одним з актуальних напрямів досліджень.

Оптимальна або раціональна методика аналізу сприяє в майбутньому прийняттю правильних управлінських рішень з допустимим рівнем ризику, саме для цього запропоновано схему, представлену на рис.2 [5] .

Серед методів оцінки фінансового стану підприємств виділяються три основні групи: статистичні методи, методи експертних систем штучного інтелекту і методи на основі теоретичних моделей. Кожний метод має переваги і слабкі сторони. При цьому питання вибору методу для аналізу й передбачення фінансового стану підприємств досі залишається відкритим.

Формулювання принципів специфікації моделі фінансового стану через фінансові коефіцієнти має певні традиції. Так, традиційним є використання відношення показника ефекту діяльності або результату до показника ресурсного характеру (повні активи, поточні пасиви, загальна сума запозичених коштів тощо). Крім того, в моделях використовувалися показники в абсолютних значеннях; непрямі показники, які відображають наслідки погіршення фінансового стану; показники не фінансових чинників,

наприклад, затримка в публікації щорічних фінансових звітів, звільнення й призначення директора, частка акцій у власності директора тощо.

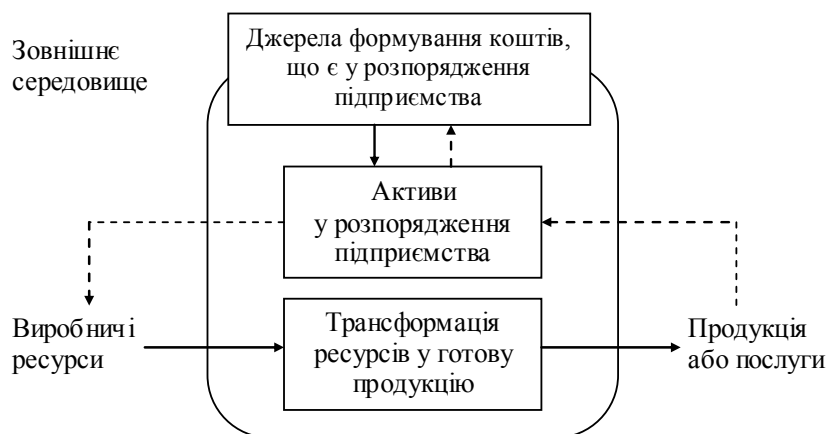


Рис.2. Схема діяльності підприємства, що розроблена для цілей формування моделі фінансового стану

Якість прогнозних оцінок фінансового стану підвищувалася, головним чином, за рахунок відповідної підготовки висхідних даних. При цьому використовувалися статистичні методи виявлення зв'язку, а конструкції моделей фінансового стану не завжди спиралися на фінансову теорію. Вибір фінансових показників часто здійснювався на основі узагальнення публікацій, результатів попередніх досліджень, використання провідними фінансовими установами.

Принципи формування інструментальних характеристик моделей фінансового аналізу не часто зустрічаються в науковій літературі. Серед них пріоритетними є практична простота й привабливість, легкість для розуміння практиками, наявність у результатах інформаційного контексту, що дозволяє приймати відповідні рішення.

Методи прогнозування фінансової невдачі призначалися дати відповідь на питання щодо ймовірності того, чи буде фірма успішною. Тому дослідники у галузі аналізу фінансового стану підприємств пояснювали результати практичного використання моделей лише з огляду на достовірність прогнозів.

Попередній аналіз дозволив уявити, як традиційно визначається вітчизняною наукою й практикою поняття "фінансовий стан підприємства". Воно відображає міру якості розміщення й використання ресурсів та застосовується для фінансової діагностики підприємств.

Модель фінансового стану має носити змістовний характер, а її структура впливає з уявлення про фінансовий стан та завдання аналізу [6].

Фінансова діяльність підприємств комплексно відображає практично всі сторони господарської діяльності. Зважаючи на це, ідея конструювання моделі полягає у тому, що будь-яке підприємство можна представити як взаємопов'язану систему рухів фінансових ресурсів, які викликані управлінськими рішеннями. Такий підхід відображає у фінансово-

економічному аспекті динамічний характер діяльності підприємства.

Крім того, ефективне функціонування системи аналізу фінансового стану стає можливим лише за наявності певного забезпечення. Під забезпеченням аналізу фінансового стану необхідно розуміти такі види, кількість та якість ресурсів, які є необхідними та достатніми для досягнення мети функціонування системи аналізу фінансового стану підприємства: організаційне, інформаційне, методичне, технічне, матеріальне та кадрове забезпечення. Важлива роль у забезпеченні належить інформації: вона зв'язує окремі елементи управління (у тому числі й аналіз фінансового стану) в єдину динамічну систему. Взаємозв'язок між інформаційним та методичним забезпеченням відбувається завдяки меті проведення аналізу: надання інформації системі управління про фінансовий стан підприємства та можливості його оптимізації.

Вивчення і систематизація методичного інструментарію аналізу фінансового стану зробили можливим виділення таким невіршених питань: неоднозначність напрямків оцінки; надмірна кількість показників та коефіцієнтів; відсутність об'єктивної методики комплексної оцінки фінансового стану та методики його прогнозування.

На основі систематизації та узагальнення різних методичних підходів щодо здійснення комплексної оцінки фінансового стану визначено основні з них:

- оцінка рівня забезпеченості товарно-матеріальних запасів джерелами їх формування;
- оцінка комплексу обчислених коефіцієнтів у порівнянні з нормативними значеннями та в динаміці;
- оцінка інтегрованих показників.

Існують умови, за яких значення коефіцієнтів оцінки фінансового стану підприємств набувають реального змісту. Такими умовами є необхідність проведення порівняльного аналізу отриманих результатів розрахунків із середньогалузевими, та із значеннями відповідних показників досліджуваного підприємства за попередні періоди, тобто в динаміці.

Вважається за доцільне обчислення нормативних значень показників для підприємств різних видів економічної діяльності. Виникає необхідність визначення оптимальної кількості показників фінансової стійкості підприємств досліджуваної галузі за можливості врахування впливу на їх значення певних чинників.

Визначено недоліки, які притаманні методикам оцінки фінансового стану, що використовуються у вітчизняній аналітичній практиці. Так, серед основних недоліків, що містить Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації, є:

- 1) застосування єдиних нормативних значень коефіцієнтів підприємствами всіх видів економічної діяльності;
- 2) неможливість достовірного обчислення більшості рекомендованих до розрахунку показників за даними фінансової звітності підприємств;

3) відсутність поглибленої класифікації рівнів фінансового стану, внаслідок чого підприємство, що має недостатню фінансову стійкість, може бути віднесено до підприємств із «задовільним» фінансовим станом.

Удосконалення методики може бути здійснено через розробку галузевих інструкцій, які містили б механізм застосування Положення з визначеними для підприємств певної галузі критичних значень; перегляду складу показників з відбором таких, які можуть бути визначені зовнішніми аналітиками на основі фінансової звітності (або подання підприємствами додаткових відомостей про уточнений склад поточних активів та зобов'язань); запровадження багаторівневої класифікації типів фінансової стійкості.

За результатами вищесказаного існує необхідність розробки вітчизняних галузевих методик ідентифікації стійкості фінансового стану підприємств. З метою усунення недоліків, властивих існуючим методикам оцінювання фінансового стану підприємств, необхідно звернути увагу на розробку моделі ідентифікації стійкості фінансового стану для підприємств.

Висновок. Фінансовий стан – це складна, інтегрована за багатьма показниками характеристика діяльності підприємства в певному періоді, що відображає ступінь забезпеченості підприємства фінансовими ресурсами, раціональності їх розміщення, забезпеченості власними оборотними коштами для своєчасного проведення грошових розрахунків за своїми зобов'язаннями та здійснення ефективної господарської діяльності в майбутньому.

Однією з істотних проблем управління підприємствами є відсутність надійного інструментарію аналізу фінансового стану, що, у свою чергу, обумовлюється нерозвиненістю методології, тому саме вдосконалення методики аналізу фінансового стану має певне значення для прийняття управлінських рішень, а також сприяє управлінню ризиками і вчасному попередженню неплатоспроможності, а в гіршому випадку банкрутства підприємства.

Існуючі методики мають безліч недоліків, серед яких недосконало сформована термінологічна основа аналізу; логічно не визначена послідовність його проведення; часто суперечливе пропонування розрахунків значної кількості показників тощо, тому актуальним є накопичення критичної маси науково-практичних досліджень, узагальнення їх результатів до рівня спроб формування методології оцінки фінансового стану, тобто визначення концептуальних методологічних засад оцінки фінансового стану.

З огляду на вищесказане, необхідно розробити такий методик, за якої оцінка фінансового стану українських підприємств базувалася на урахуванні їхньої галузевої специфіки, що дало б змогу враховувати особливості їх діяльності.

Список літератури: 1. Наказ Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій № 22 від 23 лютого і 998 року «Про затвердження методики інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій». 2. Кушнір

І.В. Мультимедійний інтерактивний курс. Фінанси 3. *Островська О. А.* Оцінка фінансового стану підприємств та шляхи її удосконалення (на прикладі підприємств будівельних матеріалів): Автореферат / Київський національний економічний ун-т. - К., 2007. – 26 с. 4. *Верланов О.Ю.* Система методологічних компонент оцінки фінансового стану підприємств // Наукові праці: Науково-методичний журнал. – Т. 64. – Вип. 51. Економічні науки. – Миколаїв: Вид-во МДГУ ім. П. Могили. – 2007. – С. 77 – 85. 5. *Біла О.Г.* Фінансове планування і фінансова стабільність підприємств // Фінанси України. – 2007. – №4. – С. 112-118. 6. *Матвійчук А.В.* Діагностика банкрутства підприємства // Економіка України. – 2007. - № 4. – С. 20-28. 7. *Верланов О.Ю.* Оцінка фінансового стану підприємств із виробництва машин і устаткування: питання методології і методики: Автореферат / Одеський державний економічний ун-т. – Одеса, 2008. – 23 с.

Надійшла до редколегії 13.10.10

УДК 330.1

А. Ф. ЦААВА, магістр НТУ «ХП»

ЕКОНОМІЧНА СТІЙКІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА. СУТНІСТЬ, СКЛАД, ПРИНЦИПИ ДОСЯГНЕННЯ

В статті розкрито сутність поняття економічної стійкості підприємства, його складові частини та принципи досягнення економічної стійкості. Дане узагальнене поняття та подаються перспективи подальших досліджень категорії «економічна стійкість» підприємства.

The article reflects the main characteristics of the period, elements, types and principles of making economic stability. This generalized concept and prospects for further research are given the category "economic stability of the enterprise."

Ключові слова: економічна стійкість, стабільність, забезпечення,

Вступ. В період фінансово-економічної кризи посилюються диспропорції в економіці, порушується її нормальне функціонування. Підприємства в більшості своїй опиняються не пристосованими до стабільної роботи в таких умовах, до утримання основних ніш ринку, до підтримки виробництва на сучасному науково-технічному рівні. Виникають проблеми захищеності діяльності від негативних впливів зовнішнього середовища.

Одним із шляхів вирішення даних питань є забезпечення економічної стійкості підприємства. Актуальність проблеми зумовили постановку мети даного дослідження.

Постановка задачі. Метою даної статті є удосконалення визначення поняття «економічна стійкість» підприємства на основі узагальнення, порівняння існуючих підходів до трактування цієї категорії, виділення й дослідження її складових елементів, огляд принципів досягнення економічної стійкості підприємства.

Методологія. Дослідженням теоретичних і практичних аспектів економічної стійкості підприємства можна зустріти в роботах А.Н.Азріліяна,

О.В.Ареф'євої, Д.М.Городинської, А.В.Севастьянова, Г.Станслера, Ю.А.Сімеха, Н.В.Шандової, К.В.Ізмаїлова, Т.М.Ковальчук, М.Я.Коробов, О.И.Павловська, О.О.Шеремет та багато інших.

В той же час слід зазначити, що науковий напрямок, який вивчає економічну стійкість промислових об'єктів, досить молодий. Тому на сьогоднішній відсутня єдина загальноприйнята думка за визначенням, не існує узагальненого показника та єдиної методики аналізу даної категорії.

Результати дослідження. У сьогоднішній, при визначенні поняття «економічна стійкість» підприємства існує декілька різних думок та підходів. Зокрема, на думку В.І.Захарченко економічна стійкість – це комплексне поняття, яке характеризується системами показників, відображаючи наявність, розміщення та використання фінансових ресурсів, і показників, які характеризують конкретну силу комерційної структури, динаміку самого ринку [1].

О.С. Барканов вважає, що економічна стійкість - це здатність системи (підприємства) зберігати визначений рівень досягнення цілей в умовах динамічних трансформацій в бізнес – середовищі [2].

На думку А.С. Севаст'янова, стійкість підприємства є віддзеркаленням стабільного перевищення доходів над витратами: дорогою ефективного їх використання, сприяючого безперебійному процесу виробництва і реалізації продукції [3]

Для більш точного визначення поняття «економічна стійкість» підприємства, на нашу думку, слід розглянути складові основи формування економічної стійкості [4]:

1. Система управління (підприємства), яка повинна забезпечити прийнятну ефективність у рамках дозволених відхилень, що можна характеризувати як стан рівноваги або стійкості.

2. Економічна рівновага, показує стан економічної системи ринку, який характеризується наявністю збалансованості двох різноспрямованих факторів (наприклад – витрати і доход, попит та пропозиція). Рівновага може бути нестійкою – короткочасною, і стійкою – тривалою.

3. Стійкість. Під стійкістю розуміється здатність економічної системи, що потрапила у несприятливе відхилення за межі її припустимого значення, повернутися у стан рівноваги за рахунок власних та позичених ресурсів.

4. Економічні ресурси – всі природні, людські і вироблені людиною ресурси, що використовуються для виробництва товарів і послуг.

З урахуванням вищенаведеного, поняття економічної стійкості підприємства, на нашу думку, можна сформулювати як рівноважний збалансований стан економічних ресурсів, що забезпечує стабільну прибутковість і нормальні умови для розширеного відтворення стійкого економічного росту в тривалій перспективі з урахуванням найважливіших зовнішніх і внутрішніх факторів.

Економічна стійкість включає наступні види стійкості – цінова, управлінська, фінансова, ділова [5]:

Цінова стійкість - забезпечення оптимального механізму ціноутворення продукції, який дозволить з найбільшим ефектом планувати стійкий рівень прибутку.

Управлінська стійкість - здатність кваліфікованого персоналу управляти виробництвом, проводити грамотний маркетинг, аналізувати роботу підприємства, а також забезпечувати надійне інформаційне поле для розробки подальшої стратегії.

Фінансова стійкість - оптимізація основних фінансових чинників, що викликали зміни в економічному стані підприємства, виявлення доступних джерел засобів і оцінка доцільності їх мобілізації з метою збільшення прибутковості.

Ділова стійкість - оптимізація змін на підприємстві в просторово-часовому розрізі, прогноз основних тенденцій в господарсько-економічному положенні підприємства, а також наявність стратегії подальшого розвитку на підвищення конкурентоспроможності.

Стійкість економічної системи характеризується наявністю механізмів саморегуляції. Завдяки їм розвиваються процеси пристосування.

Механізм досягнення економічної стійкості підприємства є складною багаторівневою системою, що включає об'єктивну і суб'єктивну сторони.

Механізм досягнення економічної стійкості підприємства повинен ґрунтуватися на основних принципах, приведених на рис. 1. [6]

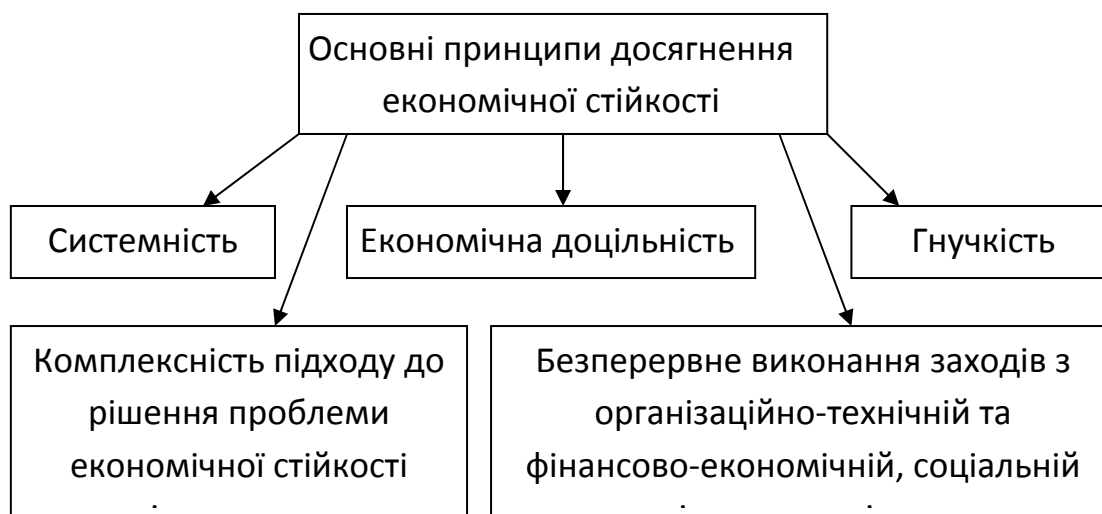


Рисунок 1 - Основні принципи досягнення економічної стійкості підприємства

Системність – це заходи щодо досягнення економічної стійкості підприємства, які повинні переслідувати одні цілі, підкорятися єдиним правилам, об'єднуватися єдиною ідеєю і не вступати в протиріччя один з одним.

Економічна доцільність необхідна для підтримки балансу між вартістю заходів по досягненню економічної стійкості підприємства і передбачуваними збитками при порушенні стійкого стану підприємства.

Гнучкість - це адаптація системи досягнення економічної стійкості підприємства і підтримання інфраструктури до зовнішніх умов, що змінюються.

Механізми досягнення економічної стійкості підприємства включають:

- форми економічних зв'язків (процесів) усередині підприємства, що забезпечують єдність його функціонування;
- методи використання економічних законів;
- визначення шляху, форми і методу вирішення економічних протиріч, обумовлених станом виробничих сил і характером виробничих стосунків на підприємстві;
- систему управління фінансами підприємства.

Висновок. Таким чином, на основі проведеного узагальнення й порівняння існуючих підходів до трактування поняття «економічна стійкість підприємства» виділено й досліджено його складові елементи. Такий підхід дав можливість запропонувати у найбільш загальному вигляді визначення категорії «економічна стійкість» підприємства – цілісна, багатofакторна система, щоб підприємство вважалось економічно стійким, необхідно досягти високих та стабільних показників в кожній сфері діяльності. Підприємство є стійким якщо воно здатне залишатися таким при будь-яких змінах зовнішнього середовища, мобільно реагувати на ці зміни та приймати відповідні рішення щодо подальших дій.

Оскільки саме комплексний підхід до проблеми вивчення економічної стійкості підприємства є ефективним, необхідно продовжувати дослідження в цьому напрямку, зокрема визначити взаємозв'язок за взаємовплив показників, які характеризують економічну стійкість підприємства.

Список літератури: 1. *Захарченко, В.И.* Экономическая устойчивость предприятия в переходной экономике / В.И. Захарченко // *Машиностроитель*. – 2005. - №1. – С.9-11. 2. *Барканов, А.С.* Оценка экономической устойчивости строительного предприятия / А.С. Барканов // *Экономика строительства*. – 2005. -№8. – С.35-43.. 3. *Севастьянов А.В.* Методы и механизмы управления интеграционными процессами в промышленности. — М.: Изд-во «Дело Лтд», 2004. — 243 с. 4. *Цямрюк Ю.С.* Зміст економічної стійкості підприємства та методи її аналізу // *Матеріали конференції. Державний університет інформатики і штучного інтелекту*. - 2009. 5. *Романова А.И.*, научная работа «Экономическая устойчивость предприятий» // *Вестник ТИСБИ (академия управления)*. – 2005. - №4. – С. 25-28 6. *Андреева Л.Н.*, Факторы, влияющие на экономическую устойчивость предприятия: Автореферат дисерт. – 2007. - 28 с.

Надійшла до редакції 29.10.10

С.П. МОСТОВИЙ, канд. физ.-мат. наук, НТУ «ХПІ»
Е.П. ЧЕКАЛІНА, канд. екон. наук, доц., НТУ «ХПІ»
Н.Г. СІКЕТІНА асист. НТУ «ХПІ»

ОБГРУНТУВАННЯ ВИРОБНИЧОЇ ПРОГРАМИ ПІДПРИЄМСТВА В РИНКОВИХ УМОВАХ

Планування у ринкових умовах не втрачає своєї актуальності. Дана стаття присвячена питанням планування виробничої потужності та виробничої програми підприємства.

Planning in market condition does not lose its urgency. Given article is dedicated to questions of the planning to production power and production program of the enterprise.

Постановка проблеми. Вітчизняні підприємства за ринкових відносин змушені приймати участь у конкурентній боротьбі та відповідно займати свою ринкову „нішу”. Для прийняття рішень щодо діяльності в умовах конкуренції та досягнення певної її ефективності, необхідно випускати продукцію, яка буде потрібна споживачам для задоволення їхніх потреб та реалізована у повному обсязі. За рахунок цього має досягатися певний рівень прибутку від реалізації продукції та ефективніше використовувати обігові засоби.

У такому разі актуальності набуває процес планування на підприємстві, і, зокрема, планування його виробничої потужності з урахуванням ємності ринку та конкурентного середовища. Планування виробничої потужності також дає відповідь на питання можливого скорочення надлишкових виробничих потужностей, що знайде відображення у результатах діяльності підприємства. Планування виробничої потужності та програми відноситься до поточного планування.

Аналіз досліджень та публікації. У економічній літературі проводяться дослідження ємності ринку та окремо відпопередстваних – планування та обґрунтування виробничої потужності підприємства відносно типопредставників. На сьогоднішній день **недостатньо розробленими** залишається питання розрахунку виробничої програми у відповідності до потреб ринку [1 – 4].

Метою статті є планування та обґрунтування виробничої програми підприємств, що діють у ринкових умовах.

Методологія. Планування діяльності підприємства починається з визначення номенклатури, асортименту продукції та обсягу виробництва. Але перед тим, як планувати перелічені показники, необхідно з'ясувати вплив на них як зовнішніх, так і внутрішніх факторів. Зовнішні фактори проявляються у ємності ринку товарів, а внутрішні сконцентровані у виробничій потужності підприємства.

Розрахуємо ємність ринку товару з метою виявлення впливу зовнішнього середовища на підприємство за допомогою балансового методу на прикладі даних таблиці 1:

$$E_p = O_e + Z_{nv} + I + I_n - E - E_n - Z_{kn}, \quad (1)$$

де O_e - сумарний об'єм випуску аналогічної продукції підприємствами по галузі (об'єм виробництва); Z_{nv} - запаси на початок періоду; I - імпорт; I_n - непрямий імпорт; E - експорт; E_n - непрямий експорт; Z_{kn} - запаси на кінець періоду. $E_p = 67800 + 998 - 2818 - 980 = 65000$ (шт.)

Таблиця 1 – Показники для розрахунку ємності ринку

шт.	шт.	шт.	Fd, станко/годин	н/год	н/год	н/год	$K_{ВВВ}$	Об'єм виробництва, шт.	Експорт, шт.	Імпорт, шт.
C_1	C_2	C_3		T_1	T_2	T_3				
5	62	12	4000	0,3	4	0,8	1,13	67800	2818	0

Оскільки підприємство займає 100% ємностей ринку, воно є монополістом в своїй галузі, частка ринку по аналогічній продукції конкурентів – імпортерів дорівнює нулю. Частка випуску на внутрішньому ринку дорівнює 65 тис. шт. Після розрахунку виробничої потужності необхідно привести у відповідність до неї виробничу програму підприємства. Розрахуємо виробничу потужність підприємства:

$$ВП_j = \frac{F_d \cdot C_j \cdot K_{ВВВ}}{\sum T_{\text{типопредставника}}}, \quad (2)$$

де F_d - дійсний фонд часу роботи устаткування; C_j - кількість одиниць устаткування; T_j - трудомісткість типопредставника за j - м видом обладнання; $K_{ВВВ}$ - коефіцієнт виконання норм виробітку.

Відповідно $ВП_1 = 75,33$ (тис.шт.); $ВП_2 = 70,1$ (тис.шт.); $ВП_3 = 67,8$ (тис.шт.). Пропускна спроможність групи устаткування, що має мінімальне значення, обмежує потужність цеху і відповідно потужність підприємства. Беремо у якості потужності цеху та підприємства пропускну спроможність групи обладнання з мінімальним значенням $ВП_3 = 67,8$ тис.шт., що відповідає 3 групі устаткування. Виробничу програму (П) має бути менше або рівна потужності, і не повинна перевищувати частку ємності ринку, що припадає на досліджуване підприємство. Далі зіставляємо долю ринку товару з

виробничою потужністю нашого підприємства і приходимо до висновку, що виробнича потужність перевищує долю ринку підприємства. Тому у якості виробничої програми за даним товаром приймаємо величину долі ємкості ринку – 65 тис. шт.

Таким чином, використавши наведену нами методику, можна планувати та випускати потрібну ринку кількість продукції, що забезпечить ефективне використання обігових засобів підприємства. Після планування виробничої потужності та обґрунтування виробничої програми можна прогнозувати виручку від реалізації товару на ринку.

Висновок. Застосування пропонованої методики зменшує ризик втрати прибутку підприємства.

Список літератури: 1. *Гаркавенко С.С.* Маркетинг. Підручник. – 4-е вид. доп. / С.С. Гаркавенко – К.: Лібра, 2006. – 720 с. 2. *Перерва П.Г.* Управління маркетингом на машинобудівних підприємствах / П.Г. Перерва – Харків: „Основа”, 1993. – 285 с. 3. *Економіка підприємства/* За ред. А.В.Шегди. – К.: Знання – Прем, 2001. – 335 с. 4. *Бойчик І.М.* Економіка підприємства. Навч. посібник / І.М. Бойчик – К.: Атака, 2004. – 480 с. 5. *Басовский Л.Е.* Прогнозирование и планирование в условиях рынка: Учеб. пособие / Л.Е. Басовский – М.: ИНФРА – М, 2003. – 260 с. 6. *Паушта М. Т.* Прогнозування та програмування економічного і соціального розвитку: Навч. посібник. — К.: Центр навч. літ., 2005.

Надійшла до редакції 07.11.10

УДК 336.221.24

Л.А. ЧОРНОГОР, магістр НТУ «ХПІ»

ОЦІНКА ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ПІДПРИЄМСТВА З ВИКОРИСТАННЯМ АНАЛІТИЧНИХ КОЕФІЦІЄНТІВ

Метою статті є визначення природи й сутності оцінки фінансової стійкості на підставі аналітичних коефіцієнтів, аналіз переваг і недоліків наявних методологій, обґрунтування потреби розв'язання цієї проблеми, а також вимог щодо системи фінансових коефіцієнтів з точки зору ефективної оцінки фінансової стійкості підприємства.

The author sets the aim to define the nature and essence of evaluating financial stability on the basis of analytical coefficients, analyzes the advantages and drawbacks of available methods, and motivates the need for solving this problem and also requirements concerning the system of financial ratios from the viewpoint of effective appraisal of an enterprise's financial stability.

Ключові слова: фінансова стійкість, показник, аналітичний коефіцієнт, ефективність.

Сьогодні головною проблемою ефективного функціонування підприємств України є відсутність комплексної системи оцінки фінансової стійкості, яка б справді допомагала керівництву підприємства виявляти больові точки та ухвалювати правильні управлінські рішення.

Щоб бути реалізованим у ході аналізу й контролю, поняття "фінансова стійкість" повинно бути формалізовано у вигляді системи показників. Саме вони є важливим інструментом оцінки, планування та управління діяльністю підприємств.

