

# Аналітична оцінка та контроль бізнес-процесів в межах маркетингової стратегії суб'єкта господарювання

Монографія



ЖИТОМИР - 2016

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

---

---

**Аналітична оцінка та  
контроль бізнес-процесів  
в межах маркетингової  
стратегії суб'єкта  
господарювання**

*Монографія*

ЖИТОМИР  
Видавець О.О. Євенок  
2016

ББК 65.053:65.290-2  
УДК 657.6:658.8  
А64

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Житомирського державного технологічного університету  
(протокол № 7 від 29.02.2016 р.)*

**Рецензенти:**

*Д.е.н., професор Корінько М.Д.*

Завідувач кафедри аудиту, Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ)

*Д.е.н., професор Мальчик М.В.*

Завідувач кафедри маркетингу, Національний університет водного господарства та природокористування (м. Рівне)

*Д.е.н., професор Савчук В.К.*

Завідувач кафедри статистики та економічного аналізу, Національний університет біоресурсів та природокористування (м. Київ)

**Колектив авторів:**

Боднар О.В., Бутинець Т.А., Валінкевич Н.В., Дріга О.П., Дроздова О.Г.,  
Замула І.В., Іваненко В.О., Каленчук Л.В., Кирилюк Б.Л., Олійник О.В.,  
Осадча Т.С., Остапчук Т.П., Поліщук І.Р., Романчук К.В., Супрунова І.В.,  
Травін В.В., Шавурська О.В., Шиманська К.В., Юрківська Л.Й.

А64 **Аналітична оцінка та контроль бізнес-процесів в межах маркетингової стратегії суб'єкта господарювання: монографія / за заг. ред. д.е.н., проф. Замули І.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2016. – 388 с.**

**ISBN 978-617-7265-65-7**

Монографію присвячено удосконаленню теорії та методології аналізу та контролю бізнес-процесів відповідно до маркетингової стратегії розвитку підприємства. Особливу увагу приділено теоретичним та практичним аспектам маркетингової та логістичної діяльності, механізму застосування маркетингових технологій для ефективного управління бізнес-процесами суб'єкта господарювання.

Видання призначене для докторантів, аспірантів, магістрантів, наукових співробітників, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, які досліджують проблеми розвитку економічного аналізу, контролю та маркетингу в Україні та світі.

Матеріал монографії підготовлено за результатами виконання науково-дослідної роботи “Обліково-аналітичне забезпечення маркетингової діяльності торгових підприємств”.

**ББК 65.053:65-290-2**

**УДК 657.6:658.8**

ISBN 978-617-7265-65-7

© Колектив авторів, 2016

© О.О. Євенок, видання, 2016

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕДМОВА</b> .....	5
<b>РОЗДІЛ 1. АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯК ЕЛЕМЕНТ МАРКЕТИНГОВОЇ СТРАТЕГІЇ</b> .....	6
1.1 Валінкевич Н.В. Оцінка впровадження репутаційного менеджменту на підприємствах харчової промисловості.....	6
1.2 Іваненко В.О., Дріга О.П. Сек'юритизація активів: позитивний вплив на основні фінансові показники її ініціатора.....	15
1.3 Осадча Т.С. Методологія аналізу ренти.....	44
1.4 Супрунова І.В., Кирилюк Б.Л. Особливості інформаційного забезпечення економічного аналізу в контексті гармонізації національної системи бухгалтерського обліку та US GAAP.....	80
<b>РОЗДІЛ 2. КОНТРОЛЬ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯК ЕЛЕМЕНТ МАРКЕТИНГОВОЇ СТРАТЕГІЇ</b> .....	101
2.1. Бутинець Т.А. Система внутрішнього контролю підприємства: елементи, організація, процес. Маркетингові послуги як об'єкт внутрішнього контролю.....	101
2.2. Дроздова О.Г., Іваненко В.О. Організаційно-методичне забезпечення контролю за рухом товарів в умовах диверсифікації діяльності товаровиробників.....	121
2.3 Замула І.В., Шавурська О.В. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю операцій з лісокористування.....	145
2.4. Остапчук Т.П. Контрольно-аналітичне забезпечення управління земельними ресурсами сільськогосподарського призначення.....	180
2.5. Поліщук І.Р., Боднар О.В. Внутрішній контроль операцій з виробництва продукції: організаційні аспекти та методичне забезпечення.....	192
2.6. Романчук К.В., Шиманська К.В. Застосування Міжнародних стандартів аудиту при перевірці операцій підприємства з корпоративними правами власної емісії: теорія та практика.....	234

<b>РОЗДІЛ 3. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ МАРКЕТИНГОВИХ СТРАТЕГІЙ У РІЗНИХ СФЕРАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ.....</b>	<b>277</b>
3.1. Замула І.В., Травін В.В.	Екологічний маркетинг у процесі переходу до стійкого розвитку..... 277
3.2. Іваненко В.О., Юрківська Л.Й.	Належна організація аналізу маркетингової діяльності промислового підприємства як запорука прийняття ефективних управлінських рішень..... 298
3.3. Каленчук Л.В.	Розвиток внутрішнього контролю активів на підприємстві в умовах застосування логістичного підходу до їх управління... 319
3.4. Олійник О.В., Іваненко В.О.	Оцінка маркетингового потенціалу промислових підприємств як важлива складова підвищення ефективності його діяльності..... 344
3.5. Поліщук І.Р.	Статистична оцінка ефективності маркетингової політики підприємств..... 354
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>375</b>
<b>СПИСОК АВТОРІВ.....</b>	<b>386</b>

## ПЕРЕДМОВА

У сучасних умовах глобалізації економіки більшість господарюючих суб'єктів змушені здійснювати свою діяльність у несприятливому конкурентному середовищі. Щоб вижити в цьому середовищі і досягти успіху на ринку, їм необхідно використовувати можливості маркетингу для покращання як фінансових, так і нефінансових показників діяльності. Внаслідок цього особливої актуальності набуває вдосконалення системи управління підприємствами на основі використання принципів маркетингу, що може мати істотний вплив на забезпечення стратегічного підходу в діяльності українського бізнесу.

Ефективність бізнесу в цілому оцінюється за допомогою фінансових показників, які виступають наслідками операційних бізнес-процесів підприємства і відображають результат минулих подій. Тому для підвищення рівня загальної ефективності, підприємство має сконцентрувати зусилля на результативності та ефективності бізнес-процесів, оскільки в ході застосування контрольно-аналітичних процедур можна знайти першопричини виникнення відхилень у показниках діяльності. Для розробки, впровадження та результативного управління бізнес-процесами на підприємстві необхідна науково обґрунтована методика економічного аналізу та контролю.

Ефективність діяльності кожного суб'єкта господарювання залежить також і від його маркетингової політики, яка повинна при формуванні цін та асортименту конкурентоспроможної продукції враховувати попит і платоспроможність споживачів. Розробляючи правила та засоби ефективної реалізації маркетингової політики, слід дотримуватися маркетингової стратегії підприємства, яка повинна виробити певні прийоми дослідження умов формування конкурентної продукції; головних цілей діяльності підприємства; ринків потенційних товарів і послуг, що відповідають інтересам підприємства; формування товарного асортименту, розподілу ресурсів між різними видами діяльності підприємства так, щоб забезпечити їх ефективне використання; формування ефективної цінової політики.

Монографія присвячена удосконаленню теорії та методології аналізу та контролю бізнес-процесів, а також теоретичним та практичним аспектам застосування маркетингових стратегій у різних сферах господарювання.

*І.В. Замула, д.е.н., професор,  
завідувач кафедри бухгалтерського обліку  
та аналізу за видами економічної діяльності  
Житомирського державного технологічного університету  
м. Житомир, 2016 р.*

# РОЗДІЛ 1

---

---

## **Аналітична оцінка бізнес-процесів суб'єкта господарювання, як елемент маркетингової стратегії**

### **1.1. Оцінка впровадження репутаційного менеджменту на підприємствах харчової промисловості**

В умовах результативних змін економіки першорядним фактором успішного розвитку підприємства є його репутація. Першорядність розгляду даного питання обумовлена необхідністю постійно формувати і направляти цільовим аудиторіям позитивні інформаційні потоки про організацію та її керівника, стрімким розвитком бізнес-структур та своєчасністю залучення інвесторів. Тому, наразі, підтримка репутації підприємства як головної частини її стратегії, виявлення в даному напрямі основних векторів діяльності є актуальним. У зв'язку з цим, вважаємо, що своєчасне вивчення нового виду управління - управління репутацією, є найважливішим нематеріальним активом підприємства.

Тенденції господарювання сучасних підприємств харчової промисловості дозволяють стверджувати про суттєві зміни принципів управління, де фундаментальними критеріями успішності стає величина отриманого прибутку, пристосування до змін ринкової кон'юнктури та споживчого середовища, своєчасне і точне формулювання векторів розвитку ринків. Отже, в даних умовах репутація підприємства, що ґрунтується на авторитеті як окремих особистостей, так і організації вцілому, здатна впливати на дії і рішення інших суб'єктів ринку, трансформуючись в істотну ринкову перевагу тому, що позитивна думка про підприємство зміцнює його становище на мінливому ринку. Репутаційний менеджмент підприємств харчової промисловості дозволяє скоротити час завоювання довіри споживача та клієнта, стимулює привабливість бізнесу для інвестицій, допомагає здобути успіх в

конкурентній боротьбі, дозволяє заощаджувати на рекламі, та є потужним чинником фірмового патріотизму колективу. Тому, відмітимо, що резерви репутаційного менеджменту не безмежні, але наслідки та результати, що отримуються за його сприяння цілком реальні, конкретні та мають суттєве значення в діяльності підприємств галузі. Через усі зазначені й частково інші проблеми їх розв'язання, ми вважаємо, знаходиться в оцінці рівня та результативності застосування репутаційного менеджменту на підприємстві або модернізації управління.

При оцінці економічної ефективності здійснення модернізації управління на підприємствах харчової промисловості фігурують, принаймні, три причини, що, на наше переконання, заважають досягненню високих економічних результатів. Перша причина - це не завжди вірні цільові установки керівників підрозділів та підприємства в цілому. Приймаючи управлінські рішення, вони переслідують ціль не впровадження ефективно функціонуючого процесу, який реально гарантуватиме безпеку споживання виробленого продукту, а лише формальне рішення проблеми. По-друге, найбільш серйозна причина, що перешкоджає досягненню економічного ефекту, полягає у відсутності надійного методу кількісної оцінки економічної ефективності впровадження модернізації та її подальшого функціонування на підприємства. З одного боку, не знаючи реальних обсягів витрат усіх видів ресурсів на впровадження модернізації, неможливо дати точну оцінку її ефективності. Проте, з іншого боку складність полягає в тому, що важко, а в ряді обставин практично неможливо, виділити у вартісній формі ту частину прибутку, яка отримана за рахунок функціонування модернізації підприємства, а не інших заходів щодо забезпечення ефективного виробництва продукції. І, нарешті, остання причина: перешкодою для досягнення необхідних економічних наслідків є те, що більшість підприємств, що впроваджують модернізацію, не ведуть відповідного обліку витрат. А втім, управління витратами на впровадження модернізації підприємства вимагає створення нових норм щодо ведення бухгалтерської звітності. Впровадження нового управлінського обліку витрат досить трудомістке і вимагає певних матеріальних витрат. Крім того, нова система передбачає матеріальні витрати на оформлення практично повної зміни документації підприємства. Тому, на першому плані для деяких підприємств необхідним є досягти відповідності документів підприємства вимогам державних стандартів. У результаті, як показує проведене нами анкетування 47 підприємств харчової промисловості, навіть працівники керівного складу, що ведуть підготовку до впровадження модернізації, не можуть дати приблизної оцінки частки витрат на забезпечення цього процесу у загальних витратах підприємства. Таким чином, оцінка



економічної ефективності впровадження модернізації на підприємстві складається з двох складових: ефективність, що пов'язана власне з впровадженням процесу репутаційного менеджменту, та ефективність, що пов'язана з ринковою діяльністю з реалізації результатів виробництва. Як правило, вчені найчастіше пропонують оцінювати ефективність модернізації лише експертним шляхом або застосовувати для оцінки введені комплексні показники. Так, наприклад, в якості такого інтегрального показника можливо запропонувати використовувати конкурентоспроможність підприємства, а, отже, і про ефективність процесу модернізації можна судити за рівнем даного показника.

Індикатором оцінювання рівня впровадження репутаційного менеджменту на підприємствах, фундаментом для експертної оцінки ефективності її впровадження є проведене анкетування підприємств харчової промисловості. Зважаючи, що за даними Головного управління статистики у Житомирській області у 2013 році працювало 224 підприємства харчової промисловості, але з них кількість великих, середніх та вагомих за обсягами підприємств, що подавали звітність є лише 109. Тому, з метою визначення науково обгрунтованої необхідної кількості підприємств для проведення нашого анкетування, ми сформували вибірку, на основі якої будуть сформульовані висновки щодо їх змістовних характеристик, тенденцій та стану розвитку об'єктів генеральної сукупності.

Відомо, що основною вимогою до статистичної вибірки є її репрезентативність. Тому, виникає завдання визначення необхідного обсягу вибірки, який би забезпечив достатній рівень репрезентативності та достовірності розрахунків. Першочергового значення при визначенні обсягу вибірки набуває обгрунтування методу формування вибіркової сукупності. Тому, враховуючи специфіку досліджуваного об'єкта, ми впевнені, що варто використати випадковий неповторний спосіб відбору з урахуванням можливостей доступу до інформації.

З ціллю обрахунку дисперсії генеральної сукупності, необхідної для визначення обсягу вибірки, скористаємось методикою розрахунку дисперсії альтернативної ознаки<sup>1</sup>. За ознаку ми приймаємо вагомість у загальному обсязі виробництва. Так, у 2013 році кількість великих, середніх та вагомих за обсягами малих суб'єктів господарювання за даними Головного управління статистики становила 109 підприємств. Відповідно, маємо можливість визначити частоту прояву ознаки  $p$ :

$$p = 109/224 = 0,487 \quad (1.1).$$

---

<sup>1</sup> Экономико-математические методы и прикладные модели : учеб. пособие для вузов / под ред. В. В. Федосеева. – М. : ЮНИТИ, 1999. – С. 204-205.

Визначаємо наступним кроком частку одиниць, що не відносяться до вагомих, тобто не мають прояву ознаки:

$$q = 1 - 0,487 = 0,513 \quad (1.2)$$

За чітко окресленим для дослідження даними розрахунок дисперсії набуває наступного вигляду:

$$\sigma^2 = 0,487 \cdot 0,513 = 0,25 \quad (1.3).$$

Отім, наступним кроком обчислимо обсяг вибірки з врахуванням вимоги репрезентативності за формулою:

$$n = \frac{6^2 \cdot 0,25 \cdot 224}{0,4^2 \cdot 224 + 27 \cdot 0,25} = \frac{36 \cdot 0,25 \cdot 224}{0,16 \cdot 224 + 6,75} = \frac{2016}{42,59} = 47,3 \quad (1.4)$$

Відповідно до вимог практичного використання зазначених формул, ми бачимо, що необхідний обсяг вибірки буде становити 47 підприємств харчової промисловості.

Тому, у дослідженні брали участь керівники 47 підприємств різних підгалузей харчової промисловості (що відповідає статистичним даним та підтверджує репрезентативність опитування), в тому числі по виробництву м'яса і м'ясопродуктів, молочних продуктів (сиру, коров'ячого масла, морозива, цільномолочної продукції), продуктів борошномельно-круп'яної промисловості, хліба та хлібопродуктів, макаронних виробів, майонезу, дитячого харчування, неочищених і рафінованих масел, підприємства по переробці та консервації фруктів і овочів. Ймовірно вважати вибірку достатньою і з точки зору структури харчової промисловості. Окрім цього, нами були враховані й інші особливості підприємств - розмір потужностей, стійкість фінансового стану, рівень інтеграції та темпи розвитку за останні роки. Зокрема, у вибірці представлені самостійні підприємства (79%) та члени холдингів, фінансово нестійкі та більш благополучні (36 і 64% відповідно). А також підприємства, що розвиваються, стабільні та ті, що прагнуть скоротити власне виробництво (9; 62 і 29% відповідно). Знаючи множинність цілей, що має кожне підприємство, перше питання анкети було на з'ясування розуміння керівниками сутності терміну «модернізація». Практично більшість з опитаних (майже 81%) визначають та дотримуються класичного формулювання модернізації як оновлення, поліпшення об'єкта, приведення його у відповідність до сучасного стану з новими вимогами і нормами. Проте, вони асоціюють його з оновленням лише технологічної складової виробництва і лише 12 % з організаційними та економічними якісними та кількісними змінами. Вірогідно не погодитися з тим, що сьогодні складно стверджувати про організаційно-економічну модернізацію, хоча підприємства харчової промисловості в цілому відносяться до низькотехнологічних галузей економіки.

Масштаб необхідності проведення модернізації в контексті питання «Чи є необхідність модернізації на підприємстві» виявив наступні наслідки: необхідна ґрунтовна модернізація – 21,5 %; часткова модернізація – 29,7 %; організаційно-економічна – 23,6%; спеціальної модернізації не потребують – 25,2%. Таким чином ми бачимо, що більшій частині підприємств потрібна саме комплексна модернізація (74,8 %). Пріоритетність цілей модернізації розподілилась наступним чином: найбільш глобальними цілями виступають досягнення і збереження стійкого фінансового становища – 18%; підвищення прибутковості – 13%; зниження витрат – 14%; підвищення якості продукції – 8%; збереження трудового колективу – 11%; закріплення позицій на ринку та пошук нових – 9%; опанування зовнішніх ринків – 2%; освоєння нових методів управління, репутаційний менеджмент – 7%; розвиток матеріально-технічної бази – 8%; налаштування власної сировинної бази – 4%; дематеріалізація виробництва – 4%; диверсифікація виготовлення продукції – 3%. Припустимо погодитися, що модернізація підприємства - це не самоціль, а засіб досягнення інших економічних, фінансових і ринкових цілей. Проте, тільки менша частина керівного складу підприємств розуміють важливість цього процесу і, відповідно, вирізняють його в ключову задачу репутаційного менеджменту.

Значимість фінансових перешкод для модернізації також підтверджують відповіді респондентів, пов'язаних з ризиками, в тому числі з невизначеністю економічної ситуації в країні, невизначеністю вигоди від модернізації та високим економічним ризиком. Ілюстрація високої значимості економічної та політичної несприятливості загальної макроситуації в Україні виявився неочікуваним. Проте, респонденти визначили максимальні бали за вагомістю таким факторам, що перешкоджають модернізації, як брак власних грошових коштів і відсутність державної фінансової підтримки процесу. Однак фінансові обмеження, як ми зазначали, це не єдина причина низької модернізаційної активності харчових підприємств. Аналізуючи бальну оцінку вагомість факторів, які перешкоджають модернізації підприємств харчової промисловості, ми дійшли таких висновків (за ранжированням по зменшенню балів у відповідях): нестача власних грошових коштів, відсутність державної фінансової підтримки модернізації, невизначеність ситуації в країні, невизначеність економічної вигоди від організаційно-економічної модернізації, присутній економічний ризик, нестача інформації, недостатність кваліфікованих кадрів на підприємстві, тривалий термін окупності, низький потенціал підприємства, низька купівельна спроможність споживача на нові товари, нестача інформації про нові технології виготовлення та товарах. Все-таки, більше третини керівників визнають, що залучення на підприємства інвестицій (як внутрішніх, так і зовнішніх) спроможне забезпечити лише часткові удосконалення, що, втім, відповідає їх оцінками потреби у впровадженні організаційно-економічної модернізації. Привертає увагу те, що

на 7% підприємств не забезпечується збереження існуючого технологічного рівня виробництва, тобто відбуваються процеси технологічної деградації через неможливість їх використання на повну потужність (відсутність сировини). Практично на 44 % підприємств галузі залучені інвестиції (як капітал) виконують компенсаторну функцію підтримки виробництва на існуючому технологічному рівні, а не відіграють роль інструменту розвитку модернізації.

Аналізуючи анкети підприємств, ми дійшли висновку, що однією з ключових причин низької модернізаційної активності є недостатність фінансових коштів, відсутність кваліфікованого та ініціативного персоналу підприємства, дефіцит інформації. Частина підприємств в якості найбільш значимого, отримавшого 5-бальну оцінку фактора вказало на власний низький модернізаційний потенціал. Автор, дотримуючись даної гіпотези, для її перевірки респондентам було поставлено наступне питання: «Чи забезпечує сьогоднішній рівень фінансових ресурсів Вашого підприємства вирішення проблем комплексної модернізації підприємства?» (бальна оцінка від 1 - низький до 5 –вагомий). Розподіл відповідей є наступний: не забезпечує навіть збереження існуючого технологічного циклу виробництва – 7,8%, спроможний підтримати наявний рівень виробництва без змін – 32,1%, здатний забезпечити часткові поліпшення – 29,6%, повністю забезпечує – 30,5%. Тому, як підсумок визначимо, що керівний склад підприємств сприймають організаційно-економічну модернізацію як ризиковану справу. Разом з тим, дослідження показало, що не можна усвідомлювати та підводити проблему модернізаційної інертності тільки до фінансових і ризикових факторів. Їх коло набагато ширше, і, саме тому, можемо говорити про комплекс факторів, які створюють сьогодні «антімодернізаційну пастку».

Вагомість і значимість запровадження організаційно-економічної модернізації на підприємстві обумовлюється тим (за результатами анкетування), що в підсумку воно одержує: а) процес управління, що забезпечує захист виготовленої харчової продукції від існуючих і потенційних ризиків та впровадження репутаційного менеджменту; б) зростання і зміцнення довіри кінцевих споживачів, зацікавлених осіб і органів, приймаючи, таким чином, значну конкурентну перевагу як на внутрішньому, так і на міжнародному ринках; в) зниження собівартості виробництва за рахунок скорочення витрат на виявлення та усунення небезпечної для споживача продукції; г) забезпечення запуску запланованих диверсифікаційних процесів; д) економічну користь внаслідок зниження витрат, пов'язаних з попередженням випуску недоброякісної (неконкурентної) харчової продукції.

Незважаючи на простоту дії процесу, хід її впровадження відрізняється високою складністю, оскільки вимагає детального

розроблення всіх заходів, які значно взаємопов'язані один з одним, чіткості виконання, контролю тощо. Крім того, модернізація підприємства охоплює в єдиному процесі як організаційну, так і економічну складові процесу, що його і ускладнює. Також, складність впровадження процесу полягає у тому, що більшість підприємств харчової промисловості вже мають певний досвід функціонування та стійку організаційну культуру. А втім, наявності відповідної кваліфікації кадрів, досвіду та традицій організації, певно, необхідна для виробництва якісної продукції.

Пристаючи до оцінки потенціалу репутаційного менеджменту підприємства, зазначимо, що на практиці існує безліч різних методик, які дозволяють оцінити рівень та ефективність окремих аспектів його діяльності. Але ми вважаємо, що найбільш чіткою методикою є та, що здійснює підрахунок отриманого прибутку від впровадження модернізації промислового підприємства. Тому, автором пропонується система показників оцінки модернізаційного потенціалу підприємства, яка, на наше переконання, дозволяє оцінити кожний компонент механізму модернізації, а потім загалом здійснити комплексну оцінку процесу. Але складність виробничої діяльності підприємств харчової промисловості не дозволяє виокремити з числа узагальнюючих результативних показників саме один в якості головного показника, який оцінює модернізаційний потенціал. Відзначимо, що в нових умовах господарювання важливою але поки ще не вирішеною задачею для підприємств є забезпечення максимального використання ресурсів для реалізації можливостей (або потенціалу) його виробничої діяльності. Методика оцінки модернізаційного потенціалу дозволить вирішити таку задачу, без якої унеможливиться розробка раціональних управлінських рішень керівництва підприємств. Дана методика, на наш погляд, дозволяє проаналізувати у підприємств харчової промисловості наявність модернізаційного потенціалу щодо впровадження репутаційного менеджменту, виявити недоліки, здійснити порівняльну оцінку з попередніми періодами його функціонування або навіть з підприємствами-конкурентами, визначити шляхи удосконалення механізму модернізації. Інформаційною базою для здійснення оцінки модернізаційного механізму є зовнішні та внутрішні джерела: бухгалтерська звітність, статистична звітність підприємств, патентна та ліцензійна документація, технічна та технологічна документація, засоби масової інформації. Тому, система оцінки повинна відповідати наступним вимогам: прозорість і логічність, тобто персонал повинен розуміти вплив оцінюваних показників на кінцеві результати діяльності підприємства; чітке відображення поставлених цілей, тобто система оцінки необхідна не тільки для того, щоб оцінити поставлені завдання, але і зрозуміти, наскільки вони виконані; стійкість до змін, тому критерії оцінки можуть

змінюватися не тільки у зв'язку з внутрішніми змінами, але й залежно від впливу зовнішнього середовища підприємства.

Ефективне використання модернізаційного потенціалу менеджменту означає можливість для підприємства водночас і раціонально використовувати всі наявні ресурси для досягнення високих кінцевих результатів і максимального задоволення споживачів безпечною та якісною продукцією. Так як потенціал має на увазі використання можливостей на 100%, то прийнятний рівень використання модернізаційного потенціалу підприємства можна прийняти рівним 66,67%. А вже згодом проводиться виявлення резервів по окремих субпотенціалам і виявляються резерви невикористаних потенційних можливостей. Під резервами ми розуміємо невикористані можливості підприємства щодо скорочення витрат живої і матеріалізованої праці у виробництві та по максимальному використанню всього комплексу умов діяльності на конкретному ринку з метою підвищення ефективності використання модернізаційного потенціалу підприємства. Сам процес перетворення потенційних можливостей підвищення ефективності використання потенціалу підприємства в реальну дійсність становить зміст застосування цих резервів. Ці резерви пов'язані, з одного боку, з особливостями використання окремих елементів внутрішнього потенціалу підприємства, а з іншого, з використанням факторів зовнішнього ринкового середовища.

Тому, до визначальних прерогатив методики можна віднести охоплення найбільш важливих оцінок господарської діяльності промислового підприємства, виключаючи дублювання окремих показників. Дана методика дозволяє швидко і об'єктивно отримати картину положення підприємства; дозволяє постійно проводити моніторинг діяльності підприємства, як в цілому, так і по окремих структурних елементів потенціалу репутаційного менеджменту, виявляє сильні і слабкі сторони діяльності підприємства, дозволяє оперативно реагувати на часткові проблеми в діяльності підприємства. За умови використання математичних підходів до визначення вагових коефіцієнтів структурних елементів репутаційного менеджменту підприємства дозволяє нівелювати суб'єктивізм з боку експертів. Поряд з порівняльною оцінкою потенціалу підприємства в цілому і по кожній компоненті модернізаційного потенціалу по всій сукупності розглянутих показників може проводитися дослідження динаміки компонент модернізаційного потенціалу підприємства по роках. За допомогою даних груп показників розробляються заходи щодо ефективного використанню ресурсних, виробничих, кадрових, фінансових, інноваційних та інформаційних можливостей підприємства; вводяться асортиментні, цінові, збутові стратегії на основі бізнес-процесів у залежності від рівня маркетингового потенціалу; здійснюється реалізація розроблених заходів та стратегій; проводиться

побудова і вдосконалення інтеграційних взаємодій у зовнішньому середовищі підприємства за умов сценарію модернізації підприємства.

На щаблі окремого підприємства ефективність впровадження репутаційного менеджменту окрім підрахунку показників можливо визначити наступними домінантами: підвищення якості продукції, що випускається, вдосконалення старих товарів і випуск абсолютно нових, з новими споживчими властивостями; підвищення конкурентоспроможності; розширення ринку збуту і більш глибоке проникнення на нього; розвиток людського капіталу (підготовка, навчання і підвищення кваліфікації персоналу); поліпшення умов праці; екологічно безпечне виробництво та збереження навколишнього середовища; раціональне використання сировинних ресурсів, матеріалів, зниження витрат на виробництво методом дематеріалізації, управління підприємством і активне просування продукції на внутрішній та зовнішній ринок. Також, репутаційний менеджмент є продовженням (або додатковою програмою) бренд - менеджменту. Адже в показниках бренду вже врахована репутація підприємства.

Отже, в умовах сучасних ринкових відносин ділова репутація підприємств харчової промисловості стає фундаментальним нематеріальним активом, оскільки вона спроможна впливати на збільшення її акціонерної вартості. Тому, репутаційний менеджмент - це, в першу чергу, оригінально і грамотно розроблена стратегія формування репутації та іміджу бренду на відповідному ринку. Таким чином, рівень розвитку підприємств все більше залежить від того, як сприймають його в суспільстві.

Є всі підстави стверджувати, що сьогодні покупець згодний сплачувати більше за продукти і послуги підприємств харчової промисловості зі стійкою репутацією, ніж за аналогічні продукти і послуги суб'єктів господарювання з нестабільною репутацією на ринку.

Оскільки в основі такого менеджменту лежить інформація про підприємство та її керівництво, то управління репутацією передбачає розвиток і формування позитивної суспільної думки про суб'єкта ринкових відносин за допомогою управління інформацією і комунікаціями. Даний процес здійснюється шляхом репутаційного менеджменту, заснованого на міждисциплінарному підході і передбачає використання сучасних здобутків в різноманітних галузях наукового і практичного знання. Крім використання традиційних управлінських технологій, репутаційний менеджмент в кожному конкретному випадку ґрунтується на особливому наборі інструментів впливу, який визначається виходячи із специфіки функціонування підприємств харчової промисловості.

## **1.2. Сек'юритизація активів: позитивний вплив на основні фінансові показники її ініціатора**

Невизначеність умов діяльності, постійна конкуренція, зростання темпів інфляції, а також дефіцит доступних фінансово-інвестиційних ресурсів в умовах браку власних коштів змушують суб'єктів господарювання (як фінансового, так і реального сектору) шукати нові інструменти для залучення додаткового фінансування. У цьому контексті особливого значення набуває сек'юритизація, як інноваційний механізм структурованого фінансування на вигідних умовах, який дозволяє залучати фінансові ресурси шляхом емісії та розміщення цінних паперів, забезпечених активами.

У сучасних розвинених країнах світу сек'юритизація є невід'ємною частиною фінансового ринку. З'явившись на початку 1970-х років в США, коли, з одного боку, для банків виникла необхідність в зниженні ризиків, а з іншого – різко зріс попит населення на іпотечні кредити, механізм сек'юритизації став «фінансовою революцією» в банківському секторі.

Спочатку цей механізм реалізовувався у формі іпотечних відносин між банками та іншими суб'єктами господарювання. Але з середини 80-х років відносини сек'юритизації поступово почали охоплювати різні види активів: позики на автомобільну техніку, споживчі кредити, платежі за кредитними картками, експортні поставки, по торговельному фінансуванню, факторингові, страхові, лізингові, комунальні та страхові платежі, муніципальні позики штатів, забезпечені бюджетними надходженнями і тому подібне. Вже в другій половині 1980-х років випуск цінних паперів, забезпечених активами, було здійснено, в більшості розвинених країн, включаючи Великобританію, Німеччину, Італію, Іспанію, Голландію, Францію, Австралію та ін.. Однак, в Східну та Центральну Європу, в тому числі Росію та Україну, цей механізм «потрапив» тільки в ХХ столітті. Ступінь розвитку відносин сек'юритизації в тій чи іншій країні в залежності від правової системи цієї країни, зрілості її фінансових ринків, валютних обмежень, податкового законодавства, правил бухгалтерського обліку, існуючої системи державного регулювання та відкритості економіки.

Сьогодні найбільшого поширення набула банківська сек'юритизація. А завдяки тривалому періоду кредитування, низьким ризикам та передбачуваним грошовим потокам, а також зацікавленості держави в розвитку іпотеки, кредити під купівлю житла були і досі залишаються ідеальним активом для сек'юритизації.



На піку розвитку сучасного ринку до настання світової економічної кризи загальний розмір ринку сек'юритизації в країнах ЄС складав близько 460 млрд. дол. США, а річний об'єм ринку США – близько 4 трлн. дол. США [2].

У період кризи випуск цінних паперів, забезпечених сек'юритизованими активами, різко знизився, але починаючи з 2010 року спостерігається позитивна динаміка.

Зокрема, якщо у період кризи випуск цінних паперів, забезпечених сек'юритизованими активами, різко знизився, то починаючи з 2010 року спостерігається позитивна динаміка. Звичайно, розвиток сек'юритизації є нерівномірним як по регіонах, так і по країнах світу (табл. 1.1).

**Таблиця 1.1. Динаміка ринку сек'юритизації активів\***

Регіони	Випуск цінних паперів, забезпечених активами, млн. євро							
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
США	1783,6	206,5	326,2	492,3	399,2	447,5	474,8	394,6
Європа	491,3	45,8	18,5	72,5	71,0	68,0	56,8	96,1
Азія	89,9	31,1	41,3	44,4	58,4	61,6	63,7	65,3
<b>Загальний випуск</b>	<b>2364,8</b>	<b>283,4</b>	<b>386,0</b>	<b>609,2</b>	<b>528,5</b>	<b>577,2</b>	<b>595,3</b>	<b>556,0</b>

\*Складено на основі Звітів про сек'юритизацію асоціацій: ASIFMA [3], AFME [4] і SIFMA [5]

Вцілому, у світі в 2014 році в порівнянні з двома попередніми роками спостерігається спад випуску цінних паперів, забезпечених сек'юритизованими активами (на 3,7% в порівнянні з 2012 р і на 6,6% в порівнянні з 2013 р), хоча з 2011 року по 2013 рік відбувалося поступове збільшення такого випуску в середньому на 6,1%. Така ситуація насамперед обумовлена уповільненням зростання ринку сек'юритизації в США, оскільки в Європі та Азії, навпаки, спостерігається його активізація в 2014 році. Зокрема, обсяги випуску цінних паперів, забезпечених сек'юритизованими активами в 2014 році в порівнянні з 2013 роком зросли в Європі на 69,2%, а в країнах Азії – на 2,5%. При цьому, слід зазначити, що якщо в Європі спостерігається стрибкоподібна динаміка розвитку ринку сек'юритизації, то в Азії, починаючи

<sup>2</sup> Hans J. Blommestein, Ahmet Keskinler, Carric Lucas Outlook for the Securitization Market assets. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.oecd.org/finance/financial-markets/48620405.pdf>.

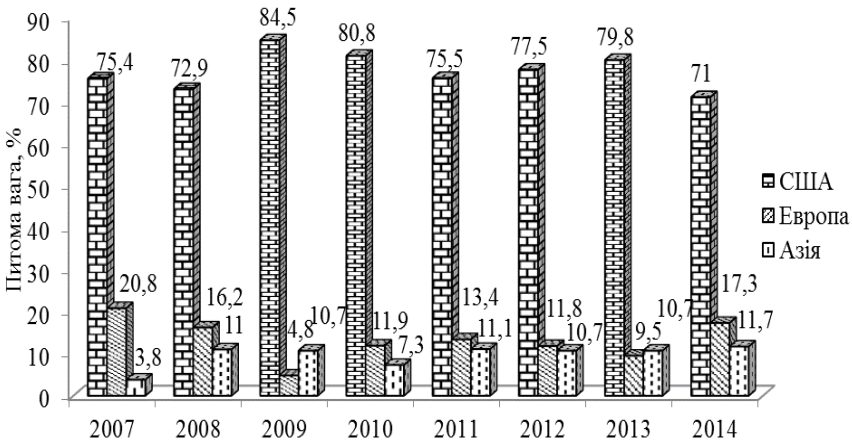
<sup>3</sup> Securitisation Data Report / Asia Securities Industry and Financial Markets Association (ASIFMA). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.asifma.org>.

<sup>4</sup> Securitisation Data Report / Association for Financial Markets in Europe (AFME). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.afme.eu>.

<sup>5</sup> Securitisation Data Report / Securities Industry and Financial Markets Association (SIFMA). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sifma.org>.

з 2008 року, його поступове щорічне розширення. Вочевидь, що зазначені тенденції по окремих регіонах і країнах безпосередньо вплинули на структуру світового ринку сек'юритизації (рис. 1.1).

Лідером традиційно залишаються США, частка яких на цьому ринку ще в 1996 р становила 93% і за 2007-2014 рр. не опускалася нижче 71 %. Однак, починаючи з 2010 р. країни Європи почали збільшувати свою присутність на ринку сек'юритизації з 11,9 % в 2010 р до 17,3 % в 2014 р. Також, відзначається зростання частки країн Азії, навіть у порівнянні з докризовим періодом. Так, якщо в 2007 р. частка їхнього ринку сек'юритизації становила 3,8 %, то в 2014 р. – 11,7 %. Отже, в цілому в 2014 році спостерігалось зниження частки ринку сек'юритизації в США та її збільшення в країнах Європи та Азії.



*Рис. 1.1. Структура світового ринку сек'юритизації активів*

У країнах, де ринок сек'юритизації динамічно розвивається протягом кількох останніх десятиліть, представляючи його учасникам ефективний інструмент диверсифікації джерел фінансування та ризиків вкладення в різні активи, з'явилися нові види фінансових інструментів, був забезпечений доступ на ринок нових учасників, що сприяло розширенню і поглибленню світового ринку капіталу, а також дало новий імпульс розвитку глобальної фінансової індустрії. Зокрема, сьогодні потенційними ініціаторами сек'юритизації виступають великі енергетичні та телекомунікаційні, газові, вугільні і нафтові компанії, тобто так звані капіталомісткі виробництва, які не можуть обходитися без позикових коштів, і для яких введення такої схеми різко знизило б вартість ресурсів.

Відповідно, коло активів, що використовуються в процесі сек'юритизації, за останні десятиліття також помітно розширилося. Крім

іпотечних, стали використовуватися й інші види кредитів – споживчі, автомобільні, корпоративні, платежі по кредитних картках тощо. Більш того, в якості активів у процесі сек'юритизації в міжнародній практиці використовуються лізингові активи, грошові вимоги за ліцензійними угодами, договорами франчайзингу, майбутні страхові премії, надходження від імпортерів нафтопродуктів та перерахування за телетрансляції. Також, до кола активів, що беруть участь в сек'юритизації додалися експортна виручка, права на видобуток нафти і газу, платежі за транспортні послуги (авіа- та залізничні квитки), телефонні рахунки і комунальні платежі, виграші в лотереї, а також надходження у сфері розваг (табл. 1.2).

**Таблиця 1.2.** *Об'єкти сек'юритизації в залежності від її ініціатора*

<i>Ініціатор сек'юритизації</i>	<i>Активи, що підлягають сек'юритизації</i>
Банки	Іпотечні, комерційні та споживчі кредити, автокредити, кредити на навчання, заборгованість за пластиковими картками, лізингові та факторингові платежі
Лізингові компанії	Платежі за лізинговими договорами
Факторингові компанії	Факторингові платежі
Страхові компанії	Майбутні страхові премії
Корпорації	Експортна виручка (майбутні надходження від економічної діяльності (у т.ч. торгівлі)), грошові вимоги за ліцензійними угодами, договорами франчайзингу
Телекомунікаційні компанії	Майбутні надходження за трансляції, рента за використання обладнання
Компанії мобільного зв'язку	Майбутні надходження від абонентів
Нафтогазові компанії	Майбутні надходження від імпортерів нафтопродуктів, права на видобуток нафти і газу
Комунальні підприємства	Комунальні платежі, майбутні надходження за електрику, воду, опалення
Транспортні компанії	Майбутні надходження за авіа- та залізничні квитки
Компанії у сфері розваг	Майбутні надходження у сфері кіно- та спорт індустрії, доходи від майбутніх продаж музичних записів
Органи державної та місцевої влади	Податкові та інші регулярні надходження до відповідних бюджетів

Так, механізм сек'юритизації є реальним для фінансування інфраструктурних проектів, розвитку фінансового лізингу та ринку страхових послуг, сучасних оптово-роздрібних торговельних мереж, експортно-імпортних відносин тощо.

Показовим прикладом гнучкості інвесторів та інших учасників фінансового ринку по відношенню до базисних активів в процесі сек'юритизації стало використання в такій якості авторських прав. Дефакто першим прикладом став випуск облігацій Боуї («Bowie bonds») в 1997 році на суму 55 млн. дол. на основі авторської винагороди (роялті), що виплачується британському

музикантові Девіду Боуї за використання більш, ніж трьохсот музичних композицій [<sup>6</sup>, с. 209].

Професор Стівен Шварц (Schwarcz S.L.) у своїй статті «Алхімія сек'юритизації активів (The Alchemy of Asset Securitization)» [<sup>7</sup>, с. 134] визначає сек'юритизацію як алхімію сучасного фінансового ринку, яка може перетворювати свинець у золото, тобто права грошової вимоги у високоліквідні цінні папери. Крім того, він звертає увагу на те, що сек'юритизація є настільки вигідною в силу того, що вона дозволяє сформувати капітал саме за рахунок фондового ринку, вартість капіталу на якому завжди відносно нижча.

«Життя після життя» – саме так А.О. Солдатова охарактеризувала долю активів, які, будучи сек'юритизованими, отримують друге народження на ринку цінних паперів [<sup>8</sup>, с. 22].

Щодо самого терміну «сек'юритизація», то історія його виникнення бере свій початок з угоди під назвою «Bank America issue» (емісія Банку Америки). Так, у 1977 р. він вперше був запропонований Льюїсом Ранієрі (Lewis S. Ranieri) (головною іпотечного департаменту Salomon Brothers) репортерові Wall Street Journal Анн Монро (Ann Monroe) для опису у її статті андеррайтингу випуску цінних паперів Банком Америки (Bank of America), забезпечених заставою прав вимоги за іпотечними кредитами. Операція була заснована на використанні структури прямого розподілу (pass-through), за якої спеціальна проектна компанія (SPV) розподілила між власниками цінних паперів всі «згенеровані» пулом кредитів кошти на момент чергової виплати по таких паперах [<sup>9</sup>, с. 63].

Не дивлячись на те, що дане поняття виникло ще в кінці 1970-х років, в науковому середовищі і досі немає єдності щодо визначення сутності сек'юритизації активів. Так, західні дослідники Беррі Р. (Berry R.) та Франс Дж. (France J.) [<sup>10</sup>] писали, що, лише в Лондоні на початку 90-х років існувало біля 279 визначень сек'юритизації.

З цього приводу відомий швейцарський дослідник в галузі сек'юритизації Ханс Пітер Бер (Hans Peter Bär) відзначає, що при розгляді всієї множини існуючих визначень необхідно враховувати ряд обставин. По-перше, слід звернути увагу на те, що деякі з них підкреслюють або окремі

---

<sup>6</sup> Молотников А.Е. Правовое регулирование рынка ценных бумаг. – М.: Стартап, 2013. – 552 с.

<sup>7</sup> Schwarcz S.L. The Alchemy of Asset Securitization // Stanford Journal of Law Business and Finance. 1994. Vol. 1, No 1. – P. 133 – 154.

<sup>8</sup> Солдатова А.О. Факторинг и секьюритизация финансовых активов: учеб. пособие / А.О. Солдатова. – М.: Высшая школа экономики, 2013. – 608 с.

<sup>9</sup> Казаков А. История секьюритизации / А.Казаков // Рынок ценных бумаг. – 2003. – № 19. – С. 62–65.

<sup>10</sup> France J., Berry R. Pan-European Securitisation. – L.: 1992. – p. 256.

елементи, як, наприклад, продаж пулу активів, використання пулу як покриття (забезпечення) цінних паперів, або факт відокремлення і передачі ризиків. По-друге, існує ряд спроб дати визначення, які охоплювали б всі можливі варіанти, у тому числі угоди, покриті активами (asset-backed transaction), проектне фінансування або навіть кредитування, що супроводжується забезпечувальним відступленням прав вимоги. Крім цього, термін «сек'юритизація активів» часто використовувався помилково. Це прикрі непорозуміння, швидше за все, пояснюється тим, що сек'юритизація активів не представляє собою чітко визначеної операції і залежно від конкретної юрисдикції та потреб клієнта будується на основі індивідуальних підходів, які враховують конкретну ситуацію, тобто виявляється «зшитим на замовлення» фінансовим рішенням (tailor made financial solution) [11, с. 36-37].

Слід зауважити, що сам Х.П. Бер (H.P. Bär) у своїй монографії «Сек'юритизація активів: сек'юритизація фінансових активів – інноваційна техніка фінансування банків» розрізняє два поняття: «сек'юритизація» (сек'юритизація в широкому сенсі) і «сек'юритизація активів» (сек'юритизація у вузькому сенсі):

- у широкому сенсі сек'юритизація розуміється як переміщення міжнародного фінансування з ринку кредитів на грошовий ринок і ринки капіталу; заміна кредитного фінансування схемами, заснованими на випуску цінних паперів; виключення банків зі схем фінансування (дезінтермедіація); поняття запозичене з англійської мови (від найменування цінних паперів – Securities);

- у вузькому сенсі сек'юритизація активів представляє собою: інноваційну техніку фінансування; специфічну форму в рамках загальної тенденції до сек'юритизації; основна ідея: списання фінансових активів з балансу підприємства та їх рефінансування за допомогою випуску цінних паперів на міжнародному ринку та ринку капіталів [12, с. 27].

Етимологічно слово «сек'юритизація» походить від англійського «securities» – цінний папір. У цьому випадку економічний зміст відносин сек'юритизації розуміється як рух (у тому числі, залучення) грошових коштів за допомогою цінних паперів, а не традиційних банківських кредитів. Суб'єкти господарювання, як суб'єкти відносин сек'юритизації, сформувавши пул активів, випускають цінні папери під їх забезпечення і реалізують на ринку

---

<sup>11</sup> Бэр Х.П. Секьюритизация активов: секьюритизация финансовых активов – инновационная техника финансирования банков / Х.П. Бэр; пер. с нем. [Ю.М. Алексеев, О.М. Иванов О.М.]. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 624 с.

<sup>12</sup> Бэр Х.П. Секьюритизация активов: секьюритизация финансовых активов – инновационная техника финансирования банков / Х.П. Бэр; пер. с нем. [Ю.М. Алексеев, О.М. Иванов О.М.]. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 624 с.

цінних паперів. Таким чином, отримуючи кошти, суб'єкт господарювання має можливість направити їх на реалізацію нових відносин, у тому числі на отримання додаткового прибутку у вигляді різниці між відсотками по активах та цінних паперах, що сприяє зростанню оборотності коштів [13].

У підтвердження зазначеного, Таваколі Дж. (J. Tavakoli) [14] вказує на сек'юритизацію як поняття ринкової економіки, що передбачає підмножину інструментів структурованого фінансування. По суті – це створення і випуск цінних паперів, забезпечених пулом (портфелем) активів; боржники за вказаними активами, як правило, різні. Фактично будь-яка комбінація фінансових активів або грошових потоків може бути трансформована в ринкові цінні папери для продажу інвесторам, тобто сек'юритизована.

Проведений аналіз останніх досліджень і публікацій на предмет сутності сек'юритизації активів [15; 16; 17; 18; 19; 20; 21; 22; 23; 24; 25; 26],

---

<sup>13</sup> Вагізова В.И. Развитие отношений секьюритизации хозяйствующих субъектов в экономической системе: отечественный и зарубежный опыт / В.И. Вагізова, Р.Р. Хасанов // Проблемы современной экономики. – 2008. – № 4 (28). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=2273>.

<sup>14</sup> Tavakoli J. Collateralized Debt Obligations and Structured Finance: New Developments in Cash and Synthetic Securitization / Janet M. Tavakoli // John Wiley & Sons, 2004. – P. 352

<sup>15</sup> Александрова Н.В. Понятие и виды секьюритизации активов / Н.В. Александрова // Финансы и кредит. – 2007. – № 5. – С. 26-30.

<sup>16</sup> Бэр Х.П. Секьюритизация активов: секьюритизация финансовых активов – инновационная техника финансирования банков / Х.П. Бэр; пер. с нем. [Ю.М. Алексеев, О.М. Иванов О.М.]. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 624 с.

<sup>17</sup> Глушенко В.В., Фурсова В.А. Управление финансовыми рисками в коммерческих банках Украины: Монография. – Харьков: Издательство ХНУ им. В.Н.Каразина, 2007. – 275 с.

<sup>18</sup> Казаков А. История секьюритизации / А.Казаков // Рынок ценных бумаг. – 2003. – № 19. – С. 62–65

<sup>19</sup> Котова М.В. Сек'юритизація як інструмент управління активами // Праці Одеського політехнічного університету, 2012. – Вип. 2(39). – С. 305-308

<sup>20</sup> Николова Л.В., Омеляненко А.Р. Секьюритизация банковских активов как инновация многопланового характера // Фундаментальные исследования, 2013. – №11. – С. 1655-1660.

<sup>21</sup> Новак О.С. Інструменти сек'юритизації активів на основі інвестиційних фондів / О.С. Новак // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2015. – № 1 (71). – С. 239-245.

<sup>22</sup> Павельева Е.А. Подходы к определению секьюритизации активов / Е.А. Павельева // Актуальные проблемы развития территорий и систем регионального и муниципального управления: материалы 8-й междунар. науч.-практ. конф./ [под. ред. И.Е. Рисина]. – Вып. 1. – Воронеж: Воронежский государственный педагогический университет, 2013. – С. 84-88

дозволив виокремити основні концепції сек'юритизації активів, наведені у визначеннях зарубіжних та вітчизняних науковців:

- спосіб (різновид) фінансування (рефінансування);
- випуск цінних паперів, забезпечених пулом однорідних активів;
- процес (спосіб) перетворення (трансформації, конвертації, переупакування) низьколіквідних активів у ліквідні активи (цінні папери);
- процес (механізм), що складається з ряду послідовних етапів (кроків) (як правило, до обов'язкових етапів відносять: формування пулу (диверсифікованого) однорідних фінансових активів; списання його з балансу ініціатора сек'юритизації шляхом передачі спеціально створеній компанії; випуск цією компанією цінних паперів, забезпечених отриманими активами, та розміщення їх серед широкого кола інвесторів);
- спосіб хеджування ризиків;
- процес збільшення ролі цінних паперів у порівнянні з банківським кредитуванням.

Вважаємо, що в цілому сек'юритизація є одним із видів фінансування, який базується на використанні інструментів ринку цінних паперів. Відповідно, сек'юритизація активів є більш вузьким поняттям і характеризує процес випуску та обслуговування цінних паперів, забезпечених потоком платежів, що генеруються відокремленим пулом однорідних активів. При цьому, під пулом активів слід розуміти сукупність прав грошової вимоги. Тому для цілей бухгалтерського обліку сек'юритизацію активів необхідно розглядати як сукупність операцій, які відбуваються між численними контрагентами, і насамперед включають об'єднання і відокремлення однорідних активів, які формуються з прав грошової вимоги, з подальшим випуском та обслуговуванням цінних паперів, забезпечених такими активами.

Загалом механізм сек'юритизації активів передбачає, що її ініціатор, компанія-оригінація (банки або інші кредитно-фінансові установи, нефінансові компанії, органи державної влади, комунальні підприємства та ін.), генерує активи в процесі здійснення своєї поточної підприємницької діяльності (наприклад, шляхом видачі кредитів, поставки товарів, надання послуг, зокрема, надання майна в оренду тощо), в результаті чого в цій компанії з'являються

---

<sup>23</sup> Солдатова А.О. Факторинг и секьюритизация финансовых активов: учеб. пособие / А.О. Солдатова. – М.: Высшая школа экономики, 2013. – 608 с.

<sup>24</sup> Davidson A. Securitization: Structuring and Investment Analysis / Andrew Davidson, Anthony Sanders, Lan-Ling Wolff, Anne Ching. – John Wiley & Sons, 2003. – P. 576.

<sup>25</sup> Jobst A. Sovereign Securitization in Emerging Markets // Journal of structured Finance. – 2006. – Vol. 12. – №3. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://papers.ssm.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=929568](http://papers.ssm.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=929568).

<sup>26</sup> Schwarcz S.L. The Alchemy of Asset Securitization // Stanford Journal of Law Business and Finance. 1994. Vol. 1, No 1. – P. 133 – 154.

активи – права вимоги до третіх осіб (боржників). Далі з цих прав вимоги формують пул активів і під їх забезпечення випускають цінні папери з подальшою реалізацією на фондовому ринку. Потік платежів і кредитні характеристики забезпечення визначають якість випущених цінних паперів, а також задають особливості здійснення і структурування сек'юритизації активів.

Отримуючи таким чином кошти, суб'єкт господарювання має можливість направити їх на реалізацію нових відносин, у тому числі на отримання додаткового прибутку, у вигляді різниці між відсотками по активах та цінних паперах, що сприяє зростанню оборотності коштів.

Вочевидь, у процесі сек'юритизації активів використовується цілий ряд економічних механізмів, що охоплюють досить широке коло учасників та угод особливого роду, і створюють певний комплекс, який, у свою чергу, може значно варіювати і доповнюватися в залежності від мети та можливостей організаторів сек'юритизації. Так, А.А. Казаков зазначає, що навіть поверховий аналіз проспектів емісії цінних паперів в рамках сек'юритизації показав, що в сучасних угодах беруть участь близько п'ятнадцяти контрагентів, між якими укладається більше десятка різних угод [27, с.179]. До таких учасників відносяться: боржники за активами, що складають покриття (безпосередні дебітори); оригінатор, який є власником активів та ініціатором самого процесу сек'юритизації; компанія спеціального призначення (SPV), яка за умов класичної сек'юритизації здійснює емісію цінних паперів; інвестори, які купують цінні папери; хедж-провайдери, які здійснюють хеджування валютних і відсоткових ризиків; рейтингові агентства, які оцінюють надійність випущених цінних паперів та виражають незалежну думку про їх кредитну якість; страхові компанії, які виступають гарантами, беручи на себе ризики, пов'язані з самим процесом сек'юритизації; юридичні компанії, які займаються договірним процесом; бухгалтерські та аудиторські компанії, а також багато інших учасників. Використання такої великої кількості професійних учасників дозволяє проводити унікальні операції, оскільки вони виконують відведену їм частину функцій ефективніше і з меншими витратами, ніж інші особи.

На підставі вищевикладеного, а також керуючись матеріалами опрацьованих нами джерел [28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36], встановлено, що процесу сек'юритизації активів характерні наступні обов'язкові ознаки:

---

<sup>27</sup> Казаков А.А. Управление рисками при секьюритизации. / А.А. Казаков // Энциклопедия российской секьюритизации. – 2008. – С.179-180.

<sup>28</sup> Белозёров С.А., Лупырь А.А. Исторические формы современного механизма секьюритизации активов / С.А. Белозёров, А.А. Лупырь / Вестник СПбГУ. Сер 5. – 2010. – Вып. 2. – С. 79-88.

<sup>29</sup> Бэр Х.П. Секьюритизация активов: секьюритизация финансовых активов – инновационная техника финансирования банков / Х.П. Бэр; пер. с нем. [Ю.М. Алексеев, О.М. Иванов О.М.]. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 624 с.



- активи, призначені для сек'юритизації, повинні генерувати грошові потоки, які можна виміряти і спрогнозувати;
- сформований пул активів повинен мати можливість бути відокремленим (механічно чи юридично) від інших активів компанії;
- випущені у процесі сек'юритизації боргові цінні папери повинні бути забезпечені пулом однорідних активів;
- емітентами таких боргових цінних паперів може бути спеціально створена для цього компанія або сам ініціатор сек'юритизації;
- покриттям (забезпеченням) у структурі сек'юритизації активів є вихідні фінансові активи, що лежать в основі угоди, тобто джерелом виплат процентів та основної суми боргу за випущеними цінними паперами мають бути грошові потоки за сек'юритизованими активами;
- управління ризиками по виділеному пулу активів відбувається шляхом повної або часткової їх передачі інвесторам.

Очевидно, що механізм сек'юритизації активів є достатньо складним та багатоаспектним і, відповідно, угоди сек'юритизації відрізняються великим різноманіттям. Але все ж таки, в сучасній зарубіжній практиці в залежності від місцезнаходження сек'юритизованих активів, а також цілей оригінатора і механізму проведення сек'юритизації виділяють дві основні її

---

<sup>30</sup> Лаврик О.Л. Сек'юритизація та кредитний дериватив як потужний інструменти в управлінні кредитним ризиком банківських установ / О.Л. Лаврик // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2014. – Том 18. – № 1. – С. 188-194.

<sup>31</sup> Мазур О. Новые тенденции в структурировании сделок секьюритизации: анализ успешных юридических моделей и ожидаемые изменения в правовом регулировании /О. Мазур//Деловой завтрак для эмитентов: «Новации реформы листинга и иные новеллы законодательства о рынке ценных бумаг», 20 марта 2014. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.bakermckenzie.com](http://www.bakermckenzie.com).

<sup>32</sup> Новак О.С. Інструменти сек'юритизації активів на основі інвестиційних фондів / О.С. Новак // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2015. – № 1 (71). – С. 239-245.

<sup>33</sup> Солдатова А.О. Факторинг и секьюритизация финансовых активов: учеб. пособие / А.О. Солдатова. – М.: Высшая школа экономики, 2013. – 608 с.

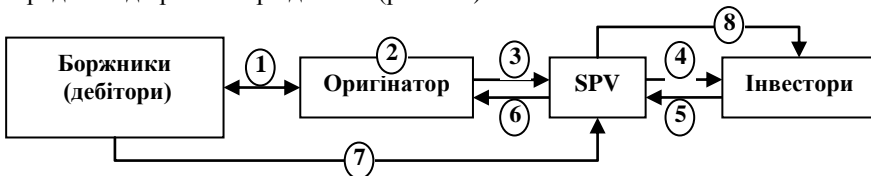
<sup>34</sup> Ткаченко Н., Чеховський Д. Сек'юритизація фінансових активів: особливості використання в банках / Н. Ткаченко, Д. Чеховський // Вісник НБУ. – 2014. – С. 54 – 60.

<sup>35</sup> Чубук Л.П. Механізм сек'юритизації та його роль для підвищення конкурентоспроможності фінансових інститутів / Л.П. Чубук // Теоретичні та прикладні питання економіки. – К: ВПЦ «Київський університет», 2009. – №18. – С. 324-332.

<sup>36</sup> Schwarcz S.L. The Alchemy of Asset Securitization // Stanford Journal of Law Business and Finance. 1994. Vol. 1, No 1. – P. 133 – 154.

моделі: позабалансову та балансову. Основна відмінність між ними являється у тому, здійснюється чи ні реалізація відповідних активів.

В основі позабалансової сек'юритизації (Off-balance-sheet), яка є класичною (традиційною), лежить схема «реального продажу» («true sale»), що характеризується реалізацією (відчуженням) пулу активів, призначених для сек'юритизації, спеціально створеному для цього посереднику (має різні назви: «спеціально створена компанія», «компанія спеціального призначення», «спеціальна юридична особа», але у світовій практиці, як правило, використовується термін – Special Purpose Vehicle (SPV)). Такий фінансовий посередник, у свою чергу, фінансує придбання зазначених активів шляхом емісії цінних паперів, забезпечених майбутніми грошовими потоками від вказаних активів, і забезпечує їх розміщення серед інвесторів на ринку капіталу. Наступне погашення боргів та відсотків власниками емітованих цінних паперів здійснюється за рахунок надходжень від погашення заборгованості позичальниками, права вимоги за якими передані від оригінатора до SPV (рис. 1.2).



- 1) виникнення права грошової вимоги (дебіторської заборгованості);
- 2) формування пулу однорідних активів;
- 3) продаж пулу активів SPV («true sale»);
- 4) випуск цінних паперів, забезпечених пулом придбаних активів;
- 5) оплата інвесторами вартості придбаних цінних паперів;
- 6) погашення вартості придбаного пулу активів;
- 7) сплата боржниками відсотків та основної суми боргу відповідно до укладених договорів;
- 8) погашення заборгованості перед інвесторами за борговими цінними паперами

**Рис. 1.2.** Модель позабалансової (класичної) сек'юритизації активів

Основна мета введення в угоду SPV – відокремлення активів, які забезпечують платежі за цінними паперами, що придбаються інвесторами, від будь-яких ризиків. Тобто, завдяки створенню SPV і передачі йому оригінатором фінансових активів, останні отримують юридичну самостійність, не потрапляють більше в сферу повноважень оригінатора і тим самим звільняються від всіх оперативних та господарських ризиків, пов'язаних з його діяльністю. Іншими словами, майно, яке забезпечує інтереси власників цінних паперів, повинно бути збережено та може бути використано тільки для задоволення вимог за даними цінними паперами. Таким чином, ключ до успішної сек'юритизації полягає у відокремленні згенерованого пулу активів від ризиків, пов'язаних з компанією-оригінатором.

При банкрутстві оригінатора обслуговування кредитного портфеля не припиняється, а у випадку дефолту частини портфеля перші ризики приймає на себе молодший транш.

Основні ризики інвесторів, які виникають при сек'юритизації активів, безпосередньо пов'язані з діяльністю SPV. При цьому інвестори не зацікавлені в постійному контролі діяльності SPV. Саме тому поступово в міжнародній практиці були розроблені спеціальні вимоги до правового статусу SPV, що забезпечують належний захист прав та інтересів інвесторів, попередження їх ризиків, пов'язаних з придбанням цінних паперів, забезпечених активами. Зокрема, мінімізації ризику банкрутства SPV сприяють наступні основні вимоги:

1) незалежність SPV від оригінатора (SPV створюється відокремлено, економічно та юридично незалежно від оригінатора, щоб не допустити її включення в консолідовану групу первинного власника пулу активів та уникнути можливих наслідків його неплатоспроможності);

2) захищеність SPV від банкрутства (при конструюванні SPV необхідно забезпечити неможливість її добровільного банкрутства та ліквідації, а також не допустити злиття з іншим підприємством або інших форм реорганізації);

3) обмеженість SPV у здійсненні різних видів діяльності («спеціальна правоздатність») (головна мета SPV – придбання пулу активів у оригінатора та емісія цінних паперів, забезпечених цим пулом активів, тому організаційна структура SPV повинна обмежуватися здійсненням чітко визначених видів діяльності і не передбачає штату співробітників, окрім тих, які безпосередньо необхідні для здійснення угоди сек'юритизації).

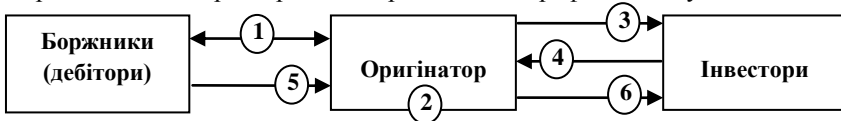
Таким чином, перевагою традиційної схеми являється юридичне визначення сек'юритизованих активів оригінатора, і, відповідно, ризиків, пов'язаних з ними, що дозволяє порівняно з рейтингом ініціатора угоди підвищити інвестиційний рейтинг випуску забезпечених цінних паперів, який стає залежним лише від якості активів. Відповідно, інвестор, приймаючи інвестиційні рішення, може орієнтуватися виключно на якість активів (прав грошової вимог) і надійність структури угоди, що розглядається. Зазначена різниця в рейтингах створює основу для отримання економічної вигоди від сек'юритизації.

Однак вказаний механізм має свої недоліки, до яких, перш за все, варто віднести: високу собівартість «true sale» (пул однорідних кредитів складає в середньому 100 млн. дол. США), необхідність розповсюдження конфіденційної інформації про позичальників, значні правові бар'єри, проблеми оподаткування і т.д.

Тому, враховуючи обмеження, що виникають при використанні класичної схеми сек'юритизації активів, була розроблена її альтернативна модель – балансова сек'юритизація, яка передбачає, що активи залишаються на

балансі компанії, що ініціює сек'юритизацію, і, відповідно, вона самостійно здійснює емісію цінних паперів, забезпечених цими ж активами (рис. 1.3).

За таких умов кредитний рейтинг емісії боргових паперів не може бути вище кредитного рейтингу самого емітента, що, в свою чергу, не дозволяє знизити витрати ініціатора сек'юритизації по обслуговуванню боргу за рахунок високої якості забезпеченості позики. Наприклад, для кредитних установ, цей метод доцільно використовувати в тому випадку, коли пул активів формується з мало ризикових кредитів і їх списання може погіршити якісні характеристики кредитного портфелю банку.



- 1) виникнення права грошової вимоги (дебіторської заборгованості);
- 2) формування пулу однорідних активів; 3) емісія та розміщення боргових цінних паперів, забезпечених пулом однорідних активів та очікуваними надходженнями від них; 4) оплата вартості боргових цінних паперів; 5) погашення заборгованості за договорами; 6) виплата інвесторам купонного доходу за борговими цінними паперами та їх погашення по закінченні терміну обігу

*Рис. 1.3. Модель балансової сек'юритизації активів*

Ізоляція сек'юритизованих активів від ризику банкрутства компанії-оригінатора в цьому випадку відбувається шляхом відокремлення пулу активів від загальної конкурсної маси при банкрутстві оригіатора і закріпленні в законодавстві першочергового права держателів цінних паперів сек'юритизації (інвесторів) на даний пул активів порівняно з іншими кредиторами.

У світовій практиці частіше за все балансову модель використовують для хеджування ризиків і в такому випадку говорять про синтетичну сек'юритизацію.

Базельський комітет з наглядом [37] трактує синтетичну сек'юритизацію з точки зору інструменту управління кредитними ризиками і вважає, що це «структуровані угоди, в яких банки використовують кредитні деривативи для того, щоб передати кредитний ризик певного пулу активів третім особам, у тому числі страховим компаніям, іншим банкам та нерегульованим особам». Schengzhe Wang [38] зазначає, що метою здійснення синтетичної сек'юритизації

<sup>37</sup> Section 68. Consultative Document Asset Securitisation // Basel Committee on Banking Supervision, Supporting Document to the New Basel Capital Accord. 2001. January

<sup>38</sup> Schengzhe Wang True Sale Securitization in Germany and China [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.true-sale-international.de>

є використання кредитних деривативів для того, щоб синтезувати економічний ефект традиційної сек'юритизації.

Наріжним каменем синтетичної сек'юритизації є механізм, за якого сек'юритизований актив з юридичної точки зору не продається, а лишається на балансі компанії-оригінатора, у той час як ризики, пов'язані з цим активом, передаються на ринок, тобто на відміну від класичної сек'юритизації, в рамках синтетичної моделі не відбувається «реального продажу» («true sale») активів. Відокремлення кредитного ризику від сек'юритизованих активів здійснюється «синтетично» на основі використання кредитних деривативів<sup>39</sup> – договорів, за якими одна сторона, яка виступає покупцем захисту, передає за винагороду кредитний ризик конкретного зобов'язання чи портфеля зобов'язань іншій стороні (продавцю захисту), який, у свою чергу, здійснює платіж покупцю захисту у разі настання ризикової (кредитної) події. Іншими словами можна сказати, що кредитний ризик стає своєрідним товаром, для якого створюється ринок, при цьому ціна кредитного ризику кожного окремого позичальника встановлюється ринковим механізмом попиту і пропозиції.

Покупець захисту повинен чітко усвідомлювати, які завдання повинні бути вирішені за допомогою використання синтетичної сек'юритизації в кожному індивідуальному випадку і, виходячи з цього, вибрати її відповідну структуру, яка, в свою чергу, може бути здійснена з використанням SPV або без його створення.

Вцілому, можна сказати, що синтетична сек'юритизація – це так звана техніка зменшення кредитного ризику (Credit Risk Mitigation – CRM) з метою хеджування і розповсюдження ризиків, пов'язаних з сек'юритизованими активами, при якій вказані ризики передаються від одної сторони іншій «синтетично», тобто без продажу базового зобов'язання.

Таким чином, за своєю економічною природою балансова сек'юритизація (у т. ч. синтетична) моделює наслідки традиційної, однак, не зважаючи на це, між ними спостерігається принципова різниця (табл. 1.3.).

---

<sup>39</sup> До найбільш поширених відносяться кредитний дефолтний своп (Credit Default Swap – CDS) (угода, за якої особа, яка отримує захист (покупець кредитного захисту), платить певну суму (премію) в обмін на право отримати обумовлений платіж за визначеним активом у разі настання кредитної (ризикової) події) та кредитні ноти (Credit-Linked Notes – CLN) (умови таких облігацій передбачають зменшення зобов'язання за облігаціями у разі невиконання або настання через зазначені зобов'язання інших обставин, що мають кредитне значення)

**Таблиця 1.3. Порівняльний аналіз балансової та позабалансової сек'юритизації активів\***

Критерій порівняння	Вид сек'юритизації	
	Позабалансова	Балансова
Розміщення пулу активів	Списується з балансу оригіатора	На балансі оригіатора
Емітент цінних паперів	SPV	Оригіатор, SPV
Джерело платежів за основним боргом і відсотками	Грошовий потік, генерований від списаного з балансу пулу активів	Пул активів (грошовий потік емітента)
Відповідальність оригіатора	В рамках покриття за кредитами і додатковим забезпеченням	Відповідає власним капіталом
Банкрутство оригіатора	Не впливає на погашення зобов'язань	Держателі облигацій мають пріоритетне право задоволення своїх вимог
Кредитний рейтинг цінних паперів, що випускаються	Високий рейтинг залежить від кредитної якості сек'юритизованих активів	Повністю залежить від рейтингу оригіатора
Носій кредитного ризику	Інвестор, забезпечувачі, SPV	Емітент
Носій ризику дострокового погашення	Інвестор	Емітент

\*Складено на основі узагальнення матеріалів [<sup>40</sup>; <sup>41</sup>; <sup>42</sup>; <sup>43</sup>]

У будь-якому випадку, як позабалансова, так і балансова сек'юритизація, перш за все, являються механізмом фінансування. При цьому, головною відмінністю є спосіб розміщення пулу активів, тобто здійснюється або ні списання відповідних активів з балансу ініціатора сек'юритизації, що власне кажучи, і вплинуло на назву цих видів сек'юритизації. Деякі угоди балансової сек'юритизації, зокрема синтетичної, виявляються дешевшими порівняно з традиційною (позабалансовою) в зв'язку з тим, що не створюються SPV і спеціальна структура для забезпечення умов продажів. До того ж, позабалансова сек'юритизація має багато правових обмежень і тому коштує дорожче

<sup>40</sup> Александрова Н.В. Понятие и виды секьюритизации активов / Н.В. Александрова // Финансы и кредит. – 2007. – № 5. – С. 26-30.

<sup>41</sup> Бэр Х.П. Секьюритизация активов: секьюритизация финансовых активов – инновационная техника финансирования банков / Х.П. Бэр; пер. с нем. [Ю.М. Алексеев, О.М. Иванов О.М.]. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 624 с.

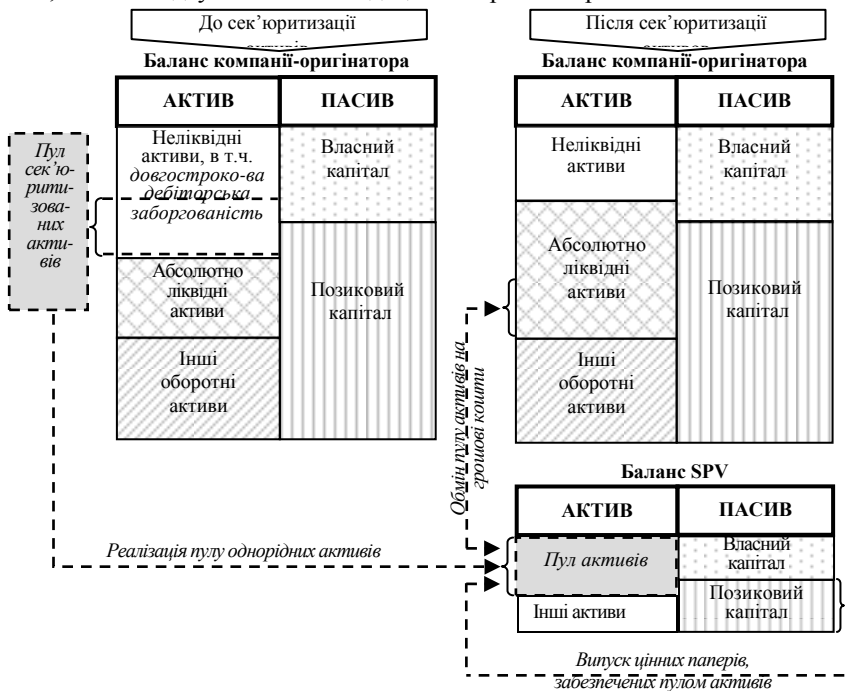
<sup>42</sup> Девидсон Э. Секьюритизация ипотеки: мировой опыт, структурирование и анализ / Э. Девидсон, Э. Сандерс и др.; пер с англ. яз. [О.В.Смородинов при участии В.Качуро]. – М.: Вершина, 2007. — 592 с.

<sup>43</sup> Fabozzi F.J. Mortgage-backed securities: products, structuring, and analytical techniques. – Hoboken, NJ: Wiley, 2007. – 318 p.

балансової. Крім того, вибір тієї чи іншої сек'юритизації безпосередньо впливає на рейтинг цінних паперів, так як їх емітенти будуть різні суб'єкти, ступінь передачі ризиків, а також на показники фінансово-майнового стану компанії.

Таким чином, оскільки схема позабалансової сек'юритизації передбачає, що передані SPV активи заміщуються грошовими коштами від реалізації цінних паперів, забезпечених цими ж активами, то відповідно, значні зміни у вартості активів компанії-оригінатора не відбувається, змінюється лише їх структура (рис. 1.4.).

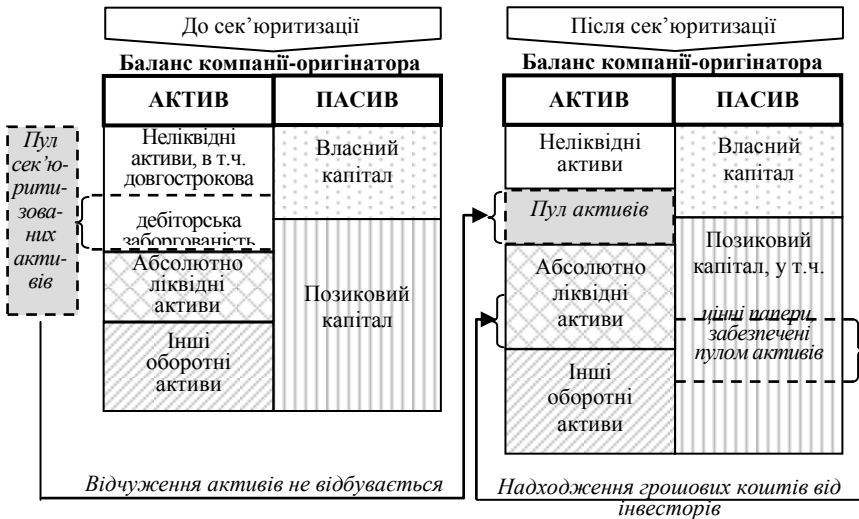
Відповідно, відокремлення активів з метою зниження ризиків можливе при виконанні таких основних умов, як: використання схеми «true sale», захищеність від банкрутства, мінімальний розмір власного капіталу SPV, а також відсутність консолідації між оригінатором і SPV.



**Рис. 1.4.** Вплив позабалансової сек'юритизації активів на показники балансу

При використанні балансової сек'юритизації вартість активів компанії-оригінатора, що виступає також емітентом цінних паперів, збільшується, відбуваються зміни їх структури через збільшення ліквідних засобів, отриманих від реалізації таких цінних паперів (рис. 1.5.).

Іншими словами, функції оригінатора відображаються в активній частині балансу компанії, а функції емітента цінних паперів – в пасивній.



**Рис. 1.5.** Вплив балансової сек'юритизації на показники балансу

Враховуючи вказане, можна зробити висновок, що позабалансова і балансова сек'юритизація по різному впливає на фінансово-майновий стан компанії-оригіатора і, перш за все, це відображається на таких показниках, як валюта балансу, склад і структура активів і пасивів, показники ліквідності і фінансової стійкості, показники фінансових результатів і рентабельності, а також показники ділової активності (табл. 1.4.).

Відповідно, значні зміни валюти балансу і структури його пасивів відбуваються саме при здійсненні балансової сек'юритизації, при якій валюта балансу компанії-оригіатора зростає на суму засобів, залучених в результаті емісії цінних паперів забезпечених її активами. Відбувається розширення ресурсної бази. Відповідно, росте і вартість залученого капіталу і його частка в структурі пасивів.

Відносно складу і структури активів компанії варто відмітити, що в умовах класичної сек'юритизації активи з низькою ліквідністю (наприклад, довгострокова дебіторська заборгованість) замінюються абсолютно ліквідними активами – грошовими коштами, отриманими від продажу сек'юритизованих активів, що, в свою чергу, тягне за собою збільшення частки ліквідних активів і, відповідно, зменшення частки неліквідних активів.



**Таблиця 1.4.** Зміна основних фінансових показників компанії під впливом сек'юритизації її активів

Напрямок аналізу	Види сек'юритизації	
	Позабалансова (класична)	Балансова
1	2	3
<b>Оцінка майнового потенціалу</b>		
Валюта балансу	Відбуваються незначні зміни на величину різниці між балансовою та реалізаційною вартістю сек'юритизованих активів	Збільшується на суму випуску цінних паперів, забезпечених відповідними активами
Величина і структура активів	Активи з низькою ліквідністю замінюються абсолютно ліквідними активами (грошовими коштами), що призводить до збільшення частки ліквідних активів (грошових коштів) і зменшення частки неліквідних активів (довгострокової дебіторської заборгованості або поточної)	Обсяг активів збільшується на суму грошових коштів, залучених при випуску цінних паперів, забезпечених сек'юритизованими активами, що призводить до збільшення частки ліквідних активів
Величина і структура пасивів	Можуть бути незначні зміни відносно величини пасивів за рахунок різниці між балансовою та реалізаційною вартістю сек'юритизованого пулу активів. Крім того, засоби, одержані від сек'юритизації, можуть бути використані для погашення існуючих зобов'язань	Збільшується сума позикового капіталу і, відповідно, його частка, а також знижується питома вага власного капіталу
<b>Оцінка фінансового потенціалу</b>		
Показники ліквідності	Збільшуються	Збільшуються за рахунок довгострокового залучення ресурсів
Показники фінансової стійкості	Практично не змінюються, але може бути зменшене співвідношення позикових і власних засобів в тій мірі, в якій засоби, отримані від сек'юритизації, можуть бути використані для погашення існуючих зобов'язань	Знижуються за рахунок збільшення позикового капіталу
<b>Оцінка розвитку і результативності діяльності компанії</b>		
Показники ділової активності	Збільшується оборотність активів, зокрема, грошових коштів, дебіторської заборгованості. Спостерігається виконання умов «золотого правила економіки»	Може спостерігатися тенденція як росту, так і спаду оборотності активів, що залежить від темпів росту одержаних доходів, фінансових результатів і вартості активів, зокрема, оборотних

Продовження табл. 1.4.

1	2	3
Показники ефективності	Фінансові результати збільшуються за рахунок розміщення отриманих фінансових результатів під визначену доходність	
	Зростають показники рентабельності, зокрема, рентабельність операційної діяльності, рентабельність активів (ріст фінансових результатів при незмінній вартості активів веде до росту рентабельності активів) тощо	Показники рентабельності зростають, якщо темпи росту фінансових результатів перевищують темпи росту відповідних витрат, активів

При здійсненні балансової сек'юритизації також збільшується обсяг ліквідних активів за рахунок грошових коштів, отриманих в результаті емісії компанією цінних паперів, забезпечених її активами. В обох випадках збільшується частка ліквідних активів, що, закономірно, призводить до покращення в цілому показників ліквідності.

Крім того, застосування механізму сек'юритизації активів здійснює позитивний вплив на величину фінансових результатів і показники рентабельності. Зокрема, в умовах балансової сек'юритизації компанія-оригінатор, залучає додатковий капітал, отримує фінансові ресурси, розміщені під відповідний відсоток доходності, що, відповідно, збільшує показники фінансових результатів.

Якщо говорити про класичну позабалансову сек'юритизацію активів, то при реалізації пулу активів, які приносили регулярний дохід, компанія-оригінатор його втрачає. Однак, в більшості випадків, оригінатор продовжує обслуговувати платежі, що надійшли від боржників, за що отримує фіксований відсоток від надходжень. Також варто відмітити, що схема класичної сек'юритизації використовується для того, щоб розмістити отримані фінансові ресурси з більш високою доходністю, ніж отримуваний регулярний дохід.

Таким чином, отримуючи грошові кошти, підприємство має можливість направляти їх на реалізацію нових відносин, в тому числі на отримання додаткового прибутку у вигляді різниці між відсотками за активами і цінними паперами, що в свою чергу, сприяє росту оборотності засобів.

Також сек'юритизація активів здійснює безпосередній вплив на формування доходів і витрат, оскільки її механізм передбачає управління потоками платежів, які супроводжуються сплатою і стягуванням комісій, а також сплатою і одержанням відсоткових платежів.