Останніми роками питання оцінки фінансової стійкості підприємства висвітлювалися у роботах західних вчених — Н.А. Кизима, Е. Хелферта, Ш. де Ковні, К. Таккі, П.С. Роуза, Д.П. Уайтінга, російських дослідників — І.Т. Балабанова, О.В. Кондратьєва, Ю.С. Маслеченкова, Г.С. Панової, Е.А. Уткіна, В.Е. Черкасова, О.Б. Ширінської. З-поміж науковців України досліджували цю проблему М.Я. Коробов, В. Марченко, В.В. Тищенко, К.В. Ковальська та інші.

Кожне економічне явище, кожний процес виражається не одним, не розрізненим, а комплексом взаємопов'язаних показників, які використовуються як для оцінки результатів діяльності підприємств та їхніх структурних підрозділів, так і для регулювання процесів виробництва, розподілу й споживання.

У вітчизняній практиці оцінка фінансової стійкості підприємства за допомогою аналітичних коефіцієнтів почала застосовуватися порівняно недавно — з початку 90-х років. Не можна сказати, що підхід до аналізу майнового та фінансового стану за допомогою коефіцієнтів був чимось принципово новим для вітчизняної практики, проте певний елемент новизни був присутній і, більш того, інколи призводив до деяких непорозумінь щодо доцільності такого аналізу. Причин тому було кілька. По-перше, багато коефіцієнтів було взято із західної літератури без будь-яких коментарів або мінімальної інтерпретації до специфіки функціонування українських підприємств у дуже нестійкому економічному та політичному середовищі. По-друге, на відміну від західної практики, якій відомі десятки аналітичних коефіцієнтів, хоч при проведенні реального аналізу їх відбирають, орієнтуючись на певне коло користувачів, вітчизняні аналітики найчастіше пропонують практикам розраховувати усі можливі коефіцієнти "гуртом", що нерідко призводить до множинності розрахунків та відсутності розуміння мети подібних розрахунків. По-третє, аналіз за допомогою коефіцієнтів завжди передбачає їх порівняння. Аналітичні показники та коефіцієнти, які розглядають ізольовано, "беззахисні", а часто й просто безглузді, вони набувають сенсу лише в тому разі, коли є можливість їх порівняння у просторово-часовому аспекті.

Слід зауважити про недоліки застосування такого аналізу, а саме складність щодо остаточного висновку про стан підприємства, оскільки загальна картина за показниками часто неоднорідна. Так, якщо за одним параметром підприємство має досить непоганий вигляд, то за іншими може вражати своїми поганими показниками. Це своєрідний дестабілізаційний чинник, який лише посилює суб'єктивність думки самого аналітика, тобто його схильність вважати певний параметр головним або брати його до уваги меншою мірою.

Перевагами ж цього аналізу слід вважати його методологічну прозорість. Обчислення вище наведених показників не потребує спеціальних

математичних знань, і будь-яка особа, що достатньою мірою володіє економічною термінологією, здатна розібратися у значенні показників. Інша сильна перевага цього підходу — велика інформаційна місткість. Перелік показників при потребі дасть відповідь на питання майже з усіх аспектів діяльності підприємства. Особливо він цінний для його керівництва та внутрішнього контролю, оскільки регулярний та послідовний розгляд усіх характеристик дасть змогу ще на ранніх етапах виявити слабкі місця в діяльності підприємства і вчасно вжити необхідних заходів.

На сьогодні в сучасній теорії та практиці оцінки фінансової стійкості підприємств відомо понад двісті відносних аналітичних показників, які можна розраховувати на основі фінансової звітності. Але фінансовий аналітик не повинен намагатися розраховувати все, що можливо. Досвід свідчить, що кілька правильно вибраних коефіцієнтів містять потрібну інформацію. Користь кожного конкретного коефіцієнта суворо визначена метою аналізу, тому спочатку треба з'ясувати, з погляду якого користувача він виконується, його мету та регламентовані або рекомендовані кількісні значення показників.

Показники оцінки фінансової стійкості підприємства для вивчення об'єднуються в групи. У зв'язку з цим останніми роками в літературі опубліковано низку методик вітчизняних та зарубіжних науковців, в яких представлено різні погляди щодо цього питання.

Проаналізувавши наявні методики, можна дійти висновку, що майже усі вони мають недоліки. Перший — це відсутність або недостатнє обґрунтування граничних значень більшості із розглянутих показників. Динаміка зростання показника сама по собі ні про що не говорить, позаяк відсутня єдина база порівняння. Так, можна зробити висновок, що стан підприємства поліпшується, однак кількісної характеристики він не дає. Тому будь-які рекомендації щодо підвищення фінансової стійкості підприємства не мають аргументації і можуть бути вироблені лише за допомогою експертних оцінок. Порівняння ж показників підприємства, що розглядається з іншим підприємством, передбачає пошук еталона. З таким підходом можна зробити висновок лише про те, що підприємство краще від поганого. Другий — те, що більшість методик схильні до використання термінології та показників, прийнятих у зарубіжних фірмах. Таке прагнення цілком природне при формуванні нових економічних відносин. Однак тут слід зважати на те, що просте копіювання інформаційної бази може призвести до значного викривлення вихідних даних, оскільки вітчизняна звітність і прийнята у міжнародній практиці — мають істотну різницю. І третє — багато методик розглядають або не всі сторони діяльності підприємства, або припускають детальний розгляд окремих її моментів. У першому випадку маємо неповну картину фінансового стану підприємства, у другому — потрібне проведення значної кількості розрахунків і, відповідно, докладніша інформація, що не завжди прийнятно.

Наявність великої кількості методик передбачає і широкий спектр показників, які використовують для оцінки фінансової стійкості підприємства.

Іноді вони по суті мало відрізняються один від одного і значною мірою дублюють інформацію або передбачають поглиблене вивчення якої-небудь вузької сфери діяльності підприємства. Слід зважати на те, що на процес формування системи показників великий вплив має досвід країн з розвиненим ринком. Відомо, що в різних країнах одні й ті самі показники іноді мають різні назви, і, крім того, існують відмінності у назвах більшості показників через особливості перекладу.

Також наявні методології оцінки фінансових результатів, розроблені в попередні роки, за можливості та доцільності використання окремих їхніх моментів, не підходять для головної мети оцінки фінансової стійкості підприємства. Досить сказати, що істотним недоліком такої оцінки є те, що у процесі аналізу можна довідатися, чи виконано планові показники, але не можна оцінити способи досягнення заданого стану, що, звісно, є вирішальним при аналізі фінансової стійкості.

Так, відмінності у методичних підходах і наявність великої кількості показників призводять до певних труднощів та розбіжностей у намаганнях встановити фінансові позиції підприємства. Розрахунки мають суб'єктивний характер, що призводить до відповідних диспропорцій у формуванні активів підприємства, та їхніх джерел. Це певною мірою відбивається на характері відносин підприємства з різними фінансовими інститутами, що, з свою чергу, відбивається на процесі виробництва. Нестача власних активів, а також відсутність кредитів зумовлює багато підприємств зменшувати обсяги випуску продукції, що впливає на ринкову кон'юнктуру і в цілому на економіку країни.

Підбиваючи підсумки, пропонуємо сформулювати вимоги, яким повинна відповідати система фінансових коефіцієнтів з точки зору ефективності оцінки фінансової стійкості підприємства.

1. Фінансові коефіцієнти повинні бути максимально інформативними й давати цілісну картину фінансової стійкості підприємства.

2. В економічному сенсі фінансові коефіцієнти повинні мати однакову спрямованість (зростання коефіцієнта означає поліпшення фінансового стану).

3. Для всіх фінансових коефіцієнтів повинні бути вказані нормативи мінімально задовільного рівня або діапазону змін.

4. Фінансові коефіцієнти повинні розраховуватися лише за даними публічної бухгалтерської звітності підприємств.

5. Фінансові коефіцієнти повинні давати можливість проводити рейтингову оцінку підприємства як у просторі (порівняно з іншими підприємствами), так і в часі (за ряд періодів).

Отже, сьогодні постає важливе питання про розроблення такої методики оцінки, яка б давала чітке уявлення про наявний фінансовий стан підприємства, середовище, в якому воно функціонує, вимагала мінімуму загальнодоступної інформації, усебічно висвітлювала б діяльність підприємства і могла б бути підставою для вироблення рекомендацій щодо подальшого підвищення його фінансової стійкості.

Список літератури: 1. Докієнко Л.М. Методичні підходи до оцінки фінансової стійкості підприємств торгівлі // Науковий журнал Вісник Донецького державного університету

економіки і торгівлі ім. М.Туган-Барановського. – 2003. – №3(19) – С.151-158. 2. Ковальська К.В. Фінансова стійкість акціонерного товариства як умова його економічного розвитку/ Фінанси України. – 2004. – №2. – С.101-104. 3. Малярець Л.М. Аналіз та оцінка стратегічного потенціалу підприємства. Наукове видання. – Харків: вид.ХНЕУ, 2007. – 348с. 4. Марченко В. Финансовая устойчивость предприятия/ Дебет – Кредит. 2009. – №32. – С. 32-35. 5. Отенко І.П., Іващенко Г.А. Технологія визначення рівня ефективності діяльності підприємств/ Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 247. – С.795-800. 6. Тищенко В.В. Характеристика финансовой устойчивости предприятия/ Економічний вісник донбасу. – 2005. – №1. – С.87-95. 5. 6.

Надійшла до редакції 28.10.10

УДК 657 (075.8)

Н.В. БУРДЮГ, ст. викл. Кримського економічного інституту ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана», Сімферополь

АКТУАЛЬНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ ДАНИХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ПОЛІТИКИ УПРАВЛІННЯ БАЛЬНЕОГРЯЗЬОВИМИ ЗАПАСАМИ

Анотація У статті розглянуті джерела інформації, надані службою бухгалтерського обліку для прийняття рішень з управління бальнеогрязьовими виробничими запасами. Запропонована політика управління бальнеогрязьовими запасами: вибір нормативного методу оцінки вибуття запасів та застосування моделей економічно обґрунтованого розміру замовлення та визначення точки відновлення запасу.

Annotation In this article the sources of information provided by accounting for decisions on management the stocks of medical mud. The proposed policy is management for stocks: set the standard method of disposal of stock assessment models and use economic ordering quantity and recovery point definition of a stock.

Вступ. Необхідність управління бальнеогрязьовими виробничими запасами обумовлюється сутністю виробничого процесу. Вона полягає у тому, що надання послуг з лікування хворих здійснюється безперервно в часі. Це означає, що лікувальна грязь, ропа, необхідні для виготовлення грязьових ванн, аплікацій та інших процедур, повинні надходити безперервно. А цього можна досягти тільки за умовах створення оптимального розміру залишків запасів на складах та у регенераційних басейнах підприємства.

Ефективне управління бальнеогрязьовими запасами ґрунтується на даних про їх наявність та рух на підприємстві, які повинні надходити безперервно у часі. Саме таку інформацію може дати бухгалтерський облік, визначають провідні науковці. Так, Гура Н.О.[1, с.19] зазначає, що “Бухгалтерський облік дає інформацію для багатьох інших видів обліку, для аналізу, контролю та прийняття управлінських рішень, оскільки він ведеться

безперервно і відображує всю господарську діяльність підприємства”. Малярєвський Ю.Д. [2, с.14] уточнює, що “бухгалтерский учет и призван выявлять все возникающие изменения в активах, обязательствах и собственном капитале, определяют (измеряют) величину этих изменений в стоимостном выражении, регистрировать, накапливать и обобщать, а также хранить имеющуюся информацию и передавать ее пользователям, которые по ее результатам могут принимать соответствующие управленческие решения”. Інші вчені-економісти, наприклад, Коблянська О.І. [3], Кузьмінський Ю.А [4] також вказують на значення бухгалтерського обліку для управління.

Тому актуальним стає дослідження можливостей застосування даних бухгалтерського обліку для створення та реалізації політики управління бальнеогрязьовими запасами.

Поставлення завдання. Мета статті – визначити джерела інформації бухгалтерського обліку для створення ефективної політики управління бальнеогрязьовими виробничими запасами.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання: 1) визначити джерела інформації та які відомості вони надають для управління; 2) запропонувати етапи ефективної політики управління запасами.

Результати. Для підприємства дуже важливо правильно визначити оптимальну потребу в виробничих запасах, що дозволить з мінімальними витратами отримувати прибуток, запланований при певному обсязі надання лікувальних послуг. Це досягається створенням ефективної політики управління бальнеогрязьовими виробничими запасами.

Політика управління запасами – це сукупність заходів, спрямованих на забезпечення безперервного надходження запасів у виробництво, економного та раціонального їх використання та мінімізації витрат на їх зберігання. Джерела інформації, необхідні для створення політики управління бальнеогрязьовими виробничими запасами представлені у таблиці 1.

Таблиця 1. Джерела інформації, надані бухгалтерською службою підприємства для прийняття рішень з управління бальнеогрязьовими виробничими запасами

Назва джерела	Значення для управління
Накладна	Надає інформацію про надходження бальнеогрязьових запасів у розрізі їх кількості і вартості.
Податкова накладна з ПДВ	Надає інформацію про суму ПДВ в кожній одиниці бальнеогрязьових запасів. Використовується для розрахунку первісної вартості запасів для постановки їх на баланс підприємства
Журнал обліку вантажів, що надійшли	Надає інформацію про отримані вантажі та зареєстровані транспортні документи
Довіреність	Надає інформацію, якій саме посадовій особі надано право отримувати бальнеогрязьові запаси від постачальника

Журнал реєстрації довіреностей	Надає інформацію про використання довіреностей підприємства
Прибутковий ордер	Надає інформацію про оприбутковані на склад бальнеогрязьові запаси, кількість та якість яких відповідає документам постачальника
Акт про приймання матеріалів	Надає інформацію про прийняті запаси у кількості та якості яких є розбіжності з документами постачальника, або які надійшли без документів. Використовується для направлення листа-претензії постачальнику
Картка складського обліку матеріалів	Надає інформацію про рух бальнеогрязьових запасів на складі
Відомість обліку залишків матеріалів на складі	Надає інформацію про залишки запасів на складі, показує зв'язок бухгалтерського та складського обліку запасів
Матеріальний ярлик	Використовується для позначення одиниць запасів
Лімітно-забірна картка	Інформує про відпуск у виробництво бальнеогрязьових запасів, місячний ліміт їх відпуску до лікувального відділення та про дотримання встановлених лімітів відпуску
Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	Надає інформацію про разовий відпуск бальнеогрязьових запасів для виробничих та господарських потреб
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Інформує про разовий відпуск бальнеогрязьових запасів всередині підприємства
Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу	Інформує про наявність відхилень фактичного залишку запасів від встановлених норм. Показує на необхідність розміщення нового замовлення для поновлення виробничих запасів
Матеріальний звіт	Надає інформацію про рух запасів на складі за певний період
Облікові реєстри (Журнал-ордер № 5, 5 (А), Відомість № 5.1).	Надають інформацію про стан та рух бальнеогрязьових запасів на підприємстві за певний період, що дозволить здійснювати подальше планування їх витрат і надходжень, а також забезпечити збалансованість руху запасів у майбутніх періодах.
Оборотно-сальдова відомість Головна книга	Надає інформацію про рух та залишки бальнеогрязьових запасів у розрізі синтетичних рахунків
Баланс	У балансі може побачити вартість запасів, простежити загальні тенденції зміни вартості запасів підприємства за ряд років, шляхом зіставлення балансів за різні періоди. На основі балансу аналітичний відділ проводить аналіз забезпеченості та ефективності використання запасів підприємства
Примітки до річної фінансової звітності	У Примітках до річної фінансової звітності може побачити методи оцінки запасів, балансову вартість запасів: у розрізі окремих класифікаційних груп; відображених за чистою вартістю реалізації; переданих у переробку, на комісію, в заставу; суму уцінки запасів.

Застосовуючи дані бухгалтерського обліку, надані первинними документами, обліковими реєстрами та фінансовою звітністю, можна створити ефективну політику управління бальнеогрязьовими виробничими

запасами, яка складається з двох етапів: 1) вибір оптимального методу оцінки вибуття бальнеогрязьових запасів; 2) застосування моделей управління запасами для прийняття рішень.

Для бальнеогрязьових виробничих запасів більш прийнятною є оцінка за нормативними затратами, яка полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Оскільки лікувальні грязі, ропа, мінеральні води є цінними видами виробничих запасів, а їх родовищі у навколишньому середовищі – вичерпними, нормативний метод дозволяє запобігти їх перевитрат у процесі надання лікувальних послуг.

Для ефективного управління виробничими запасами рекомендується використовувати Модель економічно обгрунтованого розміру замовлення (EOQ), яка дозволяє: 1) визначати оптимальний розмір партії поставки запасів; 2) планувати оптимальну кількість поставок запасів, необхідну для безперервного процесу виробництва і обігу.

Для розрахунку оптимального залишку запасів за Моделлю економічно обгрунтованого розміру замовлення необхідно використовувати формулу 1:

$$EOQ = \sqrt{\frac{2 \cdot D \cdot F}{H}}, \quad (1)$$

де D - загальна потреба в запасах на певний період (у натуральному виразі); F - витрати на здійснення замовлення в розрахунку на одне замовлення; H - витрати на зберігання одиниці запасів.

Витрати на здійснення замовлення включають в себе транспортно-заготівельні витрати, заробітну плату працівникам за вантажно-розвантажувальні роботи та ін.

Кількість партій поставок бальнеогрязьових виробничих запасів на рік (K) можна розрахувати за наступною формулою (2):

$$K = \frac{D}{EOQ} \quad (2)$$

В управлінні бальнеогрязьовими запасами може використовуватися Модель визначення точки відновлення запасу (ТВЗ). Дана модель дозволяє розрахувати, при якому розмірі залишку запасів необхідно робити нове замовлення. Розрахунок точки відновлення запасів здійснюється за формулою 3:

$$ТВЗ = V_0 \cdot \overline{P}_{дн}, \quad (3)$$

де, V_0 - час очікування з моменту відвантаження запасів до їх одержання; $\overline{P}_{дн}$ - середньоденні витрати запасів у натуральному вимірі.

Перспективним варіантом вирішення проблем складування є "виробництво без складів". Дана система передбачає: 1) облік поточного рівня запасу на складах різних рівнів; 2) визначення розміру гарантійного (страхового) запасу; 3) розрахунок розміру замовлення; 4) визначення інтервалу часу між замовленнями. Для вирішення вказаних завдань застосовують наступні моделі управління запасами, які дають відповідь на

два основних питання: скільки замовити запасів і коли. Це Модель з фіксованим рівнем запасів, Модель з фіксованим інтервалом часу між замовленнями, Модель зі встановленою періодичністю поповнення запасів до встановленого рівня та Модель "Мінімум-Максимум". Але можливості їх застосування для управління бальнеогрязьовими виробничими запасами потребують подальших досліджень.

Висновки. Таким чином, можна зробити висновок, що на підставі даних первинних документів, облікових реєстрів та фінансової звітності можна розробити ефективну політику управління бальнеогрязьовими запасами, яка ґрунтується на виборі нормативного методу оцінки запасів при вибутті та прийнятті рішень о запасах на підставі Моделі економічно обґрунтованого розміру замовлення та Моделі визначення точки відновлення запасу.

Список літератури: 1. *Гура Н.О.* Облік видів економічної діяльності/ Гура Н.О.- К: Знання, 2004.-541с. 2. *Маляревский Ю.Д.* Финансовый учет / Маляревский Ю.Д., Тютюнник П.С.-Харьков: ИД "ИНЖЭК", 2003.-286с. 3. *Кобылянская О.И.* Финансовый облік / Кобылянская О.И. - К: Знання, 2004.- 473с. 4. Бухгалтерський облік для економістів та правознавців / За ред. Кузьмінського Ю.А.-К: КНЕУ, 2007.-648с.

Надійшла до редакції 07.11.10

УДК 330.142.21

М.С. КОБЫЛЯНСКАЯ, ст. преп. СевНТУ, Севастополь

К ВОПРОСУ О КЛАССИФИКАЦИИ ИМУЩЕСТВЕННЫХ КОМПЛЕКСОВ

В статье осуществлен анализ подходов к классификации имущественных комплексов в Украине и зарубежом, на базе которого выявлены перспективные направления для разработки авторской классификации имущественных комплексов для целей учета и анализа деятельности субъектов хозяйствования.

In the article made analysis of current approaches to classification of asset complexes in Ukraine and abroad. For the purposes of accounting and analysis developed by the author's classification of asset complexes.

Постановка проблеми Общеизвестно, что осуществление предпринимательской деятельности связана с формированием структурированного набора факторов производства, которые можно разделить на группы по признаку «возможность смены владельца (или арендатора) при наличии на рынке соответствующего спроса и предложения». Соответствующие указанному признаку средства и предметы труда (в отличии от факторов «труд», «предпринимательские способности» и

пр.) эффективно объединенные в систему для осуществления определенного вида предпринимательской деятельности в виде имущественного комплекса (далее «ИК»), могут являться объектом имущественного интереса участников рынка М&А (слияний и поглощений). Однако, в связи с несовершенством украинского законодательства, регулирующего вопросы продажи предприятия в форме имущественного комплекса, объемы таких операций существенно уступают сделкам по приватизации и реализации корпоративных прав [1].

Состояние изучение проблемы Раскрытию отдельных вопросов экономической специфики и нормативно-правового регулирования ИК посвящены работы отечественных и зарубежных экономистов: Ф.Ф. Бутынца, Н.В. Генераловой, О.М. Глушук, Г.Г. Кирейцева, Л.А. Костырко, В.М. Костюченко, С.Л. Коротаева, Р.С. Коршиковой, Я.Д. Крупки, И.Л.Томашевської, Г.В. Уманцева и пр.; правоведов: М.И. Брагинского, В.В. Витрянского, И.А. Галиахметова, Н.С. Демченко, Ю.Х. Калмикова, М.И. Кулагина, Р.А. Майданика, С. А. Степанова и пр. Однако терминологический аппарат носит острый дискуссионный характер, недостаточно раскрыты аспекты классификации ИК.

Целью исследования является анализ подходов к признакам классификации ИК для выявления перспективных направлений классификации ИК с учетом потребностей пользователей учетно-аналитической информации.

Обзор последних публикаций С помощью анализа гипонимического поля объекта исследования выделен синонимичный ряд: производственная единица, целостный ИК, единый ИК, земельно-имущественный комплекс, операционно-имущественный комплекс, совокупные валовые активы, предприятие, часть предприятия, филиал, структурное подразделение, сегмент, цех, бизнес и пр., освещенный в работах отечественных и зарубежных правоведов [1, 2, 3] и экономистов [4, 5].

Основная часть. Категория ИК является сложным объектом, имеющая, с точки зрения теории систем, характеристики системы, что предусматривает возможность изучения ее как отдельной системы, подсистемы или надсистемы, что в экономике может быть реализовано, например, в разрезе макро-, мезо- и микро- уровней. Воплощение данного подхода интересно рассмотреть при анализе экономико-правового уклада СССР, который выявил несколько уровней концентрации средств производства в едином народно-хозяйственном комплексе СССР (табл. 1), каждый из которых может представлять собой ИК.

Таблица 1 – Структура единого народнохозяйственного комплекса СССР и ее базовые характеристики (собственная разработка)

Характеристика	Элементы народно-хозяйственного комплекса СССР		
	социалистическое государственное производственное предприятие	производственное объединение	промышленное объединение
Регулирующий нормативный документ	Постановление Совета Министров СССР от 4 октября 1965 г. № 731 Об утверждении положения о социалистическом государственном производственном предприятии	Постановление Совета Министров СССР от 27 марта 1974 г. № 212 Об утверждении положения о производственном объединении (комбинате)	Постановление Совета Министров СССР от 2 марта 1973 г. № 140 Об утверждении общего положения о всесоюзном и республиканском промышленных объединениях
Виды и формы	Государственные промышленные строительные и пр. ; комбинат, трест, фирма	Производственное объединение, комбинат	Всесоюзное и республиканское промышленные объединения
Базисный уровень	Микроуровень	Мезоуровень	
Статус	Юридическое лицо		
Структурные элементы первого уровня	Цехи, участки, отделения и другие внутренние звенья		
Структурные элементы второго уровня	Производственные единицы (не юридические лица) в исключительных случаях	Фабрики, заводы, научно-исследовательские, конструкторские, проектно-конструкторские, технологические организации и другие производственные единицы (не являются юридическими лицами)	
Структурные элементы третьего уровня	–	Предприятия (юридические лица) в исключительных случаях	Промышленные предприятия, научно-исследовательские, конструкторские, проектно-конструкторские, технологические организации и другие предприятия и организации
Структурные элементы четвертого уровня	–	–	Производственные объединения и комбинаты (юридические лица) в исключительных случаях

При организационно-технологической декомпозиции многоуровневой системы производственного предприятия аналогом категории ИК является цех, что позволяет транслировать множественность признаков классификаций цеха на объект исследования.

Обзор законодательной базы Украины выявил такие формы ИК: «целостный» (по ст. 1 ЗУ «Об аренде государственного и коммунального имущества» и др.), «единый» (по ст. 191 Гражданского кодекса), «единый целостный» (по ст. 146 Хозяйственного кодекса Украины). Понятием целостный имущественный комплекс (далее ЦИК) оперирует большинство нормативно-правовых актов Украины, однако единства в трактовании термина нет. В указанном законе приводится определение, тяготеющее к экономической сущности ИК, представляющее собой специфический вид совокупности имущества, наделенного рядом характеристик. Анализ

нормативной базы экономического регулирования ЦИК в разрезе учетно-налогового содержания выявил, что наряду с термином ЦИК используются узкоспециальные категории: совокупные валовые активы (ЗУ «О налоге на добавленную стоимость»), сегменты и филиалы (П(С)БУ).

Янбердин И.А., сферой научных интересов которого является предпринимательская реструктуризация неэффективных ИК, используя морфологический анализ, обосновал наличие признаков бизнеса в ИК и разделил их по степени готовности [6, с.88]. Базисной предпосылкой такого подхода является относительно новая парадигма цивилистической науки России (и Украины), состоящая в том, что предприятие выступает и как объект (элемент гражданского права) и как субъект права (элемент хозяйственного права). Соответственно правовая классификация должна раскрывать дуальность категории ИК в объектно-субъектных классификационных признаках юриспруденции.

Вывод. В работе осуществлен обзор подходов к классификационным признакам ИК в разрезе уровней управления, организационно-технической, экономической и правовой составляющих. Перспективным направлением дальнейших исследований является их систематизация в классификацию ИК с элементами иерархической и фасетной структур для реализации потребностей пользователей в учетно-аналитической информации.

Список літератури: 1. Блажко Р. Договір купівлі-продажу підприємства як єдиного майнового комплексу [Електронний ресурс] / Блажко Р. // Юридическая газета. - Режим доступа: <http://www.yur-gazeta.com/ru/article/1240> 2. Галиахметов І.А. Підприємство як об'єкт цивільних прав: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.03 «Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право» / І.А. Галиахметов. — Одеса, 2005. — 20 с. 3. Лаптева А.М. Классификация имущественных комплексов / А.М. Лаптева // Бизнес, менеджмент и право. - 2010. № 1 (20). - С. 139-145. 4. Томашевська І.Л. Бухгалтерський облік та контроль операцій з придбання підприємств переробної промисловості: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / І.Л. Томашевська. — К., 2009. — 20 с. 5. Ильштейн Ю.А. Учет и контроль стоимости имущественного комплекса предприятия как объекта прав собственности: автореф. дис. на соискание наук. степени канд. эконом. наук: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Ю.А. Ильштейн –Ростов-на-Дону, 2007. – 19 с. 6. Янбердин И.А. Предпринимательский подход в реструктуризации имущественных комплексов нефтедобывающих компаний / И.А. Янбердин // Известия Российского государственного педагогического университета им. А.И. Герцена. - 2009. № 101. - С. 87-90.

Надійшла до редакції 18.10.10

Т.В. ГЛАДКИХ, доц. ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

В.О. ПОДОЛЬСЬКА, доц. ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ДЖЕРЕЛО ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ

Сучасні ринкові умови господарювання потребують отримання інформації, яка необхідна для аналізу відповідності потенціалу підприємства в умовах глобалізації економіки. з метою прийняття відповідних стратегічних управлінських рішень. У статті визначено сучасні проблеми організації бухгалтерського обліку в Україні та шляхи їх вирішення для підвищення якості облікової інформації як складової інформаційного забезпечення управління.

Current market conditions require management information necessary for analysis of compliance-building enterprise in a globalizing economy to take appropriate strategic decisions. The article outlines the current problems of accounting in Ukraine and solutions to improve the quality of accounting information as part of information support of management.

Постановка проблеми. Складовою системи управління в ринкових умовах господарювання є антикризове управління, яке здатне упереджувати чи полегшувати кризові явища та підтримувати функціонування суб'єкта господарювання у режимі виживання та виводити його із кризового стану з мінімальними втратами [8]. В умовах жорсткої конкуренції управлінські рішення на зовнішніх та внутрішніх ринках повинні забезпечувати конкурентоспроможність господарюючих суб'єктів.

Прийняття ефективних управлінських рішень залежить від належної організації планування, контролю та аналізу з метою виявлення проблем розвитку, знаходження альтернативних рішень щодо визначення цих проблем для досягнення стратегічних напрямів функціонування у майбутньому. Ускладнення системи управління потребує не тільки удосконалення організації діяльності, але і поліпшення інформаційного забезпечення. Інформатизація системи управління окремих суб'єктів господарювання в ринкових умовах пов'язана з посиленням її ролі і на державному рівні, про що свідчить прийняття Закону України „Про основні засади розвитку інформаційного суспільства України на 2007-2015 роки”, практична реалізація якого сприятиме підвищенню ефективності управління у всіх сферах економіки та діяльності кожного суб'єкта господарювання, метою якого є підвищення конкурентоспроможності вітчизняної економіки та її перехід на моделі інноваційного та сучасного розвитку [1].

Важливою складовою загальної інформаційної системи підприємства є облікова інформація, яку забезпечує бухгалтерський облік шляхом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення та передачі інформації про діяльність підприємства користувачам для прийняття рішень. Ця сутність

бухгалтерського обліку була затверджена Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [2].

Метою дослідження є визначення проблем організації бухгалтерського обліку і напрямів їх вирішення для підвищення якості облікової інформації.

Аналіз останніх досліджень. Для ринкової економіки характерні завдання, які встановлює зовнішній користувач – ринок капіталу (в особі інвесторів, біржових та фінансових аналітиків), для якого потрібна інформація, що впливає на зміну ринкової вартості капіталу, тобто виступає чинником зростання ринкової вартості акцій підприємства. Тому актуальною проблемою залишається подальше реформування бухгалтерського обліку з метою його удосконалення. Заслужують на увагу зусилля науковців України в цьому напрямі, а саме: Н.Білухи, О. Бородкіна, Ф. Бутинця, Б.Валуєва, В. Гетьмана, К.Друрі, С. Голова, З.Гуцайлюка, В. Єфіменка, Є. Калюги, Г.Кірейцева, М. Кужельного, Ю. Кузьмінського, Л. Кіндрацької, В. Ластовецького, В.Лінника, В. Моссаковського, Л. Нападовської, В. Пархоменко, О. Петрик, М. Пушкаря, В. Сопко, Л.Шатковської, М. Чумаченко, та ін.

Аналіз літературних джерел з проблем інформаційних потреб управління та способів їх задоволення показує, що ефективність механізму управління, насамперед, пов'язано з якісними змінами в інформаційній системі бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. На сучасному етапі серед актуальних характеристик обліково-інформаційного забезпечення, перш за все, варто виділити якість бухгалтерської інформації (рис.1).

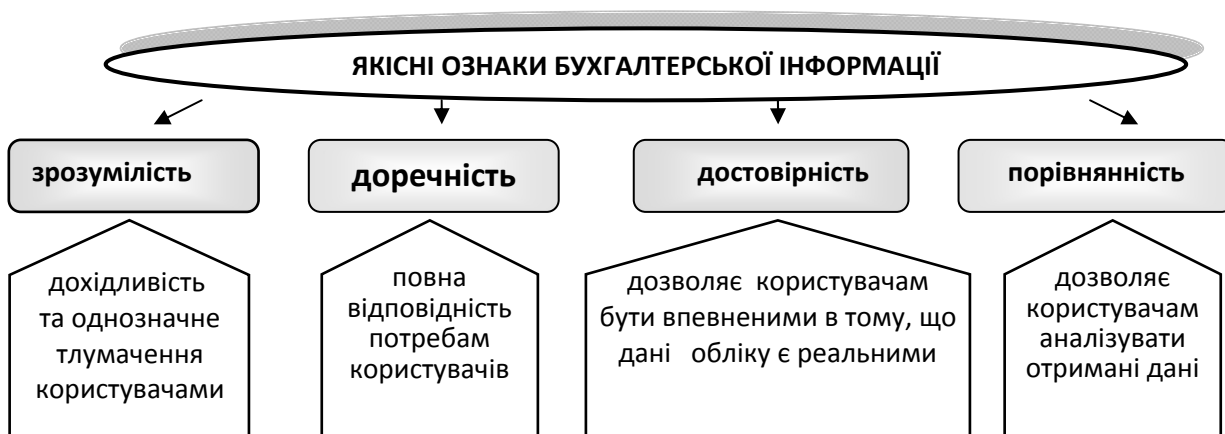


Рис.1. Якісні ознаки бухгалтерської інформації.

Крім того необхідно також вирішувати такі проблеми, пов'язані з інформаційним забезпеченням обліку, як забезпечення ефективності інформації, її об'єктивності, єдності, аналітичності та ефективності.

Рівень якості інформації залежить від якості носіїв первинної, поточної та підсумкової інформації, чому сприяє раціональна організація методичного, технологічного та організаційного етапів обліку.

В ринкових умовах господарювання методичний обліковий процес не залишається незмінним, тому що реформування економіки сприяє виникненню

нових теоретичних засад бухгалтерського обліку, що пояснюється і державним регулюванням бухгалтерського обліку в Україні, і відповідною самостійністю суб'єктів господарювання щодо розробки власних розпорядчих документів, які формують організацію бухгалтерського обліку. Регулювання питань методології бухгалтерського обліку здійснюється Методологічною Радою при Міністерстві фінансів України за допомогою національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Заслужують на увагу здійснений науковцями ретельний аналіз національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і їх відповідність міжнародним стандартам фінансової звітності. Зокрема, С. Голов відмічає невідповідність міжнародним стандартам у сфері обліку об'єднання бізнесу, консолідації фінансових звітів, подання інформації про фінансові інструменти, основні засоби, що обумовлено передусім наступними чинниками:

- відсутній зв'язок між положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та законодавчими актами, які впливають на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності;

- зберігається суттєвий вплив податкових норм і правил на організацію бухгалтерського обліку та урядових органів на процеси розробки та прийняття положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

- П(С)БО на відміну від МСФЗ розповсюджуються не лише на фінансову звітність, а й визначають методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку [6].

Процес економічної інтеграції у світовому масштабі, стрімкий розвиток міжнародних економічних відносин призвели до необхідності інтернаціоналізації та стандартизації обліку. Перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності відкриває для підприємств України нові можливості для узгодженості та ефективного функціонування інформаційної системи.

Загалом між національними стандартами обліку та міжнародними стандартами фінансової звітності більше схожості, ніж відмінностей. Проте слід зазначити, що процес трансформації обліку і звітності пов'язаний з колом невирішених проблем, а саме:

- проблеми щодо підтримки держави і чіткої регламентації (відсутня державна програма переходу вітчизняних суб'єктів господарювання на МСФЗ та формування ефективного регуляторного механізму);

- проблеми, пов'язані з матеріальною складовою (відсутність матеріальної бази для переходу на МСБО та МСФЗ);

- проблеми, пов'язані з системою статистичної звітності (відсутні форми звітності, які відповідають вимогам МСФЗ) [4].

Серед проблем забезпечення дотримання інтересів усіх користувачів облікової інформації виділяємо регламентацію з боку держави з метою забезпечення пріоритетності її інтересів над інтересами інших користувачів, що підтверджується тим, що у складі методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві Фінансів України не представлені інтереси тих, хто складає звітність та відсутнє фінансування її роботи, яке має бути передбачене в бюджеті держави.

З нашої точки зору при розробці та обговоренні проектів національних П(С)БО доцільним є залучення усіх зацікавлених сторін, що сприятиме підвищенню якості методологічних засад формування облікової інформації, запровадженню державного контролю за дотриманням вимог національних стандартів, розробці власних методичних рекомендацій та тлумачень при врахуванні галузевих особливостей діяльності підприємств.

Сучасний етап реформування бухгалтерського обліку в Україні потребує також удосконалення його організації. Тому цілком можна погодитись з думкою С. Кузнецової про необхідність розробки теоретичних та практичних пропозицій щодо визначення форми організації бухгалтерського обліку [7] та розробки матриці обрання форми організації ведення бухгалтерського обліку суб'єктом господарювання.

Актуальною передумовою раціональної організації бухгалтерського обліку є розробка та затвердження правил документообороту. Вирішенню проблеми щодо удосконалення організації документообігу на підприємствах буде сприяти впровадження сучасних інформаційних технологій, що забезпечить прискорення оброблення облікових даних та їх передачі всім користувачам [3]. Заслугове на увагу думка М.Білухи та Т. Микитенко про необхідність впровадження на сучасному етапі інтегрованої системи електронного господарського обліку, який розглядається, як складова обліково-економічної інформаційної системи [5].

Сучасні ринкові умови господарювання потребують отримання інформації, яка необхідна для аналізу відповідності потенціалу підприємства в умовах зовнішнього середовища, своєчасного виявлення та усунення відхилень з метою прийняття відповідних стратегічних управлінських рішень. Отриманню такої інформації, на думку Т. Чебан і В. Яценко, буде сприяти організація на підприємстві управлінського обліку, яка передбачає такі основні етапи: методологічний, для визначення методологічних прийомів стратегічного обліку; технічний, який вирішує завдання щодо створення моніторингу поточної діяльності та системи обліку даних, отриманих з зовнішнього середовища; вибір моделі складання звітної інформації та визначення напрямів руху інформації в середині підприємства; організаційний етап, на якому визначаються функції та обов'язки персоналу бухгалтерії [10].

Першочергове значення серед цих етапів належить методологічному етапу, тому що від якості розробки методологічних прийомів стратегічного обліку залежать інші етапи його організації. Процес реалізації основних етапів організації управлінського обліку супроводжується вирішенням таких актуальних проблем як, обмеженість матеріальних ресурсів, ставлення керівництва підприємства до бухгалтерії, належна професійна підготовка працівників бухгалтерії.

На сучасному етапі управлінський облік, який має оперативно і адекватно реагувати на запити управління, швидко сприймати новітні технології, поєднувати бухгалтерський облік з іншими функціями управління, не виконує такі функції. Це пов'язано, з нашої точки зору, з тим, що управлінський облік не рулюється чинним законодавством, а здійснюється з урахуванням інформаційних потреб керівництва підприємства.

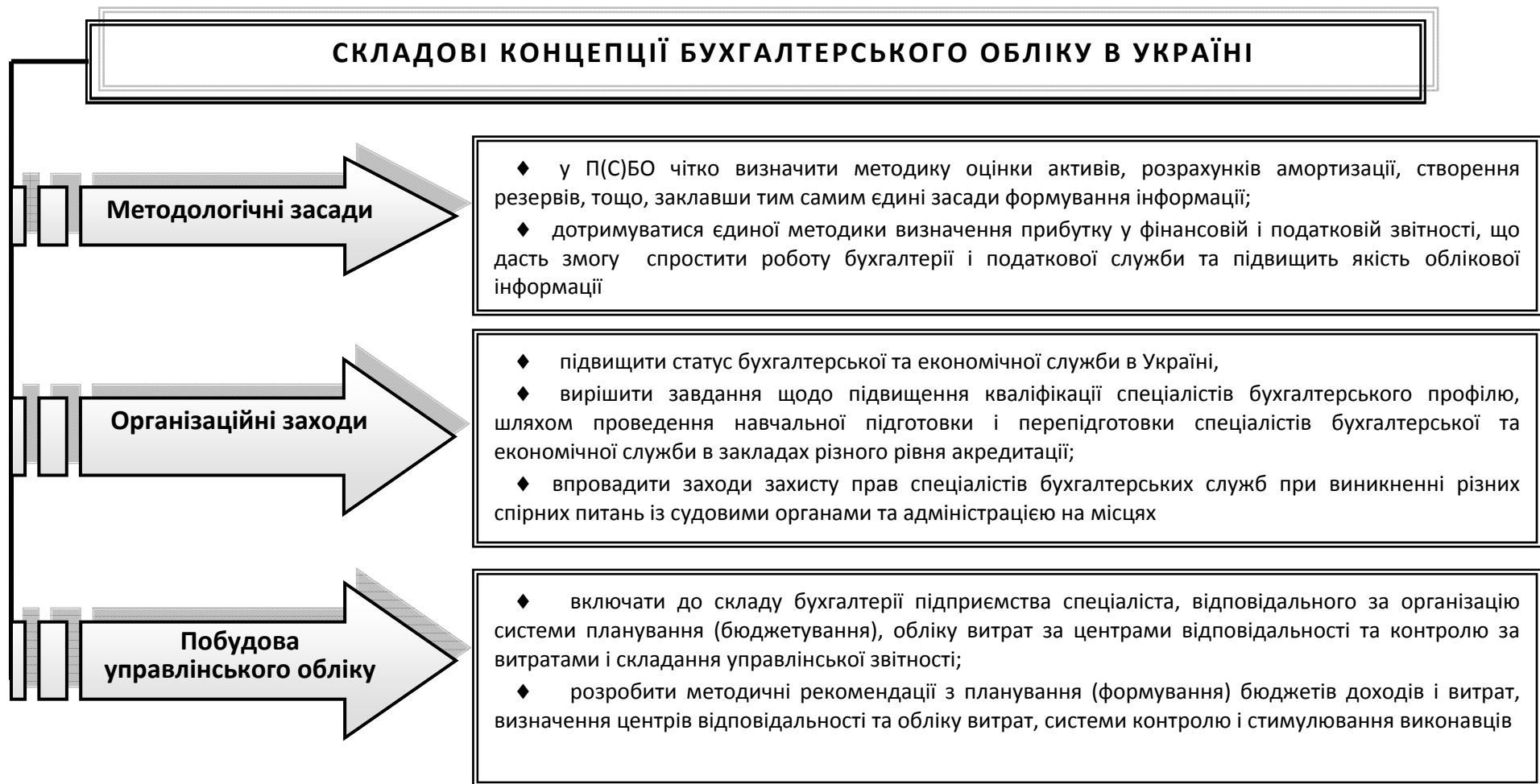


Рис.2. Складові концепції бухгалтерського обліку в Україні

Проблему професійної підготовки персоналу бухгалтерії необхідно розпочинати з удосконалення навчальних програм в вищих навчальних закладах та відповідної наукової, навчальної та методичної літератури, так як в умовах розвитку ринкової економіки головний бухгалтер підприємства повинен виконувати не тільки обов'язки, затверджені чинним законодавством, але і функції щодо організації та впровадження управлінського обліку, вирішення завдань фінансового планування, міжнародних відносин, тощо. Підвищення професійного рівня та кваліфікації спеціалістів з бухгалтерського обліку в сучасних умовах в Україні сприяє впровадження систем сертифікації CAP і CPA та ін. міжнародних систем.

Зі вступом України до Світової Організації Торгівлі та прийняттям рішення щодо вступу до складу країн Європейського Співтовариства набуває актуальності проблема гармонізації системи бухгалтерського обліку України, відповідно до вимог цих організацій. Забезпеченню відкритості, прозорості та зіставлення показників фінансової звітності суб'єктів господарювання сприятиме створення організаційно-правових умов застосування суб'єктами господарювання міжнародних стандартів для складання фінансової звітності [4]

Визначення окремих проблем реформування бухгалтерського обліку та їх вирішення повинні сприяти не тільки побудові якісного бухгалтерського обліку для виконання важливої інформаційної функції, але і для підвищення значущості професії бухгалтера в Україні. На думку науковців, зазначеному процесу буде сприяти розробка та впровадження концепції побудови бухгалтерського обліку в Україні (рис. 1).

Висновки. Узагальнюючи вище викладене стосовно проблем організації бухгалтерського обліку для отримання якісної, своєчасної і достовірної інформації, слід зазначити, що існуюча методологія із забезпечення підприємств обліковою інформацією не відповідає вимогам ринкової економіки, а тому потрібна нова модель облікової інформаційної системи.

Список літератури: 1. Закон України „Про основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007-2015 роки” від 09.11.2007р. №537-V. Інформаційна система ЛПГА 2. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999р. №996-XIV. Інформаційна система ЛПГА 3. Закон України „Про електронні документи й електронний документообіг” від 22.05.2003р. №851-IV. Інформаційна система ЛПГА 4. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Розпорядження КМУ від 24.10.2007р. № 911-р. Інформаційна система ЛПГА 5. *М.Білуха, Т.Микитенко* теоретичні та методологічні засади електронного обліку господарської діяльності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. -№12. – С.15-24. 6. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522с. 7. *С. Кузнецова.* Технологія організації бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки суб'єктів господарювання // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. -№6. – С.29-33. 8. *Мних Є.* Економічний аналіз у системі антикризового управління підприємством // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. -№7. – С.33-37. 9. *В. Моссаковський.* Концепція побудови бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. -№10. – С.18-25. 10. *Чебан Т., Яценко В.* Організаційні аспекти побудови бухгалтерії стратегічного типу // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. -№12. – С.31-36.

Надійшла до редакції 23.11.10

Н.І. БУЗАК, канд. екон. наук, ст. викл. КНТЕУ, Київ

ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

У статті висвітлено питання оцінки інвестиційної нерухомості і відображення її зміни на рахунках обліку.

In the article the question of estimation of the investment real estate and reflection of her change is reflected on the accounts of account.

Актуальність. Інтеграція, що відбувається в світі, впливає на усі сфери господарського життя України, в тому числі і на бухгалтерський облік. Поява нових об'єктів обліку, таких як інвестиційна нерухомість, обумовлена попитом на таку інформацію у сфері економіки і управління. Підтримкою змінам, що відбуваються стало введення в дію П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», затвердження якого призвано уникнути помилок, які припускають підприємства обліковуючи нерухомість. Але облік інвестиційної нерухомості має ряд особливостей, на яких доречно зосередити увагу, щоб уникнути подібних непорозумінь.

Питанням обліку інвестиційної нерухомості присвячено багато праць вітчизняних та зарубіжних авторів: С.Ф. Голова, О. Золотухіна, В.М. Костюченко, Л.Г. Ловінської, В.В. Сопка та ін. Враховуючи напрацювання авторів існує потреба в уточненні методики оцінки та обліку інвестиційної нерухомості.

Метою даної статті є висвітлення змін в системі оцінки, що спричинило введення П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

Відповідно до П(С)БО 32, нерухомість, якою володіє підприємство, поділяється на операційну та інвестиційну. Основою цього поділу є мета використання даної нерухомості. Так, операційна нерухомість використовується для виробництва або для постачання товарів чи в адміністративних цілях, а інвестиційну - з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу. Саме цим зумовлено виділення інвестиційної нерухомості як окремого об'єкта, облік якого є специфічним.

П(С)БО 32 виділяє таке поняття як «інвестиційна частинна нерухомості», тобто нерухомість, що включає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду). Але якщо ці частини не можуть бути продані окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для

збільшення власного капіталу. Для того щоб встановити, з якою метою переважно використовується нерухомість, використовують два критерії: натуральний або вартісний. Відповідно до натурального критерію, якщо більша частина (понад 50 % або інший відсоток) площі (чи об'єму) об'єкта використовується як інвестиційна нерухомість, то й весь об'єкт слід вважати інвестиційною нерухомістю, а згідно з вартісним критерієм, якщо як інвестиційна нерухомість використовується частина, що має більшу вартість (більше 50 % або інший відсоток), то весь об'єкт слід вважати інвестиційною нерухомістю [1].

Підходи до оцінки інвестиційної нерухомості, що розкриваються у П(С)БО 32 мають деякі відмінності від тих, що запропоновані у інших вітчизняних стандартах, зокрема у П(С)БО 7 та П(С)БО 8. По-перше, стандарт не розкриває порядок визначення первісної вартості при таких способах надходження, як внесок до статутного капіталу, безоплатне отримання, обмін, натомість, розкриває оцінку придбаної інвестиційної нерухомості на умовах відстрочення платежу та одержану у фінансову оренду. По-друге підприємствам надається право обрання одного з методів оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу: за собівартістю або справедливою вартістю. Загальні вимоги до оцінки інвестиційної нерухомості згідно П(С)БО 32 викладені у таблиці 1.

Таблиця 1 Оцінка інвестиційної нерухомості

Оцінка інвестиційної нерухомості при надходженні		Оцінка інвестиційної нерухомості на дату балансу
придбання	<p>Первісна вартість складається з таких витрат:</p> <ul style="list-style-type: none"> – суми, що сплачують постачальникам (продавцям) та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків; реєстраційні збори, – державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (утриманням) прав на нерухомість; – суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) нерухомості (якщо вони не відшкодовуються підприємству); – юридичні послуги, комісійні винагороди, пов'язані з придбанням нерухомості; інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням об'єктів нерухомості до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою. 	<p>Відображається у фінансовій звітності за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визнаються відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».</p>

створення	Первісною вартістю є вартість, визначена на дату початку використання інвестиційної нерухомості виходячи із загальної суми витрат на її створення.	
Одержані у фінансову оренду	Первісною вартістю є вартість, визначена як нижча з двох оцінок: справедлива вартість активу або теперішня вартість мінімальних орендних платежів	
придбання на умовах відстрочки платежу	Первісною вартістю визнається ціна відповідно до договору. Винагорода постачальнику на суму різниці між договірною ціною та загальною сумою платежів на його користь визнається фінансовими витратами.	

Можливість отримання додаткового прибутку підприємством обумовлює здійснення різних операцій з інвестиційною нерухомістю. Так, п.24 П(С)БО 32 передбачено 6 подій, що призводять до введення активу до складу інвестиційної нерухомості чи виведення з нього, що пов'язано з :

- початком використання її як операційної нерухомості;
- початком підготовки її до продажу з переведенням об'єкту з інвестиційної нерухомості до складу запасів;
- підготовкою операційної нерухомості для використання як інвестиційної нерухомості;
- надання її в операційну оренду іншій стороні;
- переведенням її з запасів або операційної нерухомості до інвестиційної нерухомості;
- завершенням будівництва з переведенням нерухомості зі складу незавершеного будівництва до інвестиційної нерухомості.

Відповідно усі ці операції мають свої особливості при відображенні їх в системі бухгалтерського обліку.

Що стосується відображення інвестиційної нерухомості на рахунках, то для цього були введені додаткові субрахунки: 100 «Інвестиційна нерухомість» та 135 «Знос інвестиційної нерухомості».

При переведенні операційної нерухомості до інвестиційної, що оцінюватиметься за справедливою вартістю, різниця між балансовою (залишковою) вартістю операційної нерухомості і справедливою вартістю інвестиційної нерухомості списується на субрахунок 423 (при дооцінці) чи субрахунок 975 (при уцінці), крім випадків, коли переводяться раніше переоцінені основні засоби (слід застосовувати порядок, наведений у п. 20 П(С)БО 7). Але якщо підприємство планує перевести інвестиційну нерухомість, що оцінюється за справедливою вартістю, до складу операційної, то собівартість таких основних засобів визначається за справедливою вартістю інвестиційної нерухомості на дату такого переведення (п. 26 П(С)БО 32).

При переведенні нерухомості із запасів до інвестиційної нерухомості, що оцінюватиметься за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю нерухомості станом на дату переведення та її балансовою (залишковою) вартістю визнається, як інший дохід (746 «Інші доходи від звичайної діяльності») або інші витрати періоду (977 «Інші витрати звичайної діяльності»), у якому відбулося таке переведення.

Згідно з п.22 П(С)БО 32, якщо підприємство обирає оцінку інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю, то на кожну дату балансу сума збільшення або зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості буде відображатись у складі іншого операційного доходу або інших витрат від операційної діяльності відповідно.

Слід відзначити, що для обліку доходів і витрат від зміни справедливою вартістю інвестиційної нерухомості Інструкцією по застосуванню Плану рахунків призначені субрахунки 719 «Інші доходи від операційної діяльності» та 949 «Інші витрати операційної діяльності». Однак, на нашу думку, доцільно відображати доходи від зміни справедливої вартості на субрахунку 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, а витрати на субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». Для реалізації даних пропозицій в Інструкцію до Плану рахунків потрібно внести зміни, які приберуть обмеження щодо обліку на субрахунках 710 та 940 доходів і витрат від зміни справедливої вартості лише біологічних активів.

Якщо буде обрано оцінку інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, то об'єкт підлягатиме амортизації за одним із методів, наведених у п. 28 П(С)БО 7.

Щодо реалізації інвестиційної нерухомості, то вона може здійснюватись з попередньою підготовкою і без неї. Інвестиційну нерухомість, яка продається без попередньої підготовки до продажу, не потрібно переводити до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, і в обліку такий продаж відображається в рамках іншої звичайної, а не операційної діяльності.

Якщо об'єкт інвестиційної нерухомості готують до продажу, то на момент початку такої підготовки його слід перевести до складу запасів п. 25 П(С)БО 32. Тобто зазначений об'єкт переводиться до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, і обліковується на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» відповідно до норм П(С)БО 27.

Також, зміни потерпів і Баланс (ф.№1) в який було вписано додаткові рядки 055-057. Так у рядку 055 «справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості» наводяться справедлива вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за справедливою вартістю, та залишкова вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю, що дорівнює різниці між первісною вартістю (рядок 056) і сумою зносу (рядок 057). Показник рядка 055 включається до підсумку балансу [2].

Висновки. Прийняття П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» є безумовно позитивним явищем у вітчизняному бухгалтерському обліку. Це дає змогу розмежовувати операційну нерухомість та інвестиційну, що дуже важливо, оскільки кожна має свою специфіку і вимагає відповідних підходів при оцінці їх вартості, відображенні в обліку та фінансовій звітності.

Список літератури: 1. П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779.

Надійшла до редакції 29.11.10

УДК 338.5

В.І. ЯРОВА, канд. екон. наук., доц., НТУ «ХП»
Л.В. ГАВЕЛЯ, магістр НТУ «ХП»

ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ТА СКОРОЧЕННЯ ВИТРАТ В УМОВАХ ЕКОНОМІЧНОЇ КРИЗИ

Робота присвячена актуальним питанням формування витрат підприємства при неповній інформації про них та вплив їх на результат діяльності підприємства.

Work is devoted the pressing questions of forming of charges of enterprise at incomplete information about them and influence of them on the result of activity of enterprise.

Актуальність теми дослідження. В умовах високої нестабільності та недосконалості правової бази, що характерно для України сьогодні, розвиток бізнесу і його ефективність великою мірою залежать від скорочення витрат та повноти і достовірності інформації про них. Відсутність своєчасної і об'єктивної інформації не лише негативно впливає на діяльність господарюючого суб'єкта, але й спричиняє умови для збереження тенденції збитковості підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вирішення проблеми витрат знайшло відображення у наукових роботах багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених. Серед них: В.Панасюк, А.Чандлер, А.Юданов, А.Пилипенко, В.Лебедев, А.Тимохов, О.Амосов, С.Архієреєв, А.Захаров, А.Зокін, Н.Єгорова, В.Палій, І.Романенко, А.Гальчинський, О.Турчинов, С.Ніколаєва, Я.Базиліук, В.Петрова, К.Філіппов, Б.Мігалатий, Е.Брігхем, Р. Коуз та інші.

Метою нашого дослідження є визначення витрат підприємства, що дало б змогу напрацювати певні рекомендації для їх скорочення та достовірного розрахунку їх величини.