Продовжуючи далі розгляд питання, варто зазначити, що середньозважені витрати на сек'юритизацію активів можуть бути нижчими, ніж поточні витрати на залучення фінансування через банки або на інші види позик. Власне, використання механізму позабалансової сек'юритизації дозволяє знизити вартість фінансування за рахунок розмежування ризику оригінатора від

ризиків активів, а також при умові, що кредитна якість активів, які приймають участь в сек'юритизації, вища, ніж кредитна якість балансу оригінатора віділому. При балансовій сек'юритизації емісія забезпечених боргових паперів дозволяє залучити фінансові ресурси під більш низьку відсоткову ставку, що, відповідно, знижує середньозважену вартість позикового капіталу компанії-оригіатора.

Разом з тим, зниження вартості позикового капіталу при зростанні фінансових результатів в умовах здійснення обох моделей сек'юритизації активів призводить до збільшення вартості компанії.

Мітін Є.А. <sup>[44]</sup> стверджує, що сек'юритизація активів в кредитних установах має безпосередній вплив на фінансові потоки. Останні, в свою чергу, можуть бути розраховані і спрогнозовані з визначеною точністю, а також включені у фінансовий результат, і можуть бути розподілені на відсоткові доходи, комісійні доходи і адміністративні доходи. При цьому, до відсоткових доходів вчений відносить суму перевищення надходжень відсоткових платежів від клієнтів по сек'юритизованих активах над витратами на задоволення вимог інвесторів за випущеними цінними паперами і комісії учасників угоди. Додаткових відсоткових витрат не виникає, оскільки надходження відсоткових платежів відбувається по кредитах, які були сек'юритизовані, і їх розподіл, відповідно, не відноситься на витрати компанії-оригіатора.

Відповідно, комісійні доходи від угод сек'юритизації активів формуються за рахунок виконання компанією-оригіатором функцій обслуговуючого агента, представлення інтересів емітента цінних паперів в судових органах у випадку прострочення за кредитами. Крім того, за рахунок видачі нових кредитів, які фінансуються засобами проведеної сек'юритизації, компанія-оригіатор отримує додаткові комісії. Однак, для організації самого процесу сек'юритизації активів її ініціатор несе багато господарських (адміністративних) витрат: оплата послуг рейтингових і консультативних агентств при структуруванні угоди, залученні додаткового персоналу, а також впровадження складних інформаційних систем.

Досить часто сек'юритизація активів використовується для покращення показників капіталізації кредитних організацій. Так, у відповідності з діючими міжнародними правилами, при розрахунку показників достатності банківського капіталу враховується величина кредитного ризику за різними статтями активів банківського балансу. Таким чином, використання механізму класичної сек'юритизації для банків, які відчувають нестачу власних засобів, дозволяє знизити частку активів з підвищеним ризиком.

---

<sup>44</sup> Митин Е.А. Влияние секьюритизации ипотечных кредитов на финансовый результат деятельности кредитной организации: автореф.... канд. экон. наук. М., 2011. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/vliyanie-sekyuritizatsii-ipotecznykh-kreditov-na-finansovyi-rezultat-deyatelnosti-kreditnoi-#ixzz3gBUPwV50> (дата обращения 15.07.2015)

Відповідно, сек'юритизація банківських активів сприяє покращенню різних фінансових співвідношень (оборотність капіталу, відношення зобов'язань до власного капіталу, доходність на власний капітал), зниженню нормативних вимог по відношенню мінімального розміру капіталу, а також більш ефективному використанню капіталу і диверсифікації джерел фінансування. Цей фінансовий механізм допомагає банку отримувати додатковий дохід за рахунок підвищення доходності банківських операцій і знизити вартість позик. Підвищується операційна ефективність. У силу того, що іпотечні цінні папери відносяться до категорії низько ризикових, ставка купону за іпотечними цінними паперами зазвичай невисока, вона може бути навіть нижче відсотка за міжбанківським кредитом, що забезпечує доступ до більш дешевих грошей.

Як і будь-яке впровадження фінансової інновації, сек'юритизація активів має свої переваги та недоліки. Саломатіна С.Ю. [<sup>45</sup>, с. 24], Супрунович К.К. [<sup>46</sup>, с. 4-5] та Бобиль А.А. [<sup>47</sup>, с. 22-23] роблять акцент на тому, що за допомогою процесу сек'юритизації розширюється коло потенційних інвесторів. Саломатіна С.Ю. [<sup>48</sup>, с. 23] зауважує, що для оригінатора сек'юритизація покращує рейтинговий арбітраж. Це означає, що ініціатор сек'юритизації може розраховувати на більш високий рейтинг за сек'юритизованими цінними паперами, ніж його власний.

Алексеева І.А. та Рачкевич А.Ю. [<sup>49</sup>, с. 25], Ісаков К.М. [<sup>50</sup>, с. 5], Тогонідзе Д.І. [<sup>51</sup>, с. 55], Бобиль А.А. [<sup>52</sup>, с. 24] вважають, що для банківських

---

<sup>45</sup> Митин Е.А. Влияние секьюритизации ипотечных кредитов на финансовый результат деятельности кредитной организации: автореф.... канд. экон. наук. М., 2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/vliyanie-sekyuritizatsii-ipotechnykh-kreditov-na-finansovyi-rezultat-deyatelnosti-kreditnoi-#ixzz3gBUPwV50> (дата обращения 15.07.2015).

<sup>46</sup> Супрунович Е.А. Секьюритизация активов: опыт и перспективы / Е.А. Супрунович // Аналитика без границ. – 2010. – № 39. – С. 2-5.

<sup>47</sup> Бобиль А.С. Сек'юритизація банківських активів у контексті управління портфельним кредитним ризиком / А.С.Бобиль // Фінанси. – 2010. – № 11. – С. 22-25

<sup>48</sup> Митин Е.А. Влияние секьюритизации ипотечных кредитов на финансовый результат деятельности кредитной организации: автореф.... канд. экон. наук. М., 2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/vliyanie-sekyuritizatsii-ipotechnykh-kreditov-na-finansovyi-rezultat-deyatelnosti-kreditnoi-#ixzz3gBUPwV50> (дата обращения 15.07.2015).

<sup>49</sup> Рачкевич А.Ю. Секьюритизация: характерные признаки и определение / А.Ю.Рачкевич, И.А.Алексеева // Деньги и кредит. – 2008. – № 8. – С. 22-31.

<sup>50</sup> Исаков К.М. Инструменты диверсификации кредитных рисков как фактора модернизации экономики / Л.Н. Дробышевская, Е.В. Юмашева, К.М. Исаков // Научный журнал НИУ ИТМО. Серия «Экономика и экологический менеджмент». – Санкт-Петербургский национальный исследовательский университет информационных технологий, механики и оптики (НИУ ИТМО), 2011. – В 2 (9). – С. 10-11.

установ, які виступають ініціаторами сек'юритизації, відбувається зменшення вимоги щодо достатності капіталу через передачу кредитних ризиків третім сторонам. У розвиток зазначеного, Н.Е. Бодрова [<sup>53</sup>, с. 9] стверджує, що шляхом проведення сек'юритизації оригінатор знижує залежність чистих активів від коливань процентних ставок по кредитах; поліпшує керування активами й пасивами банку шляхом зниження залежності від розбіжності строків погашення за активними і пасивними операціями. Ю.В. Бугель [<sup>54</sup>, с. 230] вказує на те, що сек'юритизація дозволяє розв'язати проблему недостатності капіталу банку для проведення активних операцій, оскільки знижує частку проблемних позичок у структурі кредитного портфеля, а відтак може сприяти зменшенню обсягів формування необхідних резервів для покриття кредитного ризику. Крім того, привабливість інструментів сек'юритизації як об'єктів інвестування коштів визначається тим, що за даними цінними паперами можна порівняно точно вирахувати рівень кредитного ризику, що у розвинутих країнах здійснюється спеціалізованими рейтинговими агентствами.

У результаті аналізу виокремлених різними науковцями переваг сек'юритизації встановлено, що до найбільш значимих відносяться: зниження вартості фінансування (оскільки при випуску забезпечених цінних паперів на суму більше, ніж п'ятдесят мільйонів доларів знижуються витрати на виплату процентів по кредиту); управління ризиками (всі ризики передаються інвесторам за рахунок структурування платежів і перерозподілу зобов'язань); покращення структури балансу та доступ до ліквідності (з балансу оригінатора списуються довгострокові активи, в результаті чого неліквідні активи замінюються на абсолютно ліквідні – грошові кошти); залучення додаткових джерел фінансування для здійснення та розширення діяльності; розширення кола потенційних інвесторів; фінансування на більш тривалий час тощо.

Загалом, сек'юритизація активів дозволяє рефінансувати діяльність її ініціатора, зменшити та перерозподілити його ризики, пов'язані з такими активами, а також управляти рівнем ліквідності активів за рахунок зміни їх структури. При цьому, використання такої техніки забезпечує взаємну диверсифікацію як для інвесторів, так і для ініціаторів сек'юритизації. Зокрема, інвесторам дає можливість інвестувати в недоступні до цього часу активи через

---

<sup>51</sup> Тогонидзе Д.И. Теоретические подходы и виды секьюритизированных активов / Д.И. Тогонидзе // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2011. – № 37 (79). – С. 52–55

<sup>52</sup> Бобиль А.С. Сек'юритизація банківських активів у контексті управління портфельним кредитним ризиком / А.С.Бобиль // Фінанси. – 2010. – № 11. – С. 22–25.

<sup>53</sup> Бодрова Н.Е. Сек'юритизація активів як інноваційна форма рефінансування банків та проблеми її впровадження в Україні / Н.Е. Бодрова // Наука й економіка. – 2011. – № 4(24). – С. 8–10

<sup>54</sup> Бугель Ю.В. Сек'юритизація як метод оптимізації управління ризиком кредитного портфеля комерційних банків / Ю.В. Бугель // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту, 2010. – В. 3. – С. 228–232

придбання цінних паперів з високим рівнем рейтингу, а компаніям, власний рейтинг яких не відповідає інвестиційному, відкриває доступ до ринку капіталів та відповідного рефінансування (шляхом випуску цінних паперів, забезпечених активами, яким рейтингові агентства надають інвестиційний рейтинг вищого рівня, ніж рейтинг первинного власника таких активів).

Поряд з вищеперерахованими перевагами існують недоліки процесу сек'юритизації активів, що змушує суб'єктів господарювання більш обережніше відноситися до використання такої фінансової інновації. До істотних недоліків сек'юритизації активів науковці насамперед відносять великі затрати на організацію даного процесу. Так, за словами експертів [55], витрати на сек'юритизацію становлять не менше 3,5% вартості реалізованих активів.

Науменкова С.В. [56, с. 11-12], Посохов І.М. [57, с. 14-15] та Кумпан К. (Kumpan Christoph) [58, с. 261] акцентують увагу на тому, що оскільки присвоєння рейтингу цінних паперів оплачується оригінатором, то він схильний обирати таке рейтингове агентство, яке готове надати найвищий можливий індикативний рейтинг для даного випуску.

Джобст А.А. (Jobst A.A.) [59, с. 48] та Ісаков К.М. [60, с. 5] зазначають, що досить часто оригінатори формують пул з неякісних активів за рахунок використання неефективних методів оцінки пулу активів, що й дозволяє оригінаторам ігнорувати умови їх надійності. Посохов І.М. [61, с. 15] наголошує на значних витратах часу на офіційне оформлення процесу сек'юритизації на всіх її етапах. Хейн Р.Дж. (Hahn R.J.) [62, с. 23], Дорошенко А.А. [63, с. 159] та

---

<sup>55</sup> Сек'юритизація // БІЗНЕС – новини України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://business-x.biz/seksyuritizaciya-biznes-novini-ukra%D1%97ni/>.

<sup>56</sup> Науменкова С.В. Функціонування недержавних пенсійних фондів на ринку фінансових послуг в Україні / С.В. Науменкова // Фінанси України. – 2010. – № 4. – С. 3–16.

<sup>57</sup> Посохов И.М. Актуальность секьюритизации рисков в страховании и перестраховании в современных условиях / И.М.Посохов // Финансы. – 2012. – №31. – С. 12-19.

<sup>58</sup> Kumpan C. Conflicts of Interest in Securitisation: Adjusting Incentives / C. Kumpan // Journal of Corporate Law Studies. – 2009. – № 9. – P. 261-295.

<sup>59</sup> Jobst A. Sovereign Securitization in Emerging Markets // Journal of structured Finance. – 2006. – Vol. 12. – №3. / [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://papers.ssm.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=929568](http://papers.ssm.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=929568).

<sup>60</sup> Исаков К.М. Инструменты диверсификации кредитных рисков как фактора модернизации экономики / Л.Н. Дробышевская, Е.В. Юмашева, К.М. Исаков // Научный журнал НИУ ИТМО. Серия «Экономика и экологический менеджмент». – Санкт-Петербургский национальный исследовательский университет информационных технологий, механики и оптики (НИУ ИТМО), 2011. – В 2 (9). – С. 10-11.

<sup>61</sup> Посохов И.М. Актуальность секьюритизации рисков в страховании и перестраховании в современных условиях / И.М.Посохов // Финансы. – 2012. – №31. – С. 12-19.

<sup>62</sup> Hahn R.J. Securitization: An Introduction / R.J. Hahn // Hunton&Williams. – 2005. – № 2

Тогодизе Д.І. [64, с. 55] концентрують увагу на слабозвинутій законодавчій базі, адже, є країни, в яких не існує розробленого нормативного забезпечення проведення сек'юритизації (зокрема, в Україні).

Загалом, застосування сек'юритизаційних схем має свої переваги і недоліки як для ініціатора сек'юритизації, так й інвесторів залежно від розподілу ризиків і доходності, що визначається типом сек'юритизації (балансова чи позабалансова), структурою угоди (кількістю траншів і їх рейтингами) та параметрами фінансових інструментів, що емітуються (табл. 1.5.).

**Таблиця 1.5. Переваги та недоліки застосування механізму сек'юритизації активів**

Су-б'єк-ти	ПЕРЕВАГИ	НЕДОЛІКИ
1	2	3
Ініціатор сек'юритизації	<ul style="list-style-type: none"> <li>• доступ до ринку капіталів та відповідного рефінансування для економічних суб'єктів, рейтинг яких не відповідає інвестиційному, за рахунок випуску цінних паперів, забезпечених активами, яким рейтингові агентства надають рейтинг значно вищого рівня (можуть мати рейтинг вищий, ніж рейтинг емітента та рейтинг країни);</li> <li>• хеджування та елімінування ризиків шляхом їх перерозподілу між учасниками;</li> <li>• спосіб управління структурою балансу;</li> <li>• диверсифікація джерел фінансування;</li> <li>• зниження вартості фінансування;</li> <li>• виконання нормативів достатності власного капіталу для банківських установ;</li> <li>• покращення економічних показників (ліквідності, платоспроможності, оборотності, рентабельності);</li> <li>• підвищення авторитету та іміджу компаній-оригіатора (підвищення конкурентоспроможності)</li> <li>• розширення кола інвесторів</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• високі витрати на структурування угоди;</li> <li>• значний обсяг стандартизованих (однорідних) активів;</li> <li>• складність та тривалий термін оформлення сек'юритизаційної угоди, зокрема, позабалансової, з юридичної точки зору (необхідність укладання значної кількості договорів)</li> </ul>

<sup>63</sup> Дорошенко А.С. Теорія і практика використання сек'юритизації як способу управління кредитним ризиком / А.С.Дорошенко // Фінанси України. – 2013. – № 12. – С. 157-161.

<sup>64</sup> Тогодизе Д.І. Теоретические подходы и виды секьюритизированных активов / Д.И. Тогодизе // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2011. – № 37 (79). – С. 52–55.

Продовження табл. 1.5.

1	2	3
Інвестори	<ul style="list-style-type: none"> <li>• високі і стабільні рейтинги цінних паперів, забезпечених активами;</li> <li>• можливість інвестувати у різні щодо ризиків і доходності активи;</li> <li>• низька ймовірність дефолту та банкрутства емітента цінних паперів;</li> <li>• за цінними паперами, забезпеченими активами, передбачається вища премія, ніж за державними, банківськими та корпоративними облигаціями з відповідним рейтингом</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• низький рівень моніторингу ризиків, пов'язаних з базовими активами;</li> <li>• присвоєння високого рейтингу цінним паперам, забезпечених активами, незалежно від їх якості;</li> <li>• можливість формування пулу з неякісних активів</li> </ul>
Економіка країни	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ефективніший розподіл ризиків по всьому фінансовому сектору;</li> <li>• здешевлення і збільшення тривалості кредитів для населення;</li> <li>• додаткові джерела фінансування реальних секторів економіки;</li> <li>• мобілізація фондів в частині можливості здійснення ефективного (малоризикового) інвестування для пенсійних та страхових фондів, а також інших інституціональних гравців на ринку за рахунок прозорості основних траншів;</li> <li>• підвищення інвестиційної привабливості країни та інтеграція вітчизняного фінансового ринку у міжнародні ринки капіталу</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• сек'юритизація активів низької якості в неконтрольованих обсягах сприяє нарощуванню фіктивного капіталу та може спричинити розгортання фінансових криз</li> </ul>

Не дивлячись на існуючі недоліки, все ж таки переважають позитивні сторони сек'юритизації, тому досить часто її називають кращою фінансовою інновацією минулого століття, яка містить у собі великий потенціал розвитку не тільки для фінансового ринку, але й економіки країни.

Так, ефект від сек'юритизації носить масштабний макроекономічний характер, адже урегульований ринок сек'юритизації дозволяє підвищити ефективність:

- алокації фінансових ресурсів в економіці шляхом мобілізації коштів пенсійних, страхових та інших інвесторів, що вкладають грошові кошти в цінні папери, забезпечені активами;
- розподілення ризиків по всьому фінансовому сектору.

Відбувається «ефект мультиплікатора» від сек'юритизації. Тому, для багатьох розвинених країн сек'юритизація активів стала «двигуном» економічного росту. Тобто, залучені з допомогою сек'юритизації величезні



засоби у вигляді цінних паперів, забезпечених активами, можуть бути направлені в реальний сектор економіки і стати потужним двигуном прискореного економічного розвитку країни.

На українському фінансовому ринку спостерігається лише початок використання сек'юритизації як інноваційної техніки фінансування, причому ініціаторами, практично у всіх випадках, виступали банківські установи, а предметом сек'юритизації – іпотечні кредити (табл. 1.6.).

Так, перша операція сек'юритизації була проведена Приватбанком у 2007 році на суму 180 млн. дол. США і включала близько 10 тис. іпотечних кредитів, виданих у доларах США фізичним особам у різних областях України. Іпотечний пул був проданий спеціально створеній іноземній іпотечній компанії Ukraine Mortgage Loan Finance No.1, заснованій за законодавством Англії та Уельсу. Боргові зобов'язання отримали інвестиційні рейтинги від міжнародних рейтингових компаній: за старшим траншем від агентства Moody's та від Fitch за другим.

**Таблиця 1.6. Статистика угод українських оригінаторів\***

Найменування оригінатора	Рік	Сума емісії	Вид сек'юритизації	Вид активу	Фінансовий інструмент
ПАТ КБ «Приватбанк»	2007	180 млн. дол.	Позабалансова, SPV в Лондоні	Іпотечні кредити	RMBS (цінні папери, забезпечені житловою іпотекою)
ПАТ «Укргазбанк»	2007	10 млн. дол. (50 млн. грн.)	Балансова	Іпотечні кредити	СВ (забезпечені облігації)
ПАТ КБ «Приватбанк»	2008	104 млн. дол.	Позабалансова, SPV в Лондоні	Автокредити	ABS (цінні папери, забезпечені активами)
ПАТ КБ «Хрещатик»	2008	14,7 млн. дол. (70 млн. грн.)	Балансова	Іпотечні кредити	RMBS
Державний іпотечний заклад	2008	2,5 млн. дол.	Балансова	Іпотечні кредити	СВ (забезпечені облігації)
ПАТ «Лізинг ІТ»	2008	15 млн. грн.	Позабалансова	Лізингові активи	ABS (цінні папери, забезпечені активами)
АТ «Ощадбанк»	2013	62 млн. дол. (500 млн. грн.)	Балансова	Іпотечні кредити	СВ (забезпечені облігації)

\* Сформовано на основі [ <sup>65</sup>; <sup>66</sup>; <sup>67</sup>; <sup>68</sup>; <sup>69</sup> ]

<sup>65</sup> Волик Н.Г. Сек'юритизація банківських активів як метод управління портфельним кредитним ризиком / Н.Г. Волик, А.І. Ісаєнко // Держава та регіони. – 2011. – №2. – С. 214-219.

Успішним прикладом вітчизняної балансової сек'юритизації став випуск у 2007 році емісії звичайних іпотечних облігацій ВАТ АБ «Укргазбанк» на суму 50 млн. грн. Вказані облігації знаходилися у вільному обігу на фондовому ринку, вони були забезпечені правами вимоги по раніше виданим банком іпотечним кредитам, а кошти, отримані від позичальників були використані для виплат доходу власникам облігацій.

Особливістю даної операції сек'юритизації було те, що всі її учасники були вітчизняними установами. Управителем іпотечного покриття виступив АКБ «ХФБ Банк Україна», а кредитний рейтинг «ua BVB +» даній угоді присвоїло Українське рейтингове агентство «Кредит-рейтинг». Облігації були емітовані із процентною ставкою 10,5% річних, терміном на 3 роки. Номінальна вартість однієї облігації склала 1000 грн. Іпотечним покриттям був сформований пул із 393 іпотечних кредитів, що визначило коефіцієнт покриття у розмірі 89% [70, с. 216].

У 2008 році ПАТ КБ «Хрещатик» здійснив наступну в Україні синтетичну сек'юритизацію на суму 70 млн. грн. (14,7 млн. дол.) із терміном погашення 3 роки. Дана емісія була врегульована вітчизняним законодавством. Рейтингове агентство Fitch Ratings присвоїло цій угоді рейтинг «B +», що на момент укладення угоди було вищим показником відносно рейтингу самого емітента «B -». Пospрияло підвищенню рейтингу емітованих облігацій відносно рейтингу банку на два пункти те, що сума забезпечення була вища легалізованого мінімуму 11,1% та переважаюче право власників облігацій на пул активів. Попри це, даний рейтинг, як і для облігацій, так і для емітента, є достатньо низьким, що було зумовлено незбалансованістю активів та пасивів банку за строками. У своєму звіті рейтингове агентство Fitch Ratings зазначило, що існує невідповідність грошового потоку амортизації активів, що слугують забезпеченням, і погашення забезпечених облігацій, яка, в свою чергу, не

---

<sup>66</sup> Колосинский И.А. Статистика сделок секьюритизации украинских originаторов. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.securitisation.com.ua/search?updated-min=2014-01-01T00:00:00%2B02:00&updated-max=2015-01-01T00:00:00%2B02:00&max-results=4>.

<sup>67</sup> Сайт компанії ПрАТ «Лізинг ІТ». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.leaseit.com.ua/>.

<sup>68</sup> Чубук Л.П. Механізм сек'юритизації та його роль для підвищення конкурентоспроможності фінансових інститутів / Л.П. Чубук // Теоретичні та прикладні питання економіки. – К: ВПЦ «Київський університет», 2009. – №18. – С. 324-332.

<sup>69</sup> Khreschatyk Launches Ukraine Covered Bond. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.securitization.net/news/article.asp?id=283&aid=8420>.

<sup>70</sup> Волик Н.Г. Сек'юритизація банківських активів як метод управління портфельним кредитним ризиком / Н.Г. Волик, А.І. Ісаєнко // Держава та регіони. – 2011. – №2. – С. 214-219.

компенсується наявністю ліквідних активів або будь-яким іншим механізмом. Так, станом на 1 серпня 2008 року ПАТ КБ «Хрещатик» сформував пул активів із 403 кредитів на суму заборгованості клієнтів 80,6 млн. грн. З них житлові кредити становили 86,6%, проте відповідно до вітчизняного законодавства, у сформованому пулі забезпечення житлових позик повинно бути не більше, ніж 75% [71].

Знаковим для українського фінансового ринку був випуск у 2008 році облігацій сек'юритизованого лізингового портфеля обсягом 15 000 000 грн. (при розміщенні облігацій з подальшим збільшенням за рахунок реінвестування спреду). Насамперед, це була перша в Україні сек'юритизація активів небанківської установи; по-друге, це вперше класичну сек'юритизацію було проведено на внутрішньому ринку, тобто випуск облігацій здійснювала спеціально створена вітчизняна компанія ТОВ «Лізинг ІТ-СПВ», у Статуті якої були передбачені обов'язкові атрибути, характерні для класичної сек'юритизації (обмеження видів діяльності емітента, наявність спеціального органу управління, неможливість банкруства та ліквідації емітента до моменту закінчення взаєморозрахунків з усіма кредиторами (власниками облігацій) та підтвердження відповідного рішення їх зборами). Предметом сек'юритизації був фінансовий лізинг ІТ-обладнання та реалізація товарів в розстрочку для малого та середнього бізнесу (МСБ) (10 % портфелю), а також фізичних осіб (90 % портфелю).

Випуск структурований як сек'юритизація з реальним продажом фінансових активів компанії спеціального призначення, з подальшою можливістю поповнення пулу активів новими лізинговими угодами. Лізингові активи перебували на відокремленому балансі і були основним забезпеченням випущених облігацій. При цьому, не зважаючи на значний надлишковий спред прибутковості по портфелю переданих лізингових активів, зобов'язання емітента за облігаціями серії А були додатково забезпечені поручительством оригінатора – ЗАТ «Лізинг ІТ». Сек'юритизація була револьверною, тобто лізингові платежі, що надходили, використовувалися на фінансування нових угод для заповнення портфеля [72].

Остання операція сек'юритизації була здійснена у 2013 році Ощадбанком через дочірню іпотечну компанію Агентство по рефінансуванню житлових кредитів (АРЖК), яка випустила дві серії іпотечних облігацій за українським законодавством, на загальну суму 500 млн. грн.

---

<sup>71</sup> Khreschatyk Launches Ukraine Covered Bond. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.securitization.net/news/article.asp?id=283&aid=8420>.

<sup>72</sup> Сайт компанії ПрАТ «Лізинг ІТ». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.leaseit.com.ua/>.

Таким чином, з 2007 р. по 2013 р. було проведено 7 операцій сек'юритизації, з яких 4 мали балансовий характер фінансування і 3 – позабалансовий, при цьому, було здійснено дві транскордонні сек'юритизації і лише одну зі створенням вітчизняного SPV. Крім того, в 6-ти випадках сек'юритизувалися банківські активи, у т.ч.: 5 разів – іпотечні кредити і лише 1 раз – автокредити. Також один раз мала місце сек'юритизація активів лізингової компанії.

Основною перешкодою розвитку ринку сек'юритизації активів в Україні є відсутність відповідного законодавчого забезпечення такого фінансового механізму, що ще більше підвищує ризики для інвесторів. Крім того, слід зазначити про недостатні обсяги однорідних активів, придатних для сек'юритизації; відсутність інституційних інвесторів, зацікавлених у вкладенні капіталу в цінні папери вітчизняних компаній, та відсутність кваліфікованих кадрів, які мають досвід чи знання щодо укладання подібних угод.

Зазначене зумовлює необхідність розробки та впровадження відповідної правової бази, насамперед, Закону України «Про сек'юритизацію активів», а також внесення коректив до бухгалтерського і податкового законодавства, розробки методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку усіх можливих схем сек'юритизації.

Таким чином, в цілому як позабалансова, так і балансова сек'юритизація здійснює позитивний вплив на фінансові показники її ініціатора. При цьому, ефективність сек'юритизації активів досягається перш за все за рахунок «конвертації» низько ліквідних грошових вимог у високоліквідні інструменти фондового ринку активів.

Сек'юритизація є достатньо складним і дороговартісним, однак високоефективним фінансовим механізмом. Його застосування дозволяє диверсифікувати джерела фінансування (у т.ч. знизити вартість залучених коштів), ефективно управляти структурою балансу, а також значно підвищити рівень ліквідності. Для українського ринку цінних паперів сек'юритизація може стати ефективним інструментом створення нових можливостей для залучення фінансування та інвестування.

### 1.3. Методологія аналізу ренти

#### *Теоретико-організаційні положення аналізу ренти.*

В епоху бурхливого розвитку продуктивних сил постіндустріального суспільства, який є результатом науково-технічного прогресу, методи управління підприємством повинні постійно удосконалюватися та відповідати новим вимогам економічного і соціального життя. Це у повній мірі стосується і методики економічного аналізу діяльності підприємств, яка відіграє роль робочого інструменту у висвітленні і виявленні резервів зростання ефективності виробництва та покращенні якості продукції. Методика економічного аналізу повинна базуватися на найважливіших принципах сучасного інформаційно-орієнтованого виробництва, і в першу чергу, на порівнянні витрат і результатів для подальшої оцінки ефективності.

В сучасних умовах розвитку економіки рента, як один з видів доходу, є джерелом зростання ринкової вартості підприємства, джерелом задоволення соціальних потреб суспільства, а також механізмом, що захищає підприємство від загрози банкрутства. Для управління величиною формування, розподілу та використання ренти необхідний глибокий і всебічний її аналіз.

Динамічність господарських процесів у підприємствах, часта зміна умов, в яких вони протікають, потребують посилення оперативності управління з метою формування своєчасних управлінських впливів, необхідних для їх регулювання та оптимізації. Потрібна для цього інформація може бути отримана тільки із оперативного аналізу. Переважна більшість фахівців із аналізу вважає оперативним щоденний аналіз, який проводиться в межах робочого дня або зміни та слідує безпосередньо за ходом здійснення виробничо-господарських процесів. Така точка зору найбільш повно характеризує зміст оперативного аналізу, відображаючи його найголовніший принцип – негайну реакція на відхилення від завданого рівня економічних, технічних і соціальних параметрів діяльності підприємства.

Природно, що об'єктами оперативного аналізу повинні бути не усі відхилення, а в основному ті, не усунення яких може призвести до зриву в досягненні цілей, які встановлені перед суб'єктом господарювання. Це обумовлює відмінність методики оперативного аналізу від ретроспективного та перспективного аналізу. Вказана методика повинна базуватися на однозначно і чітко визначених питаннях щодо складу об'єктів оперативного аналізу, складу початкової інформації, часу та способів отримання певних показників, характеру використання оперативної аналітичної інформації. Особливу увагу в методиці потрібно приділити своєчасності формування даних оперативного аналізу: більш важливо мати своєчасну інформацію про аналізований об'єкт, аніж абсолютно точні дані, які отримують із запізненням.

Дослідженням питань аналізу доходів займалися такі вчені як В.А. Дерій [73], М.В. Дембінський [74], Л.Л. Єрмолович [75], І.П. Житна [76], В.В. Ковальов [77], К.Ф. Ковальчук [78], М.Я. Коробов [79], І.Д. Лазаришина [80], Є.В. Мних [81], М.В. Мельник [82], О.В. Олійник [83], П.Я. Попович [84], Г.В. Савицька [85], Н.В. Тарасенко [86], Т.М. Чебан [87], М.Г. Чумаченко [88] та ін. Питанням аналізу ренти увага вчених не приділялася. Це пов'язано із відсутністю інформаційних джерел для аналізу, що обумовлено тим, що рента не виділялася як окремий

---

<sup>73</sup> Дерій В.А. Проблеми теорії науки, методики й організації навчання і практики економічного аналізу / Василь Антонович Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 6. – С. 3-12.

<sup>74</sup> Дембинский Н.В. Вопросы теории экономического анализа. / Дембинский Н.В. – М.: Финансы, 1973. – 72 с.

<sup>75</sup> Анализ эффективности деятельности промышленных предприятий. – Мн.: "Війшэйшая школа", 1979. – 272 с.

<sup>76</sup> Житна І.П. Економічний аналіз: Навчальний посібник. / Житна І.П., Тацій І.В., Житний П.Є. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2006. – 296 с.

<sup>77</sup> Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. / Ковалев В.В. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.

<sup>78</sup> Ковальчук К. Ф. Целевой экономической и управленческий анализ (контроллинг) [Текст] / А. Н. Марюта, К. Ф. Ковальчук; Национальная металлургическая академия Украины. – Д. : Системные технологии, 2005. – 342 с.

<sup>79</sup> Коробов М.Я. Финансово-экономический анализ деятельности предприятий: Навч. посіб. / Коробов М.Я. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2000. – 378 с.

<sup>80</sup> Лазаришина І.Д. Економічний аналіз в Україні: історія, методологія, практика: Монографія / Лазаришина І.Д. – Рівне: НУВГП, 2005. – 369 с.

<sup>81</sup> Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник. / Мних Є.В. – Київ: Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.

<sup>82</sup> Анализ финансовой отчетности / Под ред. Ефимовой О.В., Мельник М.В. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: Омега-Л, 2009. – 451 с.

<sup>83</sup> Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: монографія / О.В. Олійник – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 653 с.

<sup>84</sup> Попович П.Я. Економічний аналіз суб'єктів господарювання. Підручник. / Попович П.Я. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 454 с.

<sup>85</sup> Савицька Г.В. Теория анализа хозяйственной деятельности: Учеб. пособие. / Савицька Г.В. – М.: ИНФРА-И, 2006. – 281 с.

<sup>86</sup> Тарасенко Н.В. Економічний аналіз. Навчальний посібник. / Тарасенко Н.В. – 2-ге видання, перероблене і доповнене. – Львів: "Новий світ – 2000", 2003. – 318 с.

<sup>87</sup> Чебан Т.М. Теорія економічного аналізу: Навчальний посібник / Т.М. Чебан, Т.Л. Калінська, І.О. Дмитрієнко: За ред. проф. В.Є. Труша. – Київ: Центр навчальної літератури, 2003. – 214 с. – С. 121.

<sup>88</sup> Чумаченко Н.Г. Функционально-стоимостный анализ. / Чумаченко Н.Г., Дегтярева В.М., Игумнов Ю.С. – К.: "Вища школа", 1985. – 223 с.

об'єкт бухгалтерського обліку, що не дозволяло отримувати інформацію про її формування, розподіл та використання.

Тому необхідною є розробка теоретичних та організаційно-методичних положень аналізу ренти, базуючись на інформаційних джерелах, сформованих на основі запропонованих методологічних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку ренти за її видами.

Вирішення проблеми удосконалення організації та методики економічного аналізу, виходячи із сучасних вимог розвитку економіки, багатогранне і включає в себе ряд напрямів: підвищення комплексності аналізу; акцентування уваги на найбільш важливих з точки зору інтересів підприємства питаннях; посилення оперативності аналізу; правильне застосування методичних положень аналізу, тощо. Це обумовлює необхідність у креативному підході до створення методики, до побудови програми його проведення на різних рівнях управління діяльністю підприємств.

Характерна особливість сучасного етапу розвитку економіки полягає у тому, що в процесі управління діяльністю підприємства необхідно одночасно вирішувати не окремі завдання, а взаємопов'язані комплекси складних економічних, технічних і соціальних задач. В цих умовах важливого значення набуває фактор впливу комплексності аналітичної обробки інформації.

Аналітична обробка інформації – це на самперед фундаментальне, повне дослідження показників діяльності підприємств. Однак тільки повнота та всебічність не вичерпують принцип комплексності аналізу; дуже важливу роль відіграє вивчення діяльності, подій, напрямів розвитку та факторів впливу на різних рівнях управління виробництвом в їх взаємному зв'язку та взаємній обумовленості. Навіть найширша група показників діяльності підприємства, які розглядаються поза їх глибинних зв'язків, не може надати повного уявлення про дійсний стан досліджуваного об'єкта.

Комплексність економічного аналізу та оперативність надання проектів управлінських рішень як результату аналізу забезпечується через чітку організацію аналітичного процесу і є умовою успішного проведення економічного аналізу. Організація економічного аналізу – це система раціональних, скоординованих дій дослідження об'єкта спостереження відповідно до визначеної мети [89, С. 23].

За дослідженнями К.Ф. Ковальчук, І.В. Вишнякової, Л.М. Савчук, І.Г. Сокиринської [90], організація економічного аналізу є комплексом заходів, які здійснюються на базі сучасних досягнень науки й техніки, спрямованих на

---

<sup>89</sup> Прокопенко І.Ф. Методика і методологія економічного аналізу [Текст]: навч. посібник для студ. вищих навч. закл. / І. Ф. Прокопенко, В. І. Ганін. - К. : ПУЛ, 2008. - 430 с.

<sup>90</sup> Банківські операції [текст] навчальний посібниккол. / К. Ф. Ковальчук, І. В. Вишнякова, Л. М. Савчук, І. Г. Сокиринська – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 326 с.

підвищення наукового рівня аналізу, вдосконалення його методик, методів і прийомів для підвищення ефективності діяльності системи управління, поглиблення комерційного та господарського розрахунку, поліпшення фінансового стану суб'єкта господарювання.

Питання послідовності організації економічного аналізу на підприємстві досліджували Л.Л. Єрмолович, Г.В. Постнікова, М.В. Дембінський, І.П. Житна, М.Г. Чумаченко, К.Ф. Ковальчук, М.І. Коробов, М.В. Мельник, О.В. Олійник, П.Я. Попович, Г.В. Савицька, Н.В. Тарасенко, Т.М. Чебан та інші. Виділені перерахованими вченими етапи організації аналізу спрямовані на досягнення найбільшої результативності аналізу.

Найбільш повно та обґрунтовано наведені організаційні етапи аналітичної роботи на підприємстві у працях С.З. Мошенського та О.В. Олійник [<sup>91</sup>]. Результати досліджень авторів базуються на технологічному підході і полягають у тому, що організація аналітичної роботи складається з трьох основних етапів, які деталізовано на підетапи:

1. Підготовчий етап.

- 1.1. Визначення завдань і об'єктів аналізу.

- 1.2. Планування аналітичної роботи; складання плану, програми та графіку проведення економічного аналізу.

- 1.3. Визначення суб'єктів аналізу, вибір організаційної форми та розподіл обов'язків між окремими виконавцями.

- 1.4. Інформаційне та методичне забезпечення економічного аналізу.

- 1.5. Розробка системи показників, що характеризують об'єкт аналізу, побудова макетів аналітичних таблиць, графіків, схем; перевірка достовірності джерел інформації, ознайомлення з матеріалами попередніх досліджень.

- 1.6. Інші організаційні питання.

2. Основний (аналітичний) етап.

- 2.1. Збір, перевірка достовірності та повноти інформації.

- 2.2. Систематизація й опрацювання необхідної інформації, аналітична обробка даних про стан та розвиток об'єкта.

- 2.3. Вивчення напрямів і причин відхилення фактичних значень показників від прогнозних.

- 2.4. Виявлення взаємодіючих факторів і обчислення їх впливу на зміну показників; визначення резервів підвищення ефективності діяльності, прогнозування параметрів розвитку досліджуваного об'єкту тощо.

3. Завершальний (підсумковий) етап.

---

<sup>91</sup> Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: Підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутиця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 704 с.



3.1. Підсумкова оцінка діяльності й узагальнення отриманих результатів аналізу.

3.2. Оформлення результатів аналітичної роботи; розробка висновків та пропозицій щодо прийняття відповідних управлінських рішень, належних організаційно-технічних заходів.

3.3. Систематичний контроль за виконанням рішень, прийнятих на підставі результатів аналізу.

З використанням вказаних напрацювань, окреслимо основні положення організації економічного аналізу ренти.

Рента є одним з видів доходів підприємства, тому організаційно-методичні положення аналізу ренти будуть базуватися на існуючих методиках аналізу доходів суб'єктів господарювання, які модифікуються з урахуванням особливостей ренти.

За дослідженнями Ю. Волкової [92], метою аналізу доходів є оцінка кінцевих результатів діяльності підприємства, вивчення основних причин, їх зміни у динаміці і порівняння з аналогічними підприємствами в регіоні, з показниками підприємств-конкурентів. Рента є специфічним видом доходу, який може сформуватися за умови дотримання певних умов, тому розробка стратегії аналізу ренти передбачає попереднє дослідження процесу формування ренти, визначення основних тенденцій і закономірностей, виявлення та кількісну оцінку факторів, що обумовлюють обсяг ренти та впливають на її рентабельність та ефективність.

Виходячи з вищевикладеного, метою аналізу ренти є визначення тенденцій зміни величина ренти за її видами, оцінка рентабельності та ефективності ренти для окреслення шляхів оптимізації вказаних процесів та досягнення їх заданого рівня.

Для досягнення цієї мети підприємство повинно вирішити ряд завдань:

1. Визначення тенденцій зміни величина ренти за її видами.
  2. Визначення впливу факторів на рентабельність та ефективність ренти; визначення синергетичного ефекту від взаємодії факторів впливу на рентабельність та ефективність ренти.
  3. Прогнозування рентабельності та ефективності ренти.
  4. Окреслення шляхів оптимізації рентабельності та ефективності ренти.
- Об'єктом аналізу є рента як один з видів доходу підприємства.

Форма організації економічного аналізу – це упорядкованість змісту організації економічного аналізу, зовнішній вираз цього змісту, а також внутрішні зв'язки між суб'єктами економічного аналізу та особливості

---

<sup>92</sup> Волкова Ю. Особливості аналізу операційної (основної) діяльності підприємства / Ю. Волкова // Економічний аналіз. – 2008. – Випуск 3 (19). – С. 257

підпорядкування цих суб'єктів [93]. Відповідно до вищевикладеного форма організації економічного аналізу ренти в частині внутрішніх зв'язків між суб'єктами економічного аналізу та особливостей підпорядкування цих суб'єктів є такою. Користувачами результатів аналізу ренти є управлінський персонал і власники підприємства, які приймають рішення щодо процесів формування, розподілу та використання ренти. Безпосередніми виконавцями аналітичних робіт повинні бути працівники високої кваліфікації у спеціалізованому аналітичному центрі (управлінні, відділі, секторі, бюро) або у функціональних підрозділах підприємства, адже операції з рентою можна віднести до стратегічно важливих напрямів управління діяльністю суб'єкта господарювання.

Інформаційне забезпечення аналізу ренти включає:

– первинні бухгалтерські документи (запропоновані форми) – Розрахунок суми фінансової ренти від цінних паперів, Розрахунок суми фінансової ренти від депозитних вкладів, Розрахунок інтелектуальної ренти, Розрахунок земельної ренти, Розрахунок лісової ренти, Розрахунок водної ренти;

– дані рахунків бухгалтерського обліку – 79 “Фінансові результати”;

– управлінська звітність, зведені бухгалтерські документи (запропоновані форми) – Звіт про формування та розподіл природної ренти, Звіт про формування та розподіл фінансової ренти, Звіт про формування та розподіл інтелектуальної ренти;

– фінансова звітність – Баланс (Звіт про фінансовий стан) ф. № 1, Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ф. № 2, Примітки до річної фінансової звітності;

– податкова звітність – Декларація про податок на прибуток підприємства;

– статистична звітність – ф. № 1 “Звіт про основні показники діяльності підприємства”, ф. № 1-б “Звіт про фінансові результати і дебіторську та кредиторську заборгованість”, ф. № 1-ПП “Звіт про суми отриманих пільг з оподаткування в розрізі окремих видів податків і пільг з кожного виду податку”; ф. № 22-послуги “Звіт про обсяг реалізації платних послуг населенню”, ф. № 2-б “Звіт про випуск, реалізацію та обіг цінних паперів” та інші;

– інші джерела – бізнес-план, фінансовий план, матеріали маркетингових досліджень, матеріали аудиторських перевірок, результати попередніх аналітичних досліджень тощо.

Методичні прийоми, які необхідно застосовувати при аналізі ренти, є такими: порівняння, абсолютних, відносних і середніх величин, ряди динаміки, індекси, групування, графічного і табличного відображення, економіко-математичні методи, факторний аналіз, кореляційно-регресійний аналіз тощо.

---

<sup>93</sup> Банківські операції [текст] навчальний посібник кол. / К.Ф. Ковальчук, І.В. Вишнякова, Л.М. Савчук, І.Г. Сокиринська – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 326 с.

З метою формування необхідної для управління інформації запропоновано такі етапи аналізу ренти:

1. Аналіз наявності, структури та зміни ренти у часі.
2. Факторний аналіз рентабельності та ефективності ренти.
3. Прогнозування рентабельності та ефективності ренти.

Отже, застосування запропонованих положень організації аналізу дозволить отримувати необхідну для управління формуванням, розподілом і використанням ренти інформацію з метою досягнення тактичних і стратегічних цілей підприємства.

### *Методики аналізу величини, рентабельності та ефективності ренти.*

Показники фінансових результатів характеризують абсолютну ефективність господарювання підприємства та його здатність отримувати прибуток у розмірі достатньому для подальшого розвитку. Одним із показників, що формують фінансовий результат, є дохід, який в умовах ринкової економіки становить основу економічного розвитку підприємства у довгостроковій перспективі. Зростання доходу, в тому числі й ренти, створює фінансову базу для самофінансування, розширеного виробництва, вирішення проблем соціального розвитку підприємства тощо, та є одним із факторів формування конкурентних переваг на ринку. У зв'язку з цим актуальності набуває розвиток інструментів управління доходами та методик їх застосування.

Управляти рентою та його ефективністю достатньо дієво через управління факторами, що на них впливають. При цьому важливо оцінити ступінь впливу синергетичного ефекту від взаємодії факторів впливу на результативний показник.

Дослідження питань методики аналізу доходів здійснювали такі вчені як М.М. Бенько, А.Є. Возьянова, Н.М. Голуб, А.І. Горохова, В.А. Дерій, М.В. Дембінський, Л.Л. Єрмолович, І.П. Житна, Л.М. Кіндрацька, В.В. Ковальов, К.Ф. Ковальчук, М.І. Коробов, І.Д. Лазаришина, Є.В. Мних, М.В. Мельник, В.П. Ніколаєва, О.В. Олійник, О.В. Павелко, О.С. Пляченко, Г.М. Половінкіна, Г.В. Постнікова, П.Я. Попович, М.В. Реслер, М.Г. Рожкова, Г.В. Савицька, Н.В. Тарасенко, Т.М. Чебан, М.Г. Чумаченко, А.О. Шурміна та ін. Питання методики аналізу ренти вченими не досліджувалися. Це пов'язано із відсутністю інформаційних джерел для аналізу, що обумовлено тим, що рента не виділялася як окремий об'єкт бухгалтерського обліку, що не дозволяло отримувати інформацію про її формування, розподіл та використання.

На етапі організації аналізу ренти встановлено ряд етапів, які дозволяють сформувати проекти управлінських рішень на запити зацікавлених осіб зі складу управлінського персоналу підприємства. Кожен із запропонованих етапів передбачає застосування певних методичних прийомів аналізу та послідовності дій аналітика.

*Етап 1. Аналіз наявності, структури та зміни ренти у часі.*

У ході реалізації даного етапу визначається розмір ренти за її видами, частку кожного виду ренти у загальній сумі ренти та її зміну за аналізований період (вертикальний аналіз), зміну суми ренти в часі в абсолютному та відносному вираженні (горизонтальний аналіз).

Загальна сума ренти підприємства (РД) формується шляхом додавання ренти від всіх ресурсів, які здатні його формувати:

$$\mathbf{РД = РДз + РДв + РДг + РДл + РДі + РДф}, \quad (1.1)$$

де РДз – рента від земельних ресурсів, грн.;

РДв – рента від водних ресурсів, грн.;

РДг – рента від надр і територій видобування корисних копалин, грн.;

РДл – рента від лісових ресурсів, грн.;

РДі – інноваційна рента, грн.;

РДф – фінансова рента, грн.;

За кожним з видів ресурсів сума ренти визначається за формулою:

$$\mathbf{РДj = ЧДj - Bj - Пnj}, \quad (1.2)$$

де РДj – рента від j-того виду ресурсів, грн.;

ЧДj – чистий дохід, отриманий від використання j-того виду ресурсів, грн.;

Bj – витрати, здійснені для отримання чистого доходу від використання j-того виду ресурсів, грн.;

Пnj – сума нормального прибутку від використання j-того виду ресурсів, грн.

Горизонтальний і вертикальний аналіз проводиться з урахуванням наведених формул, які характеризують математичну сутність ренти підприємства.

*2. Факторний аналіз рентабельності та ефективності ренти.*

Управління доходами, в тому числі рентними, – важлива складова управління ефективністю діяльності суб'єкта господарювання та його стратегічним розвитком. Розмір і структура доходів обумовлюють загальні показники ефективності та результативності діяльності підприємства поточні та перспективні, тому перед управлінським персоналом постає питання необхідності виявлення та управління факторами, які зумовлюють величину отриманих доходів (показник величини отриманої ренти – РД) та їх окупність (рентабельність ренти – РРД). Крім того, про ефективність отриманих доходів необхідно говорити лише після порівняння отриманих доходів з сумами понесених для їх отримання витрат (коефіцієнт ефективності ренти – КеРД).

Рентабельність ренти (РРД) запропоновано визначати за такою формулою:

$$P_{рД} = \frac{ЧП}{РД}, \quad (1.3)$$

де ЧП – чистий прибуток, грн.

Досліджуючи причинно-наслідкові зв'язки в економіці, коли результативна ознака визначається співвідношенням декількох факторних ознак, доцільним є застосування індексного аналізу, що базується на детермінованих мультиплікативних моделях [94].

Застосовуючи прийом подовження факторних систем, на основі трансформації формули 3 з урахуванням формули 1 отримано такий вигляд формули рентабельності ренти:

$$P_{рД} = \frac{ЧП}{РДз} + \frac{ЧП}{РДв} + \frac{ЧП}{РДг} + \frac{ЧП}{РДл} + \frac{ЧП}{РДі} + \frac{ЧП}{РДф} \quad (1.4)$$

Таким чином, рентабельність ренти підприємства визначається як сума рентабельностей кожного з рентоутворюючих ресурсів:

$$P_{рД} = P_{рДз} + P_{рДв} + P_{рДг} + P_{рДл} + P_{рДи} + P_{рДф} \quad (1.5)$$

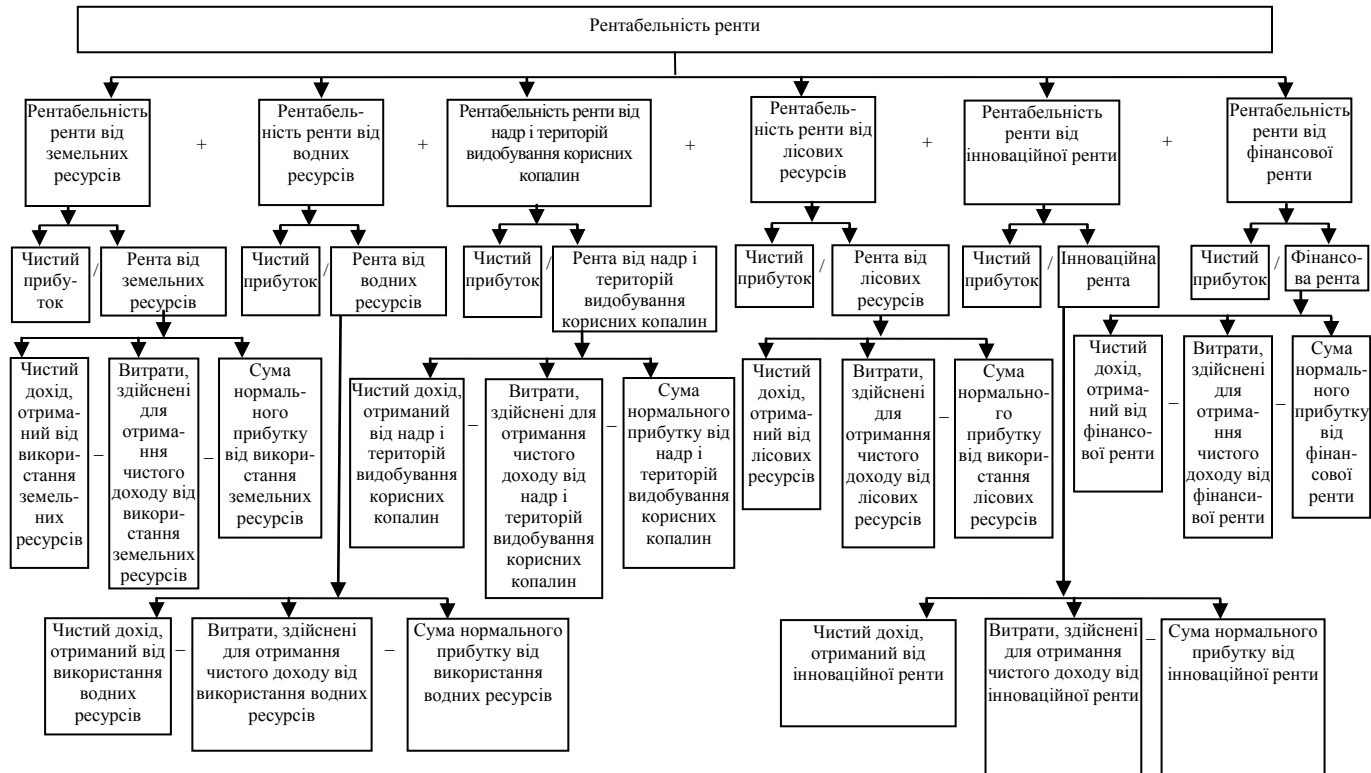
Звідси не важко бачити, що рентабельність ренти підприємства прямопропорційно залежить від рентабельності ренти від кожного з рентоутворюючих ресурсів. Тобто, ефективність управління рентабельністю ренти підприємства прямопропорційно залежить від ефективності управління рентабельністю ренти від кожного з рентоутворюючих ресурсів. Деталізація факторів, що впливають на рентабельність ренти від кожного з рентоутворюючих ресурсів, може бути отримана шляхом математичних перетворень. З урахуванням формули 2 отримаємо наступний вигляд формули 4:

$$P_{рД} = \frac{ЧП}{ЧДз - Вз - Пнз} + \frac{ЧП}{ЧДв - Вв - Пнв} + \frac{ЧП}{ЧДг - Вг - Пнг} + \frac{ЧП}{ЧДл - Вл - Пнл} + \frac{ЧП}{ЧДи - Ви - Пни} + \frac{ЧП}{ЧДф - Вф - Пнф} \quad (1.6)$$

Отже, рентабельність ренти залежить від сукупності факторів, наведених на рис. 1.6.

<sup>94</sup> Янковий О.Г. Детерміновані моделі факторного економічного аналізу. Методологія статистичного забезпечення розвитку регіону : моногр. / за заг. ред. А.З. Підгорного. – О. : Атлант, 2012. – С. 125–143.

Янковой А.Г. Методы усложнения факторной детерминированной модели результативного экономического показателя / А.Г. Янковой // Матеріали 2-ої міжнар. наук.-практ. конф. «Економіка підприємства : сучасні проблеми теорії та практики», 26-27 верес. 2013 р. – О. : ОНЕУ, 2013. – С. 253-255.



*Рис. 1.6. Сукупність факторів, що впливають на рентабельність ренти*

Спутінь впливу кожного з факторів на рентабельність ренти може бути визначений із застосуванням способу ланцюгових підстановок у зв'язку з тим, що результативний показник розраховується із допомогою комбінованої (змішаної) детермінованої факторної моделі. Цей спосіб, на думку С.З. Мошенського та О.В. Олійник [<sup>95</sup>], дозволяє визначити вплив окремих факторів на зміну величини результативного показника шляхом поступової заміни базисної величини кожного факторного показника в обсязі результативного на фактичну величину в звітному періоді. З цією метою визначається ряд умовних величин результативного показника, які враховують зміни одного, потім двох, трьох і т.д. факторів, припускаючи, що інші не змінюються. Порівняння результативної величини показника до та після зміни рівня того чи іншого фактору дає можливість елімінувати вплив всіх факторів, крім одного, і визначити вплив останнього на приріст результативного показника.

Одним із проблемних питань при застосуванні способу ланцюгових підстановок є ранжування факторів, що впливають на результативний показник. При цьому використовується поняття “фактор, первинний за відношенням до іншого фактора”. Даний вираз означає, що аналізований фактор може бути за формою розрахунку вторинним, похідним, але за роллю в поясненні динаміки результативного економічного показника – первинним. Вказане поняття застосовується для визначення періоду фіксації вагів-сумірників у відповідних факторних індексах.

Проаналізувавши ступінь залежності рентабельності ренти від факторів, наведених на рис. 1, встановлено таку послідовність ступеня їх впливу на результативний показник, а, відповідно, і черговості зміни при розрахунках впливу факторів на результативний показник ланцюговим способом:

1. Чистий прибуток
2. Витрати
3. Чистий дохід
4. Нормальний прибуток

У зв'язку з тим, що рентабельність ренти визначається за адитивною моделлю, вплив кожного з факторних показників (рентабельності ренти від кожного з рентоутворюючих ресурсів (формула 1.5)) на результативний показник прямопропорційний абсолютній зміні цього фактора.

---

<sup>95</sup> Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: Підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 704 с., с. 159

З урахуванням вищевикладеного, побудовано індекси залежності рентабельності ренти від факторних показників:

1. Індекс загальної зміни показника рентабельності ренти від земельних ресурсів ( $i_{P_{рдз}}$ ):

$$i_{P_{рдз}} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧДз_1 - Bз_1 - Пнз_1}}{\frac{ЧП_0}{ЧДз_0 - Bз_0 - Пнз_0}} \quad (1.7)$$

2. Індекс зміни показника рентабельності ренти від земельних ресурсів під впливом факторів:

2.1. чистого прибутку ( $i_{P_{рдз}(ЧП)}$ ):

$$i_{P_{рдз}(ЧП)} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧДз_0 - Bз_0 - Пнз_0}}{\frac{ЧП_0}{ЧДз_0 - Bз_0 - Пнз_0}} \quad (1.8)$$

2.2. витрат, понесених для отримання чистого доходу від земельних ресурсів ( $i_{P_{рдз}(Bз)}$ ):

$$i_{P_{рдз}(Bз)} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧДз_0 - Bз_1 - Пнз_0}}{\frac{ЧП_1}{ЧДз_0 - Bз_0 - Пнз_0}} \quad (1.9)$$

2.3. чистого доходу від земельних ресурсів ( $i_{P_{рдз}(ЧДз)}$ ):

$$i_{P_{рдз}(ЧДз)} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧДз_1 - Bз_1 - Пнз_0}}{\frac{ЧП_1}{ЧДз_0 - Bз_1 - Пнз_0}} \quad (1.10)$$

2.4. нормального прибутку від земельних ресурсів ( $i_{P_{рдз}(Пнз)}$ ):

$$i_{P_{рдз}(Пнз)} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧДз_1 - Bз_1 - Пнз_1}}{\frac{ЧП_1}{ЧДз_1 - Bз_1 - Пнз_0}} \quad (1.11)$$



3. Загальна зміна рентабельності ренти від земельних ресурсів ( $i_{P_{РДЗ}}$ ):

$$i_{P_{РДЗ}} = i_{P_{РДЗ}(ЧП)} + i_{P_{РДЗ}(Вз)} + i_{P_{РДЗ}(ЧДз)} + i_{P_{РДЗ}(Лнз)} \quad (1.12)$$

4. Індекси загальної зміни показника рентабельності ренти від інших видів рентоутворюючих ресурсів та індекси зміни результативного показника під впливом факторів будуються аналогічно наведеній методиці побудови індексів зміни показника рентабельності ренти від земельних ресурсів. Таким чином визначаються такі індекси:

$i_{P_{РДв}}$  – індекс загальної зміни показника рентабельності ренти від водних ресурсів;

$i_{P_{РДг}}$  – індекс загальної зміни показника рентабельності ренти від територій видобування корисних копалин;

$i_{P_{РДл}}$  – індекс загальної зміни показника рентабельності ренти від лісових ресурсів;

$i_{P_{РДі}}$  – індекс загальної зміни показника рентабельності ренти від інтелектуальної ренти;

$i_{P_{РДф}}$  – індекс загальної зміни показника рентабельності ренти від фінансової ренти.

5. Загальна зміна рентабельності ренти визначається шляхом додавання індексів змін рентабельності ренти від всіх рентоутворюючих факторів ( $i_{P_{РД}}$ ):

$$i_{P_{РД}} = i_{P_{РДЗ}} + i_{P_{РДг}} + i_{P_{РДл}} + i_{P_{РДі}} + i_{P_{РДф}} \quad (1.13)$$

Застосування прийому розширення факторних систем передбачає виявлення кола показників-факторів, управління якими дозволяє впливати на результативний показник. Найбільш складним питанням при цьому є окреслення ряду показників, домножування чисельника і знаменника на які дозволило б отримати показники-фактори, які мали б реальний економічний сенс та могли б бути інтерпретовані як фактори, що впливають на результативний показник.

Із застосування прийому розширення факторних систем до показника рентабельності ренти (формула 3) отримано таку факторну модель:

$$P_{РД} = \frac{ЧП}{РД} \times \frac{ЧД}{ЧД} \times \frac{А}{А}, \quad (1.14)$$

де ЧД – чистий дохід, грн.

A – вартість активів підприємства, грн.

Перетворивши формулу 14 отримаємо наступний її вигляд:

$$P_{PД} = \frac{ЧП}{ЧД} \times \frac{A}{PД} \times \frac{ЧД}{A}, \quad (1.15)$$

де  $\frac{ЧП}{ЧД}$  – рентабельність продажів;

$\frac{A}{PД}$  – ресурсомісткість ренти;

$\frac{ЧД}{A}$  – ефективність використання активів.

Математичне перетворення формули показника рентабельність ренти дозволило розрахувати вплив на нього рентабельності продажів, ресурсомісткості ренти та ефективності використання активів, від яких він прямо залежить.

Таким чином, рентабельність ренти залежить від сукупності факторів, наведених на рис. 1.7.

Вплив факторів на результативний показник може бути розрахований методом виявлення ізольованого впливу факторів або методом виявлення взаємопов'язаного впливу факторів.

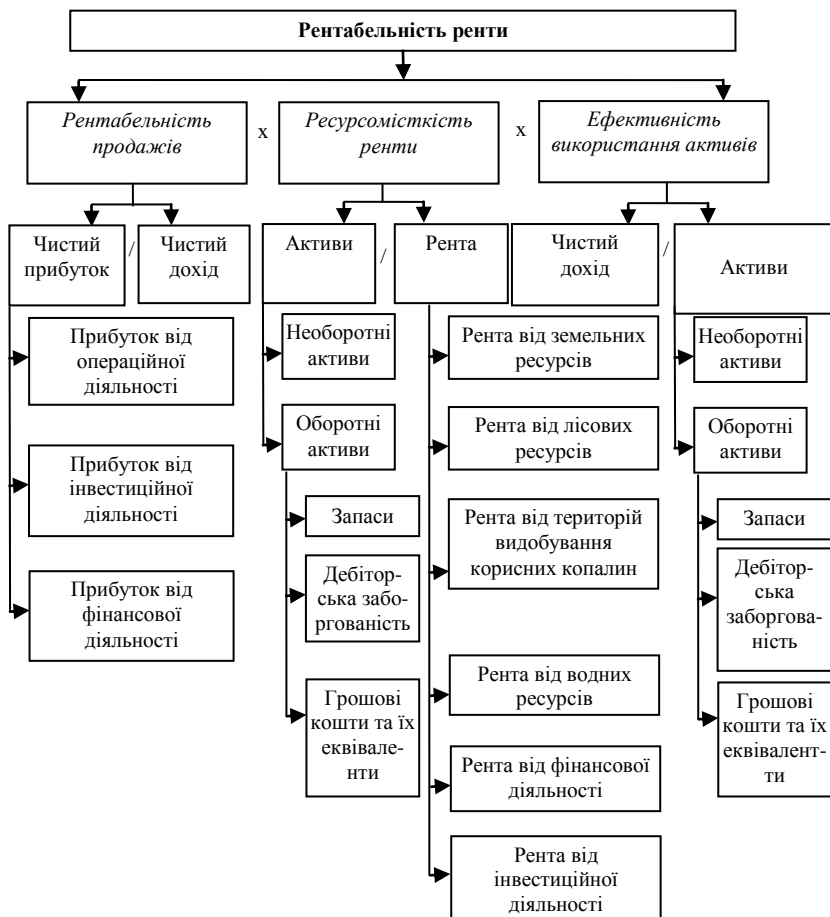
Метод виявлення ізольованого впливу факторів передбачає визначення впливу кожного з факторів, значення яких фіксується за принципом Ласпейреса на базисному рівні, на результативний показник. Вказаний метод дозволяє виявити синергетичний ефект від взаємодії факторів.

Дослідженням питань синергетики значну увагу приділяв Г. Хакен, який вперше описав синергетичний ефект [96]. За дослідженнями Г. Хакена [97], синергетика вивчає системи, що складаються з великої кількості частин, компонентів або підсистем, тобто деталей, які складним чином взаємодіють між собою. Поняття “синергетика” і означає “спільна дія”, підкреслюючи узгодженість функціонування частин, що впливає на поведінку системи в цілому.

---

<sup>96</sup> Кейнс Д. М. Общая теория занятости, процента и денег [Электронный ресурс] / Д. М. Кейнс. – Режим доступа : <http://books.efaculty.kiev.ua/isekvc/9/>.

<sup>97</sup> Геєць В.М. Національна інноваційна система та інноваційно-інвестиційна діяльність. В кн.: Економіка України: стратегія і політика довгострокового розвитку / за ред. акад. НАН України В.М. Гейця . – К.: Ін-т екон. прогноз. ; Фенікс, 2003. – 385 с.



*Рис. 1.7. Фактори впливу на рентабельність ренти*

Інтерес до вивчення цього явища і до факторів, які забезпечують синергізм, пояснюється отриманням додаткового результату, який прийнято називати синергическим ефектом. “При високій організованості системи сума властивостей системи буде вище суми властивостей її компонентів. Різниця між сумою властивостей системи і сумою

властивостей її компонентів називається синергическим ефектом, додатковим ефектом творчої взаємодії компонентів” [98].

В економічному словнику пропонується визначення синергетичного ефекту як зростання ефективності діяльності в результаті об’єднання, інтеграції, злиття окремих частин в єдину систему за рахунок так званого системного ефекту (емерджентності) [99]. Синергетичний ефект в економіці характеризує можливість у результаті об’єднання елементів отримувати більший економічний ефект, ніж арифметична сума економічних ефектів від діяльності окремих елементів.

Отже, синергетичний ефект – це завжди результат взаємодії факторів, їх “спільна дія”, що виникає у результаті узгодженості функціонування частин і відбивається у поведінці системи як цілого.

Синергетичний ефект при розрахунку рентабельності ренти формується за рахунок взаємодії таких факторів: рентабельності продажів, ресурсомісткості ренти та ефективності використання активів, управління якими дозволить отримати бажаний рівень результативного показника.

Послідовність визначення ізольованого впливу факторів на рентабельність ренти та синергетичного ефекту, що при цьому виникає, є такою:

1. Оцінка загальної зміни рентабельності ренти ( $i_{P_{рл}}$ ):

$$i_{P_{рл}} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧД_1} \times \frac{A_1}{РД_1} \times \frac{ЧД_1}{A_1}}{\frac{ЧП_0}{ЧД_0} \times \frac{A_0}{РД_0} \times \frac{ЧД_0}{A_0}} \quad (1.16)$$

2. Оцінка зміни рентабельності ренти за рахунок факторів:
  - 2.1. рентабельності продажів ( $i_{P_{рл}(\frac{ЧП}{ЧД})}$ ):

$$i_{P_{рл}(\frac{ЧП}{ЧД})} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧД_1} \times \frac{A_0}{РД_0} \times \frac{ЧД_0}{A_0}}{\frac{ЧП_0}{ЧД_0} \times \frac{A_0}{РД_0} \times \frac{ЧД_0}{A_0}} \quad (1.17)$$

- 2.2. ресурсомісткості ренти ( $i_{P_{рл}(\frac{A}{РД})}$ ):

<sup>98</sup> Шумпетер Й. Теория экономического развития / Й. Шумпетер . – М.: Прогресс , 1982. –278 с.

<sup>99</sup> Климонтович Н. Ю. Без формул о синергетике // Н. Ю. Климонтович. – Минск : Вышэйшая школа, 1986. – 458 с.

$$i_{P_{PД(\frac{A}{PД})}} = \frac{\frac{ЧП_0}{ЧД_0} x \frac{A_1}{PД_1} x \frac{ЧД_0}{A_0}}{\frac{ЧП_0}{ЧД_0} x \frac{A_0}{PД_0} x \frac{ЧД_0}{A_0}} \quad (1.18)$$

2.3. ефективності використання активів ( $i_{PД(\frac{ЧД}{A})}$ ):

$$i_{PД(\frac{ЧД}{A})} = \frac{\frac{ЧП_0}{ЧД_0} x \frac{A_0}{PД_0} x \frac{ЧД_1}{A_1}}{\frac{ЧП_0}{ЧД_0} x \frac{A_0}{PД_0} x \frac{ЧД_0}{A_0}} \quad (1.19)$$

3. Виявлення додаткового (синергетичного) ефекту від взаємодії факторів:

3.1. приріст рентабельності ренти в цілому ( $П_{PД}$ ):

$$П_{PД} = \frac{ЧП_1}{ЧД_1} x \frac{A_1}{PД_1} x \frac{ЧД_1}{A_1} - \frac{ЧП_0}{ЧД_0} x \frac{A_0}{PД_0} x \frac{ЧД_0}{A_0} \quad (1.20)$$

3.2. приріст рентабельності ренти за рахунок рентабельності продажів ( $П_{PД(\frac{ЧП}{ЧД})}$ ):

$$П_{PД(\frac{ЧП}{ЧД})} = \frac{ЧП_1}{ЧД_1} x \frac{A_0}{PД_0} x \frac{ЧД_0}{A_0} - \frac{ЧП_0}{ЧД_0} x \frac{A_0}{PД_0} x \frac{ЧД_0}{A_0} \quad (1.21)$$

3.3. приріст рентабельності ренти за рахунок ресурсомісткості ренти ( $П_{PД(\frac{A}{PД})}$ ):

$$П_{PД(\frac{A}{PД})} = \frac{ЧП_0}{ЧД_0} x \frac{A_1}{PД_1} x \frac{ЧД_0}{A_0} - \frac{ЧП_0}{ЧД_0} x \frac{A_0}{PД_0} x \frac{ЧД_0}{A_0} \quad (1.22)$$

3.4. приріст рентабельності ренти за рахунок ефективності використання активів ( $П_{PД(\frac{ЧД}{A})}$ ):

$$П_{PД(\frac{ЧД}{A})} = \frac{ЧП_0}{ЧД_0} x \frac{A_0}{PД_0} x \frac{ЧД_1}{A_1} - \frac{ЧП_0}{ЧД_0} x \frac{A_0}{PД_0} x \frac{ЧД_0}{A_0} \quad (1.23)$$

3.5. синергетичний ефект ( $\Delta P_{PД}$ ):

$$\Delta P_{P_{RD}} = \Pi_{P_{RD}} - \left[ \Pi_{P_{RD}} \left( \frac{ЧП}{ЧД} \right) + \Pi_{P_{RD}} \left( \frac{A}{RD} \right) + \Pi_{P_{RD}} \left( \frac{ЧД}{A} \right) \right] \quad (1.24)$$

4. Перевірка правильності розрахунку синергетичного ефекту:

$$\begin{aligned} T_{P_{RD}} &= i_{P_{RD}} - 1; \\ T_{P_{RD}} \left( \frac{ЧП}{ЧД} \right) &= i_{P_{RD}} \left( \frac{ЧП}{ЧД} \right) - 1; \\ T_{P_{RD}} \left( \frac{A}{RD} \right) &= i_{P_{RD}} \left( \frac{A}{RD} \right) - 1; & T_{P_{RD}} \left( \frac{ЧД}{A} \right) &= i_{P_{RD}} \left( \frac{ЧД}{A} \right) - 1; \\ T_{P_{RD}}(\Delta P_{RD}) &= i_{P_{RD}} - i_{P_{RD}} \left( \frac{ЧП}{ЧД} \right) - i_{P_{RD}} \left( \frac{A}{RD} \right) - i_{P_{RD}} \left( \frac{ЧД}{A} \right) + 1 \end{aligned} \quad (1.25)$$

Після перетворення формула 25 буде мати такий вигляд:

$$T_{P_{RD}} = T_{P_{RD}} \left( \frac{ЧП}{ЧД} \right) + T_{P_{RD}} \left( \frac{A}{RD} \right) + T_{P_{RD}} \left( \frac{ЧД}{A} \right) + T_{P_{RD}}(\Delta P_{RD}) \quad (1.26)$$

Отже, виявлений синергетичний ефект повинен бути врахований при управлінні факторами впливу на рентабельність ренти, що дозволить мати достовірнішу інформацію для оперативного та стратегічного управління рентабельністю ренти.

Застосування методу виявлення взаємопов'язаного впливу факторів передбачає проведення розрахунків способом ланцюгових підстановок.

Встановлено таку черговість зміни факторів:

1. Рентабельність продажів.
2. Ресурсомісткість ренти.
3. Ефективність використання активів.

Послідовність визначення взаємопов'язаного впливу факторів на рентабельність ренти є такою:

1. Оцінка загальної зміни рентабельності ренти ( $i_{P_{RD}}$ ):

$$i_{P_{RD}} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧД_1} \times \frac{A_1}{RD_1} \times \frac{ЧД_1}{A_1}}{\frac{ЧП_0}{ЧД_0} \times \frac{A_0}{RD_0} \times \frac{ЧД_0}{A_0}} \quad (1.27)$$

2. Оцінка зміни рентабельності ренти за рахунок факторів:

2.1. рентабельності продажів ( $i_{P_{РД}(\frac{ЧП}{ЧД})}$ ):

$$i_{P_{РД}(\frac{ЧП}{ЧД})} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧД_1} \times \frac{A_0}{РД_0} \times \frac{ЧД_0}{A_0}}{\frac{ЧП_0}{ЧД_0} \times \frac{A_0}{РД_0} \times \frac{ЧД_0}{A_0}} \quad (1.28)$$

2.2. ресурсомісткості ренти ( $i_{P_{РД}(\frac{A}{РД})}$ ):

$$i_{P_{РД}(\frac{A}{РД})} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧД_1} \times \frac{A_1}{РД_1} \times \frac{ЧД_0}{A_0}}{\frac{ЧП_1}{ЧД_1} \times \frac{A_0}{РД_0} \times \frac{ЧД_0}{A_0}} \quad (1.29)$$

2.3. ефективності використання активів ( $i_{P_{РД}(\frac{ЧД}{A})}$ ):

$$i_{P_{РД}(\frac{ЧД}{A})} = \frac{\frac{ЧП_1}{ЧД_1} \times \frac{A_1}{РД_1} \times \frac{ЧД_1}{A_1}}{\frac{ЧП_1}{ЧД_1} \times \frac{A_1}{РД_1} \times \frac{ЧД_0}{A_0}} \quad (1.30)$$

3. Виявлення впливу факторів на рентабельність ренти:

3.1. приріст рентабельності ренти в цілому ( $\Pi_{P_{РД}}$ ):

$$\Pi_{P_{РД}} = \frac{ЧП_1}{ЧД_1} \times \frac{A_1}{РД_1} \times \frac{ЧД_1}{A_1} - \frac{ЧП_0}{ЧД_0} \times \frac{A_0}{РД_0} \times \frac{ЧД_0}{A_0} \quad (1.31)$$

3.2. приріст рентабельності ренти за рахунок рентабельності продажів ( $\Pi_{P_{РД}(\frac{ЧП}{ЧД})}$ ):

$$\Pi_{P_{РД}(\frac{ЧП}{ЧД})} = \frac{ЧП_1}{ЧД_1} \times \frac{A_0}{РД_0} \times \frac{ЧД_0}{A_0} - \frac{ЧП_0}{ЧД_0} \times \frac{A_0}{РД_0} \times \frac{ЧД_0}{A_0} \quad (1.32)$$

3.3. приріст рентабельності ренти за рахунок ресурсомісткості

ренти ( $\Pi_{P_{RD(\frac{A}{RD})}}$ ):

$$\Pi_{P_{RD(\frac{A}{RD})}} = \frac{\text{ЧП}_1}{\text{ЧД}_1} \times \frac{A_1}{RD_1} \times \frac{\text{ЧД}_0}{A_0} - \frac{\text{ЧП}_1}{\text{ЧД}_1} \times \frac{A_0}{RD_0} \times \frac{\text{ЧД}_0}{A_0} \quad (1.33)$$

3.4. приріст рентабельності ренти за рахунок ефективності

використання активів ( $\Pi_{P_{RD(\frac{ЧД}{A})}}$ ):

$$\Pi_{P_{RD(\frac{ЧД}{A})}} = \frac{\text{ЧП}_1}{\text{ЧД}_1} \times \frac{A_1}{RD_1} \times \frac{\text{ЧД}_1}{A_1} - \frac{\text{ЧП}_1}{\text{ЧД}_1} \times \frac{A_1}{RD_1} \times \frac{\text{ЧД}_0}{A_0} \quad (1.34)$$

4. Перевірка правильності розрахунку ступеня впливу факторів:

$$\begin{aligned} T_{P_{RD}} &= i_{P_{RD}} - 1; \\ T_{P_{RD}(\frac{\text{ЧП}}{\text{ЧД}})} &= i_{P_{RD}(\frac{\text{ЧП}}{\text{ЧД}})} - 1; \\ T_{P_{RD(\frac{A}{RD})}} &= i_{P_{RD(\frac{A}{RD})}} - 1; \\ T_{P_{RD(\frac{ЧД}{A})}} &= i_{P_{RD(\frac{ЧД}{A})}} - 1; \\ T_{P_{RD}} &= T_{P_{RD}(\frac{\text{ЧП}}{\text{ЧД}})} + T_{P_{RD(\frac{A}{RD})}} + T_{P_{RD(\frac{ЧД}{A})}} \end{aligned} \quad (1.35)$$

Отже, застосування запропонованих показників і методик визначення впливу факторів на рентабельність ренти дозволить впливати на розмір і структуру ренти при її формуванні.

Розрахунок можливого синергетичного ефекту від взаємодії факторів є важливим аспектом при управлінні рентабельністю ренти. Виявлений синергетичний ефект може бути як позитивним, так і негативним, що дозволить більш детально дослідити причини та умови зміни рентабельності ренти з метою управління ними залежно від стратегії розвитку підприємства.

Для оцінки ефективності отриманих доходів запропоновано розраховувати коефіцієнт ефективності ренти (КерД) за такою формулою:



$$Ke_{pд} = \frac{PД}{B}, \quad (1.36)$$

де  $B$  – витрати, здійснені для отримання ренти, грн.

Витрати, здійснені для отримання ренти, – це сукупність витрат, понесених при отриманні ренти від кожного з рентоутворюючих факторів. Таким чином, отримуємо формулу:

$$B = B_z + B_v + B_g + B_l + B_i + B_f \quad (1.37)$$

Застосовуючи прийом подовження факторних систем, на основі трансформації формули 36 з урахуванням формули 1 та 37 отримано такий вигляд формули коефіцієнта ефективності ренти:

$$Ke_{pд} = \frac{PДз}{Bз} + \frac{PДв}{Bв} + \frac{PДг}{Bг} + \frac{PДл}{Bл} + \frac{PДі}{Bі} + \frac{PДф}{Bф} \quad (1.38)$$

Звідси, коефіцієнт ефективності ренти підприємства визначається як сума коефіцієнтів ефективності кожного з рентоутворюючих факторів:

$$Ke_{pд} = Ke_{pдз} + Ke_{pдв} + Ke_{pдг} + Ke_{pдл} + Ke_{pді} + Ke_{pдф} \quad (1.39)$$

Таким чином, ефективність ренти підприємства прямопропорційно залежить від ефективності ренти від кожного з рентоутворюючих ресурсів. Деталізація факторів, що впливають на ефективність ренти від кожного з рентоутворюючих ресурсів, може бути отримана шляхом математичних перетворень. З урахуванням формули 2 отримаємо наступний вигляд формули 38:

$$Ke_{pд} = \frac{ЧДз - Bз - Пнз}{Bз} + \frac{ЧДв - Bв - Пнв}{Bв} + \frac{ЧДг - Bг - Пнг}{Bг} + \frac{ЧДл - Bл - Пнл}{Bл} + \frac{ЧДі - Bі - Пні}{Bі} + \frac{ЧДф - Bф - Пнф}{Bф} \quad (1.40)$$

Отже, рентабельність ренти залежить від сукупності факторів, наведених на рис. 3.

Спугінь впливу кожного з факторів на коефіцієнт ефективності ренти може бути визначений із застосуванням способу ланцюгових підстановок у зв'язку з тим, що результативний показник розраховується із допомогою комбінованої детермінованої факторної моделі.

Проаналізувавши ступінь залежності коефіцієнта ефективності ренти від факторів, наведених на рис. 1.8, встановлено таку послідовність ступеня їх впливу на результативний показник, а, відповідно, і черговості зміни при розрахунках впливу факторів на результативний показник ланцюговим способом:

1. Витрати

2. Чистий дохід
3. Нормальний прибуток

У зв'язку з тим, що коефіцієнт ефективності ренти визначається за адитивною моделлю, вплив кожного з факторних показників (коефіцієнта ефективності ренти від кожного з рентоутворюючих ресурсів (формула 1.39)) на результативний показник прямопропорційний абсолютній зміні цього фактора.