Виклад основного матеріалу. В цілях нормального ходу виробництва і збуту продукції витрати повинні бути оптимальними. Досвід лідерів, яким вдалося досягти зниження витрат та оптимізувати свої доходи, говорить про

те, що існують певні напрямки, котрі дозволяють підвищити ефективність використання наявних ресурсів:

- 1) робота над зниженням трудомісткості бізнес-процесів;
- 2) перегляд принципу заохочення персоналу;
- 3) оптимізація логістичних каналів;
- 4) оптимізація використання активів і капіталу;
- 5) зниження цін на закупівлі;
- 6) використання нових технологій.

Слід відмітити, що інформація про частину витрат підприємства, окрім тих, що визнані у офіційних звітах, якщо не є комерційною таємницею, то взагалі випадає з поля зору економістів підприємства. Це так звані трансакційні витрати, що пов'язані з пошуком необхідної для функціонування підприємства інформації, витрати на проведення переговорів і укладання угод щодо взаємодії із контрагентами, витрати захисту і специфікації прав власності тощо.

Відповідно до класифікації цих витрат, вони будуть впливати по-різному і на фінансовий результат діяльності підприємства: внутрішні трансакційні витрати закладені у величині виробничої собівартості продукції, робіт, послуг, а отже і у ціні даної продукції, зовнішні – безпосередньо зменшують величину прибутку підприємства. Внутрішні трансакційні витрати відобразатимуться у складі загальноновиробничих витрат, зовнішні – у складі адміністративних, витрат на збут, фінансових та інших витрат операційної діяльності. Інформація про рівень цих витрат дала б змогу не лише їх оптимізувати з метою отримання максимального рівня рентабельності або норми прибутку, але й прийняти управлінське рішення про ефективність організаційно-виробничої структури підприємства в сучасних ринкових умовах.

Також слід відмітити відсутність визначення трансакційних витрат з точки зору бухгалтерського обліку, а отже і відповідних рахунків обліку. Існуючі методики здебільшого запропоновані з економічної точки зору і орієнтовані на наближену оцінку рівня трансакційних витрат, що зумовлено, специфікою ведення бухгалтерського обліку в країні.

Висновки. Зниження витрат в умовах кризи є надзвичайно важливою задачею для українського бізнесу. Але неповнота інформації, нерівний доступ до неї різних суб'єктів ринку зумовлює зростання величини трансакційних витрат. Наявність достовірної інформації про них дозволить ефективно управляти величиною цих витрат по окремих напрямках діяльності підприємства, оптимізувати їх загальний склад та підвищити рівень прибутковості діяльності господарюючого суб'єкта.

Список літератури: 1 Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ – 2010, №2 (22). 2 *Замазій О.В.* Теорія трансакційних витрат як теоретико-методологічна основа проектування організаційних змін // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2005. – № 4, Ч. 2, Т. 3. 3 *Козаченко Г.В., Макухін Г.А.* Загальні показники оцінки трансакційних витрат підприємства // Регіональні перспективи. – 2004. – № 3-5 (40-42). 4 Вісник Хмельницького національного університету 2009, № 6, Т. 1 156. 5

УДК 657:658.871/.878

А.М. ПТАШНИК, аспірант КНТЕУ, Київ

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ ЗОБОВ’ЯЗАНЬ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація: В даній роботі розглядаються особливості обліку поточних зобов’язань торговельних підприємств. Визначаються особливості поточних зобов’язань, як джерела формування та фінансування активів. Наголошується на особливостях та видах поточних зобов’язань торговельних підприємств.

Annotation: In this paper the features of accounting of current liabilities of commercial enterprises. Defined features of current liabilities, as the source of the formation and financing of assets. Stressed features and types of current liabilities of commercial enterprises.

Актуальність теми дослідження. В умовах фінансової кризи недостатня теоретична розробка питань визнання поточних зобов’язань, розбіжності щодо їхнього визначення у правовому та обліковому полі, недосконалість методики відображення заборгованостей у регістрах бухгалтерського обліку і фінансовій звітності характеризують цей вид пасивів як одну з найбільш складних ділянок облікового процесу. Дослідження ускладнюється через різноманітність видів зобов’язань, методів їхнього погашення, велику кількість суб’єктів та об’єктів. Водночас чіткі організація і методика обліку дають змогу забезпечити отримання об’єктивної інформації для аналізу і контролю поточних зобов’язань, проведення якого сприяє ефективному формуванню, підготовці та прийняттю управлінських рішень, щодо діяльності підприємства та підтриманню їхньої фінансової стійкості та платоспроможності на високому рівні.

Проблемам обліку й контролю поточних зобов’язань присвячено багато праць учених-економістів. Вагомий внесок у їхнє вирішення зробили такі зарубіжні науковці, як А. Велш Глен [7], Б. Нідлз [10], Я.Соколов [11], А. Шеремет [13] та інші. Серед вітчизняних вчених даною проблемою займалися такі науковці, як М.Т. Білуха [5], Ф.Ф. Бутинець [6], С.Ф. Голов [9], В.В. Сопко [12] та інші.

Проте окремі проблеми обліку зобов’язань торговельних підприємств, зокрема їх оцінки, класифікації, умов визнання, методики та організації відповідно до нових вимог, потребують додаткових досліджень з урахуванням організаційно-технологічних особливостей галузі.

Мета і завдання дослідження. Метою даного дослідження є

узагальнення теоретичних, методичних і організаційних положень, а також розробка науково-практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку поточних зобов'язань торговельних підприємств відповідно до сучасних вимог управління.

Для досягнення поставленої мети визначені такі завдання:

- дослідити економіко-правову сутність і умови виникнення поточних зобов'язань у сучасних умовах господарювання як джерела утворення активів підприємства;
- оцінити діючий порядок відображення поточних зобов'язань у регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності і надати пропозиції з його вдосконалення, які б забезпечили отримання точної та повної інформації щодо стану поточних зобов'язань на підприємстві;
- критично проаналізувати систему документального оформлення наявності та руху поточних зобов'язань;
- дослідити порядок відображення інформації про поточні зобов'язання у фінансовій звітності підприємства та внести пропозиції щодо її вдосконалення;

Одним із видів зобов'язань є поточні. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про поточні зобов'язання торговельних підприємств та розкриття її у фінансовій звітності визначають П(С)БО 2 “Баланс” [1], П(С)БО 11 “Зобов'язання” [2], П(С)БО 13 “Фінансові інструменти” [3], П(С)БО 26 “Виплати працівникам” [4].

У сучасних умовах господарювання кредити і позики є одним із головних джерел формування оборотних засобів торговельних підприємств. Проте слід взяти до уваги, що позикові ресурси, зокрема банківські кредити, – недешеві. З огляду на це підприємству насамперед потрібно об'єктивно оцінити в них потребу. Кредитування можна уникнути різними шляхами: домовитись із постачальником про відтермінування платежу за роботи і послуги, здійснити продаж власних оборотних чи необоротних активів, які не використовуються, тощо.

Для обліку короткотермінових кредитів і позик у Плані рахунків передбачено рахунок 60 “Короткотермінові позики”, на якому здійснюється облік розрахунків за кредитами банків у національній та іноземній валютах, термін повернення яких не перевищує рік з дати балансу, та за протермінованими позиками. Таким чином, можна зробити висновок, що рахунок 60 “Короткотермінові позики” призначений переважно для обліку банківських кредитів, оскільки за цим рахунком не визначено окремого субрахунка для обліку позик. У разі, якщо торговельне підприємство отримало позику від небанківських установ, то бухгалтеру необхідно для обліку цієї позики відкрити додаткові субрахунки: 607 “Інші короткотермінові позики в національній валюті” та 608 “Інші короткотермінові позики в іноземній валюті”.

Р.Е. Грачова одним із варіантів відображення на рахунках бухгалтерського обліку позик пропонує “...використовувати для цієї цілі той

же рахунок 60 “Короткотермінові позики”, при умові, що ніякого іншого кредиту, крім небанківської позики, на балансі в даний час не знаходиться” [8].

Господарські операції щодо руху сум короткотермінових позик і кредитів на підприємстві, які відбулися протягом звітного періоду, відображаються при журнальній формі обліку в другому розділі журналу 2 у хронологічному порядку відповідно до отримання первинних документів. У розділі III цього журналу показуються аналітичні дані до рахунка 60 “Короткотермінові позики”, зокрема з вказаного розділу можна отримати інформацію про позикодавців та види позик, які вони надають, терміни погашення позик, суми їх отримання та повернення за звітний період, сальдо на початок і кінець місяця, а також нараховані відсотки за користування кожною окремою позикою за звітний період та з початку року. Для відображення витрат на сплату відсотків призначено субрахунок 951 “Відсотки за кредит”. Для спрощення порядку заповнення у розділі III журналу 2 граф щодо нарахованих відсотків за позиками та кредитами необхідно виділити три аналітичних рахунка до субрахунку 951 “Відсотки за кредит”: 9511 “Відсотки за довготерміновий кредит”; 9512 “Відсотки за середньотерміновий кредит”; 9513 “Відсотки за короткотерміновий кредит”.

За несвоєчасне погашення позики (кредиту) чи несплату позичальником відсотків за позикою (кредитом) у кредитних договорах передбачають штрафну санкцію у вигляді пені, розмір якої визначається за угодою сторін. На наш погляд, суми цих штрафних санкцій також варто відображати в розділі III журналу 2, додавши в цьому розділі графи 11 і 12. Це дасть змогу отримувати оперативну інформацію не лише про суму погашеної позики та відсотків, а й про своєчасність їхньої сплати. Керівництву підприємства слід уважно за цим стежити, оскільки від цього залежить імовірність подальшої його співпраці з позикодавцями.

Одним видом поточних зобов'язань є поточна заборгованість за довготерміновими зобов'язаннями, інформація про яку відображається на рахунку 61 за однойменною назвою. До цього рахунка доцільно відкривати субрахунки другого порядку для більш точного розкриття інформації про те, який саме вид довготермінової заборгованості переведено до складу поточної. З метою полегшення облікових записів необхідно, щоб цифра, відведена для позначення субрахунка другого порядку, відповідала другій цифрі рахунка, на якому відображається довготермінове зобов'язання, котре в цей момент переводиться до складу поточних.

Вагоме місце в системі розрахункових операцій мають розрахунки з постачальниками і підрядниками. Заборгованість перед ними виникає через розрив у часі моменту переходу права власності на придбані товари, виконані роботи чи надані послуги з моментом їхньої оплати.

Облік розрахунків із постачальниками і підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги ведеться на рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”. Сам факт укладення господарського договору на цьому рахунку не відображається,

хоча він і є джерелом зобов'язань. У момент укладення договору в підприємств уже виникли права і обов'язки, але поки хоча б одне із них не перейде до їхнього виконання, права і обов'язки не будуть відображені в балансі.

Іншим видом поточних зобов'язань є зобов'язання перед бюджетом. До цього виду заборгованості слід ставитись дуже відповідально, оскільки неправильне нарахування сум податків і обов'язкових платежів, невчасне їхнє перерахування до бюджету спричинює не лише сплату пені, а й адміністративну або навіть кримінальну відповідальність.

З огляду на різні види податків і зборів, а також через появу нових та ліквідацію раніше діючих, зміну ставок і терміну сплати бухгалтеру слід не лише бездоганно здійснювати первинний та аналітичний облік розрахунків за податками і зборами (обов'язковими платежами), а й постійно стежити за змінами щодо оподаткування. Так, на підприємстві доцільно розробити певну форму (таблицю), яка б допомагала відстежувати зміни у нормативних та законодавчих актах щодо відповідних податків і зборів.

Для узагальнення інформації за всіма видами платежів до бюджету, в тому числі податків з працівників підприємства, використовується рахунок 64 "Розрахунки за податками і платежами".

На нашу думку, недоцільно лише на одному рахунку об'єднувати облік розрахунків за всіма видами платежів до бюджету, оскільки це є один з найважливіших рахунків. Хоча така методика відображення обліку розрахунків з бюджетом характерна для багатьох розвинутих країн – Польщі, Франції та ін. В Україні до 2000 р. нинішній рахунок 64 "Розрахунки за податками і платежами" заміняли три рахунки: 65 "Розрахунки по позабюджетних платежах", 67 "Податкові розрахунки" і 68 "Розрахунки з бюджетом". Очевидно, що це забезпечувало більший контроль за правильністю і своєчасністю обліку розрахунків за податками і платежами.

За відсутності у класі 6 "Поточні зобов'язання" вільних кодів для відображення додаткових рахунків для обліку розрахунків з бюджетом доцільно принаймі безпосередньо в Плані рахунків вказати, на якому субрахунку облік якого податку необхідно здійснювати. Ця пропозиція через велику кількість податків потребує відображення в Плані рахунків субрахунків другого порядку. Слід зазначити, що таку методику використовують у Молдові.

Останнім рахунком, який передбачено в Плані рахунків для ведення обліку поточних зобов'язань, є 68 „Розрахунки за іншими операціями”. На цьому рахунку обліковують ті операції, які не відображаються на рахунках 63 – 67. До рахунка 68 "Розрахунки за іншими операціями" в Плані рахунків передбачено такі субрахунки: 681 "Розрахунки за авансами одержаними"; 682 "Внутрішні розрахунки"; 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки"; 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"; 685 "Розрахунки з іншими кредиторами".

Об'єднання на одному рахункові різних за економічним змістом розрахунків не зовсім обґрунтоване. Як видно з переліку субрахунків, на

рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями” обліковують розрахунки як з покупцями і замовниками, так і з дочірніми підприємствами, з виробничими одиницями й господарствами, виділеними на окремий баланс, з навчальними закладами тощо.

Поточні зобов’язання у балансі відображаються у розділі III пасиву балансу за аналогічною назвою. Структура статей цього розділу здебільшого відповідає структурі рахунків класу 6 Плану рахунків. Проте наявні також окремі нюанси і проблеми відображення зобов’язань у цій формі звітності.

У рядку 500 пасиву балансу “Короткотермінові кредити банків” подається інформація про заборгованість перед банками за отриманими кредитами. Оскільки поняття “позика” є ширшим від “кредит”, то переносити залишки за рахунком 60 “Короткотермінові позики” у рядок 500 пасиву балансу було б неправильно. Розподіл даних за рахунком 60 “Короткотермінові позики” за рядками 500 “Короткотермінові кредити банків” та 610 “Інші поточні зобов’язання” пасиву балансу може призводити до помилок і потребуватиме додаткових затрат часу на відповідні розрахунки. З огляду на це пропонуємо замість рядка 500 “Короткотермінові кредити банків” відображати в пасиві балансу такі статті: 500 “Короткотермінові позики” і 505 “В тому числі: кредити банків”.

Серед науковців часто виникають дискусії щодо відображення залишків за субрахунками 643 “Податкові зобов’язання” та 644 “Податковий кредит” до рахунка 64 “Розрахунки за податками і платежами”. Підприємства намагаються всіма можливими методами уникати використання цих субрахунків, щоб не здійснювати зайві, на їхню думку, розрахунки, чим порушують методику обліку.

Р.Е. Грачова пропонує для визначення суми зобов’язань з ПДВ, яку слід відображати в рядку 550 пасиву балансу “Поточні зобов’язання за розрахунками з бюджетом”, а також для визначення сум, що вказуються у рядках 9 “Усього податкових зобов’язань” та 17 “Усього податкового кредиту” Податкової декларації з ПДВ, ураховувати, крім даних за рахунком 641 “Розрахунки за податками” субрахунок “ПДВ”, ще й обороти за субрахунками 643 “Поточні зобов’язання” і 644 “Податковий кредит”. Вона вважає, що в результаті таких розрахунків “...у фінансовій звітності, зокрема в балансі підприємства, інформація про нараховані та погашені суми ПДВ буде правдивою, повною і неупередженою, як цього вимагає Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, сальдо рахунка 64 (рядок 550) буде показано з урахуванням нарахованих зобов’язань з ПДВ як за рахунком 641, так і за рахунком 643 (644), тобто будуть ураховані всі виписані (отримані) підприємством податкові накладні, в повній відповідності з декларацією” [8].

Р.Л. Хом’як вважає, що “...за наявності сальдо за субрахунками 643 “Податкові зобов’язання”, його слід відображати в активі балансу, а за субрахунком 644 “Податковий кредит” – у пасиві. Ці суми вказують не як дебіторську і кредиторську заборгованість за розрахунками з бюджетом, а в рядку 250 у статті “Інші оборотні активи” або ж в рядку 610 у статті “Інші

поточні зобов'язання”. Такої ж думки дотримується Н. Белова, стверджуючи, що “...субрахунки 643 “Поточні зобов'язання” і 644 “Податковий кредит” є допоміжними й використовуються у випадках, коли податковий кредит і податкові зобов'язання з ПДВ будуть враховані в податковому обліку в наступних звітних періодах. Суми, відображені за цими рахунками не беруть участі при визначенні суми ПДВ, яка підлягає сплаті в бюджет у звітному періоді” [15].

У ст. 35 та 60 П(С)БО 2 „Баланс” передбачено, що:

– у статті “Інші оборотні активи” наводиться, зокрема ... сальдо субрахунку 643 “Податкові зобов'язання”;

– у статті “Інші поточні зобов'язання” наводиться, зокрема, сальдо субрахунку 644 “Податковий кредит”.

На нашу думку, варто погодитися з тим, що не слід дані за субрахунками 643 “Поточні зобов'язання” і 644 “Податковий кредит” ураховувати при нарахуванні належних до сплати в бюджет сум ПДВ і відображати у рядку 550 пасиву балансу “Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом”, оскільки ці субрахунки є транзитними і вказують, які суми податкових зобов'язань та податкового кредиту вже були або лише будуть враховані в інших звітних періодах .

Щодо відображення сальдо за субрахунками 644 “Податковий кредит” у рядку 610 пасиву балансу та за субрахунками 643 “Податкові зобов'язання” у рядку 250 активу балансу не виникало б запитань, якби у першого завжди було сальдо кредитове, а в другого – дебетове. В іншому разі постає запитання, де відображати дебетове сальдо за субрахунком 644 і кредитове сальдо за субрахунком 643. На наш погляд, цю проблему можна вирішити шляхом відображення субрахунків 643 “Поточні зобов'язання” і 644 “Податковий кредит” не окремо в активі й пасиві балансу, а однією сумою або в активі, або в пасиві балансу. Зважаючи на це, можуть виникнути чотири ситуації, які визначатимуть порядок відображення сальдо таких субрахунків у балансі підприємства [15].

Інформацію рахунка 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” у розрізі субрахунків 661 “Розрахунки за заробітною платою” та 662 “Розрахунки з депонентами” відображають у рядку 580 пасиву балансу. Слід визначитись, як відображати в обліку сальдо субрахунку 663 “Розрахунки за іншими виплатами”, на якому здійснюються розрахунки за виплатами, що не належать до фонду оплати праці. Згідно із назвою статті 580 пасиву балансу “Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці” у ній потрібно відображати лише зобов'язання підприємства, прямо пов'язані з оплатою праці. Тому зміна назви статті 580 пасиву балансу “Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці” на “Поточні зобов'язання за розрахунками з працівниками” дасть змогу сальдо всіх субрахунків до рахунка 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” відображати у статті 580 пасиву балансу.

Враховуючи вищеподане, необхідно здійснити коригування змісту п. 57 П(С)БО 2 “Баланс” і викласти його за такою редакцією: “У статті “Поточні

зобов'язання за розрахунками з працівниками” відображається заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату, та за іншими виплатами працівникам, що не належать до фонду оплати праці”.

Як свідчить викладений матеріал, будь-яка діяльність підприємства не обходиться без розрахункових операцій, які здійснюються між підприємствами, організаціями, установами, а також між підприємством та його працівниками, учасниками, з державою. Правильна організація і побудова обліку поточних зобов'язань торговельного підприємства мають важливе значення, оскільки забезпечують його безперебійну діяльність та швидке завершення операційного циклу і дають можливість для більшого контролю за станом поточних зобов'язань.

Висновки і пропозиції. Дослідження методики обліку поточних зобов'язань дало змогу зробити висновок про недостатню аналітичність облікової інформації щодо поточних зобов'язань. Для отримання більш докладної інформації про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями рекомендовано вести їх облік на рахунках третього та четвертого порядків у розрізі суб'єктів, об'єктів та строків дотримання погашення поточних зобов'язань. Крім того, запропоновано методику обліку нарощування суми прострочених поточних зобов'язань, знижок, що надаються постачальниками за різними умовами договору, списання поточних зобов'язань у вигляді податкового боргу з податку на прибуток у зв'язку з його реструктуризацією або визнанням безнадійним, податку на додану вартість, а також відображення зобов'язань за договорами на позабалансових рахунках.

Список літератури: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затв. наказом Міністерства Фінансів України від 31.03.99 р. № 87 та зареєстровано в Мінюсті 21.06.1999 р. № 396/3689 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затв. наказом Міністерства Фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 та зареєстровано в Мін'юсті України 11.02.2000 р. № 85/4306 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затв. наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.2001 р. № 559 та зареєстровано в Мінюсті України 19.12.2001 р. № 1050/6241 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затв. наказом Міністерства Фінансів України від 28.10.2003 р. № 601 та зареєстровано в Мінюсті України 10.11.2003 р. № 1025/8346 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> 5. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку / М.Т.Білуха. – Київ, 2000. – 187 с. 6. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 672 с. 7. Велш Глен А. Основи фінансового обліку / Велш Глен А., Шорт Данієл Г.; пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К.: Основи, 1997. – 943 с. 8. Грачова Р. Зобов'язання як елемент фінансової звітності, або бухгалтерський нарис про події та наслідки : [Електронний ресурс] / Грачова Н.М. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/debet/ukr/2001/43/43pr17.html> 9. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі / Голов С.Ф., Костюченко В.М. – К.

: Лібра, 2001. – 840 с. **10.** *Нідлз Б.* Принципы бухгалтерского учета / Нідлз Б., Андерсон Х., Колдуелл Д. – Москва : Финансы и статистика, 1996. – 583 с. **11.** *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета / Я.В.Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 495 с. **12.** *Сопко В.* Бухгалтерський облік: Навч. посібник / В. Сопко. – 3-тє вид. перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с. **13.** *Шеремет А.Д.* Методика фінансового аналізу / Шеремет А.Д., Сайфулін Р.С., Ненашев Е.В. – М. : Инфра-М, 2000. – 208 с. **14.** *Г.Г. Штулер;* За ред. Н.І. Ценклер. – Ужгород; ІВА, 2000. – 356 с. **15.** *Хом'як С.* Вексельна документація / С. Хом'як // Баланс. – 2001. - № 30(363). – 325с.

Надійшла до редакції 09.10.10

УДК 658

О.Р. САВЧЕНКО, канд. екон. наук, ст. викл. Рівненського інституту слов'янознавства Київського славістичного університету

ФАКТОРИ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ НА ЕФЕКТИВНІСТЬ ФОРМУВАННЯ, ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА РОЗВИТОК СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ ОРГАНІЗАЦІЙ

Анотація У статті обґрунтовано підхід до визначення основних чинників, що впливають на ефективність формування, функціонування та розвитку системи менеджменту. Визначено, що якісні властивості внутрішніх підсистем системи менеджменту формують її адаптаційний організм, здатний функціонувати в тих умовах, які диктує зовнішнє середовище організації.

Annotation In this article a point of view of determination of the main facts which influence on effectiveness of formation, functioning and development of management's system is substantiated. It is determined, that qualitative properties of internal semisystems of management's system form its adaptive constitution which can function in those conditions which are dictated by external encirclement of organization.

Постановка проблеми. З року в рік зовнішнє середовище вітчизняного бізнесу стає більш жорстким. Ключові характерні ознаки ринку сьогодні - це невизначеність, ризикованість, конкурентність, мінливість і т.п. Однак несприятливі та складні особливості ринкового господарювання несуть у собі не лише проблеми для вітчизняних підприємців, але й змушують їх бути більш сильнішими, обізнаними та рішучими стосовно пошуку якісних рішень задля утримання ринкових позицій та розвитку в перспективі.

Теоретики менеджменту та практики бізнесу зазначають, що для того, щоб бути успішним у нинішніх умовах, необхідно перш за все бути обізнаним стосовно власних потенційних проблем, тобто тих факторів, які визначають можливості та умови ринкового перебування суб'єктів підприємництва. Тому, знаючи про певні обставини, приймаються відповідні рішення, які сприяють процесу адаптації організацій до умов зовнішнього

середовища або усуненню проблем внутрішнього характеру. Тож ефективність бізнесу певною мірою визначається поінформованістю керівництва про стан справ кожного рівня, відділу організації, а також про потенційні чинники зовнішнього середовища організацій, які диктують умови їхнього функціонування.

Стан вивчення проблеми. Сьогодні існує велика кількість різноманітних праць, присвячених визначенню факторів впливу на організації та способам їх ідентифікації. Розуміючи важливість даної проблеми, вітчизняними та закордонними науковцями з різних напрямків, таких як менеджмент, маркетинг, економіка підприємств, ризикологія тощо, розроблено різноманітні класифікації факторів внутрішнього та зовнішнього середовищ організацій. Для наочного їх відображення науковцями використовуються графічні моделі, табличні чи схематичні форми, кожна з яких заслуговує на увагу.

Більшість підходів є типовими, оскільки передбачають поділ факторів на внутрішні та зовнішні, однак не враховують певного життєвого етапу, на якому перебувають організації. Крім того, існуючі класифікації факторів внутрішнього середовища не враховують їх приналежність до тієї чи іншої підсистеми, а мають загальний характер для організацій у цілому.

Оскільки під організацією в теорії управління розуміють соціально-економічне утворення, що складається з ряду взаємодоповнюючих і взаємозалежних частин (підсистем), які функціонують для досягнення спільної мети, то якісний потенціал кожної формує загальну ефективність функціонування соціально-економічної системи загалом.

Зважаючи на вищезазначене, **метою статті** є визначення потенційних чинників, що впливають на ефективність формування, функціонування та розвиток системи менеджменту організацій.

Аналіз останніх досліджень та публікацій доводить, що питанням вивчення внутрішнього середовища організаційної системи, підсистем організацій та їх зовнішнього оточення присвячено велику кількість праць як вітчизняних, так і закордонних науковців. Серед них перш за все варто відзначити класиків менеджменту, таких як Мескон М., Альберт М., Хедоурі Ф., Лівітт Г., Пітерс Т., Уотермен Р., Бодді Д., Пейтон Р. та ін. Сучасними поглядами на дану проблему можна вважати підходи Беседіна М., Гомби Л., Гріфіна Р., Діденка В., Монастирського Г., Мошека Г., Нагаєва В., Осовської Г., Піддубної Л., Поршнева А., Румянцевої З., Саломатіна Н., Хміля Ф., Яцури В., та ін.

Незважаючи на важливі та вагомі внески у вивчення даної проблеми, все ще поза увагою дослідників залишається визначення факторів окремих підсистем внутрішнього середовища організацій та їх зовнішнього оточення, що характерні певному етапу розвитку, на якому вони перебувають.

Викладення основного матеріалу. Перш ніж підійти до вирішення поставленої нами проблеми, варто визначити сутність соціально-економічної системи і її підсистем.

За підходами таких науковців, як Бесєдін М.О., Нагаєв В.М., Гріфін Р., Яцура В., Мескон М.Х., Альберт М., Хедоурі Ф., Монастирський Г.Л., Мошек Г.Є., Осовська Г.В., Хміль Ф.І. [4, с. 28; 5, с. 18-19; 6, с. 90-91; 2, с. 98-99; 7, с. 52; 3, с. 10; 8, с. 131-132], всі організації є системами. Отже, організація – це соціальне утворення (працівники як соціальний компонент), якому притаманні такі специфічні властивості, як здатність елементів до взаємодії, «елементарний» склад підсистем, упорядкованість, цілісність та структурованість, що функціонує для досягнення визначеної мети.

У соціально-економічних системах виокремлюють певні комплекси елементів – підсистеми. Як елемент системи підсистема, у свою чергу, є системою щодо її складових [1, с. 25].

Аналіз літературних джерел [2, с. 161; 3, с. 14; 7; 8, с. 15; 9, с. 23] доводить, що в системі виділяють керуючу (керівники та власники організацій) та керовану підсистеми (виконавці процесів). Крім того, у більшості випадків розрізняють такі підсистеми, як фінансово-економічну, соціальну, матеріально-технічну, інформаційну, організаційну, виробничу. Відповідно, кожна зазначена підсистема буде містити властиві саме їй фактори, що впливають на процес успішного функціонування системи загалом.

Варто зазначити, що існує велика кількість різноманітних факторів, які впливають на діяльність кожного господарюючого суб'єкта. Це пояснюється тим, що організації – це відкриті системи, внутрішні елементи яких взаємодіють не лише між собою, а й із зовнішнім середовищем [1, с. 22; 2, с. 110; 3, с. 18; 4, с. 28].

У літературних джерелах за темою дослідження фактори зовнішнього середовища поділяють на мікро- та макросередовище, або прямої і непрямой дії. Відповідно, для топ-менеджменту підприємства варто в полі зору мати саме ті чинники, які мають безпосереднє відношення до його діяльності і найбільшою мірою визначають умови його перебування в цьому середовищі.

Доречно погодитись з думкою Монастирського Г.Л., який стверджує, що життєвий цикл організації відіграє важливу роль у системі чинників її внутрішнього середовища, хоча й не завжди виокремлюється внаслідок того, що сприймається не як ситуативна змінна, а як загальносистемна властивість організації, що відображається на інших її складових частинах. Однак багато труднощів та проблем організації визначаються рівнем її зрілості [2, с. 102].

Як відомо, життєвий цикл організації – сукупність стадій, які проходить організація за період свого життя: народження, дитинство, юність, зрілість, старіння, відродження. Беручи до уваги вказані життєві етапи організацій, нами було узагальнено три загальні форми стану, у якому вона перебуває – етап формування, функціонування та розвитку (якщо два попередні були успішними).

Тож, беручи до уваги усе вищеприведене та застосовуючи методи графічний та факторного аналізу – для визначення факторів і їх наочного відображення у схематичній формі, на рис.1-3 відображено моделі «риб», які містять неповну структуру основних факторів, що впливають на

ефективність формування, функціонування та розвиток систем менеджменту організацій.

Особливість даної моделі полягає в тому, що «кістяк» рибки відображає структуру внутрішніх підсистем, які характеризуються рядом властивих їм чинників, а також секторів зовнішнього середовища та їх факторів, що диктують умови, в яких перебуває система організації на певному етапі.

Отже, етап формування бізнесу (реєстрація, початкове інвестування, формування структури) починається з визначення мети, яка полягає у виживанні та виході організації на ринок. Досягнення цієї мети вимагає від її керівництва високої компетентності, аналітичних здібностей, належної економічної та правової підготовки, а також рішучості, працездатності, наполегливості, комунікабельності та ініціативності.

На цьому ж етапі формується кадрова складова системи менеджменту, яка є ключовим та визначальним чинником подальшого розвитку та функціонування організації.

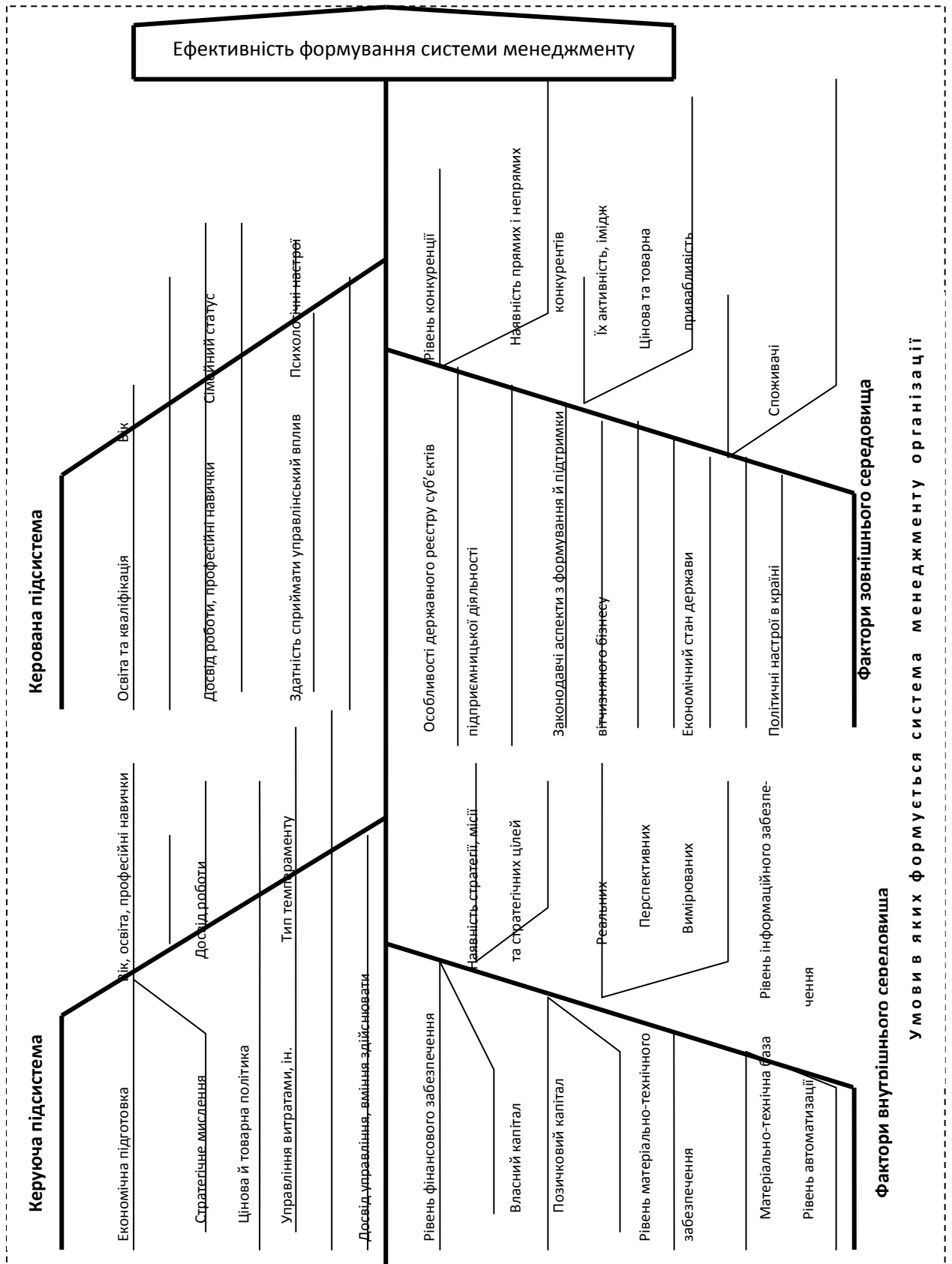


Рис. 1 – Фактори, що впливають на формування системи менеджменту організації

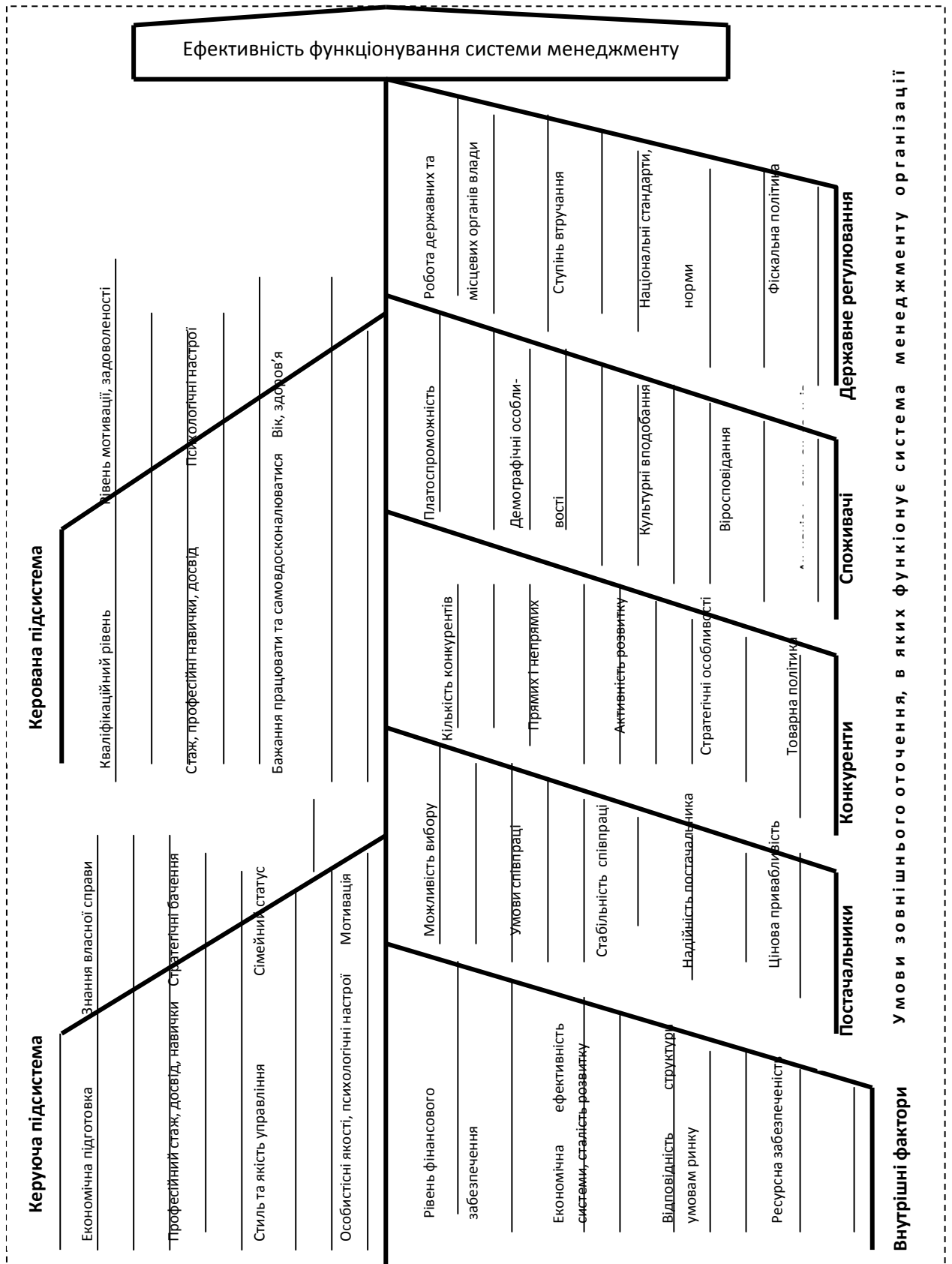


Рис. 2 – Фактори, що впливають на функціонування системи менеджменту організації

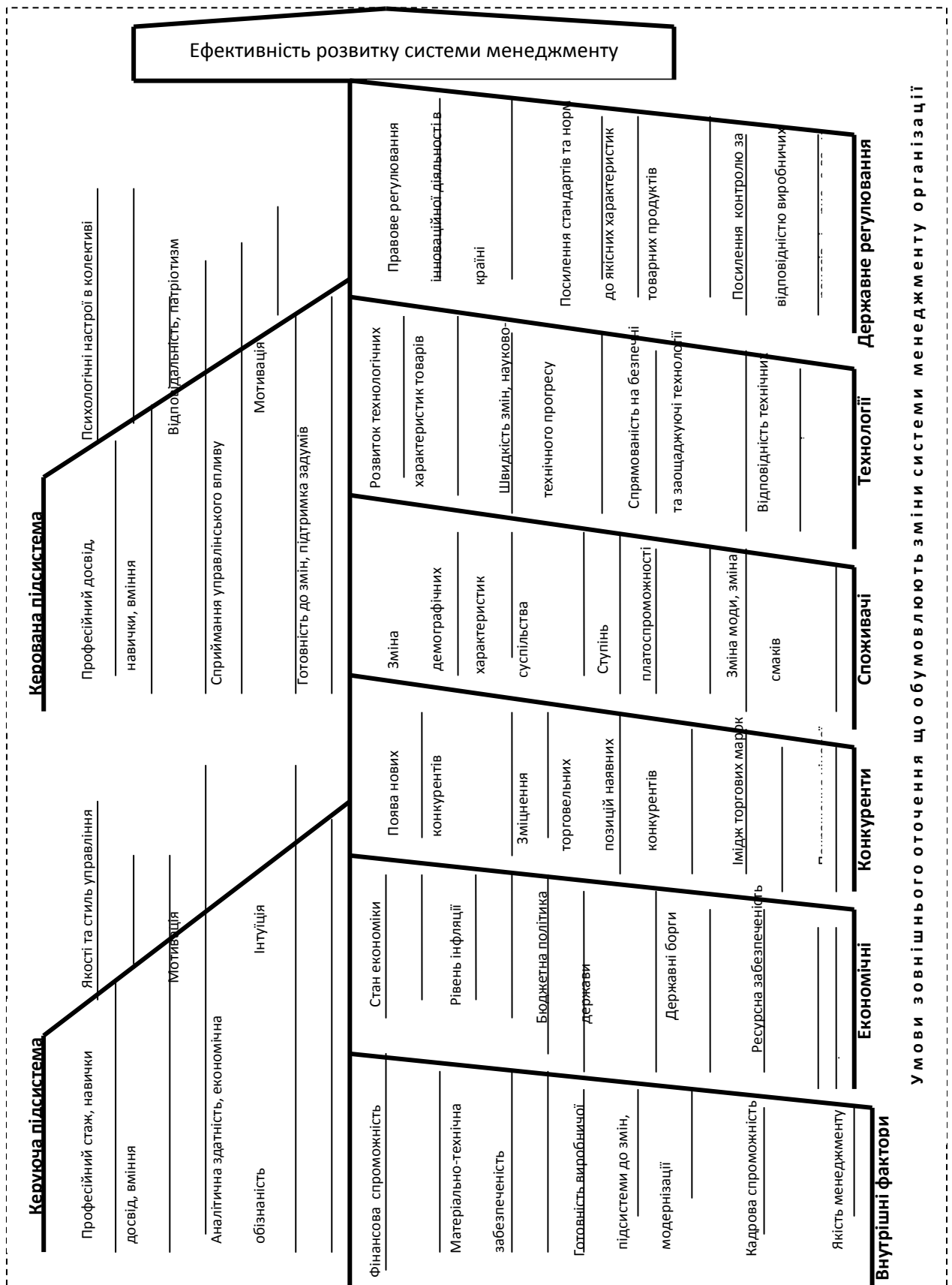


Рис. 3 – Фактори, що впливають на розвиток системи менеджменту організацій

За результатами аналізу (рис. 1), основними характерними особливостями цієї підсистеми є наявність таких якісних властивостей

персоналу, як попередній стаж, досвід, професійні вміння та навички, особисті якості, бажання працювати та навчатися, здатність працювати в колективі, виконувати вказівки керівників тощо.

Крім цього, визначальними аспектами на цьому етапі є фінансова спроможність власників для започаткування бізнесу, наявність матеріально-технічної бази, і головне, інформації про ринок і його потреби. Саме достовірність інформації про умови та чинники зовнішнього середовища (рис. 1) визначає успіх чи невдачу формування бізнес-системи.

За умови позитивного процесу формування та певного розвитку (згідно з визначеними цілями та можливостей), організація входить у стан функціонування.

Головною метою цього етапу є збалансування зростання, максимізація прибутків та масштабів виробництва, формування торгового бренду, підвищення конкурентоспроможності, утримання або розширення ринкових позицій.

Основними факторами керуючої та керованої підсистем (рис. 2) є підвищення якісних характеристик кадрів, зміцнення корпоративного духу, поведінки, активності, цільової спрямованості персоналу, розуміння цінностей, своєї справи тощо. У досягненні позитивного результату ключову роль відіграють стиль управління з боку керівництва, а з боку підлеглих – вміння сприймати управлінський вплив та дотримання балансу ролей. Особливого значення при цьому набуває мотивація кадрів.

Серед внутрішніх факторів, що визначають умови ефективного функціонування системи менеджменту, найважливішими є фінансове забезпечення організації, рівень матеріально-технічної бази, який має першочергове значення для продуктивності кадрів, якості товару, виробничих потужностей, собівартості продукту, а отже, і його конкурентоспроможності на ринку тощо. Не менш важливу роль відіграють інформаційне, організаційне, соціальне забезпечення. Відповідно потенційна можливість кожної підсистеми формує загальну спроможність функціонування системи організації в ринковому середовищі.

Серед зовнішніх чинників (рис. 2) нами визначено фактори прямого впливу – це споживачі з їх вимогами, потребами, купівельною спроможністю і вподобаннями; постачальники, що визначаються за надійністю, ціною «привабливістю», асортиментом послуг, іміджем і т.п.; конкуренти, прямі і непрямі, ефективність їх роботи на тому ж самому ринку та зацікавлені групи.

До інших чинників ми віднесли особливості умов, що визначаються зовнішнім оточенням організації. Це державні інститути, як координатори бізнес-дій суб'єктів господарювання, законодавча та фіскальна системи, політичні настрої у країні, соціально-культурні особливості суспільства тощо.

Тож головними характеристиками системи менеджменту організацій на цій стадії є набуття ринкового досвіду, забезпечення стійкого розвитку при умові збалансованого функціонування кожної її підсистеми.

Оскільки умови ринку з роками стають більш складними (рис. 3), завданням кожної організації є збереження досягнутих результатів. Для цього потрібні зміни: кадрові (колективізм, впровадження наукової організації праці, ротація кадрів і т.д.), технічного переозброєння, маркетингової політики, товарної політики, організаційної структури, управлінські, ін., що визначатимуть адаптаційний організм системи до нових вимог.

Роль керуючої підсистеми в даному випадку полягає в орієнтації ресурсів організації на інновації, що забезпечать її виживання, адаптацію до оточення, що змінюється.

Цьому етапу характерні затрати фінансів та часу, а також стреси, що викликані змінами, які не завжди є позитивними.

Серед внутрішніх умов, що визначають необхідність розвитку системи (рис. 3), ми визначаємо фінансову спроможність організації, виробничі потужності, кадровий потенціал та його готовність до змін, інформаційне забезпечення.

Щодо зовнішніх умов розвитку, то саме вони стимулюють організацію до змін. Серед них (рис. 3): конкуренти, їх активність, імідж та успішність є головними стимуляторами самовдосконалення системи організації; споживачі, зміна їх купівельної спроможності, смаків та вимог до товарів, прихильність до торгових марок, дотримання моди та ін., стають напрямком для вдосконалення товару; технології є особливим регулятором інноваційних змін системи. Швидкість НТП, покращення функціональних особливостей товарів, поява нових продуктів та напрямок на енерго- й матеріалоозаощаджуючі технології – характерні сучасні чинники цього сектору зовнішнього оточення організації; економічні умови – не менш важливий фактор розвитку підприємств, оскільки визначають можливість взагалі працювати на ринку та «робити» бізнес. Особливості фіскальної політики держави, якість банківської системи, цінова політика ринку та стан економіки держави в цілому певним чином формують фінансову спроможність вітчизняних підприємств; державне регулювання – особливий координатор та регулятор дій суб'єктів підприємництва. Саме воно в цілому визначає права та можливості дій суб'єктів ринку, а також вказує на характеристики товарів (згідно з нормами та стандартами), які мають бути дотриманими при їх випуску на ринок.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підсумовуючи вищезазначене, підведемо підсумки. Система менеджменту – це впорядкована структура організації, у якій чітко проглядається тісний зв'язок між її елементами, їх взаємодія, цілісність та ємерджентність, що забезпечує здатність менеджменту організації адаптувати її до умов ринкового функціонування та досягнення кінцевих результатів.

Ефективність формування, функціонування та розвиток системи менеджменту організації визначається, по-перше, внутрішніми її властивостями підсистем, що відображають потенціал її функціонального призначення, можливості та якість взаємодії з іншими процесами та системами у відповідності із зовнішніми умовами, в яких вона знаходиться.

Сукупність результатів дозволяє діагностувати цікаву дослідницьку сферу – на основі спрощеної моделі факторів впливу з використанням комп'ютерної техніки будувати моделі багаторівневих ієрархічних структур інформації про потенційні чинники організацій.

Список літератури: 1. Шморгун Л. Г. Менеджмент організацій : навч. посіб. / Л. Г. Шморгун. – К. : Знання, 2010. – 452 с. 2. Монастирський Г. Л. Теорія організації : навч. посіб. / Г. Л. Монастирський. – К. : Знання, 2008. – 319 с. 3. Осовська Г. В. Менеджмент організацій : підруч. / Г. В. Осовська, О. А. Осовський. – К. : Кондор, 2009. – 680 с. 4. Бєсєдін М. О. Основи менеджменту : оцінно-ситуаційний підхід (модульний варіант) : підруч. / М. О. Бєсєдін, В. М. Нагаєв. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 496 с. 5. Основи менеджменту: підручник / Гріфін Р., Яцура В. ; наук. ред. В. Яцура, Д. Олесневич. – Львів : БАК, 2001. – 624 с. 6. Мескон М. Х. Основы менеджмента / М. Х. Мескон., М. Альберт, Ф. Хедоури [пер. с англ.] : – 2-е изд. – М.: Дело, 2001. – 800 с. 7. Мошек Г. Є. Менеджмент підприємства : підруч. / Г. Є. Мошек, Л. А. Гомба, Л. П. Піддубна. – К. : Київ.нац.торг.-екон.ун-т, 2002. – 317 с. 8. Хміль Ф. І. Основи менеджменту : підруч. / Ф. І. Хміль. – К. : Академвидав, 2005. – 608 с. 9. Хомяков В. І. Менеджмент підприємства. 2-ге вид., переробл. і доп. – К. : Кондор, 2005. - 434 с.

Надійшла до редакції 15.10.10

УДК 657.6

О. Л. ШЕРСТЮК, канд. екон. наук, доц. Київський національний торговельно-економічний університет

АСПЕКТИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК

Анотація. У статті викладені аспекти, які мають бути досліджені аудитором під час перевірки облікових оцінок, використаних при складанні фінансової звітності. Визначено вплив зазначених аспектів на виконання аудитором відповідних процедур.

Abstract. There are aspects that should be researched auditor during authentication assessments used in compiling financial statements in the article. Also there is influence of the aspects of the implementation of an appropriate procedures in the article.

Вступ. Унаслідок невизначеності, властивій господарській діяльності, багато статей у фінансових звітах неможливо оцінити точно. У таких випадках застосовується облікова попередня оцінка, яка являє собою визначення приблизної вартості об'єктів обліку та суми статті звітності за відсутності точних методів оцінювання [1].

Прикладами обставин, які визначають необхідність застосування до об'єктів облікових попередніх оцінок, є наявність безнадійних боргів, старіння запасів, необхідність визначити справедливую вартість фінансових активів або фінансових зобов'язань, термінів корисної експлуатації активів,

що амортизуються, чи ідентифікація очікуваної моделі споживання економічних вигід, утілених у них, прийняття гарантійних зобов'язань тощо [2, с.1151].

Постановка проблеми. Попередні облікові оцінки часто здійснюються в умовах невизначеності щодо результату подій, які мали місце, або, як очікується, відбудуться у майбутньому, і передбачають застосування судження.

В багатьох випадках облікові оцінки отримуються за допомогою формули, заснованої на досвіді (наприклад, на досвіді використання стандартних норм амортизації для кожного виду основних засобів чи стандартного відсотку доходу від продажів для обчислення резерву сумнівних боргів) [1].

Аудитор, відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, повинен одержати достатні відповідні аудиторські докази стосовно того, чи є облікова оцінка обґрунтованою за певних обставин і чи відповідним чином розкрита інформація.

Таким чином, існує необхідність ідентифікації основних аспектів оцінювання облікових оцінок, які мають бути враховані аудитором під час планування та виконання аудиторських процедур, оцінювання їх результатів та формування відповідного професійного судження.

Стан вивчення проблеми. Застосування облікових оцінок передбачене, серед іншого, вимогами чинних в Україні положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Практичне застосування передбачених в них підходів призводить до ускладнення процесу ознайомлення користувачів інформації та її застосування для підготовки та обґрунтування управлінських рішень.

Тому, ключовим етапом підготовки інформації з точки зору користувача є незалежна оцінка правильності застосування процедур підготовки фінансових звітів з використанням облікових оцінок.

Не зважаючи на велику кількість різноманітних підходів щодо використання облікових оцінок під час підготовки звітності, на наш погляд недостатньо розроблений методичний інструментарій аудиту правильності їх застосування. Зокрема, вимоги чинної редакції МСА визначають загальні підходи до вирішення цієї проблеми, водночас недостатньо досліджені на науковому і практичному рівні детальні аспекти їх застосування.

Метою дослідження, результати якого викладені у статті, є ідентифікація аспектів аудиторської перевірки облікових оцінок, використаних під час підготовки фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Результати досліджень, присвячених проблемам аудиту фінансової звітності підприємств викладено в роботах закордонних (Р.Адамса, А.Аренса, Ф.Дефліза, С.Бичкової, Ю.Данилевського) та вітчизняних науковців (Р.Костирка, О.Петрик, І.Пилипенка, О.Редька, В.Сопка та ін.).

Водночас, проблеми аудиторської перевірки облікових оцінок не знайшли широкого відображення у дослідженнях, що проводилися останнім часом.

Викладення основного матеріалу. Провідними аспектами, що мають бути враховані під час аудиторської перевірки облікових оцінок, є наступні:

- умови завдання, що отримав аудитор від замовника;
- зміст статті фінансової звітності;
- наявність чи відсутність нормативних вимог стосовно процедур застосування облікових оцінок для визначеного показника;
- джерело інформації, використане обліковим персоналом клієнта;
- правильність застосування процедур обробки інформації під час формулювання облікових оцінок.

Зазначені аспекти безпосередньо впливають на зміст та обсяг аудиторських процедур, спрямованих на перевірку облікових оцінок, а також на отримані внаслідок їх застосування аудиторські докази, що стануть основою професійного судження аудитора.

Умови завдання, що виконує аудитор на умовах домовленості з клієнтом, визначають рівень упевненості, який може бути наданий для користувачів інформації фінансової звітності в аудиторському висновку або звіті. Залежно від цього, аудитор має прийняти рішення щодо доцільності застосування аудиторських процедур перевірки облікових оцінок, на основі яких подана відповідна інформація.

Так, виконання аудиторської перевірки та огляду передбачає висловлення професійного судження стосовно перевіреної інформації. З іншого боку, виконання узгоджених процедур чи підготовка інформації не передбачає надання такого судження. З урахуванням цього, аудитор може відмовитися від перевірки облікових оцінок, оскільки відсутність потреби у формуванні професійного судження обумовлює відсутність необхідності виконання відповідних процедур.

Водночас, потреба ґрунтовної перевірки інформації фінансової звітності, результатом якої, як очікується, буде висловлення професійного судження аудитора, спричиняє необхідність не лише оцінювання правильності побудови облікових оцінок, але й перевірку дотримання процедур розкриття їх змісту.

Необхідність врахування змісту статті фінансової звітності під час виконання аудиторських процедур дослідження облікових оцінок пояснюється тим, що він визначається характером відображеної інформації, і, як наслідок, може вплинути на рішення користувачів, які стосуються результатів аналізу як окремих показників фінансової звітності, так і їх сукупності. Тому, аудитор має отримати та оцінити інформацію, пов'язану з класифікацією показників фінансової звітності та їх розкриттям.

Водночас, змістом статей фінансової звітності визначається їх вплив на інші показники як фінансового, так і не фінансового характеру. Це дає підстави аудитору прийняти рішення щодо застосування додаткових процедур, метою яких є оцінка дотримання нормативних документів при

побудові облікових оцінок, ймовірності їх відхилень від значення, наведеного у звітності, а також – ефективності функціонування системи внутрішнього контролю клієнта під час формування відповідної інформації.

Важливим аспектом, який має бути врахований аудитором у процесі перевірки облікових оцінок є також наявність чи відсутність вимог нормативних документів щодо їх застосування.