З урахуванням вищевикладеного, побудовано індекси залежності коефіцієнта ефективності ренти від факторних показників:

1. Індекс загальної зміни коефіцієнта ефективності ренти від земельних ресурсів ( $i_{Ke_{pдз}}$ ):

$$i_{Ke_{pдз}} = \frac{\frac{ЧДз_1 - Bз_1 - Пнз_1}{Bз_1}}{\frac{ЧДз_0 - Bз_0 - Пнз_0}{Bз_0}} \quad (1.41)$$

2. Індекс зміни коефіцієнта ефективності ренти від земельних ресурсів під впливом факторів:

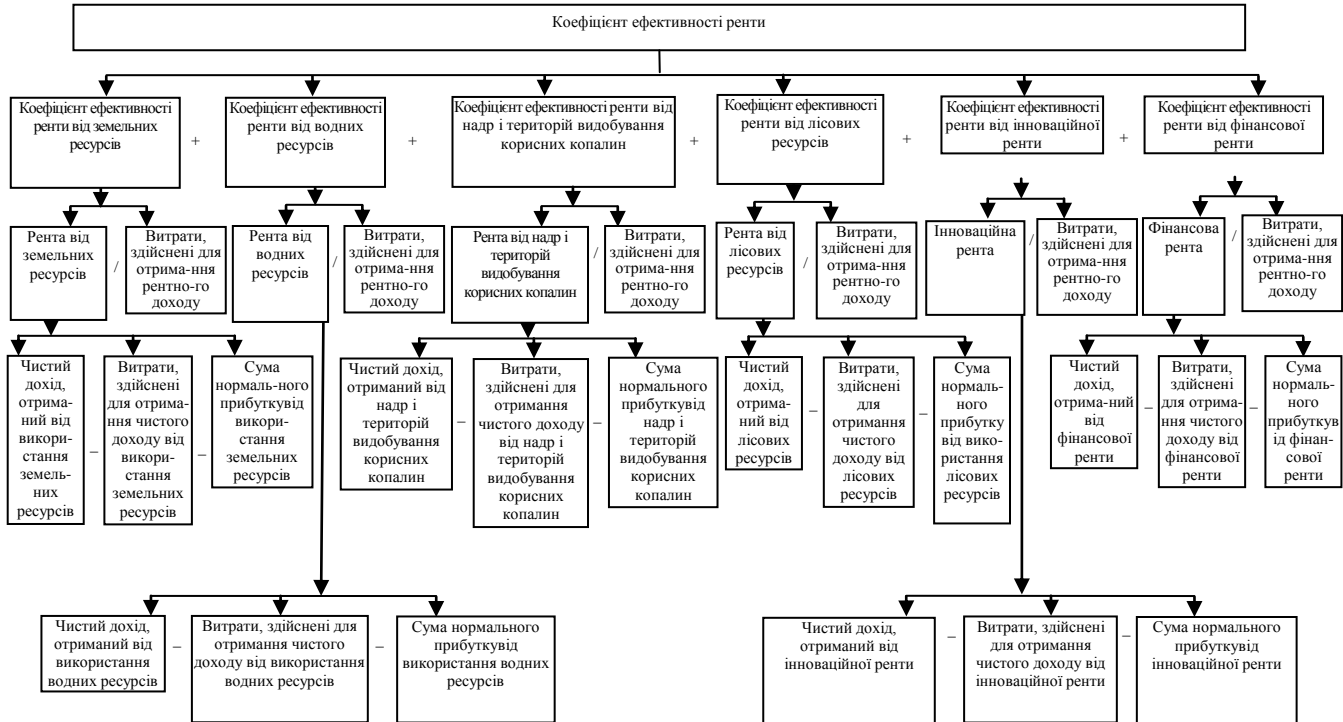
2.1. витрат, понесених для отримання чистого доходу від земельних

ресурсів ( $i_{Ke_{pдз}(Bз)}$ ):

$$i_{Ke_{pдз}(Bз)} = \frac{\frac{ЧДз_0 - Bз_1 - Пнз_0}{Bз_1}}{\frac{ЧДз_0 - Bз_0 - Пнз_0}{Bз_0}} \quad (1.42)$$

2.2. чистого доходу від земельних ресурсів ( $i_{Ke_{pдз}(ЧДз)}$ ):

$$i_{Ke_{pдз}(ЧДз)} = \frac{\frac{ЧДз_1 - Bз_1 - Пнз_0}{Bз_1}}{\frac{ЧДз_0 - Bз_1 - Пнз_0}{Bз_1}} \quad (1.43)$$



*Рис. 1.8. Сукупність факторів, що впливають на коефіцієнт ефективності ренти*

2.3. нормального прибутку від земельних ресурсів ( $i_{Ke_{PДЗ}(ПнЗ)}$ ):

$$i_{Ke_{PДЗ}(ПнЗ)} = \frac{\frac{ЧДз_1 - Bз_1 - ПнЗ_1}{Bз_1}}{\frac{ЧДз_1 - Bз_1 - ПнЗ_0}{Bз_1}} \quad (1.44)$$

3. Загальна зміна коефіцієнта ефективності ренти від земельних ресурсів ( $i_{Ke_{PДЗ}}$ ):

$$i_{Ke_{PДЗ}} = i_{Ke_{PДЗ}(Bз)} + i_{Ke_{PДЗ}(ЧДз)} + i_{Ke_{PДЗ}(ПнЗ)} \quad (1.45)$$

4. Індекси загальної зміни коефіцієнта ефективності ренти від інших видів рентоутворюючих ресурсів та індекси зміни результативного показника під впливом факторів будуються аналогічно наведеній методиці побудови індексів зміни показника коефіцієнта ефективності ренти від земельних ресурсів. Таким чином визначаються такі індекси:

$i_{Ke_{PДв}}$  – індекс загальної зміни коефіцієнта ефективності ренти від водних ресурсів;

$i_{Ke_{PДг}}$  – індекс загальної зміни коефіцієнта ефективності ренти від територій видобування корисних копалин;

$i_{Ke_{PДл}}$  – індекс загальної зміни коефіцієнта ефективності ренти від лісових ресурсів;

$i_{Ke_{PДі}}$  – індекс загальної зміни коефіцієнта ефективності ренти від інтелектуальної ренти;

$i_{Ke_{PДф}}$  – індекс загальної зміни коефіцієнта ефективності ренти від фінансової ренти.

5. Загальна зміна коефіцієнта ефективності ренти визначається шляхом додавання індексів змін коефіцієнта ефективності ренти від всіх рентоутворюючих факторів ( $i_{Ke_{PД}}$ ):

$$i_{Ke_{PД}} = i_{Ke_{PДЗ}} + i_{Ke_{PДг}} + i_{Ke_{PДл}} + i_{Ke_{PДі}} + i_{Ke_{PДф}} \quad (1.46)$$

Із застосуванням прийому розширення факторних систем до коефіцієнта ефективності ренти (формула 36) отримано таку факторну модель:

$$Ke_{PД} = \frac{PД}{B} \times \frac{ЧД}{ЧД} \times \frac{A}{A}, \quad (1.47)$$

де ЧД – чистий дохід, грн.;  
 А – вартість активів підприємства, грн.

Перетворивши формулу 47 отримаємо наступний її вигляд:

$$Ke_{pд} = \frac{ЧД}{B} \times \frac{A}{ЧД} \times \frac{PД}{A}, \quad (1.48)$$

де  $\frac{ЧД}{B}$  – коефіцієнт окупності витрат;

$\frac{A}{ЧД}$  – ресурсомісткість чистого доходу;

$\frac{PД}{A}$  – рентовіддача активів.

Математичне перетворення формули коефіцієнта ефективності ренти дозволило розрахувати вплив на нього коефіцієнта окупності витрат, ресурсомісткості чистого доходу та рентовіддачі активів, від яких він прямо залежить.

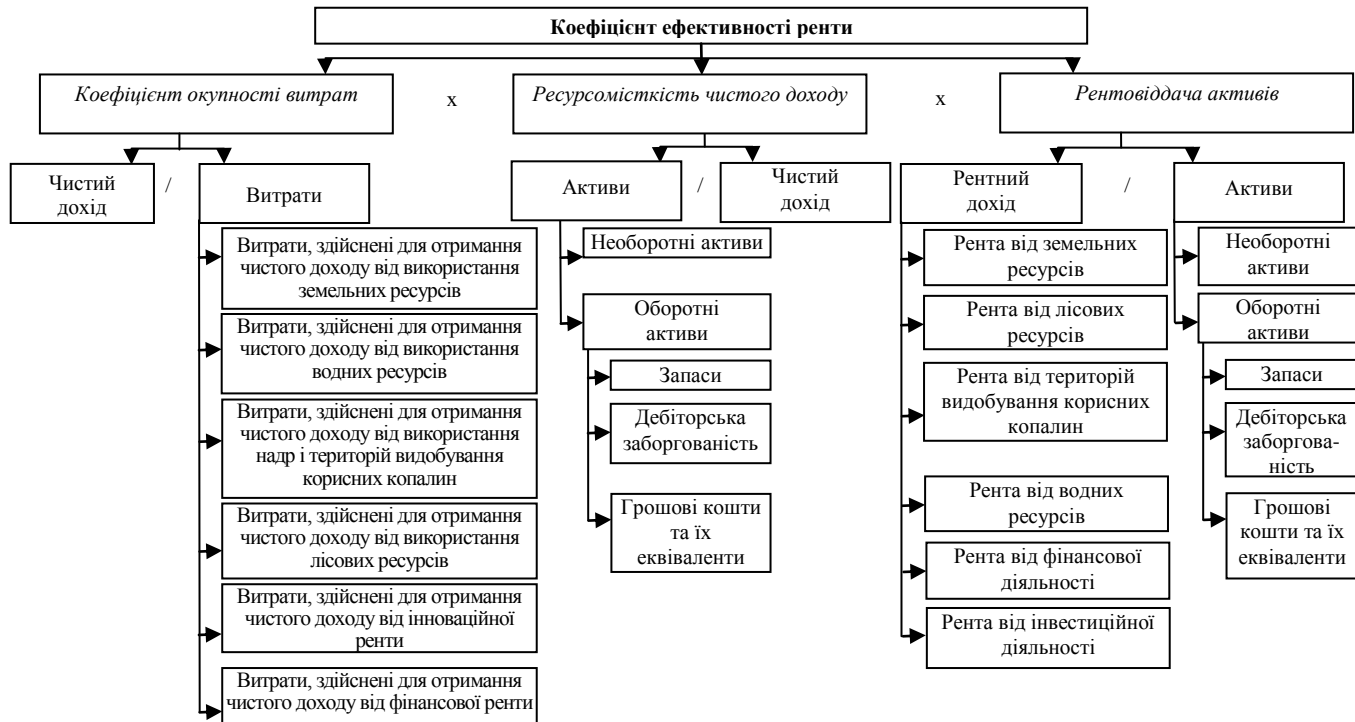
Таким чином, коефіцієнт ефективності ренти залежить від сукупності факторів, наведених на рис. 1.9.

Синергетичний ефект при розрахунку коефіцієнта ефективності ренти формується за рахунок взаємодії таких факторів: коефіцієнта окупності витрат, ресурсомісткості чистого доходу та рентовіддачі активів, управління яким дозволить отримати бажаний рівень результативного показника.

Послідовність визначення ізольованого впливу факторів на коефіцієнт ефективності ренти та синергетичного ефекту, що при цьому виникає, є такою:

1. Оцінка загальної зміни коефіцієнта ефективності ренти ( $i_{Ke_{pд}}$ ):

$$i_{Ke_{pд}} = \frac{\frac{ЧД_1}{B_1} \times \frac{A_1}{ЧД_1} \times \frac{PД_1}{A_1}}{\frac{ЧД_0}{B_0} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{PД_0}{A_0}} \quad (1.49)$$



*Рис. 1.9. Фактори впливу на коефіцієнт ефективності ренти*

2. Оцінка зміни коефіцієнта ефективності ренти за рахунок факторів:

2.1. коефіцієнта окупності витрат ( $i_{Ke_{PD}(\frac{ЧД}{B})}$ ):

$$i_{Ke_{PD}(\frac{ЧД}{B})} = \frac{\frac{ЧД_1}{B_1} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{РД_0}{A_0}}{\frac{ЧД_0}{B_0} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{РД_0}{A_0}} \quad (1.50)$$

2.2. ресурсомісткості чистого доходу ( $i_{Ke_{PD}(\frac{A}{ЧД})}$ ):

$$i_{Ke_{PD}(\frac{A}{ЧД})} = \frac{\frac{ЧД_0}{B_0} \times \frac{A_1}{ЧД_1} \times \frac{РД_0}{A_0}}{\frac{ЧД_0}{B_0} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{РД_0}{A_0}} \quad (1.51)$$

2.3. рентовіддачі активів ( $i_{Ke_{PD}(\frac{РД}{A})}$ ):

$$i_{Ke_{PD}(\frac{РД}{A})} = \frac{\frac{ЧД_0}{B_0} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{РД_1}{A_1}}{\frac{ЧД_0}{B_0} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{РД_0}{A_0}} \quad (1.52)$$

3. Виявлення додаткового (синергетичного) ефекту від взаємодії факторів:

3.1. приріст коефіцієнта ефективності ренти в цілому ( $\Pi_{Ke_{PD}}$ ):

$$\Pi_{Ke_{PD}} = \frac{ЧД_1}{B_1} \times \frac{A_1}{ЧД_1} \times \frac{РД_1}{A_1} - \frac{ЧД_0}{B_0} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{РД_0}{A_0} \quad (1.53)$$

3.2. приріст коефіцієнта ефективності ренти за рахунок коефіцієнта окупності витрат ( $\Pi_{Ke_{PD}(\frac{ЧД}{B})}$ ):

$$\Pi_{Ke_{PD}(\frac{ЧД}{B})} = \frac{ЧД_1}{B_1} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{РД_0}{A_0} - \frac{ЧД_0}{B_0} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{РД_0}{A_0} \quad (1.54)$$

3.3. приріст коефіцієнта ефективності ренти за рахунок ресурсомісткості чистого доходу ( $\Pi_{Ke_{PD}(\frac{A}{ЧД})}$ ):

$$\Pi_{Ke_{PD}(\frac{A}{ЧД})} = \frac{ЧД_0}{B_0} \times \frac{A_1}{ЧД_1} \times \frac{РД_0}{A_0} - \frac{ЧД_0}{B_0} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{РД_0}{A_0} \quad (1.55)$$

3.4. приріст коефіцієнта ефективності ренти за рахунок рентовіддачі активів ( $\Pi_{Ke_{PD}(\frac{PD}{A})}$ ):

$$\Pi_{Ke_{PD}(\frac{PD}{A})} = \frac{ЧД_0}{B_0} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{PD_1}{A_1} - \frac{ЧД_0}{B_0} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{PD_0}{A_0} \quad (1.56)$$

3.5. синергетичний ефект ( $\Delta Ke_{PD}$ ):

$$\Delta Ke_{PD} = \Pi_{Ke_{PD}} - \left[ \Pi_{Ke_{PD}(\frac{ЧД}{B})} + \Pi_{Ke_{PD}(\frac{A}{ЧД})} + \Pi_{Ke_{PD}(\frac{PD}{A})} \right] \quad (1.57)$$

4. Перевірка правильності розрахунку синергетичного ефекту:

$$T_{Ke_{PD}} = i_{Ke_{PD}} - 1;$$

$$T_{Ke_{PD}(\frac{ЧД}{B})} = i_{Ke_{PD}(\frac{ЧД}{B})} - 1;$$

$$T_{Ke_{PD}(\frac{A}{ЧД})} = i_{Ke_{PD}(\frac{A}{ЧД})} - 1;$$

$$T_{Ke_{PD}(\frac{PD}{A})} = i_{Ke_{PD}(\frac{PD}{A})} - 1;$$

$$T_{Ke_{PD}(\Delta Ke_{PD})} = i_{Ke_{PD}} - i_{Ke_{PD}(\frac{ЧД}{B})} - i_{Ke_{PD}(\frac{A}{ЧД})} - i_{Ke_{PD}(\frac{PD}{A})} + 1 \quad (1.58)$$

Після перетворення формула 58 буде мати такий вигляд:

$$T_{Ke_{PD}} = T_{Ke_{PD}(\frac{ЧД}{B})} + T_{Ke_{PD}(\frac{A}{ЧД})} + T_{Ke_{PD}(\frac{PD}{A})} + T_{Ke_{PD}(\Delta Ke_{PD})} \quad (1.59)$$

Отже, сформований синергетичний ефект є додатковим фактором впливу на ефективність ренти, що вимагає управління ним.

Застосування методу виявлення взаємопов'язаного впливу факторів передбачає проведення розрахунків способом ланцюгових підстановок.

Встановлено таку черговість зміни факторів:

1. Рентовіддача активів.
2. Ресурсомісткість чистого доходу.
3. Коефіцієнт окупності витрат.

Послідовність визначення взаємопов'язаного впливу факторів на коефіцієнт ефективності ренти є такою:



1. Оцінка загальної зміни коефіцієнта ефективності ренти ( $i_{Ke_{PD}}$ ):

$$i_{Ke_{PD}} = \frac{\frac{PD_1}{A_1} \times \frac{A_1}{ЧД_1} \times \frac{ЧД_1}{B_1}}{\frac{PD_0}{A_0} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{ЧД_0}{B_0}} \quad (1.60)$$

2. Оцінка зміни коефіцієнта ефективності ренти за рахунок факторів:

2.1. рентовіддачі активів ( $i_{Ke_{PD}(\frac{PD}{A})}$ ):

$$i_{Ke_{PD}(\frac{PD}{A})} = \frac{\frac{PD_1}{A_1} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{ЧД_0}{B_0}}{\frac{PD_0}{A_0} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{ЧД_0}{B_0}} \quad (1.61)$$

2.2. ресурсомісткості чистого доходу ( $i_{Ke_{PD}(\frac{A}{ЧД})}$ ):

$$i_{Ke_{PD}(\frac{A}{ЧД})} = \frac{\frac{PD_1}{A_1} \times \frac{A_1}{ЧД_1} \times \frac{ЧД_0}{B_0}}{\frac{PD_1}{A_1} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{ЧД_0}{B_0}} \quad (1.62)$$

2.3. коефіцієнта окупності витрат ( $i_{Ke_{PD}(\frac{ЧД}{B})}$ ):

$$i_{Ke_{PD}(\frac{ЧД}{B})} = \frac{\frac{PD_1}{A_1} \times \frac{A_1}{ЧД_1} \times \frac{ЧД_1}{B_1}}{\frac{PD_1}{A_1} \times \frac{A_1}{ЧД_1} \times \frac{ЧД_0}{B_0}} \quad (1.63)$$

3. Виявлення впливу факторів на коефіцієнт ефективності ренти:

3.1. приріст коефіцієнта ефективності ренти в цілому ( $\Pi_{Ke_{PD}}$ ):

$$\Pi_{Ke_{PD}} = \frac{PD_1}{A_1} \times \frac{A_1}{ЧД_1} \times \frac{ЧД_1}{B_1} - \frac{PD_0}{A_0} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{ЧД_0}{B_0} \quad (1.64)$$

3.2. приріст коефіцієнта ефективності ренти за рахунок рентовіддачі активів ( $\Pi_{Ke_{PD}(\frac{PD}{A})}$ ):

$$\Pi_{Ke_{PD}(\frac{PD}{A})} = \frac{PD_1}{A_1} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{ЧД_0}{B_0} - \frac{PD_0}{A_0} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{ЧД_0}{B_0} \quad (65)$$

3.3. приріст коефіцієнта ефективності ренти за рахунок ресурсомісткості чистого доходу ( $\Pi_{Ke_{PD}(\frac{A}{ЧД})}$ ):

$$\Pi_{Ke_{PD}(\frac{A}{ЧД})} = \frac{PD_1}{A_1} \times \frac{A_1}{ЧД_1} \times \frac{ЧД_0}{B_0} - \frac{PD_1}{A_1} \times \frac{A_0}{ЧД_0} \times \frac{ЧД_0}{B_0} \quad (1.66)$$

3.4. приріст коефіцієнта ефективності ренти за рахунок коефіцієнта окупності витрат ( $\Pi_{Ke_{PD}(\frac{ЧД}{B})}$ ):

$$\Pi_{Ke_{PD}(\frac{ЧД}{B})} = \frac{PD_1}{A_1} \times \frac{A_1}{ЧД_1} \times \frac{ЧД_1}{B_1} - \frac{PD_1}{A_1} \times \frac{A_1}{ЧД_1} \times \frac{ЧД_0}{B_0} \quad (1.67)$$

4. Перевірка правильності розрахунку ступеня впливу факторів:

$$T_{Ke_{PD}} = i_{Ke_{PD}} - 1;$$

$$T_{Ke_{PD}(\frac{PD}{A})} = i_{Ke_{PD}(\frac{PD}{A})} - 1;$$

$$T_{Ke_{PD}(\frac{A}{ЧД})} = i_{Ke_{PD}(\frac{A}{ЧД})} - 1;$$

$$T_{Ke_{PD}(\frac{ЧД}{B})} = i_{Ke_{PD}(\frac{ЧД}{B})} - 1;$$

$$T_{Ke_{PD}} = T_{Ke_{PD}(\frac{PD}{A})} + T_{Ke_{PD}(\frac{A}{ЧД})} + T_{Ke_{PD}(\frac{ЧД}{B})} \quad (1.68)$$

Отже, застосувавши розроблену послідовність розрахунків, стає можливим управління рентабельністю та ефективністю ренти у поточній діяльності підприємства та у стратегічному його розвитку. Виявлення можливого синергетичного ефекту від взаємодії факторів є важливим аспектом при управлінні ефективністю ренти.

Результати розрахунків за наведеним етапом дають змогу виконати завдання аналізу ренти щодо визначення впливу факторів на рентабельність та ефективність ренти.

### 3. Прогнозування рентабельності та ефективності ренти.

Прогнозування рентабельності та ефективності ренти можливе із використанням кореляційно-регресійного аналізу, який дозволяє виміряти тісноту зв'язку між рентабельністю та ефективністю ренти та показниками, що на них впливають, оцінити вплив зовнішніх факторів на рентабельність та ефективність ренти, виявити та оцінити величину резервів зростання аналізованих показників.

Послідовність здійснення кореляційно-регресійного аналізу є такою [<sup>100</sup>]:

1. Апріорний аналіз показників досліджуваної сукупності.
2. Формування матриць вихідних значень результативного та факторних показників з дотриманням вимоги, що сукупність має бути якісно та кількісно однорідною.
3. Стандартизація ознак за допомогою центрування та нормування.
4. Розрахунок кореляційної матриці, визначення тісноти зв'язку.
5. Побудова рівняння регресії.
6. Перевірка рівняння регресії щодо надійності та адекватності.
7. Інтерпретація та використання регресійної моделі.

Виходячи з попередньо проведених досліджень, на рентабельність ренти впливають такі фактори: рентабельність продажів; ресурсомісткість ренти; ефективність використання активів. Факторами впливу на ефективність ренти є: коефіцієнт окупності витрат; ресурсомісткість чистого доходу; рентовіддача активів.

Зазвичай, проведення кореляційно-регресійного аналізу є достатньо трудомістким, тому доцільним є при розрахунках рентабельності та ефективності ренти застосовувати можливості програми Excel 2013 для персональних комп'ютерів.

Розрахунки розпочинаються з визначення тісноти зв'язку між результативним та факторними показниками за допомогою коефіцієнта парної кореляції Пірсона. При множинному кореляційно-регресійному аналізі для цього використовуються можливості пакету “Аналіз” програми Excel 2013, а саме функції “Кореляція”. Зазначена функція дозволяє визначити тісноту зв'язку між результативним показником  $Y$  та сукупністю факторів  $X_1, X_2, \dots, X_m$  шляхом побудови кореляційної матриці  $r_{YX}$ , яка має розмірність  $(m+1) \times (m+1)$ .

Коефіцієнт парної кореляції має такі градації та інтерпретується так:

- при  $0 < |r_{YX}| < 0,3$  зв'язок слабкий;
- при  $0,3 < |r_{YX}| < 0,7$  зв'язок середній;
- при  $0,7 < |r_{YX}| < 1$  зв'язок тісний [<sup>101</sup>, с. 37].

Від'ємне значення коефіцієнта парної кореляції характеризує обернену залежність показників. Якщо коефіцієнт парної кореляції дорівнює нулю, то лінійного зв'язку між досліджуваними показниками немає.

---

<sup>100</sup> Янковой А.Г. Математико-статистические методы и модели в управлении предприятием / А. Г. Янковой. – О. : Ротапринт, 2014. – 250 с.

<sup>101</sup> Янковой А. Г. Многомерный анализ в системе STATISTICA / А. Г. Янковой. – О. : Оптимум. – Вып. 1. – 2001. – 216 с.

Наступним є побудова рівняння регресії. Зв'язок між рентабельністю та ефективністю ренти з відповідними факторними показниками є прямолінійним, тому рівняння множинної лінійної регресії буде мати такий вигляд:

$$Y = b_0 + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_mx_m \quad (1.69)$$

де  $Y$  – результативний показник;

$x_1, x_2, \dots, x_m$  – факторні показники;

$b_0$  – параметр, що вказує на скільки зміниться результативний показник під впливом факторів, не врахованих у рівнянні регресії;

$b_1, b_2, \dots, b_m$  – коефіцієнти, які показують на скільки зміниться результативний показник при зміні факторного на одиницю, якщо інші фактори залишаються незмінними.

Розв'язати таку систему дозволяє функція “Регресія” пакету “Аналіз” програми Excel 2013. У діалоговому вікні також необхідно активувати функцію “Залишки”, що дозволить отримати інформацію про  $Y$  та  $e$ .

Наступним кроком є дослідження побудованого рівняння регресії щодо його придатності до практичного застосування з метою прогнозування величини результативного показника у такій послідовності [102]:

- 1) перевірка надійності побудованого рівняння регресії у цілому і окремих його коефіцієнтів;
- 2) перевірка знаків коефіцієнтів регресії;
- 3) оцінка тісноти множинних кореляційних зв'язків між результативним і факторними показниками;
- 4) оцінка точності отриманої моделі;
- 5) перевірка адекватності побудованого рівняння регресії.

Перевірка надійності рівнянні регресії відбувається за допомогою  $F$ -критерію Фішера, що у програмі Excel 2013 дозволяє зробити команда “ $F$ .РАСП” пакету “СТАТИСТИКА”. Модель з достовірністю  $(1 - \alpha) \times 100$  вважається надійною, якщо розрахункове значення  $F$ -критерію перевищує  $\alpha$ -квантиль  $F$  – розподілу Фішера ( $F_{\alpha; k1; k2}$ ). Вірогідність помилки  $\alpha$  задається самим дослідником і встановлюється, зазвичай, на рівні 0,05; 0,01.

Надійність окремих коефіцієнтів моделі перевіряється за  $t$ -розподілом Стьюдента. Розрахункові значення  $t$ -критерію, а також його  $P$ -значущість, знаходяться автоматично у ході побудови рівняння регресії за допомогою редактора Excel 2013. У результаті перевірки виявлені несуттєві

---

<sup>102</sup> Чернецька Ю.А. Управління рентабельністю власного капіталу промислового підприємства: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04 / Юлія Анатолівна Чернецька. – Одеса, 2015. – 213 с.

коефіцієнти  $b$  сигналізують про необхідність виключення з рівняння відповідних їм факторів.

При перевірці знаків коефіцієнтів регресії логічним шляхом встановлюється характер впливу фактора на результативний показник. За умови прямопропорційного впливу факторів, як у випадку аналізу рентабельності та ефективності ренти за обраними формулами, знаки перед коефіцієнтами мають бути позитивними.

Визначення тісноти множинних кореляційних зв'язків між результативним і факторними показниками відбувається за допомогою оцінки показника  $R^2$ , розрахованого у ході стандартного кореляційно-регресійного аналізу із застосуванням редактора Excel 2013. Якщо  $R^2 > 0,7$ , то зв'язок між показниками тісний і рівняння з високою вірогідністю можна використати для прогнозування.

Оцінка точності отриманої моделі рівняння регресії здійснюється за умови, що сукупність досліджуваних даних менша 20; отже, відбувається перевірка на достовірність обраної інформаційної бази. Для цього необхідно інтерпретувати значення розрахованого у ході стандартного кореляційно-регресійного аналізу із застосуванням редактора Excel 2013 показника нормального коефіцієнта детермінації ( $Rn^2$ ). Модель рівняння регресії є точною за умови виконання співвідношення  $0,7 < Rn^2 < R^2$ .

Перевірка адекватності побудованого рівняння регресії здійснюється за показником  $P$ -значення, який розраховується автоматично у редакторі Excel 2013. Регресійну модель можна вважати адекватною досліджуваному економічному явищу, якщо  $P$ -значення факторів приблизно дорівнює нулю, тобто автокореляція залишків першого порядку мала і статистично ненадійна. Якщо  $P$ -значення більше нуля, то у регресійну модель необхідно додати додаткові фактори; якщо  $P$ -значення менше нуля, то у регресійній моделі необхідно зменшити кількість факторів впливу [<sup>103</sup>].

Відносну зміну результативного показника зі зміною на одиницю факторного показника дозволяє оцінити коефіцієнт еластичності ( $e_i$ ):

$$e_i = b_i \frac{\bar{x}_i}{\bar{Y}}, \quad (1.70)$$

де  $b_i$  – коефіцієнт регресії при  $i$ -тому факторі;  $\bar{x}_i$  – середнє значення  $i$ -того фактора.

Прогнозування значення результативного показника відбувається на підставі інтерпретації розрахованих коефіцієнтів еластичності.

---

<sup>103</sup> Янковой А. Г. Многомерный анализ в системе STATISTICA / А. Г. Янковой. – О. : Оптимум. – Вып. 1. – 2001. – 216 с.

Отриману регресійну модель можна використати як інструмент прогнозування результативної змінної по заданих проектних значеннях факторів  $X_1, X_2, \dots, X_m$ . При цьому будуються прогнози двох типів [<sup>104</sup>]:

1) точковий – у вигляді одного числа (знаходиться шляхом підстановки майбутніх рівнів чинників  $X_1, X_2, \dots, X_m$  до побудованого рівняння регресії);

2) інтервальний – у вигляді двох чисел (верхньої та нижньої меж довірчого інтервалу прогнозу із заздалегідь заданою вірогідністю попадання у нього майбутнього фактичного значення  $Y$ ).

Отже, застосування кореляційно-регресійного аналізу при прогнозуванні рентабельності та ефективності ренти є дієвим способом управління зазначеними показниками у зв'язку з тим, що за допомогою нього можна оцінити тісноту зв'язку між рентабельністю та ефективністю ренти та факторами, що на них впливають, встановити адекватну залежність між ними на основі розрахованого рівняння регресії, виявити резерви оптимізації значень факторних показників, спрогнозувати значення рентабельності та ефективності ренти із заданою вірогідністю.

Результати розрахунків за наведеним етапом дають змогу виконати завдання аналізу ренти щодо прогнозування рентабельності та ефективності ренти, а також окреслення шляхів їх оптимізації.

У результаті дослідження теоретико-організаційних положень аналізу ренти та методики аналізу величини, рентабельності та ефективності ренти встановлено таке.

1. В умовах постіндустріального суспільства особливої актуальності набувають такі вимоги до економічного аналізу як комплексність і оперативність, що у повній мірі стосується і аналізу всіх видів ренти, які отримує підприємство. Тому запропоновано основні положення організації економічного аналізу ренти: суб'єктів, мету, об'єкти, завдання, етапи (1. Аналіз наявності, структури та зміни ренти у часі. 2. Факторний аналіз рентабельності та ефективності ренти. 3. Прогнозування рентабельності та ефективності ренти.), інформаційне забезпечення аналізу, що має бути покладено в основу побудови методики економічного аналізу ренти. Застосування запропонованих положень організації аналізу дозволить отримувати необхідну для управління формуванням, розподілом і використанням ренти інформацію з метою досягнення тактичних і стратегічних цілей підприємства.

2. Показники фінансових результатів характеризують абсолютну ефективність господарювання підприємства і стають найважливішими для оцінки його виробничої та фінансової діяльності. Питання методики

---

<sup>104</sup> Чернецька Ю.А. Управління рентабельністю власного капіталу промислового підприємства: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04 / Юлія Анатолівна Чернецька. – Одеса, 2015. – 213 с.

аналізу ренти до сьогодні не досліджувалися. Це пов'язано з відсутністю інформаційних джерел для аналізу, що обумовлено тим, що рента не виділялася як окремий об'єкт бухгалтерського обліку.

У результаті дослідження отримано методики аналізу впливу факторів на рентабельність ренти підприємства – це рентабельність ренти від кожного з рентоутворюючих ресурсів (земельних, водних, лісових ресурсів, надр і територій видобування корисних копалин, інноваційної та фінансової ренти), факторами впливу на який є чистий прибуток, витрати, чистий дохід, нормальний прибуток за видами рентоутворюючих ресурсів. Встановлено послідовність впливу факторів на рентабельність рентного доходу, а, відповідно, і черговості зміни при розрахунках впливу факторів на результативний показник ланцюговим способом: чистий прибуток, витрати, чистий дохід, нормальний прибуток.

У зв'язку з тим, що рентабельність ренти визначається за адитивною моделлю, вплив кожного з факторних показників на результативний показник прямопропорційний абсолютній зміні цього фактора. З урахуванням вищевикладеного, побудовано індекси залежності рентабельності ренти від факторних показників.

Із застосування прийому розширення факторних систем до показника рентабельність ренти встановлено перелік факторів впливу на нього та черговість їх зміни у факторній моделі: 1. Рентабельність продажів; 2. Ресурсомісткість ренти; 3. Ефективність використання активів. Застосування запропонованих показників і методик визначення впливу факторів на рентабельність ренти дозволить впливати на розмір і структуру ренти при її формуванні.

3. Для оцінки ефективності отриманих доходів запропоновано розраховувати коефіцієнт ефективності ренти, який визначається як сума коефіцієнтів ефективності кожного з рентоутворюючих факторів. Отже, ефективність ренти підприємства прямопропорційно залежить від ефективності ренти від кожного з рентоутворюючих ресурсів. Проаналізувавши ступінь залежності коефіцієнта ефективності ренти від виявлених факторів, встановлено таку послідовність ступеня їх впливу на результативний показник: 1. Витрати; 2. Чистий дохід; 3. Нормальний прибуток.

З урахуванням вищевикладеного, побудовано індекси залежності коефіцієнта ефективності ренти від факторних показників. Застосування прийому розширення факторних систем до коефіцієнта ефективності ренти дозволило розрахувати вплив на нього коефіцієнта окупності витрат, ресурсомісткості чистого доходу та рентовіддачі активів, від яких він прямо залежить. Встановлено таку черговість зміни виявлених факторів у факторній моделі: 1. Рентовіддача активів; 2. Ресурсомісткість чистого доходу; 3. Коефіцієнт окупності витрат. Застосувавши розроблену послідовність

розрахунків, стає можливим управління ефективністю ренти у поточній діяльності підприємства та при плануванні стратегічного його розвитку.

4. Управляти рентою, її рентабельністю та ефективністю достатньо дієво через управління факторами, що на них впливають. При цьому важливо оцінити ступінь впливу синергетичного ефекту від взаємодії факторів впливу на результативний показник. Встановлено, що синергетичний ефект при розрахунку рентабельності ренти формується за рахунок взаємодії таких факторів: рентабельність продажів; ресурсомісткість ренти; ефективність використання активів, щодо коефіцієнта ефективності ренти, то такими факторами є: коефіцієнт окупності витрат, ресурсомісткість чистого доходу та рентовіддача активів, управління якими дозволить отримати бажаний рівень результативного показника. Для оцінки синергетичного ефекту від взаємодії перерахованих факторів використано метод виявлення ізольованого впливу факторів на результативний показник. Пропозиції спрямовані на формування можливості управляти синергетичним ефектом від взаємодії факторів з метою отримання бажаного рівня ренти при оперативному та стратегічному управлінні підприємством.

5. Прогнозування та формування бажаного рівня рентабельності та ефективності ренти можливе із використанням кореляційно-регресійного аналізу. Запропоновано послідовність кореляційно-регресійного аналізу рентабельності та ефективності ренти, яка надає можливість виміряти тісноту зв'язку між рентабельністю та ефективністю ренти та показниками, що на них впливають, оцінити вплив зовнішніх факторів на рентабельність та ефективність ренти, виявити та оцінити величину резервів зростання аналізованих показників. З метою зменшення трудомісткості робіт з проведення кореляційно-регресійного аналізу, надано методику його проведення при розрахунках рентабельності та ефективності ренти із застосуванням програми Excel 2013 для персональних комп'ютерів, а саме його пакетів "Аналіз даних" та "Статистичні функції".

Застосування кореляційно-регресійного аналізу при прогнозуванні рентабельності та ефективності ренти є дієвим способом управління зазначеними показниками у зв'язку з тим, що за допомогою нього можна виявити резерви оптимізації значень факторних показників, а також спрогнозувати значення рентабельності та ефективності ренти із заданою вірогідністю.



#### **1.4. Особливості інформаційного забезпечення економічного аналізу в контексті гармонізації національної системи бухгалтерського обліку та US GAAP**

Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності у відповідності до міжнародних норм та стандартів набуває важливого значення в сучасних умовах, що актуалізує необхідність вивчення існуючих поглядів та підходів у наукових колах. Виявлення особливостей системи бухгалтерського обліку в напрямі гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності українських підприємств у відповідності до міжнародних стандартів GAAP USA (Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США) сприятиме міжнародній діяльності вітчизняних підприємств. Автоматизація зазначених процесів сприятиме формуванню якісної бухгалтерської інформації та економії часу.

Основними завданнями таких впроваджень визначено у можливості встановлення відповідності плану рахунків бухгалтерського обліку та плану рахунків GAAP, забезпеченні автоматичної трансляції даних бухгалтерського обліку в GAAP та формування звітності.

Інформаційне забезпечення економічного аналізу в контексті гармонізації національної системи бухгалтерського обліку та USA GAAP в сучасних умовах набуває особливої актуальності, оскільки не тільки надає інформацію про діяльність підприємства, але й вказує причини та фактори впливу на результат.

Вимоги до організації економічного аналізу в сучасних умовах базуються на інформаційному забезпеченні та визначають ефективність прийняття управлінського рішення на їх основі. В сучасних умовах головним завданням для керівництва підприємства є підвищення ефективності управління, що актуалізує необхідність формування інформації для планування, моніторингу, контролю та прийняття рішень, розробки стратегічної та поточної стратегій і тактики поведінки на ринку, вдосконалення техніки, технології та організації виробництва. Одна із пріоритетних ролей відводиться інформаційному забезпеченню, що здійснюється через налагодження внутрішніх та зовнішніх комунікацій. Необхідну інформацію дозволяє отримати проведений економічний аналіз, що є складовою інформаційно-комунікативної системи підприємства.

Формування такої системи повинно підпорядковуватись вимогам, до яких належить: достовірність інформації, необхідність і достатність її обсягу, своєчасність передачі і подання. Недотримання таких вимог в сукупності та окремо кожної із них призводить до негативних наслідків.

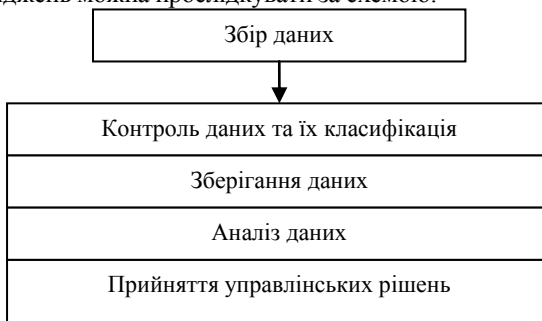
Основним завданням для управлінського персоналу є забезпечення безперервності діяльності підприємства та контроль наявності ключових ресурсів для постійного отримання прибутку. Проведення економічного аналізу

надає можливість керівництву приймати рішення щодо доцільності того чи іншого виду діяльності. Потреба отримання точних і правдивих даних визначається сучасними умовами, оскільки лише наявність якісної інформації надасть можливість управлінському персоналу сформулювати ефективне рішення.

Досліджуючи інформаційне забезпечення економічного аналізу і його основні принципи, Н. Ротман зазначає, що поняття “інформаційне забезпечення” виникло у зв’язку з розвитком автоматизованих систем управління, що як динамічна система одержання, оцінки, зберігання та переробки даних, створена з метою вироблення управлінських рішень. Інформаційне забезпечення можна розглядати як процес забезпечення інформацією, як сукупність форм документів, нормативної бази та реалізованих рішень щодо обсягів, розміщення та форм існування інформації, яка використовується в інформаційній системі у процесі її функціонування. Роль автоматизації полягає в наступному:

1. підвищується продуктивність роботи економістів – аналітиків;
2. більш глибоко і всебічно досліджуються економічні явища і процеси, більш повно вивчаються фактори і виявляються резерви підвищення ефективності виробництва;
3. підвищується оперативність і якість аналізу, його загальний рівень і дієвість [105].

Процес аналізу розпочинається зі збору інформації, а етапи здійснення аналітичних досліджень можна прослідкувати за схемою:



**Рис. 1.10.** Етапи здійснення аналітичних досліджень [106]

<sup>105</sup> Ротман Н. Інформаційне забезпечення економічного аналізу і його основні принципи [Електронний ресурс] / Н. Ротман. – Режим доступу: [http://www.econa.at.ua/Vypusk\\_5/rotman.pdf](http://www.econa.at.ua/Vypusk_5/rotman.pdf).

<sup>106</sup> Шурпенкова Р.К. Організація інформаційної бази економічного аналізу на підприємстві [Електронний ресурс] / Р.К. Шурпенкова. – Режим доступу: <http://fkd.org.ua/article/viewFile/28877/25886>.

Крім того, для потреб економічного аналізу використовують різноманітне інформаційне забезпечення, зокрема:

- планові джерела інформації (нормативні матеріали; перспективні, поточні, оперативні плани, плани-графіки виробництва; кошториси; цінники; проектні завдання; дані, одержані в маркетингових дослідженнях);

- облікові джерела інформації (дані документів бухгалтерського, статистичного та оперативного обліку, дані звітності);

- позаоблікові джерела інформації (матеріали обстежень, перевірок, розпоряджень, постанов, договори, угоди, рішення арбітражу та судових органів, реклаमाції; різноманітна технічна і технологічна документація; інша інформація не облікового і непланового характеру) [<sup>107</sup>].

Таким чином, збір даних включає контроль даних та їх класифікацію, зберігання, аналіз, на основі якого приймаються управлінські рішення.

Необхідність прийняття вчасних та ефективних управлінських рішень, крім того, зумовлена сучасними політичними та економічними реаліями, що характеризуються розвитком міжнародної економіки та зовнішньоторговельних зв'язків підприємств, що диктує необхідність трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до існуючих вимог. Глобалізація економічних процесів зумовила потребу у зіставленні фінансової інформації суб'єктів господарювання, що обумовило необхідність гармонізації та відповідності бухгалтерського обліку та фінансової звітності до міжнародних стандартів та норм.

Запаси відіграють ключову роль в господарській діяльності підприємства. В умовах ринкової економіки кожне підприємство постійно перебуває в умовах конкурентної боротьби, ефективне використання запасів є однією з основних причин успіху господарської діяльності, оскільки забезпеченість матеріальними ресурсами є дуже важливою.

В П(С)БО 9 “Запаси” (п. 4) запаси визначено як активи, які утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством/установою [<sup>108</sup>].

---

<sup>107</sup> Шурпенкова Р.К. Організація інформаційної бази економічного аналізу на підприємстві [Електронний ресурс] / Р.К. Шурпенкова. – Режим доступу: <http://fkd.org.ua/article/viewFile/28877/25886>.

<sup>108</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” від 20.10.1999 № 246 (редакція від 01.01.2015) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

Міжнародні стандарти визначають запаси як активи, які утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг [<sup>109</sup>].

Згідно чинного законодавства (П(С)БО 9, п. 6) для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;

- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством/установою з метою подальшого продажу;

- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються відповідно до П(С)БО 9 “Запаси”, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

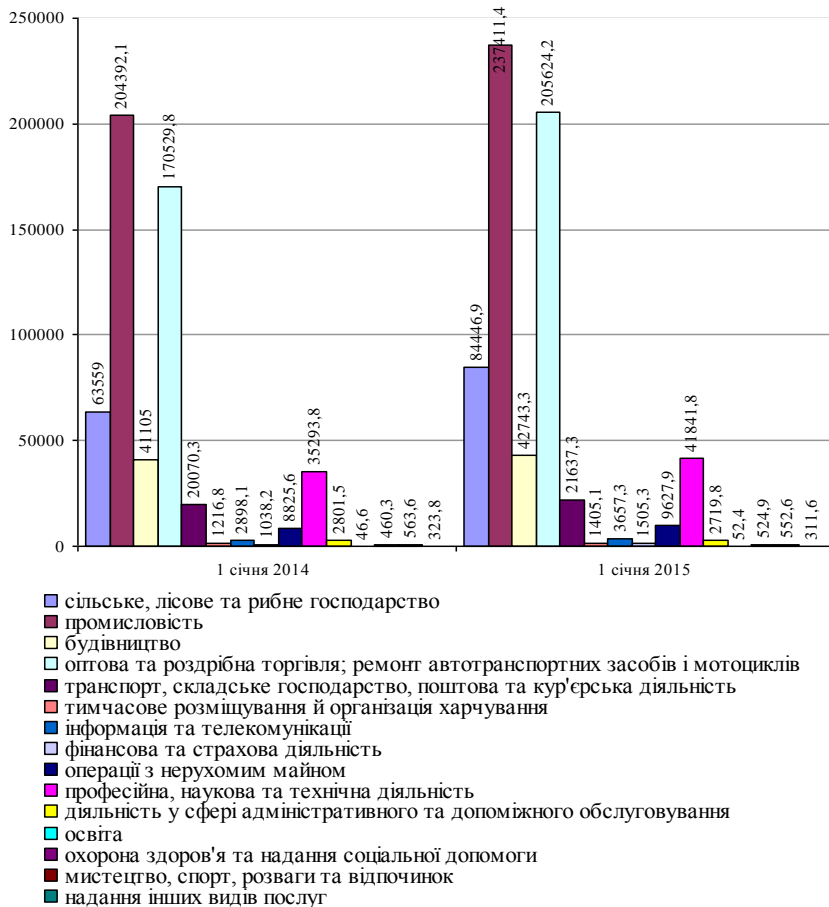
Запаси становлять значну частину оборотних активів підприємств різних видів економічної діяльності. Динаміку наявності запасів вітчизняних підприємств наведено на рис. 1.11.

Дослідження теоретичних підходів до економічного аналізу наявності та руху запасів в сучасних умовах надасть можливість визначити оперативність отримання інформації управлінським персоналом. Таким чином, важливим є своєчасність реєстрації та передачі економічної інформації, що, як зазначає Н. Ротман [<sup>110</sup>], пов’язані зі скороченням розриву в часі між виникненням відхилень від передбаченого у плані руху виробничих процесів, спричинених різними збуреннями у внутрішньому і зовнішньому середовищах, керівними діями, спрямованими на встановлення втраченої плановірності.

---

<sup>109</sup> Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 “Запаси” (МСБО 2 “Запаси”) від 01.01.2012 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_021)

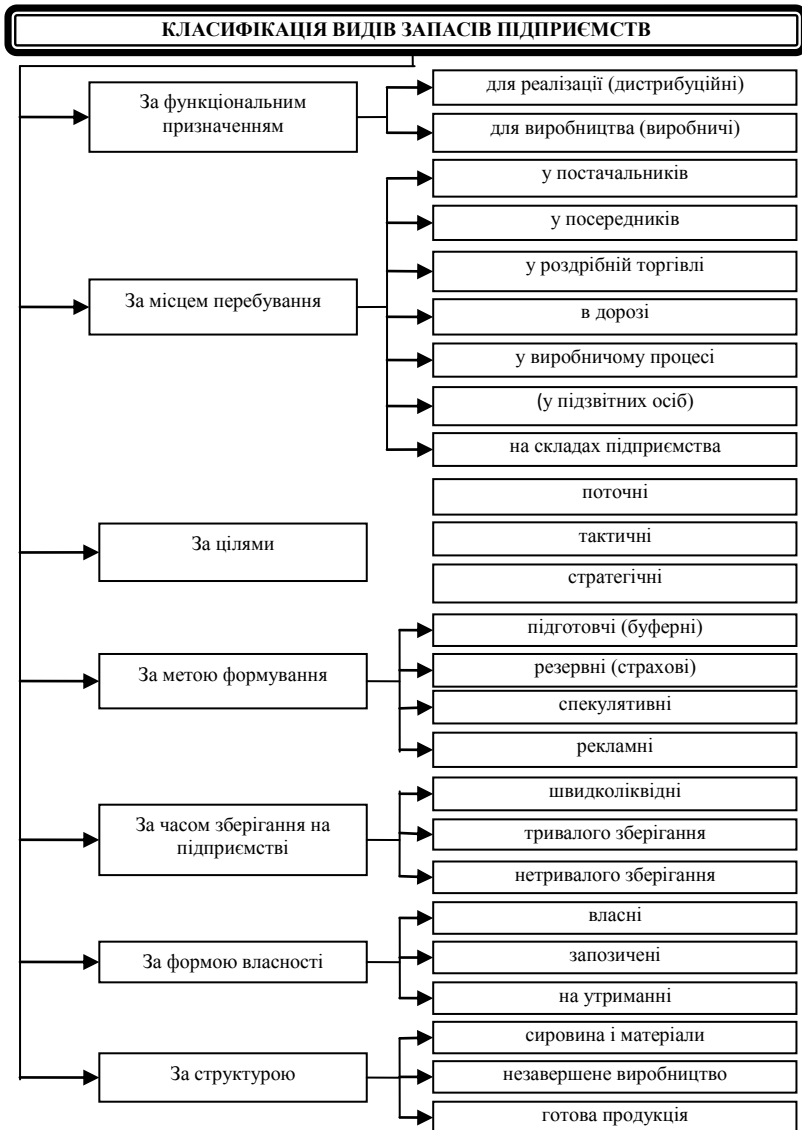
<sup>110</sup> Ротман Н. Інформаційне забезпечення економічного аналізу і його основні принципи [Електронний ресурс] / Н. Ротман. – Режим доступу: [http://www.econa.at.ua/Vypusk\\_5/rotman.pdf](http://www.econa.at.ua/Vypusk_5/rotman.pdf)



**Рис. 1.11.** Оборотні активи (в частині запасів) за видами економічної діяльності станом на 1 січня 2015 р., млн. грн. <sup>[111]</sup>

Поділ запасів відповідно до основних класифікаційних ознак наведено на рис. 1.12.

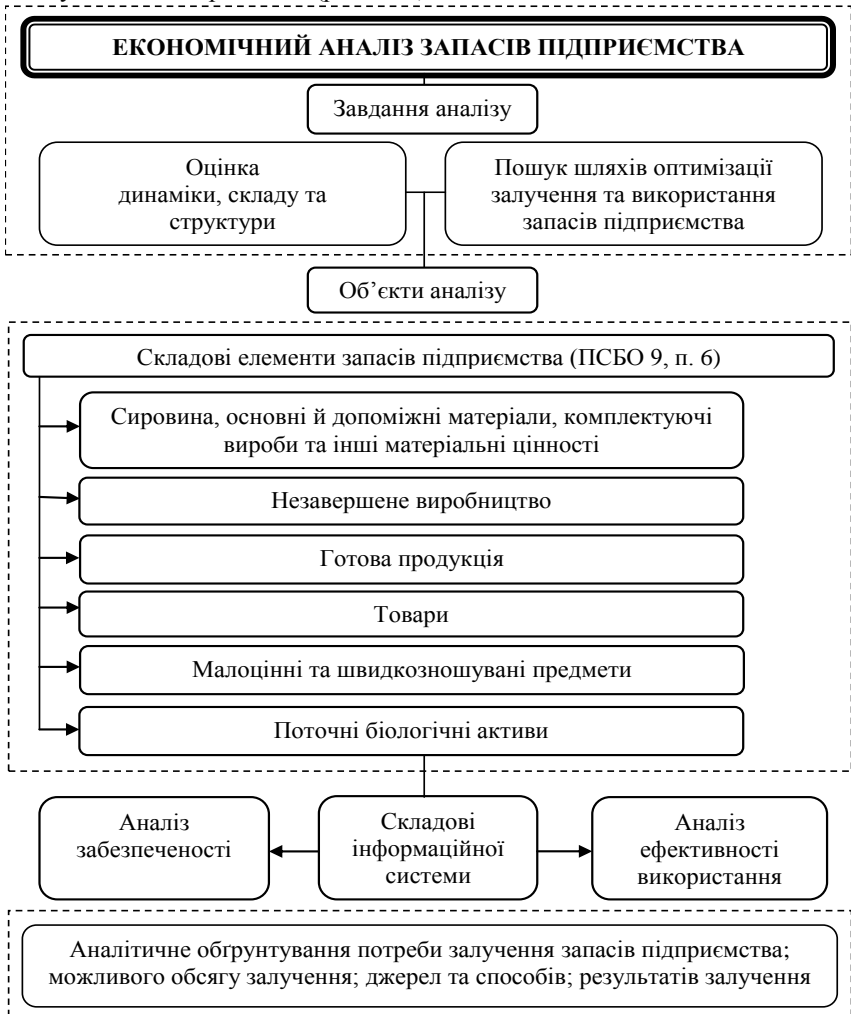
<sup>111</sup> Оборотні активи за видами економічної діяльності станом на 31 грудня 2014 року [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/oaktuvu/oa\\_ed/oa\\_ed\\_u/oa\\_ed\\_3\\_14\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/oaktuvu/oa_ed/oa_ed_u/oa_ed_3_14_u.htm)



*Рис. 1.12. Узагальнена класифікація видів запасів підприємств [112]*

<sup>112</sup> Федак Л.М. Запаси підприємств: сутність та класифікація [Електронний ресурс]/ Л.М. Федак. – Режим доступу: [http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2012\\_1/157-162.pdf](http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2012_1/157-162.pdf)

Вищенаведене дає змогу сформувати загальну модель економічного аналізу запасів підприємства (рис. 1.13).



*Рис. 1.13. Модель економічного аналізу запасів підприємства*

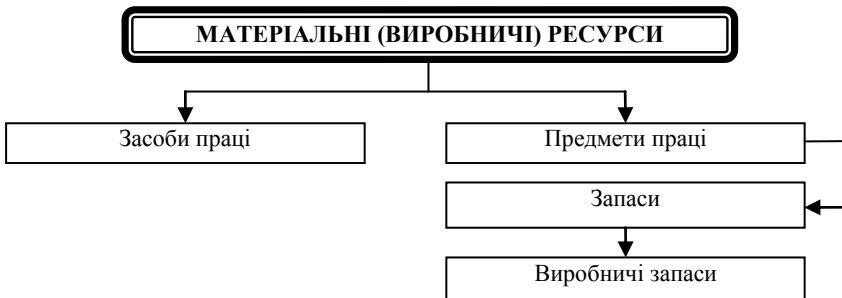
Отже, для забезпечення основних інформаційних потреб користувачів інформаційна система обліку запасів повинна формувати інформацію про аналіз забезпеченості запасами підприємства та ефективність їх використання.

Варто зазначити, що суттєвою складовою у структурі майна підприємств займають виробничі запаси, що включають вартість запасів сировини, основних та допоміжних матеріалів, палива, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних та інших матеріалів.

Виробничі запаси є головною складовою в діяльності виробничих підприємств, оскільки завдяки таким товарно-матеріальним цінностям здійснюється виробництво. Розвиток підприємства передбачає наявність виробничих ресурсів визначеної кількості та якості. Одним із найважливіших етапів організації економічного аналізу запасів підприємства є його інформаційне забезпечення, оскільки від його якості залежить ефективність прийняття управлінського рішення. Завдання, що поставлені перед управлінським персоналом в сучасних умовах, формують ряд вимог до інформаційного забезпечення системи економічного аналізу.

Рахунок 20 “Виробничі запаси” призначено для відповідного узагальнення інформації про наявність та рух належних підприємству запасів сировини й матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива, тари й тарних матеріалів, будівельних матеріалів, матеріалів, переданих в переробку, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, інших матеріалів.

Виробничі запаси у складі ресурсів підприємства наведено на рис. 1.14.



*Рис. 1.14. Виробничі запаси у складі ресурсів [113]*

Сутність виробничих запасів, складові та їх роль для забезпечення господарської діяльності суб'єкта господарювання є об'єктом досліджень багатьох науковців. Питання організації та ведення бухгалтерського обліку

<sup>113</sup> Лопатіна В.В. Економічна сутність виробничих запасів / В.В. Лопатіна // Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу “Києво-Могилянська академія”]. Серія : Економіка. – 2012. – Т. 189, Вип. 177. – С. 67-71. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npchducc\\_2012\\_189\\_177\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npchducc_2012_189_177_15).



виробничих запасів в наукових працях розглядали: С.Ф. Голов, О.П. Дріга, В.М. Костюченко, В.В. Лопатіна, О.І. Мудла, Л.В. Титенко, Н.В. Ткаченко.

Досліджуючи сутність виробничих запасів В.В. Лопатіна зазначає, що у теоретичному розумінні виробничі запаси є предметами праці, які одноразово використовуються у виробничому процесі, свою вартість повністю переносять на готову продукцію. В бухгалтерському обліку більшість предметів праці вважаються виробничими запасами [114].

На думку Л.В. Титенко [115] для цілей бухгалтерського обліку тлумачення терміну “виробничі запаси”, як облікової категорії має містити основні моменти, як визначення термінів і напрямків використання, а також джерел відшкодування вартості виробничих запасів. Таким чином, автор пропонує визначати виробничі запаси як частину матеріальних ресурсів підприємства, які представляють собою сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що складають матеріальну основу продукції підприємства, надають їй необхідних якостей, приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції. Отже, автор підкреслює матеріальну та витратну природу виробничих запасів, одночасно з цим відокремлюючи їх від сукупних матеріальних ресурсів підприємства, визначає джерела відшкодування їх вартості.

Як зазначає О.І. Мудла [116] дослідження виробничих запасів сприяє ефективному управлінню виробничим процесом в сучасних умовах господарювання, що дозволяє отримувати керівництву підприємства якісну інформацію. Перехід діяльності економічних суб'єктів на ринкові відносини потребує об'єктивної зміни бухгалтерського обліку та наближення його до міжнародних стандартів, що актуалізує необхідність правильної організації бухгалтерського обліку виробничих запасів для діяльності підприємства.

Крім того, враховуючи глобалізаційні процеси автори порівнюють міжнародне та вітчизняне законодавство в частині бухгалтерського обліку

---

<sup>114</sup> Лопатіна В.В. Економічна сутність виробничих запасів / В.В. Лопатіна // Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу “Києво-Могилянська академія”]. Серія : Економіка. – 2012. – Т. 189, Вип. 177. – С. 67-71. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npchdues\\_2012\\_189\\_177\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npchdues_2012_189_177_15).

<sup>115</sup> Титенко Л. В. Економічна сутність виробничих запасів / Л. В. Титенко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – Вип. 18. – С. 361-369. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa\\_2011\\_18\\_47](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2011_18_47).

<sup>116</sup> Мудла О.І. Економічна сутність виробничих запасів та їх оцінка на підприємстві [Електронний ресурс] / О.І. Мудла. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/11\\_EISN\\_2010/Economics/64265.doc.htm](http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/64265.doc.htm).

запасів з метою аналізу спільних та відмінних особливостей. Так, О.П. Дріга виділяє моменти, що частково збігаються, повністю збігаються або не збігаються, найбільш відмінні з яких наведено в табл. 1.7.

**Таблиця 1.7. Порівняння МСБО 2 “Запаси” та П(С)БО 9 “Запаси” (на основі [117])**

Ознака 1	МСБО 2 2	П(С)БО 9 3	Висновки 4
Сфера застосування	Стандарт застосовується до всіх запасів, за винятком: – незавершеного виробництва за будівельними контрактами (...); – фінансових інструментів; – біологічних активів, пов’язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю. Стандарт не застосовується до оцінки запасів, утримуваних: – виробниками продукції сільського та лісового господарства після збору врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з усталеною практикою в цих галузях; – брокерами товарної біржі, які оцінюють свої запаси за справедливою вартістю мінус витрати на продаж	Норми П(С)БО 9 не розповсюджуються на: – незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов’язані з ними; – фінансові активи; – поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю відповідно до П(С)БО 30 “Біологічні активи”, корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших П(С)БО	Частково збігаються

<sup>117</sup> Дріга О.П. Проблеми обліку виробничих запасів підприємств України [Електронний ресурс] / О.П. Дріга. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2922>

Продовження табл. 1.7

1	2	3	4
Визнання запасів	Запаси – це активи, які: – утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; – перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг	Запаси – активи, які: – утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; – перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; – утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством/установою	Частково збігаються
Класифікація запасів	Запаси включають: – товари, що були придбані та утримуються для перепродажу; – готову вироблену продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання; – основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва	Запаси включають: – сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності; незавершене виробництво; готову продукцію; товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством/установою з метою подальшого продажу; малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року; поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються відповідно П(С)БО 9, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання	Частково збігаються

Продовження табл. 1.7

1	2	3	4
Оцінка запасів при надходженні	Собівартість запасів повинна включати: – всі витрати на придбання (ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом відшкодовуються суб'єктові господарювання податковими органами), а також з витрат на транспортування,	Первісною вартістю запасів: – що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається 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	Не збігаються
	навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням); – витрати на переробку (витрати пов'язані з одиницями виробництва); – інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан	з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству/установі; транспортно-заготівельні витрати, інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях; – що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за П(С)БО 16 "Витрати"; – що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість; – одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість	

Продовження табл. 1.7

1	2	3	4
Витрати, які не включаються до первісної вартості запасів	Витрати, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені: – понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати; – витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва; – адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан; – витрати на продаж	Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені): – понаднормові втрати і нестачі запасів; – фінансові витрати; – витрати на збут; – загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях	Частково збігаються

Таким чином, враховуючи факт, що П(С)БО розроблялись на основі міжнародних стандартів, щодо запасів підприємства існують відмінності як трактування сутності запасів, так і їх складових. Міжнародне співробітництво повинно враховувати факт необхідності вирішення таких протиріч та відмінностей.

На даний момент основними інформативними запитами користувачів бухгалтерського обліку запасів є організація облікового відображення руху запасів в умовах їх швидкої ліквідності з можливістю оперативного контролю залишків. Необхідно своєчасно визначати необхідність забезпечення запасами з метою уникнення та попередження негативних наслідків, що надалі сприятиме розвитку виробництва та підвищенню ділової активності підприємства.

Таким чином, актуальним є розгляд напрямів гармонізації бухгалтерського обліку запасів та особливості відображення у фінансовій звітності України відповідно до міжнародних стандартів.

Питанню адаптації національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності України до міжнародних приділяли увагу дослідники: М.Г. Білопольський, М. Гарасим, П. Гарасим, О.М. Губарик, В.І. Єфіменко, Р.В. Кузіна, Н. Лобода, С.М. Малик, Л.П. Нищенко, О.С. Орлова, О.М. Петрук, В.В. Резнікова, В.Ю. Світлична, Н.В. Семенишина, К.В. Худоба, О.Г. Чепець, Л.В. Чижевська. Однак окремі теоретичні, методологічні та практичні аспекти гармонізації національного бухгалтерського обліку та звітності України з міжнародними стандартами потребують висвітлення, зокрема, питання автоматизації відповідних процесів на шляху до спрощення організації та ведення бухгалтерського обліку.

В останні роки в Україні відбуваються процеси приєднання країни до міжнародної спільноти, що визначає необхідність реформування системи бухгалтерського обліку як основної ланки інтеграції інформаційних систем управління. Такі зміни сприятимуть уникненню бар'єрів та асиметричності інформації, активізують надходження інвестицій, надають змогу формування конкурентоспроможного ринкового середовища.

У 2015 р. інвестиції надходили зі 133 країн світу. Із країн ЄС із початку року внесено 33154,9 млн. дол. інвестицій (77,4 % загального обсягу акціонерного капіталу), з інших країн світу – 9696,4 млн. дол. (22,6 %). До десятки основних країн-інвесторів, на які припадає більше 83 % загального обсягу прямих інвестицій, входять: Кіпр – 12274,1 млн. дол., Німеччина – 5489,0 млн. дол., Нідерланди – 5108,0 млн. дол., Російська Федерація – 2685,6 млн. дол., Австрія – 2354,3 млн. дол., Велика Британія – 1953,9 млн. дол., Британські Віргінські Острови – 1872,6 млн. дол., Франція – 1539,2 млн. дол., Швейцарія – 1371,2 млн. дол. та Італія – 966,6 млн. дол. [118]. Важливість виходу українських підприємств на світовий ринок як повноцінних учасників визначає необхідність гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності як одну із необхідних умов.

Як зазначає Л.В. Чижевська [119] основними елементами сучасного глобального ринку є реалізація політики провідних суб'єктів світової економіки та прийняття формальних норм, що безпосередньо впливає на бухгалтерський

---

<sup>118</sup> Інвестиційний клімат в Україні [Електронний ресурс] / Міністерство закордонних справ України. – Режим доступу: <http://mfa.gov.ua/ua/about-ukraine/economic-cooperation/invest-climat>.

<sup>119</sup> Чижевська Л.В. Глобалізація і бухгалтерська професія [Електронний ресурс] / Л.В. Чижевська. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/15.PNR\\_2007/Economics/21987.doc.htm](http://www.rusnauka.com/15.PNR_2007/Economics/21987.doc.htm).

облік та бухгалтерську професію, що проявляється в тенденції до конвергенції національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними внаслідок знищення територіальних меж при здійсненні інвестицій.

На сучасному етапі функціонування української економіки відбулися суттєві зміни, що призводять до змін у веденні бухгалтерського обліку, що пов'язано з необхідністю наближення обліку до міжнародних стандартів та норм. Гармонізація фінансової звітності означає застосування єдиних принципів складання фінансової звітності, яка використовується користувачами для прийняття рішень. Гармонізація фінансової звітності окремих держав здійснюється як на регіональному, так і на міжнародному рівнях, зокрема, останнє передбачає застосування єдиних, глобальних міжнародних стандартів фінансової звітності. Гармонізація обліку сприяє обміну економічною інформацією між учасниками, що забезпечить її користувачів можливістю використання єдиного підходу.

Однак, незважаючи на необхідність узгодження національних систем регулювання обліку з міжнародними стандартами, необхідно підкреслити, що спроби вилучення та переносу бухгалтерських принципів інших країн чи механічне використання облікових стандартів не можуть дати бажаних результатів. У зв'язку з цим, як зазначають О.Г. Чепець, О.М. Губарик [<sup>120</sup>], було б доречним використати досвід зарубіжних країн з врахуванням національних особливостей. Удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку Україні призведе до наближення до міжнародних стандартів. Тому гармонізацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності доцільно визначати за такими складовими: теоретико-методологічна база, що включає гармонізацію принципів і методологічних положень (стандартів), а також практичний інструментарій стосовно гармонізації практики ведення бухгалтерського обліку. Це сприятиме кращому розумінню економічної природи основних напрямів зближення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, дозволяє розробити ефективні заходи гармонізації національної системи бухгалтерського обліку та звітності з міжнародними стандартами.

Таким чином, дослідники визначають вплив розвитку світогосподарських відносин у рамках глобалізації на національну систему бухгалтерського обліку та звітності, визначаючи її невідповідність міжнародним нормам та стандартам та ідентифікуючи пріоритетні напрями вдосконалень. Крім того, як зазначають автори М.Г. Білопольський та К.В. Худоба: “Проблеми гармонізації

---

<sup>120</sup> Чепець О.Г., Губарик О.М. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами [Електронний ресурс] / О.Г. Чепець, О.М. Губарик. – Режим доступу: [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=PDF/ecnof\\_2012\\_9\(3\)\\_62.pdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecnof_2012_9(3)_62.pdf).

бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів в Україні полягають в тому, що система обліку підпорядкована податковому законодавству і не забезпечує інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень” [121]. Отже, підкреслюючи необхідність не лише гармонізації з МСБО та МСФЗ, а також гармонізації обліку всередині країни.

Гармонізація обліку всередині країни, що стосується запасів та створення ефективної системи управління, передбачає не лише реєстрацію фактів про рух запасів, але й потребує необхідності включення підсистем логістики та планування, комбінаторики та математичного аналізу, алгоритми і правила використання яких повністю залежать від особливостей бізнес процесів підприємства.

Дослідники в сучасних умовах акцентують увагу здебільшого на відповідність бухгалтерського обліку та фінансової звітності до МСФЗ, опосередковано розглядаючи стандарти GAAP (Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США), на основі яких виникла сучасна система національних стандартів США, що поширені в ряді англійських країн і є основою англо-американської моделі обліку. В порівнянні з МСФЗ, стандарти GAAP є більш чіткими та вимагають однозначного трактування, крім того, наявні відмінності бухгалтерської термінології. Так, в британській версії запаси відомі як “stocks”, в той час в американській – “inventories”.

Інші відмінності та порівняльну характеристику положень з обліку запасів в частині методів обліку вибуття запасів відповідно до П(С)БО 9, МСБО 2 та ARB 43, US GAAP наведено в табл. 1.8.

У липні 2015 р. відбувся Українсько-американський бізнес форум, який об’єднав понад 150 керівників провідних американських компаній, лідерів українського бізнесу та представників економічних блоків урядів обох країн. Серед домовленостей визначено необхідність створення робочої групи з питань залучення іноземних інвестицій, яка вивчає і готує пропозиції щодо втілення кращої світової практики щодо підтримки інвестиційної діяльності з боку держави. В жовні 2015 р. Президент України заявив ЗМІ про співпрацю з США, що потребує покращення інвестиційного клімату в Україні. Тому, вважаємо, з огляду на перспективи співпраці підприємства, що зацікавлені в залученні інвестицій з США, повинні надавати таким користувачам фінансову інформацію “їх мовою”.

---

<sup>121</sup> Білопольський М.Г., Худоба К.В. Проблеми уніфікації бухгалтерського обліку та шляхи їх вирішення [Електронний ресурс] / М.Г. Білопольський, К.В. Худоба. – Режим доступу: [http://www.ztu.edu.ua/ua/science/conference/files/world\\_bok\\_2013/Bilopolskui\\_Khudoba+.docx](http://www.ztu.edu.ua/ua/science/conference/files/world_bok_2013/Bilopolskui_Khudoba+.docx).



**Таблиця 1.8.** Порівняльна характеристика відмінностей положень з обліку запасів [<sup>122</sup>]

<i>Методи обліку вибуття запасів згідно з</i>		
<i>П(С)БО 9 “Запаси” (Україна)</i>	<i>МСБО 2 “Запаси”</i>	<i>ARB 43, US GAAP (США)</i>
1. Ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів.	1. Метод конкретної ідентифікації.	1. За собівартістю кожної одиниці.
2. Середньозважена собівартість.	2. Середньозважена собівартість.	2. За середнього собівартістю.
3. Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО).	3. Метод за формулою “перше надходження – перший видаток” (ФІФО).	3. За собівартістю перших за часом придбання МВЗ (засіб ФІФО).
4. Нормативні витрати.	4. Метод стандартних (нормативних) витрат.	4. За стандартною собівартістю.
5. Ціна продажу	5. Метод роздрібних цін	5. За цінами продажу. 6. За собівартістю останніх за часом придбання МВЗ (метод ЛІФО)

В сучасних умовах необхідності швидкого формування фінансової інформації актуальним є автоматизація бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності. Так О.М.Петрук [<sup>123</sup>] зазначає, що використання інформаційно-комп’ютерних технологій для обліку та контролю зменшує комерційні та фінансові ризики через покращання інформаційного забезпечення зовнішньоекономічної діяльності суб’єктів господарювання.

Основними вимогами до ефективного функціонування інформаційної системи бухгалтерського обліку традиційно визначено унікальність, гнучкість, зрозумілість, оперативність, швидкість, простоту обробки та доцільність, що відповідають функціональним обов’язкам різних видів користувачів, а тому інформаційна система, побудована з дотриманням даних вимог, буде максимально задовольняти інформаційні потреби користувачів.

<sup>122</sup> Гарасим П., Лобода Н., Гарасим М. Облікова концептуалізація виробничих запасів: зарубіжний досвід та вітчизняні перспективи [Електронний ресурс] / П. Гарасим, Н. Лобода, М. Гарасим. – Режим доступу: [http://sophus.at.ua/publ/2015\\_03\\_27/sekcija\\_1\\_2015\\_03\\_27/oblikova\\_konceptualizacija\\_virob\\_nichikh\\_zapasiv\\_zarubizhnij\\_dosvid\\_ta\\_vitchiznjani\\_perspektivi/82-1-0-1218](http://sophus.at.ua/publ/2015_03_27/sekcija_1_2015_03_27/oblikova_konceptualizacija_virob_nichikh_zapasiv_zarubizhnij_dosvid_ta_vitchiznjani_perspektivi/82-1-0-1218)

<sup>123</sup> Петрук О.П. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: дис. ... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Петрук Олександр Михайлович. – Житомир, 2006. – 358 с.

Ціль автоматизації GAAP полягає у забезпеченні автоматичного формування звітності за GAAP на основі даних бухгалтерського обліку. Задачами автоматизації відповідно до GAAP визначено можливості встановлення відповідності плану рахунків бухгалтерського обліку та плану рахунків GAAP, забезпеченні автоматичної трансляції даних бухгалтерського обліку в GAAP та формування звітності.

Таким чином, процеси автоматизації передбачають необхідність обліку по стандартам GAAP, а отже спеціальний план рахунків, автоматичну трансформацію плану рахунків бухгалтерського обліку та плану рахунків GAAP, можливості перевірки та корегування даних обліку GAAP, автоматичне формування звітності GAAP.

Основними перевагами автоматизації бухгалтерського обліку та формування звітності у відповідності до стандартів GAAP є:

- автоматична трансформація даних бухгалтерського обліку відповідно до вимог GAAP;
- налаштування та формування спеціальних звітів з врахуванням вимог оформлення;
- універсальний механізм побудови звітів в режимі користувача;
- автоматизація інших процесів трансформації даних;
- універсальний механізм впровадження, що визначає мінімальну кількість типових об'єктів системи: можливість впровадження в будь-яку типову конфігурацію ІС та не впливає на процес оновлення типових об'єктів системи.

Отже, розроблено механізм автоматичного формування звітності GAAP на основі даних бухгалтерського обліку, що у вигляді встановлення додаткового модулю в конфігурацію ІС надає можливість гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до стандартів GAAP, що є прикладом стратегії автоматизації: впровадження існуючого програмного продукту з допрацюванням бізнес-процесів, які не передбачені в програмі, однак є необхідними для якісного задоволення інформаційних потреб.

План рахунків GAAP, налаштування відповідності рахунків, автоматичне формування кореспонденції рахунків, формування оборотно-сальдової відомості за GAAP наведено на рис. 1.15-1.18.

Таким чином, забезпечується формування фінансової звітності відповідно до стандартів GAAP, що надає інформацію користувачам у необхідному вигляді.

Отже, гармонізація є необхідною складовою процесу реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, запровадженого з метою вдосконалення національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності та її наближення до міжнародних норм та стандартів. В сучасних умовах дослідники зазначають, що впровадження таких норм

не повинно бути копіюванням, оскільки існують ряд економічних та культурних особливостей, що актуалізує необхідність використання закордонного досвіду, але його адаптацію до національної системи бухгалтерського обліку.

Код	Наименование	Вид	Запр	Родитель
T 00	служебный	Активный/Пассивный		
T 01170	Capitalized software AV	Активный		
T 01175	Capitalized software AD	Активный		
T 02110	land, similar rights AV	Активный		
T 02120	buildings AV	Активный		
T 02125	buildings AD	Активный		
T 02130	leasehold improvements AV	Активный		
T 02135	leasehold improvements AD	Активный		
T 02310	machinery & equipment AV	Активный		
T 02315	machinery & equipment AD	Активный		
T 02410	vehicles AV	Активный		
T 02415	vehicles AD	Активный		
T 02420	low value-assets up to EUR 410 AV	Активный		
T 02425	low value-assets up to EUR 410 AD	Активный		

Рис. 1.15. План рахунків GAAP

№	Счет хозр... Вид движения	Приор...	Субконто хозр...	Кор счет хозр...	КорСубконто ...	Счет GAAP Группа счетов ...	Реквизит Значение	Коммент...
1	231 Дебет					50051 E		
2	231 Кредит		Спеції та інгредієнти			50051 E		
3	231 Дебет		Спеції та інгредієнти			50251 E		

Комментарий: IS 2013  
 Ответственный: [input field]

Печать OK Записать Закрыть

Рис. 1.16. Налаштування відповідності рахунків

Перенос проводок (GAAP): Записан

Действия: Открыть соответствия счетов

Номер: 0000000006 от: 30.06.2014 12:00:00 Период с: 01.06.2014 0:00:00 по: 30.06.2014 23:59:59

Организация: ООО "Организация" Ответственный: Администратор GAAP

Сворачивать по счетам

Действия: Выполнить перенос проводок  Показать протокол переноса

Группа сч...	Счет Дт	Счет Кт	Сумма	Содержание
Дт Кт	E 02315	02310	11 493,54	Свернуто.
Дт Кт	E 02415	02410	121 199...	Свернуто.
Дт Кт	E 02435	02430	14 538,78	Свернуто.
Дт Кт	E 02620	13110	658 445...	Свернуто.
Дт Кт	E 11110	11110	463,83	Свернуто.
Дт Кт	E 11110	13110	10 184 ...	Свернуто.
Дт Кт	E 11110	35110	463,83	Свернуто.
Дт Кт	E 11110	50001	5 408,06	Свернуто.
Дт Кт	E 11120	11120	142 884...	Свернуто.
Дт Кт	E 11120	13110	82 317,37	Свернуто.

Комментарий:

Печать OK Записать Закрнуть

Рис. 1.17. Автоматичне формування кореспонденції рахунків

GAAP Оборотно-сальдовая ведомость за Май 2014 г.

Период: Май 2014 Организация: ООО "Организация" Группа счетов GAAP:

Сформировать отчет Печать 1 152 427,50

Скрытие настроек

GAAP Оборотно-сальдовая ведомость за Май 2014 г.

Счет. Наименование	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
02620, const. in progress AV	1 152 427,50		1 394 086,48	1 394 086,47	1 152 427,51	
11110, meat			9 756 633,45	9 756 633,45		
11120, other raw material	462 808,66		212 363,96	162 534,96	462 737,66	
11160, packaging	1 685 610,35		297 170,65	370 340,99	1 612 440,01	
11170, other supplies	1 560 323,94		709 233,19	743 587,25	1 525 969,68	
11410, finished goods	9 390 511,35		28 787 813,46	30 250 670,15	7 927 454,66	
11430, merchandise	108 773,82		678 622,58	706 770,96	78 825,44	
11810, advance payments for inventori	2 600 146,00		2 478 009,00	2 600 146,00	2 478 009,00	
12110, current trade accounts receivable 3rd parties (up to 1 year)	5 458 458,75		6 172 496,98	6 248 973,79	5 381 981,94	
12511-COIS, trade accounts receivable from affiliated/associated companies (up to 1 year)	2 468 583,47		14 383 827,74	12 775 814,38	4 056 596,83	
13110, other assets (up to 1 year)	1 119 930,35		19 918 934,03	19 427 683,36	1 610 981,02	
13420, Receivables from employees (up to 1 year)	116 535,71		11 000,00	21 253,18	106 282,53	
13610, receivables from income taxes	2 182 933,24		1 748 406,15	218 981,00	3 712 126,39	
15010, cash on hand	47 422,95		1 476 260,65	1 465 571,09	38 417,91	
15020, cash in transit	16 696 721,42		34 059 211,89	42 821 215,99	7 931 717,32	
16010, prepaid expenses short term (up to 1 year)	931 169,85		27 605,92	95 427,03	863 578,74	
23110, subscribed capital		84 060 722,00				84 060 722,00
25110, statutory reserve		278 705,00				278 705,00

Основныe настройки | Дополнителные настройки

Дополнителные данные

Выводить балансовые счета

Размещение: В одной колонке

Выводить наименование счета

Отборы:

Поле Вид сравнения Значение

Оформление

Вариант оформления: Макет оформления счетов зеленый

Скрывать настройки при формировании отчета

Рис. 1.18. Формування оборотно-сальдової відомості за GAAP

Науковці в сучасних умовах акцентують здебільшого на відповідність бухгалтерського обліку та фінансової звітності до МСФЗ, опосередковано розглядаючи стандарти GAAP, на основі яких виникла сучасна система національних стандартів США, що поширені в ряді англосмовних країн і є основою англо-американської моделі обліку.

Інформаційне забезпечення економічного аналізу в контексті гармонізації національної системи бухгалтерського обліку та USA GAAP в сучасних умовах набуває особливої актуальності, оскільки не тільки надає інформацію про діяльність підприємства, але й вказує причини та фактори впливу на результат.

В порівнянні з МСФЗ стандарти GAAP є більш чіткими та вимагають однозначного трактування, крім того, наявні відмінності бухгалтерської термінології. Враховуючи політичні та економічні події, що відбулися у липні-жовтні 2015 р., передбачається формування привабливого інвестиційного клімату в Україні та тісна співпраця з США, що сприятиме залученню інвестицій. Тому з огляду на перспективні події, підприємства, що зацікавлені в залученні інвестицій з США, повинні надавати таким користувачам фінансову інформацію, відповідну до стандартів GAAP.

Визначено необхідність автоматизації відповідних процесів, що слугуватиме оперативному складанню якісної фінансової інформації відповідно до міжнародних норм. Серед вибору стратегій автоматизації обліку запасів найоптимальнішою стратегією є впровадження певного існуючого програмного продукту з подальшим доопрацюванням тих бізнес-процесів, які не передбачені в функціональних можливостях даного технічного рішення. Проте при виборі даної стратегії слід врахувати фактори технічної можливості доопрацювання програмного продукту, рівня відповідності функціональних можливостей існуючим бізнес-процесам та впливу доопрацювань на подальшу експлуатацію програмного продукту.

Розроблено механізм автоматичного формування звітності GAAP на основі даних бухгалтерського обліку, що у вигляді встановлення додаткового модулю в конфігурацію ІС надає можливість гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до стандартів GAAP, що є прикладом стратегії автоматизації: впровадження існуючого програмного продукту з доопрацюванням бізнес-процесів, які не передбачені в програмі, однак є необхідними для якісного задоволення інформаційних потреб.

# РОЗДІЛ 2

---

---

## **Контроль бізнес-процесів суб'єкта господарювання, як елемент маркетингової стратегії**

### **2.1. Система внутрішнього контролю підприємства: елементи. організація, процес.**

#### **Маркетингові послуги як об'єкт внутрішнього контролю**

Управління будь – яким підприємством включає контроль господарських операцій, що відбуваються у ході здійснення кругообігу капіталу. Для забезпечення процесу внутрішнього контролю необхідне організаційне, технічне, економічне та обліково – аналітичне забезпечення. Внутрішній контроль, на думку фахівців у сфері управління, має надавати своєчасну інформацію, яка є важливою у процесі прийняття рішення. Контроль який досліджує минуле, має прагнути до кращого майбутнього. Він повинен інформувати не тільки про виявлену помилку, а і про можливість її виникнення, вказувати на зміни тенденцій, які з'являються в оточенні підприємства, а головним чином серед її клієнтів. І тільки у такому випадку контролер буде партнером для управлінців і допоможе будувати стратегічні концепції розвитку. Між управлінням і здійсненням внутрішнього контролю існують нерозривні зв'язки, а тому їх слід дослідити, науково обґрунтувати. Управлінська діяльність спрямована на досягнення суб'єктом управління поставленої мети, а контрольна діяльність – на досягнення мети передбаченої суб'єктом управління.

Економічні перетворення в Україні та процес формування ринкових відносин спонукає підприємства до перебудови господарського механізму. У зв'язку з глобалізацією світових ринків і посиленням конкуренції на ринку України керівництво підприємств поступово впроваджує принципи маркетингової філософії. Для забезпечення успішної діяльності та формування економічно стійкого функціонування підприємства у довгостроковому періоді

необхідна така система контролю, яка дозволить виявляти проблеми та засоби мінімізації зовнішніх факторів впливу на господарську діяльність.<sup>[124]</sup>

Дослідженням теоретичних та практичних засад організації та методики контролю присвячені наукові праці Ф.Ф. Бутинця, С.В. Бардаша, В.Д. Беліка, Б.І. Валуєва, В.В. Головача, І.В.Жиглей, І.В.Замули, Є.В. Калюги, Л.М. Крамаровського, В.Ф. Максимової, О.А. Петрик, А.М. Кузьмінського, М.Д. Корінька, О.Ю. Редька, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука та інших вчених. Питання щодо контролю маркетингових послуг та досліджень розглянуті в працях Гур'янова А.Б., Дадьо Я., Дерев'янченко Т.Є., Корягіна М.В., Корягіної С.В., Корнієнко А.І., Перерви П.Г., Сичової О.Є..

На більшості підприємств України робляться спроби сформувати дієву систему внутрішнього контролю (далі - СВК), органічно пов'язану з управлінською структурою підприємства. Вчені визначили, що контроль як система предметно відокремлений в системі управління як управлінська функція, а тому є складовою зазначеної системи. «Контроль в управлінській діяльності, - стверджує проф. В.Ф. Максимова, - важливий не тільки тому, що сама культура управління і ефективність цієї професійної діяльності передбачають обов'язковість його здійснення. Контроль і його результати виступають базою, яка слугує основою для прийняття наступних рішень з метою подальшого удосконалення діяльності організації, підвищення її ефективності, результатів чи прибутковості»<sup>[125]</sup>. Тому для проведення дієвого внутрішнього контролю на підприємстві за необхідне є його правильна організація із врахуванням мети та формування (побудови) його складових .

Завданнями створення на підприємстві СВК є: забезпечення реалізації місії та цілей підприємства, його розвитку на довгострокову перспективу; здійснення ефективної господарської діяльності; дотримання чинного законодавства та політики підприємства; забезпечення повного збереження та примноження майна власників, а також процесу прийняття ефективних управлінських рішень; задоволення потреб працюючих та їх соціальний захист. Процес внутрішнього контролю – це, з одного боку, прийняття встановлення та впровадження стандартів, норм, регламентів, вимірювання та оцінка фактичного стану господарювання, його результатів та відхилень від чинних стандартів; з іншого – порядок відстеження процесу

---

<sup>124</sup> Перерва П.Г. Становлення та розвиток маркетингового аудиту в Україні та світі. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.business-inform.net](http://www.business-inform.net).

<sup>125</sup> Максимова В.Ф. Класифікація внутрішнього економічного корпоративного контролю / В.Ф. Максимова // Вісник Львівської комерційної академії. – 2004. – Випуск 16. – С.322.

виконання прийнятих управлінських рішень та оцінки досягнутих результатів у ході їх виконання.

Сукупність суб'єкта, об'єктів і засобів контролю, тісна їх взаємодія в здійсненні контрольних функцій і прийнятті управлінських рішень утворюють систему внутрішнього контролю. Вона включає декілька елементів: суб'єкти, об'єкти, предмет, методи і способи контролю, етапи процесу, порядок прийняття управлінських рішень за його результатами. При цьому можна наголосити, що перераховані елементи системи контролю в цілому складають механізм контролю, який повинен регламентуватися розпорядчими документами. Систему внутрішнього контролю можна охарактеризувати через наступні елементи:

1. суб'єкти, що управляють;
2. суб'єкти, що контролюють;
3. суб'єкти, яких контролюють;
4. об'єкти контролю;
5. механізм здійснення контролю.

У вказаній системі найбільш складним є механізм контролю, який у свою чергу складається з дій, що дозволяють реалізувати функції контролю:

- \* визначення предмету контролю;
- \* визначення методів і способів контролю;
- \* визначення повноважень контролюючого суб'єкта;
- \* здійснення процесу контролю;
- \* оцінка результатів контролю.

При цьому більшість з цих елементів (окрім здійснення процесу контролю) знаходиться у сфері компетенції суб'єкта, що управляє. Таким чином, система контролю – це взаємозв'язок керівників, контролюючих і контрольованих суб'єктів з приводу об'єкту контролю, що реалізовується через специфічний механізм контролю. Отже, структура системи внутрішнього контролю включає її елементи:

1. суб'єкт контролю (хто контролює);
2. об'єкт контролю (що контролюють);
3. предмет контролю (які операції, процеси контролюють);
4. принципи контролю (як контролюють);
5. метод (методика) контролю (порядок контролю);
6. технологія контролю (здійснення контролю);
7. прийняття рішення за результатами контролю (дієвість контролю);
8. оцінка ефективності контролю (результат проведення контролю).

До суб'єктів внутрішнього контролю відносять:

а) суб'єкти організації внутрішнього контролю (власник, загальні збори правління);



б) суб'єкти здійснення внутрішнього контролю (наглядова рада, штатні контролери, весь адміністративно – управлінський персонал підприємства та його структурні підрозділи). Належне функціонування СВК залежить не тільки від мотивації керівництва підприємства, але і від зацікавленості і компетентності співробітників, яким доручена відповідна діяльність. Тому система підбору кадрів і їх просування по службовим сходам, навчання і перепідготовка повинні забезпечити високий рівень кваліфікації працівників. Саме від осіб, що приймають рішення залежить вибір між наступними альтернативами:

- суворо дотримуватись законодавства при здійсненні господарських операцій або використовувати будь – які засоби для ухилення від сплати податків;

- реалізовувати стратегічні напрями розвитку підприємства або концентруватися на вирішенні миттєвих проблем та спостерігати за ти що маємо;

- створити ефективно працюючий підрозділ, або заощадити на цьому, опустивши контрольну діяльність на рівень інвентаризацій та зборів з приводу порушень;

- організувати надійний облік, підібравши добросовісних матеріально відповідальних компетентних працівників, або пустити все на самоплив, поклавши відповідальність на бухгалтера та керівника (управлінця), що не мають сталої репутації, і тим самим сприяти дрібним розкраданням;

- створити ефективну систему обліку для потреб управління, що дозволяє оперативно отримувати інформацію, виявляти резерви для вдосконалення та розширення фінансово – господарської діяльності, або збільшувати кількість перевірок не розуміючи проблем обліку або не робити активних дій із запобігання негативним тенденціям в розвитку.

На сьогодні однією з проблем внутрішнього контролю є підбір висококваліфікованих контролерів, створення необхідних умов для їх роботи та сприятливий клімат серед працівників.

На кожному підприємстві є об'єкти внутрішнього контролю це не тільки обліково – економічні об'єкти але й технологічні, господарські процеси, наприклад приймання сировини від постачальника за якістю, контроль додаткових витрат на якість продукції, процес виробництва, процес підтримання технічного стану, зберігання та використання автомобільного транспорту і т.д. Дослідивши специфіку господарської діяльності окремого підприємства (структуру підприємства, фаховість, посадові обов'язки робітників технологію виробництва, процес продажу, надання послуг, виконання робіт, тощо) можна виділити предмет, об'єкти та процеси, які підлягають ретельному внутрішньому контролю. Ступінь складності системи контролю суб'єкта господарювання в кожен конкретний момент повинен відповідати ступеню складності його бізнесу.

Предметом контролю є економічні взаємини підконтрольних об'єктів, зокрема стан збереження власності, факти і процеси господарської, фінансової, управлінської діяльності у сфері виробництва і в невиробничій сфері їх планомірне, цілеспрямоване, комплексне дослідження з позицій законності, достовірності і економічної ефективності для всебічної оцінки діяльності підприємства, попередження помилок і порушень, вироблення рекомендацій з поліпшення їх діяльності. Також, предметом контролю є причинно – наслідкові порушення і відхилення у здійснених господарських операціях, що формують результати діяльності. Розкривши причинно – наслідкові результати фактів господарського життя з різних сторін, можна визначити як і наскільки змінилися результати суб'єкта у відповідності до законодавства та запланованим цілям. Разом з тим, визначити предмет контролю необхідно виходячи з того, що контролер досліджує документи суб'єкта контролю.

Під поняттям об'єкта контролю слід розуміти окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні, правові, інформаційні сторони фактів господарського життя, які можуть бути проаналізовано й оцінено кількісними та якісними показниками.

Об'єктами контролю може бути господарська діяльність підприємства в цілому або окремі її складові, що складають процес господарювання. Отже, основними групами об'єктів контролю можуть виступати:

а) ресурси: матеріальні, у тому числі засоби виробництва; трудові, фінансові; природні, а також нематеріальні активи;

б) виробничо – господарські процеси: закупівля сировини та матеріалів, виготовлення продукції, надання послуг, виконання робіт; технологічні виробничі й допоміжні процеси, впровадження нових технологій та введення у виробничий процес нового обладнання, забезпечення виробничими запасами, робочою силою; енергетичне і господарське обслуговування; збут та продаж продукції, товарів, послуг; розрахунково – платіжні операції з контрагентами, забезпечення потреб виробництва фінансовими ресурсами; розробка і впровадження інформаційних технологій;

в) результати господарювання: фінансові результати діяльності, матеріально – технічна база; обсяги і структура випущеної продукції; продуктивність праці; витрати виробництва і собівартість продукції, послуг, робіт; витрати діяльності; ціноутворення, доходи (виручка), рентабельність, показники фінансового стану підприємства тощо;

г) організація управління підприємством: структура підприємства; форми управління персоналом; організаційні форми виробництва; апарат управління; системи стимулювання персоналу; економічне регулювання обсягів і структури виробництва;

д) планування, облік, контроль: прогнозування, планування, бухгалтерський облік, стан та обсяги сплати податків, дебіторська і кредиторська заборгованість.

Інші об'єкти визначаються специфікою діяльності підприємства та його перевірки.

Кожен об'єкт контролю оточує середовище, з яким він взаємодіє. Завдання контролера – виявити фактори, які впливають на поведінку дослідженого об'єкту, виділити серед них суттєві і несуттєві, зосередити зусилля на суттєвих факторах. До документальних об'єктів контролю відносять (табл. 2.1).

**Таблиця 2.1. Документальні об'єкти контролю**

<i>Назва об'єктів</i>	<i>Склад об'єктів</i>
основні	первинні бухгалтерські документи, матеріали інвентаризацій, зведені бухгалтерські документи (відомості журнали синтетичного та аналітичного обліку, облікові реєстри), документи бухгалтерського оформлення (довідки, розрахунки, акти), фінансова, статистична, управлінська (внутрішня), податкова, соціальна звітність
допоміжні	договори, контракти, додатки до документів, розпорядчі, установчі, інструктивні, дозвільні документи, ділове листування, журнали реєстрації документів, документи по кадрам, документи оперативного обліку, плани, стандарти, технічна та технологічна документація
інші	акти ревізій, податкових (фіскальних) перевірок, аудиторські висновки, експертні висновки, документи контрагентів, довідкові та інформативні матеріали, роздруковки телефонних розмов, комунальних послуг, відео, фотодокументи

На думку вчених С.Ф. Легенчука, К.О.Вольської, О.В.Вакун, первинний документ може підтверджувати реальний або шахрайський факт господарського життя. При визначенні первинного документу як доказової бази в ході здійснення господарського контролю слід визначати обґрунтованість здійснення факту господарського життя, який він підтверджує, чи є підстави в інших документах для здійснення відповідної господарської операції, чи знаходить даний первинний документ відображення в подальших етапах обробки даних бухгалтерського обліку, а саме, в облікових реєстрах, або ж якщо первинний документ пов'язаний з придбанням матеріальних активів, чи

на явний він в інвентаризаційних відомостях і т.д [126]. Таким чином, вчені вказують, що для контролю господарських операцій слід за об'єкт контролю брати не окремий документ і проаналізувавши його робити висновки, а обирати систему документування, яка забезпечує процес організації, виконання, обліку, відповідальність і результат здійсненої господарської операції.

Загальне визнання принципів контролю залежить від того, наскільки вони відповідають трьом критеріям: доцільності, об'єктивності та здійсненості (реальності).

Застосування принципу вважається:

- доцільним, якщо інформація за результатами контролю має сенс і принесе користь суб'єктам контролю і користувачам його результатів;
- об'єктивним, якщо на результати контролю не впливають особисті думки або оцінки суб'єкта контролю. Під об'єктивністю розуміється професійність, перевіреність на відповідність реальній дійсності;
- реальним, якщо його реалізація не викликає надмірних складнощів або витрат при його застосуванні або в теорії існує, а на практиці не виконується.

Принципи контролю повинні відповідати законодавству, статуту, внутрішнім нормативним документам суб'єкта господарювання. До основних принципів внутрішнього контролю слід відносити: незалежності, об'єктивності, відповідальності, професійності, компетентності, ефективності, плановості, результативності, безперервності.

Термін «метод», що означає спосіб дослідження, вживається в багатьох значеннях як:

- спосіб процесу, вибір виду діяльності (свідомий підбір і порядок використання складних дій) з можливістю повторення його в усіх діях даного типу);
- комплекс дій і способів, що застосовується у визначений спосіб для досягнення встановленої мети;
- спосіб виконання даного практичного завдання або вирішення теоретичних проблем;
- комплекс загальних положень, що приймаються, як межі або намічені дослідження.

В перекладі з грецької мови слово «methodos» - метод – дослівно означає шлях дослідження, пізнання, теорія, вчення. В більш широкому розумінні термін метод – це форма практичного і теоретичного освоєння дійсності, що виникає із закономірностей руху об'єкту, що вивчається, система регулятивних принципів

---

<sup>126</sup> Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: монографія / С.Ф. Легенчук, К.О. Вольська, О.В. Вакун. – Івано – Франківськ: Видавець Кушнір Г.М. 2016. – 228с.

перетвореної, практичної або пізнавальної, теоретичної діяльності. У вузькому розумінні метод – це сукупність способів і прийомів перевірки законності, достовірності і доцільності операцій господарюючого суб'єкта шляхом документального дослідження, визначення реального стану, порівняння і оцінки результатів перевірки.

В даному дослідженні метод розуміється як: 1) спосіб пізнання, дослідження будь – яких явищ; 2) окремий прийом, спосіб або ряд дій, а методика є сукупністю технічних прийомів, інструментів і способів найбільш доцільного збору і обробки даних про ці явища. Сукупність методів, які застосовуються в науці та на практиці контролю, називають методикою.

Аналізуючи методи контролю вчені стверджують, що їх можна поділити на наступні групи: філософські - всезагальні методи пізнання, загальнонаукові, запозичені з інших наук та спеціальні. До всезагальних належать діалектичний, метафізичний, інтуїтивний, феноменологічний методи пізнання. До загальнонаукових відносять методи, які властиві будь – якій науці і практичній діяльності. Запозиченими визначають методи, що є спеціальними і розробленими у інших науках та в контролі використовуються частково. До спеціальних (власних емпіричних способів та прийомів) методів контролю належать:

– метод документального контролю: формальна, нормативно – правова, арифметична, зустрічна, взаємна, логічна перевірки, відновлення облікових записів за документами, зворотня калькуляція, хронологічний аналіз, порівняльний аналіз;

– метод фактичного контролю: інвентаризація, контрольний обмір, контрольне придбання, контрольний запуск, лабораторний аналіз, контрольне приймання продукції за кількістю та якістю, експертна оцінка, огляд, спостереження, перевірка фактів по заключній операції, отримання пояснень.

Також, до специфічних способів і прийомів суміжних наук відносять: метод економічного аналізу, економіко – математичні методи, методи комп'ютерного порівняння, статистичні методи, графічні методи, операційні дослідження (обстеження), методи інформаційного контролю.

В контрольній практиці в деяких випадках можна застосовувати один, визначений метод. Переважно методи взаємно переплітаються і взаємодоповнюються, а потім застосовуються паралельно і разом. Це спричиняє потребу пізнання контролером багатьох методів та володіння професійними знаннями, які йому дозволяють здійснювати вибір найбільш відповідних та доцільних методів. При визначенні методики контролю окремого об'єкту, сьогодні трафарету (стандарту) не існує, за допомогою якого можна було б проконтролювати різні об'єкти або застосувати таку методику по відношенню до різних за галузевою специфікою підприємств. Тому вибір методів та порядок їх застосування це інтелектуальна, творча праця

контролера, яка залежить не тільки від його навичок, а і в тому числі від досвіду професійної практичної діяльності.

За допомогою технології контролю формується знання про досліджуваній об'єкт. Технологія контролю включає певні методи і процедури формування і відбору даних, що характеризують розмір і причини відхилень від цілей управління. Досконала технологія контролю дозволяє фахівцям глибше вникати в конкретні виробничі ситуації, визначати і передбачати наслідки, що ще не наступили, для виробничо – господарської діяльності [<sup>127</sup>].

Будь – який процес, пов'язаний з використанням засобів і предметів праці, а також самої праці, складається з організаційної, технологічної та завершальної стадій. З цього потрібно виходити при спробі визначити технологію контролю. Без дотримання названих етапів не здійснюється будь – яка перевірка. Щодо процесу внутрішнього контролю, то такими стадіями є: організаційна, перевірна, описова – узагальнююча та результативна. Зрозуміти сутність і зміст технології контролю можна через її складові та різноманітні зв'язки між ними – «ланцюжки». Класичне уявлення про технологію контролю можна представити у вигляді ланцюжка технологічного циклу: організація контролю – об'єкт контролю – процес контролю – опис виявлених відхилень – коригування – ухвалення рішень. Безпосередньо технологічний цикл, що визначається як сукупність взаємопов'язаних процесів, які мають спільне призначення, і які поновлюються і повторюються у встановленій послідовності з кожним новим об'єктом вивчення, може розглядатися у різних аспектах. Але не слід надмірно деталізувати ланцюжок аж до притягнення винних до відповідальності та стягнення заповіданої шкоди.

У загальному вигляді будь – який технологічний процес контролю можна розглядати як систему, яка має входи і виходи:

ВХІД → ТЕХНОЛОГІЧНИЙ ПРОЦЕС → ВИХІД

Входами можуть бути: плани і програми контролю, розпорядження та накази керівництва, і ін., виходами – висновки, акти, довідки, їх кількість і якість, розробка заходів із профілактики порушень, відхилень від діючих регламентів, нормативів, стандартів. Під технологією, як явища науки і практики слід розуміти процес створення, відтворення чи перетворення будь – чого, в основі якого лежить сукупність принципів, методів, інструментів, ресурсів і механізмів, та знання про застосування і взаємодію між собою складових цієї сукупності. Технологічний процес контролю має досить складну структуру. Його складовими є дослідження контролером певної сукупності операцій, кожна з яких розглядають як окремий технологічний

---

<sup>127</sup> Лапухин Н.В. Экономическому контролю – современные технологические решения / Н.В. Лапухин, В.И. Подольский. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 240с.

процес. Відповідно до трьох етапів організації внутрішнього контролю розрізняють і технологічний спосіб дослідження документів і операцій, а звідси і застосування способів контролю.

Технологія контролю – це сукупність методів, способів і прийомів перевірки фактів господарського життя, їх зіставлення, підтвердження доказами, проведення зовнішніх і внутрішніх взаємозв'язків та описання виявлених відхилень та розробка заходів щодо усунення виявлених відхилень, тобто профілактика порушень та визначення винуватців таких відхилень або порушень.

Основною частиною матеріалів, що складаються за результатами контрольних заходів і є обов'язковими для складання документами, є висновки, звіти, довідки, протоколи. Додаткова документація складається за результатами контролю та є невід'ємною частиною матеріалів контрольних заходів і оформлюється як додатки. Це відповідні пояснення, розрахунки, проміжні акти, зведені реєстри, таблиці, схеми тощо. Ці документи підтверджують результати контролю, які зафіксовані в основному документі (звіті). Звіт затверджується керівником структурного підрозділу суб'єкта контролю. У звіті зазначаються: мета, дати звіту та період перевірки методика проведення контролю, характер поведінки посадових осіб під час проведення контролю, якість і своєчасність отриманих документів для контролю, наявність зауважень і пояснень посадових осіб підконтрольного підрозділу, виявлені порушення законодавства, регламентів, стандартів, політик підприємства, пропозиції щодо усунення порушень та відхилення тощо.

На підставі результатів внутрішнього контролю відповідних об'єктів ухвалюються управлінські рішення, які або коригують передбачені завдання при виявленні внутрішньогосподарських резервів, або усувають і обмежують дії негативних чинників, що викликають різного роду відхилення від норм та раніше ухвалених по них рішень. При цьому коригуюча і направляюча дія, може бути ухвалена негайно, якщо відхилення носить поточний характер. Внутрішній контроль також надає інформацію, яка має бути використана керівництвом для оцінки власної діяльності. Помилки і не доопрацювання персоналу, підрозділів, а також інших організаційних одиниць можуть бути спричинені саме способом дій і розпорядженнями самого керівництва.

Оцінка ефективності внутрішнього контролю включає:

- з'ясування заходів, що впроваджуються на підприємстві з метою уникнення економічно необґрунтованих посередницьких ланок на «вході» ресурсів (закупівлі сировини, основних засобів) та на «виході» (збут продукції, виконання робіт, надання послуг);
- аналіз змістовного наповнення внутрішньої нормативної бази підприємства;
- вивчення процедури відбору постачальників на прикладі двох – трьох найбільш великих закупівель;

- вивчення актів зовнішніх контролюючих органів на предмет виявлених порушень;

- вивчення структури фінансових результатів та обсягу реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг;

- вивчення витрат, понесених підприємством на діяльність структурного підрозділу, який здійснює внутрішній контроль.

Ефективність пов'язується з одержаними результатами та здійсненими витратами, що тісно її взаємопов'язує з результатами господарської діяльності. Для пояснення ефективності контролю, її можна розглядати як «доцільність», сукупність від отриманих ефектів як в матеріальній сфері так і поза нею.

Щоб система контролю була результативною, вона повинна бути узгоджена з культурою підприємства. Варто також звертати увагу не лише на кількісні показники, а й на якісні. Результативний контроль – є деталізованим, вчасним, об'єктивним та сконцентрований на основних процесах функціонування підприємства. Результати внутрішнього контролю повинні першочергово служити вдосконаленню діяльності підприємства та його прибутковості.

Оцінка ефективності організації контролю полягає у визначенні чи забезпечується виконання всіх завдань та функцій внутрішнього контролю на підприємстві. Проведення оцінки ефективності організації контролю забезпечить:

- виявлення нераціонального розподілу контрольних обов'язків та повноважень між працівниками підприємства, їх дублювання та визначення основних шляхів їх уникнення;

- встановлення невиконання або неналежного виконання обов'язків працівниками служби внутрішнього контролю;

- визначення некомпетентності та не кваліфікованості контролерів відповідно до їх функцій, які вони виконують.

Для того щоб оцінити ефективність організації внутрішнього контролю на підприємстві необхідно періодично проводити тестування працівників. Для власника підприємства така інформація необхідна для того, щоб сформулювати принципово нові підходи до побудови системи внутрішнього контролю на своєму підприємстві з урахуванням власних інтересів, або перебудувати ту систему, яка вже діє на підприємстві проте визначена як малоєфективна.

В загальному можна стверджувати, що організація системи внутрішнього контролю створює передумови для упорядкування спільної діяльності керівництва, менеджерів і працівників, концепційної і виконавчої праці та є підґрунтям для добрих людських відносин.

Процес організації СВК можна побудувати наступним чином:

- проаналізувати намічені раніше програмні цілі функціонування підприємства з фактичними результатами;



- розробити і документально закріпити відповідну до умов господарювання програму розвитку підприємства, а також комплекс планових заходів, здатних забезпечити її виконання;

- здійснити аналіз існуючої структури управління підприємством і визначити напрями її коригування, встановити правила взаємовідносин управлінських структур, їх права, обов'язки та відповідальність, передбачити розподіл між ними штатних одиниць і фінансових ресурсів, функцій управління тощо;

- розробити методики контролю господарських операцій з активами та зобов'язаннями підприємства, що дозволить регламентувати взаємовідносини адміністрації з фахівцями структурних підрозділів з приводу здійснення заходів контролю;

- визначити і відобразити в програмах можливі шляхи вдосконалення СВК з урахуванням подальшого розвитку підприємства;

- розробити і затвердити положення про організацію служби внутрішнього контролю або іншого спеціалізованого підрозділу контролю. Внутрішніми розпорядчими документами підприємства, наприклад, положенням про внутрішній контроль, необхідно передбачити мету внутрішнього контролю, а саме:

- підвищення ефективності діяльності структурних підрозділів підприємства, а також виявлення і усунення порушень і відхилень законодавчих норм, загальних цілей, планів та завдань підприємства;

- попередження, виявлення і оперативне реагування на порушення і відхилення при здійсненні господарської діяльності підприємства;

- забезпечення дотримання підприємством вимог чинного законодавства України, внутрішніх політик, регламентів, стандартів підприємства;

- своєчасне виявлення, аналіз порушень та ризиків в господарській діяльності підприємства;

- забезпечення довіри інвесторів, захист внесків засновників і активів підприємства;

- забезпечення досягнення поставлених стратегічних цілей розвитку підприємства;

- забезпечення повного збереження активів і ефективного використання всіх ресурсів підприємства;

- забезпечення соціальної відповідальності при здійсненні фінансово – господарської діяльності підприємством;

- оцінка дотримання процедур внутрішнього контролю підприємства.

Без вищевказаних дій неможливо забезпечити чітке функціонування всіх ланок СВК підприємства. Створення ефективної системи внутрішнього контролю на підприємстві дозволить:

- забезпечити ефективне функціонування, стійкість і максимальний (відповідно до встановлених цілей) розвиток підприємства в умовах конкуренції;
- зберегти та ефективно використовувати ресурси і потенціал підприємства;
- своєчасно виявляти та мінімізувати комерційні, фінансові та інші ризики в управлінні підприємством;
- сформувати адекватну сучасним, постійно змінюваним умовам господарювання систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, що дозволить своєчасно адаптувати діяльність підприємства до змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі. Основні стадії процесу внутрішнього контролю включають: розробку нормативних документів з організації контролю (стандартів, інструкцій, регламентів), їх доведення до виконавців; збір фактичних даних про об'єкт, що контролюється; порівняння фактичних даних з нормативними (плановими) показниками; встановлення відхилень від планових завдань та їх причин; оцінку отриманих результатів; розробку і впровадження дій, що корегують прийняті рішення.

Форми організації внутрішнього контролю залежать від багатьох чинників, перш за все, від розмірів підприємства, його структури, галузевої спрямованості. На великих підприємствах контрольні функції можуть бути покладені на окремі структурні підрозділи, наприклад, відділи чи служби внутрішнього контролю. На малих і середніх підприємствах, що не мають відокремлених самостійних служб, відповідні функції виконують бухгалтери, планові відділи, інженери, технологи, інвентаризаційні, ревізійні комісії та інші уповноважені керівником або власником підприємства працівники.

Враховуючи вищезазначені дослідження організації системи внутрішнього контролю та його складових в теоретичному аспекті, перейдемо до конкретизації, а саме, до об'єкту внутрішнього контролю - маркетингових послуг підприємства.

Термін «маркетинг» з'явився в економічній літературі на початку ХХ ст. Він є похідним від англійського слова market (ринок), тобто маркетинг у найбільшому узагальненні – це ринкова діяльність, робота з ринком, дія на ринку. В таблиці 2.2. представлено найпоширеніші визначення поняття маркетинг.

**Таблиця 2.2. Трактівання поняття «маркетинг»**

№	Джерело	Визначення
1	2	3
1.	Филипп Котлер	Маркетинг - соціальний процес, спрямований на задоволення потреб індивідів і груп за допомогою створення і пропозицій товарів і послуг які мають цінність та обмін ними з іншими людьми.

Продовження табл. 2.2.

2.	Американська асоціація маркетингу (ААМ)	Маркетинг - це процес планування й втілення задуму, ціноутворення, просування й реалізації ідей, товарів і послуг за допомогою обміну, що задовольняє цілі окремих осіб і організацій.
3.	Британський інститут управління	Маркетинг - один із видів творчої управлінської діяльності, спрямованої на розширення виробництва і торгівлі шляхом виявлення потреб споживачів, а також розробок для задоволення цих потреб.
4.	В.Руделіус, О. М. Азарян, О. А. Виноградов	Маркетинг - це аналіз, втілення в життя, а також контроль за прийняттям рішень щодо комплексу маркетингу (продукт, ціна, просування, розповсюдження) для задоволення потреб клієнта та його очікувань як ключових моментів на шляху досягнення цілей і виконання завдань організації
5.	М. Кезі	Маркетинг - це діяльність підприємства, що спрямовує потік товарів і послуг від виробника до кінцевого споживача або до промислового покупця з метою задоволення споживача та досягнення цілей підприємства.

Як видно з таблиці 2.2. визначення маркетингу трактується як соціальний процес, за допомогою якого прогнозується, розширюється та задовольняється попит на товари та послуги шляхом їх розробки, просування і реалізації; вид творчої управлінської діяльності ; процес планування й втілення задуму, тобто сам (предметно) процес та його складові у багатьох наведених визначеннях не розкриваються. На сучасному етапі становлення маркетингових досліджень під маркетингом розуміють спосіб боротьби за споживача або покупця готової продукції, товарів, робіт та послуг.

Відповідно до методичних рекомендацій № 18 з комерціалізації розробок, створених у результаті науково – технічної діяльності, затверджених наказом Держкомітету України з питань науки, інновацій та інформатизації від 13.09.2010р., маркетингові дослідження це систематизований процес визначення, збирання, накопичування, оброблення та аналізу інформації щодо поточного стану та прогнозу ринку товарів і послуг, попиту та пропозиції, поведінки споживачів, ринкової кон'юктури, динаміки цін з метою кращого просування товарів на ринок, збільшення їх збуту, реалізації [<sup>128</sup>]. Таким

<sup>128</sup> Методичні рекомендації з комерціалізації розробок, створених у результаті науково – технічної діяльності, затверджених наказом Держкомітету України з питань науки, інновацій та інформатизації від 13.09.2010р., № 18. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://online.dtki.ua>

чином, для здійснення внутрішнього контролю маркетингових послуг (досліджень), об'єктом контролю може виступати процес.

Для повного розуміння об'єкту внутрішнього контролю необхідно дослідити законодавство України, яке регламентує бухгалтерський облік маркетингових послуг (досліджень).

В бухгалтерському обліку під маркетинговими послугами (дослідженнями) розуміють витрати на заходи для розповсюдження певного виду продукції. Мета підприємства (замовника) у використанні маркетингових послуг (досліджень) полягає не лише в розповсюдженні певного виду продукції, але й створенні конкурентної переваги, завоювання нових ринків, зростання прибутку, забезпечення ліквідності, тощо.

В бухгалтерському обліку витрати понесені на маркетингові послуги відображаються на синтетичному рахунку 93 «Витрати на збут». Витрати на дослідження ринку (маркетингові дослідження) належать до збутових витрат замовника. Відповідно до п.19 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», до витрат на збут включають наступні витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетингу);
- витрати на оплату праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- та інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг [129].

Бухгалтерський облік понесених витрат підприємством на маркетингові послуги (дослідження) представлено в таблиці 2.3.

Згідно Податкового кодексу України під маркетинговими послугами розуміють послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника податків у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації й управління рухом продукції (робіт, послуг) до споживача та післяпродажного обслуговування споживача в межах господарської діяльності платника податків. До маркетингових послуг відносять, у тому числі: послуги з розміщення продукції платника податків в місцях продажів, послуги з вивчення, дослідження й аналізу споживчого попиту, внесення продукції (робіт, послуг) платника податків в інформаційні бази продажу, послуги зі збору та поширення інформації про продукцію, робіт та послуг (пп. 14.1.108 п. 14.1. ст. 14 ПКУ). Відповідно до пп. «г» 138.10.3, п. 138.10, ст. 138 Податкового кодексу України, витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів як складова частина витрат на збут включаються до складу інших

---

<sup>129</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.5.rada.gov.ua

витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування. Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку (п. 138.5 ст. 138 ПКУ).

**Таблиця 2.3.** *Типові господарські операції щодо маркетингових витрат, які відображаються в бухгалтерському обліку*

№	Первинний документ	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	2	3	4	5
1	Табель обліку використаного робочого часу, розрахунково-платіжна відомість	Нарахування заробітної плати працівникам функціональних підрозділів (відділу збуту), що забезпечують здійснення маркетингових заходів	93	66
2	Розрахунково-платіжна відомість	Нарахування єдиного соціального внеску з фонду оплати праці працівників відділу збуту, які забезпечують здійснення маркетингових заходів	93	64/ЄСВ
3	Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт на списання МШП	Списання запасів, використаних з метою забезпечення здійснення маркетингових заходів	93	20,22, 26,28, тощо
4	Розрахунок бухгалтерії	Нарахування амортизації на основні засоби, задіяні в маркетингових заходах або закріплені за службою маркетингу	93	131
5	Звіт про використання коштів виданих на відрядження або в під звіт	Відображення витрат на відрядження працівників маркетингової служби	93	372
6	Накладна, акт про виконання послуг	Відображення у складі витрат на збут послуг з проведення маркетингових досліджень та послуг сторонньою організацією (розміщення реклами в пресі, по радіо і телебаченню, замовлення на поліграфічну продукцію рекламного характеру, замовлення на дизайнерське оформлення вітрин, виставок-продажів, замовлення на проведення маркетингових досліджень, тощо)	93	63, 685
7	Виписка банку, платіжне доручення	З поточного рахунку в банку перераховано грошові кошти сторонній організації (підприємству «В») за отримані маркетингові послуги	63, 685	311

Продовження табл. 2.3.

1	2	3	4	5
8	Виписка банку, платіжне доручення, договір	З поточного рахунку в банку перераховано грошові кошт, як попередню оплату підприємству, що надає маркетингові послуги	685	311
	Податкова накладна (за наявністю)	Відображено умовний податковий кредит з ПДВ	641/ ПДВ	644
	Податкова накладна, розрахунок бухгалтерії	Проведено взаємозалік по авансам виданим	644	685

Крім того, відповідно до п. 138.2 ст. 138 Податкового кодексу України витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II ПКУ. Водночас згідно з пп. 139.1.13 п. 139.1 ст. 139 зазначеного Кодексу витрати, понесені у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами в обсязі, що перевищує 4% доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (без урахування ПДВ та акцизного податку) за попередній рік, не включаються до складу витрат, що враховуються при визначенні бази оподаткування. Також до складу витрат не включаються витрати, понесені у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами, якщо платежі здійснюються на користь особи — нерезидента, що має офшорний статус. В інших випадках обмежень щодо віднесення витрат на маркетинг до складу витрат, які зменшують оподатковуваний прибуток, немає. Головною умовою для врахування у складі податкових витрат, витрат на проведення маркетингових послуг (досліджень) є їх документальне підтвердження та зв'язок таких витрат з господарською діяльністю.

Отже, враховуючи проведений вище аналіз законодавства України, щодо регулювання бухгалтерського обліку маркетингових послуг (досліджень), можна зазначити що для внутрішнього контролю в частині бухгалтерського обліку маркетингових послуг (досліджень), об'єктом контролю виступають витрати понесені підприємством в ході здійснення господарської діяльності.

Для проведення внутрішнього контролю маркетингових послуг (досліджень) у замовника таких послуг, джерелами інформації одним із видів об'єктів контролю виступають: документи, в яких зафіксована інформація про маркетингові витрати (дослідження), табл. 2.4.

**Таблиця 2.4. Джерела інформації для проведення внутрішнього контролю маркетингових витрат (досліджень)**

<i>Назва документу</i>	<i>Зміст інформації</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
<b>Розпорядчі та договірні документи</b>	
Договір про надання маркетингових послуг (досліджень) з додатками	предмет договору, вартість послуг (робіт)
Довідка з Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України (Виконавця)	види діяльності, якими має право займатися / (здійснювати) підприємство - Виконавець
Наказ по підприємству	обґрунтування необхідності проведення маркетингових послуг (досліджень), план заходів з розповсюдження певного виду продукції (наприклад, у зв'язку з виходом на ринок нового виду продукції), інформація про період проведення заходу
План заходів з розповсюдження певного виду продукції	план заходів з розповсюдження певного виду продукції (наприклад, у зв'язку з виходом на ринок нового виду продукції), період проведення заходу, територію, назву виду продукції, категорію потенційних споживачів тощо.
<b>Первинні документи</b>	
Акт приймання-передачі маркетингових послуг (досліджень)	конкретний перелік наданих послуг, місце і дата їх надання, а також інформація про результат
Видатковий касовий ордер, платіжне доручення, платіжна відомість, виписка банку	Інформація про виплату( перерахування) грошових коштів, пов'язаних із збутом продукції, а саме витрати на рекламу (рекламна політика), витрати на замовлення, витрати на сервісну політику, витрати на стимулювання збуту (розробка програм, стимулювання персоналу, стимулювання покупців).
<b>Регістри обліку</b>	
Журнал 5, 5А	Рахунок 93 класу 9. Сума витрат на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів та інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг
Картка аналітичного рахунку по рахунку 93 «Витрати на збут»	аналітичний облік витрат на збут на виробничих підприємствах, згідно з пунктом 19 П(С)БО 16 "Витрати", за наведеною номенклатурою статей.
Оборотно-сальдова відомість	Інформація про суми по рахунку 93«Витрати на збут»

Продовження табл. 2.4.

1	2
Головна книга	узагальнення даних журналу №5, 5А. за місяць.
<b>Звітність</b>	
<b>Управлінська</b>	
Звіт про маркетингові послуги (дослідження)	викладені результати маркетингових досліджень, рекомендації замовнику.
Звіт (дані) про моніторинг наявності вигідного розміщення товарів Замовника в місцях продажу за звітний період	обгрунтований аналіз та оцінка місця продажу для розміщення товару
Звіт «Ефективне позиціонування товарів Замовника в торгівельних залах магазинів»	конкретний перелік надання додаткового торгового обладнання для розміщення товарів Замовника з метою залучення додаткової уваги споживачів за звітний період. Дані про розміщення товарів Замовника на прикасовому обладнанні, полицях посеред залу, надання максимальної площі для розміщення товарів Замовника в звітному періоді .
Звіт про масу поставленого товару у звітному періоді в розрізі найменувань продукції	деталізований перелік поставленого товару за найменуваннями, за масою та за кількістю у звітному періоді
<b>Фінансова</b>	
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Інформація про витрати на збут, які включають суму витрат на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів та інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг
<b>Податкова</b>	
Податкова декларація з податку на прибуток підприємства	Сума витрат понесена підприємством на маркетингові послуги (дослідження)

Інформація, яка наводиться в документах, пов'язаних з маркетинговими витратами (дослідженнями), є джерелом внутрішнього контролю понесених витрат підприємством та повинна контролюватися комплексно, у взаємоув'язці із даними різних за етапами формування та обробки документами. В той же час, слід звернути увагу, що для внутрішнього контролю витрат на маркетингові послуги (дослідження), наявні проблеми в бухгалтерському обліку на рівні законодавства, а саме, щодо документального оформлення зазначених витрат.

Таким чином, при проведенні внутрішнього контролю, на запитання, що необхідно контролювати, є декілька варіантів відповідей, які залежать



від завдання, яке поставлено перед контролерами: процес маркетингових досліджень, витрати понесені на маркетингові послуги (дослідження) чи результат від проведених маркетингових досліджень.

На думку вчених Корягіної С.В., Корягіна М.В., контроль маркетингу як процес визначення, оцінки та інформування щодо відповідності реального стану встановленим нормам, має два основні напрями:

1. Контроль результатів (контроль збуту, частки ринку, прибутковості, неекономічних показників);

2. Маркетинговий аудит (аудит мікро – та макросередовища, цілей і стратегій маркетингу, маркетингових заходів – «4Р», аудит організаційної структури). Маркетинговий аудит є незалежним методом глибокого стратегічного, оперативного контролю всієї сукупності маркетингової активності або її частини. [<sup>130</sup>]

За результатами проведеного дослідження розглянуто сутність та уточнено складові системи внутрішнього контролю, проаналізовано структурні елементи СВК (суб'єкти, об'єкти, предмет, принципи, методи). Проведено дослідження завдань щодо створення дієвої СВК, та встановлено, що до них слід відносити: забезпечення реалізації місії та цілей підприємства, його розвитку на довгострокову перспективу; здійснення ефективної господарської діяльності; дотримання чинного законодавства та політики підприємства; забезпечення повного збереження та примноження майна власників, а також процесу прийняття ефективних управлінських рішень; задоволення потреб працюючих та їх соціальний захист.

Крім того, розглянуто питання щодо поняття «технологія контролю» як сукупності методів, способів і прийомів перевірки фактів господарського життя, їх зіставлення, підтвердження доказами, проведення зовнішніх і внутрішніх взаємозвірок та описання виявлених відхилень та розробка заходів щодо усунення виявлених відхилень, тобто профілактика порушень та визначення винуватців таких відхилень або порушень.

Враховуючи проведені дослідження організації системи внутрішнього контролю та його складових, проаналізовано поняття «маркетинг», «маркетингові послуги», «маркетингові дослідження», нормативне регулювання маркетингових послуг та джерела інформації (документи), в яких зафіксована інформація про маркетингові витрати (дослідження), запропоновано об'єкти внутрішнього контролю, які залежать від завдання, що поставлене перед контролерами: процес маркетингових досліджень, витрати понесені на маркетингові послуги (дослідження), фінансовий результат від проведення маркетингових досліджень.

---

<sup>130</sup> Корягіна С.В. Маркетинговий аудит [текст] навч. посіб./С.В. Корягіна, М.В. Корягін – К.; Центр учбової літератури, 2014. – 320 с.

## **2.2. Організаційно-методичне забезпечення контролю за рухом товарів в умовах диверсифікації діяльності товаровиробників**

Сформовані економічні умови, обумовлені процесами глобалізації і розвитком ринкових відносин, вимагають від товаровиробників пошуку нових ринків збуту продукції, а також диверсифікації діяльності для досягнення конкурентних переваг та зміцнення позиції підприємства на ринку. Як наслідок, зростає кількість виробничих підприємств, які поряд з основною діяльністю, також займаються оптовою та роздрібною торгівлею. Зокрема, дослідження інформаційної бази даних Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку України за 2015 рік показало, що частка таких підприємств зросла до 60 % <sup>[131]</sup>.

Зазначене свідчить про актуалізацію торгівлі, яка, виступаючи комерційним посередником між виробниками товарів та їх споживачами, займає провідну роль у розвитку споживчого ринку, адже основну масу матеріальних благ, що використовуються для особистих потреб, населення отримує саме через торговельні підприємства. Так, за даними Державної служби статистики України у 2014 р. кількість суб'єктів господарювання, які займаються торгівлею, порівняно з 2013 р. зросла на 10,5 % <sup>[132]</sup>.

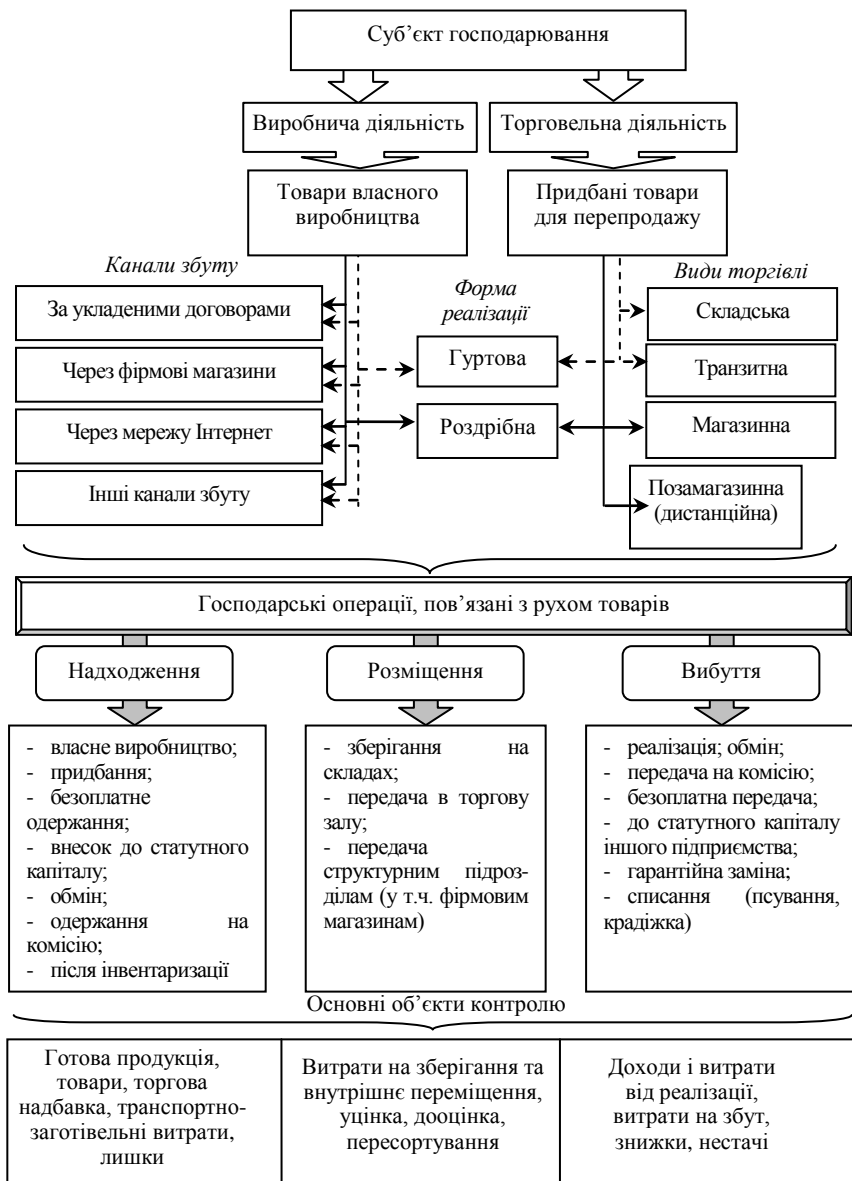
В умовах гострої конкуренції як товаровиробники, так і торговельні підприємства, повинні постійно дбати про забезпечення ефективної організації руху товарів, здатного задовольнити постійно зростаючі потреби споживачів у різних товарах і послугах. Так, своєчасний і безперебійний рух товарів від виробника до споживачів у необхідній кількості, широкому асортименті, високої якості, при мінімальних витратах праці, матеріальних ресурсів і часу надає підприємствам значні конкурентні переваги та дозволяє оптимізувати рівень витрат, що є запорукою прибутковості. За таких умов значно підвищується роль контролю як невід'ємної складової процесу управління рухом товарів.

Неналежне інформаційне забезпечення щодо всіх можливих напрямів руху виготовлених та придбаних для перепродажу товарів призводить до прийняття неефективних управлінських рішень, розбалансованості діяльності та погіршення її показників. Для подолання такого стану окреслено господарські операції, пов'язані з рухом товарів (рис. 2.1).

---

<sup>131</sup> Інформаційна база даних емітентів / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://smida.gov.ua/db/emitent/reports>.

<sup>132</sup> Статистична інформація за показниками Статистичного реєстру підприємств / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.



**Рис. 2.1.** Господарські операції, пов'язані з рухом товарів

Таким чином, надходження товарів може бути в результаті виробництва (до яких відносяться товари власного виробництва), придбання, безоплатного одержання; внеску до статутного капіталу; обмін на подібні або неподібні активи; одержання на комісію.

Розміщення товарів передбачає їх передпродажну підготовку, та доведення до стану, в якому вони придатні для використання їх кінцевими споживачами. Розміщення може передбачати наступний перелік операцій: зберігання на складах, передачу в торгову залу, передачу структурним підрозділам, у тому числі фірмовим магазинам або використання для внутрішніх потреб.

При внутрішньому зберіганні особлива увага звертається на належне зберігання, а також дотримання товарного сусідства, особливо для товарів продовольчого характеру. Також при внутрішньому розміщення особливу увагу необхідно звернути на можливі різноманітні втрати, що обумовлені різними причинами: природнім убутком, неправильним зберіганням, псуванням, розкраданням тощо.

Вибуття товарів відбувається за такими операціями: реалізація (у тому числі розпродаж), безоплатна передача, обмін, гарантійна заміна і повергнення, внесок до статутного капіталу іншого підприємства.

Виділені напрями руху товарів та господарські операції, які виникають у їх процесі, дозволили уточнити склад основних об'єктів контролю (готова продукція, товари, торгова надбавка, транспортно-заготівельні витрати, витрати на зберігання та внутрішнє переміщення, лишки, нестачі, пересортування, доходи і витрати від реалізації, витрати на збут, знижки та ін.) на всіх етапах просування товарів для подальшого удосконалення організаційно-методичних аспектів їх контрольного забезпечення.

Враховуючи сучасні умови ведення підприємницької діяльності, саме контроль посідає особливе місце в проведенні заходів, які сприяють збереженню майна власника, як заінтересованої в цьому особи та дозволяє виявити можливі відхилення в діяльності і вжити заходів щодо їх вирішення. Тому, на сьогодні істотної важливості набуває удосконалення організації внутрішнього контролю, для чого необхідним є дослідження сутності та ефективного механізму його здійснення.

Щодо визначення сутності внутрішнього контролю можемо погодитись із твердженням Т.А. Бутинець [<sup>133</sup>, с. 28], яка зазначає, що дієва система внутрішнього контролю є надійною передумовою вдосконалення системи управління, ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, соціального захисту працюючих.

---

<sup>133</sup> Будник Л. Внутрішній контроль як засіб підвищення економічної безпеки бізнесу / Л.Будник, С.І.Саченко // Галицький економічний вісник / Тернопільський державний технічний університет ім. І. Пулюя, 2011. – № 4 (33). – С. 191-194.

Проведені дослідження в частині визначення сутності внутрішнього контролю показали, що серед науковців відсутня чітка позиція щодо розмежування критеріїв між внутрішнім контролем та внутрішньогосподарським контролем. Така позиція спричинена, в першу чергу, направленістю та складовими, які включають в себе дані визначення. Так, до авторів, які схильні до вживання поняття “внутрішньогосподарський контроль” відносяться: Я.А. Гончарук [<sup>134</sup>], Т.В. Ковтун [<sup>135</sup>], Р.І. Криницький [<sup>136</sup>], Л.В. Нападівська [<sup>137</sup>], Л.А. Сухарева [<sup>138</sup>].

До авторів, які вживають поняття внутрішнього контролю відносяться А.Г. Загородній [<sup>139</sup>], Т.В. Ковтун [<sup>140</sup>], М.Д. Корінько [<sup>141</sup>], А.К. Солодов [<sup>142</sup>], Ю.М. Футоранська [<sup>143</sup>], Г. Хорнгрен [<sup>144</sup>]. Вважаємо, що розмежування трактування контролю на внутрішньогосподарський чи внутрішній є недоречним, оскільки вони характеризують одне явище різними ключовим фразами. Крім того, неузгодженість термінологічних

---

<sup>134</sup> Гончарук Я.А. Аудит: [навч. посібник] / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Львів: Світ, 2002. – 296 с.

<sup>135</sup> Ковтун Т.В. Система внутрішнього контролю як невід’ємний елемент операційної системи підприємства / Т.В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 164-170.

<sup>136</sup> Криницький Р.І. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета / Р.И. Криницький. – М.: “Финансы и статистика”, 1990. – 118 с.

<sup>137</sup> Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [монографія] / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

<sup>138</sup> Сухарева Л.А. Внутренний аудит международного департамента банка: методология, организация и методика: [монографія] / Л.А. Сухарева, Е.Б. Ретюнских. – Донецк: Дон ГУЭТ, 2005. – 196 с.

<sup>139</sup> Загородній А.Г. Внутрішній аудит: [термінологічний словник] / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, О.Г. Паргін. – Львів: “Центр Європи”, 2002. – 671 с.

<sup>140</sup> Ковтун Т.В. Система внутрішнього контролю як невід’ємний елемент операційної системи підприємства / Т.В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 164-170.

<sup>141</sup> Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб’єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: [монографія] / М.Д. Корінько. – К.: “Ін форм.-аналіт. Агентство, 2007. – 429 с.

<sup>142</sup> Солодов А.К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и техники. Часть 1. / А.К. Солодов – Воронеж: редакционно-издательский отдел, 1993. – 160 с.

<sup>143</sup> Футоранська Ю.М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю.М. Футоранська // Фінансовий контроль. – 2009. – № 2(31). – С. 20-24.

<sup>144</sup> Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М.: “Финансы и статистика”, 1995. – 416 с.

понять призводить до неадекватного їх розуміння на практичному рівні, що в подальшому впливатиме на практичне застосування розробленої методики контролю на практичному рівні. Тому найбільш доречно вживати поняття внутрішнього контролю, під яким розуміємо систему заходів та процедур, які спрямовані на визначення основних показників діяльності, виявлення стану активів підприємства та відхилень, визначення шляхів щодо виправлення існуючих недоліків в діяльності підприємства.

Внутрішній контроль є невід'ємною складовою системи управління, яка забезпечує ефективне функціонування господарської діяльності підприємства на належному рівні, за допомогою його можна виявити недоліки при здійсненні тих чи інших операцій та надати рекомендації щодо їх вирішення. Погоджуючись із думкою науковців, зазначимо, що контроль є постійним процесом, що супроводжується при здійсненні господарських операцій. Таким чином, контролю підлягають будь-які операції на підприємстві, що потребують додаткової уваги. Однак, в рамках даного дослідження зосередимо увагу саме на принципах організації внутрішнього контролю та особливостях здійснення контрольних процедур, які використовуються щодо операцій, пов'язаних з рухом товарів на підприємствах в умовах диверсифікації їх діяльності.

Погоджуючись із авторами в частині того, що внутрішній контроль повинен здійснюватися постійно, оскільки операції із рухом товарів є невід'ємною складовою діяльності товаровиробників, що і визначає його поступальний характер, відмітимо, що особливо це актуально для суб'єктів господарювання, які здійснюють диверсифіковану діяльність, що і визначає необхідність розроблення ефективної системи внутрішнього контролю.

На етапі становлення системи внутрішнього контролю та його подальшого здійснення важливим постає питання його ефективної організації, що матиме позитивний результат для діяльності всього підприємства.

Під організацією контролю слід розуміти сукупність процедур, які дозволяють на достатньому рівні провести всі необхідні контрольні заходи, а також визначити їх вплив на процес приймання управлінських рішень.

Застосування підприємством диверсифікованого способу здійснення своєї діяльності призводить до додаткової необхідності контролювати операції за рухом товарів власного виробництва та придбаних товарів для подальшого перепродажу, що також висуває нові вимоги до організації внутрішнього контролю за такими операціями.

Проте, варто відмітити, що для кожного підприємства організація внутрішнього контролю буде різною, оскільки це залежатиме від специфіки його діяльності. Тому, необхідно сформулювати ряд факторів, що дозволять виокремити саме ті особливості, які притаманні підприємствам в умовах диверсифікації їх діяльності та впливають на специфіку організації

внутрішнього контролю руху товарів. Зокрема, до факторів, які впливають на організацію внутрішнього контролю руху товарів, слід віднести:

- особливості виду діяльності (здійснення одночасно виробничої, торговельної та інших видів діяльності);
- організаційну структуру підприємства;
- фінансову спроможність організувати контроль;
- наявність відокремленої служби внутрішнього контролю;
- використання різних каналів збуту власної продукції і товарів;
- наявність товарів, на які відсутнє право володіння тощо.

Масштаби діяльності та організаційна структура підприємства впливає на визначення контрольних процедур безпосередньо в частині їх організації та проведенні. Залежно від розмірів підприємства та обсягів його діяльності важливим буде вирішення питання щодо визначення форми проведення контролю та безпосередньо виокремлення кола осіб, до функціональних обов'язків яких віднесено здійснення безпосередньо самого контролю.

Важливим питанням є створення окремої внутрішньої служби, яка здійснюватиме контроль за діяльністю суб'єкта господарювання. Виговська Н.Г. [<sup>145</sup>, с. 79-80] зазначає, що така форма внутрішнього контролю, як діяльність служб внутрішньогосподарського контролю, є найскладнішою формою організації контролю на підприємстві, оскільки, як правило, вимагає значних грошових коштів. Тому, вона застосовується тільки на великих і деяких середніх підприємствах, які володіють ускладненою оргструктурою, мають численні філіали і дочірні компанії, або здійснюють різноманітні види діяльності, маючи складні кооперовані поставки.

Виділяючи окремо внутрішню службу контролю, необхідно пам'ятати, що це може привести до необхідності залучення додаткових коштів щодо її організації та утримання, тому для товаровиробників підприємств доцільно обов'язково співставляти понесені витрати на утримання відокремленого підрозділу з контрольними процедурами, які здійснюються її працівниками та управлінськими рішеннями, які приймаються внаслідок їх дій.

Організація внутрішнього контролю залежить від специфіки і моделі корпоративної освіти, можливостей інформаційної бази, методичного забезпечення, яке передбачає: інтеграцію бухгалтерського і управлінського обліку; розробку методики обліку додаткових об'єктів, що піддаються внутрішньому контролю; ідентифікацію результатів діяльності конкретної структурної освіти в холдингу, класифікацію результируючих показників для

---

<sup>145</sup> Виговська Н.Г. Моделирование структур внутреннего хозяйственного контроля на акционерных товариствах (статья 1) / Н.Г. Виговська // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – № 2 (32). – С. 79-89.

внутрішнього контролю. Разом з тим, доцільно відмітити, що кожен суб'єкт господарювання самостійно організовує систему внутрішнього контролю з метою прийняття ефективних управлінських рішень та перевірки їх виконання у майбутньому.

Зауважимо, що підходи до організації контролю як на теоретичному, так і на практичному рівнях є досить різними, що свідчить про багатоаспектність контрольних процедур та багатоваріантність їх здійснення. Деякі автори, окрім виокремлення факторів, які впливатимуть на здійснення контрольних процедур звертають увагу також і на умови, які потрібно враховувати при здійсненні такого процесу.

Так, зокрема, В.Ф. Максимова [<sup>146</sup>, с. 123] звертає увагу на такі умови як: відповідальність керівництва підприємства за організацію системи контролю; проблематичність доцільності використання складних контрольних систем на невеликих підприємствах; обмеження ефективності і дієвості контролю керівництвом підприємства; відмову від неадекватних засобів контролю; ступінь довіри до внутрішньогосподарського поточного (оперативного) контролю.

Наведені вище умови характеризують ступінь організації внутрішнього контролю лише з одного боку – управлінського. Тобто, здійснюють вплив на організацію системи внутрішнього контролю, виходячи із управлінського аспекту вирішення проблеми. Науковцем перераховані умови з точки зору керівництва, однак, зауважимо, що дані умови можна розширити виходячи із тих потреб, які закладені в самому процесі здійснення контролю.

Водночас група авторів Л. Будник, С. Саченко [<sup>147</sup>, с. 192] звертають увагу на існування наступних критеріїв, яких необхідно дотримуватись при організації системи внутрішнього контролю:

– надійності – власник чи керівництво підприємства повинно створити належну систему внутрішнього контролю і забезпечити ефективність її функціонування;

– відповідності розмірам і ступеню складності підприємства;

– регламентації внутрішнього контролю та її залежності від розроблених керівництвом нормативних актів;

– відповідальності суб'єктів внутрішнього контролю за інформаційну безпеку та захист інформації.

---

<sup>146</sup> Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В.Ф. Максимова. – К: АВРІО, 2005. – 264 с.

<sup>147</sup> Будник Л. Внутрішній контроль як засіб підвищення економічної безпеки бізнесу / Л.Будник, С.І. Саченко // Галицький економічний вісник / Тернопільський державний технічний університет ім. І. Пулюя, 2011. – № 4 (33). – С. 191-194



Оскільки, внутрішній контроль виступає важливою ланкою в організації господарської діяльності підприємства, доцільно виділити характерні особливості, які впливатимуть на його проведення. Організація внутрішнього контролю, як такого, матиме місце не залежно від обсягів діяльності підприємства, виходячи із необхідності співставлення фактичної діяльності підприємства із його плановими показниками. В даному дослідженні розглядаються операції з рухом товарів на підприємствах, які здійснюють і виробничу, і торговельну діяльність, тому вважаємо, що операції, пов'язані з рухом товарів, є значними, і доцільно на таких підприємствах організувати окрему службу внутрішнього контролю, яка забезпечуватиме виконання покладених на неї функцій та завдань для досягнення максимально ефективного результату. Таким чином, форма організації контролю залежатиме, в першу чергу, від потреб та економічної доцільності її створення.

Для того, щоб правильно організувати та здійснити внутрішній контроль необхідно визначити суб'єктів його проведення (таблиця 2.5.).

Кожний із наведених суб'єктів проводитиме контрольні процедури пов'язані із процесом руху товарів, що дозволить не лише контролювати його наявність та збереження, але й дозволить управляти бізнес-процесами та оптимізувати діяльність підприємства.

Так, Т.А. Бутинець [<sup>148</sup>, с. 468] відзначає, що ланки, які входять до внутрішнього контролю на підприємстві можна упорядкувати так: самоконтроль виконавця; функціональний контроль – вертикальний і горизонтальний; інституційний контроль.

**Таблиця 2.5.** Суб'єкти проведення внутрішнього контролю

<i>Суб'єкти</i>	<i>Характер роботи</i>
Бухгалтерська служба	Документальне оформлення операцій з рухом товарів
Служба внутрішнього контролю	Проведення планових та позапланових інвентаризацій. Вивчення доцільності та контролю руху операцій з товарами
Юридичний відділ	Вивчення договорів та контроль за проведенням операцій з рухом товарів з юридичної точки зору
Інші суб'єкти здійснення внутрішнього контролю	Документальне оформлення факту руху товарів в межах своїх повноважень

До суб'єктів, які здійснюють самоконтроль виконавця відносяться матеріально-відповідальні особи, які безпосередньо оформлюють операції з рухом товарів (наприклад, перерахунок товарів при передачі зміни в

<sup>148</sup> Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології та практики: [монографія] / Т.А. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 772 с.

магазині), а також бухгалтерська служба, яка здійснює перевірку документів, щодо операцій з рухом товарів на різних його стадіях. Таким чином, суб'єкти при здійсненні своїх функціональних обов'язків здійснюють самоконтроль завдань, які ними виконуються.

Функціональний вертикальний контроль передбачає здійснення контрольних процедур керівниками конкретних ланок, які можуть їх проводити в межах своїх повноважень, а горизонтальний може здійснюватись іншими працівниками, якщо це входить в їх посадові обов'язки.

Інституційний контроль передбачає впровадження окремої ланки, яка здійснюватиме конкретні методичні прийоми контролю.

Разом з тим, при здійсненні процесу організації внутрішнього контролю як постійної системи нагляду за наявністю активів, виявлення та попередження можливих відхилень важливе місце посідає визначення етапів організації внутрішнього контролю.

Зокрема, О.А. Магопець [<sup>149</sup>] зазначає, що процес організації діяльності служби внутрішньогосподарського контролю повинен включати декілька послідовних етапів, які на думку автора можна умовно об'єднати у два взаємопов'язаних блоки:

1. Оцінка системи управління та організаційної структури підприємства.
2. Розробка адекватної організаційної структури підприємства – служби внутрішнього контролю.

Іншого підходу до процесу організації дотримується В.Д. Белік [<sup>150</sup>, с. 98], який виділяє такі етапи: дослідницький, підготовчий, організаційний, здійснення контрольної діяльності та результативний. Науковцем наводиться розширений перелік етапів організації контрольних процедур, що дозволяє на кожному конкретному етапі запланувати роботу осіб, які здійснювати внутрішній контроль.

Відмітимо, що наведені погляди авторів є подібними, зокрема в частині оцінки системи управління та організаційної служби підприємства. Белік В.Д. розширив перший блок процесу організації, які виділяє О.А. Магопець до двох складових дослідницького та підготовчого етапів, в основі якого покладені оцінка можливих перспектив щодо організації

---

<sup>149</sup> Магопець О.А. Передумови створення та організації діяльності служби внутрішньогосподарського контролю / О.А. Магопець / Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Збірник наукових праць. – 2005. – № 7. – С. 171-176.

<sup>150</sup> Белік В.Д. Підходи до організації системи внутрішнього контролю [Електронний ресурс] / В.Д. Белік // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. – Вип. 3 (15). – Житомир : ЖДТУ, 2009. – С. 96-101.

системи внутрішнього контролю. Водночас, О.А. Магонєць в другому блоці процесу організації пропонує розробляти безпосередньо організаційну структуру внутрішньої служби контролю.

Вважаємо, що такий підхід науковця не в повній мірі розкриває процес організації внутрішнього контролю на підприємствах, оскільки виключає ряд важливих елементів, які необхідно враховувати при проведенні таких процедур. Зокрема, вважаємо доречним виділення В.Д. Беліком такого етапу як здійснення контрольної діяльності, який передбачає методичне забезпечення здійснення контрольних процедур.

З огляду на зазначене, організацію процесу внутрішнього контролю операцій, пов'язаних з рухом товарів, запропоновано розглядати в розрізі наступних етапів: організаційно-підготовчого, методичного, результативно-узагальнюючого, що дозволяє виявити зв'язки між складовими системи внутрішнього контролю (рис. 2.2).

Використання запропонованого підходу до здійснення внутрішнього контролю руху товарів сприяє процесу його планування та здійснення, забезпечує побудову чіткого механізму здійснення контрольних заходів суб'єктами різних організаційних рівнів, обґрунтування причин виявлених порушень та відхилень. При цьому, ефективність перевірки повноти та достовірності відображення в бухгалтерському обліку і звітності інформації про рух товарів на підприємстві досягається одночасним проведенням інституційного, функціонального контролю та самоконтролю.

Для ефективної організації системи внутрішнього контролю необхідно володіти даними пов'язаними із особливостями здійснення господарської діяльності. Зокрема, якщо це стосується операцій з рухом товарів доцільно виділити безпосередньо канали збуту таких товарів вивчити, діяльність конкретних структурних підрозділів, та відповідно до організаційної структури підприємства, впровадити службу внутрішнього контролю.

Вважаємо, що на підготовчому етапі організації внутрішнього контролю доцільно не лише здійснювати пошук висококваліфікованого персоналу, як зазначає В.Д. Белік, але й розробляти внутрішні документи, які регулюватимуть діяльність таких суб'єктів контролю, з розподілу їх повноважень та обов'язків, що дозволить охопити всі аспекти діяльності, а також сприятиме ефективному їх здійсненню.

Методичний етап передбачає безпосереднє застосування визначених методів та алгоритмів проведення контролю, що забезпечить отримання максимально точного результату перевірки.

## ЕТАПИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РУХУ ТОВАРІВ

### ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПІДГОТОВЧИЙ ЕТАП

- вибір суб'єктів організації та здійснення контрольних процедур, розподіл між ними обов'язків та відповідальності; - визначення об'єктів, мети та завдань внутрішнього контролю руху товарів; - планування реалізації контрольних дій, підготовка Наказу про проведення внутрішньої перевірки; - вибір методів внутрішнього контролю, які застосовуватимуться суб'єктами внутрішнього контролю відповідно до покладених на них функцій; - вивчення звіту про попередню перевірку; - збір необхідної інформації про рух товарів (договори (купівлі-продажу, поставки, комісійний), сертифікати якості товарів, внутрішні розпорядчі документи (положення про облікову політику, положення про договірну політику, положення про приймання товарів, положення про цінову політику тощо), первинні документи, реєстри обліку, внутрішні, фінансова, статистична і податкова звітність, акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки)

### МЕТОДИЧНИЙ ЕТАП

<b>КОНТРОЛЬНІ ПРОЦЕДУРИ</b>	<p>- загальна перевірка ефективності системи внутрішнього контролю: наявність замків, правильності вимірвальних приладів, строки проведення контрольної-вибіркових перевірок, звірення даних синтетичного й аналітичного обліку, порядок відшкодування нестач, порядок оприбуткування товарів, порядок і строки подання товарних звітів; - перевірка наявності договорів про матеріальну відповідальність осіб, що мають доступ до товарів (комерик, продавець, касир та ін.); - проведення інвентаризації товарів; - перевірка місця зберігання товарів на предмет його надійності та відповідності необхідним умовам зберігання для попередження псування і нестачі товарів; - перевірка організації складського обліку товарів (у тому числі, ведення відокремленого обліку ТМЦ, прийнятих на комісію або відповідальне зберігання); - перевірка наявності застарілих, ушкоджених та непридатних до відпуску в торгівлю товарів; - перевірка дотримання встановлених організацією норм запасів товарів запасів, які забезпечують безперервний процес реалізації; - виявлення неліквідних та надмірних залишків товарів; - перевірка виконання договорів з постачальниками й покупцями відповідних товарів; - перевірка доцільності, своєчасності, правильності документального оформлення господарських операцій з надходження, зберігання, внутрішнього переміщення та реалізації товарів (у т.ч. перевірка правильності оформлення цінників; відповідності суми отриманої виручки суми виручки зареєстрованої через РРО; правильності і наявності товарно-касової книги у разі невикористання РРО (законність її ведення; правильність оформлення; правильність складання звіту по товарам і готівці; правильність записів по визначенню залишку готівки за накладними, рахунками, касовими документами тощо; чи щоденно і в повному обсязі здається виручка матеріально відповідальною особою); - перевірка відповідності порядку ведення обліку затвердженим Положенням облікової політики підприємства в частині оцінки товарів при їх надходженні та вибутті, нарахування торговельної надбавки, списання транспортно-заготівельних витрат, ведення аналітичного обліку; - перевірка правильності відображення операцій, пов'язаних з рухом товарів, на рахунках бухгалтерського обліку (зокрема, розкращання товарів, правильність розрахунку збитків від розкращань і своєчасність покриття понесеного збитку винною особою); - перевірка правильності розкриття інформації в облікових реєстрах та формах фінансової звітності; - проведення переобліку товарів, який дозволить виявити дефіцит товарних запасів та його розмір, ушкоджені товари чи такі, що перебувають у неналежному стані, які з товарів продаються швидше, а які повільніше тощо; - проведення аналітичних процедур в частині визначення забезпеченості та ефективності використання товарів (аналіз складу, структури і динаміки товарів; аналіз оборотності товарів; аналіз надходження та забезпеченості товарами; аналіз ефективності реалізації товарів; аналіз ритмічності надходження товарів; аналіз конкурентоспроможності товарів; аналіз динаміки сум торгових націнок)</p>	<b>Методичні прийоми контролю</b>
	<i>Організаційні</i>	<p>Інвентаризація, лабораторний аналіз, гасна покупка, контрольне заважування, контрольне приймавання продукції за якістю і кількістю, дослідження операцій на місці, отримання письмових пояснень</p>
	<i>Документальні</i>	<p>Нормативно-правова, арифметична, зустрічна, взаємна, логічна, формальна перевірки</p>
<i>Розрахунково-аналітичні</i>	<p>Статистичні розрахунки, зустрічні аналітичні процедури</p>	

### РЕЗУЛЬТАТИВНО-УЗАГАЛЬНЮЮЧИЙ ЕТАП

- документальне оформлення результатів перевірок та аналітичних процедур; - виявлення причин відхилень, розробка превентивних заходів, надання результатів контролю заінтересованим користувачам; - контроль виконання управлінських рішень та реалізації превентивних заходів; - прийняття рішень про усунення недоліків в системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю руху товарів

**Рис. 2.2. Процес здійснення внутрішнього контролю руху товарів**

Заключним етапом в процесі організації внутрішнього контролю вважається результативний етап, який є підсумком проведеної роботи. Вважаємо, що саме цей етап має велике значення, оскільки на основі проведення контролю та відповідно оформлених результатів приймаються управлінські рішення, а виявлені відхилення відображаються в бухгалтерському обліку.

Таким чином, організація системи внутрішнього контролю спрямована, в першу чергу, на збереження майна власника, проте з розширенням видів діяльності, в умовах високої конкуренції внутрішній контроль є не лише одним із засобів збереження майна власника, але й ефективною системою за допомогою якої можна оцінити поточну та спрогнозувати майбутню діяльність підприємства. Враховуючи це, відмітимо основні завдання, які виділяються вченими перед системою внутрішнього контролю операцій з матеріальними цінностями: забезпечення ефективної діяльності всієї системи управління, єдності виконання та прийняття управлінських рішень; попередження зловживань і перевитрат; виявлення “вузьких” місць, резервів; розробка рекомендацій щодо покращання організації планування, обліку та аналізу; зниження витрат. Тому, внутрішній контроль руху товарів спрямовано на вирішення завдань, пов’язаних, насамперед, з правильністю відображення в обліку надходження, зберігання, внутрішнього переміщення та вибуття товарів; формуванням вартості товарів; належною підготовкою та надійністю місць зберігання товарів; визначенням матеріально відповідальних осіб; контролем за дотриманням встановлених норм товарів, які забезпечують безперервний процес реалізації; виявленням неліквідних товарів; перевіркою правильності розкриття інформації в облікових регістрах та формах фінансової звітності; проведенням аналізу забезпеченості та ефективності використання товарів тощо.

Вагомий внесок у розвиток методичних засад формування системи внутрішнього контролю здійснили такі науковці, як В.Д. Андрєєва, Ф.Ф. Бутинець, В.І. Волинець, Л.В. Дікань, Г.Н. Лісіна, О.А. Магопеч, В.В. Новодворська, В.П. Пантелєєв, С.В. Присяжнюк, Б.Ф. Усач та інших

Не применшуючи внесок науковців у розвиток методичних положень внутрішнього контролю товарів, невирішеною залишається проблема методичного забезпечення внутрішнього контролю операцій, пов’язаних з рухом товарів в умовах диверсифікації діяльності товаровиробників.

Під методикою проведення внутрішнього контролю розуміємо сукупність методів та прийомів, які використовуються при проведенні контрольних процедур.

Так, ряд авторів (А.В. Гундарев, О.А. Голубятникова, Р.В. Каличинева [<sup>151</sup>]) розглядають методику проведення внутрішнього контролю з позиції необхідності збереження майна власника, виділяючи при цьому конкретні процедури контролю щодо різних об'єктів.

Завдання щодо проведення внутрішнього контролю, які виділяються авторами мають дещо різне спрямування. Так, Т.А. Артюшкина [<sup>152</sup>] при проведенні контролю з матеріальними цінностями акцентує увагу на таких основних завданнях:

- склад матеріалів;
- стан обліку, зберігання та ефективності використання матеріальних ресурсів;
- відповідність фактичної наявності ресурсів даним бухгалтерського обліку та потребам організації;
- виявлення непридатних для використання цінностей з визначенням суми заподіяної шкоди та винних осіб;
- повноти та своєчасності оприбуткування, законності та доцільності витрат та списання товарно-матеріальних цінностей;
- обґрунтування та дотримання встановлених норм витрат сировини, матеріалів та інших цінностей, своєчасності та якості інвентаризації.

Науковець М.Д. Білик [<sup>153</sup>, с. 151] зазначає, що основними завданнями контролю за рухом товарів є встановлення:

- відповідності аналітичного обліку на рахунку 28 “Товари” даним синтетичного обліку;
- повноти і правильності відображення в обліку товарів, придбаних для перепродажу (за цінами придбання, за продажною вартістю);
- дотримання порядку визначення торгівельних націнок;
- відповідності даних товарно-матеріальних звітів на складах та роздрібній мережі кредитовому обороту на рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” (в частині оприбуткування товарно-матеріальних цінностей) у кожному звітному періоді;

---

<sup>151</sup> Гундарев А.В. Методы контроля сохранности и эффективности использования имущества для обеспечения экономической безопасности хозяйствующих субъектов / Гундарев А.В., Голубятникова О.А., Каличинева Р.В. // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 1. – С. 238-246.

<sup>152</sup> Артюшкина Т.А. Методы контроля сохранности материалов в организациях [Електронний ресурс] / А.Т. Артюшкина. – Режим доступу: [www.agrolink.ru/doc/stud\\_conf2011/ru/10.doc](http://www.agrolink.ru/doc/stud_conf2011/ru/10.doc).

<sup>153</sup> Білик М.Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств: [підручник] / М.Д. Білик. – К.: КНЕУ, 2003. – 628 с.

- правильності відображення в податковому обліку операцій із придбання товарів;
- правильності відображення в податковому обліку сум приросту (убутку) балансової вартості придбаних товарів;
- правильності визначення зобов'язань перед бюджетом з ПДВ та своєчасності розрахунків.

Тобто науковець розглядає товари лише в якості матеріальних цінностей, придбаних для перепродажу (з бухгалтерської точки зору) і поза увагою лишає товари власного виробництва (готову продукцію).

Серікова Т.М., Понікаров В.Д., Кожанова Є.П., Отенко І.П. [154, с. 312] виокремлює наступні основні завдання контролю операцій з продажу товарів (робіт, послуг) та готової продукції:

- перевірка достовірності та своєчасності оформлення документів з руху готової продукції і товарів у матеріально відповідальних осіб;
- контроль за відвантаженням продукції та розрахунками з покупцями відповідно до укладених контрактів;
- контроль операцій з продажу товарів;
- перевірка правильності оформлення операцій у бухгалтерському і податковому обліку та визначення результату з продажу продукції (товарів, робіт, послуг).
- перевірка повноти і своєчасності оприбуткування матеріальних цінностей за місцями зберігання;
- правильності відпуску їх на виробничі та інші цілі;
- забезпечення збереження матеріальних цінностей за місцями зберігання;
- результатів річної інвентаризації товарно-матеріальних цінностей;
- правильності оцінки незавершеного виробництва;
- законності включення і правильності оцінки готової продукції і відвантажених товарів;
- правильності обліку і оцінки товарів, придбаних для перепродажу;
- правильності формування вартості матеріальних ресурсів;
- документального оформлення руху матеріальних ресурсів;
- інших питань, які витікають безпосередньо з особливостей діяльності організації, що перевіряється.