Зазначені вимоги можуть стосуватися:

- переліку обставин, за яких можуть бути застосовані облікові оцінки;
- переліку статей фінансової звітності, щодо яких можуть бути застосовані облікові оцінки;
- переліку процедур застосування облікових оцінок;
- порядку розкриття інформації про застосування облікових оцінок.

Такі вимоги, як правило, визначаються концептуальною основою бухгалтерського обліку та фінансової звітності, яку використовує клієнт на підставі затвердженої облікової політики.

Перевірка дотримання наведених вимог дасть можливість аудитору переконатися в дієвості системи внутрішнього контролю під час формування інформації фінансової звітності. Саме система внутрішнього контролю має забезпечити попередження, виявлення та усунення відхилень, яких може припуститися система бухгалтерського обліку клієнта, зокрема – під час використання облікових оцінок.

Водночас, аудитор має самостійно дослідити окремі аспекти застосування облікових оцінок, а саме: адекватності моделі визначення, правильності її застосування, достовірності проведених розрахунків, наявності документального підтвердження тощо.

Однією з вимог, яку висуває концептуальна основа бухгалтерського обліку, може бути джерело інформації, необхідної для застосування облікових оцінок.

Зокрема, до джерел інформації, які можуть бути використані можуть відноситися розрахунки, здійснені працівниками бухгалтерії, акти оцінювання, що надаються фаховими експертами, повідомлення про вартість окремих активів на ринках збуту тощо.

Для кожного з зазначених джерел можуть бути визначені власні умови використання, процедури врахування та тривалість чинності інформації.

Аудитор повинен мати змогу оцінити відповідність умов застосування інформації, одержаної з різних джерел, умовам, визначеним в нормативних документах, що дасть можливість сформулювати судження стосовно дотримання законів і нормативних документів у процесі використання облікових оцінок.

Ще одним аспектом перевірки облікових оцінок, що має бути врахований аудитором, є правильність застосування процедур обробки інформації при їх формулюванні.

Аудитору необхідно отримати докази стосовно адекватності обраних управлінським персоналом клієнта процедур, правильності формалізації відповідних моделей та виконання розрахунків.

Висновки та перспективи подальших досліджень. З урахуванням наведених аспектів, аудитор має виконати наступні кроки:

- 1) оцінку даних та розгляд припущень, на яких ґрунтується оцінка;
- 2) перевірку розрахунків, що виконуються при оцінюванні;
- 3) порівняння облікових оцінок, отриманих у попередні періоди, з фактичними результатами тих періодів;
- 4) розгляд процедур затвердження управлінського персоналу.

Виконання зазначених процедур, у власну чергу, потребує ефективного методичного забезпечення, що дасть можливість аудитору сформулювати обґрунтоване професійне судження стосовно попередніх облікових оцінок, використаних керівництвом клієнта під час підготовки фінансової звітності.

Тому, серед напрямків подальших досліджень можна виділити вирішення проблем удосконалення методичних прийомів аудиторської перевірки облікових оцінок та оцінювання отриманих аудиторських доказів.

Список літератури: 1. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 2010 Edition. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks>. 2. Міжнародні стандарти фінансової звітності – 2009.: Переклад з англ. / за ред. С.Ф. Голова. – Том 1. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. – 1608с.

Надійшла до редакції 23.10.10

УДК 658.15

І. С. ШАРАПОВА, асист. Кримського економічного інституту ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ ПРЯМИХ МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАТРАТ В СОБІВАРТОСТІ ГРЯЗЕЛІКУВАННЯ

Анотація Стаття присвячена особливостям формування собівартості грязелікування при використанні нормативного методу обліку затрат в умовах замкнутого технологічного циклу. Запропонована методика розрахунку прямих матеріальних затрат з урахуванням індивідуальних фізико-біологічних особливостей пацієнтів.

Annotation This article is devoted to features forming mud cost when using the normative method of cost accounting in a closed technological cycle. The proposed method of calculation of direct costs based on individual physical and biological features of patients.

Вступ. Важливим фактором підвищення конкурентоспроможності українських курортів є ефективна система обліку затрат і калькулювання собівартості грязелікування, яка базується на досягненнях вітчизняного і

світового досвіду. Використання замкнутого технологічного циклу дозволить не тільки скоротити собівартість грязелікування, але і підвищити ефективність використання ресурсного потенціалу Криму. Зниження собівартості забезпечується багаторазовим використанням грязей за рахунок її регенерації в спеціальних спорудах - регенераційних басейнах. Особливості замкнутого технологічного циклу обумовлюють використання нормативного методу обліку затрат і калькулювання собівартості грязелікування, найбільшу питому вагу в якій займають прямі матеріальні затрати. На сьогоднішній день не розроблена універсальна методика визначення матеріальних затрат у собівартості грязелікування з урахуванням індивідуальних фізико-біологічних особливостей пацієнта, у зв'язку з чим виникає необхідність її розробки.

Аналіз останніх публікацій. Вивченню нормативного методу обліку затрат та калькулювання собівартості присвячено багато наукових праць вітчизняних і зарубіжних авторів. Коваленко А. Н. розглянула сутність та принципи застосування нормативного методу калькулювання собівартості.[1] Карпова Т. П. дослідила різноманітні варіанти обліку фактичних і нормативних затрат, а також побудування облікових регістрів в залежності від моделей нормативного методу обліку затрат.[2] Лень В. С. розкрив особливості побудови обліку при нормативному методі калькулювання собівартості.[3] Партин Г. О., Загородній А. Г. та Ясінська А. І. розглянули особливості організації обліку нормативних витрат.[4] Атамас П. Й. дослідив вплив відхилень фактичних затрат від нормативних на прибуток підприємства.[5]

У результаті проведеного аналізу публікацій можна зробити висновок, що автори не розглядали особливості обліку затрат і калькулювання собівартості грязелікування. Отже, дані питання вимагають детального розгляду.

Постановка завдання. Мета статті - розробка методики визначення прямих матеріальних затрат у собівартості грязелікування з урахуванням індивідуальних фізико-біологічних особливостей пацієнта.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання: дослідити особливості грязелікування при замкнутому технологічному циклі; дослідити вплив замкнутого технологічного циклу на формування собівартості грязелікування; розробити методику визначення нормативних прямих матеріальних затрат; розробити методику визначення прямих матеріальних затрат з урахуванням індивідуальних фізико-біологічних особливостей пацієнтів.

Результати дослідження. Для забезпечення поточного контролю за зниженням собівартості і своєчасним виявленням економії витрат доцільно застосовувати нормативний метод обліку затрат. Порядок формування собівартості безпосередньо залежить від особливостей технологічного процесу.

Розглянемо докладніше особливості технологічного процесу грязелікування при замкнутому технологічному циклі. Грязь з основного

басейну після її електропрогріву і підготовки надходить до кабінету пелоїдетерапії. Після проведення процедури грязелікування відпрацьована грязь направляється у спеціальний басейн, в якому відбувається її первинний відстій. У цьому басейні грязь фільтрується і відокремлюється від води. Відфільтрована грязь завантажується у регенераційний басейн, в якому під впливом ультрафіолетового випромінювання відбувається відновлення її лікувальних властивостей. Регенований бруд проходить обов'язковий санітарно-бактеріологічний та фізико-хімічний контроль, після проведення якого вона знову стає придатною для використання.

При застосуванні нормативного методу обліку затрат на виробництво важливо заздалегідь розробити та затвердити норми витрачання ресурсів. У залежності від призначення норми бувають базисними, ідеальними і поточними. Для оперативного управління найбільший інтерес представляють саме поточні норми. [5, с.141]

Найбільшу питому вагу в структурі собівартості грязелікування займають матеріальні затрати, що обумовлює необхідність їх ретельного нормування. Нормативні матеріальні затрати в собівартості грязелікування можна розрахувати за формулою:

$$MЗ_n = \frac{K \cdot Ц}{n} \cdot \left(1 + \frac{Вo \cdot n}{K \cdot Ц}\right), \quad (1)$$

де МЗН - нормативні матеріальні витрати; К - обсяг закупленої грязі, кг; Ц - ціна за один кг, грн; По - додаткові витрати, пов'язані з регенерацією бруду, грн; n - термін корисного використання бруду, років.

Слід зазначити, що на кожному етапі виробничого процесу відбувається природний убуток грязі. З цього випливає, що існує певний строк корисного використання грязі (n) у замкнутому технологічному циклі грязелікування, який можна розрахувати за формулою:

$$n = \frac{K}{K_{номр} \cdot \Sigma У_e}, \quad (2)$$

де Кпотр - обсяг річного споживання грязі, кг; $\Sigma У_e$ - сумарна природний убуток.

Річний обсяг споживання грязі залежить від місткості санаторію, тобто кількості ліжок-місць, номенклатури процедур і середніх затрат грязі на одну процедуру.

На сьогоднішній день у санаторіях затрати грязі на аплікацію визначаються емпіричним шляхом, що обумовлює необхідність розробки методики розрахунку матеріальних затрат з урахуванням індивідуальних особливостей пацієнтів. Розрахувати вартість матеріальних затрат можна шляхом множення ціни за один кілограм на вагу грязі на дану аплікацію. Вага грязі на кожен аплікацію залежить від щільності грязі і площі поверхні людського тіла, яку вона займає. У Криму грязь перед її використанням обов'язково проходить фізико-хімічний аналіз. Висновок за результатами такого аналізу містить значення щільності грязі. Отже, для того, щоб

визначити витрати гязі на окрему аплікацію, необхідно знати, яку частину поверхні людського тіла вона займає.

У хірургії при визначенні тяжкості ураження важливу роль грає площа опіку. Існує ряд методів для визначення площі опіку. В Україні хірурги найчастіше використовують так зване правило дев'яток. [7, с. 577] Згідно цьому правилу площа поверхні людського тіла розподіляється наступним чином: площа голови і шиї - 9%, груди - 9%, живіт - 9%, задня поверхня тіла - 18%, руки - кожна по 9%, стегна - по 9% , гомілки та стопи - по 9%, промежина і зовнішні статеві органи - 1% поверхні тіла. [7, с. 577] Таким чином, можна розрахувати, скільки відсотків від загальної площі поверхні людського тіла займає кожна аплікація у гязелікуванні.

Для визначення загальної площі поверхні людського тіла можна скористатися формулою Бойда:

$$BSA(m^2) = 0,0003207 \cdot weight(g)^{(0,7285-0,0188 \log_{10} weight(g))} \cdot height(cm)^{0,72}, (3)$$

де BSA – площа поверхні тіла; weight - вага; height – зріст. [8, с. 302]

Розглянемо приклад розрахунку затрат гязі на аплікацію «Високі чоботи» для дівчини, зростом 170 см та вагою 55 кг. Щільність гязі за результатами фізико-хімічного складу складає 1,616 г/см³. Активний шар гязі аплікації - 1,8 см. Вартість сакскої гязі складає 1000 грн. за тонну.

1. За формулою 3 розрахуємо загальну площу поверхні тіла дівчини:

$$BSA(m^2) = 0,0003207 \cdot 55000^{(0,7285-0,0188 \log_{10} 55000)} \cdot 170^{0,72} = 1,6074 m^2$$

2. За правилом дев'ятки визначимо процент площі поверхні тіла, який займає аплікація: гомілки та стопи (9%+9%) = 18%

3. Визначимо площу поверхні тіла дівчини, яку займає аплікація:

$$BSA_{АПЛ} = 1,6074 \cdot 18\% = 0,289332 m^2 = 2893,32 cm^2$$

4. Визначимо масу гязі на один см², урахувавши, що щільність гязі за даними аналізу фізико-хімічного складу складає 1,616 г/см³, а активний шар - 1,8 см. Так як маса дорівнює множенню щільності на об'єм, то:

$$Маса на 1 cm^2 = 1,616 \cdot 1 \cdot 1,8 = 2,9088 g = 0,0029088 kg$$

5. Визначимо вагу гязі на дану аплікацію:

$$Вага = 0,002988 \cdot 2893,32 = 8,6 kg.$$

6. Визначимо вартість матеріальних затрат гязі:

$$МЗ = \frac{1000}{1000} \cdot 8,6 = 8,6 грн.$$

Таким чином, вага гязі на аплікацію «Високі чоботи» для дівчини складає 8,6 кг., а матеріальні затрати гязі на дану аплікацію – 8,6 грн.

Висновки. Запропонована методика розрахунку нормативних матеріальних затрат, а також матеріальних затрат на гязелікування з урахуванням фізико-біологічних особливостей пацієнтів дозволить підприємствам рекреаційно-курортного комплексу ретельніше планувати собівартість гязелікування, виявляти резерви економії матеріальних затрат, здійснювати їх постійний контроль з метою зниження собівартості в умовах замкнутого технологічного циклу.

Список літератури: 1. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики. / [Хом'як С. С., Харитонова А. Г., Шевченкова Л. С. та ін.]; під ред. А. М. Коваленко. – Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2010. – 656 с. 2. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебник для вузов. / Карпова Т. П. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 350 с. 3. Лень В. С. Управлінський облік: Навч. посіб. / Лень В. С. – К.: Знання-Прес, 2006. – 317 с. 4. Партин Г. О. Управлінський облік: Навч.-метод. посіб. / Партин Г. О., Загородній А. Г., Ясінська А. І. – К.: Знання, 2006. – 235 с. 5. Атамас П. Й. Управлінський облік: Навчальний посібник. / Атамас П. Й. – к.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с. 6. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. / Бахрушина М.А. — М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. — 528 с. 7. Петров С. В. Общая хирургия: Учебник для вузов./Петров С. В. - 2-е изд. - М.: ЮНИТИ, 2004. - 768 с. 8. Boyd E. Experimental error inherent in measuring growing human body./ Boyd E. Am J Physiol, 1930.- 432p.

Надійшла до редакції 07.10.10

УДК 330.142.212 (477)

Н.Ю. ЄРШОВА, канд. екон. наук, доц. НТУ «ХП»,
О.В. НАЗАРЕНКО, магістр НТУ «ХП»

ОБЛІК ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ РОЗВ'ЯЗАННЯ

У статі досліджені проблеми, пов'язані з обліком оборотних активів на підприємствах, проаналізовано склад та структуру оборотних активів, сформульовані можливі напрями щодо підвищення ефективності їх використання відповідно до стадій виробничого процесу.

In article problems connected with the account of turnaround actives at the enterprises are investigated, and structure of turnaround actives of the enterprises of Ukraine is analysed, directions on increase of efficiency of their use according to production stages are formulated.

Ключові слова: оборотні активи підприємства, дебіторська заборгованість, структура оборотних активів, методи аналізу.

Вступ. Облік оборотних активів відіграє важливу роль в інформаційному забезпеченні процесу управління, оскільки є базою для формування управлінської та фінансової звітності. Оборотні активи підприємства набули нових істотних змін у формуванні джерел їх фінансування і, в першу чергу, за рахунок нових фінансових інструментів, що найбільш сильно вплинули на процес прийняття тактичних та стратегічних управлінських рішень. Все це і ускладнює відображення в обліку господарських операцій та пошук практичних рішень, які впливають на умови і фактори руху оборотних активів. Для підприємств України є важливим виявлення нагальних проблем обліку оборотних активів, що потребують вирішення, оскільки це сприяє забезпеченню формування

достовірної, достатньої аналітичної інформації щодо оборотних активів для цілей управління. Зазначене вище підтверджує актуальність теми статті.

Постановка задачі. Метою статті є дослідження та формулювання основних проблем обліку оборотних активів на підприємствах та розробка деяких напрямків щодо підвищення ефективності їх використання відповідно до стадій виробничого процесу.

Методологія. Методологічною базою дослідження є праці вітчизняних фахівців з питань обліку та аналізу оборотних активів підприємства. Для досягнення поставленої задачі у статті використано сукупність методів наукового пізнання: логічного узагальнення, аналізу і синтезі, системний підхід.

Результати дослідження. Оборотні активи є однією із складових частин майна підприємства. Стан і ефективність їх використання - одна з головних умов успішної діяльності підприємства. Проблеми теоретичного та практичного обґрунтування питань, пов'язаних з обліком, аналізом та управлінням оборотними активами знайшли відображення у працях багатьох вітчизняних вчених. Серед відомих науковців, які в своїх працях детально розглядали питання аналізу оборотних активів слід відзначити таких зарубіжних вчених як Велми Глен А., Сигел Дж., Шим Дж, Е.С. Хендріксен , а також вітчизняних Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Грабова, Ю.К. Гришкунайте, Н.В. Дубенко, А.Г. Загородній, А.Ш. Маргуліс та інших. Проте, відсутня єдина методика аналізу оборотних активів підприємства, яка б дозволила не тільки чітко визначити їх фінансовий стан, а й була б доступною у використанні, зрозумілою та економічно ефективною з точки зору співвідношення “вигода - витрати”.

Оборотні активи - найважливіша економічна категорія, яка відбиває вартісну оцінку оборотних коштів організації, оптимальність об'єму, склад і структура яких значною мірою впливають на стійкість її фінансового положення. Засоби, вкладені в оборотні активи, повинні компенсуватися за один оборот, що в середньому відповідає періоду перетворення грошей в гроші. Оборотні активи є однією з головних складових ресурсного потенціалу підприємства в цілому [1]. З огляду на визначення оборотних активів в П(С)БО 2: “Оборотні активи – грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу”, можна зробити висновок про наявність великої кількості проблем лише у визначенні поняття “оборотні активи” [2]. Схема оборотних активів організації представлена на рисунку 1. Одна частина оборотного капіталу знаходиться у виробничих запасах, інша частина перебуває у вигляді незавершеного виробництва, а третя у вигляді готової продукції. Щодо капіталу обігу, то він представлений у вигляді грошових коштів, готової продукції та коштів у розрахунках.

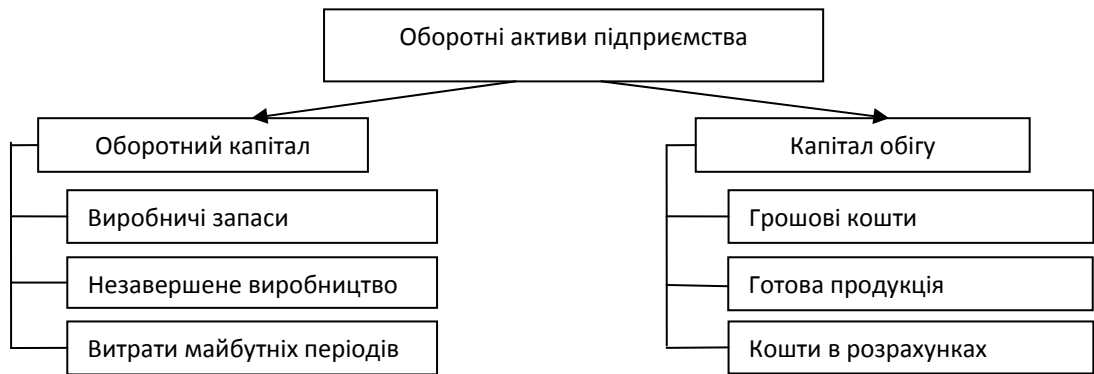


Рис. 1- Склад оборотних активів підприємства

Важливість теми підтверджується статистичними даними щодо складу та динаміки оборотних активів на підприємствах України (табл.1, рис.2 [3]).

Таблиця 1 – Стан та динаміка оборотних активів підприємств України за видами економічної діяльності

Показники	Оборотні активи					
	На 1 січня 2008		На 1 січня 2009		На 1 січня 2010	
	млн.грн	%	млн.грн	%	млн.грн	%
Усього активи	2441101,9	100	3169685,3	100	2559272,8	100
У тому числі оборотні активи	1178129,5	48,26	1573587,9	49,64	1240134,7	48,46
у тому числі						
сільське господарство, лісове господарство	45772,1	3,89	70958,7	4,51	1712,8	0,14
промисловість	355036,7	30,14	470289,9	29,89	497061,3	40,08
будівництво	63072,2	5,35	79430,6	5,05	55933,1	4,57
торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	422061,7	35,82	524386,6	33,32	397989,7	32,09
діяльність готелів та ресторанів	4377,7	0,37	4711,1	0,34	4122,6	0,33
діяльність транспорту та зв'язку	54635,8	4,64	67065,8	4,26	59192,0	4,77
фінансова діяльність	86605,3	7,38	115502,1	7,34	66928,4	5,4
операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	139116,9	11,84	231911,2	14,74	149681,0	12,07
інші оборотні активи	6401,7	0,57	8577,3	0,55	6881,0	0,55

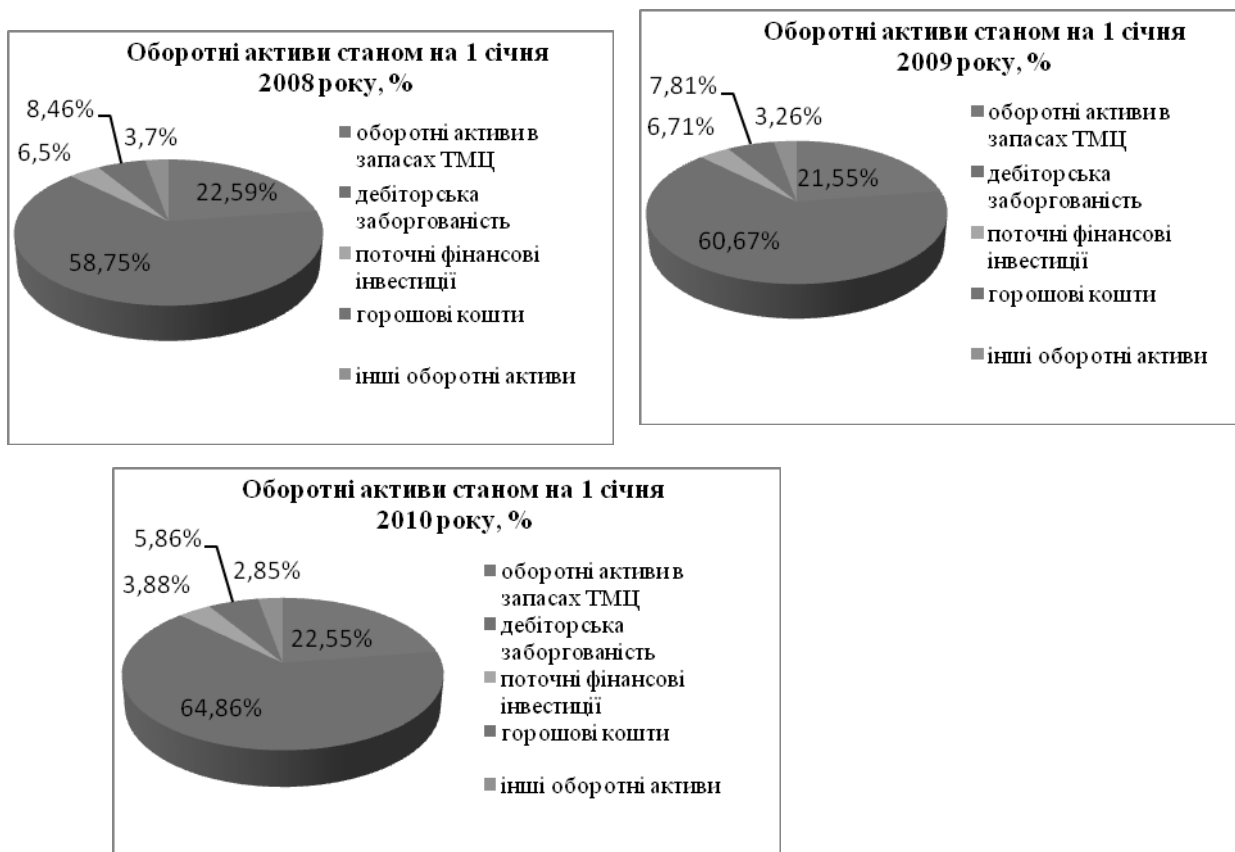


Рис.2 – Склад оборотних активів підприємств України

З наведених діаграм видно, що оборотні активи в запасах ТМЦ в 2009 і 2010 роках у порівнянні з 2008р. знизилася на 1,09%. Дебіторська заборгованість збільшилася на 1,92% і на 6,11% відповідно. Що стосується грошових коштів, то в порівнянні з 2008р. зменшилася в 2009р. на 0,65%, а в 2010р. на 4,58%. Також і інші оборотні кошти знизилися на 0,44% і на 0,85% відповідно. Отже, проаналізувавши оборотні активи за видами економічної діяльності за 3 роки, ми бачимо, що їх стан на підприємствах України з кожним роком погіршується (зростає дебіторська заборгованість, зменшуються грошові кошти і т.д.)

Однією зі сторін проблеми, пов'язаної з організацією аналізу та обліку на підприємстві, є складна система цін на оборотні активи. Доцільно було б, на наш погляд, ретельно дослідити її основні аспекти. Вивчаючи порядок використання облікової ціни, оптових договірних цін, зазначимо, що застосування таких цін на підприємстві забезпечує єдність синтетичного й аналітичного обліку. Вважаємо, що з розвитком ринкових відносин стабілізуватимуться і договірні ціни, а це сприятиме спрощенню методики обліку. Оцінка оборотних активів, що надходять здійснюється в обліку на основі історичної собівартості, яка передбачає підрахунок всіх витрат на виробництво та придбання. При вибутті запасів Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку передбачено п'ять методів оцінки, кожен з них має свої переваги та недоліки, що зумовлює їх

використання підприємствами в залежності від поставленої мети. За умови використання методу середньозваженої собівартості, використані запаси рівномірно включаються до собівартості чи фінансового результату та відображається більш реальний прибуток. Що стосується дебіторської та кредиторської заборгованостей, то синтетичний і аналітичний облік повинен бути організований таким чином, щоб забезпечувати прозорість і простоту формування необхідного розкриття інформації у фінансовій звітності, а також управління цими активами і зобов'язаннями [4]. Облік дебіторської та кредиторської заборгованостей впливає на величину оборотного капіталу компанії, дозволяє ефективно використовувати тимчасово вільні кошти і не допускати появи безнадійних боргів. Ступінь деталізації аналітичного обліку повинна дозволяти аналізувати оборотність даного активу та погашення даного зобов'язання в розрізі кожного контрагента і однорідних господарських операцій у розрізі кожного договору, а також окремо відображати знижки й процентний дохід. При обліку дебіторської заборгованості особливу увагу необхідно приділяти аналізу оборотності даної заборгованості і факторів, які впливають на терміни і повноту її погашення. Як мінімум треба вести облік у розрізі кожного контрагента, щоб визначити платоспроможність дебіторів. Це дозволить знайти підхід компанії до створення резерву по сумнівній заборгованості та своєчасно списати безнадійні борги. Необхідно проводити аналіз авансів виданих на предмет виявлення передплат, за якими не очікуються надання послуг або поставки товарів. Аналітичний облік повинен дозволяти проаналізувати заборгованість за термінами виникнення в розрізі кожного рахунку-фактури. Ґрунтуючись на даних обліку, компанія може вибрати оптимальні для її господарської діяльності умови роботи з контрагентами і передбачити їх у договорі, розробити важелі управління даною заборгованістю. Наприклад, для скорочення термінів погашення заборгованості можна передбачити знижки за оплату в короткі терміни і відсутність таких знижок або нарахування пені у разі затримки платежу.

Що стосується рішення проблем, пов'язаних з дебіторською заборгованістю, то одним з виходів може послужити факторинг [5], тобто без заставне фінансування під забезпечення прав вимоги грошових коштів, тобто фактор набуває товарні накладні, за якими у нього виникають права вимога грошових коштів.

У нинішній час в процесі аналізу показників ефективності використання оборотних активів підприємства важливим є визначення, за рахунок яких факторів сформувався той чи інший показник. Закономірним є наявність різноманітних шляхів прискорення оборотності оборотних засобів, які залежать від рівня організації виробництва на підприємстві. Вважаємо за доцільне шукати такі шляхи на кожній із стадій кругообігу оборотних активів. Отже, напрями підвищення ефективності використання оборотних активів можна виділити в три підгрупи, що представляють:

- 1) передвиробничу стадію;
- 2) виробничу стадію (незавершене виробництво);

3) реалізаційну стадію.