З огляде на зазначене, в таблиці 2.6. сформовано основні завдання внутрішнього контролю відповідно до виділених етапів руху товарів.

---

<sup>154</sup> Облік, аналіз і аудит: [навчальний посібник] / Т.М.Серікова, В.Д.Понікаров, Є.П.Кожанова, І.П.Отенко. – Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2003. – 380 с.

**Таблиця 2.6. Основні завдання внутрішнього контролю руху товарів за умов диверсифікованої діяльності**

Складові руху товарів	Основна мета здійснення	Цілі та завдання внутрішнього контролю
1	2	3
<i>Надходження</i>		
<i>Зовнішнє надходження</i>		
Контроль за виконанням умов договору	Виявлення наслідків надходження товарів	1. Вивчити умови договору, за яким надходять товари
		2. З'ясувати чи особи, які укладали договори, мають достатні повноваження
		3. Підтвердити наявність товару відповідно до умови договору
		4. Перевірити термін дії договору та особливості його виконання
Контроль за своєчасним та повним оприбуткуванням товарів	Контроль за правильністю та повнотою оприбуткування товарів на склад	1. Перевірити правильність надходження товарів на склад в частині їх зважування, вимірювання
		2. Перевірити правильність формування первісної вартості товарів
		3. Визначити надходження товарів відповідно із оформленими заявками
		4. Наявність документального підтвердження оприбуткованих товарів
		5. Визначення частки товарів щодо яких виставлено претензію
		6. Перевірити дії осіб, що приймають товар на складі
<i>Внутрішнє надходження</i>		
Внутрішнє надходження	Визначення правильності оприбуткування та вартісної оцінки товарів власного виробництва	1. Перевірити правильність документального оформлення товарів, які надійшли з виробництва на склад
		2. Перевірити повноту їх оприбуткування та правильність оцінки
<i>Зберігання</i>		
Внутрішньо-складове переміщення	Визначити правильність зберігання товарів та їх переміщення	1. Виявити та оцінити товари, які знаходяться на складі
		2. Виявити товари, які втратили споживчі властивості
		3. Перевірити правильність проведеної уцінки товарів



1	2	3
<i>Реалізація</i>		
Залежно від каналів збуту товарів	Перевіряється правильність проведення реалізації товарів	1. Перевірити правильність списання товарів, оцінки та нарахування %ТБ
		2. Перевірити правильність документального оформлення проведення реалізації
		3. Правильне оприбуткування та оформлення операцій з повернення товару
		4. Перевірити правильність проведення уцінки

Наведені завдання є загальними, оскільки при здійсненні диверсифікованої діяльності, в першу чергу, потрібно врахувати операції пов'язані із рухом товарів, що сприятиме своєчасному та оперативному контролю на кожному етапі руху товарів.

Слід відмітити, що при здійсненні контрольних процедур важливе місце матиме вид контролю: попередній, поточний та наступний, що дозволить постійно організовувати та здійснювати контрольні процедури.

Разом з тим, виходячи із завдань проведення внутрішнього контролю об'єктами виступатимуть операції з товарами на різних етапах їх руху, оскільки саме рух товарів показує сутність та результативність діяльності підприємства.

Таким чином, об'єктами контролю операцій з товарами (як власного виробництва, так і придбаних для перепродажу) є: система постачання товарів та її обґрунтування, збереження товарів, неходові та залежалі товари та заходи щодо їх реалізації, операції пов'язані з матеріальними та транспортно-заготівельними витратами, кількісне та якісне прийняття товарів, облік і звітність з товарних операцій, використання товарів, виконання комерційних угод і договорів поставок товарів.

Джерелами проведення внутрішнього контролю виступає сукупність документів, якими оформлюються операції з рухом товарів (табл. 2.7.).

**Таблиця 2.7.** Інформативна база проведення внутрішнього контролю операцій з рухом товарів

№ з/п	Етап руху товару	Інформативні джерела
1	2	3
1	Надходження товарів	Договір, накладна, акт приймання матеріалів, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, сертифікат відповідності (якості), податкова накладна, квитанція, комітентська картка, товарний ярлик, цінник, оціночно-здавальна відомість, накладна на внутрішнє переміщення
2	Розміщення товарів	Наказ на проведення переоцінки, акт переоцінки, акт переоцінки, акт на уцінку комісійних товарів, акт про зняття товарів з комісії

Продовження табл. 2.7.

1	2	3
3	Реалізація товарів	Договір, накладна, товарно-транспортна накладна, сертифікат відповідності (якості), чек, розрахункова квитанція, товарний чек, касовий чек, реєстр товарних чеків, звіт комісіонера, акт приймання-передачі послуг

Систематизація інформаційного забезпечення щодо здійснення внутрішнього контролю операцій, пов'язаних з рухом товарів, дають змогу: своєчасно отримати інформацію управлінському персоналу про надходження, виробництво та продаж товарів, а також фінансові результати від використання результатів виробничого процесу з метою максимізації прибутку.

Внутрішній контроль операцій з товарами спрямовано на вирішення завдань пов'язаних з: правильністю відображення в обліку надходження, наявності та вибуття (реалізації) товарів; формуванням фактичної собівартості товарів; дотриманням вимог щодо документального оформлення операцій в бухгалтерському обліку; контроль за своєчасним і повним оприбуткуванням та збереженням товарів в місцях їх зберігання (матеріально відповідальних осіб); контролем за дотриманням встановлених організацією норм товарних запасів, які забезпечують безперервний процес реалізації; виявленням неліквідних та надмірних залишків товарних запасів; перевіркою правильності розкриття інформації у облікових регістрах та формах фінансової звітності; проведенням аналізу забезпеченості та ефективності використання товарних запасів та ін.

Перевірка операцій з матеріальними цінностями різноманітна і залежить від особливостей організації конкретного виробництва, організації бухгалтерського обліку цих операцій, стану внутрішнього контролю за списанням матеріальних цінностей.

Під час перевірки внутрішній контролер застосовує прийоми документального контролю, зокрема, для перевірки:

1) окремого документу: формальну перевірку; арифметичну перевірку; нормативно-правову перевірку; економічну; експертну; логічну;

2) декількох документів, які відображають одну і ту ж або взаємопов'язані операції: зустрічну перевірку; взаємний контроль; аналітичну перевірку звітності та балансу;

3) документів, що відображають рух однорідних цінностей: контрольне порівняння; відновлення кількісно-сумового обліку; зворотне обчислення; хронологічну перевірку руху цінностей.

Слід відмітити, що до методів фактичного контролю при здійсненні операцій з рухом товарів відносяться наступні методи: інвентаризація, лабораторний аналіз, таємна покупка, контрольне зважування, контрольне

приймання продукції за якістю і кількістю, дослідження операцій на місці, отримання письмових пояснень.

Розглянемо детальніше основний метод проведення фактичного контролю, який необхідно застосувати для внутрішнього контролю операцій, пов'язаних з рухом товарів, а саме інвентаризацію.

Відповідно до ст. 10 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” <sup>[155]</sup>, підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів та зобов'язань перед складанням річної фінансової звітності. Обов'язковість проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства саме в цей період встановлена Порядком подання фінансової звітності, затверджений постановою КМУ від 28.02.2000 р. №419 <sup>[156]</sup>. Об'єкти інвентаризації та періодичність її проведення визначаються власником підприємства, крім обов'язкових випадків. Перелік таких випадків, зазначений у п. 3 Інструкції № 90 <sup>[157]</sup>.

Початок будь-якої інвентаризації оформлюється наказом керівника підприємства на її проведення. Зміст наказу формується дуже ретельно, в ньому зазначається порядок проведення, об'єкт інвентаризації, обсяги та строки проведення, склад інвентаризаційної комісії тощо. До складу інвентаризаційної комісії можуть входити працівники, які спеціалізуються з досліджуваного питання: керівник структурного підрозділу, головний бухгалтер, економіст та інші.

Згідно з ст. 11.1 Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків <sup>[158]</sup>, комісію очолює керівник або його заступник. Слід зазначити, що комісія має постійний характер, але ми пропонуємо змінювати склад комісії щороку для об'єктивності результатів інвентаризації та

---

<sup>155</sup> Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

<sup>156</sup> Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою КМУ № 419 від 28.02.2000 р. зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=419-2000-%EF>.

<sup>157</sup> Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу № 90 від 30.10.98 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0728-98>.

<sup>158</sup> Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу № 90 від 30.10.98 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0728-98>.

уникнення ряду суб'єктивних факторів. Після того, як наказ складено його передають голові інвентаризаційної комісії.

Під час проведення інвентаризації необхідно порівнювати фактичну наявність товарів і продуктів з даними бухгалтерського обліку. Таке порівняння може здійснюватися на підставі даних, одержаних шляхом перемірювання, підрахунку та переваження цінностей, що інвентаризуються.

Перед початком проведення інвентаризації керівник проводить інструктаж членам комісії з інвентаризації відповідного об'єкта. Якщо через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечене однією комісією, то для безпосереднього її здійснення розпорядчим документом керівника підприємства створюються робочі інвентаризаційні комісії.

Відповідно до п. 11.8 Інструкції № 90 <sup>[159]</sup> інвентаризація товарно-матеріальних цінностей може проводитись наступним чином:

- проводиться зважування, обмір, підрахунок в порядку розкладання цінностей в приміщення складу або комори;

- не допускається безладний перехід від одного виду цінностей до іншого;

- інвентаризаційний опис складається окремо на товарно-матеріальні цінності, які знаходяться в дорозі, на відвантажені товари та цінності, які не оплачені у відповідний термін покупцями, та тих, які знаходяться на складах інших підприємств;

- кількість цінностей і товарів, що зберігаються в непошкодженій упаковці постачальника, може визначатися на підставі документів при обов'язковій перевірці в натурі частини вказаних цінностей;

- на прибуткових документах на товарно-матеріальні цінності, що надійшли на об'єкт і прийняті під час його інвентаризації матеріально відповідальною особою у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови робиться відмітка “після інвентаризації” з посиланням на дату опису, де записані цінності;

- на видаткових документах про товарно-матеріальні цінності, які відпущені зі складу під час інвентаризації з дозволу керівника підприємства головного бухгалтера у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови, робиться відмітка, та вони заносяться до окремого опису в порядку, аналогічному для цінностей, що надійшли під час інвентаризації;

---

<sup>159</sup> Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу № 90 від 30.10.98 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0728-98>.

– допускається складання групових інвентаризаційних описів малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих в індивідуальне користування працівникам, із зазначенням у них відповідальних за ці предмети осіб (на яких ведуться особові картки) з їх розпискою в описі.

При інвентаризації всі товари перераховують, зважують, вимірюють та записують результати до інвентаризаційного опису в присутності матеріально відповідальних осіб. Не можна включати до опису дані про залишки цінностей без їх фактичної перевірки.

Кожна сторінка опису закінчується зазначенням прописом числа порядкових номерів товарно-матеріальних цінностей та загального підсумку кількості натуральних показників і підписується всіма членами комісії.

При визначенні результатів інвентаризації може бути встановлено:

- 1) відповідність фактичних і облікових даних;
- 2) нестачу – фактичні залишки менші від облікових;
- 3) лишки – фактичні залишки більші облікових [<sup>160</sup>, с. 17].

Нестачі можуть бути в межах норм природного убутку або понад норми природного убутку. Норми природного убутку можуть бути визначені лише для продовольчих товарів у роздрібній мережі, при зберіганні на складах підприємств.

Яценко М.В. [<sup>161</sup>] виділяє такі основні порушення, які можуть виникати на підприємстві:

– зловживання службовим становищем (не оприбуткування і привласнення грошей; надлишкове списання грошей по касі; привласнення основних засобів, що обліковуються на балансі підприємства на ін.);

– невиконання або неякісне виконання службових обов'язків (формально підписують документи, не вникаючи в їх зміст, інвентаризація проводиться формально, закупівлі проводяться не там, де вигідно підприємству, а там, де відповідальна за це посадова особа отримує особисту вигоду та ін.);

– неправильна оцінка операцій із заготівлі, виробництва чи реалізації з точки зору доцільності й економічності.

Отже, в процесі дослідження встановлено, що ефективність і результативність інвентаризаційного процесу неможливо забезпечити без наявності раціональної організації та чіткої його проведення. Відсутність їх на

---

<sup>160</sup> Чудовець В. Науково-практичний підхід до визначення етапів проведення інвентаризації / В. Чудовець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 12-19

<sup>161</sup> Яценко В.М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення [Електронний ресурс]. / В.М. Яценко. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/znpchdtu/2009\\_22\\_2/articles/Finansi/1\\_Yacenko.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_22_2/articles/Finansi/1_Yacenko.pdf).

практиці призводить до формалізації інвентаризаційної роботи, недотримання правильності та послідовності виконання окремих інвентаризаційних процедур, порушень чинних законодавчо-нормативних актів.

На вибір контрольних процедур та прийомів впливає також і вид діяльності товаровиробника (виробництво, виконання робіт, надання послуг, оптова чи роздрібна торгівля). У роздрібній торгівлі товари обліковуються за продажними цінами з врахуванням націнки, а в оптовій – за звичайними. Крім того, готівковий обіг коштів викликає постійний інтерес з боку контролюючих органів.

Контроль обліку товарів власного виробництва, тобто готової продукції, її відвантаження і реалізації починається з правильності і повноти відображення в обліку вартості готової продукції (робіт або послуг). Для цього перевіряються первинні документи і звіти випуску і здачі продукції, а також аналітичний облік на складах.

При перевірці контролер перевіряє правильність оцінки даних на складах. Завищення або заниження вартості продукції контролер фіксує в акті. На практиці мають місце випадки, коли в обсяг продукції включається продукція, яка не виготовлялася, тому контролер перевіряє первинні документи, а також їх юридичну законність. В той же час деякі підприємства приховують від обліку придбані товари для реалізації, в цьому випадку контролер здійснює вибіркову перевірку наявності товарів або готової продукції [162, с. 504].

Таким чином, першим етапом контролю готової продукції є перевірка достовірності даних первинних документів, які підтверджують здачу готових виробів на склад. Тут слід встановити, чи не були зараховані в обсяг готової продукції вироби, обробка яких не була закінчена в звітному періоді. Це можна досягти шляхом перегляду документів з обліку виробничих затрат і встановити, чи не списувалися матеріали і чи не нараховувалася заробітна плата на доробку виробів, які відображено у минулому періоді як готова продукція [163, с. 313].

Облік готової продукції на складах ведеться у кількісному виразі в картках складського обліку, сортових оборотних відомостях чи матеріальних звітах. Відповідальність за наявність, збереження та рух готової продукції покладається на матеріально відповідальних осіб (завідувач складом, комірник та інші). Контролер повинен перевірити, чи укладені з цими особами договори про повну матеріальну відповідальність, бо саме вони підписують прибуткові

---

<sup>162</sup> Загородній А.Г. Внутрішній аудит: [термінологічний словник] / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, О.Г. Партін. – Львів: “Центр Європи”, 2002. – 671 с.

<sup>163</sup> Облік, аналіз і аудит: [навчальний посібник] / Т.М. Серікова, В.Д. Понікаров, Є.П. Кожанова, І.П. Отенко. – Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2003. – 380 с.

та видаткові документи з руху готової продукції на складі. А в деяких випадках підприємства можуть приховувати виготовлені чи придбані для продажу товари. Тому під час контролю необхідно провести повну чи часткову інвентаризацію товарів і готової продукції. Методика проведення такої інвентаризації аналогічна методиці інвентаризації виробничих засобів.

Під час контролю слід перевірити й матеріали інвентаризації дебіторської заборгованості з відвантаженої продукції. При цьому особливу увагу слід приділити перевірці товарів, які не оплачені покупцями у визначені договорами строки, і товарів, які знаходяться на відповідальному зберіганні. Відвантажена продукція з простроченими платежами повинна заноситися в інвентарні списки із зазначенням: найменування покупця; переліку продукції; дати відвантаження та номеру рахунку-фактури; суми заборгованості за кожним документом. Підставою для включення таких сум в інвентаризаційний опис є копії рахунків, що були пред'явлені покупцям [<sup>164</sup>, с. 314-315].

Контролер повинен також перевірити діючий на підприємстві порядок встановлення цін на власну продукцію, відвантажені товари, надані роботи та послуги, особливо при здійсненні бартерних (товарообмінних) операцій та операцій з продажу товарів (робіт, послуг) пов'язаним особам. Доходи та витрати від здійснення бартерних операцій повинні визначитися виходячи з договірної ціни такої операції, але не нижчої за звичайні ціни.

Під час проведення контролю готових виробів і товарів слід звернути увагу на діючий порядок уцінки та продажу залежаної продукції на підприємстві. Уцінки підлягають товари та продукція виробничо-технічного призначення, які не мають збуту більш ніж три місяця, а також товари, які частково втратили свої первісні якості. Розмір уцінки товарів повинен визначатися комісією на підставі експертних оцінок з урахування ступеню втрати їх споживчих якостей та насиченості ринку такими товарами.

Контролер повинен перевірити, щоб всі уцінені товари були перемарковані. Перемаркування цін на товарах або у фабричних ярликах, технічних паспортах повинно здійснюватися комісією, яка провела уцінку шляхом закреслення попередньої ціни та позначення нової ціни на кожній одиниці товару. Для продажу товарів і продукції, які були уцінені, необхідно широко використовувати проведення спеціальних ярмарок, застосовувати рекламні засоби з повідомленням про продаж товарів за зниженими цінами. Але контролеру слід пам'ятати, що підприємства, які рекламують продаж своїх

---

<sup>164</sup> Облік, аналіз і аудит: [навчальний посібник] / Т.М. Серікова, В.Д. Понікаров, С.П. Кожанова, І.П. Отенко. – Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2003. – 380 с.

товарів (робіт, послуг) повинні сплачувати податок з реклами, який є одним із видів місцевих податків [<sup>165</sup>, с. 319-320].

Наступним етапом контролю є з'ясування повноти відображення виручки, одержаної від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Для цього з даними синтетичного обліку зіставляються дані первинних документів, що свідчать про відвантаження продукції, виконання робіт та надання послуг. Контролер повинен звірити заборгованість покупцям за одержаними авансами з аналітичними даними про відвантаження продукції [<sup>166</sup>, с. 121].

Завершальним етапом контролю є перевірка правильності визначення фінансового результату в реєстрах синтетичного обліку та повноти його відображення у звітності. Контролер має впевнитися у правильності розрахунку та своєчасності перерахування до бюджету усіх обов'язкових податків, зборів та платежів, які за чинним законодавством включаються до ціни реалізації.

Відсутність єдиного підходу до організаційних положень побудови системи внутрішнього контролю руху товарів зумовлює низький рівень надійності та достовірності результатів її функціонування. Дослідження існуючих підходів до організації внутрішнього контролю операцій, пов'язаних з рухом товарів, дозволило визначити та удосконалити організаційні положення в частині виділення джерел інформації, розробки стадій контролю (організаційно-підготовчої, методичної, результативно-узагальнюючої), окреслення об'єктів, суб'єктів та їх повноважень. Врахування зазначених елементів при побудові системи внутрішнього контролю на підприємстві створює умови для належного оприбуткування, зберігання, внутрішнього переміщення та безперервного процесу реалізації товарів, як власного виробництва, так і придбаних для перепродажу.

Дослідження існуючих підходів до організації внутрішнього контролю операцій, пов'язаних з рухом товарів дозволило визначити та удосконалити організаційні положення в частині розробки етапів організації внутрішнього контролю (дослідницький, підготовчий, методичний та результативний), окреслити суб'єктів контролю, фактори, принципи та передумови, які впливають на успішну і ефективну організацію системи внутрішнього контролю операцій, пов'язаних з рухом товарів.

У сучасних умовах розвитку економіки недостатній рівень розробки практичних питань внутрішнього контролю значно підсилюють вплив негативних факторів. З метою вирішення цієї проблеми запропоновано

---

<sup>165</sup> Облік, аналіз і аудит: [навчальний посібник] / Т.М. Серікова, В.Д. Понікаров, Є.П. Кожанова, І.П. Отенко. – Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2003. – 380 с.

<sup>166</sup> Чернелевський Л.М. Аудит. [навч. посібник] / Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда – К.: Міленіум, 2002. – 466 с.



використовувати методику здійснення контрольних процедур, пов'язаних з перевіркою руху товарів, зокрема 1) формування та розробка програми внутрішнього контролю; 2) визначення суб'єктів та об'єктів проведення контролю; 3) перевірка первинних документів та реєстрів обліку; 4) узагальнення результатів проведених контрольних процедур; 5) визначення дій на основі проведених контрольних процедур; 6) оцінка ефективності проведення контрольних процедур. Також, при перевірці операцій з товарами слід враховувати основні положення щодо обліку товарів на підприємстві, які регламентуються нормативним актами.

Запропоноване методичне забезпечення внутрішнього контролю руху товарів на основі визначення порядку використання контрольних процедур, розробки робочих документів суб'єктів внутрішнього контролю дозволяє приймати виважені управлінські рішення для недопущення порушень і відхилень в діяльності підприємства.

Ефективно організований контроль та налагоджена методика його здійснення спрямована, з одного боку, на виконання функції збереження майна власника, а з іншого – на оперативне виявлення та попередження деструктивних явищ в діяльності підприємства для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Тому, внутрішній контроль руху товарів сприяє попередженню нестач товарів та пересортування через неефективність їх використання, оптимізації товарообороту на підприємстві, що тим самим служить дотриманню конкурентоспроможного рівня суб'єкта господарювання.

### **2.3. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю операцій з лісокористування**

#### ***Організація внутрішнього контролю операцій з лісокористування.***

Збереження, раціональне використання та відтворення лісових ресурсів є одним з пріоритетних напрямів національної лісової політики. Враховуючи обмеженість лісових ресурсів та їх критичний стан, викликаний нераціональним лісокористуванням в минулому, необхідним є посилення контролю за їх станом. Контроль за наявністю та станом лісових ресурсів є надзвичайно важливим, адже здійснюється з метою перевірки цих природних ресурсів, запобіганню незаконних рубок, підтвердження та визначення доцільності здійснених витрат на відтворення, утримання та експлуатацію лісових насаджень.

Теоретичні та практичні аспекти організації внутрішнього контролю висвітлені в наукових працях вітчизняних вчених, зокрема: Т.А. Бугинець, Н.Г. Виговської, Л.В. Діканя, Р.О. Костирка, М.Д. Корінька, Л.В. Нападовської, В.П. Пантелєєва, В.О. Шевчука. Особливості організації господарського контролю за лісовими ресурсами розглянуті в дослідженнях В.Д. Гоцуляка, Н.С. Котлярєвської, Л.М. Пелиньо, В.О. Озерана, М.Ю. Чік. Проте теоретичні основи організації та методики проведення внутрішнього контролю за операціями з лісокористування досліджені недостатньо, що зумовлює необхідність поглиблення теоретичних основ розробленості методичного забезпечення внутрішнього контролю зазначених операцій.

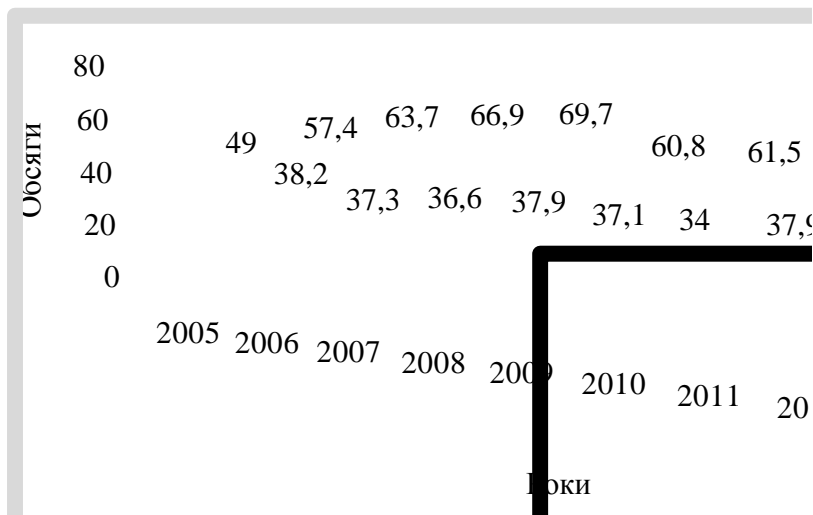
Мета дослідження полягає у визначенні концептуальних основ побудови системи внутрішнього контролю операцій з лісокористування для забезпечення функціонування суб'єктів господарювання на засадах стійкого розвитку.

Контроль є одним із інструментів управління, що дозволяє своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови та фактори, які заважають ефективному здійсненню господарської діяльності суб'єктів господарювання. Внутрішній контроль за операціями з лісокористування спрямований на вирішення завдань, пов'язаних, насамперед, з правильністю відображення в обліку операцій щодо збереження, використання та відтворення лісових ресурсів; формування їх вартості; дотримання вимог щодо документального оформлення операцій з лісокористування в бухгалтерському обліку; визначення відповідальних осіб за недотримання законодавчих вимог; контроль за дотриманням встановлених норм лісозаготівель, виявлення фактів проведення незаконних рубок, перевіркою правильності розкриття інформації про лісові ресурси та лісову продукцію в облікових регістрах і формах фінансової, податкової та статистичної звітності.

У зв'язку із загостренням екологічних проблем, викликаних незаконним проведенням рубок деревини, нераціональним використанням заготовленої деревини (близько 30 % деревини втрачається при переробці), а також

враховуючи, що 4 млн. га лісу забруднені радіонуклідами, актуалізується питання проведення постійного контролю за станом лісових ресурсів.

Статистичні дані свідчать про зниження обсягів відтворення лісових ресурсів, а обсяги лісозаготівель за 2010-2013 роки зростають (рис. 2.3.).



**Рис. 2.3.** Динаміка суцільних зрубів та відтворення лісів <sup>[167]</sup>

Проте, починаючи з 2010 р. спостерігається негативна тенденція щодо співвідношення обсягів відтворення лісових ресурсів і обсягів заготівлі. Зниження обсягів відтворення лісових ресурсів у 2010-2013 роках призведе до зниження запасу деревини на корені. Враховуючи довготривалий період (50-70 років) відтворення лісових ресурсів, неконтрольовані та самовільні рубки лісових ресурсів, таке виснажливе лісокористування загрожує екологічній безпеці країни.

Неконтрольоване споживацьке лісокористування загрожує екологічній безпеці країни, оскільки лісові ресурси в процесі фотосинтезу поглинають діоксид вуглецю CO<sub>2</sub> з атмосфери та виробляють кисень, чим сприяють зменшенню парникового ефекту. Лісові насадження перешкоджають сильним вітрам, поглинають пил і гази, а також допомагають регулювати водний режим річок і озер, оберігають ґрунт від ерозії і регулюють температуру. Таким

<sup>167</sup>Офіційний сайт державного агентства лісовихресурсівУкраїни [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dklg.kmu.gov.ua>

чином, нехтування екологічним значенням лісових ресурсів загрожує екологічній безпеці країни та світу в цілому.

Екологічні проблеми мають глобальний характер і є об'єктом обговорення на міжнародному рівні з кінця 90-х років ХХ століття і до сьогоднішнього дня. Проблеми екологічної безпеки неодноразово обговорювалися на міжнародних конференціях, зокрема: в Ріо-де-Жанейро (1992 р., 2012 р.), Йоханнесбурзі (2002 р.), а також в Хельсінкі та Монреалі. Основні документи цих конференцій – “Декларація Ріо-де-Жанейро” та “Порядок денний на ХХІ століття” (Агенда-21), “Ріо +20”. У “Порядку денному на ХХІ століття” (Агенда-21) вперше було акцентовано увагу на необхідності впровадження екологічного управління на всіх промислових підприємствах. Управління з врахуванням впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище розглядають як ключову домінуючу стійкого розвитку.

У 1992 р. Британський інститут стандартизації опублікував перший стандарт систем екологічного менеджменту BS 7750, а згодом ISO 14000. В Україні стандарти екологічного менеджменту були впроваджені в 1997 р. Стандарт BS 7750 містить рекомендації для створення ефективної системи екологічного менеджменту та для розвитку ініціативного екологічного аудиту. Стандарти серії ISO 14001:2004 Environmentalmanagementsystems – Requirementswithguidanceforuse (“Системи екологічного керування. Вимоги та настанови щодо застосування”) [<sup>168</sup>] визначають загальні критерії для оцінки відповідності систем управління навколишнім середовищем. Ці стандарти розроблені з метою надання суб'єктам господарювання інструментів для розробки політики і вирішення задачі мінімізації негативного впливу на навколишнє середовище та його збереження для майбутніх поколінь.

Міжнародні екологічні стандарти не суперечать конкретним національним стандартам і мають рекомендаційний характер. Використання стандартів в діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання дозволить отримати конкурентні переваги на національному та міжнародному ринках, а також є одним із кроків у вирішенні проблем збереження та раціонального використання лісових ресурсів на принципах стійкого розвитку.

В Україні міжнародні стандарти серії ISO прийняті та використовуються як єдиний стандарт ДСТУ ISO – 19011:2003 “Настанови щодо здійснення аудитів систем управління якістю і (або) екологічного управління” [<sup>169</sup>]. Екологічний менеджмент закріплений на законодавчому рівні. Проте вітчизняні суб'єкти

---

<sup>168</sup>Розіт Т.В. Екологічний аудит: сутність, історія розвитку та методика проведення / Т.В. Розіт // Вісник НТУ “ХПІ”. – 2013. – № 53 (1026). – С. 113-120.

<sup>169</sup>Національний стандарт України ISO 19011:2003 “Настанови щодо здійснення аудитів систем управління якістю і (або) екологічного управління” від 28 листопада 2003 р. № 215 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://budstandart.ua/read/document/show/3105711/id/3096755?submenu=10722>

господарювання нехтують вимогами цього державного стандарту, оскільки промисловість характеризується високою ресурсо-, енергомісткістю, використанням застарілого обладнання та технологій виробництва, що призводить до втрати частини деревини та лісової продукції у процесі заготівлі та переробки. Враховуючи обмеженість лісових ресурсів і тривалий цикл їх відтворення, таке відношення до природних ресурсів загрожує екологічній безпеці країни. Тому здійснення екологічного менеджменту є необхідною умовою для розвитку вітчизняних суб'єктів господарювання на принципах стійкого розвитку.

Кожушко Л.Ф., Скрипчук П.М.<sup>[170]</sup> екологічний менеджмент трактують як цілеспрямовану, свідому діяльність, що пов'язана з розробленням, запровадженням, реалізацією, контролюванням різноманітних заходів природоохоронного характеру, які повинні забезпечити раціональне використання і збереження природних ресурсів, дотримання екологічної безпеки.

Екологічний менеджмент на сучасному етапі забезпечує екологізацію функцій планування, організації, мотивації та контролю на макро-, мезо та мікрорівнях управління та виконання вищезазначених функцій в сфері екологічного управління <sup>[171]</sup>.

Основним завданням екологічного менеджменту є пошук оптимальних конкурентоздатних рішень у сфері управління природоохоронною діяльністю. Предметом екологічного менеджменту є природоохоронні та ресурсозберігаючі напрями діяльності суб'єктів господарювання, а також виготовлення продукції чи послуг <sup>[172]</sup>. Основною метою екологічного менеджменту, як вважає більшість дослідників, є мінімізація негативних впливів діяльності на навколишнє природне середовище.

Складовою екологічного менеджменту є контроль. Безперервне здійснення контролю за операціями з лісокористування передбачає регулювання економіко-екологічних відносин рівнів управління природокористуванням на підприємстві. Основною причиною самовільних рубок деревини, втрат лісової продукції через недбале її зберігання є низька ефективність механізмів внутрішнього контролю й управління, які

---

<sup>170</sup>Кожушко Л.Ф., Скрипчук П.М. Екологічний менеджмент: підручник / Л.Ф. Кожушко, П.М. Скрипчук.–К.: ВЦ “Академія”, 2007. – 432 с. – С. 16.

<sup>171</sup>Тендюк А.О. Теоретичні проблеми екологічного менеджменту / А.О. Тендюк // Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Серія “Економіка та менеджмент”. – 2011. – Випуск 8 (30). – С. 329-337. – С. 334.

<sup>172</sup>Огородник М.М. Тенденції розвитку екологічного аудиту як інструмента системи екологічного менеджменту / М.М. Огородник, У.П. Новак // Вісник національного університету “Львівська політехніка”. – 2009. – № 647 (76). – С. 440-444. – С. 440.

використовуються на вітчизняних підприємствах. Моделі організації й управління лісокористуванням, які діють сьогодні в Україні, не забезпечують узгодженості економічних і природоохоронних цілей, оскільки базуються на жорстких адміністративних методах. У зв'язку з цим виникає необхідність у розробці нових підходів до вирішення екологічних проблем. Для цього, в першу чергу, слід посилити контроль за збереженням, використанням і відтворенням лісових ресурсів, що є можливим завдяки впровадженню ефективної системи внутрішнього контролю.

На наш погляд, Т.А. Бутинець<sup>[173]</sup> найповніше розкриває сутність поняття “контроль”, адже розглядає його як цілісну систему управління діяльністю підприємства, що забезпечує координацію всіх підсистем управління. Вважаємо, що контроль необхідно розглядати як систему заходів та інструментів, що забезпечують достовірне та ефективне ведення господарської діяльності підприємства, збереження його майна, раціональне використання наявних ресурсів, а також попередження й виявлення та виправлення помилок і надання рекомендацій для їх усунення. Здійснення контролю передбачає наявність суб'єктів контролю, зокрема зовнішніх та внутрішніх (рис. 2.4.).

До компетенції суб'єктів зовнішнього контролю за лісовими ресурсами належать питання здійснення державного контролю щодо додержанням норм лісового законодавства лісовим господарствами (постійними користувачами лісу) та юридичними та фізичними особи, які є тимчасовими користувачами лісу.

Державне агентство лісових ресурсів є центральним органом виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері лісового господарства. Державне агентство лісових ресурсів здійснює контроль шляхом проведення планових та позапланових перевірок підприємств лісового господарства. Планова перевірка лісових господарств проводиться не частіше одного разу на рік, а її тривалість не може перевищувати п'ятнадцяти робочих днів, а для суб'єктів малого підприємництва – п'яти робочих днів. При здійсненні позапланової перевірки з'ясовують лише ті питання, необхідність перевірки яких стала підставою для її проведення, з обов'язковим зазначенням цих питань у посвідченні (направленні) на здійснення перевірки. Тривалість позапланової перевірки не може перевищувати десяти робочих днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва – двох робочих днів, якщо інше не передбачено законом. Продовження строку здійснення планової та позапланової перевірки не допускається.

---

<sup>173</sup>Бутинець Т.А. Внутрішній контроль: суть і зміст / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2008. – № 2 (44). – С. 31-42. – С. 39.



*Рис. 2.4. Суб'єкти контролю операцій з лісочористування*

Державна фінансова інспекція України (ДФІУ) здійснює контроль за використанням бюджетних коштів здійснює, які були надані для ефективного функціонування лісових господарств. ДФІУ здійснює державний контроль через інспектування, що полягає у виявленні фактів порушень чинного законодавства та встановленні винних осіб у їх допущенні (проводиться у формі ревізії), а також ДФІУ проводить державний аудит, що полягає в перевірці використання державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, а також доцільності визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, за ефективним використанням коштів і майна, станом й достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності, за дотриманням законодавства про проведення аукціонів з продажу необробленої деревини.

Державна податкова адміністрація здійснює контроль за дотриманням норм податкового законодавства. Об'єктом перевірки є правильність обчислення та повнота сплати податків (рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів, плати за землю, ПДВ і податку на прибуток). ДПА перевіряє правомірність визначення бази оподаткування зокрема, в частині обсягу заготовленої деревної продукції при проведенні рубок головного користування та рубок догляду, також заниження податкового зобов'язання та завищення податкового кредиту при реалізації лісової продукції.

Відповідно до ст. 256 Податкового кодексу [<sup>174</sup>]об'єктом оподаткування рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів є: деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування та під час проведення рубок догляду в деревостанах віком понад 40 років; другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства); побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства); використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Таким чином, основне завдання при проведенні зовнішнього контролю – підтвердження дотримання вимог чинного законодавства при здійсненні господарської діяльності, виявлення та попередження зловживань в процесі використання та відтворення лісових ресурсів.

Для підвищення ефективності системи управління підприємством необхідним є проведення безперервного, систематичного контролю за діяльністю суб'єкта господарювання. Важливе значення для забезпечення лісокористування на принципах стійкого розвитку має система внутрішнього контролю, основною метою якої є забезпечення управлінського персоналу достовірною та повною інформацією щодо обсягів і витрат на відтворення, збереження та використання лісових ресурсів, а також виявлення негативних тенденцій та відхилень від цільових показників, резервів підвищення ефективності використання наявного природо-ресурсного потенціалу.

Костирко Р.О.<sup>[175]</sup> внутрішній контроль розглядає як складову системи управління стійким розвитком підприємства, яка полягає у перевірці та моніторингу стану підконтрольного об'єкта та орієнтована на прийняття рішень щодо забезпечення стійкого розвитку за рахунок виявлених і сформованих резервів на покриття втрат від ризиків. Вчений наголошує на відсутності методологічних засад щодо контролю стійкого розвитку підприємств, на необхідності адаптації процедур, інструментів і методів до змін умов функціонування бізнесу, оскільки базовим завданням

---

<sup>174</sup>Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

<sup>175</sup>Костирко Р.О. Внутрішній контроль в управлінні стійким розвитком підприємств / Р.О. Костирко // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2013. – № 3. – С. 117-121. – С. 119.



організації контрольної системи в управлінні є формування релевантної інформації для прийняття управлінських рішень щодо забезпечення стійкого розвитку підприємств.

Пропозиції щодо підвищення ефективності внутрішнього контролю за лісовими ресурсами наведені в дослідженнях В.Д. Гоцулюка, Н.С. Котляревської, Л.М. Пелиньо. Гоцуляк В.Д. [<sup>176</sup>] виступає за проведення внутрішнього економіко-екологічного аудиту на підприємствах лісового комплексу для встановлення контролю за організацією та функціонуванням системи бухгалтерського обліку та екологічного обліку, який базується на системному використанні в практиці господарювання економіко-екологічної інформації про стан, формування і використання об'єктів аудиту в відповідності до вимог екологічного законодавства та концептуальних засад раціонального лісокористування.

Пелиньо Л.М. [<sup>177</sup>] наголошує на необхідності проведення екологічного аудиту на підприємствах лісового сектора економіки для забезпечення ефективної роботи підприємства в умовах конкурентного середовища. Крім того, екологічний аудит може стати одним із найефективніших інструментів підвищення якості життя як окремої людини, так і суспільства загалом, переходу від екологічно-небезпечної до екологічно-безпечної економіки, захисту конституційних прав людини на екологічно-безпечне життя.

Для забезпечення збереження майна підприємства та природно-ресурсного потенціалу, підвищення ефективності контролю у боротьбі з безгосподарністю та марнотратством, нестачами, крадіжками створюється відділ (служба) внутрішнього контролю. Внутрішній контроль суттєво відрізняється від інших видів контролю, оскільки це контроль, що здійснюється всередині суб'єкта господарювання.

Виговська Н.Г. [<sup>178</sup>] виділяє два основних підходи до формування системи внутрішнього контролю – констатуючий (пасивний) і активний. Відповідно до першого підходу, який називають констатуючим, основне призначення внутрішнього контролю зводиться до виявлення помилок, випадків шахрайства, марнотратства, що відбувалися в господарській

---

<sup>176</sup>Гоцуляк В.Д. Концептуальні підходи до формування економіко-екологічного аудиту в системі управління підприємств лісового господарства / В.Д. Гоцуляк // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки, 2010. – № 3 (53). – С. 62-66. – С. 62.

<sup>177</sup>Пелиньо Л.М. Екологічний аудит як вагомий інструмент підвищення ефективності діяльності підприємств лісового сектора економіки в умовах конкурентного середовища / Л.М. Пелиньо // Вісник національного лісотехнічного університету України. – 2007. – Випуск 17.8. – С. 54-59. – С. 57.

<sup>178</sup>Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с. – С. 306.

діяльності підприємства. Активний підхід до формування системи внутрішнього контролю передбачає те, що контроль розглядається як контрольно-аналітичне забезпечення управління інформацією та діяльність щодо обґрунтування організаційних та управлінських рішень щодо виявлення резервів підвищення ефективності роботи підприємства.

На підприємствах лісового комплексу застосовується констатуючий підхід до організації внутрішнього контролю. Це призводить до того, що контролери лише фіксують виявленні порушення в результаті здійснення господарської діяльності. У сучасних умовах господарювання внутрішній контроль може бути корисним і ефективним тільки в тому випадку, коли спрямований на досягнення конкретних цілей суб'єкта господарювання (рис. 2.5.).



*Рис. 2.5. Мета і завдання здійснення внутрішнього контролю за операціями з лісочористування в контексті стійкого розвитку*

Внутрішній контроль – це система заходів, організованих керівництвом підприємства, що здійснюється на підприємстві для забезпечення ефективного функціонування суб'єкта господарювання шляхом здійснення безперервного контролю за всіма господарськими операціями та виконання працівниками підприємства їх службових обов'язків. Внутрішній контроль дозволяє перевірити законність і доречність здійснених господарських операцій та їх економічну доцільність для підприємства.

Корінько М.Д. [<sup>179</sup>] виокремлює основні цілі створення системи внутрішнього контролю, які переслідує власник підприємства:

- здійснення впорядкованої та ефективної діяльності підприємств з метою оптимізації витрат;
- дотримання обраної облікової політики щодо об'єкта перевірки;
- ведення якісного документування господарських операцій, що відображають розмір понесених витрат і отриманих доходів при здійсненні господарської діяльності.

Підтримуємо позицію професора Б.І.Валуєва [<sup>180</sup>], який розглядає систему внутрішнього контролю в трьох аспектах. З одного боку, як відокремлену частину всієї системи управління підприємством, а з іншого – як цілісну систему контрольних заходів, яка складається з взаємопов'язаних підсистем і елементів. Для побудови ефективної системи внутрішнього контролю необхідним є поєднання цих двох аспектів. До складових системи внутрішнього контролю Б.І.Валуєв відносить:

- формування загальних завдань контролю з врахування цілей функціонування діяльності суб'єкта господарювання;
- розробку моделі організації контролю, що враховує організаційну структуру підприємства – передбачає визначення елементів системи;
- вивчення структури об'єкта контролю;
- визначення ефективності функціонування системи контролю.

На наш погляд, для підприємств лісового комплексу притаманна інституційно-функціональна форма контролю, оскільки передбачає здійснення контролю вищого рівня управління по відношенню до решти структурних підрозділів (лісництв, переробних цехів, складів зберігання заготовленої лісової продукції), а також контроль всередині самого підприємства за власною діяльністю.

Під концептуальними основами внутрішнього контролю операцій з лісокористування розуміємо положення, які дозволяють розкрити мету, зміст і принципи контролю за операціями з лісокористування.

Серед вчених відсутній єдиний підхід до елементів системи внутрішнього контролю. Виговська Н.Г. [<sup>181</sup>] до елементів системи внутрішнього контролю відносить: контролюючих суб'єктів, підконтрольний об'єкт, контрольні дії та

---

<sup>179</sup>Корінько М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посіб. для студ. вищих навч. закладів / за ред. М.Д. Корінька. – Фастів: Поліфаст, 2006. – 440 с. – С. 62.

<sup>180</sup>Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, В.В. Муравская и др. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 239 с. – С. 80.

<sup>181</sup>Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.

інформацію. Бутинець Т.А. [<sup>182</sup>]виокремлює п'ять складових системи внутрішнього контролю: контрольне середовище, оцінка ризиків, контрольні процедури, інформаційна система, моніторинг, а Р.О. Костирко [<sup>183</sup>] – контрольне середовище, суб'єкти контролю, методи контролю, процедури внутрішнього контролю та оцінка ризику внутрішнього контролю.

Згідно з МСА (ISA) 315 “Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовище” [<sup>184</sup>] система внутрішнього контролю складається з таких складових: середовище контролю, процес оцінки ризиків компанії, інформаційна система (система бухгалтерського обліку), процедури контролю та моніторинг.

Опираючись на результати дослідження Т.А. Бутинець, в основу покладаємо запропонований автором підхід до складових елементів системи внутрішнього контролю: “Формування системи внутрішнього контролю на підприємстві передбачає процес впорядкування її в цілісну систему з логічною структурою, яка включає в себе такі елементи як суб'єкт, об'єкт, предмет контролю, сфера його застосування, методи здійснення та висновки контролерів” [<sup>185</sup>] (рис. 2.6.).

При формуванні системи внутрішнього контролю важливе значення має розробка та затвердження його регламентації. Таким документом є Положення про відділ внутрішнього контролю, що містить завдання, функції та принципи функціонування відділу внутрішнього контролю, його організаційну структуру, розподіл посадових обов'язків між співробітниками, відповідальність співробітників перед підприємством за неналежне виконання службових обов'язків, порядок проведення контрольних дій, тощо. Посадові обов'язки кожного з працівників відділу внутрішнього контролю регламентуються посадовими інструкціями.

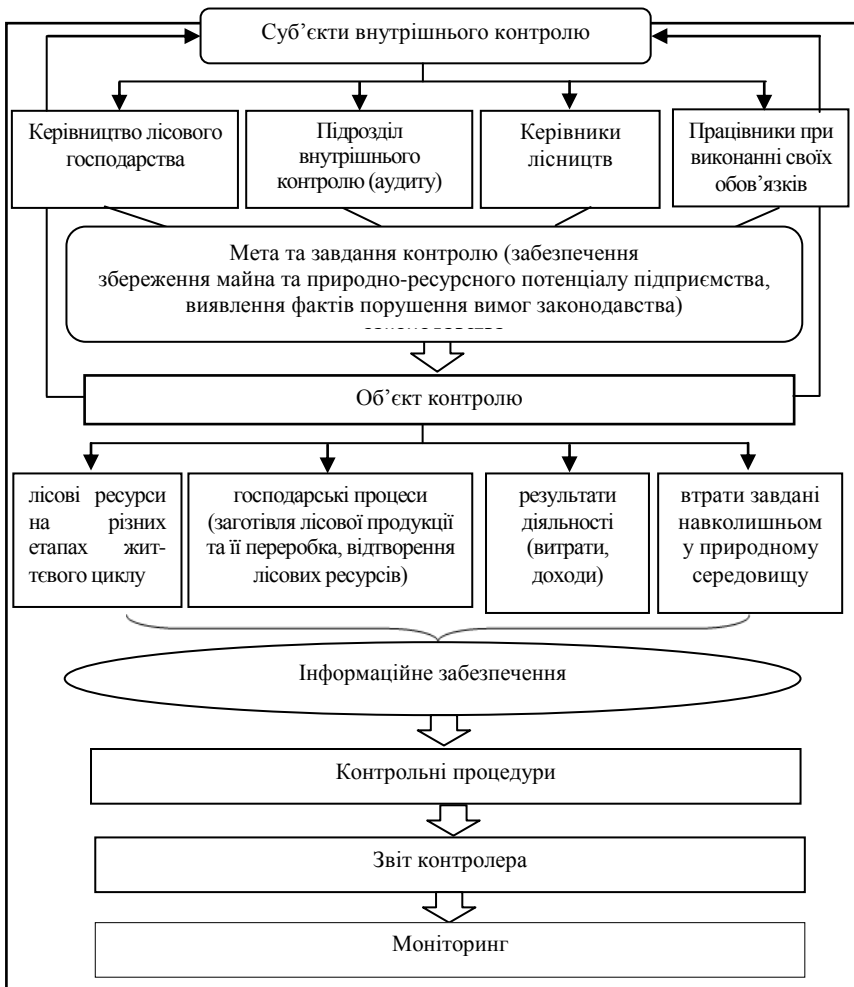
---

<sup>182</sup>Розвиток науки про бухгалтерський облік і господарський контроль: забезпечення стійкого розвитку економіки України: монографія / Т.А. Бутинець, Т.В. Давидюк, І.В. Жиглей, І.В. Замула; за заг. ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 308 с. – С. 252.

<sup>183</sup>Костирко Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація: [монографія] / Р.О. Костирко. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с. – С. 34.

<sup>184</sup>Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / переклад з англійської мови / науковий редактор Н.І. Гаєвська. – Київ: 2013. – 1018 с.

<sup>185</sup>Розвиток науки про бухгалтерський облік і господарський контроль: забезпечення стійкого розвитку економіки України: монографія / Т.А. Бутинець, Т.В. Давидюк, І.В. Жиглей, І.В. Замула; за заг. ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 308 с. – С. 247



**Рис. 2.6.** Концептуальні основи побудови системи внутрішнього контролю операцій з лісокористування

Для забезпечення ефективності системи внутрішнього контролю вона має базуватися на наступних принципах:

– незалежності – відділ внутрішнього контролю має бути підзвітний лише власнику підприємства (центральному (обласному) управлінню лісового господарства);

– безперервності – проведення контрольних заходів з початку функціонування підприємства до моменту його ліквідації;

– об'єктивності та гласності результатів контролю – результати контролю повинні відображати реальний стан об'єкта контролю та бути оприлюднені всім працівників підприємства;

– оперативність – своєчасне виявлення порушень і відхилень щодо функціонування об'єктів контролю.

Суб'єктами організації внутрішнього контролю на підприємствах лісового комплексу є:

– керівництво лісового комплексу (відповідальне за організацію і проведення внутрішнього контролю);

– підрозділ (відділ) внутрішнього контролю, ревізійна комісія, інвентаризаційна комісія;

– органи управління лісгоспами;

– працівники управлінського персоналу (головний лісничий, бухгалтери, менеджери);

– співробітники на робочих місцях (лісники, інженер з лісових культур, інженер з лісозаготівель, інженер з підсочки, інженер з переробки, комірники при виконанні своїх службових обов'язків).

Результати проведеного дослідження свідчать про звуження об'єкту контролю до деревини на корені та продукції деревного походження. Котляревська Н.С. [<sup>186</sup>] як об'єкт внутрішнього контролю ідентифікує лише заготовлену деревну (деревний хлист, ділову деревину (сортименти), жердини, деревину дров'яну для технологічних потреб, дрова, хмиз). На наш погляд, об'єктами внутрішнього контролю є лісові ресурси рослинного деревного походження (деревина на різних етапах росту), заготовлена деревина, недеревна лісова продукція (гриби, лікарські рослини, дикорослі плоди та ягоди), а також витрати, пов'язані з відтворенням, утриманням та експлуатацією лісових насаджень, доходи, одержані від реалізації лісової продукції та продукції переробки деревини. Зважаючи на незадовільний стан лісової екосистеми до об'єктів внутрішнього контролю слід відносити і втрати завдані навколишньому природному середовищу внаслідок екстенсивного використання лісових площ і насаджень.

Предметом внутрішнього контролю операцій з лісокористування є законність та достовірність відображених в первинних документах та облікових регістрах господарських операцій, достовірність показників фінансової, статистичної та податкової звітності, а також своєчасність її подачі до контролюючих органів.

---

<sup>186</sup>Котляревська Н.С. Ліс як об'єкт фінансово-господарського контролю / Н.С. Котляревська // Сталий розвиток економіки. – 2010. – № 2. – С. 84-89. – С. 86.

Обмеженим є перелік завдань контролю за лісовими ресурсами, що наводить Н.С. Котляревська [<sup>187</sup>], зокрема: перевірка правильності та повноти використання виробничих потужностей, впровадження у виробничу діяльність досягнень науки і техніки, передового досвіду, забезпечення високої якості лісопродукції та відповідність її національним і міжнародним стандартам; перевірка правильності нарахування доходів і витрат, зокрема витрат на оплату праці заготівельникам, та відповідність фактичних обсягів заготівлі нарахованим сумах збору за спеціальне використання лісових ресурсів тощо.

Гоцуляк В.Д. [<sup>188</sup>] до основних завдань внутрішнього аудиту лісових ресурсів відносить:

- накопичення достовірної облікової інформації про екологічні аспекти виробничої діяльності лісгосподарських підприємств;
- перевірка відповідності експлуатації лісових екосистем вимогам законодавства про охорону навколишнього природного середовища;
- визначення впливу результатів діяльності лісокористувачів на стан навколишнього природного середовища;
- оцінка ефективності, повноти і обґрунтованості заходів, що вживаються для мінімізації негативного впливу на лісову екосистему та охорони навколишнього середовища;
- формування рекомендацій із оптимізації експлуатації лісових ресурсів та запобігання екологічних ризиків у діяльності лісгосподарських підприємств.

Оскільки лісокористування охоплює два взаємопов'язані між собою процеси – експлуатацію та відтворення лісових ресурсів, тому необхідно окремо розглядати контроль операції з заготівлі лісової продукції та її переробки, а також контроль за відтворенням лісових ресурсів.

До завдань внутрішнього контролю за операціями з лісокористування відносимо наступні:

- підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку лісових ресурсів деревного та недеревного походження;
- встановлення правильності відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку та звітності щодо витрат на збереження, відтворення та експлуатацію лісових ресурсів;
- визначення достовірності та повноти документального забезпечення операцій з лісовими ресурсами;

---

<sup>187</sup>Таж же. – С. 87

<sup>188</sup>Гоцуляк В.Д. Концептуальні підходи до формування економіко-екологічного аудиту в системі управління підприємств лісового господарства / В.Д. Гоцуляк // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки, 2010. – № 3 (53). – С. 62-66. – С. 62-63.

– підтвердження правомірності видачі дозволів на право спеціального використання лісових ресурсів на виділеній лісовій ділянці (лісорубних квитків, ордерів, лісових квитків);

– перевірка дотримання розміру лісозаготівель за кожною породою;

– встановлення обґрунтованості списання відходів лісозаготівель і первинної обробки деревини та повноти їх використання у господарській діяльності;

– оцінка ефективності, повноти та обґрунтованості заходів, що вживаються для мінімізації негативного впливу на лісову екологічну систему;

– правомірність відведення ділянок для проведення санітарних рубок, рубок догляду (освітлення, прочищення, проріджування, прохідні) та об'ємів вилученої в результаті їх проведення, ліквідної деревини, побічної та супутньої деревної продукції;

– достовірність віднесення сум витрат на проведення рубок головного користування та рубок догляду до первісної вартості деревної продукції;

– перевірка правильності нарахування та дотримання строків сплати збору за використання лісових ресурсів;

– виявлення та усунення порушень, а також відшкодування шкоди, заподіяної лісовій екологічній системі внаслідок незаконних рубок та інших порушень.

Завданнями внутрішнього контролю щодо заготовленої деревини є:

– підтвердження кількісного й якісного складу деревини, зазначеного в лісорубних квитках, фактичним розмірам на лісосіках, верхніх і нижніх складах зберігання, деревопереробних цехах, що зафіксовані обліковому реєстрі – Журналі 5 та відомостях до нього;

– перевірка повноти документального оформлення операцій щодо надходження та використання лісової продукції;

– підтвердження достовірності вартісного оцінювання отриманої лісової продукції, зокрема включення до первісної вартості загальнопромислових витрат;

– перевірка законності проведення аукціону з продажу деревини;

– перевірка операцій з вибуття лісової продукції в розрізі породного і сортиментного складу з метою встановлення відхилень між даними первинних документів і фактичними залишками лісової продукції на складах;

– перевірка повноти відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із заготівлею та реалізацією недеревної лісової продукції.

Інформаційним забезпеченням внутрішнього контролю є упорядкована сукупність інформації, яку формують і використовують на різних стадіях процесу контролю. Основою інформаційного забезпечення є економічна інформація, що характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність



суб'єктів контролю [189]. Джерелами інформації для здійснення внутрішнього контролю операцій з лісокористування є інформація, яку умовно можна поділити на облікову, яка включає сукупність облікових документів, реєстрів і звітність (табл. 2.8) та нормативну, зокрема міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку, Кодекси України, Закони України, Укази Президента України, Постанови КМУ, Інструкції та Методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку.

**Таблиця 2.8.** Інформаційна база контролера щодо перевірки операцій з лісокористування

Група	Вид документу
Первинні документи	<i>Відтворення лісових ресурсів:</i> акт виконаних робіт, акт використаного посадкового матеріалу, накладні та лімітно-забірні картки, акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту. <i>Заготівельні роботи:</i> наряд-акт на виконання робіт, щоденник приймання лісопродукції від заготівлі, щоденник приймання робіт по розкряжуванню деревних хлестів, акт приймання-передачі робіт по заготівлі деревини. <i>Реалізація лісової продукції:</i> наряд на відпуск лісової продукції, акт на зміну якості продукції, товарно-транспортна накладна
Регістри бухгалтерського обліку	<i>Заготівельні роботи:</i> журнал виконаних лісгосподарських робіт, рапорт про рух лісопродукції, щоденник приймання робіт по розкряжуванню деревних хлестів, журнал надходження лісопродукції, відомість обліку виготовленої продукції переробки деревини і витрат сировини, реєстр використаної на власні потреби лісопродукції, журнал реалізації (відпуску) лісопродукції, журнал-ордер № 5 та відомості до нього. <i>Закладка посадкового матеріалу та утримання лісових насаджень</i> - журнал-ордер 4
Звітність	<i>Фінансова:</i> “Баланс” (Звіт про фінансовий стан), “Звіт про фінансові результати” (Звіт про сукупний дохід), “Примітки до річної фінансової звітності”. <i>Статистична:</i> ЛГ-3 “Лісгосподарська діяльність” <i>Податкова:</i> Декларація з податку на прибуток, Декларація з податку на подану вартість, Розрахунок збору за спеціальне використання лісових ресурсів. <i>Внутрішня:</i> Звіт про собівартість заготовленої продукції деревного походження при проведенні рубки головного користування, Звіт про собівартість заготовленої продукції недеревного походження, Звіт про наявність і рух продукції переробки
Додаткова інформація	Договори реалізацію необробленої деревини, ліцензії на здійснення вищих навчальних операцій, лісорубні квитки, акти попередніх податкових перевірок, Висновки експертів іншої спеціальності

<sup>189</sup> Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник [для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – [3-тє вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 512 с. – С. 14.

Внутрішній контроль залежно від часу проведення поділяється на попередній, поточний та наступний. Попередній контроль проводиться до моменту здійснення операції. Наприклад, підготовчі роботи перед проведенням заготівельних робіт (розробки схеми лісосіки з нанесенням на неї виробничих об'єктів, устаткування, доріг, а також способів проведення лісозаготівельних операцій (звалювання дерев, обрубубання сучків, трелювання, спуск, розкрязування, сортування, штабелювання, навантаження деревини, очищення місць рубок).

Поточний контроль проводиться в момент здійснення господарської операції. Основне завдання поточного контролю – оперативне виявлення та своєчасне припинення порушень і відхилень, що виникли в процесі виконання господарських операцій і виробничих процесів. Поточний контроль за отриманням деревної продукції здійснюється на етапі проведення рубки головного користування та рубок догляду шляхом співставлення кількості дерев, зазначених у аналітичних відомостях (сальдо за рахунками 231 “Витрати на заготівлю деревини”, 261 “Лісова продукція, заготовлена від рубок догляду”; 262 “Лісова продукція, заготовлена від рубок головного користування”) і намічених дерев чи залишених пеньків після вирубування, та оприбуткованим обсягом продукції. Перевіряється також відповідність фактичного розміру заготовленої деревини і дозволеного обсягу заготівлі деревини, що зазначений у лісорубному квитку.

Наступний контроль здійснюється після завершення господарських операцій у кінці звітної періоду. Його основне призначення – встановлення правильності, законності та економічної доцільності здійснених господарських операцій, виявлення відхилень (фактів безгосподарності, крадіжок, зловживань) в господарській діяльності. За результатами наступного внутрішнього контролю розробляються заходи щодо ліквідації виявлених недоліків і усунення причин та умов їх виникнення.

Ефективною та дієвою можна вважати лише ту систему внутрішнього контролю, що виконує всі поставлені завдання. Максимова В.Ф. [<sup>190</sup>] вважає, що якість контролю визначається ступенем досконалості його функціональних елементів: структури органів контролю, цільового спрямування системи, організації контролю, кадрового забезпечення, методики контролю, обробки результатів контролю. Критерієм ефективності є ступінь цінності інформації, одержаної за результатами контролю, а також достовірність, своєчасність, вартість витрат на створення засобів контролю, його проведення та обробку результатів контролю.

---

<sup>190</sup>Максімова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: монографія / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 262 с.

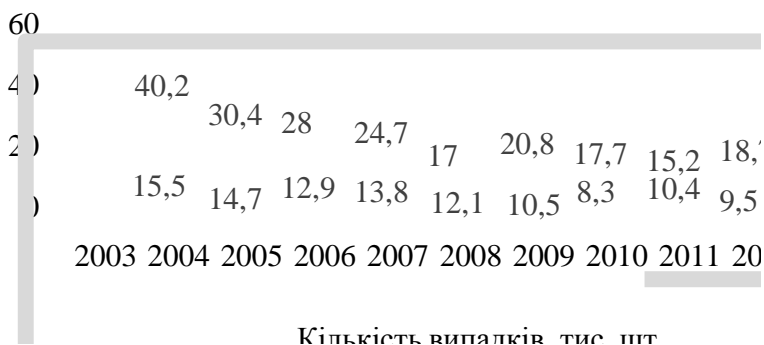
До критеріїв ефективності системи внутрішнього контролю відносимо зменшення випадків несанкціонованих рубок і втрат необробленої деревини через недбале ставлення матеріально відповідальних осіб до умов її зберігання, економне використання лісової продукції в процесі переробки, підвищення прибутковості та рентабельності підприємств шляхом відображення в бухгалтерському обліку всієї лісової продукції деревного та недеревного походження, а також відходів.

Організація безперервного внутрішнього контролю за операціями з лісокористування дозволяє суттєво підвищити ефективність прийнятих рішень щодо управління наявним природо-ресурсним потенціалом підприємств лісового комплексу. Внутрішній контроль спрямований розробку практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності управління лісовими ресурсами шляхом запобігання економічних втратам. Ефективно організована система внутрішнього контролю сприяє підвищенню екологічної безпеки та збереженню біологічного різноманіття підприємств лісового комплексу, адже дозволяє виявити порушення, зловживання, розкрадання лісових ресурсів і лісової продукції, встановити причини та умови, які їм сприяли, і винних у цьому осіб, вжити заходів щодо відшкодування завданого збитку.

Удосконалено організаційні засади внутрішнього контролю операцій з лісокористування в частині: 1) розширено об'єкти внутрішнього контролю (лісові ресурси деревного походження (деревина на різних етапах росту); заготовлена деревина; недеревна лісова продукція (гриби, лікарські рослини, дикорослі плоди та ягоди); витрати, пов'язані з відтворенням, утриманням та експлуатацією лісових насаджень; доходи, одержані від реалізації лісової продукції та продукції переробки деревини; втрати завдані навколишньому природному середовищу внаслідок екстенсивного використання лісових площ і насаджень; 2) визначено мету внутрішнього контролю – забезпечення збереження майна підприємства та природно-ресурсного потенціалу регіону, виявлення фактів порушення вимог законодавства, перевірка комплексного використання лісової продукції, відходів і продукції переробки, забезпечення екологічної безпеки шляхом запобігання самовільних рубок, проведення огляду стану лісових насаджень; 3) сформовано пропозиції щодо інформаційного забезпечення процесу здійснення внутрішнього контролю в частині встановлення завдань і джерел інформації для виявлення законності, достовірності й ефективності здійснених операцій з лісокористування.

#### ***Методика внутрішнього контролю операцій з лісокористування.***

Нераціональне лісокористування у минулому столітті призвело до вичерпаності лісових ресурсів і зниження обсягів їх природного відтворення. Значний відсоток лісових ресурсів щорічно втрачається через незаконні рубки деревини, лісові пожежі, а також пошкодження деревини шкідниками.



**Рис. 2.7.** Динаміка незаконних рубок деревини за 2003-2014 роки [191]

За даними Державного лісового агентства України динаміка незаконних рубок за останнє десятиліття свідчить про певне їх зниження (2004 р. – 30,4 тис. м3, 2014 р. – 11,2 тис. м3), але ще збереглися негативні тенденції і мають місце факти, які зумовлюють необхідність активізації роботи з охорони лісу. У зв'язку з обмеженістю лісових ресурсів необхідно посилити контроль за їх збереженням і використанням. Відсутність ефективного контрольного механізму є однією з основних причин втрати частини лісових ресурсів внаслідок збільшення обсягів самовільних рубок, розкрадання деревини при проведенні заготівельних робіт, а також збільшення обсягів втрат через природний фактор (пожежі, хвороби).

За даними Державного агентства лісових ресурсів України в 2014 році обсяг незаконних рубок зменшився на 20 % порівняно з 2013 роком. Крім того, відбулося збільшення надходжень від заподіяння шкоди лісовому комплексу до 2,8 млн. грн.

Результати проведеного анкетування підприємств лісового комплексу Житомирської області свідчать про ігнорування підприємствами законодавчих вимог щодо проведення фактичного контролю за лісовими ресурсами, що негативно впливає на якість, обґрунтованість і достовірність отриманих результатів контролю, що є причиною суттєвих відхилень та порушень в процесі здійснення господарської діяльності підприємств лісового комплексу.

Внутрішній контроль за операціями з лісокористування спрямований на вирішення завдань, пов'язаних, насамперед, з правильністю відображення в обліку операцій щодо процесу відтворення та заготівлі, порядку калькулювання собівартості лісових культур і заготовленої деревини, дотримання вимог щодо документального оформлення операцій з лісокористування в бухгалтерському обліку; визначення матеріально відповідальних осіб; контролем за дотриманням

<sup>191</sup>Офіційний сайт державного агентства лісових ресурсів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dkg.kmu.gov.ua>

встановлених норм лісозаготівель, виявлення фактів проведення незаконних рубок деревини, перевіркою правильності розкриття інформації в облікових регістрах і формах фінансової, податкової та статистичної звітності.

За результатами системного вивчення діяльності підприємств лісового комплексу Житомирської області встановлено, що основними причинами неефективного управління лісовими ресурсами є:

– відсутність регламентації внутрішнього контролю операцій з лісовими ресурсами, що зумовлює його невідповідність інформаційним потребам управління даними ресурсами та не забезпечує зворотного зв'язку в системі управління;

– ігнорування науково обґрунтованих підходів до організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю операцій з лісокористування, що призводить до зниження ефективності контрольних процедур, а також є причиною неефективного управління лісовими ресурсами і лісовою продукцією.

Лише застосування системного підходу до внутрішнього контролю операцій з лісокористування сприятиме вирішенню вищезазначених проблемних питань.

Методика внутрішнього контролю передбачає використання у певній послідовності відповідних інструментів та методів з дотриманням основоположних принципів контролю. Методика контролю є сукупністю методів контролю. Методика – це сукупність правил здійснення конкретного дослідження, набір інструментів, предметів, що використовуються за конкретних обставин [<sup>192</sup>]. Прийоми – це якісно однорідна контрольна дія ревізора, спрямована на виявлення, дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання.

Прийоми контролю поділяються на документальні та фактичні. До фактичних прийомів внутрішнього контролю щодо операцій з лісокористування віднесено моніторинг, інвентаризацію, обстеження, експертну оцінку тощо. Документальні методи внутрішнього контролю передбачають вивчення об'єкта перевірки за сутністю (за допомогою таких прийомів контролю як арифметична, юридична, нормативна, логічна, зустрічна перевірки, спосіб балансової ув'язки) та формою.

На основі проведеного дослідження наукових статей встановлено, що науковці наводять різні етапи проведення внутрішнього контролю операцій з лісовими ресурсами. Так, М.Ю. Чік [<sup>193</sup>] пропонує модель внутрішнього

---

<sup>192</sup> Розвиток науки про бухгалтерський облік і господарський контроль: забезпечення стійкого розвитку економіки України: монографія / Т.А. Бутинець, Т.В. Давидюк, І.В. Жиглей, І.В. Замула; за заг. ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 308 с. – С. 221.

<sup>193</sup> Чік М.Ю. Внутрішньогосподарський контроль витрат на підприємствах лісового господарства / М.Ю. Чік // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – 2012. – № 2 (60). – С. 171-174. – С. 172.

контролю витрат лісового господарства, яка складається з трьох стадій: планування (збір інформації про діяльність підприємства, складання плану та програми внутрішнього контролю), дослідження (перевірка первинних документів, облікових регістрів і звітності способами документального контролю, перевірка відповідності організації обліку витрат встановленим нормам П(С)БО та чинному законодавству) та завершальної (узагальнення результатів перевірки, формування Акту перевірки, пропозицій і рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків в системі внутрішнього контролю). На наш погляд, до недоліків запропонованої моделі внутрішнього контролю слід віднести відхід від загальноприйнятих етапів внутрішнього контролю, а також ігнорування методів фактичного контролю при проведенні внутрішнього контролю. Крім того, недостатньо уваги приділено застосуванню прийомів документального контролю перевірки витрат на утримання незрілих довгострокових лісових біологічних активів, утримання довгострокових біологічних активів та лісозаготівлі.

Случак Н.А. [<sup>194</sup>]пропонує методика внутрішнього аудиту витрат на недеревну лісову продукцію за стадіями, етапами, та циклами господарських операцій. Виокремлено два цикли господарських операцій: цикл придбання та витрачання виробничих ресурсів (для здійснення заготівлі, охорони та відтворення лісових ресурсів) і виробничий цикл (заготівля недеревної лісової продукції, проведення робіт щодо охорони та відтворення лісових ресурсів).

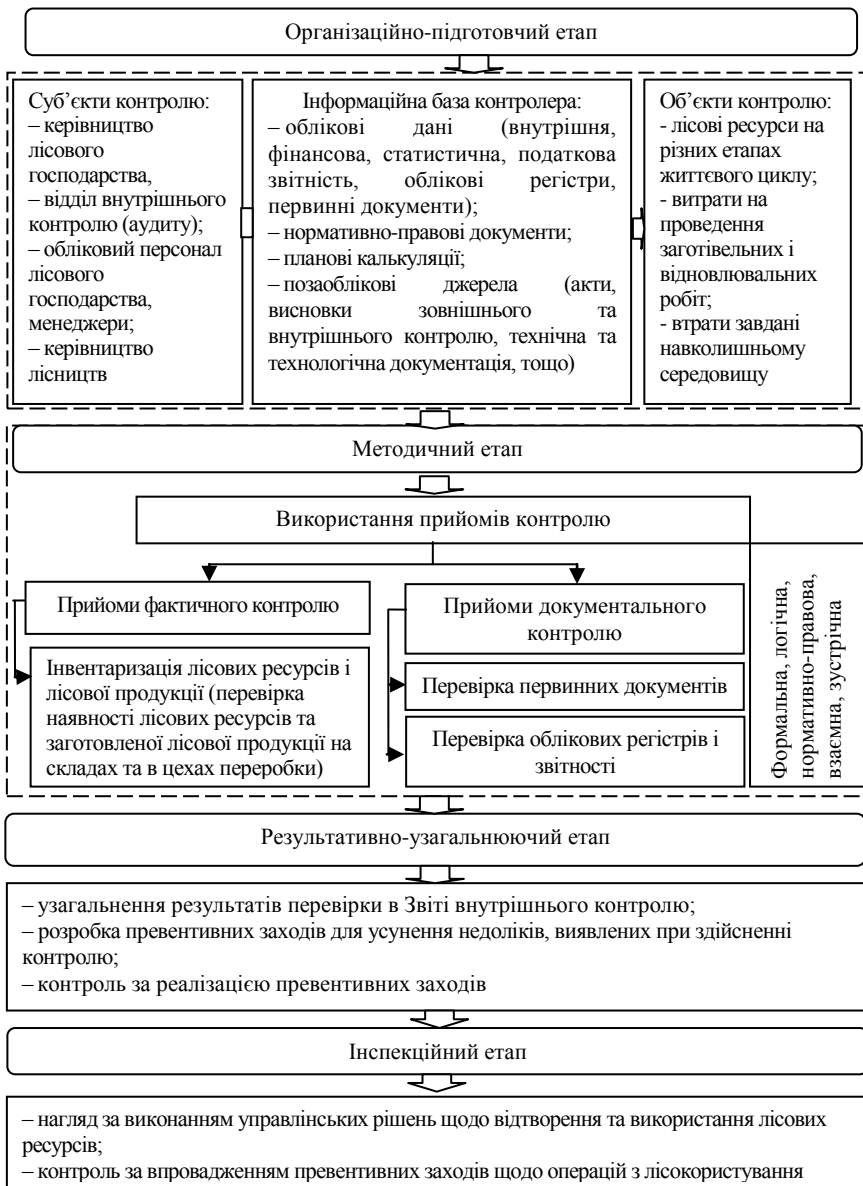
Гоцуляк В.Д. [<sup>195</sup>]виділяє чотири стадії проведення внутрішнього аудиту лісових ресурсів: планування, організація, виконання (проведення контрольних процедур) та контроль (порівняльна оцінка ефективності результатів аудиту та прийняття на їх основі управлінських рішень). На наш погляд, некоректною є назва двох останніх стадій внутрішнього аудиту, оскільки вона не відповідає тим контрольним процедурам, що здійснюються контролерами.

Методика внутрішнього контролю операцій з лісокористування запропоновано розглядати в розрізі основних етапів (організаційно-підготовчого, методичного, результативно-узагальноючого, інспекційного), що дозволяє виявити зв'язки між складовими системи внутрішнього контролю (рис. 2.8).

---

<sup>194</sup>Случак Н.А. Облік та внутрішній аудит витрат на недеревну лісопродукцію рослинного походження: автореф. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Н.А. Случак. – Тернопіль – 2009, – 21 с. – С. 12.

<sup>195</sup>Гоцуляк В.Д. Концептуальні підходи до формування економіко-екологічного аудиту в системі управління підприємств лісового господарства / В.Д. Гоцуляк // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки, 2010. – № 3 (53). – С. 62-66. – С. 63.



**Рис. 2.8.** *Методика внутрішнього контролю операцій з лісокористування*

На організаційно-підготовчому етапі здійснюються наступні контрольні дії:

- підготовка Наказу про проведення внутрішнього контролю;
- складання графіку проведення внутрішнього контролю;
- формування робочої групи та розподіл обов'язків і відповідальності між суб'єктами проведення перевірки;
- визначення об'єктів, завдань внутрішнього контролю операцій з лісокористування;
- вибір способів і прийомів контролю, які застосовуватимуться суб'єктами внутрішнього контролю відповідно до покладених на них функцій та обов'язків;
- формування інформаційної бази контролерів.

На організаційно-підготовчому етапі складається план та програма внутрішнього контролю операцій з лісокористування, в яких визначаються контрольні прийоми, послідовність перевірки та терміни її проведення. План внутрішньої перевірки операцій з лісокористування визначає лише строки, обсяг і порядок проведення перевірки, а програма – містить перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, а також сукупність контрольних процедур, за допомогою яких контролери отримують достатні та надійні докази відповідно до поставленої мети перевірки.

На методичному етапі здійснюється безпосередньо перевірка. Основними завданнями контролерів на цьому етапі є:

- загальна перевірка ефективності системи бухгалтерського обліку на підприємстві;
- перевірка наявності договорів про матеріальну відповідальність з лісниками, що відповідають за збереження лісових ресурсів і лісової продукції;
- проведення вибіркової інвентаризації лісових ресурсів і заготовленої деревини за видами;
- перевірка місць зберігання деревної продукції щодо їх відповідності необхідним умовам зберігання для попередження псування;
- виявлення непридатної до використання деревини;
- встановлення наявності та виконання договорів з покупцями щодо реалізації деревини, дотримання термінів поставки лісової продукції;
- перевірка доцільності, своєчасності, правильності документального оформлення господарських операцій щодо проведення заготівельних і відновлювальних робіт, оприбуткування, зберігання, внутрішнього переміщення заготовленої деревної продукції (правильність оформлення та складання зведених документів – журналу виконаних лісгосподарських робіт, рапорту про рух лісопродукції, щоденнику приймання робіт по розкрязуванню деревних хлестів, журналу надходження лісопродукції, відомості обліку виготовленої продукції переробки деревини і витрат



сировини, реєстру використаної на власні потреби лісопродукції, журналу реалізації (відпуску) лісопродукції та облікових реєстрів № 4, 5 та 6);

- встановлення відповідності порядку ведення обліку лісових ресурсів і заготовленої деревини затвердженим положенням облікової політики підприємства в частині оцінки лісової продукції при її первісному визнанні та вибутті, включення загальновиробничих витрат до первісної вартості заготовленої деревини та деревини на корені;

- підтвердження правильності відображення операцій з лісокористування на рахунках бухгалтерського обліку;

- перевірка порядку калькулювання собівартості деревини на корені та заготовленої лісової продукції, переробки лісової сировини та повнота її оприбуткування;

- підтвердження правильності розкриття інформації про лісозаготівельні та лісовідновлювальні роботи, одержану деревну продукцію та продукцію її переробки в облікових реєстрах і формах фінансової, статистичної та податкової звітності.

На методичному етапі здійснюється безпосередньо перевірка операцій з лісокористування шляхом застосування прийомів документального та фактичного контролю. Внутрішній контроль операцій з лісокористування рекомендовано розпочати з проведення інвентаризації лісових ресурсів і деревини на місцях її збереження. Інвентаризація є одним із прийомів фактичного контролю, що дозволяє з'ясувати розходження між даними бухгалтерського обліку та фактичною наявністю, станом і оцінкою лісових ресурсів і заготовленої деревної продукції, а також перевірити повноту документального забезпечення та відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій щодо витрат на заготівлю та переробку лісової продукції, відтворення, збереження лісових ресурсів та підтвердити реальність показників звітності підприємства. Інвентаризація здійснюється з метою:

- підтвердження дотримання лісовими господарствами встановлених для них розмірів розрахункової лісосіки за породами;

- одержання достовірних даних щодо кількісних і якісних характеристик лісових ресурсів (виявлення фактичної наявності заготовленої деревини, що зберігається на лісосіці, на верхніх складах (франко-верхній склад), на проміжних (біля лісовозної дороги), на нижніх складах (у пункті примикання лісовозної дороги до шляхів загального користування) і на кінцевих складах (франко-нижній склад), у виробничих підрозділах, які здійснюють переробку деревини;

- встановлення фактів необхідності реконструкції лісових ресурсів і проведення профілактичних, лікувальних заходів;

- підтвердження правомірності відведення ділянок під санітарні рубки, рубки догляду (освітлювальні, проріджувальні, прохідні),

лісовідновні, реконструктивні рубки, та об'ємів вилученої основної, супутньої та побічної лісової продукції;

- встановлення обсягів відтворення лісових культур природним шляхом;
- визначення розміру втрат внаслідок стихійних лих, пожеж і самовільного вилучення деревини;

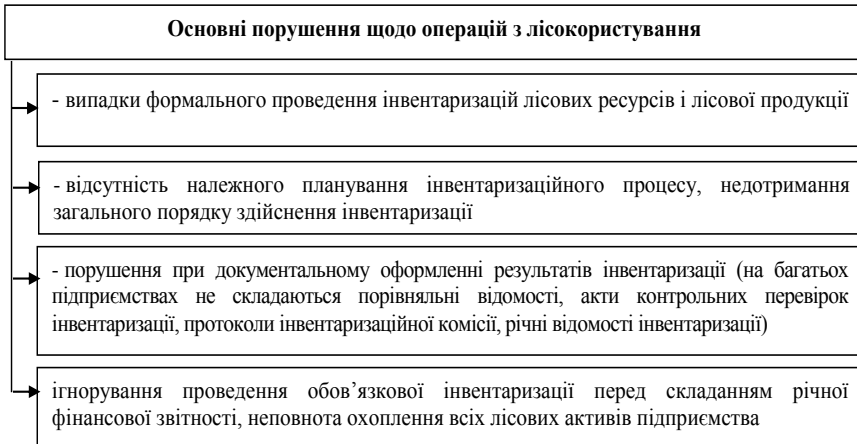
- встановлення обґрунтованості списання відходів, одержаних при проведенні заготівельних робіт і первинної обробки деревини, та повноти їх використання у господарській діяльності;

- перевірка достовірності кількості та вартості заготовленої деревини, відображеної в фінансовій, податковій та статистичній звітності;

- оцінка ефективності, повноти і обґрунтованості заходів, що були здійснені для мінімізації негативного впливу на лісову екологічну систему;

- виявлення та усунення порушень, а також відшкодування шкоди, заподіяної лісовій екосистемі, внаслідок незаконних рубок, підпалів та інших порушень, викликаних природними факторами.

За результатами проведеного дослідження діяльності лісових підприємств Житомирської області були виявлені наступні порушення при проведенні інвентаризації лісових ресурсів і лісової продукції (рис. 2.8.)



*Рис. 2.8. Порушення щодо операцій з лісокористування*

Проведене анкетування на лісових господарствах Житомирської області свідчать про ігнорування підприємствами законодавчих вимог щодо обов'язкового проведення інвентаризації деревини на корені. Відсутність фактичного контролю призводить втрат лісових ресурсів (внаслідок як природного, так і людського факторів) та відповідно до погіршення

фінансового стану підприємств, а також є загрозою для погіршення стану екологічної безпеки країни.

Інвентаризація операцій з лісокористування проводиться відповідно до ст. 10 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, Інструкції з проектування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об’єктів і Тимчасової інструкції з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України. Інвентаризація лісових ресурсів проводиться щорічно станом на 1 листопада. У відповідності до чинного законодавства інвентаризація також обов’язково проводиться у разі:

- передачі майна в оренду;
- приватизації майна державного підприємства;
- перетворення державного підприємства в акціонерне товариство;
- зміни матеріально-відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за рішенням правоохоронних органів;
- пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;
- ліквідації та реорганізації підприємства;
- при планових комплексних ревізіях та перевірках (вибірково);
- весняних ревізіях, обходах;
- при переході на електронний облік деревини.

Інвентаризація є одним з найбільш дієвих інструментів наступного контролю, тобто контролю, що реалізується через певний час після здійснення бухгалтерських процедур, за достовірністю даних бухгалтерського обліку про наявність ресурсів і зобов’язань суб’єкта господарювання. Відповідальними за проведення інвентаризації є інвентаризаційна комісія, склад якої затверджується наказом керівника підприємства та не може бути менше ніж три особи.

Матеріально-відповідальні особи (лісники) до початку інвентаризації зобов’язані передати в бухгалтерію розписки та всі документи, пов’язані з лісовими ресурсами, лісовою продукцією та виробами з неї, передані.

Об’єктами інвентаризації є лісові ресурси та лісова продукція, а також господарські операції пов’язані з відтворенням, утриманням і використанням лісових насаджень.

Інвентаризація лісових ресурсів проводиться за кварталами, на які поділені лісові земельні ділянки. Фактичні дані щодо наявності лісових ресурсів за кварталами з врахуванням порід та вікового складу фіксуються в інвентаризаційній відомості, на основі якої складаються інвентаризаційні описи. Крім того, слід перевірити фактичну наявність лісової продукції на місцях її збереження (склади, місця переробки). Окремі інвентаризаційні описи складають на лісову продукцію за місцями її збереження.

Інвентаризацію заготовленої деревини доречним вважаємо проводити щоквартально перед складанням звітності. Враховуючи особливості недеревної лісової продукції, а саме, те, що основну її частину одержують в травні-липні, інвентаризація цієї супутньої лісової продукції має бути проведена саме в період проведення заготівельних робіт.

Інвентаризація лісових ресурсів здійснюється з врахуванням норм, визначених в Інструкції з проектування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів № 260. Враховуючи площу, що займають лісові ресурси, неможливим є проведення суцільної інвентаризації. Інструкцією № 260 [196] визначено, що інвентаризація лісових насаджень здійснюється комісією вибірково шляхом перевірки лісової ділянки на площі не менше 10 % від загальної їх кількості і такої самої частки їх площ, які б відображали їх загальний стан, правильність складання актів, узагальнення результатів обліку та оцінки якості лісових активів.

На наш погляд, інвентаризація лісових ресурсів в обов'язковому порядку має бути проведена в тих кварталах, де в поточному році були проведені рубки головного користування і рубки доглядута в кварталах, в яких були проведені лісовідновлювальні роботи. Крім того, інвентаризація має бути щорічно проведена в лісових кварталах, що забрудненні радіонуклідами. Відомості про такі випадки необхідно фіксувати в окремих Інвентаризаційних описах.

Забруднені радіонуклідами квартали лісових ресурсів мають бути визнані деградованими та малопродуктивними, оскільки використання таких ресурсів є екологічно небезпечним. У таких кварталах лісових ресурсів здійснюється консервація, оскільки неможливо отримати екологічно чисту лісову продукцію, а також перебування людей в забрудненому природному середовищі є небезпечним для їх здоров'я. Процес консервації кварталу лісових ресурсів передбачає припинення їх господарського використання на визначений термін та залуження або заліснення.

Для консервації директор лісового господарства має звернутися з клопотанням до відповідної державної адміністрації (міської ради) за місцезнаходженням, зазначаючи фактори та причини, з яких проводиться консервація. У випадку прийняття позитивного рішення, вартість законсервованих лісових ресурсів і земельної ділянки необхідно списати з балансу підприємства.

За всіма фактами, виявлених інвентаризаційною комісією, розбіжностей облікових і інвентаризаційних даних матеріально-відповідальна особа повинна

---

<sup>196</sup> Інструкція з проектування, технічного приймання, обліку та оцінки якості лісокультурних об'єктів № 260 від 19.08.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1046-10>.

представити комісії пояснення. Відображення результатів інвентаризації лісових ресурсів представлено в табл. 2.9.

**Таблиця 2.9. Відображення результатів інвентаризації лісових ресурсів у бухгалтерському обліку**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
<i>Нестача лісових ресурсів в кварталі експлуатаційних лісових ресурсів</i>			
1	Виявлено нестачу деревини на корені в кварталі експлуатаційних лісових ресурсів у результаті самовільного її вилучення	947	162
2	Донараховано рентну плату за використання лісових ресурсів і ПДВ на самовільно вилучену деревину	947	641
3	Відображено в позабалансовому обліку вартість вилученої деревини	072	-
<i>Нестача лісових ресурсів в кварталі неексплуатаційних лісових ресурсів в результаті природних факторів</i>			
1	Виявлено пошкоджене внаслідок буревію дерево в кварталі неексплуатаційних лісових ресурсів	972	161 155.1 155.2
2	Оприбутковано продукцію, одержану від пошкодженого дерева	27	746
<i>Виявлення факту самовільної рубки в кварталі експлуатаційних лісових ресурсів</i>			
1	Виявлено нестачу деревини на корені в кварталі експлуатаційних лісових ресурсів у результаті самовільного її вилучення	947	162
2	Донараховано рентну плату за використання лісових ресурсів і ПДВ на самовільно вилучену деревину	947	641
3	Оприбутковано вилучену незаконно зрубану деревину	02	-
4	Виявлено винну особу в нестачі лісових ресурсів	375	716
5	Відображено сума ПДВ, що має бути перерахована до бюджету	375	719
<i>Оприбуткування природностворених лісових ресурсів</i>			
1	Оприбутковано природностворені лісові ресурси	155	425

У випадку виявлення нестачі лісових ресурсів на корені інвентаризаційна комісія зобов'язана, в першу чергу, встановити які фактори (природні, антропогенні), спричинили нестачу. Втрата лісових ресурсів внаслідок природних факторів передбачає здійснення відповідного документального оформлення (складання актів про втрату лісових ресурсів через природні фактори (повінь, буревій, пожежу, тощо). Деревина, втрачена внаслідок стихійного лиха, оформлюється актом з участю компетентних осіб.

У випадку нестачі деревини на корені, викликаною самовільною рубкою, необхідним є встановлення розміру завданого збитку та винуватців.

Вартість нестач, а також зіпсованих і знищених активів визначається за їх обліковою (балансовою) вартістю. При вилученні деревини віком від 40 років і більше необхідно нарахувати збір за використання лісових ресурсів. У випадку встановлення осіб, винних у розкраданні деревини, підприємство може звернутися до суду з метою притягнення їх до відповідальності. Позовна сума збитку пред'являється винуватцям за ринковою вартістю. Розмір матеріального збитку, вартість якого повинна бути відшкодована, відповідно до чинного законодавства встановлює суд.

Облік деревини, вилученої у лісопорушників, в результаті самовільних рубок, ведеться у відповідності до Порядку обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність держави і розпорядження ним № 1340. Вилучена деревина у лісопорушників, в результаті самовільних рубок, до моменту її реалізації обліковується на позабалансовому рахунку 02 "Активи на відповідальному зберіганні". Кошти, одержані від реалізації вилученої деревини, перераховуються до Державного бюджету відповідно до вимогами чинного законодавства.

У результаті проведення інвентаризації визначається обсяг природно створених лісових ресурсів, які запропоновано відображати як складову іншого додаткового капіталу, оскільки ці активи підприємство одержує на безоплатній основі. Такі лісові насадження підлягають оприбуткуванню за фактичною вартістю аналогічних лісових ресурсів.

При інвентаризації лісової продукції на місцях її зберігання перевірки підлягає вся наявна продукція (власна, давальницька). На кожну з них складається окрема відомість. Фактична наявність деревної продукції встановлюється інвентаризаційними комісіями шляхом перерахунку, обміру та визначення її об'ємів.

Фактичні дані щодо наявності заготовленої лісової продукції з врахуванням породи деревини фіксуються у Відомість переліку наявності лісової продукції (форма № Інв-2), яку підписують члени комісії та матеріально-відповідальні особи про те, що перерахування продукції проведено в їх присутності і претензій до комісії вони не мають (або мають), а також про те, що вказана у відомості лісова продукція прийнята на їх відповідальне зберігання. Наявна лісова продукція записуються в зазначених формах первинних документів в натуральних (м3) і грошових вимірниках, в яких ведеться її облік на дату інвентаризації. Окремі інвентаризаційні описи складають на лісову продукцію за місцями її збереження.

Інвентаризаційна комісія встановлює кількість деревної продукції, яка втратила якісні характеристики та стала непридатною для використання в господарській діяльності та не може бути реалізована. Встановлені комісією втрати по кожному вищезгаданому випадку оформлюються окремими актами,

в яких вказуються конкретні причини заподіяної шкоди і винуватці в допущеній безгосподарності для притягнення їх до відповідальності.

У цехах переробки лісової сировини здійснюються технологічний контроль, який передбачає перевірку дотримання всіх технологічних параметрів виробництва за його стадіями (перевірка кількості та якості сировини, що використовується). За проведення технологічного контролю в цехах переробки відповідальність несуть цехові, технологічні лабораторії, технологи і технологічний персонал, змінні майстри. Технологічний контроль спрямований на забезпечення випуску продукції за встановленим асортиментом та якістю.

На підставі відомостей переліку наявності лісової продукції (форма № Інв-2) за кожною матеріально-відповідальною особою складається Інвентаризаційний опис лісової продукції (форма № Інв-1), в який заносяться залишки лісової продукції за даними бухгалтерського обліку. На основі Інвентаризаційних описів складаються Порівняльні відомості результатів інвентаризації заготовленої продукції (форма № Інв-3).

За результатами інвентаризації лісової продукції можуть бути виявлені нестачі, лишки або пересортиці. При встановленні наявності інвентаризаційних різниць матеріально-відповідальні особи надають письмове пояснення про причини їх утворення. На підставі пояснень матеріально-відповідальних осіб, порівняльних відомостей комісія встановлює характер виявлених різниць, причин лишків і нестач та визначає порядок їх врегулювання, причини, виникнення втрат продукції та її якісних характеристик, а також коло осіб, діями яких була заподіяна шкода, для притягнення їх до відповідальності.

При виявленні нестач інвентаризаційна комісія встановлює чи не є вони наслідком пересортиці, приписками об'ємів заготівлі, підвозки, вивозки, лісопилення чи переробки деревини. Згідно з рішенням керівника лісового господарства може бути зарахована пересортиця, тобто покриття нестач лишками аналогічної продукції або більш вартісною продукцією. В разі приписок об'ємів відповідно зменшується об'єм робіт за поточний рік і одночасно відноситься на винних осіб незаконно виплачена заробітна плата за невиконані роботи. Зведена порівняльна відомість в цілому по лісництву (цеху) заповнюється в 2-х примірниках, з яких перший здається підприємству, а другий залишається в справах лісництва (цеху). На підставі порівняльних відомостей лісництв (цехів) визначаються інвентаризаційні різниці (табл. 2.10).

**Таблиця 2.10.** Облікове відображення результатів інвентаризації лісової продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
<i>Нестача лісової продукції на складі</i>			
1	Виявлено нестачу основної деревної продукції (баланси, пиловник, фансировина, товарні стовбури) на складі	947	26.1 26.2
2	Відображено на позабалансовому рахунку суму нестачі деревини	072	-
3	Виявлено нестачу паливних дров на складі	947	271.2
4	Відображено на позабалансовому рахунку суму нестачі деревини	072	-
<i>Втрата якісних характеристик лісової продукції</i>			
5	Виявлено зниження якісних характеристик основної лісової продукції	972	26.1, 26.2
6	Переведено частину основної деревної продукції до паливних дров через втрату якісних характеристик	271.2	26.1 26.2
<i>Оприбуткування лишків лісової продукції</i>			
7	За результатами інвентаризації оприбутковано лишки:		
	- основної деревної продукції;	26.2	719
	- супутньої лісової продукції деревного походження;	27.2	719
	- продукцію цехів переробки деревини	26.3	719

У випадку не встановлення винуватців у нестачі підприємства списують з кредиту субрахунків 261 “Лісова продукція, заготовлена від рубок догляду”; 262 “Лісова продукція, заготовлена від рубок головного користування”; 263 “Пилопродукція цехів переробки деревини” та 271.2 “Супутня лісова продукція деревного походження” в дебет субрахунок 947 “Нестачі та втрати від псування цінностей” за фактичною вартістю. Одночасно нестачі та втрати деревини відображають на позабалансовому субрахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”. Виявлені лишки деревини підлягають оприбуткуванню з кредиту субрахунків 719 “Інші доходи від операційної діяльності” за фактичною вартістю аналогічної лісової продукції та виробів з неї.

Всі результати інвентаризації вносяться до протоколу засідання інвентаризаційної комісії. В протоколі наводяться детальні дані про осіб, винних у нестачах або втратах лісових ресурсів і лісової продукції, а також містяться рекомендації щодо заходів, які необхідно застосувати до винуватців. На підставі матеріалів інвентаризації дані заносяться в Книги обліку лісової продукції (форма ЛГ-11) і відповідно у звіти та рапорти про рух лісової продукції у матеріально-відповідальних осіб.



Після проведення інвентаризації контролери застосовують прийоми документального контролю, зокрема: формальну, арифметичну, логічну, нормативно-правову, взаємну та зустрічну перевірки. За допомогою вищезазначених прийомів внутрішнього контролю, в першу чергу, необхідно встановити факт наявності лісорубних квитків, правильність оформлення первинних документів на проведення відновлювальних і заготівельних робіт, на оприбуткування заготовленої деревини, а також своєчасність їх подання до бухгалтерії.

За обсягом охоплення перевірка господарських операцій може бути здійснена суцільним, вибіркоким та комбінованим способами. Суцільний спосіб передбачає перевірку змісту всіх проведених операцій, оформлених у первинних і зведених документах, правильність їх відображення в облікових регістрах і на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Перевірка вибіркоким способом базується на виборі із всієї сукупності операцій і документів за певний період (декілька днів у кожному місяці, місяць). Комбінований метод поєднує прийоми суцільної і вибіркової перевірок облікової документації у взаємозв'язку і взаємообумовленості цих прийомів.

За способами перевірка документів поділялася на такі способи і прийоми: зустрічна перевірка документів, перевірка суті і змісту первинних документів і порівняння їх з даними зведених документів, арифметична перевірка.

Встановлення достовірності документів передбачає підтвердження повноти та правильності відображення у первинних документах здійснених господарських операцій. Перевірка законності операцій, відображених у документах, полягає у тому, що вони досліджуються з точки зору відповідності законодавчим вимогам.

Способи аналітичної та економічної перевірок передбачають те, що під час внутрішнього контролю застосовуються прийоми порівняння фактичних (облікових, звітних) даних з нормативними, плановими чи прогнозованими показниками. Найпоширенішим способом перевірки первинних документи є хронологічний, тобто документи перевіряються у такому порядку, як вони згруповані при бухгалтерській обробці. Перевірка документів здійснюється одночасно з перевіркою записів в облікових реєстрах (Журнали 5, 6) та аналітичних відомостях.

Перевірка відображення лісових ресурсів, заготівельних робіт і оприбуткування та руху лісової продукції у регістрах бухгалтерського обліку та звітності підприємства передбачає використання наступних контрольних прийомів, формальна й аналітична перевірку кожного регістру обліку (Журнали 4, 5, 6) та звітності (фінансової, внутрішньої, податкової, статистичної), арифметичну перевірку та перевірку відповідності показників фінансової звітності з даними Головної книги. У зв'язку з цим пропонуємо застосовувати наступні способи й прийоми перевірки показників звітності та регістрів бухгалтерського обліку щодо операцій з лісоторування (табл. 2.11).

**Таблиця 2.11. Способи й прийоми перевірки показників реєстрів бухгалтерського обліку та звітності щодо операцій з лісокористування**

<i>Етап</i>	<i>Об'єкт перевірки</i>	<i>Коротка характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<i>I</i>	<i>Формальна та аналітична перевірка кожної з форм звітності</i>	
<i>1.1</i>	Повнота заповнення реквізитів і граф звітності Правильність показників на початок та кінець звітного періоду Дотримання строків і термінів подання звітності	формальна перевірка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів звітності та виявленні наявності самостійних змін у встановлених формах звітності, необумовлених виправлень, підчисток, наявності підписів. Аналітична – вивчення залежностей між показниками звітності з метою виявлення суттєвих відхилень, вивчення яких дозволяє встановити факти помилок та порушень, що призводять до перекручення звітності
<i>II</i>	<i>Арифметична перевірка Балансу (Звіту про фінансовий стан) і Приміток до річної фінансової звітності та статистичної звітності</i>	
<i>2.1</i>	Перерахування вартості наявних лісових ресурсів і лісової продукції, наведеної в Звіті про фінансовий стан, і встановлення відповідності даним наведеним в Примітках до річної фінансової звітності та в статистичній звітності	здійснюється з метою визначення правильності підрахунків та виявлення зловживань і крадіжок, що приховані за неправильними арифметичними діями. Такою перевіркою встановлюються випадки невідповідності вартості лісових ресурсів і лісової продукції в фінансовій звітності (ф. № 1 та ф. № 2, ф. № 5) та статистичній звітності (ЛГ-3 “Лісогосподарська діяльність”)
<i>III</i>	<i>Перевірка відповідності показників фінансової, податкової та статистичної звітності з даними бухгалтерського обліку:</i>	
<i>3.1</i>	Перевірка відповідності показників реєстрів обліку та оборотно-сальдової відомості	журнал-ордер № 4, № 5, № 5.1 про рух лісової продукції на лісосіці та на проміжних складах (трелях) окремо від рубок формування та оздоровлення лісів та інших заходів, не пов'язаних з рубками головного користування, а також в додатку № 1 до журналів ордерів № 5, № 5-2 “Відомість відпуску готової продукції” (облік витрат на проведення переробки заготовленої деревини)
<i>3.2</i>	Перевірка відповідності показників оборотно-сальдової відомості та головної книги	рядок оборотно-сальдової відомості рахунків 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”, 161 “Експлуатаційні лісові ресурси”, 162 “Неексплуатаційні лісові ресурси”, 23 “Виробництво”, 26 “Готова продукція”, 209 “Інші матеріали” із рядками в головній книзі відповідних рахунків

Продовження табл. 2.11

1	2	3
3.	Перевірка формування показників головної книги та ф. № 1 “Звіти про фінансовий стан”, ф. № 5 “Приміток до річної фінансової звітності”	порівняння залишків за рахунками 155 “Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів”, 161 “Експлуатаційні лісові ресурси”, 162 “Неексплуатаційні лісові ресурси”, 23 “Виробництво”, 26 “Тотова продукція”, 209 “Інші матеріали” головної книги з залишками, що відображені в Балансі та Примітках до річної фінансової звітності
4.	Встановлення відповідності даних фінансової, статистичної та податкової звітності	зіставлення витрат на відтворення та збереження, використання лісових ресурсів і переробку лісової продукції у фінансовій та статистичній звітності

Зазначені в табл. 2.11 способи й прийоми перевірки показників фінансової, податкової та статистичної звітності та її співставлення з показниками реєстрів бухгалтерського обліку дозволить виявити порушення та сприятимуть оперативному прийнятті управлінських рішень та усуненню відхилень в процесі діяльності підприємства.

На результативно-узагальнюючому етапі внутрішнього контролю відбувається: узагальнення результатів перевірки; розробка превентивних заходів для усунення недоліків, виявлених при здійсненні контролю. Результати проведеного внутрішнього контролю операцій з лісокористування оформлюються в “Звіт про результати внутрішнього контролю операцій з лісокористування”, в якому наводиться інформація про вид виявлених порушень; відповідальність осіб за проведення контролю; період, в якому були допущені помилки і порушення та їх причини; наслідки виявлених порушень; прийняття заходів щодо усунення порушень та помилок. Такий звіт спрямований на отримання облікової інформації про хід здійсненої перевірки та є індивідуальним для кожного суб’єкта господарювання.

Інформація, наведена у Звіті про результати внутрішнього контролю операцій з лісокористування, повинна відповідати критеріям законності, достовірності, неупередженості, своєчасності та відповідності, для того щоб її можна було використовувати з метою подальшого узагальнення і прийняття оптимальних управлінських рішень.

Базуючись на результатах внутрішнього контролю, наведених у звіті про результати внутрішнього контролю операцій з лісокористування, суб’єкти здійснення контролю формують пропозиції щодо усунення виявлених помилок, відхилень та порушень. Після цього Звіт внутрішнього контролера передається керівництву підприємства для ухвалення управлінських рішень про усунення недоліків у системі бухгалтерського обліку.

Інспекційний етап внутрішнього контролю передбачає здійснення нагляду за виконанням управлінських рішень щодо збереження, відтворення та

використання лісових ресурсів і контроль за впровадженням превентивних заходів щодо операцій з лісокористування. Інспекційний контроль сприяє своєчасному виявленню помилок і дозволяє підвищити якість ведення бухгалтерського обліку.

Відсутність ґрунтовних методичних розробок з проблем внутрішнього контролю операцій з лісокористування перешкоджає застосуванню оперативних і повноцінних контрольних процедур та є причиною низького рівня надійності та достовірності результатів такого контролю. З метою вирішення даної проблеми удосконалено методичне забезпечення внутрішнього контролю операцій з лісокористування в частині визначення етапів, методів перевірки та порядку аналітичних процедур в процесі здійснення заходів контролю. Це дозволяє забезпечити достовірність і повноту перевірки господарських операцій з лісокористування для виявлення потенційних обсягів виникнення порушень і попередження їх повторення у майбутньому.

Дослідивши організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю операцій з лісокористування отримали такі результати.

1. Для забезпечення функціонування підприємств лісового комплексу України на засадах стійкого розвитку необхідним є запровадження безперервного внутрішнього контролю за операціями з лісокористування. Враховуючи обмеженість лісових ресурсів та їх критичний стан, викликаний нераціональним лісокористуванням в минулому, необхідним є посилення внутрішнього контролю за їх станом. Запропоновано організаційні засади внутрішнього контролю операцій з лісокористування в частині ідентифікації суб'єктів та об'єктів контролю, завдань і джерел інформації для виявлення законності, достовірності та ефективності здійснених операцій з відтворення і заготівлі лісових ресурсів, що дозволяє підвищити якість облікової інформації, яка використовується для прийняття рішень щодо збереження, відтворення та ефективного використання лісових ресурсів.

2. Недостатній рівень розробленості методичного забезпечення внутрішнього контролю операцій з лісокористування зумовлює низький рівень надійності та достовірності результатів контролю. Для подолання зазначених недоліків адаптовано методичні засади внутрішнього контролю операцій з лісокористування в частині визначення етапів, методів перевірки та порядку аналітичних процедур в процесі здійснення заходів контролю. Розроблено теоретико-методичні положення з інвентаризації лісових ресурсів і лісової продукції в частині визначення порядку проведення інвентаризації, розробки порядку відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації лісових ресурсів і лісової продукції, що сприяє зменшенню витрат підприємства через нераціональне лісокористування, а також підвищує достовірність облікових даних та створює передумови для прийняття на їх основі ефективних управлінських рішень.

## 2.4. Контрольно-аналітичне забезпечення управління земельними ресурсами сільськогосподарського призначення

Сьогодні система економічних відносин країни функціонує на основі моделі вільного ринку. Це зумовлює необхідність прийняття виважених рішень, сформованих на підставі аналітичних досліджень, та постійного контролю за фінансовим станом суб'єктів господарювання. Саме процедура фінансового контролю являє собою аудит. Основною метою аудиту є забезпечення прозорості та достовірності фінансових показників діяльності підприємства, що представляються зацікавленим особам (власникам, державі, керівникам, контрагентам тощо).

Детальніше слід визначити місце та роль аудиту в системі контролю підприємства (рис. 2.9.).

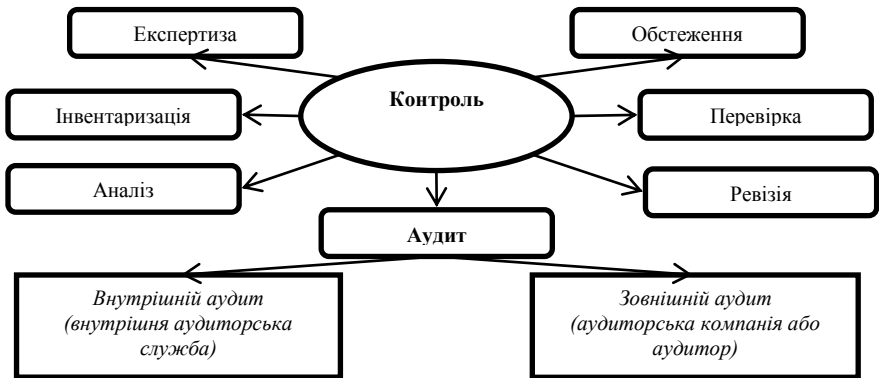


Рис. 2.9. Аудит в системі контролю підприємства

На рисунку чітко видно, що аудит є одним із методів контролю. Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» [197] під поняттям аудиту розуміють перевірку даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, П(С)БО або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

<sup>197</sup> Про аудиторську діяльність: закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХП [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=3125-12>

Це поняття стосується лише зовнішнього аудиту, який проводиться аудитором або аудиторською фірмою. Але ми опускаємо не менш важливий вид аудиту – внутрішній. Внутрішній аудит виконують штатні працівники підприємства, а його головною метою є надання допомоги керівництву в ефективному виконанні своїх функцій. Даний аудит охоплює ряд важливих функціональних обов'язків:

- перевірка фінансової звітності, обліку, первинних документів;
- перевірка системи внутрішнього контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- оцінка економічної ефективності господарських операцій;
- складання і перевірка виконання бізнес-планів тощо.

Нажаль на сьогодні дана форма внутрішнього контролю не має такого популярного застосування як зовнішній аудит. Головним чином це пов'язано із значними матеріальними витратами, необхідними для організації внутрішньої аудиторської фірми. Крім того існує прогалина у компетентності працівників, оскільки їх професійні знання та навички не можуть забезпечити якість проведення аудиту фінансової звітності з урахуванням всіх норм та положень діючого законодавства.

Тому господарюючі суб'єкти більше довіряють професійним організаціям, які проводять аудит із залученням сертифікованих спеціалістів та під контролем Аудиторської палати України, яка виступає своєрідним гарантом якості наданих послуг.

Але, при цьому, як і будь-яка форма контролю аудиту має свої недоліки та переваги. Як ми вже зазначали, перевагою є його незалежність, а отже надання об'єктивних висновків. Що стосується недоліків, то тут ситуація більш гостра, оскільки при оцінці аудиторських висновків, була виявлена їх недостатня повнота та низька якість, що в цілому призводить до марних витрат на такі послуги, тобто визнає їх економічно не корисними. Тому розроблена нова методика аудиту на підприємствах сільського господарства, яка змогла б врахувати всі особливості даної галузі (табл. 2.12).

Така методика дає змогу аудитору переконатись у доцільності та ефективності використання земельних ресурсів, а також їх користувачам отримати дійсні рекомендації щодо поліпшення земель. Не варто забувати, що головною метою аудиту є забезпечення достовірності звітності. В розрізі нашого об'єкту наведена інформація не тільки додає повноти, але й свідчить про достатнє ресурсне забезпечення суб'єкта господарювання та робить його більш інвестиційно привабливим. Тому необізнаність як аудиторів так і власників у даному питанні може створити більші втрати, а ніж це здасться на перший погляд.

**Таблиця 2.12. Методика проведення аудиту операцій із земельними ділянками**

Власні земельні ділянки [ <sup>198</sup> ]	Орендовані земельні ділянки*
1	2
<i>1-й етап</i>	
Перевірка документів, що встановлюють право власності на землю (обов'язкові реквізити, тимчасових інтервалів видачі різних документів і правильність їх заповнення; помилок в документах і порядок їх виправлення; наявності «чорних списків» бланків державних актів та їх подальше використання)	Перевірка документів, що встановлюють право користування земельною ділянкою (договори, сертифікати, наявність помилок в документах та порядок їх виправлення)
<i>2-й етап</i>	
Детальна перевірка права власності (інформацію про земельну ділянку в системі державного земельного кадастру, порядок її здобуття і значення; землевпорядну документацію і позитивний висновок державної землевпорядної експертизи; підстави виникнення права на землю; дотримання процедури видачі і реєстрації документів, що встановлюють право на землю; аналіз історії переходів права власності на земельну ділянку від моменту його приватизації; визначення розміру плати за землю)	Перевірка права власності на земельну ділянку у орендодавця (витребування інформації про земельну ділянку із відділу земельного кадастру; перевірка землевпорядної документації, технічних карт тощо)
<i>3-й етап</i>	
Перевірка задокументованих обмежень на використання землі і обтяження прав на землю (цільового призначення землі – перелік дозволених способів використання; бережних захисних смуг і охоронних зон водних об'єктів: визначення кордонів і обмеження господарської діяльності; обмеження використання землі в охоронних зонах, зонах санітарної охорони, санітарно-захисних зонах, зонах особливого режиму використання земель; обмеження, які	Перевірка процедури використання земель (перевірка дозволених способів використання земель, зазначених у договорі та фактичних дій орендаря, проведення експертизи з приводу вартісної оцінки земельної ділянки та її якісних характеристик, дотримання процедури зрошення, внесення добрив, боротьби з ерозією та засоленістю тощо)

<sup>198</sup> Жидовська Н.М. Аудит землі як ефективний засіб захисту прав землевласників / Н.М. Жидовська // Вісник ЛАНУ. - №2. – 2013. – С. 11-21.

Продовження табл. 2.12

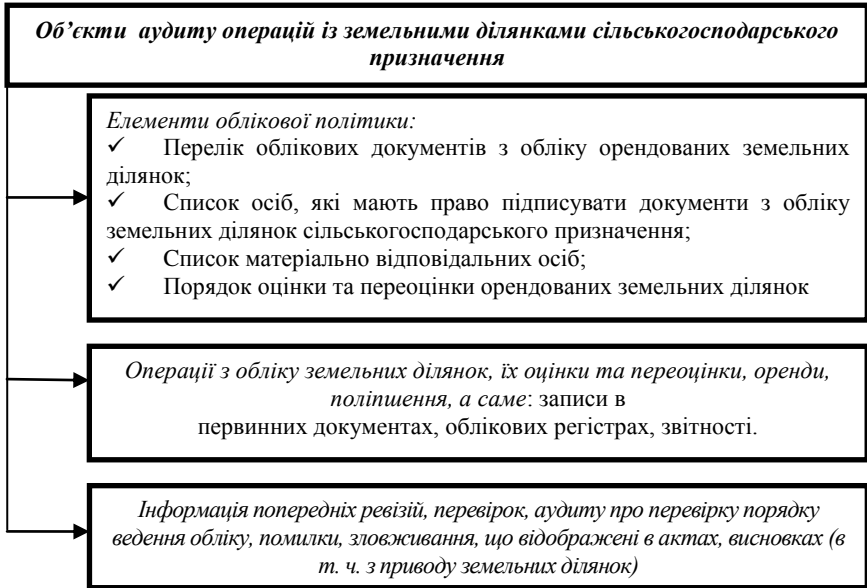
1	2
пов'язані зі встановленням сервітутів і порядок їх перевірки; дослідження всіх обтяжень, застав, іпотек, забезпечень, обмежень на відчуження, податкових арештів, сервітутів, емфітевзисів, переважаючих)	
<i>4-й етап</i>	
Перевірка фізичних властивостей земельної ділянки і розвитку прилеглої території – відповідність фактичних меж даним, що містяться в земельному кадастрі, перевірка і встановлення постійних межових знаків; визначення охоронних зон комунікацій, розташованих поряд із земельною ділянкою; перевірка можливості доступу до земельної ділянки: наявність дороги, під'їзду, необхідність і перспективи встановлення сервітутів; план розвитку території і його вплив на ціну земельної ділянки)	Перевірка розрахункової документації (проведення розрахунку щодо вартості орендної плати, що була виплачена, наявності всіх банківських документів, перевірка правильності встановленої плати відповідно до нормативно-грошової оцінки земельних ділянок)
<i>5-й етап</i>	
-	Перевірка відображення даних в звітності підприємства (наявність інформації про активи у примітках до річної фінансової звітності, співставлення реальних даних із наведеними, аналіз ефективності використання земельних ресурсів та розрахунок відповідних показників)

*\*Власна розробка автора*

З точки зору аудиту об'єктом перевірки є не лише самі земельні ділянки, але й всі елементи методу бухгалтерського обліку, що пов'язані з операціями з цими ресурсами. Детальніше їх розглянемо на рисунку 2.9.

Серед запропонованих об'єктів обліку в частині елементів облікової політики слід виділяти окремо орендовані земельні ділянки. Це є специфічною ознакою земель сільськогосподарського призначення, оскільки до 2017 року діє Мораторій на продаж земель, що фактично обмежує повний доступ агропідприємств до земельних ресурсів і дає можливість користуватись ними тільки на правах оренди.





*Рис. 2.9. Перелік можливих об'єктів аудиту операцій із земельними ділянками сільськогосподарського призначення*

Таким чином ми можемо зробити висновок про те, що в ролі об'єкту аудиту виступають лише орендовані земельні ділянки сільськогосподарського призначення, а також операції, пов'язані з ними, їх документальне оформлення та відображення в реєстрах обліку та звітності. Окрім того, оскільки орендовані активи відображаються в обліку лише на позабалансових рахунках, то у звітності інформація про них буде розкрита у Примітках до річної фінансової звітності.

Аудит земельних ділянок сільськогосподарського призначення має також свої особливості та специфічні завдання. Як вже було зазначено раніше, дані земельні ділянки являють собою одночасно і ресурси підприємства, які приносять економічні вигоди, але й виступають орендованими активами. Тому аудиторська перевірка буде поділяти основні завдання на дві підгрупи. До першої можна віднести типові питання із аудиту активів, а до іншої – проблематику перевірки кредиторської заборгованості. Отже, проілюструємо це за допомогою рисунку 2.10.

**Завдання аудиту операцій із земельними ділянками  
сільськогосподарського призначення**

*Аудит активів:*

- Перевірка збереження с/г земельних ділянок та ефективне використання;
- Встановлення правильності оформлення операцій із надходження, переміщення, вибуття, використання та списання с/г земельних ділянок;
- Перевірка правильності здійснення поліпшення земель;
- Законність і правильність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку;
- Правильність відображення операцій в регістрах обліку та звітності

*Аудит кредиторської  
заборгованості:*

- Вивчення реальності кредиторської заборгованості – як довгострокової, так і поточної;
- Установлення причин і строків утворення заборгованості;
- Перевірка наявності простроченої кредиторської заборгованості;
- Вивчення кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності;
- З'ясування правильності списання заборгованості, строк позовної давності якої минув;
- Перевірка достовірності відображення за відповідними статтями балансу суми кредиторської заборгованості

*Рис. 2.10. Завдання аудиторської перевірки операцій із земельними ділянками сільськогосподарського призначення*

Наведені приклади завдань дозволять якісно та достовірно оцінити процедури здійснення операцій із земельними ділянками та прослідкувати за всіма можливими центрами виникнення відхилень або шахрайства. Але запорукою ефективного аудиту є інформаційна база, на основі якої аудитор може провести необхідні дослідження та зробити обґрунтовані висновки.

Наступним етапом у процесі аудиторської перевірки є розробка плану та програми аудиту. План є своєрідним систематизованим продовженням методики, що базується на послідовному та обґрунтованому зазначенні всіх дій аудитора. У свою чергу програма аудиту є детальним переліком змісту аудиторських процедур в розрізі кожного завдання перевірки. Розроблений зразок плану проведення аудиту наводиться в табл. 2.13.

**Таблиця 2.13. План проведення аудиту**

Завдання аудиту	Дата виконання	Необхідний час на виконання
1. Перевірка документів, що встановлюють право користування земельною ділянкою		
1.1. Формальна перевірка договорів, сертифікатів, експертних актів		
1.2. Зустрічна перевірка документації з орендних операцій та звірка строків її укладання		
1.3. Арифметична перевірка ключових сум (вартість земельної ділянки, вартість орендних платежів, сума відшкодування у разі негативних змін структурованості земель)		
1.4. Перевірка наявності помилок та дослідження способі в їх виправлення		
2. Перевірка права власності на земельну ділянку у орендодавця		
2.1. Перевірка даних про орендовані земельні ділянки, їх порівняння із даними державного кадастру		
2.2. Дослідження технічної документації земельної ділянки, звірка земельних карт		
3. Оцінка ефективного використання земель		
3.1. Перевірка способів використання земельних ділянок		
3.2. Встановлення рівня дотриманості договірних умов		
3.3. Залучення експерта для оцінки якості земель		
4. Перевірка розрахункової документації		
4.1. Проведення щомісячного розрахунку орендних платежів відповідно до законодавства та договору		
4.2. Звірка платіжної документації за операціями із орендної плати		
5. Дослідження даних у звітності з приводу об'єкта		
5.1. Перевірка наявності інформації про орендовані земельні ділянки у Примітках до річної фінансової звітності		
5.2. Співставлення реальних даних із наведеними у фінансовій звітності		
5.3. Розрахунок показників ефективності використання земельних ресурсів		

Чітке та якісне виконання планових завдань і процедур дозволить аудиторам дати обґрунтовану відповідь на проблемні питання обліку земельних ресурсів, що ставить перед ними керівництво підприємства.

Як вже було вище зазначено, цільове використання земельних ділянок має за мету не тільки дотримання умов договору, але й моніторинг якості наявних ресурсів. Оскільки на сьогодні досить широко розвинута сфера хімічної обробки аграрної продукції, то питання шкідливості земельних добрив та різного роду поліпшень продуктивності ґрунтів має вагоме значення.

На сьогодні неодноразово підіймалось питання розробки та впровадження нового виду аудиту – екологічного. Його суть полягає у проведенні оцінювання об'єкта екологічного аудиту, що включає збирання і об'єктивне оцінювання доказів для встановлення відповідності визначених видів діяльності, заходів, умов, системи екологічного управління та інформації з цих питань вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту. Так як, земельні ділянки є невід'ємною частиною природного середовища, то екологічний аудит може бути застосований і до них.

Серед вчених науковців проблематику екологічного аудиту та умови його застосування у своїх наукових працях розглядали Л.В. Ришкова<sup>199</sup> та А.Н. Орлов<sup>200</sup>, які виділили такий вид перевірки як обов'язковий у питанні використання земельних ділянок сільськогосподарського призначення, відносячи їх до особливо цінних ресурсів. Дійсно, рівень забрудненості земель у порівнянні з попередніми роками стрімко зростає, що спонукає задуматись над питанням збереження земель та всіма можливими заходами, що можуть це забезпечити.

Таким чином, можна зробити наступні висновки, щодо аудиту в сфері використання земельних ділянок сільськогосподарського призначення. По-перше, існує необхідність проведення планових перевірок щодо наявності та користування даним ресурсом з боку внутрішніх контролюючих органів, в особі внутрішнього аудитора або контрольної служби. Окрім цього, питання земельних ділянок також має

---

<sup>199</sup> Ришкова Л. В Екологічний аудит як правовий засіб охорони особливо цінних земель / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://science.crimea.edu/zapiski/2006/law/uch\\_19\\_2l/ryshkova.pdf](http://science.crimea.edu/zapiski/2006/law/uch_19_2l/ryshkova.pdf)

<sup>200</sup> Орлов А.Н. Экологический аудит – рыночный механизм управления курортно-рекреационными территориями Автономной Республики Крым [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://repository.crimea.edu/jspui/bitstream/123456789/10900/1/orlov.pdf>

місце в системі зовнішнього аудиту, у формі щорічних перевірок аудиторської фірми, яка безпосередньо зобов'язана представити інформацію про всі необхідні користувачам дані щодо орендованих та власних активів, якщо такі дані не були попередньо розкриті у Примітках до річної фінансової звітності. Як різновид зовнішнього аудиту необхідно також звертати увагу на екологічний аудит, що дає змогу оцінити не лише обліковий аспект оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення, але й прослідкувати за процесом їх цільового використання з точки зору ефективності та забрудненості.

За результатами звітування про проведені контрольні заходи має бути обов'язково складений звіт та впровадженні заходи щодо усунення виявлених проблем та порушень. Таке відношення до системи контролю дозволить якісно та достовірно відображати інформацію про фінансовий стан суб'єкта господарювання, уникнути розкрадань та ухилень від виконання законодавчих норм, а також закріпити за підприємствами певний обов'язок стосовно екологічної та суспільної свідомості аграрного сектору, підвищити рівень їх соціально-екологічної відповідальності.

Одним з методів контролю також є аналіз операцій, пов'язаних з використанням земельних ресурсів. Але на сьогодні не існує єдиної, достатньої та ефективної методики його проведення. На основі попередніх досліджень виявлено, що відсутні нормативно-правові рекомендації, які б регулювали аналіз використання земельних ресурсів підприємства. Існують лише Методичні рекомендації по аналізу фінансово-господарського стану підприємства<sup>201</sup>, де один з розділів розглядає орієнтовні показники з аналізу основних засобів. Але слід розуміти, що до складу основних засобів земельні ділянки сільськогосподарського призначення віднесені бути не можуть, оскільки вони є орендованими і використовуються господарюючим суб'єктом лише на правах користування. Таким чином можна зробити висновок, що законодавчими актами не встановлено відповідних норм та способів, які могли б врегулювати даний процес.

Що стосується представників наукового кола, то вони також не дійшли до єдиної думки з приводу форм, методів та показників, що дозволили б в повній мірі розкрити питання використання земель у господарській діяльності підприємства. Тому пропонується нова методика економічного аналізу ефективності використання земельних ресурсів.

Завдання даного аналізу полягають в тому, щоб всебічно сприяти найповнішому і найефективнішому використанню земельних угідь при постійному нарощуванні природної родючості й недопущенні шкоди

---

<sup>201</sup> Лист Державної податкової адміністрації щодо Методичних рекомендацій по аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій N 759/10/20-2117 від 27.01.98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v2117225-98>

навколишньому середовищу. Рекомендації, які розроблені за результатами аналізу мають забезпечувати повне й вискоєфективне використання усіх угідь незалежно від призначення і рівня їх освоєння.

Для того, щоб якісно та достовірно провести аналіз використання та збереження земельних ділянок сільськогосподарського призначення аналітикам знадобиться ґрунтовна база для інформаційного забезпечення. Однозначно до складу такого масиву даних увійдуть нормативно-правові акти, що являють собою орієнтир для оперування такими активами (на сам перед Земельний кодекс та інші нормативні документи про землекористування). Наступним, не менш важливим пакетом документів є фінансова звітність підприємства за останні роки. В даному випадку, як і було зазначено в попередніх розділах, для аналізу будуть використані саме Примітки до річної фінансової звітності, де міститься інформація про всі орендовані активи підприємства, а саме земельні ресурси. Окрім цього короткій опис необхідної інформації із зазначенням операцій пов'язаних зі зміною структури та рухом земельних ділянок містить аудиторський висновок, що складається за результатами щорічної незалежної аудиторської перевірки.

Перелічені вище інформаційні джерела є загально доступними, тому для проведення глибокого аналізу їх буде недостатньо. Таким чином слід використовувати також додаткові відомості, які може надати суб'єкт господарювання (з приводу контрагентів, заборгованостей, а також калькуляційних даних та управлінських звітів). Доцільним також буде використати розроблену нами внутрішньофірмову звітність, що більш детально розкриває інформацію про походження та напрям використання земельної ділянки.

Отже, розроблена методика проведення економічного аналізу використання земельних ділянок сільськогосподарського призначення представлена на рис. 2.11.

При проведенні *аналізу обсягу* земельних ресурсів передбачається визначення величини наявних земельних ділянок відповідно до їх нормативно-грошової оцінки та визначення загальної площі земель, що знаходяться у користуванні підприємства.

*Аналіз структури* передбачає поділ даної земельної площі за видами посівних площ, та визначення питомої ваги кожної площі у загальній структурі земель. Також необхідно провести аналіз відхилень у розрахунку до попереднього звітного періоду в натуральному та відсотковому співвідношенні, та відхилень характерних для пунктів структури, що відбулися у порівнянні з початком поточного звітного року.



**Рис. 2.11.** *Методика аналізу використання земельних ресурсів*

*Аналіз динаміки* проводиться шляхом зіставлення показників на початок і кінець звітного періоду. За відомими даними визначаються абсолютне та відносне відхилення а також абсолютне значення одного відсотку приросту по кожному виду активів. На основі відповідних даних формуються висновки. Даний аналіз проводиться у розрахунку за останні 3 роки.

*Аналіз інтенсивності та ефективності* використання земельних ресурсів характеризується розрахунком показників землевіддачі та землемісткості, які показують відповідно кількість валової продукції у ц, що припадає на 1 га наявних земель, та площу земель, необхідну для отримання 1 ц валової продукції. Запропоновані показники дещо відрізняються від запропонованих методикою аналізу основних засобів, оскільки є більш економічно доцільними з огляду на відсутність права власності на земельні ділянки, що перебувають у користуванні підприємства.

Наступним показником, що розраховується на даному етапі є прибутковість земель, що показує кількість прибутку, яка припадає на 1 га землі та обчислюється як відношення прибутку до загальної площі земель.

Останнім показником другого етапу є землезабезпеченість. Він показує кількість земельної площі, що розраховується на 1-го працівника фірми. Даний показник розглядається у порівнянні поточного та попереднього років.

*Факторний аналіз* на підприємстві здійснюється за методом ланцюгових підстановок. На даному підприємстві буде здійснюватися факторний аналіз валового прибутку та показників рентабельності.

Факторний аналіз на підприємстві буде здійснюватися в декілька етапів:

1 етап:

Представлення формули розрахунку результативного показника. Визначення величини даного показника, а також факторів, що на нього впливають. Визначення послідовності зміни факторів, що впливають на результат.

$$Y_1 = a_1 * v_1 * c_1$$

Показники змінюються наступним чином:

a – змінюється першим

v – змінюється другим

c – змінюється третім

2 етап:

Розрахунок умовних величини результативного показника шляхом поступової заміни факторів.

$$U_{M1} = a_1 * v_0 * c_0$$

$$U_{M2} = a_1 * v_1 * c_0$$

$$Y_2 = a_1 * v_1 * c_1$$

3 етап:

Розрахунок впливу окремих факторів на зміну результативного показника.

$$\Delta U_a = U_{M1} - Y_1$$

$$\Delta U_v = U_{M2} - U_{M1}$$

$$\Delta U_c = Y_2 - U_{M2}$$

4 етап:

Баланс відхилень – перевіряючий етап.

$$\Delta U = Y_1 - Y_0 = \Delta U_a + \Delta U_v + \Delta U_c$$

5 етап:

Формування висновків на основі проведених розрахунків.

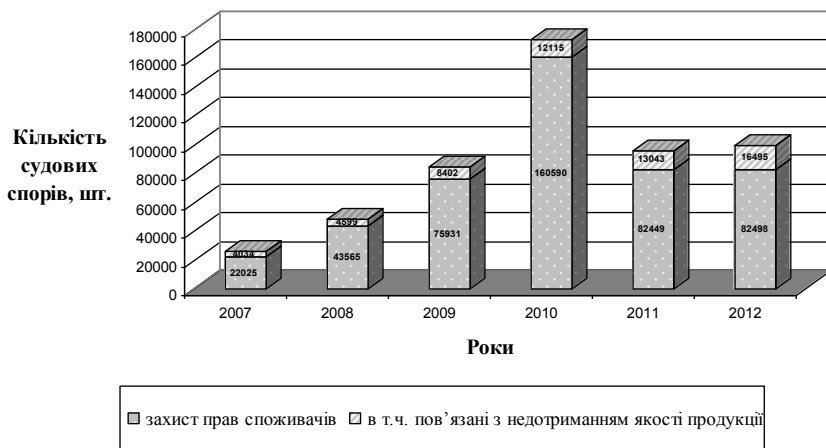
Факторний аналіз є підсумковим етапом в процесі аналізу земельних ділянок сільськогосподарського призначення. Він дає змогу визначити величину впливу на показник землевіддачі усіх його складових. Окрім того за результатами цілісного комплексу аналітичних процедур можна буде оцінити стан та повноту використання земельних активів на підприємстві, а також доцільність їх оренди з погляду витрат підприємства.



## 2.5. Внутрішній контроль операцій з виробництва продукції: організаційні аспекти та методичне забезпечення

Передумовою безперервного функціонування, конкурентоспроможності та досягнення очікуваного рівня рентабельності виробничої діяльності суб'єктів господарювання є налагодження системи внутрішнього контролю якості продукції. Проте її впровадження ускладнюється відсутністю достатнього розміру ресурсів, практичних навичок і, відповідно, висококваліфікованого персоналу. Хоча, деякі підприємства й володіють такими потужними ресурсами та відповідним обладнанням, проте, наявність грошових коштів та необізнаність керівників не принесе бажаного результату при впровадженні такого механізму.

Водночас про необхідність перегляду існуючих підходів до організації внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції свідчать дані, що в Україні протягом 2007-2012 рр. порушено 467055 судових проваджень у справах про захист прав споживачів, з яких 58686 (12,57 %) – пов'язані з недотриманням якості продукції (рис. 2.12).



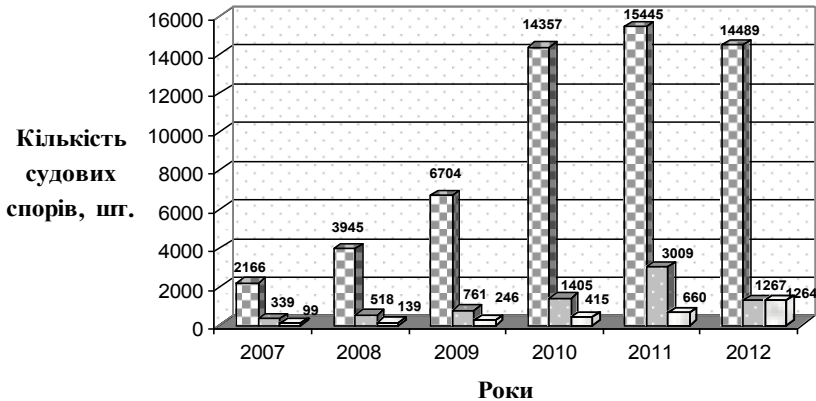
**Рис. 2.12.** Динаміка судових спорів у справах про захист прав споживачів в Україні протягом 2007-2012 рр. \*

\* Джерело: побудовано на основі [202]

<sup>202</sup> Єдиний державний реєстр судових рішень / [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/>.

Так, у 2008 р. порівняно з 2007 р. кількість судових спорів у справах про захист прав споживачів зросла на 97,80 %, у 2009 р. порівняно з 2008 р. зросла на 74,29 %, у 2010 р. порівняно з 2009 р. зросла на 111,49 %, у 2011 р. порівняно з 2010 р. зменшилась на 48,66 %, а у 2012 р. порівняно з 2011 р. зросла на 0,06 %. Причому питома вага судових спорів, пов'язаних з недотриманням якості продукції серед судових спорів у справах про захист прав споживачів становила у 2007 р. – 8,32 %, у 2008 р. – 10,56 %, у 2009 р. – 11,07 %, у 2010 р. – 7,54 %, у 2011 р. – 15,82 %, у 2012 р. – 19,99 %. З огляду на існуючу тенденцію зростання протягом 2011-2012 рр. кількості порушених судових спорів у справах про захист прав споживачів щодо недотримання якості продукції, дослідження потребує порядок організації контролю якості продукції на підприємствах.

При цьому протягом 2007-2012 рр. порушено 57106 судових спорів, пов'язаних з порушенням Закону України “Про відходи” (рис. 2.13).



- порушення Закону України “Про відходи”
- порушення, пов'язані з безпекою, що виникає під час утилізації відходів для споживача і навколишнього природного середовища,
- порушення ведення первинного обліку відходів за встановленою формою 1-ВТ та відсутність паспортів місця видалення відходів

**Рис. 2.13.** Динаміка судових спорів у справах про порушення Закону України “Про відходи” в Україні протягом 2007-2012 рр. \*

\* Джерело: побудовано на основі [203]

<sup>203</sup> Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/>.

Аналіз динаміки судових спорів у справах про порушення Закону України “Про відходи” в Україні протягом 2007-2012 рр. показує, що їх кількість щороку зростала, починаючи з 2007 до 2011 р., а в 2012 порівняно з 2011 р. зменшилась на 6,19 %. За даними 2012 р. порушено 14489 судових спорів, пов’язаних з порушенням Закону України “Про відходи” через перевищення лімітів на утворення та розміщення (зберігання, захоронення) відходів, з них 8,74 % пов’язані з небезпекою, що виникає під час утилізації відходів для споживача і навколишнього природного середовища, а 8,72 % пов’язані з порушеннями ведення первинного обліку відходів за встановленою формою 1-ВТ та відсутністю паспортів місця видалення відходів.

У результаті дослідження змісту судових рішень встановлено неналежне бухгалтерське відображення операцій з виробництва продукції на етапі первинного спостереження, що пов’язано з недотриманням вимог договорів купівлі-продажу; відсутністю сертифікатів відповідності якості продукції державним стандартам; паспортів місця видалення відходів; дозволів та лімітів на утворення і розміщення відходів тощо.

Для уникнення такого стану доцільно проводити комплексні дослідження щодо підвищення ефективності й дієвості внутрішнього контролю операцій з виробництва безпечної та якісної продукції для споживача та навколишнього природного середовища, що є складовою ефективного управління виробничим процесом.

Проблемами розвитку внутрішнього контролю в Україні присвятили свої праці багато авторів, зокрема О.Б. Акентьєва [204], Ф.Ф. Бутинець [205], Т.А. Бутинець [206], Л.В. Гуцаленко [207], Т.В. Ковтун [208], М.Д. Корінько

---

<sup>204</sup> Акентьєва О.Б. Підвищення економічної ефективності системи внутрішнього контролю підприємства: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами / О.Б. Акентьєва; НАН України. Ін-т економіки промисловості. – Донецьк, 2006. – 20 с.

<sup>205</sup> Бутинець Ф.Ф. Об’єкти і суб’єкти контролю виробничих витрат: сутність і завдання / Ф.Ф. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: економічні науки. – 2012. – № 2 (60). – С. 7-10.

<sup>206</sup> Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: дис. д.е.н.: 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Т.А. Бутинець. – Житомир, 2012. – 408 с.

<sup>207</sup> Гуцаленко Л.В. Сутність та функції внутрішнього аудиту на підприємствах України [Електронний ресурс] / Л.В. Гуцаленко, А.О. Ярова // Всеукраїнський науково-практичний журнал (Інноваційна економіка). – 2011. – № 2. – С. 105-107. Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/inek/2011\\_2/105.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2011_2/105.pdf).

<sup>208</sup> Ковтун Т.В. Система внутрішнього контролю як невід’ємний елемент операційної системи підприємства / Т.В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 164-170.

[<sup>209</sup>], Л.О. Лопатенко [<sup>210</sup>], В.П. Пантелеєв [<sup>211</sup>], І.О. Паламарчук [<sup>212</sup>], С.М. Петренко [<sup>213</sup>], І.Р. Поліщук, І.А. Юхименко-Назарук [<sup>214</sup>], О.В. Філозоп [<sup>215</sup>], Т.В. Шрам [<sup>216</sup>], В.М. Яценко [<sup>217</sup>] та інші. Але, більш детальний та поглиблений аналіз внутрішнього контролю результатів виробничого процесу в частині контролю якості продукції здійснили такі вчені, як В.М. Пархоменко [<sup>218</sup>] і Н.А. Морозова-Герасимович [<sup>219</sup>] та ін.

---

<sup>209</sup> Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: [моногр.] / М.Д. Корінько. – К.: ДП “Ін форм.-аналіт. агентство”, 2007. – 429 с.

<sup>210</sup> Лопатенко Л.О. Операційний менеджмент: [конспект лекцій для студ. напряму підготов. “Менеджмент”] / Л.О. Лопатенко. – К.: МАУП, 2007. – 128 с.

<sup>211</sup> Пантелеєв В.П. Концепція внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств: методологія, організація, розвиток: автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.00.09 / В.П. Пантелеєв; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2009. – 40 с.

<sup>212</sup> Паламарчук І.О. Контролінг на підприємстві [Електронний ресурс] / О.І. Паламарчук // Режим доступу: <http://udau.edu.ua/library.php?pid=1372>.

<sup>213</sup> Петренко С.М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація: автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / С.М. Петренко; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2010. – 36 с.

<sup>214</sup> Поліщук І.Р. Удосконалення внутрішнього контролю операцій з нерухомістю: організаційно-методичний підхід / І.Р. Поліщук, І.А. Юхименко-Назарук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2011. – 4 (58). – С. 111-115.

<sup>215</sup> Філозоп О.В. Внутрішній аудит та внутрішній контроль: розмежування понять [Електронний ресурс] / О.В. Філозоп // Вісник ЖДТУ. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_gum/Vzhdtu\\_econ/2009\\_4/37.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/37.pdf).

<sup>216</sup> Шрам Т.В. Організація внутрішнього контролю в управлінні витратами підприємства / Т.В. Шрам // Вісник ХНТУ. – 2009. – № 3(36). – С. 188-192.

<sup>217</sup> Яценко В.М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення [Електронний ресурс] / В.М. Яценко // Збірник наукових праць ЧДТУ. – 2009. – випуск 22. – С. 1-7. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/znpchdtu/2009\\_22\\_2/articles/Finansi/1\\_Yacenko.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_22_2/articles/Finansi/1_Yacenko.pdf).

<sup>218</sup> Пархоменко В.М. Методика внутрішнього контролю втрат від браку у виробництві / В.М. Пархоменко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(14). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 268 с.

Визначаючи цінність отриманих результатів дослідниками, слід зауважити, що на сьогодні залишаються недостатньо вивченими проблемні питання організаційного забезпечення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції в системі управління підприємством.

Тому потребують удосконалення організаційні засади внутрішнього контролю процесу виробництва продукції для встановлення розподілу обов'язків між суб'єктами внутрішнього контролю щодо підвищення конкурентоспроможності, якості та безпеки продукції для людини та навколишнього середовища.

Поняття контролю з'явилося в лексиконі управлінців ще на початку XVIII століття. Як система контролю за діяльністю підприємства, воно сформувалося до початку XX століття у вигляді сукупності трьох елементів: розділення повноважень, ротация персоналу, використання та аналіз облікових записів. Пізніше функції контролю значно розширилися, перетворившись на організацію та координування дій, спрямованих на забезпечення збереження активів, перевірку надійності облікової інформації, підвищення ефективності операцій, дотримання запропонованої політики та процедур компанії. Еволюціонуючи і розширюючи сферу свого застосування, контроль до кінця XX століття перетворився на інструмент контролю за ризиками, де його функції тісно переплітаються з функцією управління ризиками – ризик-менеджментом [220, с. 165].

У сучасних умовах господарювання до сутності поняття “контроль” зростають вимоги до ефективності управління підприємствами, які обумовлюють необхідність функціональної активізації контролю і процесу його інформаційного забезпечення як складової частини управління. Це потребує якісно нового теоретичного осмислення суті й ролі інформаційного забезпечення контролю в управлінні підприємством. Актуальним завданням є перехід від традиційної пасивної констатації фактів господарського життя до активних, ефективно функціонуючих методів накопичення інформації, що є реальною основою підвищення ефективності функціонування системи контролю на підприємстві [221, с. 3].

---

<sup>219</sup> Морозова-Герасимович Н.А. Управлінський облік і аналіз затрат на забезпечення якості продукції (на прикладі плодоовочеконсервних підприємств України): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / Н.А. Морозова-Герасимович; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2003. – 22 с. // Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/\\_scripts/wwwi32.exe/\[in=\\_scripts/ep.in\]](http://nbuv.gov.ua/_scripts/wwwi32.exe/[in=_scripts/ep.in]).

<sup>220</sup> Ковтун Т.В. Система внутрішнього контролю як невід'ємний елемент операційної системи підприємства / Т.В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 164-170.

<sup>221</sup> Петренко С.М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація: автореф. дис. д-ра екон. наук:

Контроль як комплексна багатогранна система управління господарськими процесами на підприємстві спрямований на забезпечення достовірною та систематизованою обліковою інформацією всі сфери економіки, що є одним із ефективних інструментів накопичення інформації до потреб користувачів, як внутрішніх, так і зовнішніх.

На думку В.К. Колпакової та О.В. Кузьменка, сутність контролю необхідно розглядати як перевірку того, як контрольований об'єкт виконує покладені на нього завдання і реалізовує свої функції [222, с. 524].

Акентьева О.Б. пропонує розглядати контроль як об'єктивну складову господарського механізму управління при будь-якому способі виробництва, тобто контроль сприяє зменшенню схильності до ризику і виступає в системі управління елементом не лише зворотного, а й прямого зв'язку між структурними підрозділами підприємства, між керованою і керуючою системами, між лінійними і функціональними підрозділами [223, с. 5]. З цією думкою погоджуються й інші автори, такі як І.А. Белобжецкий [224, с. 20-21] та Т.Ю. Серебрякова [225, с. 10-12]. Погоджуємося з вищезазначеними дослідниками у зв'язку з поширенням на виробничих підприємствах відділу технічного контролю для забезпечення належної якості та безпеки продукції.

Саченко С.І. стверджує, що наукові дослідження із адаптації контролю до потреб управління в ринкових умовах практично відсутні. Та й на практиці цим питанням приділяють мало уваги. З цього твердження випливає, що існує об'єктивна необхідність розгляду контролю щонайменше з двох точок зору: у широкому та вузькому розумінні. У широкому розумінні – це процес, який повинен забезпечити відповідність системи бухгалтерського обліку та діяльності суб'єкта господарювання діючому законодавству, а у вузькому розумінні, контроль – це функція управління [226, с. 12-13].

---

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / С.М. Петренко; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2010. – 36 с.

<sup>222</sup> Колпакова В.К., Кузьменко О.В. Адміністративне право України: підручник / В.К. Колпаков, О.В. Кузьменко – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 544 с.

<sup>223</sup> Акентьева О.Б. Підвищення економічної ефективності системи внутрішнього контролю підприємства: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами / О.Б. Акентьева; НАН України. Ін-т економіки промисловості. – Донецьк, 2006. – 20 с.

<sup>224</sup> Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И.А. Белобжецкий. – М.: “Финансы и статистика”, 1989. – 256 с.

<sup>225</sup> Серебрякова Т.Ю. Концептуальные модели сквозного внутреннего контроля: автореф. дис. д.э.н.: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Т.Ю. Серебрякова. – Йошкар-Ода. – 2010. – 46 с.

<sup>226</sup> Саченко С.І. Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих витрат на хлібопекарних підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 –

Досить цікавою є думка американського професора Дж. Ріггс, який вважає, що контроль служить двом цілям: направляти діяльність підприємств на виконання заздалегідь встановлених завдань; управляти процесом безперервного вдосконалення виробництва з тим, щоб своєчасно розкривати і усувати відхилення, що виникають. На думку автора, контрольні функції є елементом виробничого процесу [<sup>227</sup>, с. 265].

Вважаємо, що сутність контролю необхідно розглядати як невід’ємний елемент системи бухгалтерського обліку, що знаходяться у постійному взаємозв’язку та взаємозалежності. Оскільки, як стверджує С.М. Петренко, з одного боку, бухгалтерський облік дає кількісне відображення і якісну характеристику економічних процесів суспільного відтворювання та потребує контролю якості цього відображення і правильності якісної характеристики цих процесів, що забезпечує його достовірність. З іншого боку, контроль не може функціонувати без облікової інформації, і, відповідно, однією із задач контролю є отримання кількісної і, особливо, якісної інформації. Це є принципово важливим моментом для розуміння суті відмінності контролю і бухгалтерського обліку, а також їх зв’язку [<sup>228</sup>, с. 10].

Поняття “контроль” містить у собі велику кількість різновидів за класифікаційними ознаками (суб’єкти, рівні управління, види управління й інші). Враховуючи існування різних видів контролю, окремої уваги заслуговує поділ контролю залежно від суб’єктів контролю, зокрема на зовнішній і внутрішній. Ці види контролю представляють собою компоненти єдиної системи контролю, що потребують дослідження й вирішення суперечливих питань, які виникають в процесі їх реалізації.

Сутність зовнішнього контролю полягає в перевірці дотримання чинного законодавства щодо руху бюджетних коштів, сплати обов’язкових податків та зборів до бюджету, а також виявлення помилок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за результатами господарської діяльності підприємства, що здійснюють органи Державної фінансової інспекції, Державної податкової служби та аудиторів.

---

бухгалтерський облік, аналіз та аудит / С.І. Саченко; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2006. – 20 с.

<sup>227</sup> Риггс Дж. Производственные системы: планирование, анализ, контроль / Дж. Риггс; сокр. пер. с англ. общ. ред. и послесл. А.И. Анчишкина. – М.: “Прогресс”, 1972. – 340 с.

<sup>228</sup> Петренко С.М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація: автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / С.М. Петренко; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2010. – 36 с.

На думку Ю.І. Слободяник [<sup>229</sup>, с. 160], аналіз вітчизняної системи зовнішнього контролю підтверджує наявність цілої низки проблем у цій сфері, зокрема: фрагментарність нормативно-правового забезпечення функціонування системи, що не відповідає сучасним потребам; відсутність єдиних організаційних підходів і стандартизованого понятійного апарату; наявність малоефективної й розгалуженої системи контрольованих органів, що обумовлює дублювання їх функцій; невідповідність функцій, повноважень і завдань контролюючих органів, що представляють різні гілки влади; відсутність єдиної інформаційної бази контрольних заходів та їх результатів тощо.

Вважаємо за доцільне погодитися із думкою І.Ю. Слободяник, оскільки результативність контрольних заходів з року в рік зростає одночасно із стійким погіршенням ситуації щодо усунення порушень та реагуванням на їх виявлення [<sup>230</sup>, с. 160].

Як засвідчили статистичні дані, кількість перевірених продовольчих товарів з кожним роком зменшується, а кількість забракованих збільшується, що зумовлено зменшенням здійснених контрольних процедур Державною інспекцією з контролю якості в Україні (рис. 2.14).



**Рис. 2.14.** Динаміка кількості перевірених продовольчих товарів протягом 2007-2011 рр.\*

\*Джерело: [<sup>231</sup>]

Таким чином, зовнішній контроль, що здійснюють органи Державної інспекції з контролю якості в Україні, є неефективним і свідчить про недосягнення основної мети діяльності державних органів щодо

<sup>229</sup> Слободяник Ю.І. Внутрішній і зовнішній державний аудит: організаційно-правові аспекти / Ю.І. Слободяник // Економічний простір. – 2011. – № 49. – С. 159-165.

<sup>230</sup> Слободяник Ю.І. Внутрішній і зовнішній державний аудит: організаційно-правові аспекти / Ю.І. Слободяник // Економічний простір. – 2011. – № 49. – С. 159-165.

<sup>231</sup> Балдинюк О. Реформа запроваджує презумпцію невинності для виробника [Електронний ресурс] / О. Балдинюк // Режим доступу: [http://www.csm.kiev.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1363%3A-l-r&catid=44%3Amonitoringsmi&Itemid=77&lang=ru](http://www.csm.kiev.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=1363%3A-l-r&catid=44%3Amonitoringsmi&Itemid=77&lang=ru).



законності, ефективності й цілеспрямованості їх управління, і водночас про необхідність посилення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції на підприємстві.

Згідно з делегованими повноваженнями територіальні органи Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики (Держспоживстандарт) проводять нагляд за якістю продукції, додержанням стандартів, норм і правил при розробленні, виробництві, випуску, зберіганні, транспортуванні, використанні, експлуатації, реалізації та утилізації продукції суб'єктами підприємницької діяльності, у тому числі оптовими торговельними (збутовими) організаціями.

Нагляд здійснюється шляхом проведення періодичних або постійних перевірок з вибірковим або суцільним контролем. Постійний контроль проводиться в разі систематичних претензій щодо якості продукції та у випадку відсутності умов стабільного випуску продукції згідно з вимогами стандартів, норм і правил [232].

Відповідно до "Інструкції про порядок здійснення державного нагляду за додержанням стандартів, норм і правил", затвердженої наказом Держстандарту України від 3 червня 2002 р. № 321 і зареєстрованої Мін'юстом України від 18 червня 2002 р. № 512/6800, до початку перевірки державний інспектор знайомиться з інформацією, яка стосується об'єкту перевірки, зокрема: матеріалами попередніх перевірок з державного нагляду, за попередні роки; виконання приписів та постанов, якщо вони мали місце; знайомиться зі змістом стандартів, інших нормативних документів, які розповсюджуються на продукцію, з дозволами на відхилення від їх вимог; виявляє протиріччя у вимогах стандартів на готову продукцію та сировину, матеріали, комплектувальні вироби, аналізує інформацію про якість від основних споживачів, наявність рекламаций (скарг) споживачів; з'ясовує, чи підлягає продукція обов'язковій сертифікації, або обов'язковому підтвердженню відповідності [233].

Одним із суб'єктів зовнішнього контролю є Державна податкова служба, що здійснює контроль за дотриманням чинного податкового законодавства.

---

<sup>232</sup> Порядок проведення перевірок з державного нагляду за якістю продукції, додержанням стандартів, норм і правил на підприємствах [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://tviybiznes.com/main/0\\_8\\_1\\_6/176](http://tviybiznes.com/main/0_8_1_6/176).

<sup>233</sup> Порядок проведення перевірок з державного нагляду за якістю продукції, додержанням стандартів, норм і правил на підприємствах [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://tviybiznes.com/main/0\\_8\\_1\\_6/176](http://tviybiznes.com/main/0_8_1_6/176).

Податковий контроль як один із інструментів регулювання господарської діяльності підприємств, як стверджує А.В. Самброс [234], є стадією управління та планування податкових надходжень бюджетів.

На думку А.П. Чередніченко [235, с. 8], для розуміння й належної оцінки ролі та завдань податкових органів щодо забезпечення надходжень до бюджету зі сплати обов'язкових податків та зборів необхідно визначити понятійний апарат складових системи податкового контролю (табл. 2.14).

Кожний з визначених термінів охарактеризований відповідно до функцій податкового контролю, законодавчого врегулювання відносно прав, обов'язків і завдань суб'єктів податкових правовідносин.

**Таблиця 2.14.** *Визначення понятійного апарату системи податкового контролю за А.П. Чередніченко\**

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Контролюючий суб'єкт (суб'єкт контролю)	Орган (органи) контролю, які відповідно до чинного законодавства мають повноваження для здійснення контролю (податкові органи різних рівнів, митні органи, установи Пенсійного фонду), що спрямовують контрольні дії на діяльність фізичної чи юридичної особи (осіб) – платника певних податків – з метою реалізації основної функції податків – наповнення бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів
Підконтрольний суб'єкт (суб'єкт контролю)	Фізична чи юридична особа (особи) – платники податку, на результати фінансово-господарської діяльності яких зорієнтовані контрольні дії, спрямовані на встановлення відповідності вимогам чинного законодавства показників, на підставі яких визначено та відображено у звітності дані про розміри певних податків до сплати та про фактичну сплату за відповідний звітний період
Контрольні дії	Дії контролюючого суб'єкта, спрямовані на встановлення відповідності показників податкової звітності контролюваного платника податку (підконтрольного суб'єкта) вимогам чинного законодавства з оподаткування тими податками, які стали предметом перевірки за певний період господарської діяльності, здійснення інших дій, безпосередньо пов'язаних з виконанням платником своїх податкових зобов'язань (постановка на облік в органах податкової служби, складання та подання податкової звітності тощо).

<sup>234</sup> Самброс А.В. Напрямки підвищення ефективності податкового контролю нарахування та сплати податку на прибуток [Електронний ресурс] / А.В. Самброс // Режим доступу: [www.kntu.kr.ua/statti/.../8.050114/](http://www.kntu.kr.ua/statti/.../8.050114/) Самброс АВ\_ОП06.doc.

<sup>235</sup> Чередніченко А.П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит / А.П. Чередніченко; Одес. держ. екон. ун-т. – О., 2005. – 18 с.

1	2
Предмет контролю	Задокументовані та відображені в податковому обліку й звітності результати фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта за відповідний період, які підлягають контролю (перевірці) у зв'язку зі справлянням податків та на які спрямовано контрольні дії
Об'єкт контролю	Відповідні об'єкти оподаткування платників податків, визначені чинним законодавством (доходи, прибуток, обсяги реалізації, обороти з реалізації, митна вартість тощо), за результатами фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта за період, що підлягає контролю

\*Джерело: побудовано на основі [236]

Так, станом на 1 січня 2012 р. в м. Києві налічується понад 822 345 платників податків. Як свідчать результати аналізу статистичних даних Державної податкової служби в м. Києві за період 2012 року, із загальної кількості зареєстрованих платників податків сплачують податки лише близько 87 % (рис. 2.15).

Така ситуація свідчить про ефективність здійснення діяльності податковими органами, що зумовлено реалізацією профілактичних функцій податкового контролю.

Принципово важливим суб'єктом зовнішнього контролю є аудиторські фірми чи приватно-практикуючі аудитори.

Соколов Я.В. зазначає, що у передмові до класичної книги з аудиту Р. Адамса, аудит став засобом, який забезпечує довіру до звітності та в певній мірі гарантує добропорядність відносин між суб'єктами, які приймають участь в господарських процесах, дозволяє економічними методами забезпечити стійкість економічного життя [237, с.8-9].

На думку Н.С. Шалімової, важливість аудиторської думки для користувачів звітності накладає значну відповідальність на кожного окремого аудитора та аудиторську спільноту в цілому, адже аудит представляє собою інструмент забезпечення інформаційної та економічної безпеки громадян, суб'єктів підприємницької діяльності та держави. Ці твердження є майже аксіомою, але на початку ХХІ сторіччя проблема якості аудиторських послуг надзвичайно загострилася в усьому світі, причому мова йде про досить стійку

<sup>236</sup> Чередніченко А.П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит / А.П. Чередніченко; Одес. держ. екон. ун-т. – О., 2005. – 18 с.

<sup>237</sup> Адамс Р. Основы аудита: пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.

кризу довіри користувачів до фінансових звітів та висновків аудиторів про їх достовірність. В умовах України дана проблема має дещо інший аспект, оскільки суспільство ще не встигло в достатній мірі зрозуміти значимість аудиту як невід’ємного елементу ринкової економіки [<sup>238</sup>, с. 173].



**Рис. 2.15.** *Забезпечення надходження та кількість зареєстрованих платників податків в м. Києві станом на 1 січня 2012 року\**

\*Джерело: [<sup>239</sup>]

Вважаємо, що аудит як один із видів контролю повинен не тільки забезпечувати якість аудиторських послуг, але і сприяти оцінці достовірності бухгалтерської звітності суб'єкта господарювання в усіх суттєвих аспектах.

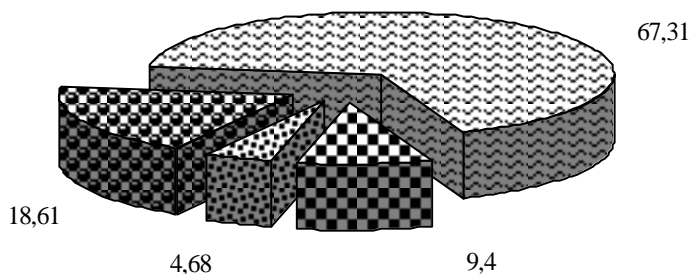
У зв'язку з тим, що аудиторська діяльність набула свого інтенсивного розвитку після прийняття Закону України “Про аудиторську діяльність” № 3125-ХІІ від 24.04.1993 р., отримання достовірної й неупередженої інформації про майновий та фінансовий стан суб'єктів

<sup>238</sup> Шалімова Н.С. Зовнішній контроль якості аудиту: міжнародний досвід та вітчизняна практика / Н.С. Шалімова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 2. – Т. 2. – С. 173-177.

<sup>239</sup> Забезпечення надходження та кількість зареєстрованих платників податків в м. Києві станом на 1 січня 2012 року [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://kyiv.sts.gov.ua/okremi-storinki/arhiv/68251.html>.

господарювання стало об'єктивною необхідністю. Почала застосовуватися практика здійснення обов'язкового та ініціативного аудиту.

Так, за результатами звіту про стан аудиторської діяльності в Україні за 2011 рік, частка здійснення обов'язкового аудиту становить лише 18,61 % від загальної сукупності замовлень аудиторських послуг, а ініціативного – 67,31 %, що є досить позитивним як для суб'єктів малого підприємництва, так і держави загалом (рис. 2.16).



- Обов'язковий аудит фінансової звітності
- ▣ Ініціативний аудит фінансової звітності
- Огляд історичної фінансової інформації
- Завдання з надання впевненості, що не є аудитом фінансової звітності

**Рис. 2.16.** Частка видів замовлень аудиту фінансової звітності в загальному обсязі завдань з надання впевненості в Україні у 2011 році\*

\* Джерело: [240, с. 34]

Значну частку ініціативного аудиту можна пояснити тим, що суб'єкти малого підприємництва більше зацікавлені в проведенні ініціативного аудиту, ніж обов'язкового, оскільки обізнаність власників (керівників) сприяє підвищенню ефективності функціонування підприємства та захищає інтереси користувачів такої звітності.

Щодо перевірки результатів виробництва суб'єктами зовнішнього контролю необхідно звернути увагу на такі питання, як: своєчасність і правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва; своєчасність та

<sup>240</sup> Статистичний щорічник Житомирської області за 2011 р. / За ред. Г.А. Пашинської, І.С. Шапарчук. – Ж., Державна служба статистики України. – 2012. – 500 с.

правильність відображення податкового кредиту та податкового зобов'язання під час придбання й реалізації відходів виробництва, бракованої, супутньої та побічної продукції; правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку коригування сум податкового кредиту та податкового зобов'язання від результатів виробництва; правильність визначення бази оподаткування, тобто формування доходів і витрат від реалізації результатів виробничого процесу; оцінити надійність та ефективність організації внутрішнього контролю й бухгалтерського обліку.

Таким чином, зовнішній контроль є ефективним, якщо його організація базується на принципах функціонування їх діяльності, зокрема, системності, комплексності, ефективності, результативності та прозорості управління.

Наступним видом контролю залежно від суб'єкта контролю є внутрішній контроль, що є запорукою якісного управління підприємством.

Внутрішній контроль – це комплекс контрольних дій, організованих власником і керівництвом підприємства, спрямованих на досягнення мети підприємства з позиції оцінки управлінської діяльності щодо різних рівнів управління в частині ідентифікації і зниження ризику ведення бізнесу. Запропоноване визначення враховує суб'єкти формування інформації для здійснення внутрішнього контролю та особливості її накопичення відповідно до потреб користувачів різних рівнів управління підприємством [<sup>241</sup>, с. 10].

Внутрішній контроль створюється керівництвом суб'єкта господарювання для забезпечення: досягнення цілей найбільш ефективним способом; відповідності діяльності законам та нормативно-правовим актам; збереження майна та інформації; попередження зловживань і помилок; належного бухгалтерського обліку та правильності і своєчасності складання фінансової звітності [<sup>242</sup>, с. 5].

Організація внутрішнього контролю на підприємстві залежатиме, насамперед, від кількості працівників на підприємстві, від масштабів виробництва, від кількості сировинної бази, що знаходиться у власності підприємства, від виробничого та програмного забезпечення, а також від вільних на рахунках підприємства грошових коштів, необхідних для інвестування у проекти з організації системи контролю якості на підприємстві.

---

<sup>241</sup> Петренко С.М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація: автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / С.М. Петренко; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2010. – 36 с.

<sup>242</sup> Акентьєва О.Б. Підвищення економічної ефективності системи внутрішнього контролю підприємства: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами / О.Б. Акентьєва; НАН України. Ін-т економіки промисловості. – Донецьк, 2006. – 20 с.

Внутрішній контроль покликаний організувати структуру контролю, а також підтримувати її в такому стані, щоб в кожний момент часу вона відповідала цілям підприємства. Якщо підприємство має тільки один вид діяльності і реалізує свою продукцію тільки за договором поставки, йому відповідає одна структура внутрішнього контролю, якщо це ж підприємство здійснює продаж своєї продукції в роздріб через торговий павільйон, структура внутрішнього контролю повинна бути змінена. Таким чином, основною метою внутрішнього контролю є ведення господарської діяльності відповідно до встановлених правил [<sup>243</sup>, с. 169].