Саме за такими стадіями можливо виділити шляхи підвищення оборотності оборотних активів. Величина виробничих запасів і відносний розмір обігових коштів на їх утворення можуть бути зменшені шляхом удосконалення матеріально-технічного забезпечення:

- прискорення і здешевлення перевезень;
- поліпшення організації складського господарства на основі його механізації й автоматизації;
- застосування більш точного нормування витрат матеріалів;
- скорочення невиробничих затрат матеріалів;
- повторного використання відходів виробництва.

Крім зазначених вище шляхів підвищення оборотності оборотних активів на стадії підготовки до виробництва також доцільним буде:

- заміна дорогих матеріалів більш дешевими;
- заміна використаних запасних частин, тари, інструментів тощо.

Наступна стадією є виробнича. Пропозицією виступає підвищення оборотності оборотних активів. Слід підкреслити, що незавершене виробництво і сума вкладених у нього коштів при існуючому обсязі виробництва залежать від тривалості виробничого циклу. В свою чергу тривалість виробничого циклу може бути скорочена внаслідок:

- упровадження потокових методів обробки;
- зменшення тривалості міжопераційних періодів за рахунок ретельної підготовки виробництва, останнє передбачає зменшення перебоїв і забезпечення ритмічної роботи підприємств;
- застосування гнучких виробничих систем;
- підвищення змінності виробництва.

Скорочення перебування готової продукції на складі залежить від багатьох факторів. Одні з них безпосередньо пов'язані з роботою підприємств, інші - з організацією збуту продукції.

Важливим напрямом поліпшення використання обігових коштів є раціональне використання матеріальних ресурсів, зниження матеріаломісткості продукції. Для цього є різні шляхи, головні з яких [6]:

- економічно обґрунтований вибір сировини;
- підвищення коефіцієнта використання матеріалів;
- комплексне використання сировини і відходів виробництва;
- підвищення якості сировини, матеріалів і готової продукції;
- удосконалення конструкцій виробів;
- удосконалення виробничих процесів;
- впровадження нової прогресивної технології;

Узагальнена інформація, що стосується шляхів прискорення оборотності оборотних активів за стадіями кругообігу оборотних активів представлена у вигляді таблиці 2.

Таблиця 2 - Шляхи прискорення оборотності оборотних активів

№ п/п	Передвиробнича стадія	Виробнича стадія	Реалізаційна стадія
1	прискорення і здешевлення перевезень;	упровадження потокових (зокрема, конвеєрних) методів обробки;	економічно обґрунтований вибір сировини;
2	поліпшення організації складського господарства на основі його механізації й автоматизації;	зменшення тривалості міжопераційних періодів за рахунок ретельної підготовки виробництва, останнє передбачає зменшення перебоїв і забезпечення ритмічної роботи підприємств;	підвищення коефіцієнта використання матеріалів;
3	застосування більш точного нормування витрат матеріалів;	застосування автоматичного устаткування, верстатів із числовим програмним управлінням, гнучких виробничих систем;	комплексне використання сировини і відходів виробництва;
4	скорочення невиробничих затрат матеріалів;	підвищення змінності виробництва	підвищення якості сировини, матеріалів і готової продукції
5	заміна дорогих матеріалів більш дешевими, тобто здешевлення матеріалів	покращення системи постачання та збуту	удосконалення конструкцій виробів

Пошук шляхів прискорення оборотності оборотних активів за стадіями кругообігу оборотних активів є оперативним та найефективнішим.

Висновок. З вище викладеного матеріалу можна зробити висновок, що виявлення важливих та нагальних проблем аналізу оборотних активів, що потребують вирішення, є важливим для підприємства, оскільки це сприяє забезпеченню формування достовірної, достатньої аналітичної системи інформації щодо обліку оборотних активів для цілей управління. Питання аналізу оборотних активів потребує подальшого дослідження, зокрема в частині адаптації нормативного регулювання до деяких практичних аспектів аналізу оборотних активів на підприємствах.

Список літератури: 1. Анализ эффективности использования оборотных средств// Бухгалтерский учет №10, 2006. 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87. 3. www.ukrstat.gov.ua 4. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку. Київ: Київський державний торговельно-економічний ун-т, 2000-692с. 5. Банки и банковские операции: Учебник для вузов/Е.Ф. Жуков, Л.М. Маркова и др.; Под ред. проф. Е.Ф Жукова.- М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997-471с. 6. Т.Г. Вакуленко, Л.Ф. Фомина “Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений” - СПб.: «Издательский дом Герда», 2001-254с.

Надійшла до редакції 24.11.10

И.Н.ПОГОРЕЛОВ, доц. НТУ «ХПИ»

А.В.ЯЦЕНКО, магистр НТУ «ХПИ»

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ СОВРЕМЕННЫХ МЕТОДОВ УПРАВЛЕНИЯ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТЬЮ

В работе рассмотрены вопросы совершенствования системы управления дебиторской задолженности путем использования современных методов управления - факторинга и форфейтинга. Выполнен их сравнительный анализ.

In work are considered questions of the improvement managerial system to debtor indebtedness by by use the modern methods of management - a factoring and forfeiting. Their benchmark analysis is executed.

Введение. Современная экономика Украины характеризуется значительным замедлением платежного оборота, вызывающим рост дебиторской задолженности. Предприятия практически не имеют возможности полноценно функционировать в связи с несвоевременным исполнением обязательств дебиторами, либо из-за требований об отсрочке платежа, что сопровождается дополнительным отвлечением средств с оборота и негативно сказывается на основных финансовых показателях и результатах деятельности.

Постановка проблемы. В создавшихся условиях первоочередной задачей финансового менеджмента является эффективное управление дебиторской задолженностью, направленное на оптимизацию общего ее размера, обеспечение своевременной инкассации долга, оценки рисков, связанных с ростом безнадёжной задолженности и поиск путей их страхования. Решить проблемы такого плана можно внедрив в практику управления дебиторской задолженностью современных механизмов, наиболее приспособленных к современным процессам развития экономики – факторингу и форфейтингу.

Однако их внедрение сдерживается несовершенством нормативно-правовой базы; отсутствием должного уровня обслуживания по причине нехватки технологий, квалифицированного персонала, специализированного программного обеспечения и достаточного опыта работы; низкой осведомленностью отечественных предприятий о данных продуктах финансового рынка и их преимуществах.

Кроме того, для принятия решения об использовании того или иного механизма управления дебиторской задолженностью руководство предприятия должно оценить их целесообразность, сложность и сопутствующие издержки, а также эффективность использования, для чего необходим качественный сравнительный анализ с помощью системы

критериев, которые имеют как теоретическое так и практическое обоснование.

Анализ последних исследований и публикаций: В современной экономической литературе проблемы совершенствования системы управления дебиторской задолженностью с использованием факторинговых и форфейтинговых операций, рассматривали такие ученые как: Белялов Т.Е., Білик М.Д., Дубровська, О.М., Кравченко, В.В., Міщенко В. О., Поддєрьогін А.М., Попазова О.В, Стешина М.О., Кравченко, В.В..

Цель статьи: Определение понятия факторинга и форфейтинга, проведение их сравнительного анализа с целью принятия решения об использовании наиболее целесообразного инструмента управления дебиторской задолженностью.

Материалы и результаты исследования. В современной научной и практической литературе понятие факторинга отождествляется с различными видами хозяйственных операций – от покупки безнадежных долгов до досрочного учета векселей. В тоже время следует учитывать, что как в международной практике, так и в отечественной, существуют нормативно-правовые определения факторинга, которые в полной мере характеризуют данный вид операций.

В частности в международной практике понятие факторинга определено Конвенцией УНИДРУА (ЮНИДРУА) по международным факторным операциям, в частности, под факторингом понимается операция, при которой:

- Поставщик может или должен уступить Фактору (Финансовому агенту) права требования, вытекающие из контрактов по продаже товаров, заключаемых между поставщиком и его заказчиками (дебиторами), за исключением тех, которые относятся к товарам, закупленным в основном для их личного, семейного или домашнего пользования;

- Фактор должен взять на себя не менее двух следующих обязанностей:

- финансирование поставщика;

- ведение учета по правам требования;

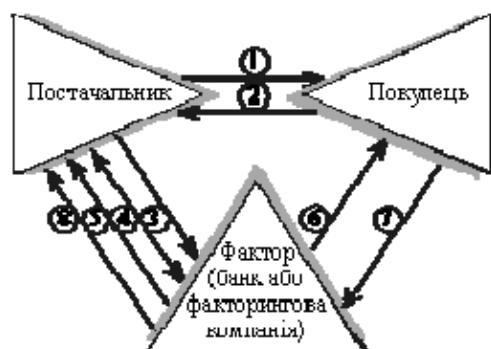
- инкассация дебиторской задолженности;

- защита от неплатежеспособности дебиторов [9].

В отечественном законодательстве понятие факторинга определено ст.350 Хозяйственного Кодекса Украина, согласно которой факторинг представляет собой банковскую операцию в виде приобретения банком права требования в денежной форме за поставленные товары или предоставленные услуги с принятием риска исполнения такого требования, а также прием платежей [5].

За совершение факторинговой операции фактор взывает с поставщика соответствующую плату. Стоимость факторинга, в особенности, зависит от его вида, кредитоспособности поставщика, размера процентной ставки за кредит, уровня рисков, которые несет фактор, а также от срока пребывания ресурсов фактора в расчетах с покупателем [6].

Содержание и последовательность факторинговой операции представлены на рис. 1.



1. Отгрузка поставщиком покупателю товаров (работ, услуг).
2. Акцепт покупателем долговых обязательств за товары (работы, услуги).
3. Предъявление поставщиком долгового требования фактору с целью их переуступки.
4. Изучение фактором кредитоспособности поставщика, и в случае положительного результата, подписание с ним договора факторинга.
5. Перечисление поставщику средств в размере 70-90% суммы долгового требования, приобретенных фактором.
6. Предъявление фактором долгового требования для его оплаты покупателем.
7. Оплата покупателем предъявленных к нему фактором долговых требований.
8. После получения платежа от покупателя фактор перечисляет поставщику остаток средств (30-10%) за вычетом платы за факторинговое обслуживание.

Рис. 1 – Схема факторинговой операции

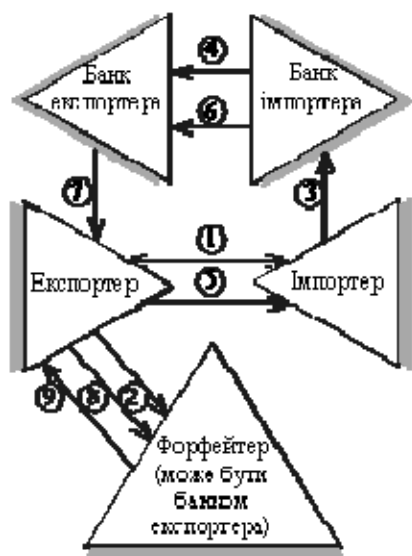
Данный метод регулирования дебиторской задолженности имеет следующие положительные стороны:

- ускорение получения денежных средств за отгруженные товары (работы, услуги);
- уменьшение риска возникновения сомнительных долгов;
- улучшение процесса инкассации долгов;
- оперативное получение кредита от фактора;
- уменьшение расходов, связанных с учетом и инкассацией долгов.

Недостаток факторинга для поставщика – более высокая стоимость данной операции по сравнению со стандартным кредитованием; лимитная политика по предоставлению финансирования, и ее обоснованность в условиях кризиса [8]. Все это объясняется высокой чувствительностью операции факторинга к рыночным колебаниям спроса, что сказывается на объемах продаж предприятий, которые могут воспользоваться данным видом финансирования только после того как товар отгружен и продан.

В свою очередь форфейтинг – инструмент управления дебиторской задолженностью, представляющий собой покупку форфейтором у экспортёра долга, как правило, оформленного аккредитивом или векселем, акцептованным импортером. Участвуя в форфейтинговой операции, у предприятия-экспортера появляется возможность дополнительно мобилизовать средства, и сократить дебиторскую задолженность. Обращение экспортера к форфейтору происходит в случаях когда: собственное финансовое состояние экспортера не дает ему возможности надолго отлучать собственные средства из оборота; импортер (внешнеэкономический контрагент экспортера) недостаточно кредитоспособный; экспортер не имеет возможности получить первоклассную гарантию [3].

Механизм реализации форфейтинга представлен на рис.2



1. Экспортер и импортер договариваются о поставке товаров и порядке оплаты за них.
2. Экспортер заключает договор форфейтинга с финансовым учреждением.
3. Импортер оформляет серию векселей и находит банк, который гарантирует или авалирует указанные векселя.
4. Направление в банк экспортера гарантированных или авалированных векселей.
5. Поставка товаров.
6. Разрешение на передачу векселей экспортеру.
7. Предоставление векселей экспортеру.
8. Продажа векселей экспортером форфейтеру.
9. Поступление средств от проданных векселей.

Рис. 2 – Схема форфейтинговой операции

Используя форфейтинговую операцию предприятие-экспортер получает следующие преимущества:

- возможность получения денежных средств сразу после отгрузки продукции или предоставления услуг, что повышает уровень ликвидности;
- при покупке векселей используется фиксированная учетная ставка (дисконт является определенной суммой и на протяжении всего срока кредитования не меняется, несмотря на изменение ставок на рынке капиталов);
- отсутствие рисков, как следствие продажи экспортером долговых требований на бесповоротной основе;
- отсутствие расходов времени и средств на управление долгом или на организацию его погашения [6].

К недостаткам форфейтинга со стороны экспортера можно отнести: высокую стоимость; вероятность того, что экспортер сможет найти гаранта или авалиста, который соответствует требованиям форфейтера; необходимость подготовки документов таким способом, чтобы на экспортера не было регресса в случае банкротства гаранта или авалиста; необходимость знания законодательства страны импортера.

Однако в вопросе принятия решения об использовании данного механизма управления дебиторской задолженностью необходимо обратить внимание на действующее законодательство Украины.

Так, согласно Закону Украины «Про обращение векселей» от 05.04.2001 г. № 2374 – III, выдавать переводные и простые векселя можно только для оформления денежного долга за фактически поставленные товары, выполненные работы, предоставленные услуги. Иными словами введен запрет на использование финансовых векселей. Эта проблема известна как проблема товарности векселя [7]. В рамках указанных

ограничений схема договора форфейтинга (6, 7, 8 операции) будет легитимной только при условии, что он будет ограничиваться только использованием коммерческих векселей. Следовательно, в настоящий момент использование форфейтинга для внутриукраинских операций не представляется возможным в силу законодательных ограничений. В тоже время использование форфейтинга во внешнеэкономической деятельности вполне допустимо.

Для определения основных показателей рассматриваемых механизмов, области их применения, а также выявления слабых и сильных сторон приведем сравнительную характеристику операций факторинга и форфейтинга в таблице 1 [1,2,3,6,8].

Таблица 1 - Сравнительная характеристика факторинга и форфейтинга

Показатель	Факторинг	ПС*		Форфейтинг
1	2	3		4
Область применения	Применяется для управления дебиторской задолженности как внутри Украины так и во внешнеэкономических операциях	+	-	Применяется для управления дебиторской задолженности только во внешнеэкономических операциях
Объект сделки	Комплекс услуг, который банк (или факторинговая компания) оказывает предприятиям, работающим со своими покупателями на условиях отсрочки платежа.	+	-	Операции по приобретению форфейтором коммерческого обязательства заемщика (покупателя, импортера) перед кредитором (продавцом, экспортером).
Субъект сделки	Поставщик товаров (работ, услуг), покупатель товаров (работ, услуг) и финансовый агент (кредитная организация или фактор-компания).	=		Экспортёр (компания-поставщик), импортёр (компания-покупатель), форфейтор (коммерческий банк) и иные финансовые посредники.
Характер сделки	Предполагает установление между сторонами сделки постоянный характер.	+	-	Сделки почти всегда носят разовый характер.
Срок финансирования	Краткосрочное кредитование (Срок фактической отсрочки платежа: до 1 года)	-	+	Среднесрочное кредитование (Срок фактической отсрочки платежа: от 6 мес. до 5-7 лет)
Размер финансирования	Сумма кредита ограничена возможностями фактора.	-	+	Сумма кредита может быть достаточно высокой как результат возможности синдицирования.
Стоимость финансирования	1. Факторинговая комиссия; 2. Ссудный процент с ежедневного остатка выплаченного клиенту аванса против инкассированных счетов.	+	-	1. Комиссия за досрочный платеж, или форфейтинговая комиссия (discount rate); 2. Комиссия за обязательство (commitment fee); 3. Грационные дни (days of grace); 4. Комиссия за обслуживание аккредитива (handling fees)

Окончание таблицы 1

1	2	3		4
Особенности финансирования	Предполагает кредитование под уже существующее денежное требование, или под требование, которое возникнет в будущем, но четко обозначенное в договоре финансирования под уступку денежного требования.	-	+	Возможно кредитование под уступку финансового векселя, выпущенного с целью аккумуляции средств, для реализации иных целей не ограниченных торговыми.
Механизм выплаты долга банком	70-90% суммы долга – в момент подачи документов на оформление факторинга и 30-10% (за вычетом процентов за факторинговый кредит и комиссионного вознаграждения) после получения платежа	-	+	100% возврат долга (за вычетом суммы дисконта и комиссионного вознаграждения) после переоформления задолженности в пользу форфейтора
Возможность возврата требований	В зависимости от условий, заключенных между предприятием продавцом и фактором	-	+	Обязательное авалирование векселей без права регресса
Право передачи (перепродажи актива)	Фактор не имеет право передавать денежные обязательства 3-им лицам.	=		Есть такое право, форфейтор не обязан об этом информировать.
Наличие поручителей	Не требуется поручительства от третьего лица.	+	-	Требуется гарантия третьего лица или аваль, гарант.
Наличие обеспечения	Не требует обеспечения	=		Не требует обеспечения
Форма гарантии	-	+	-	Векселя и прочие долговые обязательства (аккредитив)

*Показатели сравнения, где:

«+» - положительный фактор для предприятия, в случае использования выбранного метода управления дебиторской задолженностью;

«-» - отрицательный фактор для предприятия, в случае использования выбранного метода управления дебиторской задолженностью;

«=» - равнозначность сравниваемых показателей для предприятия, в случае использования выбранного метода управления дебиторской задолженностью.

Используя сравнительные данные таблицы 1 руководство предприятия может самостоятельно принять решение об использовании того или иного метода управления дебиторской задолженностью.

В целом же можно сделать вывод, что факторинговое обслуживание наиболее эффективно для малых и средних предприятий, которые традиционно испытывают финансовые затруднения из-за несвоевременного погашения долгов дебиторами и ограниченности доступных для них источников кредитования в пределах одного государства. Факторинг еще более интересен для этих предприятий, так как дополняется элементами бухгалтерского, информационного, рекламного, сбытового, юридического, страхового и другого обслуживания предприятия, что дает возможность руководству сосредоточиться на производстве и экономить на издержках по оплате труда.

Форфейтинг же предпочтительней факторинга во внешнеэкономической деятельности в силу своего основного преимущества

- возможность получить оплату за продукцию, товар или услугу денежными средствами в настоящее время, взамен дохода, который должен быть получен в будущем. Форфейтинг наиболее эффективен для крупных предприятий, которые преследуют цель аккумуляции денежных средств, для реализации долгосрочных и дорогостоящих проектов.

Вывод: Управление дебиторской задолженностью с помощью факторинга и форфейтинга требует определенных затрат, которые однако позволят сократить уровень и повысить качество дебиторской задолженности, с одновременным ростом показателей эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Для успешного развития и применения операций факторинга и форфейтинга важно чтобы законодательная база нашей страны, по крайней мере, не являлась препятствием для такого рода развития. На данный момент законы Украины этому вызову времени не соответствуют и требуют существенных изменений.

Список літератури: 1. *Белялов Т.Е.* Аналіз форм і методів управління дебіторською заборгованістю у складі оперативних фінансових активів корпорації//Актуальні проблеми економіки. – 2005. - №9 (51). – С.30-36.; 2. *Басюк Т.П.* Фінансові аспекти зовнішньоекономічних операцій//Економіка, фінанси, право. – 2007.- №6. – С.20-24.; 3.*Міщенко В. О.* Форфейтингові операції у фінансуванні діяльності експортерів: правові аспекти // Банківська справа. – 1998. – № 3. – С. 28–30.; 4. http://www.factoringpro.ru/index.php/menu_world/286-factoring-ukraina; 5. http://www.cons-ua.ru/kodeks2_73.html; 6.<http://fingal.com.ua/content/view/1299/35/1/1/>; 7. www.justinian.com.ua/article.php?id=795; 8.www.factors-chain.com; 9. <http://www.smartfactor.ru/article001.html>

Надійшла до редакції 27.10.10

УДК 657.471

Ю.В. ТІХОНРАВОВА, ст. викл. Кримського економічного інституту ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»

ОСНОВНІ НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ПРЯМИХ МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАТРАТ НА ВИНОРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ АР КРИМ

У статті розглянути питання, пов'язані з обліком прямих матеріальних затрат виноробства. Виділені основні завдання обліку затрат виноробних підприємств. Розглянуто вплив організаційно-технологічних особливостей виноробства на методику обліку прямих матеріальних затрат виноробства. Запропоновано введення субрахунків аналітичного обліку та типових бухгалтерських записів для підвищення ефективності обліку прямих матеріальних затрат виноробства.

The article deals with issues related to the accounting of the direct financial costs of wine-making. The basic tasks of the accounting of the direct financial costs of wineries are determined. The influence of the organizational and technological features on accounting methods of the direct financial costs of wine-making is considered. The use of sub-standard analytical accounting and standard accounting records to improve the efficiency of direct financial costs of wine-making is offered.

ВСТУП. Підприємства виноробної галузі відрізняються складністю та тривалістю організаційно-технологічного процесу. У зв'язку з цим виникає необхідність вдосконалення методики обліку прямих матеріальних затрат, оскільки саме вони займають найбільшу долю в об'ємі собівартості виноробної продукції.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ. Загальні питання обліку прямих матеріальних витрат на промислових підприємствах розглядалися вітчизняними та зарубіжними авторами серед яких слід виділити наступних:

1) Грабова Н.Н. розглядає наступні питання: сутність прямих матеріальних затрат, класифікацію виробничих запасів, методи списання виробничих запасів, відображення прямих матеріальних затрат, на рахунках синтетичного обліку [1];

2) автори Сопко В.В. [2] та Завгородній В.П. [3] розглядають: питання пов'язані з теоретичним визначенням прямих матеріальних затрат; класифікацію та оцінку матеріальних затрат на промислових підприємствах; організацію облікового, контрольного й аналітичного процесів прямих матеріальних затрат; первинний облік матеріалів з прикладами побудови номенклатур, графіків документообігу та ін.;

3) Бабич В. В., Сагова С. В. у своєму посібнику надають інформацію про визнання та класифікацію прямих матеріальних витрат, а також розглядають типові проведення з обліку прямих матеріальних витрат [4];

4) Губа Є. розглядає загальні питання з розкриття змісту та особливостей застосування на практиці методів вибуття запасів [5];

5) Гура Н.О. досліджує галузеві особливості обліку прямих матеріальних затрат [6].

ПОСТАВЛЕННЯ ЗАВДАННЯ. Метою статті є вдосконалення методики обліку прямих матеріальних затрат виноробства, з урахуванням особливостей технологічного процесу. Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання: визначити вплив організаційно-технологічних особливостей виноробства на побудову обліку прямих матеріальних затрат; надати пропозиції щодо введення субрахунків аналітичного обліку затрат; розглянути типові проведення з вживанням запропонованих субрахунків аналітичного обліку прямих матеріальних затрат.

РЕЗУЛЬТАТИ. Виробництво вина характеризується досить складним технологічним процесом. Він починається з переробки винограду, закінчується розливом вина і включає наступні стадії: переробка винограду на сусло; освітлення сусла; бродіння сусла; зняття дріжджового осаду; спиртування (кріплення); витримка виноматеріалу (доливка, переливка, обклеювання, освітлення, фільтрація, купаж, типізація, охолодження, фінальна ультрафільтрація); розлив. Саме тому для забезпечення оперативного обліку та управління затратами, виявлення резервів і попередження різних видів втрат необхідна своєчасна інформація про затрати по кожному технологічному циклу виробництва виноробної продукції.

Підвищення аналітичності обліку і впровадження процедур контролю можливо за умов визначення відхилень у розрізі технологічних процесів, видів продукції і видів затрат. Слід зазначити те, що відхилення прямих матеріальних затрат залежить від зміни вартості матеріальних ресурсів, а також від кількості спожитих матеріалів. Саме тому автором пропонується для систематизації інформації з накопичення відхилень ввести додаткові субрахунки з обліку затрат виробництва. З метою вдосконалення методики обліку витрат пропонується застосування субрахунків:

- 2351 «Втрати у виробництві в межах норм»;
- 2352 «Надлишки у незавершеному виробництві»;
- 9471 «Наднормативні втрати у виробництві».

За допомогою запропонованих рахунків бухгалтерського обліку можливо здійснювати фіксацію відхилень фактичних затрат від нормативних. З метою підвищення аналітичності обліку прямих матеріальних витрат виникає необхідність введення додаткової аналітики за допомогою наступних субрахунків:

- субрахунок 5 порядку - призначено для обліку втрат у виробництві в межах норм за відповідними підрозділами 2351(1);
- субрахунок 6 порядку - призначено для обліку втрат у виробництві в межах норм за технологічними процесами (23511(1));
- субрахунок 7 порядку - призначено для обліку втрат у виробництві в межах норм за видами продукції (сировини) (235111(1)).

Для відкриття даних аналітичних субрахунків необхідно виробити кодування відповідних підрозділів підприємства, технологічних процесів, видів продукції і сировини. Призначимо:

- цеху витримки та обробки виноматеріалів код - 1 для відображення субрахунку 5 порядку;
- процесу витримці виноматеріалів код – 3 для відображення субрахунку 6 порядку;
- десертному марочному вину код – 5 для відображення субрахунку 7 порядку.

Таким чином, при відображенні втрат в межах норм десертного марочного вина при витримці у цеху витримки та обробки виноматеріалів необхідно використовувати субрахунок 2351135 «Втрати в межах норм десертного марочного вина при витримці в цеху витримки та обробки

виноматеріалів». Запропоновані субрахунки та аналітика може використовуватися у практичній діяльності виноробних підприємств лише за умови наявності необхідної аналітики на субрахунок 231 «Основне виробництво»:

- субрахунок 4 порядку - призначено для обліку виробництва за відповідними підрозділами (231(1));
- субрахунок 5 порядку - призначено для обліку виробництва за технологічними процесами (2311(1));
- субрахунок 6 порядку - призначено для обліку виробництва за видами продукції (23111(1)).

Слід зазначити те, що облік виробництва за видами продукції доцільно здійснювати за видами затрат (прямі матеріальні затрати, затрати на оплату праці та відрахувань до фондів соціального страхування, розподілені непрямі витрати, інші прямі затрати). Використовую наведене вище кодування відповідних підрозділів підприємства, технологічних процесів, видів продукції і сировини необхідно відображати накопичення прямих матеріальних затрат на виробництво десертного марочного вина при витримці у цеху витримки та обробки виноматеріалів на субрахунок 231135 «Витримка десертного марочного вина в цеху витримки та обробки виноматеріалів». Наведемо ще один приклад, призначимо:

- цеху виробництва мадери код - 9 для відображення субрахунку 4 порядку;
- процесу витримки виноматеріалів на відкритих майданчиках код – 6 для відображення субрахунку 5 порядку;
- міцному марочному вину код – 8 для відображення субрахунку 6 порядку.

Таким чином, для накопичення прямих матеріальних затрат при витримці міцного марочного вина у цеху виробництва мадери необхідно використовувати субрахунок 231968 «Витримка на відкритих майданчиках міцному марочного вина в цеху виробництва Мадери». У свою чергу облік сировини і матеріалів пропонується враховувати із застосуванням аналітики по їх видам і центрам відповідальності. Зокрема, для субрахунку 201 «Сировина й матеріали» пропонується відкрити наступні субрахунки:

- субрахунок 4 порядку - призначено для обліку видів сировини і матеріалів (201(1));
- субрахунок 5 порядку - призначено для обліку сировини і матеріалів за центрами відповідальності (2011(1)). Проведемо кодування:
 - вину, виноматеріалам, спирту призначимо код - 1 для відображення субрахунку 4 порядку;
 - цеху виробництва портвейнів призначимо код - 7 для відображення субрахунку 5 порядку.