Внутрішній контроль організується самим підприємством з метою перевірки рівня виконання управлінських рішень у сфері контролю якості продукції та може бути викликаний такими причинами: плановий аналіз ефективності системи якості; потреба у вдосконаленні системи якості, необхідністю визначення найбільш ефективних намірів; оцінка заходів, проведених в цілях поліпшення якості; виникнення проблем з якістю продукції та необхідність визначення слабких точок системи. При цьому необхідно врахувати реалізацію функцій внутрішнього контролю, зокрема, контроль повноважень, контроль документального оформлення та контроль збереження.

Контроль повноважень забезпечує виконання лише тих господарських операцій, які дійсно сприяють розвитку суб'єкта господарювання. Такий контроль повинен запобігати зловживанням і попереджувати проведення господарських операцій, в яких відсутня доцільність. Контроль документального оформлення створює умови, при яких господарські операції правильно оформляють обліковими записами і не виправляються без відповідного дозволу, а контроль збереження полягає в тому, щоб прийняті до бухгалтерського обліку активи і зобов'язання не могли бути використані не за призначенням.

Тому, на думку Л.В. Гуцаленко [<sup>244</sup>, с. 105], для успішної реалізації своїх функцій, суб'єкти внутрішнього контролю підприємства повинні виконувати такі обов'язки: визначати методи і джерела отримання інформації щодо діяльності підприємства; встановлювати порядок використання отриманої інформації; визначати чинники (фактори), що впливають на фінансово-господарську діяльність підприємства.

---

<sup>243</sup> Ковтун Т.В. Система внутрішнього контролю як невід'ємний елемент операційної системи підприємства / Т.В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 164-170.

<sup>244</sup> Гуцаленко Л.В. Сутність та функції внутрішнього аудиту на підприємствах України [Електронний ресурс] / Л.В. Гуцаленко, А.О. Ярова // Всеукраїнський науково-практичний журнал (Інноваційна економіка). – 2011. – № 2. – С. 105-107. Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/inek/2011\\_2/105.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2011_2/105.pdf).

Корінько М.Д. [<sup>245</sup>, с. 72-74] стверджує, що суб'єкти внутрішнього контролю повинні виконувати такі вимоги щодо забезпечення дієвості функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві:

- повинна існувати чітко визначена організаційна структура;
- повинен існувати незалежний відділ внутрішнього контролю;
- слід створити інформаційні системи управління якістю та своєчасно забезпечувати управління необхідною точною інформацією. Ця система повинна включати ефективні можливості щодо складання внутрішньої звітності, калькуляції витрат на виробництво, контролю за виконанням планів, аналізу альтернативних рішень і прогнозування;

- необхідні повні описи робіт з деталізацією обов'язків і відповідальності кожного працівника, службовця й обслуговуючого персоналу;

- з метою уникання зловживань необхідно проводити періодичний перерозподіл обов'язків, навчати та заохочувати працівників, які мають необхідну кваліфікацію та допуск до визначених видів робіт (принцип ротатії обов'язків);

- необхідно здійснювати контроль за повнотою та точністю первинних документів, що забезпечує виконання тільки санкціонованих операцій, їх правильне відображення і виправлення в облікових реєстрах. Контроль за повнотою відображення передбачає послідовну нумерацію документів (накладних, замовлень, прибуткових ордерів на складі) і позначок на них, які показують, що документи складені на підставі відповідних розпоряджень.

Проте, не дотримуючись вище викладених вимог, на практиці досить часто зустрічаються ситуації, коли керівники підприємства (в особі головного бухгалтера) несуть матеріальну, адміністративну та кримінальну відповідальності за порушення Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та інших нормативно-правових актів.

Як відомо, головний бухгалтер не є матеріально відповідальною особою у всіх випадках (крім виконання ним функцій касира), оскільки його посада не передбачає виконання робіт, безпосередньо пов'язаних зі зберіганням, обробленням, продажем (відпуском), перевезенням чи застосуванням у процесі виробництва переданих йому цінностей. У разі, якщо головний бухгалтер погодиться виконувати функції касира, з ним обов'язково має бути укладено договір про повну матеріальну відповідальність.

Однак, головного бухгалтера може бути притягнуто до повної матеріальної відповідальності, що передбачено ст. 134 КЗпП у разі недостачі та навмисного знищення чи псування результатів виробництва, зокрема напівфабрикатів, готової продукції тощо.

---

<sup>245</sup> Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: [моногр.] / М.Д. Корінько. – К.: ДП “Ін форм.-аналіт. агентство”, 2007. – 429 с.



Адміністративна відповідальність – це вид відповідальності, що може також бути застосований до неправомірних дій бухгалтерів та визначається Кодексом про адміністративні правопорушення. Цей вид відповідальності застосовується в таких випадках:

– при вчиненні однією особою двох чи більше правопорушень адміністративне стягнення накладається за кожне правопорушення окремо;

– якщо справи про обидва правопорушення розглядаються тим самим органом, стягнення накладається в межах санкції, установлені за серйозніше правопорушення;

– адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше, ніж через два місяці з дня вчинення правопорушення (разове порушення), а при триваючому правопорушенні – не пізніше, ніж через два місяці з дня його виявлення.

Найбільш небажаним для бухгалтерів є кримінальна відповідальність. Даний вид відповідальності виникає внаслідок ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, зловживанням владою або службовим становищем, а також за службову недбалість.

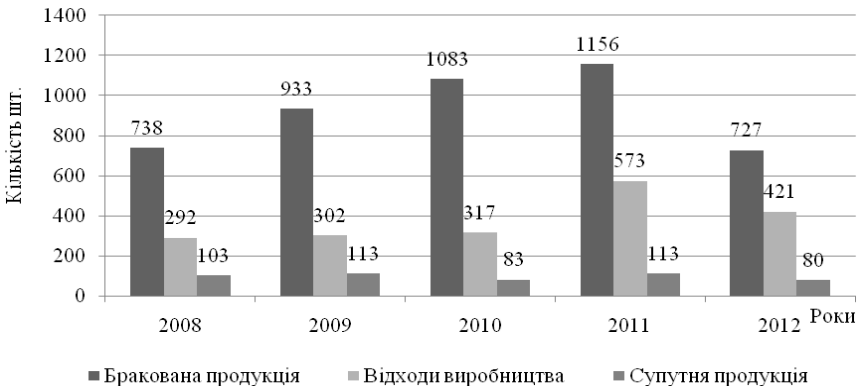
Найбільш унікальною є стаття 367 Кримінального кодексу України, яка часто використовується в тих випадках, коли не може бути доведено умисел винної особи у вчиненні незаконної дії. Однак при цьому має бути доведено наявність у такої особи реальної можливості виконувати такі обов'язки.

Таким чином, необхідно чітко знати та розуміти чинне законодавство України, насамперед Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, Податковий кодекс України, Кодекс законів про працю України, Кодекс України про адміністративні правопорушення та Кримінальний кодекс України з метою володіння даною інформацією, щоб передбачити правопорушення та вчасно їх запобігти.

Якщо ж оцінювати сучасний стан на підприємствах та зазначені функції, то стан внутрішнього контролю є незадовільним, про що свідчать наступні статистичні дані та більшою мірою пов'язано із особливостями господарської діяльності підприємства, що проілюстровано значною кількістю розглянутих Господарських справ (рис. 2.17).

Аналіз рис. 6 дає можливість зробити висновок, що кількість розглянутих судових справ щодо браку, відходів й супутньої продукції в Господарських судах за період з 2008-2012 рр. зростає. Це зумовлено наступними причинами: в акті, який підписаний представником відповідача, не зазначено про поставку позивачу неякісної продукції. Інші акти, додані позивачем складені без участі представників постачальника продукції (відповідача) і тому, не прийняті судом до уваги. Крім того, позивачем не доведено суду, що поставлено саме ту продукцію, яка була відвантажена відповідачем. Тобто не доведено факту протиправності дій відповідача й причинного зв'язку між цими діями та негативними наслідками (збитками); не існує укладеного договору, яким

регламентовано їх права та обов'язки щодо спірних правовідносин; відсутність відповідного договору (відповідно до ст. 509 Цивільного кодексу України) унеможлиблює перебування відповідача у статусі боржника, а позивача у статусі кредитора у відсутньому зобов'язанні. В свою чергу, відсутність порушення та збитків унеможлиблює існування причинного зв'язку між ними та вини (відповідно до ст. 614 Цивільного кодексу України); порушення умов Інструкції про порядок приймання продукції промислово-технічного призначення і товарів народного споживання за якістю.



**Рис. 2.17.** Динаміка судових справ, пов'язаних з проблемами придбання й реалізації бракованої продукції, відходів виробництва та супутньої продукції за період 2008-2012 рр.\*

\* Джерело: систематизовано на основі [246]

Така ситуація свідчить про відсутність дієвої системи контролю за випуском якісної продукції на підприємстві, а це, у свою чергу, негативно впливає на економічні показники діяльності суб'єкта господарювання, що призводить до зниження показників конкурентоспроможності підприємства.

Проте ефективність перевірки повноти і достовірності відображення в бухгалтерському обліку і звітності інформації про процес виробництва продукції на підприємстві досягається одночасним проведенням як функціонального, так і інституційного контролю.

Причому суб'єктами здійснення інституційного контролю виступають служби або відділи, створені на підприємстві з метою контролю, зокрема, відділ технічного контролю, служба внутрішнього

<sup>246</sup> Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/>.

контролю, а функціональний контроль передбачає розподіл між працівниками контрольних функцій.

Під час здійснення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції відділу технічного контролю на підприємстві або іншому структурному підрозділі відповідно до організаційної структури на підприємстві слід впроваджувати стандартизацію та сертифікацію як специфічні методи контролю якості продукції, що сприятиме підвищенню попиту споживачів та конкурентоспроможності підприємства на зовнішніх і внутрішніх ринках.

Для удосконалення організаційно-методичного механізму внутрішнього контролю виділено організаційну, підготовчу, методичну, результативну та інспекційну стадії його здійснення, характеристику яких наведено на рис. 2.18.

Таким чином, внутрішній контроль операцій з виробництва продукції передбачає сукупність послідовних етапів, які за їх функціональним призначенням можна згрупувати на певні стадії, дотримання яких зумовлене виконанням завдань, поставлених перед суб'єктами контролю.

Організаційна стадія контролю передбачає визначення суб'єктів та об'єктів контролю, завдань, які слід вирішити у ході проведення контролю, джерел інформації, необхідної для здійснення внутрішнього контролю. Підготовча стадія здійснюється з метою розробки плану та програми здійснення внутрішнього контролю, визначення алгоритму дій, вибір методів та прийомів перевірки, розподіл обов'язків та збір інформаційної бази контролера. Методична стадія внутрішнього контролю результатів процесу виробництва продукції полягає у перевірці правильності оформлення первинних документів, відображенні бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, розрахунку відхилень від встановлених норм.

Результативна стадія передбачає виявлення причин утворення неякісної продукції, їх аналіз та встановлення винних осіб, що забезпечить отримання достовірної облікової інформації та прийняття управлінських рішень щодо уникнення виявлених проблем.

Інспекційна стадія контролю за результатами процесу виробництва продукції передбачає перевірку виконання рішень і контроль за впровадженням розроблених пропозицій. На даній стадії основними завданнями суб'єкта внутрішнього контролю щодо перевірки операцій з виробництва продукції є:

- контроль за розміром витрат, понесених на утилізацію незворотних відходів;
- перевірка впровадження превентивних заходів щодо осіб, винних у виникненні некондиційної продукції;
- перевірка дотримання вимог договорів і чинного законодавства щодо заміни або переробки некондиційної продукції, а також розрахунки щодо покриття збитків від даних господарських операцій.



**Рис. 2.18.** Процес здійснення внутрішнього контролю процесу виробництва продукції\*

\* Джерело: власна розробка

Таким чином, організаційне забезпечення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції, насамперед, потребує від контролера певної її систематизації чи класифікації, оскільки без розподілу на чітко визначені стадії внутрішнього контролю важко зібрати всі наявні докази щодо виявлених порушень, правильно оцінити процеси, явища, що виникають, а також перевірити всі наявні господарські операції, які необхідні для підтвердження результатів діяльності.

Розглянемо детальніше організаційну стадію внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції. В системі організації внутрішнього контролю виділяють безліч об'єктів, які формують її цілісність та значимість для підприємства. Так, як в процесі виробництва продукції постійно утворюється відповідний відсоток відходів, бракованої продукції чи побічної, супутньої продукції, необхідно виділити такий об'єкт внутрішнього контролю як результати виробничого процесу та витрати, направлені на їх утилізацію чи реалізацію стороннім організаціям як готової продукції. Це дозволить відслідковувати їх рух, документальне відображення та використання, а також відображення показників у звітності підприємства.

Ефективна організація внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції вимагає дотримання окремих положень:

- визначення об'єктів бухгалтерського обліку, їх класифікація, тобто розмежування складу бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва в різних сферах економіки;

- достовірний та повний бухгалтерський облік на місцях (ділянках) виникнення та використання бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва, а саме – введення субрахунків, необхідних для бухгалтерського обліку та складання відповідних відомостей їх руху;

- постає питання оцінки бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва, оскільки вони виникають на кожному переділі виробництва. При цьому окремі їх види рухаються з цеху до цеху, що потребує досить багато часу. Оскільки всі запаси, що надійшли у виробництво і були оброблені, відносяться до незавершеного виробництва, необхідний своєчасний і чіткий кількісний вимір та вартісна їх оцінка<sup>[247]</sup>. Але слід враховувати, що бракована, супутня, побічна продукції та відходи виробництва одержуються в процесі виробництва і включають у себе додаткові витрати на обробку, тому, відповідно, їх вартість змінюється. Така ситуація обумовлює необхідність оцінки шляхом визначення їх собівартості;

---

<sup>247</sup> Миллер Э.Э. Экономика, организация и планирование машиностроительного производства / Э.Э. Миллер, А.И. Унгерман, П.Ф. Фактин. – М.: “Машиностроение”, 1969. – 400 с.

– контроль за організацією та веденням бухгалтерського обліку й інформаційного забезпечення системи фінансового аналізу з метою ефективного використання бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва. Тому вважаємо за необхідне застосувати наступні заходи: планування величини бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва у цілому по виробництву та за окремими структурними підрозділами; своєчасне документування фактів отримання результатів процесу виробництва; установлення нормативів утворення бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва та їх відповідності технологічному процесу; призначення відповідальних осіб за організацію збирання та використання бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва; забезпечення пакування та зберігання бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва із метою збереження їх якості; введення програми безвідходного виробництва, що передбачає повернення всіх зворотних відходів на ділянку переробки вторинної сировини; модернізація виробничого процесу.

Завдання та суб'єкти внутрішнього контролю за результатами процесу виробництва в розрізі його видів узагальнено на рис. 2.19.

Тому організація внутрішнього контролю операцій зі складовими процесу виробництва продукції забезпечує взаємозв'язок між об'єктом та суб'єктом внутрішнього контролю, а також допомагає більш раціонально відслідковувати їх рух, причини виникнення та утилізацію з метою оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень.

Економічне забезпечення утилізації неякісної сировини і зменшення обсягів їх утворення представляє собою ряд визначених законодавством економіко-правових заходів, які серед інших включають збори (платежі) за їх утворення та розміщення, а також заходи економічного стимулювання діяльності у зазначеній сфері. Так, внутрішній контроль за рухом бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва повинен здійснюватися на всіх стадіях життєвого циклу продукції, тобто від придбання сировини й матеріалів і завершуючи реалізацією продукції високої якості.

Таким чином, розподіл внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції на попередній, поточний і наступний сприяє розмежуванню відповідальності за їх виникнення, а отже, сприяє його посиленню, що позитивно впливає на результати господарської діяльності.

Завдання суб'єктів внутрішнього контролю процесу виробництва продукції	Суб'єкти внутрішнього контролю
<b>попередній контроль</b>	
Оцінка обґрунтованості та своєчасності розробки планових показників утворення бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва в цілому на підприємстві та в розрізі центрів відповідальності	Відділ внутрішнього контролю, плановий відділ
Вхідний контроль результатів виробничого процесу	Відділ матеріально-технічного забезпечення
Формування вимог положення про заходи морального та матеріального стимулювання працівників відносно зменшення рівня неякісної продукції, зокрема бракованої продукції, побічної продукції та відходів виробництва	Керівники структурних підрозділів, управлінський персонал
Планування здійснення тематичних перевірок вибіркового та суцільного контролю за кондиційною та некондиційною продукцією	Керівники структурних підрозділів, управлінський персонал
<b>поточний контроль</b>	
Організація технологічних процесів: фіксація всіх відхилень і порушень від нормального його функціонування	Керівники структурних підрозділів, відділ матеріально-технічного забезпечення
Контроль бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва в розрізі винуватців, причин, місць виникнення та центрів відповідальності	Відділ внутрішнього контролю, відділ технічного контролю
Контроль виявлених бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва	Відділ внутрішнього контролю, відділ технічного контролю керівники структурних підрозділів
Виявлення та діагностика проблем, що виникають при зміні технології виробництва та коригування планів і діяльності підприємства	Відділ внутрішнього контролю, відділ технічного контролю, управлінський персонал
<b>наступний контроль</b>	
Контроль відхилень від планових норм	Бухгалтерська служба, плановий відділ
Оцінка стану внутрішнього контролю результатів виробничого процесу	Відділ внутрішнього контролю
Контроль законності утилізації відходів виробництва та переробки сировини на більш високу якість	Відділ внутрішнього контролю, бухгалтерська служба
Виконання договірних зобов'язань у частині поставки бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва як готової продукції	Керівники структурних підрозділів
Вивчення наявних причин утворення бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва та розробка превентивних заходів	Керівники структурних підрозділів, плановий відділ

**Рис. 2.19.** Завдання суб'єктів внутрішнього контролю процесу виробництва продукції відповідно до етапу здійснення операції\*

\*Джерело: власна розробка

З метою ефективного запобігання та виявлення негативного результату процесу виробництва продукції, як стверджує Дж. Ріггс, необхідним є застосування технічного контролю, який є складовою технологічного процесу виготовлення та споживання виробів, який повинен надавати інформацію для своєчасного та необхідного управління технологічним процесом, що починається з надходження на склад сировини, матеріалів та закінчуючи випуском готової продукції з наступним забезпеченням її придатності до експлуатації (врахувавши ризик утворення некондиційної продукції). Він необхідний для запобігання виникненню дефектів на кожній операції технологічного процесу [<sup>248</sup>, с. 137].

Технічний контроль виконується у вигляді вхідного контролю сировини й матеріалів, які надходять на підприємство, операційного та приймального контролю готової продукції. Такий контроль повинен охоплювати весь технологічний процес, щоб не допустити утворення некондиційної продукції та їх перенесення на наступні господарські операції технологічного процесу.

Потрібно також зазначити, що організація технічного контролю результатів процесу виробництва на підприємстві повинна охоплювати сферу проектування, практичну організацію процесів управління виробничо-технологічними факторами та якістю продукції з метою забезпечення випуску продукції з таким рівнем якості, який повністю відповідає вимогам нормативно-технічної документації [<sup>249</sup>, с. 254].

Слід також відмітити, що система контролю операцій з виробництва продукції є сукупністю взаємозв'язаних об'єктів і суб'єктів контролю, видів, методів, засобів оцінки якості виробів і профілактики утворення, що використовуються на різних етапах життєвого циклу продукції та рівнях управління якістю продукції. Ефективна система внутрішнього контролю дозволяє в більшості випадків здійснювати своєчасну та цілеспрямовану дію на рівень утворення й утилізації некондиційної продукції, що утворилася, попереджати недоліки та збої у виробництві, забезпечувати їх оперативне виявлення та ліквідацію як з найменшими витратами ресурсів. Позитивні результати дієвого внутрішнього контролю операцій зі складовими процесу виробництва можна виділити і в більшості випадків визначити кількісно на стадіях розробки виробництва, реалізації, експлуатації (споживання) і відновлення [<sup>250</sup>, с. 71].

---

<sup>248</sup> Риггс Дж. Производственные системы: планирование, анализ, контроль / Дж. Риггс; сокр. пер. с англ. общ. ред. и послесл. А.И. Анчишкина. – М.: “Прогресс”, 1972. – 340 с.

<sup>249</sup> Риггс Дж. Производственные системы: планирование, анализ, контроль / Дж. Риггс; сокр. пер. с англ. общ. ред. и послесл. А.И. Анчишкина. – М.: “Прогресс”, 1972. – 340 с.

<sup>250</sup> Храмова Н.В. Улучшение качества технологического процесса сборки модуля электробензонасоса ЭБН 21101 на ОАО “УТЕС” / Н.В. Храмова // Качество. Инновации. Образование. – 2007. – № 2. – С. 70-72.



Для більш ефективного здійснення перевірок діяльності суб'єктів господарювання, систему внутрішнього контролю необхідно забезпечити нормативно-правовим актом, а саме розпорядчим документом про проведення внутрішньої перевірки (наприклад, Наказ про проведення внутрішньої перевірки). Це необхідно для забезпечення отримання достовірної інформації про фінансовий та майновий стан підприємства.

Перед здійсненням внутрішньої перевірки необхідно укласти договір з управлінським персоналом та службою внутрішнього контролю про нерозголошення комерційної таємниці, а у випадках порушення – передбачити відповідальність.

Таким чином, процес виготовлення високоякісної продукції (без мінімального відсотка дефектності) не можливий без створення ефективної та добре організованої системи внутрішнього контролю на підприємстві. Оскільки ефективність такого контролю буде залежати від поставлених завдань та чітко визначеної мети контролю, тобто, що бажає досягти підприємство при впровадженні дієвої системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Проблеми організації внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції є актуальними в практиці кожного суб'єкта господарювання. Тому в результаті досліджень встановлено, що більшість авторів не розглядають організацію внутрішнього контролю складових результатів процесу виробництва продукції, оскільки в практичній діяльності виробничих підприємств не існує чітко розробленого методичного підходу до проведення внутрішнього контролю. З метою підвищення ефективності управління підприємством в цілому слід удосконалити методичне забезпечення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції, що забезпечить його оперативність виявлення, усунення та запобігання випуску некондиційної продукції.

Сучасні умови господарювання вимагають створення підприємств, які здатні не лише забезпечити належні умови конкурентного середовища, але й підтримувати належним чином своє виробництво. Створення умов для виготовлення якісної та конкурентоспроможної продукції є головною передумовою функціонування будь-якого виробничого підприємства.

Забезпечення належної якості продукції й дотримання державних стандартів вітчизняними виробниками – одна із актуальних проблем: лише 5 % вітчизняних виробників дотримуються норм державних стандартів (ДСТУ). Таким чином, решта 95 % працюють за технічними умовами, які самі для себе розробили [<sup>251</sup>]. Це призводить до того, що вітчизняні

---

<sup>251</sup> Коваль Л. Високоякісні українські продукти – як добре треновані шпигуни: розпізнати їх надто важко/ Л. Коваль // Урядовий кур'єр. – 2012. – № 46. – С. 5.

виробники випускають продукцію низької якості, яка не відповідає потребам споживачів та інтересам держави.

Технологічний процес є складною системою створення продукції, проте в процесі виробництва має місце утворення бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва, оскільки вони є окремими об'єктами бухгалтерського обліку, контроль за їх утворенням та подальшим використанням займає важливе місце в системі внутрішнього контролю та є основним джерелом підвищення ефективності діяльності підприємства.

У вітчизняній економічній літературі тривалий час велася полеміка щодо питань методичного забезпечення внутрішнього контролю процесу виробництва продукції. Зокрема ці питання розглядалися лише в працях відомих вчених: Н.А. Морозова-Герасимович [252] та В.М. Пархоменко [253].

Зважаючи на результати наукових досліджень, проблеми розробки методичного забезпечення внутрішнього контролю за результатами процесу виробництва не знайшли глибокого вивчення та відображення в працях науковців.

Тому актуалізується питання удосконалення методичного забезпечення внутрішнього контролю операцій з бракованою, супутньою, побічною продукцією та відходами виробництва на підприємствах.

Для перевірки правильності відображення господарських операцій з визначення собівартості результатів виробничого процесу розроблено методичне забезпечення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції, яке передбачає послідовність застосування контрольних процедур.

Розглянемо детальніше кожен із етапів контрольних процедур методичного забезпечення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції.

З метою планування своєї діяльності, внутрішній контролер на підготовчому етапі ознайомлюється із господарською діяльністю підприємств, процесами закупівлі, зберігання та відпуску продукції потенційним споживачам, отримує список основних постачальників, проводить опитування керівництва й

---

<sup>252</sup> Морозова-Герасимович Н.А. Управлінський облік і аналіз затрат на забезпечення якості продукції (на прикладі плодоовочеконсервних підприємств України): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / Н.А. Морозова-Герасимович; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2003. – 22 с. // Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/\\_scripts/wwwi32.exe/\[in=\\_scripts/ep.in\]](http://nbuv.gov.ua/_scripts/wwwi32.exe/[in=_scripts/ep.in]).

<sup>253</sup> Пархоменко В.М. Методика внутрішнього контролю втрат від браку у виробництві / В.М. Пархоменко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(14). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 268 с.

персоналу, здійснює тестування надійності системи внутрішнього контролю збереження запасів, готової продукції, виділяє об'єкти дослідження, оцінює величину ризику і встановлює границю істотності помилок [254].

Для забезпечення більш ефективного та оперативного контролю важливим є розробка плану та програми проведення внутрішнього контролю за операціями з результатами процесу виробництва продукції.

План внутрішнього контролю необхідно складати на початку перевірки і він може бути доповнений в процесі реалізації його виконання. Програма здійснення внутрішнього контролю операцій з результатами виробничого процесу допомагає здійснювати контроль за виконавцями та контролювати їх роботу. В програмі проведення внутрішнього контролю контролер оцінює розмір ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності, який існує під час проведення процедур, координує роботу всіх можливих помічників з числа співробітників підприємства, реєструє присутність інших виконавців внутрішнього контролю, якщо такі беруть участь у роботі.

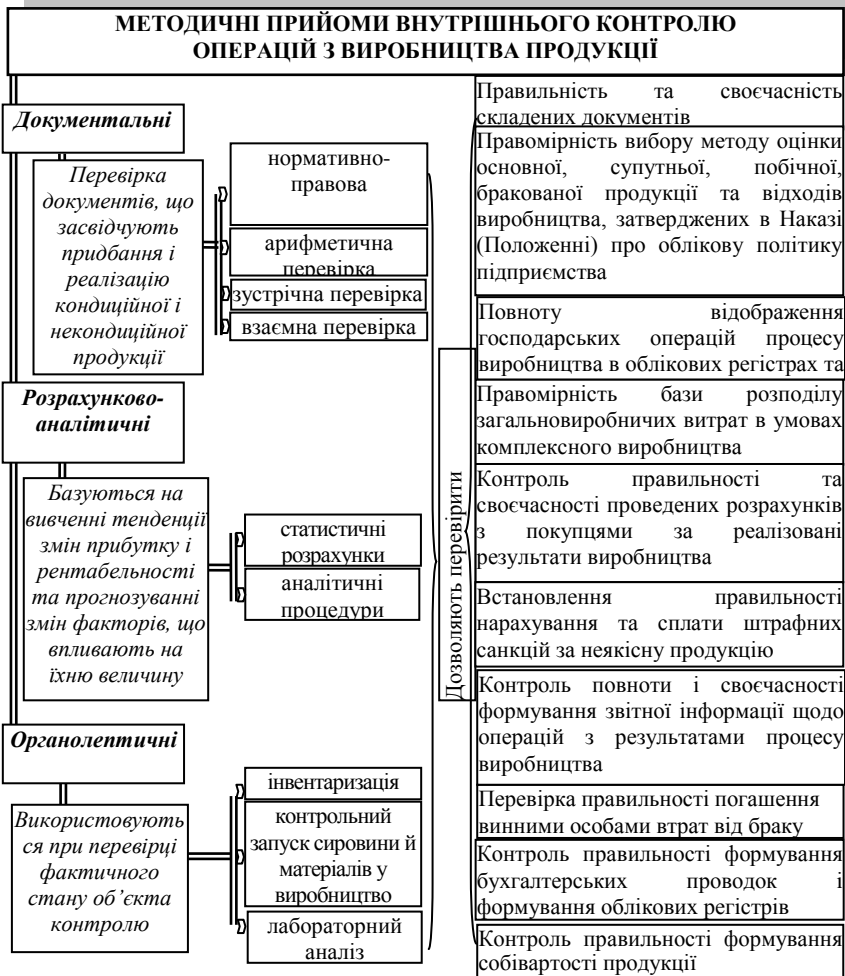
Записи і висновки внутрішнього контролера у кожному розділі такої програми фіксуються в робочій документації і є тим фактичним матеріалом, який використовується ним у процесі підготовки і обґрунтування внутрішнього звіту керівнику підприємства. Здійснення внутрішнього контролю вимагає від контролера застосування методичних прийомів, які наведено на рис. 2.20.

Під час перевірки внутрішній контролер застосовує наступні методичні прийоми: органолептичні (інвентаризація, контрольний запуск сировини матеріалів у виробництво, лабораторний аналіз), розрахунково-аналітичні (статистичні розрахунки, аналітичні процедури) та документальні (нормативно-правова, арифметична, зустрічна та взаємна перевірки).

Застосування розробленого методичного забезпечення внутрішнього контролю дозволяє визначити ефективність виробничого процесу за допомогою наступних критеріїв: відповідність витрат на виготовлення продукції одержаним економічним вигодам, повнота використання зворотних відходів та бракованої продукції, забезпечення виготовлення якісної продукції, безпечної для життя, здоров'я та майна споживачів і безпеки навколишнього середовища з дотриманням всіх вимог технологічного процесу.

---

<sup>254</sup> Давидова Г.М. Аудит / Г.М. Давидова. – К.: 2004. – 510 с.



**Рис. 2.20.** Реалізація органолептичних, розрахунково-аналітичних та документальних методичних прийомів в ході здійснення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції\*

\*Джерело: власна розробка

Джерелами інформації для здійснення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції в бухгалтерському обліку підприємства є інформація, яка включає в себе сукупність міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку, Кодексів України, Законів України, Указів Президента

України, Постанов Кабінету Міністрів України, Інструкцій та Методичних рекомендацій з ведення бухгалтерського обліку запасів (табл. 2.15).

**Таблиця 2.15. Інформаційна база контролера щодо перевірки оцінки якості результатів процесу виробництва продукції**

Група 1	Вид документу 2
Законодавча база	Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України “Про захист прав споживачів”, Закон України “Про вилучення з обігу, утилізацію, знищення або подальше використання неякісної та небезпечної продукції”, Закон України “Про безпечність та якість харчових продуктів”, Закон України “Про відходи”, Закон України “Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення”, Закон України “Про поводження з радіоактивними відходами”, Постанова КМУ “Про порядок розроблення, затвердження і перегляду лімітів на утворення та розміщення відходів”, Постанова КМУ “Про затвердження Положення про контроль за транскордонними перевезеннями небезпечних відходів та їх утилізацію/видаленням і Жовтого та Зеленого переліку відходів”, П(С)БО 16 “Витрати”, П(С)БО 9 “Запаси”, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, МСБО 2 “Запаси”
Договори	Договір купівлі-продажу, договори по повну матеріальну відповідальність з особами, які відповідальні за збереження запасів
Стандарти й сертифікати відповідності якості продукції	Стандарти ГОСТ 15467-79, ISO 9000, EN 14000 та 45000, ДСТУ ISO 9000, ДСТУ 2195-99, ДСТУ 3910-99, ДСТУ 3911-99, ДСТУ ДК 005-96, ДСанПіН 2.2.7.029-99, СНиП 2.01.28-85, СанПіН 3210-85, СанПіН 3170-84
Первинні документи	Акт (повідомлення) про брак, прибутковий ордер, товарно-транспортна накладна, акт про прийняття якісних товарів, накладна на внутрішнє переміщення, лімітно-забірна картка, накладна, накладна-вимога, рекламація, претензія, платіжне доручення, виписка банку, акт приймання-передачі матеріалів, акт виконаних робіт (наданих послуг), рахунок-фактура, податкова накладна, платіжні документи на перерахування платежів до митниці, вантажно-митна декларація, прибутковий касовий ордер, видатковий касовий ордер, довіреність
Регістри обліку	Журнал № 5, 5а
Фінансова звітність	Форма № 1 “Баланс, форма № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”
Податкова звітність	Податкова декларація з екологічного податку
Статистична звітність	Форма № 1-П (термінова) “Терміновий звіт про виробництво промислової продукції”, форма . № 1-П(НПП) “Звіт про виробництво промислової продукції”, форма № 21-заг “Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції”, форма № 5-ЗЕЗ “Звіт про експорт (імпорт) товарів, що не проходять митного декларування”

1	2
Внутрішньо-управлінська звітність	Форма ВЗВ-1 “Звіт про собівартість результатів виробництва”, форма ВЗВ-2 “Звіт про кондиційну і некондиційну продукцію”, форма ВЗВ-3 “Звіт про відходи”, форма ВЗВ-4 “Звіт про фінансові результати від використання кондиційної і некондиційної продукції”

\* Джерело: власна розробка

Систематизація інформаційного забезпечення щодо здійснення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції дає змогу: своєчасно отримати інформацію управлінському персоналу про якість та конкурентоспроможність продукції, а також фінансові результати від використання результатів виробничого процесу з метою максимізації прибутку.

Слід зазначити, що система внутрішнього контролю є найбільш ефективною для оцінки якості бухгалтерського обліку результатів виробничого процесу тоді, коли розроблені стандарти та чіткі правила здійснення внутрішнього контролю [255, с. 26-31].

Методична стадія внутрішнього контролю передбачає безпосереднє проведення перевірки правильності відображення операцій з виробництва продукції на рахунках бухгалтерського обліку, облікових регістрах та фінансовій звітності за допомогою документальних та фактичних методичних прийомів, складання робочих документів контролера (рис. 2.21).

Перед безпосереднім початком здійснення внутрішнього контролю результатів виробничого процесу необхідно здійснити перевірку наявності та чинності сертифікації відповідності якості продукції державним стандартам.

При цьому контролеру необхідно: перевірити якість товарів; здійснити контрольні перевірки правильності розрахунків із споживачами за надані послуги та реалізовані товари; припинити продаж некондиційної продукції, що не відповідає вимогам нормативних документів до моменту усунення недоліків; перевірити, чи дотримують рекламодавці, виробники та розповсюджувачі реклами вимог законодавства про рекламу у сфері захисту прав споживачів.

Наступним етапом є перевірка технологічного процесу і його результатів на предмет забезпечення безпеки для споживачів і навколишнього середовища.

<sup>255</sup> Бычкова С.М. Понятие “качество” в аудите и бухгалтерском учете / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 3. – С. 26-31.

Найтипівішими помилками, які виникають у сфері сертифікації відповідності якості продукції державним стандартам є наступні [<sup>256</sup>]: підприємець продає готову продукцію (супутню, побічну продукції, відходи виробництва), не маючи сертифікату відповідності, якого вимагає законодавство; підприємство виготовляє чи реалізовує готову продукцію (супутню, побічну, браковану продукції, відходи виробництва), які не відповідають вимогам нормативних документів щодо безпеки для здоров'я та майна споживачів; підприємство продає небезпечний (бракований, некондиційний) товар без належного попереджувального маркування, а також без інформації про правила та умови його безпечного використання; підприємець продає готову продукцію (супутню, побічну продукції, відходи виробництва), термін придатності якого вже минув.

При перевірці наявності договорів про повну матеріальну відповідальність, контролеру необхідно дотримуватися вимог ст. 132-135 Кодексу законів про працю України [<sup>257</sup>].

Безпосередньо на підприємстві внутрішні контролери повинні встановити: наявність документа, у тому числі ліцензії на право промислового виробництва продукції, оформленому в установленому порядку; наявність акта приймальних випробувань для продукції, що перевіряється вперше, оформленого згідно з вимогами ГОСТ 15.001-88, ГОСТ15.009-91, ДСТУ 3946-2000 та інших; наявність протоколів періодичних випробувань продукції (для харчової продукції – протоколів випробувань за показниками безпеки); питому вагу продукції, що перевіряється, у відсотках до загального обсягу виробництва (у товарному випуску); наявність штрихового коду і товарного знаку; наявність і кількість реклаमाцій на продукцію, що перевіряється; наявність зразків (еталонів) продукції, якщо вони передбачені нормативними документами на продукцію; відомості про атестацію виробництва, наявність сертифікатів відповідності на продукцію, якщо вона підлягає обов'язковій сертифікації; порядок контролю якості продукції на підприємстві, у тому числі наявність випробувальної (вимірювальної) лабораторії та відомості про її акредитацію [<sup>258</sup>].

---

<sup>256</sup> Контрольні функції державного комітету стандартизації, метрології та сертифікації [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://perevirka.com.ua/content/kontroln-funkts-derzhavnogo-kom-tetu-standartizats-metrolog-ta-sertif-kats>.

<sup>257</sup> Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-VIII (із змінами та доповненнями від 08.09.2011 р. № 3720-VI) [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show?nreg=322-08&find=1&text=%EE%F5%EE%F0%EE%ED%E0+%EF%F0%E0%F6%B3&x=00&y=0>.

<sup>258</sup> Порядок проведення перевірок з державного нагляду за якістю продукції, додержанням стандартів, норм і правил на підприємствах [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://tviybiznes.com/main/0\\_8\\_1\\_6/176](http://tviybiznes.com/main/0_8_1_6/176).

Технічний контроль представляє собою перевірку відповідності продукції або процесу, всіх виробничих умов, від яких залежить якість продукції, установленим технічним вимогам до якості на всіх стадіях технологічного процесу.

<b>ЗМІСТ КОНТРОЛЬНИХ ПРОЦЕДУР</b>		
1	Перевірка наявності та чинності сертифікації відповідності якості продукції державним стандартам	<i>Перевірка фактичної наявності</i>
2	Перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, які відповідальні за збереження запасів	<i>Нормативно-правова, перевірка по суті</i>
3	Перевірка технологічного процесу і його результатів на предмет забезпечення безпеки для споживачів і навколишнього середовища	<i>Контрольний запуск сировини матеріалів у виробництво, лабораторний аналіз</i>
4	Перевірка проведення інвентаризації основної, супутньої та побічної продукції та відображення її результатів у бухгалтерському обліку	<i>Інвентаризація, перевірка документів</i>
5	Перевірка наявності необхідної, доступної достовірної та своєчасної інформації про основну, супутню і побічну продукцію для споживача	<i>Перевірка документів, перевірка по суті</i>
6	Перевірка точності та достовірності оцінки результатів виробничого процесу	<i>Фактична, нормативно-правова перевірка</i>
7	Перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів щодо операції з виробництва продукції	<i>Нормативно-правова, арифметична</i>
8	Перевірка правильного відображення господарських операцій з виробництва продукції на рахунках бухгалтерського обліку	<i>Перевірка по суті, арифметична, взаємна перевірка</i>
9	Перевірка організації та ведення аналітичного обліку операцій з виробництва продукції	<i>Нормативно-правова, перевірка по суті, арифметична перевірка</i>
10	Перевірка правильності проведення розрахунків з контрагентами по операціях з виробництва продукції	<i>Нормативно-правова, арифметична, взаємна перевірка</i>
11	Перевірка відповідності даних реєстрів синтетичного і аналітичного обліку операцій з виготовлення продукції, показників облікових реєстрів та фінансової звітності	<i>Перевірка по суті, взаємна, арифметична перевірка</i>
12	Встановлення ефективності використання бракованої продукції і відходів за наступними критеріями: відповідність витрат одержаним економічним вигодам, повнота і безпека використання	<i>Статистичні розрахунки, аналітичні процедури, взаємна, зустрічна перевірка</i>

Методичні прийоми, що застосовуються

**Рис. 2.21.** Послідовність застосування контрольних процедур при здійсненні внутрішнього контролю результатів виробничого процесу\*

\* Джерело: власна розробка



Важливе значення для забезпечення якості і безпеки продукції для споживача та навколишнього середовища має організація ефективного технічного контролю якості продукції, що передбачає перевірку відповідності виготовленої продукції вимогам державних стандартів або технічних умов.

На працівників відділу технічного контролю можуть бути покладені наступні функції:

1) контроль якості сировини й матеріалів, напівфабрикатів, палива, що надходять на підприємство від постачальників;

2) контроль за станом матеріально-технічного забезпечення процесу виробництва продукції;

3) контроль дотримання технології виробництва на всіх стадіях виробничого процесу;

4) контроль якості результатів виробництва (готової продукції, незавершеного виробництва, напівфабрикатів та відходів);

5) попередження, виявлення, установлення причин, облік та контроль за виправленням дефектів виготовленої продукції.

Технічний контроль якості може проводитися в двох формах: пасивній і активній. Причому активний контроль передбачає не тільки оцінку якості, але й здійснення активного впливу на удосконалення технологічного процесу з метою покращання якості. Для цього застосовуються засоби, що здійснюють автоматичне регулювання ходу технологічного процесу, які вмонтовані в устаткування, і при досягненні критичних параметрів виготовлених продуктів устаткування автоматично зупиняється.

Пасивний контроль включає фіксацію даних про належну якість і наявність дефектів результатів виробництва. При цьому суб'єкт здійснення технічного контролю застосовує засоби для оцінки якості продукції вже після виконання відповідної операції. З огляду на це, вважаємо, що застосування засобів активного контролю в сучасних умовах організації автоматизованого виробництва є більш ефективним.

Для раціональної організації технічного контролю якості на підприємстві слід дотримуватися наступних вимог:

1) організація технічного контролю повинна забезпечувати профілактичний характер його здійснення щодо виявлення бракованої продукції;

2) точність й об'єктивність при встановленні якості продукції відповідно до державних стандартів якості та технічних умов;

3) оптимальне співвідношення витрат праці і засобів на проведення технічного контролю.

Технічний контроль на підприємстві за виконавцями поділяється на інспекційний та самоконтроль. Інспекційний контроль передбачає перевірку технологічних процесів працівниками служби контролю якості на підприємстві (відділу технічного контролю). Самоконтроль здійснює виконавець роботи, причому відділ технічного контролю може надавати йому

таке право тільки у випадку стабільної здачі продукції без дефектів. Причому працівник одержує спеціальний штамп, яким позначає виготовлену продукцію.

Важливим завданням відділу технічного контролю є облік та аналіз структури і динаміки продукції належної якості і з дефектами, при цьому брак у виробництві аналізується за видами, причинами виникнення та винними особами. Якщо бракову продукцію виявлено споживачем, то від нього на підприємство надходить рекламація на якість продукції. Тому відділ технічного контролю обов'язково повинен проаналізувати за одержаними рекламаціями причини виявлення виправних і невивправних дефектів для вжиття заходів щодо їх усунення.

Отже, реалізація технічного контролю якості продукції на підприємстві передбачає підтримку належного матеріально-технічного забезпечення технологічного процесу та своєчасний облік виготовленої продукції належної якості та з дефектами.

Досить змістовним етапом здійснення внутрішнього контролю є проведення перевірки інвентаризації готової продукції та відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку.

Згідно з Наказом МФУ “Про Інструкцію з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків” № 69 від 11.08.1994 (із змінами та доповненнями) [259] інвентаризація готової продукції проводиться перед складанням річної фінансової звітності суб'єктами господарювання.

Перед початком проведення інвентаризації керівник підприємства затверджує Наказ на проведення інвентаризації та призначає інвентаризаційну комісію у складі не менше трьох осіб.

Інвентаризація готової продукції здійснюється в декілька етапів з метою встановлення фактичної наявності та співставлення їх з даними бухгалтерського обліку за рахунком 26 “Готова продукція” (рис. 2.22).

У результаті проведення інвентаризації можуть бути виявлені надлишки, недостачі або пересортування виготовленої продукції.

У бухгалтерському обліку нестачі готової продукції необхідно відображати залежно від встановлення винної особи: якщо винна особа встановлена, то ця особа може внести певну суму грошових коштів у касу для покриття завданої шкоди підприємству або вирахувати із заробітної плати суму відшкодування; якщо винну особу не встановлено, нестачу необхідно списувати на результати господарської діяльності записом Д-т

---

<sup>259</sup> Наказ Міністерства фінансів України “Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків” № 69 від 11.08.1994 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.

субрахунку 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” у кореспонденції з рахунком 26 “Готова продукція” із одночасним відображенням суми такої нестачі на позабалансовому рахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”.



*Рис. 2.22. Порядок проведення інвентаризації готової продукції\**

\*Джерело: розробка автора

У результаті виявлення надлишків виготовленої продукції, у бухгалтерському обліку необхідно здійснити запис Д-т рахунку 26 “Готова продукція” у кореспонденції із субрахунком 719 “Інші доходи операційної діяльності”. Наприкінці звітного періоду сума, відображена на рахунку 719, списується в кредит рахунку 791 “Результат основної діяльності”.

Тому для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності суб’єкти господарювання зобов’язані проводити інвентаризацію, що підтверджує наявність, стан та оцінку активів підприємства.

Наступним етапом здійснення внутрішнього контролю є перевірка наявності необхідної, доступної, достовірної та своєчасної інформації про продукцію для споживача.

На цьому етапі застосовуються прийоми документального контролю, зокрема формальна, арифметична, нормативно-правова перевірки для встановлення фактів достовірності реєстрації та документального підтвердження господарських операцій.

Згідно з п. 10 Порядку провадження торгівельної діяльності та правил торгівельного обслуговування на ринку споживачів товарів від 15.06.2006 р. № 833 [<sup>260</sup>], внутрішні контролери повинні перевірити:

– відповідність приміщення (місця) для провадження своєї господарської діяльності необхідним санітарним нормам та вимогам нормативних документів щодо зберігання, виробництва та продажу готової продукції;

– наявність на видному та доступному місці куточка покупця, в якому розміщується інформація про найменування власника або уповноваженого ним органу, книга відгуків та пропозицій, адреси і номери телефонів органів, що забезпечують захист прав споживачів;

– розміщення торгівельного патенту, ліцензії відповідно до встановлених законодавством вимог;

– продаж готової продукції та їх обмін згідно з установленими правилами і нормами.

На даному етапі важливим є аналіз претензійної роботи та здійснення заходів щодо усунених недоліків. Для цього необхідно сформувати перелік претензій відносно якості поставленої продукції та передати керівництву підприємства для розгляду та прийняття відповідного управлінського рішення, яке забезпечить зменшення претензійної роботи в сфері якості продукції. Тому, для узагальнення інформації необхідно використовувати Журнал обліку та контрольно виникнення зобов'язань за отриманими претензіями від покупців, що дає змогу контролеру систематизувати всіх незадоволених покупців відповідно до причин, звірити дані з бухгалтерським та управлінським обліком. На основі нього можна здійснити аналіз заборгованостей, надати відповідь щодо вирішення поставлених питань для прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства [<sup>261</sup>, с. 98].

Особливу увагу слід приділити етапу перевірки точності та достовірності оцінки результатів виробничого процесу, оскільки результатами виробничого процесу можуть бути: готова, супутня, побічна, бракована продукції, відходи, напівфабрикати, що призводить до виникнення труднощів у відображенні різних об'єктів в бухгалтерському обліку. Для цього необхідно перевірити чи визначено в Наказі (Положенні) про облікову політику підприємства методи оцінки результатів виробничого процесу.

---

<sup>260</sup> Постанова Кабінету Міністрів України “Про Порядок провадження торгівельної діяльності та правил торгівельного обслуговування на ринку споживачів товарів” від 15.06.2006 р. № 833 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-%D0%BF>.

<sup>261</sup> Пархоменко В.М. Методика здійснення внутрішнього контролю втрат на якість продукції на етапах її життєвого циклу: виробництво, реалізація, експлуатація / В.М. Пархоменко // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 4(58). – С. 93-99.

Досить важливими етапами здійснення внутрішнього контролю процесу виробництва є перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів щодо операцій з виробництва продукції, перевірка правильного відображення господарських операцій з виробництва продукції на рахунках бухгалтерського обліку та перевірка організації та ведення аналітичного обліку операцій з виробництва продукції відповідно до розробленого робочого плану рахунків на підприємстві.

Здійснюючи перевірку правильності оформлення первинних документів щодо операцій з виробництва продукції, внутрішній контролер повинен застосувати метод зіставлення бухгалтерських документів, що визначає недостовірне, необгрунтоване відображення господарських операцій, невідповідність записів однієї і тієї ж операції в первинних документах та регістрах обліку, а також факт доброякісних та недоброякісних документів.

Внутрішній контролер також використовує й інші способи документального контролю, зокрема зустрічну перевірку, яка полягає у зіставленні декількох примірників одного і того ж документа [262], що знаходиться в різних організаціях або у різних підрозділах однієї і тієї ж організації. Необхідність у такій перевірці у випадку уточнення окремих реквізитів документів та встановлення їх достовірності.

При перевірці правильного відображення господарських операцій з виробництва продукції на рахунках бухгалтерського обліку та їх аналітичного обліку внутрішній контролер може виявити наступні порушення: неправильно розмежовано результати виробничого процесу на кондиційний та некондиційний, внаслідок чого викривлюються показники фінансової звітності та дані бухгалтерського обліку, необхідних для проведення фінансового аналізу; невідповідність даних синтетичного та аналітичного обліку операцій з виробництва продукції; неправильна кореспонденція рахунків при відображенні в бухгалтерському обліку операцій з виробництва продукції.

Принципово важливим етапом внутрішнього контролю процесу виробництва продукції є перевірка правильності проведення розрахунків з контрагентами по операціях з виробництва продукції. Такий контроль доцільно здійснювати в такій послідовності:

- 1) перевірка наявності і дійсності укладеного договору купівлі-продажу між контрагентами;
- 2) перевірка дотримання строків постачання продукції та їх документальне підтвердження;

---

<sup>262</sup> Первинні бухгалтерські документи і методика їх дослідження [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://ebooktime.net/book\\_63\\_glava\\_26\\_5.4.\\_%D0%9F%D0%B5%D1%80%D0%B2%D0%B8%D0%BD%D0%BD%D1%96\\_%D0%B1%D1%83%D1%85%D0%B3.html](http://ebooktime.net/book_63_glava_26_5.4._%D0%9F%D0%B5%D1%80%D0%B2%D0%B8%D0%BD%D0%BD%D1%96_%D0%B1%D1%83%D1%85%D0%B3.html).

3) перевірка своєчасного відображення в бухгалтерському обліку фактів поставки готової продукції;

4) зустрічна перевірка даних договору, документів на оплату та інших супровідних документів з даними відображеними у аналітичному та синтетичному обліку;

5) перевірка правильності погашення заборгованості або проведення взаємозаліку заборгованості.

Не менш важливим етапом є перевірка відповідності даних реєстрів синтетичного і аналітичного обліку операцій з виробництва продукції, показників облікових реєстрів та фінансової звітності. Для цього необхідно здійснити контрольні процедури, які будуть включати формальну, яка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів звітності та виявленні наявності самостійних змін у встановлених формах звітності, необумовлених виправлень, підчисток, наявності підписів та аналітичну – оцінка за допомогою вивчення вірогідних залежностей між показниками з метою виявлення суттєвих відхилень, вивчення яких за допомогою глибинних та наскрізних тестів дає змогу встановити факти помилок та порушень, що призводять до перекручення звітності.

Для цього необхідно встановити: повноту заповнення реквізитів і граф звітності; правильність показників на початок та кінець звітного періоду; дотримання строків і термінів подання фінансової звітності; відповідність показників оборотно-сальдової відомості та головної книги (передбачає співставлення показників рахунків бухгалтерського обліку в такій послідовності: 24→23→26→90); правильність формування показників головної книги та ф. № 1 “Баланс”.

Проте, у першу чергу, внутрішній контролер повинен встановити розмір суттєвості викривлення інформації та вид господарської діяльності підприємства, що є важливим критерієм для правильного розмежування доходів і витрат платника податку.

Останнім етапом внутрішнього контролю є встановлення ефективності використання бракованої продукції і відходів за наступними критеріями: відповідність витрат одержаним економічним вигодам, повнота і безпека використання.

Отже, застосування органолептичних, розрахунково-аналітичних та документальних прийомів контролю процесу виробництва створює сприятливі умови для своєчасного виявлення наступних порушень:

1) виробництво продукції, що не відповідає вимогам нормативних документів щодо безпеки для життя, здоров'я та майна споживачів і безпеки навколишнього середовища;

2) завищення собівартості продукції внаслідок перевитрачання сировини й матеріалів, заробітної плати, єдиного соціального внеску в ході виготовлення продукції;

3) порушення умов договору між споживачем і виконавцем про виконання роботи, надання послуги;

4) відсутність необхідної, доступної, достовірної та своєчасної інформації про продукцію;

5) створення перешкод службовим особам спеціальних органів у сфері захисту прав споживачів в проведенні перевірки якості продукції тощо;

б) наявність документально не підтверджених витрат на виробництво продукції;

7) порушення нормативно-правового законодавства в частині віднесення витрат на рахунки бухгалтерського обліку з подальшим відображенням у звітності;

8) необґрунтоване застосування норм витрат;

9) несвоєчасне оприбуткування результатів виробництва (готової продукції, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, браку у виробництві та відходів);

10) неповнота відображення в бухгалтерському обліку і звітності всіх здійснених операцій з реалізації продукції.

Результати внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції узагальнюються у Звіті про проведення внутрішнього контролю (рис. 2.23). Такий звіт повинен містити інформацію про вид порушення; відповідальних осіб за проведення перевірки; період, в якому були допущені помилки; як були виявлені порушення; які заходи вжито для усунення виявлених недоліків; наслідки, які спричинили виникнення порушень.

Такий звіт повинен підписуватися внутрішнім контролером та складатися з трьох примірників, один з яких передається керівнику підприємства, другий – головному бухгалтеру, третій – залишається у внутрішнього контролера.

Інспекційна стадія внутрішнього контролю є завершальною в здійсненні методичного забезпечення внутрішнього контролю на підприємстві. Вона передбачає контроль за утилізацією незворотних відходів, перевірку впровадження превентивних заходів щодо виникнення некондиційної продукції, перевірку дотримання вимог договорів і чинного законодавства щодо заміни некондиційної продукції, а також розрахунки щодо покриття збитків від даних операцій.

Керівниками підприємств або уповноваженими ними особами обов'язково слід проводити оцінку якості проведеного суб'єктами внутрішнього контролю перевірки операцій з виробництва продукції, застосовуючи при цьому загальні (організаційні, методичні та технічні) та спеціальні критерії.

До організаційних критеріїв належать обсяги виконаної роботи, належне і своєчасне виконання обов'язків відповідно до посадових інструкцій.

Методичні критерії дозволяють оцінити обґрунтованість застосованих органолептичних, розрахунково-аналітичних та документальних методичних прийомів контролю.



**Рис. 2.23.** Інформація про процес виробництва продукції, яку необхідно відображати у Звіті контролера про результати проведення внутрішнього контролю в частині перевірки операцій з виробництва продукції\*

\*Джерело: розробка автора

Технічні критерії оцінюють обсяги нарахованих та сплачених штрафних санкцій за виявлені порушення щодо ведення бухгалтерського обліку операцій з виробництва продукції за звітний період.

До спеціальних критеріїв оцінки якості діяльності суб'єктів внутрішнього контролю слід віднести освіту та рівень професійної підготовки суб'єкта внутрішнього контролю.

За результатами дослідження встановлено, що розподіл внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції на певні стадії (організаційну, підготовчу, методичну, результативну, інспекційну)



забезпечить наявність даних про їх надходження та використання у розрізі винних осіб та центрів відповідальності, необхідних для оперативного контролю за їх рухом та утилізацією.

У свою чергу, належна організація контролю за їх виникненням допоможе суб'єкту господарювання здійснювати випуск своєї продукції на більш високому рівні без виникнення браку та відходів, що не можливо використати в подальшій своїй підприємницькій діяльності з метою задоволення потреб споживачів та отримання економічного ефекту.

Застосування розробленого методичного забезпечення внутрішнього контролю дозволяє визначити ефективність виробничого процесу за допомогою наступних критеріїв: відповідність витрат на виготовлення продукції одержаним економічним вигодам, повнота використання зворотних відходів та бракованої продукції, забезпечення виготовлення якісної продукції, безпечної для життя, здоров'я та майна споживачів і безпеки навколишнього середовища з дотриманням всіх вимог технологічного процесу.

Ефективно організований контроль операцій з виробництва продукції та методичне забезпечення його здійснення дають змогу управлінському персоналу своєчасно отримати інформацію про: якість та конкурентоспроможність продукції, а також фінансові результати від використання результатів виробництва з метою максимізації прибутку.

На підставі проведених досліджень питань організаційно-методичних аспектів внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції встановлено наступне:

1. Організація внутрішнього контролю забезпечує виготовлення кондиційної продукції, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів на виробництво продукції, надання інформації про можливість використання результатів виробництва за призначенням; оцінку правильності прийнятих рішень щодо використання та утилізації виробничих відходів, своєчасності та результативності їх виконання.

2. Дослідження існуючих підходів до організації внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції дозволило визначити та удосконалити організаційні положення в частині виділення джерел інформації, розробки стадій контролю (організаційної, підготовчої, методичної, результативної та інспекційної), окреслення об'єктів, суб'єктів та їх повноважень.

3. Запропоновано наступний порядок застосування контрольних процедур в ході перевірки операцій з виробництва продукції: 1) перевірка наявності та чинності сертифікатів відповідності якості продукції державним стандартам; 2) перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, які відповідальні за збереження запасів; 3) перевірка технологічного процесу і його результатів на предмет забезпечення безпеки для споживачів і навколишнього середовища; 4) перевірка проведення інвентаризації основної, супутньої та побічної продукції та відображення її результатів у обліку;

5) перевірка наявності необхідної, доступної, достовірної та своєчасної інформації про основну, супутню і побічну продукцію для споживача; 6) перевірка точності та достовірності оцінки результатів виробничого процесу; 7) перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів щодо операцій з виробництва продукції; 8) перевірка правильності відображення господарських операцій з виробництва продукції на рахунках бухгалтерського обліку; 9) перевірка організації та ведення аналітичного обліку операцій з виробництва продукції; 10) перевірка правильності проведення розрахунків з контрагентами по операціях з виробництва продукції; 11) перевірка відповідності даних реєстрів синтетичного і аналітичного обліку операцій з виробництва продукції, показників облікових реєстрів та фінансової звітності; 12) встановлення ефективності використання бракованої продукції і відходів за наступними критеріями: відповідність витрат одержаним економічним вигодам, повнота і безпека використання.

Для забезпечення систематизації результатів внутрішнього контролю процесу виробництва продукції та ефективності його проведення запропонований робочий документ контролера, що дозволяє своєчасно фіксувати виявлені в ході перевірки відхилення від ДСТУ та технічних умов, встановлені причини їх виникнення та потенційні наслідки для господарської діяльності, а також застосовувати коригуючі заходи щодо їх усунення.

Застосування органолептичних, розрахунково-аналітичних та документальних прийомів контролю процесу виробництва створює сприятливі умови для своєчасного виявлення наступних порушень: 1) виробництво продукції, що не відповідає вимогам нормативних документів щодо безпеки для життя, здоров'я та майна споживачів і безпеки навколишнього середовища; 2) завищення собівартості продукції внаслідок перевищення сировини й матеріалів, заробітної плати, єдиного соціального внеску в ході виготовлення продукції; 3) порушення умов договору між споживачем і виконавцем про виконання роботи, надання послуги; 4) відсутність необхідної, доступної, достовірної та своєчасної інформації про продукцію; 5) створення перешкод службовим особам спеціальних органів у сфері захисту прав споживачів в проведенні перевірки якості продукції тощо; 6) наявність документально непідтверджених витрат на виробництво продукції; 7) порушення нормативно-правового законодавства в частині віднесення витрат на рахунки бухгалтерського обліку з подальшим відображенням у звітності; 8) необґрунтоване застосування норм витрат; 9) несвоєчасне оприбуткування результатів виробництва (готової продукції, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, браку у виробництві та відходів); 10) неповнота відображення в бухгалтерському обліку і звітності всіх здійснених операцій з реалізації продукції.

## 2.6. Застосування міжнародних стандартів аудиту при перевірці операцій підприємства з корпоративними правами власної емісії: теорія та практика

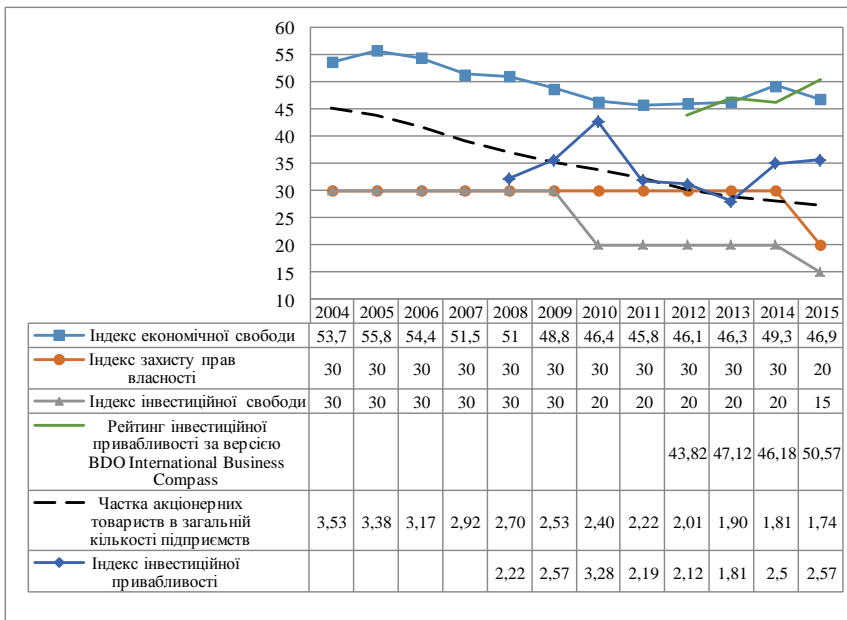
### *Захист прав інвесторів в Україні як визначальний фактор інвестиційної привабливості: аналіз місця України у світових рейтингах.*

В Україні відбувається зменшення кількості акціонерних товариств та їх частки у загальній кількості підприємств, зареєстрованих в країні (рис. 1). Так, за період 1997-2015 рр. (станом на початок року) кількість акціонерних товариств скоротилася з 30922 до 23110 одиниць (більше, ніж на 25 % від рівня 1997 р.). А їх частка у загальній кількості підприємств, зареєстрованих в Україні на початку 2015 р., зменшилася на 3,28 пункти порівняно з 1997 р. і становить 1,74 % від загальної кількості підприємств. Така ситуація співзвучна рейтингу України в індексі економічної свободи та таких його складових, як захист прав власності та інвестиційної свободи, а також індекс інвестиційної привабливості.

Так, в **рейтингу економічної свободи 2015** [<sup>263</sup>] Україна віднесена до групи країн з репресивною економікою (у 2004-2008 рр. Україна за прийнятою класифікацією відносилася до країн з переважно невеликою економікою, однак, починаючи з 2009 р. і до сьогодні у рейтингу Економічної свободи Україна втратила свої позиції і позиціонується у складі групи країн з репресивною економікою) та посідає в загальному рейтингу 162 місце (із 186 досліджуваних країн). Це відповідає кількості набраних балів 46,9 (до країн з репресивної економікою відповідно до прийнятої методології відносяться країни, які набрали 40-49,9 балів). При цьому такі складові рейтингу економічної свободи, як індекс захисту прав власності та індекс інвестиційної свободи тривалий час демонстрували відносну стабільність, погіршення за ними спостерігається в лише останні роки.

---

<sup>263</sup>IndexofEconomicFreedom. CountryRankings[Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://www.heritage.org/index/ranking>



**Рис. 2.24.** Частка акціонерних товариств в загальній кількості підприємств, зареєстрованих в Україні у 2004-2015 рр., в контексті індексу інвестиційної привабливості та індексу економічної свободи (побудовано на основі даних Державної служби статистики України <sup>[264]</sup>, Індексу економічної свободи <sup>[265]</sup>, Індексу інвестиційної привабливості <sup>[266]</sup>, Рейтингу інвестиційної привабливості за версією BDOInternationalBusinessCompass <sup>[267]</sup>)

Індекс захисту прав власності оцінює здатність індивідів до накопичення приватної власності, забезпеченої чіткими законами, які

<sup>264</sup> Статистичний щорічник. Архів/Державна служба статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу: [https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/Arhiv\\_u/01/Arch\\_zor\\_zb.htm](https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/Arhiv_u/01/Arch_zor_zb.htm)

<sup>265</sup> Index of Economic Freedom. Explore the Data [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.heritage.org/index/explore?view=by-region-country-year>

<sup>266</sup> Індекс інвестиційної привабливості [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.eba.com.ua/uk/about-eba/indices/investment-attractiveness-index>

<sup>267</sup> International Business Compass [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.bdo-ibc.com/index/global-comparison/overall-index/>

повністю реалізуються в державі. Він вимірює ступінь, в якому закони конкретної країни захищають право приватної власності, і ступінь, в якому уряд країни втілює ці закони. Він також оцінює ймовірність експропріації приватної власності та аналізує незалежність судової влади, наявність корупції в судовій системі і здатність фізичних та юридичних осіб щодо дотримання контрактів. Чим кращий правовий захист власності, тим вищий бал у країні; і навпаки, чим більше шансів державної експропріації власності, тим нижче оцінка тієї чи іншої країни. Країни, які відповідають двом критеріям, можуть отримати проміжний результат (табл. 2.16).

**Таблиця 2.16.** *Критерії, за якими ранжуються країни для побудови індексу захисту прав власності (побудовано на основі даних Індексу економічної свободи [268])*

<i>Бали</i>	<i>Критерії</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
<b>100</b>	Приватна власність гарантується урядом. Судова система швидко і ефективно забезпечує дотримання контрактів. Система правосуддя карає тих, хто незаконно конфіскує приватну власність. Відсутня корупція або експропріація
<b>90</b>	Приватна власність гарантується урядом. Судова система ефективно забезпечує дотримання контрактів. Система правосуддя карає тих, хто незаконно конфіскує приватну власність. Корупція майже відсутня, а експропріація малоімовірна
<b>80</b>	Приватна власність гарантується урядом. Судова система забезпечує дотримання контрактів ефективно, але з деякими затримками. Корупція мінімальна, експропріація малоімовірна
<b>70</b>	Приватна власність гарантується урядом. Судова система є предметом затримок і слабка в забезпеченні виконання контрактів. Корупція можлива, але рідко; експропріація малоімовірна
<b>60</b>	Забезпечення прав власності слабке і з затримками. Корупція можлива, але рідко; судова влада може залежати від інших гілок влади. Експропріація малоімовірна
<b>50</b>	Судова система є неефективною і з затримками. Корупція може існувати; судова система може залежати від інших гілок влади. Експропріація можлива, але рідко
<b>40</b>	Судова система вкрай неефективна, і затримки такі тривалі, що вони заважають функціонуванню судової системи. Існує корупція, судова система залежить від інших гілок влади. Можлива експропріація
<b>30</b>	Право власності на майно слабо захищене. Судова система вкрай неефективна. Значна корупція; судова система сильно залежить від інших гілок влади. Можлива експропріація

<sup>268</sup>Property Rights / IndexofEconomicFreedom[Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.heritage.org/index/property-rights>

1	2
20	<b>Приватна власність слабо захищена. Судова система настільки неефективна і корумпована, що неофіційні домовленості та урегулювання є нормою. Права власності важко реалізувати. Обширна судова корупція. Експропріація є поширеним явищем*</b>
10	Приватна власність рідко захищена, майже все майно належить державі. Країна знаходиться в такому хаосі (наприклад, через триваючу війну), що захист власності практично неможливо реалізувати. Судова влада є настільки корумпована, що власність неефективно захищена. Експропріація є поширеним явищем
0	Приватна власність поза законом, і все майно належить державі. Люди не мають права подати до суду на інших і не мають доступу до судів. Корупція є ендемічною
*Напівжирним шрифтом виділено критерій, якому, відповідно до рейтингу Економічної свободи 2015, відповідає Україна	

Зокрема, протягом останніх 10 років (2004-2014 рр.) за індексом захисту прав власності України мала 30 балів, однак, у 2015 р. втратила 10 пунктів і в загальному рейтингу за даним показником посідає 138 місце, починаючи з 1995 р. втрата складає 10 пунктів [269].

*Індекс інвестиційної свободи* відповідно до прийнятої методології оцінює різноманітність обмежень, які зазвичай існують щодо інвестицій. Всі обмеження систематизовано в окремі групи і кожному присвоєна певна кількість балів (табл. 2.17.), яка віднімається від ідеального значення 100 пунктів у випадку їх виявлення в інвестиційному режимі країни. Якщо кількість балів за всіма виявленими інвестиційними обмеженнями в країні перевищує 100, то країні за даним індексом присвоюється значення 0 балів.

В загальному рейтингу 2015 р. Україна за індексом інвестиційної свободи посідає 168 місце, отримавши 15 пунктів, що на 5 пунктів менше, ніж в попередньому році. Причини такої ситуації експерти вбачають у “руйнуванні інвестиційних потоків внаслідок суперечок із Росією. Іноземні інвестори не можуть придбавати сільськогосподарську землю. Бюрократичні вимоги стримують таке необхідне зростання в секторі приватних інвестицій. Переважно готівково-орієнтована економіка страждає від відсутності достатньої капіталізації” [270]. Загалом, починаючи з 1995 р. інвестиційна свобода в Україні

<sup>269</sup>Ukraine. Economic Freedom Score / IndexofEconomicFreedom[Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://www.heritage.org/index/pdf/2015/countries/ukraine.pdf>

<sup>270</sup>Ukraine. Economic Freedom Score / IndexofEconomicFreedom[Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://www.heritage.org/index/pdf/2015/countries/ukraine.pdf>

мала стійку тенденцію до погіршення, у 2015 р. зменшення склало 35 пунктів в порівнянні з показниками 1995 р. [<sup>271</sup>].

**Таблиця 2.17.** *Інвестиційні обмеження, що враховуються при формуванні індексу інвестиційної свободи (побудовано на основі даних Індексу економічної свободи [<sup>272</sup>])*

№ з/п	Показник інвестиційних обмежень	Градація показника		
		Градація балів		
1	2	3		
1	Національний режим іноземних інвестицій	Відсутній національний режим та попередня перевірка	Є певний національний режим та певна попередня перевірка	Є певний національний режим або попередня перевірка
		25 б.	15 б.	5 б.
2	Експропріація інвестицій без справедливої компенсації	Експропріація поширена без можливості правового захисту	Експропріація поширена, проте з можливістю правового захисту	Експропріація непоширена, проте зустрічається
		25 б.	15 б.	5 б.
3	Контроль доступу до зарубіжних фондових бірж	Немає доступу для іноземців або резидентів	Доступ є, проте значно обмежений	Доступ є з окремими обмеженнями
		25 б.	15 б.	5 б.
4	Контроль руху капіталу	Немає репатріація прибутку; всі угоди вимагають схвалення уряду	Внутрішній та зовнішній рух капіталу вимагає схвалення та стикається з певними обмеженнями	Більшість операцій дозволені з певними обмеженнями
		25 б.	15 б.	5 б.

<sup>271</sup>Ukraine. Economic Freedom / IndexofEconomicFreedom[Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.heritage.org/index/pdf/2015/countries/ukraine.pdf>

<sup>272</sup>Investment Freedom / IndexofEconomicFreedom[Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.heritage.org/index/investment-freedom>

Продовження табл. 2.17.

1	2	3	4	5
5	Законодавство щодо іноземних інвестицій	Законодавство непрозоре, бюрократія обтяжлива	Неефективна реалізація політики, наявна бюрократія	Деякі законодавчі акти та практики щодо інвестицій непрозорі або неефективно реалізуються
		20 б.	10 б.	5 б.
6	Галузеві інвестиційні обмеження	Багатогалузеві обмеження	Обмеження у декількох галузях	Обмеження у одній або двох галузях
		20 б.	10 б.	5 б.
7	Обмеження на право власності на землю	Придбання нерухомості обмежене	Придбання нерухомості іноземцями обмежене	Існують деякі обмеження у придбанні нерухомості
		15 б.	10 б.	5 б.
*До 20 додаткових балів можуть бути вирахувані через проблеми безпеки, відсутність базової інвестиційної інфраструктури або інших державних стратегій, які опосередковано є тягарем інвестиційного процесу і обмежують інвестиційну свободу				

Вищевикладене свідчить про стійке погіршення в Україні підгрунття щодо формування сприятливого інвестиційного клімату та можливості залучення як іноземних, так і внутрішніх інвестицій.

Про погіршення інвестиційної привабливості в Україні свідчить і **індекс інвестиційної привабливості** [<sup>273</sup>], за яким Європейською Бізнес Асоціацією проводиться оцінка інвестиційної привабливості як для інвесторів, що вже знайшли себе на ринку, так і для тих, хто лише входить в Україну. Індекс інвестиційної привабливості розраховується як середнє арифметичне оцінок п'яти аспектів інвестиційного клімату.

Респонденти (керівники компаній-членів Асоціації, які представляють найбільших іноземних та вітчизняних інвесторів) відповідають на питання, обираючи одну із запропонованих відповідей, після чого відповіді аналізуються за п'ятибальною системою. Інвестиційна привабливість України наприкінці

<sup>273</sup> Індекс інвестиційної привабливості [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.eba.com.ua/uk/about-eba/indices/investment-attractiveness-index>



2015 р. за даними дослідження залишається на рівні кінця 2009 р., що відповідає оцінці 2,57 за 5-бальною шкалою (хоча в порівнянні з 2010 р., у якому було зафіксоване найнижче значення індексу – 1,81 бали – спостерігається зростання індексу) і продовжує залишатися у негативній площині (нейтральне значення індексу – 3 бали).

Переважає більшість респондентів Індексу інвестиційної привабливості Європейської Бізнес Асоціації не помітили позитивних зрушень (62 %) та незадоволені станом інвестиційного клімату в Україні (80 %). Близько половини респондентів (45 %) вважають, що український ринок є не вигідним для інвестування. Тиск з боку податкової системи, корупція та відсутність реформ в цьому напрямку, відсутність реформ та позитивних змін в цілому – основні питання, що викликають занепокоєння у інвесторів” [274].

Суттєвою проблемою в Україні є низький рівень захисту прав інвесторів. Про це свідчать як дані а) рейтингу DoingBusiness, зокрема в частині показника “захист міноритарних інвесторів”, так і б) дані Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (далі – НКЦПФР).

**Рейтинг DoingBusiness.** Одним з показників, за якими визначається рейтинг країн за DoingBusiness, є захист міноритарних інвесторів (рис. 2.25.). У період 2006-2014 рр. даний показник розраховувався з урахуванням:

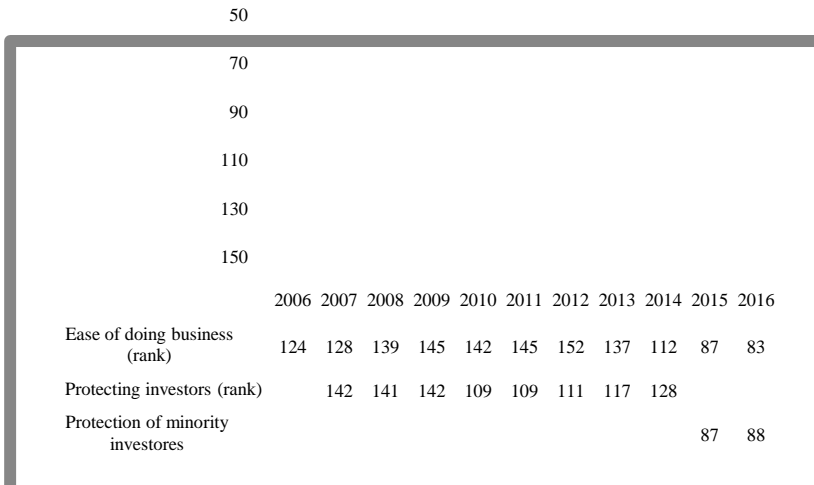
- індексу розкриття інформації про угоду;
- індексу відповідальності директорів;
- індексу сприятливості умов для судового переслідування керівників компанії акціонерами.

Так, за даними DoingBusiness 2007 за показником “захист інвесторів” Україна посідала свій історичний мінімум – 142 місце із 186 країн. В наступних роках відбулося значне підвищення України в рейтингу DoingBusiness за цим показником. Найстрімкіше зростання в рейтингу відмічається у DoingBusiness 2010 – підвищення України за даним показником в рейтингу країн на 33 пункти (з 142 позиції у DoingBusiness 2009 до 109 позиції у DoingBusiness 2010). На думку експертів DoingBusiness 2010 такий значний “стрибок” у рейтингу зумовлений тим, що “Україна посилила захист інвестора через новий закон про акціонерні компанії (Закон про акціонерні товариства було прийнято 17 вересня 2008 р.), що збільшує вимоги схвалення для угод з пов’язаними сторонами, збільшивши вимоги до розкриття інформації у річній звітності і

---

<sup>274</sup>Індекс інвестиційної привабливості 4-й квартал 2015 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.eba.com.ua/static/indices/iai/EBA\\_Investment\\_Attractiveness\\_Index\\_4th\\_quarter\\_2015\\_UA.pdf](http://www.eba.com.ua/static/indices/iai/EBA_Investment_Attractiveness_Index_4th_quarter_2015_UA.pdf)

спрощуючи процедуру пред'явлення позову директорів у випадках, в яких угоди з пов'язаними сторонами шкодять компанії” [275].



**Рис. 2.25.** Україна в рейтингу DoingBusiness та його складові Захист прав міноритарних інвесторів та захист прав інвесторів (побудовано на основі даних DoingBusiness [276])

Починаючи з 2012 р. в Україні спостерігається погіршення ситуації щодо захисту інвесторів, так в рейтингу DoingBusiness 2012 за даним показником Україна опускається на дві позиції, відносно рівня 2011 р., у 2013 р. ще на 6 пунктів і у 2014 р. вона втрачає 11 позицій відносно минулорічного рівня (загалом за період 2011-2014 р. Україна у рейтингу за рівнем захисту інвесторів втратила 19 позицій).

У 2015 р. у методології розрахунку показників відбулися зміни [277], зокрема, відповідно до методології, прийнятої для розрахунку показників для ранжування країн за DoingBusiness з 2015**ступінь захисту міноритарних акціонерів** у випадку *зіткнення інтересів* оцінюється на основі однієї групи показників, а *прав інвесторів у корпоративному*

<sup>275</sup>Business Reforms in Ukraine / DoingBusiness[Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reforms/overview/economy/ukraine>

<sup>276</sup>Ukraine. Historical Data Sets and Trends Data/ DoingBusiness[Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2016>

<sup>277</sup>Protecting Minority Investors Methodology/ DoingBusiness[Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/methodology/protecting-minority-investors>

*управлінні* – на основі інших показників [<sup>278</sup>]. Дані збираються шляхом опитування юристів, які спеціалізуються на корпоративному праві та операціях з цінними паперами, та ґрунтуються на основі аналізу нормативних актів, що регулюють операції з цінними паперами, законодавства про компанії (товариства) та судових норм відносно доказів.

Рейтинг країн за індикатором **ступеня захисту прав міноритарних інвесторів** визначається шляхом сортування віддаленості до передового рубежу кожного компонента індикатора. Ці бали є середнім арифметичним відстані до передового рубежу для кожного зі складових показників по зіткненню інтересів та індексу по акціонерному корпоративному управлінню. Індикатор захисту міноритарних інвесторів є середнім значенням для індексу по регуляції зіткнення інтересів, і індексу по акціонерному управлінню. Індекс знаходиться в інтервалі від 0 до 10, заокруглений до найближчого десяткового розряду, при цьому більш високі значення вказують на більш високий ступінь захисту міноритарних інвесторів. За даними DoingBusiness 2016 в Україні індикатор захисту міноритарних інвесторів становить 5,3, що на 0,9 пункти менше від середнього значення для країн Європи і Центральної Азії.