Таким чином, на субрахунок 20117 будуть відображені «Вино, виноматеріали, спирт в цеху виробництва Портвейнів». Розглянемо відображення бухгалтерських проведення із застосуванням запропонованих субрахунків:

1) відображена передача на витримку молодого десертного марочного виноматеріалу в цех витримки десертних виноматеріалів 22547 дал на суму 1237788,98 грн.:

Дт 231135 «Витримка десертного марочного вина в цеху витримки та обробки виноматеріалів» 1237788,98 грн.

Кт 20113 «Виноматеріали в цеху витримки і обробки виноматеріалів»

2) відображені втрати виноматеріалів на витримці в межах норм:

Дт 2351135 «Втрати в межах норм десертного марочного вина при витримці в цеху витримки та обробки виноматеріалів» 12788,98 грн.

Кт 231135 «Витримка десертного марочного вина в цеху витримки та обробки виноматеріалів»

3) за результатами інвентаризації відображені надлишки виноматеріалів на витримці:

Дт 2352135 «Надлишки десертного марочного вина при витримці в цеху витримки та обробки виноматеріалів» 2928,71 грн.

Кт 719 «Інші доходи операційної діяльності»

4) відображені втрати виноматеріалів понад норми при витримці в цеху витримки і обробки виноматеріалів:

Дт 9471135 «Наднормативні втрати десертного марочного вина при витримці в цеху витримки та обробки виноматеріалів» 19865,98 грн.

Кт 20113 «Виноматеріали в цеху витримки і обробки виноматеріалів»

Запропонована методика обліку матеріальних затрат за допомогою бухгалтерських проведення дозволить підвищити аналітичність бухгалтерського обліку та своєчасно здійснювати корегування відхилень від норм.

ВИСНОВКИ. Запропонований робочий план рахунків дозволить проводити детальний аналіз причин відхилень за прямими матеріальними затратами у виробництві, підвищити ефективність планування і обліку затрат на виноробних підприємств, з врахуванням їх організаційно-технологічних особливостей.

Список літератури: 1. *Грабова Н.Н.* Бухгалтерський облік у виробничих і торгових підприємствах / Н.Н. Грабова. - К.: А.С.К., 2003. – 623 с. 2. *Сопко В.В.* Бухгалтерський облік / В.В. Сопко. - К.: КНЭУ, 2000. – 578 с. 3. *Сопко В. В., Завгородній В.П.* Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. - К.: КНЕУ, 2004. – 411 с. 4. *Бабиц В. В., Сагова С. В.* Фінансовий облік (облік активів) / В.В. Бабиц, С.В. Сагова. - К.: КНЕУ, 2006. – 425 с. 5. *Губа Є.* Облік надходження (вибуття) запасів / Є.Губа. - Дебет-Кредит, № 11, 2007. – с.2-8. 6. *Гура Н.О.* Облік видів економічної діяльності / Н.О. Гура. - К.: Знання, 2004. – 389 с.

УДК 657

Л.Г.СТОЛЯР, канд. екон. наук, доц. Чернівецький
торговельно-економічний інститут КНТЕУ

БЮДЖЕТУВАННЯ, ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

В статті розглянуто особливості управління витратами промислових підприємств. Досліджено сутність процесу управління витратами. Запропоновано порядок розробки системи бюджетів для вдосконалення діяльності підприємства.

The features of management of industrial enterprises charges are considered in the article. Investigational essence of process of management charges. The order of development of the system of budgets is offered for perfection of activity of enterprise.

На всіх етапах розвитку економіки основними економічними одиницями виступають підприємства (фірми). Кожне підприємство створюється з певною метою – виробництво конкурентоспроможної продукції, збільшення прибутку, завоювання ринків збуту, утримання лідерства в певній галузі. Практика господарювання яких здійснюється в умовах постійних змін зовнішнього середовища. Зовнішнє оточення все більше диктує стратегію і тактику підприємства, так як включає контрагентів, соціальні фактори, які безпосередньо пов'язані з підприємством в рамках задач, що ним реалізується, однак не включаються у сферу безпосереднього менеджменту.

За класичними школами менеджменту успіх любого підприємства визначається раціональною організацією виробництва продукції, зниженням витрат, розвитком спеціалізації, іншими словами, впливу управління на внутрішні фактори виробництва. Ключовими положеннями сучасних технологій управління є всестороннє використання гнучкості і пристосування до зовнішнього середовища, яке нерозривно пов'язано з невизначеністю і ризиком. Однак ризик і невизначеність долається знаннями ситуації і уловлюванням змін у діловому середовищі (зовнішньому і внутрішньому).

Раптові і різкі зміни зовнішнього середовища, в особливості в технологіях, в конкуренції на ринках є реальністю сучасного економічного життя, яка обумовлює використання в менеджментів стратегічного планування і управління. Використання якого відповідно змінює і структури управління, які забезпечують реальну економічну самостійність підприємства. Чим мінливіше економічне середовище, тим складніше структура управління, тим більше інформації потрібно для управління.

В теорії інформації доведено, що існує деякий мінімальний об'єм інформації, без якого ефективно управління неможливе. Врегулювання проблеми інформаційної підтримки можливе тільки за умови чіткого і злагодженого функціонування системи інформаційних потоків на підприємстві. А це зумовлює необхідність вести роботу на будь-якому підприємстві в таких напрямках: виявлення проблем і визначення інформаційних потреб; відбір джерел інформації; обробка інформації й оцінка її повноти і значимості; аналіз інформації та виявлення тенденцій розвитку досліджувальних показників у сфері діяльності; розробка прогнозів і альтернатив поведінки підприємства; оцінка альтернатив різних дій, вибір стратегії і прийняття управлінських рішень для реалізації стратегічних та поточних планів; оптимізація використання ресурсів.

Особливе значення для прийняття управлінських рішень в останні роки набуває інформація сформована в системі управлінського обліку. Розвиток, становлення якого в Україні призвели до якісних змін у інформаційній системі підприємств.

Сьогодні все більше вчених розглядають проблеми теорії практики управління витратами підприємства, зокрема Білоусова І., Бородін О., Бутинець Ф., Валусев Б., Голова С., Котляров С. Нападовська Л., Ніколаєва С., Стуков С., Пушкар М.

Метою дослідження є визначення сутності бюджетування, як інструменту управління витратами підприємства.

В період ринкових перетворень на зміну техпромфінплану прийшов бізнес-план – проект розвитку підприємства. Бізнес-план включає всі плани розвитку підприємства: план збутової та маркетингової політики підприємства, напрям розвитку виробництва, інвестиційна політика, оцінка ризику діяльності підприємства. Однак він розробляється при створенні підприємства і визначає середньо стратегічні завдання у контексті довгострокових цілей, що мають декларативний характер і містить мало кількісних оцінок. Недоліком є те, що він не може забезпечити точною, повною, своєчасною інформацією керівництво та економічні служби підприємства в довгостроковій перспективі. Результатом стратегічного планування є довгостроковий план роботи підприємства на 10-15 років.

Розробка і здійснення управлінських рішень на промислових підприємствах базується на плановій, технологічній, обліковій та аналітичній інформації. Контроль і регулювання здійснюється на основі планів і фактичних даних.

Ефективність процесу управління витратами підприємства може бути досягнута тільки шляхом порівняння фактичних витрат з відповідними плановими (нормативними) показниками – бюджетами.

Бюджетування – планування майбутніх операцій підприємства та створення системи бюджетів. Дослідники сучасних технологій управління бізнесом, привертають увагу до бюджетів підприємства, як до цілісної науково - обґрунтованої системи збору, аналізу, обробки інформації, отриманої з внутрішнього та зовнішнього середовища, виконання

розрахунків показників економічного стану підприємства і контролю за їх виконанням на основі економіко-математичних моделей і технологій [2, с.336].

У процесі бюджетування визначають:

- чого хоче досягнути підприємство у перспективі, обґрунтовують основну мету діяльності підприємства;
- як можна досягти поставленої мети, стратегії розвитку підприємства;
- які ресурси і в якій кількості потрібно підприємству, оперативний план розвитку підприємства;
- контроль за виконанням планових показників.

Метою бюджетування є: здійснення періодичного планування, забезпечення координації, кооперації та комунікації, забезпечення усвідомленості витрат на діяльність підприємства, створення основи для оцінки і контроль виконання, мотивація працівників шляхом орієнтації на досягнення мети організації підприємства, виконання вимог законів і контрактів.

Дослідження показало, що бюджетування допомагає уникнути розходження інтересів різних працівників підприємства, воно змушує кількісно обґрунтовувати плани виробництва, реалізації, дає усвідомити необхідність витрат пов'язаних з виконанням цих планів. У процесі складання бюджету працівники мають змогу порівняти витрати і вигоди альтернативних напрямків дій, визначити найефективніший спосіб використання ресурсів. Порівняння фактичних результатів із запланованими дає можливість визначити ефективність і результативність бюджету та діяльності підприємства. Бюджет мотивує працівників підприємства на досягнення поставленої мети за умови, що вони брали участь у розробленні бюджетів і зацікавленні в досягненні встановлених показників.

Бюджетування здійснюється в двох напрямках: перший напрям – підготовка функціональних бюджетів (бюджетів підрозділів підприємства). Підрозділ підприємства для якого складається бюджет, здійснює контроль за його виконанням – є бюджетним центром. Другий напрям – розробка стандартів витрат на виробництво продукції.

Взаємозв'язок цих напрямків, на підставі бюджетів підрозділів визначається ставка розподілу накладних витрат між окремими видами продукції. Це дає можливість скласти нормативну (стандарту) калькуляцію повної виробничої собівартості одиниці продукції. В свою чергу, стандарти (норми) витрат використовуються для складання бюджетів витрат виробництва. На підставі бюджетів усіх підрозділів готують генеральний (зведений) бюджет підприємства.

Генеральний бюджет – сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції усіх підрозділів підприємства. Він включає дві групи бюджетів: операційні – сукупність бюджетів витрат і доходів, які забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток; фінансові – сукупність

бюджетів, що відображають заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства.

Існують три основні підходи організації процесу бюджету ванні:

- “згори – вниз”
- “знизу – вгору”
- “знизу – вгору / згори – вниз”

У світовій практиці поширений підхід “знизу – вгору/ згори – вниз”, який узагальнює й збалансовує найкращі моменти інших підходів [1, с.368]. Згідно цього підходу вище керівництво підприємства надає загальні директиви, щодо цілей розвитку підприємства, а керівники нижчих та середніх ланок готують бюджети, спрямовані на досягнення цілей підприємства. У процесі складання і узагальнення бюджетів здійснюється обговорення їх та узгодження з керівниками різних рівнів. Після затвердженого загального бюджету керівництвом, бюджети спрямовують у підрозділи підприємства і вони є підставою для виконання керівниками бюджетних центів.

Процес бюджетування охоплює такі основні стадії: доведення основних напрямків політики підприємства до осіб, котрі відповідають за підготовку бюджетів; визначення обмежувальних чинників; підготовка бюджету продаж; попереднє складання бюджетів; обговорення бюджетів з вищим керівництвом; координація й аналіз обговорених бюджетів; затвердження бюджетів.

Першим етапом бюджетування є доведення інформації щодо політики розвитку підприємства керівництвом до керівників підрозділі та службовців. Це інформація стосується обсягу й асортименту продукції, цінової політики, ринків збуту. Беручи до уваги те, що можливості виробництва і реалізації продукції обмежені попитом, потужністю, до початку розробки бюджетів визначають та враховують всі обмежувальні чинники.

В практиці є два найпоширеніших метода складання бюджетів: бюджетування через приращення та бюджетування з “нуля”. Метод через приращення – складання бюджету на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді. Згідно цього методу фактичні показники попереднього періоду коригують з урахуванням цінової та податкової політики держави та інших чинників. Цей метод досить простий, не потребує значних витрат та розрахунків, але цей метод має суттєву ваду, у процесі бюджетування не аналізується ефективність витрат, а досягнуті результати переносяться автоматично на наступний період. Метод бюджетування з “нуля” вимагає від кожного бюджетного центру детального аналізу діяльності для виявлення неефективних операцій і вибору найвигідніших напрямів використання ресурсів. Цей метод дає змогу виявити проблеми і розв’язати їх на стадії планування.

Бюджет відображає показники, які має досягнути підприємство. Проте вплив факторів у процесі господарської діяльності підприємства спричиняє виникнення відхилень між бюджетними та фактичними даними. Для своєчасного виявлення таких відхилень відповідного реагування на них

потрібно здійснювати бюджетний контроль. В процесі бюджетного контролю зіставляються фактичні данні з бюджетними, проводиться аналіз відхилень та вноситься необхідні корективи. Головним завданням бюджетного контролю є виявлення суттєвих розбіжностей між бюджетними і фактичними показниками, зосередження уваги працівників на показниках як таких, що потребують докладного аналізу, встановлення причин виявлених розбіжностей та обґрунтування методів усунення. Аналіз розбіжностей дає змогу вирішити, як працює підприємство та його структурних підрозділів: ефективно і результативно; результативно але неефективно; ефективно але не результативно; не результативно і неефективно.

Проведене дослідження дозволяє зробити висновок, що використання бюджетів на промислових підприємствах створює ряд переваг: можливість управління витратами по підприємстві в цілому і по структурних підрозділах; можливість координувати діяльність різних підрозділів підприємства та підприємства в цілому; можливість оцінювати витрати за центрами відповідальності.

Список літератури: 1. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – с.744. 2. Джай К. Штим, Джон Г. Сигел Основы коммерческого бюджетирования / Пер. с англ.. – СПб.: Пергамент. – 1998. – с.456. 3. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник [для студентів вищих навчальних закладів] / Л.В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – с.544 4. Управленческий учет: Учебное пособие / Под.ред.А.Д.Шеремета. – ФБК – ПРЕСС, 2000. – с512.

Надійшла до редакції 07.10.10

УДК 331.211

Л.І. ХУДАВЕРДІЄВА, магістр НТУ «ХП»

ДЕЯКІ АСПЕКТИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОПЛАТИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті розкрито сутність організації обліку оплати праці, визначено законодавчі, нормативні документи організації обліку розрахунків з персоналом; запропоновано оптимізацію тарифної системи як основи організації з оплати праці.

In this research were investigated the essence of organizing accounting of remuneration of labor; determined legislative and normative documents of organizing accounting, proposed methods for improvement of organizing accounting.

Ключові слова: оплата праці, розрахунки з персоналом, первинні документи, організація обліку.

Реформування бухгалтерського обліку в Україні вимагає удосконалення організації обліку оплати праці на підприємствах. Розгляд

цього питання дуже актуальний, і це зумовлено певною зміною нормативної й документальної бази оплати праці на підприємствах і підприємницьких структурах. На сьогодні, між окремими соціальними групами, спостерігається велика диференціація заробітної плати. Проведення мотивувальної політики ускладнює те, що заробітна плата перестала бути стимулювальним фактором.

Значний вклад у реформування оплати праці внесли вітчизняні вчені, а саме: Чабанова Н., Чупир Т., Чупир В.[1], Давидова К. [2], Соломченко Д. [3], Бутинець Ф. та інші.

Мета статті – розкрити сутність та етапи організації обліку з оплати праці, запропонувати заходи для поліпшення організації обліку розрахунків з персоналом з оплати праці.

Розрахунок заробітної плати є дуже трудомісткою й відповідальною роботою, яку треба виконати за короткий термін між наданням інформації та виплатою робітнику.

Організація оплати праці в Україні здійснюється згідно з чинними нормативно-правовими актами. Документом, що визначає економічні, правові й організаційні основи оплати праці працівників є Закон України “Про оплату праці”.

Отже, заробітна плата – це дохід, що виникає в результаті здійснення трудової діяльності та включає інші заохочувальні й компенсаційні виплати, пов’язані з відносинами трудового найму. Регулюють заробітну плату форми й системи праці. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Згідно зі ст. 2 Закону “Про оплату праці”, визначена структура заробітної плати: основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; інші заохочувальні й компенсаційні виплати.

Оплата праці працівників, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями, незалежно від форм власності й господарювання, регулюється, з одного боку, шляхом встановлення державного розміру мінімальної заробітної плати; норм, гарантій і компенсацій; умов і розмірів оплати праці працівників установ і організацій, які фінансує бюджет; умов і розмірів оплати праці керівників державних підприємств; оподаткування прибутків працівників; з другого – угодами, які укладаються на державному, галузевому, регіональному рівнях і на підприємстві. Регулювання оплати праці на рівні підприємства передбачає розроблення, затвердження й застосування внутрішніх нормативних документів, зокрема положень: про оплату праці, про преміювання за виконання виробничих завдань і функцій, про винагороду за підсумками роботи за рік тощо.

Завдяки аналізу літературних джерел, можна зробити висновки: на сьогодні організації заробітної плати в промисловості притаманні такі недоліки: низькі рівні заробітної плати; невиправдане зближення рівнів оплати праці фахівців та інших категорій працівників; слабка матеріальна

зацікавленість у підвищенні кваліфікації через незначні розбіжності в рівнях окладів працівників різної кваліфікації; недостатня стимулювальна роль премій, надбавок і всієї преміальної системи.

Відсутність ефективної системи оплати праці й матеріального стимулювання призводить до великої різниці в оплаті праці спеціалістів різних підрозділів і однорідних спеціалістів на підприємствах одного регіону. Це стає причиною плинності кадрів, нестабільності роботи колективів, зростання матеріальних витрат, пов'язаних з навчанням нових працівників.

Згідно зі ст. 97 КЗпП [7], форми і системи оплати праці встановлюються підприємством самостійно в колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством і галузевими (регіональними) згодами. КЗпП допускає можливість оплати праці за різними системами.

Однак яка б система оплати не застосовувалася, в її основі має лежати тарифна система оплати праці. Для працівників окремих категорій замість тарифних ставок визначаються місячні оклади.

Весь процес обліку оплати праці працівників поділяється на етапи:

- облік особового складу та використання робочого часу;
- облік виробітку продукції і заробітної плати.

Облік особового складу працівників здійснює відділ кадрів. Обліку підлягають усі працівники підрозділів, незалежно від робіт, які вони виконують, та посад, що обіймають.

Порядок нарахування заробітної плати залежить від форм оплати праці, що застосовуються на підприємстві, й організації виконання самих робіт (в індивідуальному порядку чи бригадою). При погодинній оплаті праці основним документом, який слугує підставою для нарахування заробітної плати, є таблиць обліку використання робочого часу.

Документальне оформлення операцій щодо розрахунків з заробітної плати між працівниками й роботодавцем супроводжується великою кількістю документів типових та нетипових форм. Керівник підприємства на кожний первинний документ затверджує графік документообігу. Графік формується при врахуванні вимог за наказом Головархіву при КМУ ВІД 20.07.1998 р. №41.

Розрахунки з оплати праці з робітниками проводяться в типових розрахунково-платіжних відомостях, форми № П-6 та № П-7 (зведена). Вони виконують подвійну функцію:

- 1) за ними здійснюються розрахунки з робітниками та службовцями;
- 2) вони є формою аналітичного обліку до субрахунку 661 "Розрахунки з оплати праці".

Аналітичний облік ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам" та 16 "Витрати" визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані

працівниками, та формування інформації про витрати підприємства, зокрема витрати на оплату праці.

Одним із шляхів удосконалення організації заробітної плати на підприємствах є оптимізація тарифного регулювання заробітної плати, до неї належать:

- запровадження гнучких форм і систем оплати праці, включаючи контрактну й безтарифну;
- розроблення внутрішньовиробничих тарифних умов оплати праці як чинників підвищення мотивувальної та стимулювальної ролі тарифних систем на підприємствах;
- удосконалення мотиваційного механізму регулювання міжпосадових окладів, міжкваліфікаційних рівнів оплати праці;
- удосконалення нормування як засобу регулювання міри праці та її оплати;
- обґрунтування вибору найефективніших форм і систем заробітної плати;
- колективне регулювання заробітної плати.

Здійснюючи побудову або удосконалення організації обліку оплати праці, підприємства мають підходити до цього питання обґрунтовано, враховуючи доцільність, використовуючи результати наукових досліджень, передового досвіду. Розробляючи внутрішні документи (положення про оплату праці, преміювання та інші), необхідно:

- розширювати практику персоніфікації ставок і окладів найбільш кваліфікованим працівникам, орієнтованим на підвищення ефективності праці;
- враховувати галузеві особливості, зокрема при створенні системи стимулювання, встановлювати спеціальні, специфічні фактори оцінок робіт для методу бальної системи преміювання, для кожної категорії персоналу, посилюючи регуляторну і стимулювальну функції заробітної плати;
- до переліку факторів та критеріїв оцінювання умов преміювання включати рівень кваліфікації, ступінь відповідальності виконаної роботи, рівень професійної майстерності, ініціативності, стаж роботи, результати кваліфікаційної атестації робітників тощо, які відповідають сучасним реаліям, тактиці та стратегії управління підприємством, його підрозділами й персоналом.

Облік праці та заробітної плати має бути організований таким чином, щоб це сприяло підвищенню продуктивності праці, повному використанню робочого часу, а також правильному обчисленню чисельності працівників для обліку заробітної плати з метою оподаткування. Для цього на підприємстві мають бути чітко розподілені функції обліку між відділами.

Здійснюючи побудову або удосконалення організації обліку оплати праці, підприємства мають підходити до цього питання обґрунтовано, враховуючи доцільність, використовуючи результати наукових досліджень, передового досвіду.

Від організації обліку оплати праці залежить якість, своєчасність і повнота розрахунків з персоналом з оплати праці.

Список літератури: 1. Чабанова Н., Чупир Т., Чупир В. «Організація бухгалтерського обліку» - Х.: Фактор, 2008. – 480с. 2. Давидова К. Складаємо обліковий регламент на наступний рік / К. Давидова // Баланс. – 2008. – № 99. – С. 2–4. 3. Соломченко Д. Організація обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві / Д. Соломченко // Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. – 2004. – № 1. – С. 46–50. 4. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996–XIV 5. Закон України “Про оплату праці” від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР. 6. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Державного комітету статистики України від 13.012.2004р. №5. 7. Кодекс законів про працю України N 1574-VI (1574-17) від 25.06.2009

Надійшла до редакції 29.11.10

ЗМІСТ

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ ТА МЕТОДІВ ОБЛІКУ ТА ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Рета М.В. Амортизація : економічна сутність та відображення в бухгалтерському обліку	3
Шевченко О.С. Вдосконалення організаційної структури сучасного підприємства	6
Божко Э.А. , Калинина О.Н. Оценка доходной недвижимости при финансовом планировании деятельности предприятий	13
Тимофеев В.М., Бондаренко Н.О. Аналітичні процедури в аудиті: теоретичний та практичний аспект	17
Смоловик Р.Ф. ,Мастерна М.М. Аналіз сучасного положення використання основних засобів України	20
Гаврисюк Я.Ф. , Федорова Е.В. Основные направления погашения дебиторской задолженности в современных условиях хозяйствования	22
Ярова В.І., Погрібняк І.В. Прибуток в системі основних економічних показників діяльності підприємства	24
Матросова В.О., Буряк Т.В. Фактори впливу на фінансову стійкість підприємств в період кризи	27
Распопова Ю.О., Комарова О.М. Удосконалення обліку кредиторської заборгованості	31
Тараненко О.О. Потенціал та економічна стійкість підприємства	34
Ярова В.І. ,Отінова К.В. Удосконалення методики оцінки економічної ефективності виробничої діяльності	37
Артеменко Н.В. Контроль якості аудита в Україні відповідно до міжнародних стандартів	39
Артеменко Н.В. Облік і контроль запасів в бюджетних установах України	41
Худоба К.В. Проблеми визначення методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції	43
Акімова Н.С., Бочуля Т.В. Особливості обліку операцій з передачі корпоративних прав	48
Ларка А.М. Аналіз традиційних методів розподілу непрямих витрат та пропозиції щодо їх удосконалення	52
Кузьменко Л.В., Максименко В.О. Методологічні підходи до виробу системи калькуляції собівартості в ринкових умовах	60
Єршова Н.Ю., Пахомова Т.Г. Дослідження підходів до обліку та аналізу прибутку підприємства з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень	62
Подольская А.Н., Токарь Н.Б. К вопросу ценностного управления предприятием	69
Брік С.В. Енергетичний аналіз технологій вирощування цукрового буряка	73
Фальченко О.О. Інтенсивне і екстенсивне використання ресурсів як джерело ефективності виробничої системи	76
Линник О.І., Каверзін О.О. Звіт про власний капітал : порядок складання та шляхи удосконалення	78
Черняева Е.В., Михальченко А.Г. Проблемы учета стоимости интеллектуальной собственности современных предприятий	83
Матросова В.О., Меднікова Г.В. Оцінка фінансового стану підприємства та напрямки його покращення	86
Мороз К.С. Ефективність вдосконалення методики аналізу фінансового стану підприємства	91

Цава А.Ф. Економічна стійкість підприємства. Сутність, склад, принципи досягнення	97
Мостовий С.П., Чекаліна Е.П., Сікетіна Н.Г. Обґрунтування виробничої програми підприємства в ринкових умовах	101
Чорногор Л.А. Оцінка фінансової стійкості підприємства з використанням аналітичних коефіцієнтів	103
Бурдюг Н.В. Актуальні аспекти застосування даних бухгалтерського обліку для політики управління бальнеогрязевими запасами	107
Кобылянская М.С. К вопросу о классификации имущественных комплексов	111
Гладких Т.В., Подольська В.О. Бухгалтерський облік як джерело інформаційного забезпечення управління	115
Бузак Н.І Особливості оцінки інвестиційної нерухомості	121
Ярова В.І, Гавеля Л.В. Проблеми формування та скорочення витрат в умовах економічної кризи	125
Пташник А.М. Особливості обліку поточних зобов'язань торговельних підприємств	127
Савченко О.Р. Фактори, що впливають на ефективність формування, функціонування та розвитку системи менеджменту організацій	134
Шерстюк О.Л. Аспекти аудиторської перевірки облікових оцінок	143
Шарапова І.С. Особливості оцінки прямих матеріальних затрат в собівартості грязелікування	147
Єршова Н.Ю. , Назаренко О.В. Облік оборотних активів підприємств: проблеми та шляхи розв'язання	151
Погорелов И.Н., Яценко А.В. Сравнительный анализ современных методов управления дебиторской задолженностью	158
Тіхонравова Ю.В. Основні напрямки вдосконалення методики обліку прямих матеріальних затрат на виноробних підприємствах АР Крим	164
Столяр Л.Г. Бюджетування , як інструмент управління витратами підприємства	169
Худавердієва Л.І. Деякі аспекти удосконалення організації оплати праці на підприємствах	173

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**ВІСНИК НАЦІОНАЛЬНОГО ТЕХНІЧНОГО
УНІВЕРСИТЕТУ „ХПІ”**

Тематичний випуск
«Технічний прогрес і ефективність виробництва»
Збірник наукових праць

Випуск 56

Науковий редактор д.е.н., проф. Перерва П.Г., проф. В.М. Тимофеев

Технічний редактор Хаустова І.Є.

Відповідальний за випуск к.т.н.Обухова І.Б.

Підп. до друку 27.12.2010 р. Формат 60x84 1/16. Папір офсетний. RISO - друк
Гарнітура Таймс. Умов.друк.арк. 10. Обл.-вид. арк. 10,1
Зам. № _____. Наклад 75 прим. Ціна договірна.

Видавничий центр НТУ.

Свідоцтво про державну реєстрацію ДК №116 от 10.07.2000 р.
„ХПІ”, 61002, Харків, вул. Фрунзе, 21

Друк СПД-ФО Воронюк В.В.
м. Харків, пл. Руднева, 4
тел. (057) 335-07-66