**Захист акціонерів від зіткнення інтересів.** Індекс захисту акціонерів від зіткнення інтересів розглядає захист інвесторів у разі протиправного використання директорами активів корпорації для отримання особистої вигоди за трьома аспектами регулювання зіткнення інтересів [<sup>279</sup>]:

– прозорість угод між зацікавленими особами (*індекс розкриття інформації про угоду*). Індекс розкриття інформації про угоду включає в себе 5 компонентів: 1) який корпоративний орган може надати дозвіл, що має юридичну силу на вчинення правочину; 2) чи потрібно залучати зовнішній орган, наприклад, зовнішнього аудитора, для перевірки угоди перед її здійсненням; 3) чи повинна особа, яка володіє 60 % акцій покупця і її представляють два виборних члени ради директорів з п'яти, поставити до відома раду директорів або спостережну раду; 4) чи необхідно негайно розкривати інформацію про угоду громадськості, регулюючому органу або акціонерам; 5) чи потрібно публікувати інформацію про угоду в річному звіті. Індекс знаходиться в інтервалі від 0 до 10, при цьому більш високі значення вказують на більш високий ступінь розкриття інформації. За даними DoingBusiness 2016 в Україні

---

<sup>278</sup> В результаті зміни методології як зазначають експерти DoingBusiness показники 2015 р., 2016 р. і попередніх років щодо захисту прав міноритарних інвесторів є неспівставними (<http://russian.doingbusiness.org/custom-query>)

<sup>279</sup> Щоб забезпечити порівнянність даних по різних країнах, використовується ряд припущень про компанію та угоду

індекс становить 4,0, що на 2,7 пункти менше від середнього значення для країн Європи і Центральної Азії;

– здатність акціонерів подавати до суду на посадових осіб та директорів за неправомірні дії – відповідальність директорів за здійснення операцій у своїх інтересах (*індекс відповідальності директорів*). Індекс відповідальності директорів включає 7 компонентів: 1) чи можуть акціонери подавати прямі або похідні позови про відшкодування збитку компанії, спричиненого угодою; 2) чи може акціонер притягнути до відповідальності особу, яка володіє 60 % акцій покупця і його представляють 2 виборних члени ради директорів з 5, за нанесення збитку компанії, спричиненого угодою між покупцем і продавцем; 3) чи може акціонер притягти до відповідальності санкціонуючий орган (генерального директора, членів ради директорів або членів спостережної ради) за шкоду для компанії, спричинену угодою; 4) чи зобов'язана особа, яка володіє 60 % акцій покупця і її представляють 2 виборних члени ради директорів з 5, виплатити грошове відшкодування за шкоду компанії, при задоволенні позову акціонера; 5) чи зобов'язана особа, яка володіє 60 % акцій покупця і її представляють 2 виборних члени ради директорів з 5, повернути прибуток, отриманий в результаті здійснення угоди, при задоволенні позову акціонера; 6) чи може особа, яка володіє 60 % акцій покупця і її представляють 2 виборних члени ради директорів з 5, бути оштрафована і ув'язнена або дискваліфікована при задоволенні позову акціонера; 7) чи може суд визнати угоду недійсною за позовом акціонера. Індекс приймає значення від 0 до 10 балів, при цьому більш високі значення вказують на більш високий ступінь відповідальності директорів. За даними DoingBusiness 2016 в Україні у 2016 р. даний індекс становить 2,0 при середньому значенні індексу для країн Європи і Центральної Азії 4,9;

– доступ акціонера-позивача до документів у справі і розподіл витрат на юридичні послуги під час судового розгляду (*індекс сприятливості умов для судового переслідування керівників компанії акціонерами*). Індекс сприятливості умов для судового переслідування керівників компанії акціонерами включає 6 компонентів: 1) чи мають акціонери, які володіють 10 % акціонерного капіталу компанії, право вивчити документи по угоді перед поданням позову до суду або вимагати, щоб угоду між покупцем і продавцем розглянув державний інспектор; 2) до яких документів надано доступ акціонеру-позивачу з боку обвинуваченого і свідків у справі під час судового розгляду; 3) чи може позивач отримати категорії документів, що стосуються справи у обвинуваченого, не вказуючи кожен конкретний документ; 4) чи може позивач під час судового розгляду здійснювати первинне опитування обвинуваченого і свідків; 5) чи стандарти доказів щодо цивільних справ є нижчими, ніж у кримінальних; 6) чи можуть акціонери-позивачі обумовлювати

(поставити умову про) оплату юридичних послуг. Індекс приймає значення від 0 до 10 балів, при цьому чим вище оцінка, тим більше прав у акціонерів оскаржити угоду. У 2016 р. в Україні значення даного індексу становить 6,0, що на 0,7 пункти менше від середнього значення для країн Європи і Центральної Азії.

**Індекс зіткнення інтересів** є середнім значенням суми індексів розкриття інформації про угоду, індексу відповідальності директорів і індексу сприятливості умов для судового переслідування керівників компанії акціонерами. Індекс знаходиться в інтервалі від 0 до 10, при цьому більш високі значення вказують на більш високий ступінь регуляції зіткнення інтересів. За даними DoingBusiness 2016 в Україні у 2016 р. даний індекс становить 4,0 при середньому значенні індексу для країн Європи і Центральної Азії 6,1.

**Права акціонерів в корпоративному управлінні.** Індекс акціонерного управління розглядає три різних аспекти ефективного управління [<sup>280</sup>]:

– права акціонерів у вирішенні головних корпоративних питань (*індекс прав акціонерів*). Індекс включає 10 компонентів: 1) чи потрібне схвалення акціонерів на продаж 51 % активів покупця; 2) чи мають акціонери, які володіють 10 % пакета акцій покупця, право скликати позачергове засідання акціонерів; 3) чи щоразу при випуску нових акцій, покупець повинен отримати погодження акціонерів; 4) чи мають акціонери автоматичне, переважне право на акції первинної емісії, що випускаються, або право підписки на акції кожен раз при випуску нових акцій; 5) чи вимагає законодавство, щоб акціонери вибрали і відсторонили від посади зовнішнього аудитора; 6) чи при зміні системи голосування групи/класу голосуючих акцій, потрібне схвалення лише власників цих акцій; 7) припускаючи, що покупцем є товариство з обмеженою відповідальністю, чи потрібне схвалення акціонерів на продаж 51 % активів покупця; 8) припускаючи, що покупцем є товариство з обмеженою відповідальністю, при зміні системи голосування групи/класу голосуючих акцій, чи потрібне схвалення тільки власників цих акцій; 9) припускаючи, що покупцем є товариство з обмеженою відповідальністю, чи повинен покупець отримувати погодження акціонерів щоразу при випуску нових акцій; 10) припускаючи, що покупцем є товариство з обмеженою відповідальністю, чи мають акціонери автоматичне, переважне право на акції первинної емісії, що випускаються, або право підписки на акції щоразу при випуску нових акцій. За даними DoingBusiness 2016 в Україні показник становить 7,0 при середньому значенні 7,2 для країн Європи та Центральної Азії.

– гарантії управління, що захищають акціонерів від неправомірного впливу на раду директорів та інших порушень (*індекс розвитку структури*

---

<sup>280</sup>Індекс акціонерного управління також розглядає доступ до ряду відповідних прав і гарантій в компаніях з обмеженою відповідальністю.

управління). Індекс включає 10 компонентів: 1) чи забороняється генеральному директору обіймати посаду голови ради директорів; 2) чи потрібно раді директорів включати до свого складу незалежних членів ради; 3) чи можуть акціонери усунути з посади членів ради директорів компанії-покупця, навіть якщо їхній термін посади ще не минув; 4) чи потрібно покупцеві створити зовнішній/окремім аудиторський комітет; 5) чи повинен потенційний покупець компанії запропонувати офіційну комерційну пропозицію всім акціонерам при придбанні 50 % компанії покупця; 6) чи повинен покупець виплатити дивіденди протягом встановленого законом строку після дати оголошення; 7) чи забороняється дочірній компанії придбавати акції материнської компанії (компанії, що володіє контрольним пакетом акцій); 8) припускаючи, що покупцем є товариство з обмеженою відповідальністю, чи можуть акціонери усунути з посади членів ради директорів компанії-покупця, навіть якщо їхній термін посади ще не минув; 9) припускаючи, що покупцем є товариство з обмеженою відповідальністю, чи повинен потенційний покупець компанії запропонувати офіційну комерційну пропозицію всім акціонерам при придбанні 50 % компанії покупця; 10) припускаючи, що покупцем є товариство з обмеженою відповідальністю, чи повинен покупець виплатити дивіденди протягом встановленого законом строку після дати оголошення. За даними DoingBusiness 2016 в Україні показник становить 4,0 при середньому значенні 5,5 для країн Європи та Центральної Азії.

– корпоративна прозорість про компенсацію акціонерів і аудити звітності (*індекс корпоративної прозорості*). Індекс включає 10 компонентів: 1) чи повинен покупець розкривати/представляти інформацію про пряму і непряму частку власності, що складають 5 %; 2) чи повинен покупець розкрити інформацію про членів ради директорів і їх директорську діяльність в інших компаніях, а також основну інформацію про їх основну трудову діяльність; 3) чи повинен покупець розкрити інформацію про компенсації менеджерів; 4) чи потрібно вислати повідомлення про проведення зборів за 30 днів до загальних зборів; 5) чи є право у акціонерів, які представляють 5 % статутного капіталу покупця, виставляти питання в порядку денному для обговорення на загальних зборах акціонерів; 6) чи потрібно покупцеві перевіряти річну фінансову звітність зовнішнім аудитором; 7) чи повинні аудиторські звіти бути опубліковані; 8) припускаючи, що покупцем є товариство з обмеженою відповідальністю, чи потрібно вислати повідомлення про проведення зборів за 30 днів до них; 9) припускаючи, що покупцем є товариство з обмеженою відповідальністю, чи є право у акціонерів, що представляють 5 % статутного капіталу покупця, виставляти питання в порядку денному для обговорення на загальних зборах акціонерів; 10) припускаючи, що покупцем є товариство з обмеженою

відповідальністю, чи потрібно покупцеві перевіряти річну фінансову звітність зовнішнім аудитором. За даними DoingBusiness 2016 в Україні індекс корпоративної прозорості становить 9,0 при середньому значенні 6,1 для країн Європи та Центральної Азії.

*Індекс акціонерного управління* є сумою індексів прав акціонерів, рівня структури управління та індексу корпоративної прозорості. Індекс знаходиться в інтервалі від 0 до 10, при цьому більш високі значення вказують на більш високий ступінь захисту прав акціонерів в корпоративному управлінні. За даними DoingBusiness 2016 в Україні показник становив 6,7 при середньому значенні 6,3 для країн Європи та Центральної Азії.

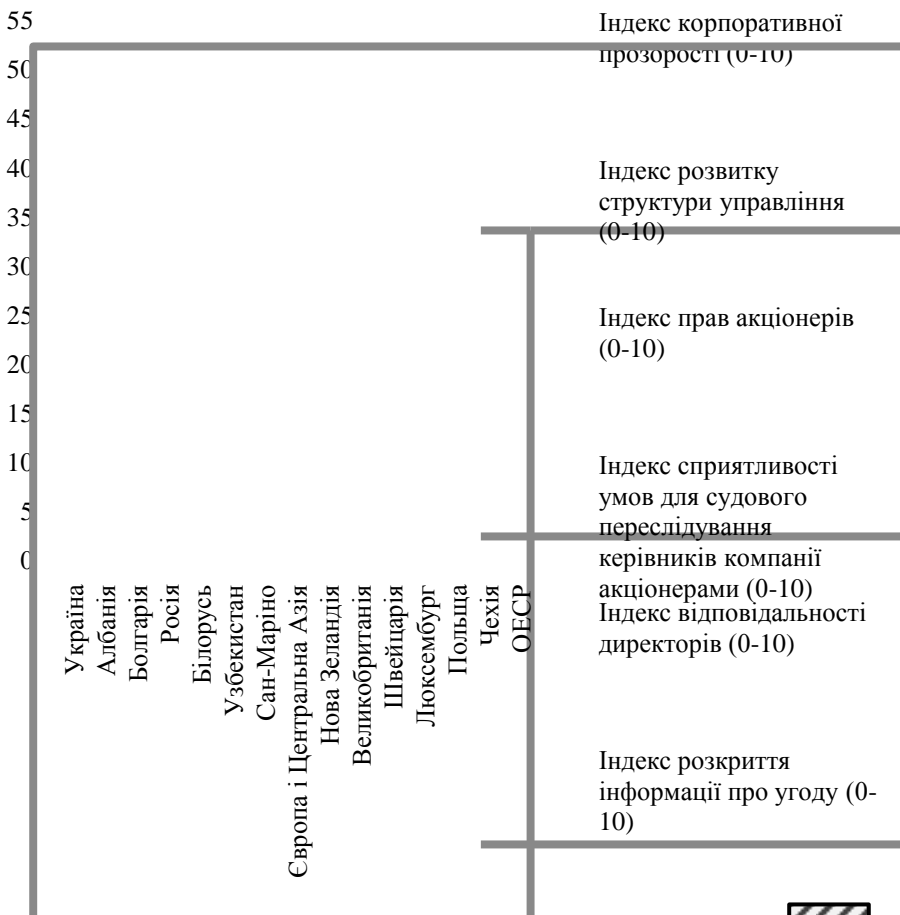
За індикатором **захисту міноритарних інвесторів** Україна за версією DoingBusiness 2015 посіла 87 місце серед 189 країн, натомість за версією DoingBusiness 2016 – одна позиція в рейтингу втрачена, що відповідає 88 місцю в загальному рейтингу країн за індикатором захисту прав міноритарних інвесторів (рис. 2.26).

Аналіз даних за версією DoingBusiness 2016 в розрізі регіону (рис. 3) дає підстави стверджувати, що серед країн Європи та Центральної Азії рейтинг України за показником захисту міноритарних інвесторів один з найгірших (поряд з Узбекистаном (88 місце у світі та передостаннє серед країн Європи та Центральної Азії) та Сан-Маріно (122 місце у світі та останнє місце серед 25 країн Європи та Центральної Азії, що досліджувалися).

**Дані НКЦПФР.** За даними НКЦПФР [<sup>281</sup>] у 2013 р. до відділу захисту прав інвесторів та територіальних органів НКЦПФР надійшло на розгляд 3425 письмових звернень від фізичних осіб щодо порушення їх прав та законних інтересів на ринку цінних паперів (табл. 2.18).

---

<sup>281</sup>Захист прав інвесторів/ Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.nssmc.gov.ua/fund/investorsrights>



**Рис. 2.26.** Україна у рейтингу DoingBusiness 2016 за показником захисту міноритарних інвесторів (побудовано на основі даних DoingBusiness 2016 [<sup>282</sup>])

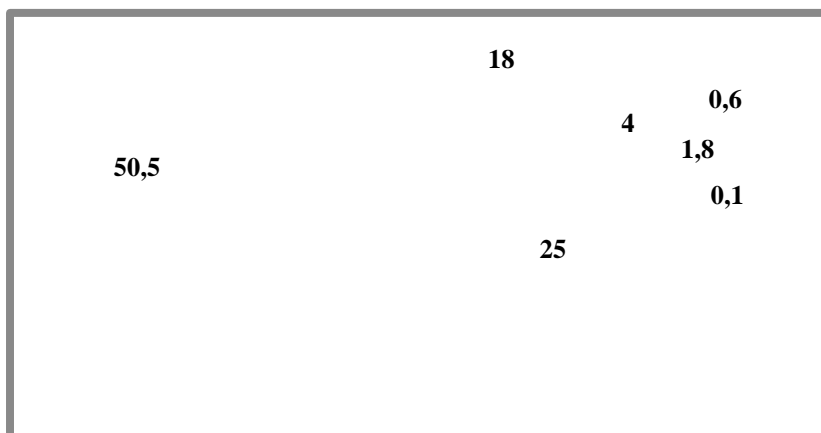
<sup>282</sup>Europe and Central Asia. Economy Rankings/ / DoingBusiness[Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/protecting-minority-investors>



**Таблиця 2.18.** Динаміка надходження письмових звернень до НКЦПФР у 1996-2013 рр. (побудовано на основі даних НКЦПФР [<sup>283</sup>])

Період	Центральний апарат	Територіальні органи	Кількість звернень	Період	Центральний апарат	Територіальні органи	Кількість звернень
1	2	3	4	1	2	3	4
1996	130	–	130	2008	1686	4629	6315
2001	1774	7715	9489	2009	1292	2217	3509
2002	1389	6485	7874	2010	1295	2438	3733
2003	1391	6493	7887	2011	х	х	4339
2004-2007	8104	22605	30709	2012	957	1526	2483
				2013	1001	2424	3425

Структура питань, які порушувалися у зверненнях у 2013 р. була наступною (рис. 2.27):



**Рис. 2.27.** Структура питань, які порушувалися у зверненнях у 2013 р. скаргниками (побудовано за даними НКЦПФР [<sup>284</sup>])

– 50,5 % від загальної кількості звернень – скарги міноритарних акціонерів, які стосуються діяльності акціонерних товариств. Типовим питанням цієї категорії звернень є відсутність дивідендів за результатами діяльності акціонерного товариства. Для порівняння – у 2010 р. частка

<sup>283</sup>Захист прав інвесторів/ Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.nssmc.gov.ua/fund/investorsrights>

<sup>284</sup>Захист прав інвесторів/ Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.nssmc.gov.ua/fund/investorsrights>

скарг міноритарних акціонерів становила майже 78 % звернень, типовими порушеннями при цьому були, зокрема такі як: а) порушення права на рівне ставлення до всіх акціонерів; б) порушення права на участь в управлінні товариством; в) порушення права на отримання інформації про діяльність акціонерного товариства; г) невиконання зобов'язань за цінними паперами, передбачених умовами їх розміщення; д) порушення прав акціонерів під час додаткового випуску акцій. У 2011 р. скарги міноритарних акціонерів щодо порушення їх прав менеджментом акціонерних товариств становили 75 % від загальної кількості звернень переважно з аналогічних питань. Отже, ситуація щодо захисту прав міноритарних акціонерів має тенденцію до покращення у зв'язку зі зменшенням частки таких звернень та скорочення проблематики їх змісту;

– 18 % від загальної кількості звернень – скарги на діяльність фінансових посередників, які акумулювали приватизаційні майнові сертифікати та компенсаційні сертифікати під час приватизації (інвестиційні фонди та компанії). У 2011 р. частка скарг подібного змісту становила 10 %;

– 4 % від загальної кількості звернень – скарги на діяльність інститутів спільного інвестування. У 2011 р. частка таких скарг складала 3 %.

– 0,6 % від загальної кількості – скарги на дії торговців цінними паперами та фондові біржі;

– 1,8 % від загальної кількості – скарги на дії зберігачів цінних паперів та депозитарних установ;

– 0,1 % від загальної кількості звернень – це скарги на невиконання емітентами цільових та відсоткових облігацій своїх зобов'язань. У порівнянні з 2011 р. частка таких звернень зменшилася на 6,9 пунктів (у 2011 р. становила 7 %).

– 25 % від загальної кількості складають звернення, в яких порушуються питання, пов'язані зі змінами законодавства про цінні папери, а саме: набранням чинності Закону України “Про акціонерні товариства” та Закону України “Про депозитарну систему України”. Зокрема, питаннями, що порушувалися заявниками, були: а) переведення випуску цінних паперів з документарної форми існування у бездокументарну та платні послуги зберігача, які є економічно не вигідними для міноритарних акціонерів; б) неможливість реалізувати право на участь в управлінні акціонерним товариством, право на отримання інформації про діяльність акціонерного товариства та право на отримання дивідендів, у разі неукладання договору про обслуговування рахунку в цінних паперах з депозитарною установою.

Причому лише 25% заявників – фізичних осіб звернулося за захистом своїх прав безпосередньо до Комісії, що, на думку представників НКЦПФР, може свідчити про необізнаність громадян щодо завдань та повноважень даного органу.

Окрім письмових звернень також надходять звернення на “гарячу” лінію НКЦПФР (табл. 2.19), що в підсумку призводить до збільшення загальної кількості звернень щодо захисту прав інвесторів.

**Таблиця 2.19.** Динаміка надходження звернень на “гарячу” телефонну лінію НКЦПФР та структура порушених питань у 2012-2013 рр. (побудовано за даними НКЦПФР [<sup>285</sup>])

Кількість звернень на “гарячу” лінію НКЦПФР та суть порушених питань	2012	2013
Кількість звернень на “гарячу” лінію НКЦПФР*, з них:	189	702
– контактна інформація щодо підрозділів НКЦПФР, %	28	10
– питання, пов’язані з діяльністю учасників фондового ринку, %	15	8,6
– питання корпоративних фінансів, %	14	21
– питання, пов’язані з порушенням законодавства на ринку цінних паперів, %	24	18
– питання, пов’язані з нормативно-правовим регулюванням ринку цінних паперів, %	19	6
– питання, пов’язані з сертифікацією спеціалістів фондового ринку, %		6
– питання ведення реєстру аудиторів, %		6
– питання, пов’язані з діяльністю ІСІ, %		6
– питання, пов’язані з роботою сайту Комісії, %		4
– скарги на дії структурних підрозділів НКЦПФР та територіальних органів НКЦПФР, %		4
– інші питання, зокрема щодо періодичних видань НКЦПФР; правозастосування, тощо, %		10,4
Примітка: у 2010 р. кількість звернень на “гарячу” лінію становила 1500, у 2011 р. – 1400		

Кроком у напрямі вирішення вказаних проблем стало прийняття Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо захисту прав інвесторів” від 7 квітня 2015 р. № 289-VIII [<sup>286</sup>], норми якого набувають чинності з 1 травня 2016 р., крім пунктів 4 і 5 розділу I, які набувають чинності з дня, наступного за днем опублікування цього Закону.

На думку окремих експертів, прийняття цього закону вже в 2016 р. може вивести Україну в топ-10 країн рейтингу Світового банку та Міжнародної фінансової корпорації DoingBusiness за критерієм “захист міноритарних

<sup>285</sup>Захист прав інвесторів/ Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.nssmc.gov.ua/fund/investorsrights>

<sup>286</sup>Закон України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо захисту прав інвесторів”, від 7 квітня 2015 р. № 289-VIII [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/289-19/print1446481477880917>

інвесторів”, в якому Україна станом на сьогодні займає 109 позицію [287]. Однак, хотілося б, щоб законодавство в країні змінювалося не заради місця у рейтингу, а для створення реального функціонуючого правового поля для здійснення реформ та формування сприятливого інвестиційного клімату, адже саме завдяки залученню інвестицій унашій державі є шанс вийти з ситуації, в якій опинилась її економіка у 2014-2015 рр.

Вищевикладене цілком логічно пояснює причини скорочення кількості акціонерних товариств в Україні та їх частки в загальній кількості зареєстрованих підприємств. На шляху реформування економіки в напрямі підвищення її інвестиційної привабливості мають бути враховані проблеми, що виникають на мікрорівні, зокрема в частині формування річної фінансової звітності акціонерних товариств, вимог до розкриття фінансової та нефінансової інформації, які б відповідали Угоді про Асоціацію з ЄС, спірних питань, що виникають в судовому порядку вирішення корпоративних спорів, реального захисту прав міноритарних інвесторів.

Виключне значення акціонерних товариств для суспільства обумовлює необхідність особливих підходів до контролю їх діяльності. Зокрема, світова практика передбачає необхідність обов'язкового підтвердження фінансової звітності аудитором до моменту її оприлюднення. Не є винятком у даному питанні й Україна. Серед об'єктів аудиту значну частку мають корпоративні права та власний капітал акціонерної компанії, які потребують ретельного вивчення аудитором.

### **Корпоративні права та власний капітал як об'єкт аудиторської перевірки**

Складність економіко-правової категорії корпоративних прав обумовлює їх специфічність як об'єкту аудиту. Це виявляється у подвійній природі корпоративних прав, з одного боку, як цінних паперів, а з іншого, – як зобов'язань перед особами, що вносили частину капіталу емітента. Базуючись на тому, що операції з корпоративними правами власної емісії, як правило, мають нерегулярний характер, зауважимо, однак, що вони є системоутворюючими, оскільки:

- 1) визначають майнову основу господарювання емітента;
- 2) демонструють відносно сталі економічні зв'язки з окремими учасниками господарського процесу;
- 3) створюють передумови для формування стратегічних пріоритетів та тактичних цілей діяльності підприємства;
- 4) є фінансовим базисом діяльності підприємства-емітента та його спроможності функціонувати відносно безперервно;

---

<sup>287</sup>Оленюк А. Сигнал для міноритаріїв/Економічна правда [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/columns/2015/04/20/539087/>

5) впливають на формування ділової репутації емітента щодо надійності походження його капіталу.

Таким чином, вважаємо, що операції з емітованими корпоративними правами, а також пов'язані з ними господарські зобов'язання є важливими об'єктами аудиторської перевірки як в ході аудиту, так і при огляді історичної фінансової інформації. Крім того, вони можуть бути об'єктом вивчення аудитора в процесі виконання інших завдань з надання впевненості, відмінних від аудиту чи огляду історичної фінансової інформації. Для цілей даного дослідження, обмежимо розгляд аудитом історичної фінансової інформації як найбільш урегульованим видом завдань аудитора.

Подальший розгляд проблем та практичних аспектів застосування аудиторських процедур при вивченні аудитором операцій підприємства з корпоративними правами власної емісії вважаємо за доцільне проводити в розрізі основних етапів аудиторської перевірки та за групами аудиторських процедур.

#### **Вивчення показників власного капіталу на етапі ознайомлення з особливостями бізнес-середовища клієнта, його системами бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю**

Відповідно до п. 11 МСА 315 “Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища” (далі – МСА 315), “аудитор повинен отримати розуміння такого:

а) доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники, включаючи застосовну концептуальну основу фінансової звітності;

б) характер суб'єкта господарювання, в тому числі: і) його діяльність; ii) структуру його власності та корпоративного управління; iii) види інвестицій, які суб'єкт господарювання здійснює та планує здійснити, включаючи інвестиції у підприємства спеціального призначення; та iv) структуру і спосіб фінансування суб'єкта господарювання <...>;

в) вибір і застосування суб'єктом господарювання облікової політики, включаючи причини для внесення змін до неї <...>;

г) цілі та стратегії суб'єкта господарювання і пов'язані з ними бізнес-ризиками, які можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення;

г) вимірювання та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання”<sup>288</sup>].

---

<sup>288</sup>Міжнародний стандарт аудиту 315 “Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селєзньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс] – режим доступу:

Перевірку правильності формування статутного капіталу підприємства-емітента на предмет дотримання строків емісії корпоративних прав та повноти погашення внесків за ними аудитор проводить з метою отримання аудиторських доказів щодо дотримання вимог цивільного законодавства до величини та строків формування статутного капіталу, відповідності фактичних операцій з корпоративними правами власної емісії положенням установчих документів.

Оскільки цивільно-правові особливості діяльності підприємства чинять значний вплив на систему його корпоративного управління і, як наслідок, на процеси ухвалення рішень щодо стратегії та тактики діяльності підприємства, ознайомлення з бізнес-середовищем його функціонування в контексті операцій з корпоративними правами передбачає вивчення:

1) організаційно-правової форми підприємства, що впливає на вид та специфіку емітованих ним корпоративних прав;

2) форми власності, що відображає особливості цивільно-правового статусу учасників (акціонерів) підприємства та відповідно впливає в подальшому на підхід до оподаткування відповідних операцій з ними;

3) географічного походження та цивільно-правового статусу учасників (акціонерів) підприємства;

4) величини статутного капіталу підприємства-емітента та його структури за частками у капіталі;

5) наявності великих акціонерів, які мають суттєвий контроль над підприємством.

Для формування належної аудиторської документації за результатами процедур ознайомлення аудитора з бізнес-середовищем функціонування підприємства в частині операцій з його корпоративними правами, пропонуємо до складу робочої документації з аудиту включати Анкету щодо ознайомлення з емітованими корпоративними правами клієнта, фрагмент якої наведено на Зразку 1.

**Анкета вивчення операцій з корпоративними правами власної емісії в ході попереднього ознайомлення з бізнес-середовищем клієнта**

**Таблиця 1. Інформація про емісію корпоративних прав підприємством**

<i>Питання</i>	<i>Відповідь (необхідне підкреслити)</i>
Чи були протягом звітного року зареєстровані проспекти емісії акцій?	Так / Ні
Чи були протягом звітного року емісії акцій?	Так ( <i>вказати інформацію у табл. 2</i> ) / Ні
Чи регулярно проводяться загальні збори акціонерів?	Так ( <i>вказати інформацію у табл. 3</i> ) / Ні
Чи були зміни складу посадових осіб емітента?	Так ( <i>вказати інформацію у табл. 4</i> ) / Ні
Чи були у емітента протягом періоду визначені найбільші акціонери (з часткою 10 % і більше)	Так ( <i>вказати інформацію у табл. 5</i> ) / Ні

**Таблиця 2. Інформація про емісію корпоративних прав підприємством**

<i>Показник</i>	
Інформація про емісію	
Номер емісії	
Номер свідоцтва	
Дата реєстрації	
Номінал	
Обсяг емісії	
Обсяг капіталу, що сформований	
Форма випуску	

**Таблиця 3. Інформація про проведення зборів акціонерів за останні 3 роки**

<i>Показник</i>	<i>201_р.</i>	<i>201_р.</i>	<i>201_р.</i>
Дата проведення зборів			
Наявність оголошення на інформаційному ресурсі Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України ( <a href="http://smida.gov.ua">http://smida.gov.ua</a> ) (вказати посилання на електронну сторінку)			
Наявність протоколу зборів (+/-)			

**Таблиця 4. Відомості про зміну складу посадових осіб емітента**

<i>Дата прийняття рішення</i>	<i>Зміни (призначено або звільнено)</i>	<i>Посада</i>	<i>Прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи або повне найменування юридичної особи</i>	<i>Володіє часткою в статутному капіталі емітента (у відсотках)</i>

**Таблиця 5. Інформація про найбільших акціонерів (з часткою 10 % і більше)**

<i>Інформація про акціонера</i>		<i>Інформація про емітовані корпоративні цінні папери</i>			<i>Частка акціонера у капіталі (%)</i>
<i>Цивільно-правовий статус акціонера</i>	<i>Найменування, код ЄДРПОУ – для юридичної особи (Прізвище, ім'я та по батькові – для фізичної особи), країна</i>	<i>Вид, форма випуску та форма існування</i>	<i>Номінальна вартість</i>	<i>Кількість</i>	

Разом з тим, на етапі вивчення бізнес-середовища функціонування підприємства, аудитору доцільно використовувати загальнодоступні інформаційні джерела органів державної влади, зокрема:

– Єдиний інформаційний масив даних про емітентів цінних паперів – інтернет-портал [www.smida.gov.ua](http://www.smida.gov.ua) (офіційна система). Цінність даного порталу для використання в процесі аудиторської перевірки полягає в тому, що, окрім основної достатньо деталізованої інформації про емітента цінних паперів, у його профілі також представлено архів інформації, серед якої оприлюднені раніше фінансові звіти, відповідні висновки аудитора, особлива та нерегулярна інформація щодо діяльності емітента, а також інформація про вчинені правопорушення у зв'язку з емісією корпоративних прав;

– Єдиний державний реєстр судових рішень України – інтернет-портал <http://www.reyestr.court.gov.ua> (офіційна система). Перевагами використання вказаного порталу є можливість отримання аудитором інформації про існуючі та завершені судові справи, у яких був задіяний клієнт, а також відповідні судові рішення щодо їх вирішення.



Крім того, вивчення даних Додатку 2 МСА 315 <sup>[289]</sup> дозволило виокремити умови та події, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення показників фінансової звітності, зокрема:

- діяльність в економічно нестабільних регіонах. У цьому контексті, загальноекономічна нестабільність призводить, наприклад, до значних валютних ризиків, що, у свою чергу, негативно впливатиме і на фінансовий стан, особливо за наявності у джерелах фінансування валютних ресурсів;

- припущення щодо безперервності діяльності та питання ліквідності. Перевірка припущення щодо безперервності діяльності суб'єкта господарювання є обов'язковою процедурою під час аудиту фінансової звітності. Зокрема, розгляд можливості суб'єкта безперервно здійснювати свою діяльність в майбутньому дозволяє отримати аудиторські докази щодо фінансової стабільності клієнта, ефективності структури його капіталу, можливості дотримання прав інвесторів та забезпечення інвестиційної привабливості у майбутньому;

- обмеження доступності капіталу та кредиту. Як правило, обмеження залучення кредитних ресурсів обумовлює більшу схильність суб'єкта господарювання залучати інші джерела фінансування своєї діяльності, причому навіть на менш вигідних або невигідних умовах. Це, відповідно, негативно відображається на фінансовому стані такого підприємства, хоча може виявитися не у звітному періоді, а у наступних;

- зміни у структурі суб'єкта господарювання (наприклад, реорганізація). Зміни у цивільно-правовому статусі чи організаційно-правовій структурі клієнта викликають не тільки додаткові аудиторські ризики, але й суттєво впливають на самі операції з корпоративними правами, обумовлюють позиціонування на фінансових ринках, а також інвестиційну привабливість підприємства;

- ймовірний продаж суб'єктів господарювання або сегментів бізнесу зумовлює такий саме вплив, як і попередня умова. Відповідно, важливим завданням аудитора повинен стати аналіз результатів діяльності та рентабельності окремих звітних сегментів;

- значні операції з пов'язаними сторонами. Наявність таких операцій може підвищити ризик шахрайських операцій клієнта, у зв'язку з чим

---

<sup>289</sup> Міжнародний стандарт аудиту 315 "Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища" // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf). – С. 279-335. – с. 334.

додатковому вивченню підлягають операції з пов'язаними сторонами щодо корпоративних прав власної емісії (конвертація цінних паперів, здійснення додаткових внесків до капіталу, вихід значних учасників тощо);

– попередні викривлення, історія помилок або суттєва кількість коригувань на кінець періоду. У зв'язку з тим, що бухгалтерські помилки, як правило, впливають на доходи і витрати періоду, а відповідно, і на суму складових власного капіталу, аналіз допущених та виправлених підприємством помилок у фінансовій звітності, зокрема Звіті про власний капітал, дозволяє аудитору визначити характер помилок, їх всеохопність, оцінити ймовірність допущення помилки або виявити ознаки її навмисності. Це, у свою чергу, сприятиме виявленню викривлень у операціях з корпоративними правами власної емісії та зобов'язаннях, пов'язаних із ними;

– значна кількість незвичайних або несистематичних операцій, включаючи операції між компаніями та операції зі значними прибутками на кінець періоду. Наявність нетипових операцій або нетипових бухгалтерських записів можуть свідчити про наявність шахрайських операцій або про некомпетентність облікового персоналу, що створює додаткові аудиторські ризики. Їх вивчення дозволяє ідентифікувати викривлення на рівні тверджень щодо правильності відображення існування облікових об'єктів, їх класифікації та вартісного вимірювання.

Зауважимо, що аудиторськими доказами для підвищення обґрунтованості формулювання аудиторської думки за викладеними вище умовами та обставинами є переважно облікові джерела. Тому важливим етапом ідентифікації аудиторських ризиків для забезпечення подальших процедур аудиторської перевірки є тестування системи бухгалтерського обліку.

Як вказано вище, аудитор повинен ознайомитися, перш за все, з концептуальною основою складання фінансової звітності, а також обліковою політикою підприємства в цілому. Зокрема, він повинен розглянути питання прийнятності обраної облікової політики підприємства ідентифікованим особливостям його діяльності, а також обраній концептуальній основі складання фінансової звітності.

За результатами дослідження операцій з корпоративними правами власної емісії як об'єкту бухгалтерського обліку, сформульовано питання, вивчення яких дозволить аудитору виконати передбачені МСА 315 процедури ознайомлення з системою бухгалтерського обліку (табл. 2.20), та продемонстровано вплив відповіді аудитора на рівень аудиторського ризику.

**Таблиця 2.20.** Карта поведінки ризику при виконанні анкети аудитора щодо проведення процедур тестування системи бухгалтерського обліку (в частині операцій з корпоративними правами власної емісії)

№ з/п	Питання	Відповідь аудитора*	
		Так	Ні
1.	Чи сформована у підприємства облікова політика щодо операцій з корпоративними правами власної емісії?	↓	↑
2.	Чи виконуються положення облікової політики в щодо операцій з корпоративними правами власної емісії?	↓	↑
3.	Чи відповідає момент відображення в бухгалтерському обліку операцій з корпоративними правами моменту реєстрації відповідних змін у реєстратора цінних паперів?	↓	↑
4.	Чи використовувалась підприємством нетипова кореспонденція рахунків для відображення операцій з корпоративним правами власної емісії?	↑	↓
5.	Чи відповідає сальдо по рахунках власного капіталу, який сформувався шляхом емісії корпоративних прав, установчим документам?	↓	↑
6.	Чи відповідає сальдо власного капіталу, сформованого шляхом емісії корпоративних прав, на початок періоду відповідним залишкам на кінець попереднього періоду?	↓	↑
7.	Чи відповідають дані аналітичного обліку розрахунків за емітованими корпоративними правами даним Головної книги і Балансу (Звіту про фінансовий стан)?	↓	↑
8.	Чи відповідають кінцевим сальдо по рахунках власного капіталу, який сформувався шляхом емісії корпоративних прав, відповідні сальдо на початок звітного періоду?	↓	↑
9.	Чи правильно перенесено показники Звіту про власний капітал з попереднього періоду на початок звітного	↓	↑
10.	Чи відбувалося протягом звітного року виправлення помилок шляхом коригування залишків власного капіталу на початок звітного періоду?	↑	↓
11.	Чи відповідають скориговані залишки власного капіталу показникам Балансу на початок звітного періоду?	↓	↑

Примітка:

\*Стрілками “↑” та “↓” показана поведінка аудиторського ризику залежно від відповіді аудитора на питання анкети, - відповідно, його зростання та зниження

Використання даної анкети дозволяє аудитору протестувати процес формування та узагальнення інформації про операції з корпоративним

правами власної емісії на предмет виявлення викривлень на кожному етапі облікового процесу.

Крім того, відповідно до п. 12 МСА 315, “аудитор повинен отримати розуміння внутрішнього контролю, доречного для аудиту” [290]. Зокрема, як вказано в Д.49 МСА 315, “розуміння внутрішнього контролю допомагає аудитору при ідентифікації типів потенційних викривлень інформації та чинників, які впливають на ризики суттєвого викривлення, а також при розробці характеру, строків і обсягу подальших аудиторських процедур” [291].

Виходячи з того, що операції з корпоративними правами власної емісії не мають регулярного характеру, а здійснюються виключно у випадку зміни та оптимізації структури фінансування діяльності підприємства, вивчення середовища внутрішнього контролю за такими операціями повинно здійснюватися аудитором суцільним способом. Почати слід з тестування системи внутрішнього контролю зі складанням анкети, що дозволить задокументувати відповіді аудитора для подальшої оцінки аудиторських ризиків. Фрагмент анкети щодо вивчення системи внутрішнього контролю в частині операцій з корпоративними правами власної емісії наведено у табл. 2.21 та 2.22 та продемонстровано вплив відповіді аудитора на поведінку аудиторського ризику. Питання анкети структуровано відповідно до Додатку 1 МСА 315, що дозволяє аудитору комплексно проаналізувати систему внутрішнього контролю за її компонентами.

---

<sup>290</sup> Міжнародний стандарт аудиту 315 “Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf). – С. 279-335. – с. 283

<sup>291</sup> Міжнародний стандарт аудиту 315 “Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf). – С. 279-335. – с. 303.

**Таблиця 2.21.** Карта поведінки ризику при виконанні анкети аудитора щодо тестування середовища внутрішнього контролю в частині операцій з корпоративними правами власної емісії

№ з/п	Питання	Відповідь аудитора*	
		Так	Ні
1.	Чи вчиняються управлінським персоналом дії з усунення або зменшення стимулів чи спокус, які можуть заохотити персонал до нечесних, незаконних або неетичних дій (наприклад, призначення премій за результатами роботи управлінському персоналу органами найвищого управління)?	↓	↑
2.	Чи існує на підприємстві політика корпоративної культури та етичної поведінки щодо діючих та колишніх акціонерів та чи доведена вона до відома персоналу підприємства?	↓	↑
3.	Чи впроваджені на підприємстві вимоги до підбору управлінського персоналу та чи узгоджуються кандидатури з органами найвищого управління?	↓	↑
4.	Чи вивчаються при прийнятті на роботу управлінського персоналу питання дотримання кандидатами етичних вимог при попередній роботі?	↓	↑
5.	Чи передбачені у положеннях або керівництвах питання здійснення контролю діяльності підприємства з боку органів найвищого управління?	↓	↑
6.	Чи здійснюється фактично тими, кого наділено найвищими повноваженнями, нагляд за розробкою та ефективною роботою процедур корпоративного інформування і процесом перевірки ефективності внутрішнього контролю підприємства?	↓	↑
7.	Чи є свідчення позитивного відношення та/або дій управлінського персоналу до агресивного вибору альтернативних принципів бухгалтерського обліку, зокрема до облікових оцінок?	↑	↓
8.	Чи є свідчення позитивного відношення та/або дій управлінського персоналу до залучення фінансових ресурсів для фінансування діяльності підприємства без врахування динаміки основних фінансових показників?	↑	↓
9.	Чи створено на підприємстві відокремлені органи внутрішнього аудиту та чи передбачено функціональними обов'язками працівників підрозділу контроль операцій з корпоративними правами власної емісії?	↓	↑
10.	Чи передбачено у функціональних обов'язках працівників, не залучених до діяльності відокремленого підрозділу внутрішнього аудиту, повноваження та відповідальність за здійснення контролю операцій з корпоративними правами власної емісії?	↓	↑

Примітка:

\*Стрілками “↑” та “↓” показана поведінка аудиторського ризику залежно від відповіді аудитора на питання анкети, - відповідно, його зростання та зниження

**Таблиця 2.22.** Карта поведінки ризику при виконанні анкети аудитора щодо проведення процедур тестування компонентів системи внутрішнього контролю в частині операцій з корпоративними правами власної емісії

№ з/п	Питання	Відповідь аудитора*	
		Так	Ні
1	2	3	4
<b>Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання</b>			
1.	Чи враховано управлінським персоналом при розкритті інформації операції з корпоративними правами, що за строками не були зареєстровані протягом звітного періоду?	↓	↑
2.	Чи враховано управлінським персоналом при розкритті інформації потенційний вплив змін у регуляторних актах з питань корпоративного права?	↓	↑
3.	Чи були протягом періоду впроваджені нові або модернізовані інформаційні системи, за допомогою яких формується інформація про корпоративні права власної емісії?	↑	↓
4.	Чи відбувалися протягом періоду розширення переліку операцій з корпоративними правами власної емісії, зокрема розширення інструментів фінансування діяльності підприємства?	↑	↓
5.	Чи відбувалася протягом періоду корпоративна реструктуризація (скорочення штату підприємства, зміни у нагляді й розподілі обов'язків серед суб'єктів корпоративного управління)?	↑	↓
6.	Чи відбувалася протягом періоду суттєві зміни у складі акціонерів (суттєва зміна структури капіталу, поява акціонерів-нерезидентів зі значною часткою в капіталі)?	↑	↓
<b>Заходи контролю</b>			
7.	Чи проводяться на підприємстві огляди та аналіз фактичних результатів операцій з корпоративними правами власної емісії та їх відповідність бюджетам, прогнозам, планам емісії, а також результатам аналогічних операцій у попередніх періодах	↓	↑
8.	Чи регулярно проводиться на підприємстві аналіз фінансових показників, їх зміни та поведінки у результаті операцій з корпоративними правами власної емісії	↓	↑
9.	Чи проводиться регулярно автоматична перевірка даних засобами контролю прикладних бухгалтерських та управлінських програм, що використовуються підприємством?	↓	↑
10.	Чи впроваджено на підприємстві політику та процедури інформаційної безпеки підприємства?	↓	↑
11.	Чи закріплено на підприємстві розподіл обов'язків (надання дозволів, санкціонування, організація, контроль та нагляд) за операціями з корпоративними правами власної емісії?	↓	↑

1	2	3	4
<b>Моніторинг заходів контролю</b>			
12.	Чи залучається підприємством суб'єкт зовнішнього незалежного контролю для оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю?	↓	↑
13.	Чи здійснюється на регулярній основі тестування систем внутрішнього контролю з боку управлінського персоналу та органів найвищого управління?	↓	↑
14.	Чи здійснюється на регулярній основі тестування систем внутрішнього контролю з боку керівників підрозділів в частині операцій, що належать до сфери їх функціональних обов'язків?	↓	↑

Примітка:

\*Стрілками “↑” та “↓” показана поведінка аудиторського ризику залежно від відповіді аудитора на питання анкети, відповідно його зростання та зниження

### **Розгляд законодавчих та нормативних актів в ході аудиту операцій з корпоративними правами власної емісії**

У зв'язку зі складною юридичною природою корпоративних прав та суворою системою їх обліку та контролю, важливого значення в процесі аудиту набуває розгляд стану виконання досліджуваним підприємством регуляторних актів що стосується емісії та обігу корпоративних прав. Так, відповідно до п. 5 Міжнародного стандарту аудиту 250 “Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності” (далі – МСА 250), існують додаткові передумови, пов'язані з розглядом нормативно-правової бази діяльності підприємства, які знижують можливості аудитора виявити суттєві викривлення у показниках фінансової звітності. Серед них:

– існування законодавчих та нормативних актів, які стосуються в основному поточних аспектів бізнесу суб'єкта господарювання, що, як правило, не впливають на фінансову звітність і не реєструються інформаційними системами суб'єкта господарювання, важливими для фінансової звітності;

– недотримання вимог може передбачати поведінку, спрямовану на приховування цього <...>;

– певна дія недотримання вимог є в кінцевому підсумку питанням юридичного рішення суду загальної юрисдикції;

– як правило, чим більше віддалено недотримання вимог від подій та операцій, відображених у фінансовій звітності, тим менш ймовірно, що аудиторю стане відомо про нього <...>” [292].

<sup>292</sup> Міжнародний стандарт аудиту 250 “Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту,

Проте, структурований розгляд аудитором дотримання підприємством вимог законодавчих та нормативних актів дозволяють:

1) отримати розуміння бізнес-середовища підприємства та сформувані уявлення про існуючі аудиторські ризики, пов'язані з галуззю діяльності підприємства, його організаційно-правовою формою, а також інститут цінним середовищем його функціонування;

2) оцінити середовище внутрішнього контролю підприємства на предмет моніторингу управлінським персоналом стану виконання регуляторних норм щодо діяльності підприємства, зокрема як емітента корпоративних прав;

3) сформувані судження аудитора про якість облікової системи підприємства, зокрема в частині відповідності сформованої облікової політики вимогам чинного бухгалтерського законодавства та обраній концептуальній основі.

### **Отримання аудиторських доказів щодо операцій підприємства з корпоративними правами власної емісії в ході аудиту**

Застосування аудиторських процедур в ході перевірки операцій з корпоративними правами власної емісії орієнтовані на отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів для формування аудиторської думки, зокрема в частині думки про те, чи фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах, повно та достовірно розкриває інформацію про використання інструментів власного капіталу для фінансування діяльності емітента.

До основних аудиторських доказів, які розглядає аудитор в ході перевірки відповідних господарських операцій слід віднести установчі та реєстраційні документи підприємства-емітента, серед яких статут, всі зміни до нього, зареєстровані у встановленому порядку, протоколи засідань учасників (акціонерів), а також документи, що посвідчують внесення товарно-матеріальних цінностей у погашення внесків учасників (акціонерів) за емітованими корпоративними правами.

Крім того, враховуючи, що за емітованими корпоративними правами у підприємства-емітента виникають зобов'язання (як правило, за нарахованими дивідендами, а також при викупі корпоративних прав власної емісії), згідно з п. 9 МСА 501 “Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів” (далі – МСА 501), “аудитор повинен розробити та виконати аудиторські процедури для виявлення

---

огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf). – С. 210-226. – с. 214.



судових справ і претензій, які стосуються суб'єкта господарювання та можуть призвести до виникнення ризику суттєвого викривлення”<sup>293</sup>. Нагадаємо, що ще на етапі вивчення бізнес-середовища функціонування підприємства-емітента, нами рекомендоване вивчення офіційних систем Єдиного інформаційного масиву даних про емітентів цінних паперів ([www.smida.gov.ua](http://www.smida.gov.ua)) та Єдиного державного реєстру судових рішень України ([www.reyestr.court.gov.ua](http://www.reyestr.court.gov.ua)), де аудитор отримає попереднє розуміння обставин діяльності клієнта та отримає можливість оцінити відповідні аудиторські ризики. Проте, вважаємо що в цьому контексті отримання запевнень від управлінського персоналу дозволить встановити факти пред'явлення підприємству-емітенту претензій, за якими процесуальне провадження не почалося та рішень суду немає.

У зв'язку з цим аудитору слід направити звернення до управлінського персоналу підприємства-емітента для отримання від нього або штатного юриста запевнень з питань наявності судових справ (приклад таких питань описано нижче в контексті запитів до управлінського персоналу про прийнятність припущення про безперервність діяльності).

#### **Вивчення операцій з пов'язаними сторонами за операціями з корпоративними правами власної емісії**

Відповідно до п. 11 МСА 550 “Пов'язані сторони”(далі – МСА 550), “у рамках процедур оцінки ризиків і пов'язаних дій, виконання яких протягом аудиту вимагається від аудитора МСА 315 і МСА 240, аудитор повинен виконати аудиторські процедури та пов'язані дії<...>для отримання інформації, необхідної для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами”<sup>294</sup>].

Як показує дослідження, сфера операцій підприємства з корпоративними правами власної емісії характеризується наявністю значної кількості пов'язаних сторін. Зокрема, це юридичні та фізичні особи, що прямо

---

<sup>293</sup> Міжнародний стандарт аудиту 501 “Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селєзньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf). – С. 426-437. – с. 428.

<sup>294</sup> Міжнародний стандарт аудиту 550 “Пов'язані сторони” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селєзньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf). – С. 540-569. – с. 545.

або опосередковано володіють пакетами акцій чи частками у капіталі, в тому числі юридичні особи, які володіють підприємством-емітентом в цілому. Крім того, до пов'язаних осіб відносяться основний управлінський персонал (особи, що мають повноваження та відповідають за планування, управління і контроль за діяльністю підприємства-емітента), ті, кого наділено найвищими повноваженнями, а також їх близькі родичи значні ділові партнери.

У п. 13 вказаного вище МСА 550 зазначено, що “аудитор повинен звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо:

а) ідентифікації пов'язаних сторін суб'єкта господарювання, включаючи зміни порівняно з попереднім періодом <...>;

б) характеру відносин між суб'єктом господарювання і цими пов'язаними сторонами; та

в) здійснення суб'єктом господарювання будь-яких операцій з цими пов'язаними сторонами протягом періоду і (якщо це має місце) типув мети операцій” [295].

Зауважимо, що елементом ідентифікації пов'язаних сторін підприємства є ознайомлення з його бізнес-середовищем та складом осіб, що володіють понад 10 % акцій підприємства, а також його керівним складом. Відповідно до обгрунтованих вище пропозицій щодо документування такого процесу ознайомлення, фіксація інформації про вказані категорії пов'язаних осіб відбуватиметься у таблицях 4 та 5 розробленої Анкети вивчення операцій з корпоративними правами власної емісії в ході попереднього ознайомлення з бізнес-середовищем клієнта (див. Зразок 1).

Крім того, у п. 14 МСА 550 вказано, що аудитор повинен з цих питань звернутися до управлінського персоналу для отримання письмових запевнень щодо “ідентифікації, обліку та розкриття відносин і операцій з пов'язаними сторонами <...>; санкціонування і схвалення значних операцій та домовленостей з пов'язаними сторонами <...>; санкціонування й схвалення значних операцій та домовленостей, що виходять за межі нормальної діяльності” [296].

---

<sup>295</sup>Міжнародний стандарт аудиту 550 “Пов'язані сторони” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf). – С. 540-569. – с. 546.

<sup>296</sup>Міжнародний стандарт аудиту 550 “Пов'язані сторони” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с.

Враховуючи необхідність отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів за результатами виконання аудиторських процедур, вважаємо, що у письмовому запевненні управлінський персонал повинен задекларувати наступне:

1. Управлінський персонал підтверджує повноту інформації, наданої стосовно ідентифікації та стану взаєморозрахунків між пов'язаними сторонами.

2. Всі операції з виплати винагород та кредитування управлінського персоналу підприємства, надані їм гарантії та інструменти власного капіталу були повністю розкриті у фінансовій звітності. Суми нарахованих та виплачених гонорарів управлінському персоналу та дивідендів власникам підприємства є підтвердженими.

4. Всі значні операції та домовленості з пов'язаними сторонами були санкціоновані та схвалені належним чином, відповідно до політики підприємства та структури корпоративного управління.

5. Всі операції та домовленості, що виходять за межі нормальної діяльності, були санкціоновані та схвалені належним чином, відповідно до політики підприємства та структури корпоративного управління.

Враховуючи, що вся інформація, необхідна для формулювання думки щодо фінансової звітності, аудитором може бути неотримана під час перевірки облікових записів та інших документів, таке письмове запевнення від управлінського персоналу підприємства дозволить отримати аудитором свідчення щодо знань та переконань управлінського персоналу та усвідомлення повної відповідальності щодо справедливого представлення операцій з пов'язаними сторонами у фінансовій звітності.

**Вивчення безперервності діяльності підприємства в ході дослідження операцій з корпоративними правами власної емісії та відповідне застосування аналітичних процедур**

Дослідження аудитором операцій підприємства з корпоративними правами власної емісії тісно пов'язані з питаннями безперервності функціонування суб'єкта господарювання, оскільки емісія корпоративних прав та подальші операції з ними є інструментом фінансування діяльності суб'єкта господарювання, забезпечуючи майновий базис успішного господарювання. Як правило, концептуальна основа складання фінансової звітності називає припущення про безперервність діяльності, тобто припущення, що підприємство здатне функціонувати в майбутньому, одним з основоположних. Зокрема, у п. 25 МСБО 1 "Подання фінансової звітності" <sup>297</sup> вказано, що "складаючи фінансову

---

[Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf). – С. 540-569. – с. 546.

<sup>297</sup> Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 "Подання фінансової звітності" [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013)

звітність, управлінський персонал повинен оцінювати здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі". Передумовами припущення про безперервність діяльності є відсутність в планах управлінського персоналу суб'єкта господарювання намірів його ліквідації або припинення значної діяльності або ж неможливість уникнення ліквідації, виходячи з майнового стану та результативності діяльності підприємства.

У випадку існування суттєвих невизначеностей щодо здатності підприємства продовжувати діяльність в майбутньому, така інформація повинна бути розкрита у примітках до фінансової звітності.

Проте, такі вимоги щодо оцінки безперервності стосуються управлінського персоналу підприємства та тих, хто несе відповідальність за складання фінансової звітності. Однак, виходячи з практики діяльності, управлінських персонал схильний приховувати подібну інформацію, оскільки вона може свідчити про неефективну систему управління, критичний фінансовий стан тощо. Тому відповідно до п. 6 МСА 570 "Безперервність" (далі – МСА 570), "відповідальність аудитора полягає в отриманні достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності та за висновок щодо існування суттєвої невизначеності стосовно здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність"<sup>298</sup>. Зауважимо, що відповідальність аудитора виходить не стільки з вимог концептуальної основи, скільки з його відповідальності за висловлення думки про фінансову звітність підприємства та вимог професійних стандартів аудитора. Тому, ґрунтуючись на сформульованих у п. 9 МСА 570<sup>299</sup> цілей аудитора, вважаємо за доцільне розглянути конкретні аудиторські процедури, спрямовані на вивчення питання безперервності діяльності в частині вивчення операцій з корпоративними правами.

---

<sup>298</sup> Міжнародний стандарт аудиту 570 "Безперервність" // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf). – С. 583-599. – с. 585.

<sup>299</sup> Міжнародний стандарт аудиту 570 "Безперервність" // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf). – С. 583-599. – с. 586.

Так, відповідно до п. 10 МСА 570, “виконуючи процедури з оцінки ризиків, як вимагає МСА 315, аудитор повинен розглянути, чи існують події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб’єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність” [300]. Такі процедури, на нашу думку, можуть бути виконані, перш за все, шляхом надсилання запиту про письмові запевнення до управлінського персоналу підприємства та до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідно до вимог МСА 580 “Письмові запевнення” [301] (далі – МСА 580). Така ж вказівка міститься і в п. 16г МСА 570 [302].

За результатами вивчення проблемних питань аудиту операцій з корпоративними правами власної емісії та значущості таких операцій для безперервності діяльності підприємства, а також базуючись на умовах, які можуть поставити під сумнів припущення про безперервність діяльності (п. 10, Д2 МСА 570[303]), сформульовано наступні питання, які можуть бути включені до запиту до управлінського персоналу:

1. Чи виконувалася перед складанням фінансової звітності попередня оцінка здатності підприємства безперервно продовжувати діяльність?

---

<sup>300</sup> Міжнародний стандарт аудиту 570 “Безперервність” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf). – С. 583-599. – с. 586.

<sup>301</sup> Міжнародний стандарт аудиту 580 “Письмові запевнення” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf). – С. 600-615.

<sup>302</sup> Міжнародний стандарт аудиту 570 “Безперервність” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf). – С. 583-599. – с. 588.

<sup>303</sup> Міжнародний стандарт аудиту 570 “Безперервність” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf). – С. 583-599. – с. 591

2. Чи були протягом звітнього періоду факти прострочення або припинення виплати дивідендів?

3. Чи були протягом звітнього періоду відмови акціонерів від додаткового фінансування діяльності підприємства?

4. Чи були наміри управлінського персоналу ліквідувати підприємство або припинити операції?

5. Чи була протягом періоду втрата провідного управлінського персоналу без його заміни?

Крім того, доцільним є надсилання запиту до штатного юриста підприємства або до його зовнішнього юрисконсульта. Це передбачено п. 9-12 МСА 580 [304]. Вважаємо за доцільне включити до такого запиту наступні питання щодо ризиків безперервності діяльності підприємства, які пов'язані з операціями з корпоративними правами власної емісії:

1. Чи було протягом звітнього періоду недотримання вимог до рівня капіталу або інших статутних вимог?

2. Чи наявні незавершені судові або регулятивні провадження проти підприємства, пов'язані з корпоративними правами власної емісії, які, якщо вони будуть задоволені, можуть призвести до претензій, виконання яких суб'єктом господарювання мало ймовірно?

3. Чи відбувалися протягом звітнього періоду зміни у нормативно-правовому регулюванні або урядовій політиці щодо корпоративних відносин, які, за очікуванням, негативно вплинуть на підприємство?

Якщо в результаті таких аудиторських процедур аудитор з'ясує, що існують факти, пов'язані з операціями з корпоративними правами власної емісії, які можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства безперервно продовжувати діяльність, аудитор, на нашу думку, доцільно використати аналітичні процедури щодо основних фінансових показників підприємства, що дозволить отримати аудиторські докази, зокрема: надмірну залежність підприємства від короткострокових позик для фінансування довгострокових активів як показника неефективної структури власного капіталу емітента; негативну тенденцію за основними фінансовими коефіцієнтами; недотримання вимог до рівня капіталу або інших статутних вимог.

---

<sup>304</sup> Міжнародний стандарт аудиту 580 "Письмові запевнення" // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf). – С. 600-615. – с. 603-604.

Слід зауважити, що, відповідно до п. 11 МСА 501, “аудитор повинен модифікувати думку у звіті аудитора відповідно до вимог МСА 705, якщо: а) управлінський персонал відмовляється надати дозвіл аудитору безпосередньо звернутися за інформацією або зустрітися із зовнішнім юрисконсультом суб’єкта господарювання, або якщо зовнішній юрисконсульт суб’єкта господарювання відмовляється надати належну відповідь на письмовий запит, або якщо йому заборонено надавати відповідь; та б) аудитор не може отримати достатні та прийнятні аудиторські докази через виконання альтернативних аудиторських процедур” [305].

Проведені аналітичні процедури дозволяють судити про фінансовий стан підприємства для обґрунтування думки аудитора про прийнятність припущення про безперервність його діяльності, а також сформулювати інформацію для розкриття у пояснювальних параграфах звіту аудитора та листі, що надсилатиметься тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

**Таблиця 2.23.** Аналітичні процедури аудитора в частині розрахунку та інтерпретації основних показників забезпеченості підприємства-емітента власним капіталом при формуванні думки аудитора

Показник	Порядок розрахунку та призначення	Фрагмент думки аудитора
1	2	3
<b>Показники фінансової стійкості</b>		
Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності, концентрації власного капіталу)	Розраховується як відношення величини власного капіталу до валюти балансу. Показує частку власного капіталу у джерелах фінансування	Коефіцієнт автономії станом на 31.12.20__р. становить __% та зріс/знизилося за 20__ рік на __ пунктів. Це пояснюється: збільшенням/зменшенням величини власного капіталу (в т.ч. за рахунок емісії/анулювання корпоративних прав на __ пунктів); збільшенням/зменшенням обсягів позикового капіталу. Це є позитивною/негативною тенденцією та свідчить про зростання/зниження можливостей підприємства функціонувати безперервно

<sup>305</sup> Міжнародний стандарт аудиту “Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селєзньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf). – С. 426-437. – с. 429

Продовження табл. 2.23

1	2	3
Коефіцієнт фінансування	Показує перевищення власних коштів над позиковими	Коефіцієнт фінансування станом на 31.12.20__р. становить та зріс/знизився за 20__рік на __ пунктів. Це пояснюється: збільшенням/зменшенням величини власного капіталу (в т.ч. за рахунок емісії/анулювання корпоративних прав на __ пунктів); збільшенням/зменшенням обсягів позикового капіталу. Це є позитивною/негативною тенденцією та свідчить про залежність/незалежність підприємства від позикових коштів
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	Показує частину власного капіталу, яка вкладена у оборотні активи підприємства	Коефіцієнт маневреності власного капіталу станом на 31.12.20__р. становить __% та зріс/знизився за 20__рік на __ пунктів. Це пояснюється: збільшенням/зменшенням величини власного капіталу; збільшенням/зменшенням обсягів позикового капіталу. Це є позитивною/негативною тенденцією та свідчить про зростання/зниження можливостей підприємства фінансувати поточну діяльність власними коштами, а також про зниження/зростання ризику втрати ліквідності
<b>Показники руху та структури власного капіталу</b>		
Рентабельність акціонерного капіталу	Обчислюється як відношення чистого прибутку за вирахуванням дивідендів за привілейованими акціями до звичайного акціонерного капіталу. Вказує міру прибутковості, яку підприємством на вкладений капітал	Рентабельність акціонерного капіталу у ____р. становила __%, тобто зросла/знизилася на __ пунктів. Це пояснюється: зростанням/зменшенням величини чистого прибутку, є позитивною/негативною тенденцією та свідчить про зростання/зниження можливостей підприємства щодо виконання зобов'язань перед учасниками (акціонерами) та реінвестування прибутку у фінансування діяльності



Продовження табл. 2.23

1	2	3
Частка статутного капіталу у власних джерелах	Розраховується як частка статутного капіталу у власних джерелах. Показує, яку частку у власному капіталі становить статутний капітал	Частка статутного капіталу у власних джерелах станом на 31.12.20__ р. становить __ та зросла/знизилася за 20__ рік на __ пунктів. Це пояснюється: <i>емісією/анулюванням</i> статутного капіталу, є <i>позитивною/негативною</i> тенденцією та свідчить про <i>зростання/зниження</i> можливостей підприємства фінансувати діяльність за рахунок емітованих корпоративних прав
Частка нерозподіленого прибутку у власних джерелах	Розраховується як частка нерозподіленого прибутку у власних джерелах. Показує, яку частку у власному капіталі становить нерозподілений прибуток	Частка нерозподіленого прибутку у власних джерелах станом на 31.12.20__ р. становить __ та зросла/знизилася за 20__ рік на __ пунктів. Це пояснюється: <i>зменшенням/збільшенням</i> статутного капіталу, <i>збільшенням/зменшенням</i> нерозподіленого прибутку, є <i>позитивною/негативною</i> тенденцією, що свідчить про <i>зростання/зниження</i> потенційних можливостей підприємства щодо виконання зобов'язань перед учасниками (акціонерами) та реінвестування прибутку у фінансування діяльності

Примітка: курсивом у фрагментах висловлення аудиторської думки позначено альтернативні варіанти формулювання, з яких аудитор вибирає необхідний, виходячи з проведених розрахунків

В процесі вивчення операцій з корпоративними правами власної емісії, зокрема в частині їх впливу на показники фінансового стану підприємства, аудитор повинен провести аналітичні процедури по суті, які можуть допомогти на основі розрахунку основних фінансових коефіцієнтів ідентифікувати тенденції зміни фінансового стану підприємства та визначити ймовірність його банкрутства (тобто визначити умови, що свідчать про хибність припущення управлінського персоналу щодо безперервності діяльності підприємства).

Крім того, аналіз фінансових показників, які враховують динаміку власного капіталу, дозволяють аудитору визначити особливості його формування за рахунок зміни обсягів та структури корпоративних прав власної емісії, а також визначити наслідки операцій з корпоративними правами для основних фінансових показників підприємства-емітента.

Додатково, в процесі аналізу структури та динаміки капіталу аудитор може сформулювати думку про те, наскільки оптимальна структура капіталу підприємства для забезпечення безперервності його діяльності, а також вивчити систему фінансової підтримки захисту прав інвесторів, зокрема:

- гарантування своєчасності та повноти виплати дивідендів;
- оптимальність суми розподілу прибутку для забезпечення реалізації прав акціонерів та збереження темпів економічного зростання підприємства.

Крім того, враховуючи важливість оцінки аудитором припущення про безперервність діяльності підприємства, вважаємо за доцільне використання в процесі аудиторської перевірки основних моделей визначення ймовірності банкрутства, серед яких: Z-модель Альтмана [<sup>306</sup>], модель Таффлера-Тішоу [<sup>307</sup>], модель Фулмера [<sup>308</sup>], модель Спрінгейта [<sup>309</sup>], модель ІДЕА [<sup>310</sup>], модель Ліса [<sup>311</sup>], модель Ж. Конаната М. Голдера [<sup>312</sup>], модель Бівера [<sup>313</sup>], модель О.П. Зайцевої [<sup>314</sup>], модель Р.С. Сайфулліна та Г.Г. Кадикова [<sup>315</sup>] тощо.

---

<sup>306</sup> Z-модель Альтмана (Z-счет Альтмана) / Финансовый анализ по данным отчетности Audit-it.ru [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.audit-it.ru/finanaliz/terms/analysis/altman\\_z\\_model.html](http://www.audit-it.ru/finanaliz/terms/analysis/altman_z_model.html)

<sup>307</sup> Прогнозирование вероятности банкротства на основе модели Таффлера и Тишоу / Анализ финансового состояния предприятия [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://afdanalyse.ru/publ/finansovyj\\_analiz/1/bankrot\\_tafler/13-1-0-37](http://afdanalyse.ru/publ/finansovyj_analiz/1/bankrot_tafler/13-1-0-37)

<sup>308</sup> Арутюнян А. Б. Опыт применения моделей Фулмера и Спрингейта в оценке венгерских предприятий сельского хозяйства и пищевой промышленности // Корпоративный менеджмент [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://www.cfin.ru/finanalysis/fulmer.shtml>

<sup>309</sup> Арутюнян А. Б. Опыт применения моделей Фулмера и Спрингейта в оценке венгерских предприятий сельского хозяйства и пищевой промышленности // Корпоративный менеджмент [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://www.cfin.ru/finanalysis/fulmer.shtml>

<sup>310</sup> Прогноз ИГЭА риска банкротства (иркутская модель) / Анализ финансового состояния предприятия [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://afdanalyse.ru/publ/finansovyj\\_analiz/1/prognoz\\_igeha\\_riska\\_bankrotstva/13-1-0-40](http://afdanalyse.ru/publ/finansovyj_analiz/1/prognoz_igeha_riska_bankrotstva/13-1-0-40)

<sup>311</sup> Модель Лиса / Анализ финансового состояния предприятия [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://afdanalyse.ru/publ/finansovyj\\_analiz/1/model\\_lisa/13-1-0-107](http://afdanalyse.ru/publ/finansovyj_analiz/1/model_lisa/13-1-0-107)

<sup>312</sup> Модель Ж. Конана и М. Голдера оценки платежеспособности / Анализ финансового состояния предприятия [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://afdanalyse.ru/publ/finansovyj\\_analiz/1/model\\_zh\\_konana\\_i\\_m\\_goldera\\_ocenki\\_platezhеспособности/13-1-0-120](http://afdanalyse.ru/publ/finansovyj_analiz/1/model_zh_konana_i_m_goldera_ocenki_platezhеспособности/13-1-0-120)

<sup>313</sup> Посохов И.М. Використання системи показників У. Бівера для оцінки ризику банкрутства корпорацій / І.М. Посохов // Вісник СумДУ. Серія “Економіка”. – 2013. – № 3 – С. 65-72

<sup>314</sup> Модель О.П. Зайцевой для оценки риска банкротства предприятия

Їх застосування дозволить аудитору, використовуючи апробовані методики та алгоритми фінансових розрахунків, забезпечити формування комплексного уявлення про фінансовий стан підприємства та ймовірність банкрутства. Зауважимо, що закріплення їх використання повинно відбуватися на рівні аудиторської фірми у внутрішньофірмових стандартах, присвячених аудиторським процедурам щодо перевірки припущення про безперервність. Рекомендуємо в цьому аспекті формувати, крім того, методичні роз'яснення щодо застосування таких моделей в практичній діяльності аудитора, визначати його дії у випадку неможливості використання окремих моделей, сформувати належне інформаційно-програмне забезпечення проведення відповідних аналітичних процедур та узагальнення отриманих даних.

У випадку, коли в результаті застосування аудиторських процедур аудитором виявлено певні суперечливі докази щодо операцій з корпоративними правами, зокрема незвичайні для підприємства зміни у складі власного капіталу або незвичайні чи різкі безпідставні зміни в тенденціях чи важливих фінансових коефіцієнтах, аудитору відповідно до п. 24 МСА 240 “Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності” слід оцінити, “чи свідчить інформація, отримана в результаті інших процедур оцінки ризиків або виконаної роботи, пов’язаної з ними, про наявність одного чи кількох чинників ризику шахрайства”<sup>316</sup>].

Аналіз захисту прав інвесторів в Україні та вивчення позиціонування України у світових рейтингах як індикатора інвестиційної привабливості нашої держави, а також дослідження практичних аспектів застосування аудиторських процедур щодо операцій з корпоративними правами як засобу забезпечення прозорості фінансової звітності емітентів дозволили сформулювати наступні висновки:

1. Вивчення даних Індексу економічної свободи дозволяє стверджувати про стійке погіршення в Україні підґрунтя щодо формування сприятливого

---

/ Аналіз фінансового становища підприємства [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://afdanalyse.ru/publ/finansovuj\\_analiz/1/model\\_zajcevoj/13-1-0-108](http://afdanalyse.ru/publ/finansovuj_analiz/1/model_zajcevoj/13-1-0-108)

<sup>315</sup>Пчеленок Н.В. Зарубежные и российские методики прогнозирования банкротства / Н.В. Пчеленок, Б.Г. Маслов // Управленческий учет. – 2005. – № 5. [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://www.upruchet.ru/articles/2005/5/4543.html>

<sup>316</sup>Міжнародний стандарт аудиту 240 “Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2014 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, О.В. Селєзньов. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2014, Аудиторська палата України, 2015. – 986 с. [Електронний ресурс] – режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf). – С. 161-209. – с. 168

інвестиційного клімату та можливості залучення як іноземних, так і внутрішніх інвестицій. Зокрема, приватна власність слабо захищена, судова система неефективна і корумпована, неофіційні домовленості та урегулювання є нормою, права власності важко реалізувати, а експропріація є поширеним явищем.

2. Інвестиційна привабливість України наприкінці 2015 р. залишається на рівні негативних показників кінця 2009 р. (нейтральне значення індексу – 3 бали). Переважна більшість респондентів Індексу інвестиційної привабливості Європейської Бізнес Асоціації не помітили позитивних зрушень (62 %) та незадоволені станом інвестиційного клімату в Україні (80 %). Близько половини респондентів (45 %) вважають, що український ринок є невивідним для інвестування.

3. Суттєвою проблемою в Україні є низький рівень захисту прав інвесторів. Про це свідчать як дані рейтингу DoingBusiness, зокрема в частині показника “захист міноритарних інвесторів”, так і дані НКЦПФР. Аналіз даних за версією DoingBusiness 2016 в розрізі регіону дає підстави констатувати, що серед країн Європи та Центральної Азії рейтинг України за показником захисту міноритарних інвесторів один з найгірших (поряд з Узбекистаном (88 місце у світі та передостаннє серед країн Європи та Центральної Азії) та Сан-Маріно (122 місце у світі та останнє місце серед 25 країн Європи та Центральної Азії, що досліджувалися).

Вищевикладене вказує на нагальну необхідність створення реального функціонуючого правового поля для здійснення реформ та формування сприятливого інвестиційного клімату, оскільки завдяки залученню інвестицій в Україну є шанс вийти з ситуації, в якій опинилась економіка країни у 2014-2015 рр. На шляху реформування економіки в напрямі підвищення її інвестиційної привабливості мають бути враховані проблеми, що виникають на мікрорівні, зокрема в частині забезпечення прозорості формування річної фінансової звітності акціонерних товариств, вимог до розкриття фінансової та нефінансової інформації, які б відповідали Угоді про Асоціацію з ЄС, спірних питань, що виникають в судовому порядку вирішення корпоративних спорів, реального захисту прав міноритарних інвесторів.

4. Складність економіко-правової категорії корпоративних прав обумовлює їх специфічність як об'єкту аудиту, оскільки операції з ними мають нерегулярний характер, проте є системоутворюючими - визначають майнову основу господарювання емітента та створюють передумови для формування стратегічних пріоритетів та тактичних цілей діяльності підприємства, а також впливають на формування ділової репутації емітента щодо надійності походження його капіталу.

5. Вимога МСА щодо формування належної аудиторської документації за результатами процедур ознайомлення аудитора з бізнес-середовищем функціонування підприємства, зокрема, в частині операцій з його корпоративними правами, може бути дотримана шляхом використання розробленої Анкети щодо ознайомлення з емітованими корпоративними

правами клієнта, що дозволяє задокументувати важливі факти та спостереження, які в подальшому впливатимуть на формування загальної стратегії аудиту та моделювання аудиторських процедур.

6. Процедури оцінки аудиторських ризиків, пов'язаних з бізнес-середовищем підприємства, доцільно виконувати у формі тестування щодо дії факторів такого середовища та особливостей функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. За результатами дослідження операцій з корпоративними правами власної емісії як об'єкту бухгалтерського обліку та контролю, сформульовано питання, ознайомлення з якими дозволить аудитор виконати передбачені МСА 315 процедури. Їх представлено у формі Карт поведінки ризику при виконанні анкети аудитора щодо проведення процедур тестування вказаних вище системи, де продемонстровано вплив відповіді аудитора на рівень аудиторського ризику.

7. Враховуючи необхідність отримати достатні та прийнятні аудиторські докази за результатами виконання аудиторських процедур, зокрема процедур письмових запевнень, сформульовано питання (в частині наявних судових справ, претензій, припущення про безперервність та пов'язаних сторін), які слід включити до запитів, що направляються аудитором до управлінського персоналу та штатного юриста. Враховуючи існуючі властиві обмеження щодо отримання необхідної інформації про діяльність підприємства, такі письмові запевнення дозволять отримати аудитором свідчення щодо знань та переконань управлінського персоналу та усвідомлення повної відповідальності щодо справедливого розкриття інформації з таких питань.

8. Для визначення впливу операцій з корпоративними правами власної емісії на показники фінансового стану підприємства аудитор слід провести аналітичні процедури по суті. Вони допоможуть ідентифікувати тенденції зміни фінансового стану підприємства та встановити ймовірність його банкрутства, визначити особливості формування власного капіталу за рахунок зміни обсягів та структури корпоративних прав власної емісії, а також сформулювати думку про те, наскільки оптимальна структура капіталу підприємства для забезпечення безперервності його діяльності.

9. У процесі аудиторської перевірки доцільно використовувати існуючі моделі визначення ймовірності банкрутства, що дозволить аудиторю, використовуючи апробовані методику та алгоритми фінансових розрахунків, забезпечити формування комплексного уявлення про фінансовий стан підприємства та ймовірність банкрутства. Закріплення їх використання повинно відбуватися на рівні аудиторської фірми у внутрішньофірмових стандартах, присвячених аудиторським процедурам щодо перевірки припущення про безперервність, де, окрім опису таких моделей, міститимуться методичні роз'яснення щодо їх застосування в практичній діяльності аудитора.

# РОЗДІЛ 3

---

---

## Теоретичні та практичні аспекти застосування маркетингових стратегій у різних сферах господарювання

### 3.1. Екологічний маркетинг у процесі переходу до стійкого розвитку

#### *Екологічний маркетинг як інструмент забезпечення стійкого розвитку*

Значний науково-технічний потенціал людства розширює можливості економічного розвитку та супроводжується негативним впливом на навколишнє природне середовище. Антропогенна діяльність змінює природний перебіг процесів у довкіллі, що ставить під загрозу здоров'я і життя людини. За останніх тридцять років у світі використано сировини стільки ж, скільки за всю історію цивілізації. Щорічно на планеті формується близько 100 млрд. т твердих відходів, 2 тис. км<sup>3</sup> стічних вод і здійснюється більше 25 млрд. т викидів в атмосферу вуглекислого газу; деградація ґрунтів спостерігається майже на 2 млрд. га площ, що негативно впливає на добробут 1 млрд. чол.; 1,7 млрд. чол. страждають від дефіциту прісної води. З кожним роком зростають збитки від екологічних катастроф, які в середньому становлять 90 млрд. дол. за рік. Екологічна проблема охопила весь світ і стала однією з глобальних криз. Згідно з індексом живої планети (LivingPlanetIndex), який відображає стан світової природної системи, за період з 1970 р. до 2010 р. відбулося загальне погіршення стану системи на 30 %! Якби кожен на планеті споживав стільки, як середній житель Кувейту, то людству знадобилося б близько 5,8 планети, як громадянин Катару – 4,8 планети, як типовий американець – 3,9 планети, як українець – близько 1,5 планети<sup>317</sup>. Загроза

---

<sup>317</sup>Отчет WWF о Живой Планете 2014: Мы доложили Землю у наших потомков [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://wwf.panda.org/ru/?230133/LPR-2014>

омніциду потребує перегляду існуючих принципів взаємодії людини з природою та діяльності суб'єктів господарювання.

Досягнення компромісу між економічними та екологічними потребами суспільства є одним із факторів задоволення людства обмеженими природними ресурсами. Економічна наука не приділяє належної уваги екологічним аспектам господарювання – навколишнє природне середовище сприймається виключно як джерело ресурсів для господарської діяльності.

У “Попередженні людству від вчених світу”, яке у 1992 р. підписали майже 1700 провідних вчених, включаючи більшість Нобелівських лауреатів, прозвучало таке: “Наше масове втручання в природу з усіма її взаємозв'язками – у поєднанні з шкодою, що наноситься навколишньому середовищу за рахунок знищення лісів, зникнення видів та зміни клімату, може викликати ланцюг негативних наслідків по всьому світу, включаючи непередбачуване руйнування ключових біологічних систем, будову та динаміку яких ми ледве розуміємо. Незнання масштабів цих явищ в жодному випадку не вибачає нашої самозаспокоєності та зволікання у визнанні небезпеки” [318].

Природне середовище не може бути лише зовнішнім середовищем людської діяльності – воно є складовою загальної системи “суспільство-природа”, а людство, відповідно, є частиною природи. Таким чином, економічні, соціальні та екологічні відносини переплітаються, а сучасну екологічну кризу слід розглядати як кризу соціальну та економічну.

Одним з напрямів наближення діяльності суб'єктів господарювання до принципів стійкого розвитку є розвиток екологічного маркетингу, який забезпечує спрямування виробництва та збуту на забезпечення екологічно орієнтованих потреб і запитів споживачів, створення і стимулювання попиту на екологічно чисту продукцію економічно ефективну й екологічно безпечну у виробництві та споживанні. Основним спрямуванням екологічного маркетингу є забезпечення балансу інтересів економіки та екології у напрямі досягнення положень концепції стійкого розвитку.

Питання співвідношення інтересів економіки та екології, а також реалізації принципів стійкого розвитку досліджували О.О. Веклич, А. Гор, Б.М. Данилишин, В.К. Данилко, С.І. Дорогунцов, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.А. Лук'яніхін, Л. Максимів, Дж.М. Майер, Н.В. Маслов, Л.Г. Мельник, П.Г. Олдак, В.Д. Параджанов, Н.П. Петрушенко, С.А. Подолінський, Дж.Е. Раух, Р. Репетто, М.Д. Руденко, В.М. Трегобчук, А.Д. Урсул, А. Філіпченко, М.К. Шапочка, В.О. Шевчук, В.Я. Шевчук та ін. Проблематику екологічного маркетингу досліджували О.І. Бородін, Т.В. Вайданич, А.М. Вічевич, Т.В. Гусева, А.П. Дідович, І.І. Дідович, А. Ендрес,

---

<sup>318</sup>WorldScientists' WarningtoHumanity. – Cambrige: UnionofConcernedScientists, 1992.

И.И. Кретов, Г.С. Панин, А.А. Садеков, О.В. Садченко, І.М. Смоленський,  
Г.С. Степанюк, Ю. Отгман, С.К. Харичков, А.Е. Хачатурова іт.

Дослідження спрямовано на окреслення місця екологічного маркетингу у забезпеченні досягнення підприємством принципів концепції стійкого розвитку через гармонізацію інтересів товаровиробників щодо отримання бажаної суми прибутку, споживачів щодо задоволення потреб і суспільства в цілому щодо досягнення стійкого розвитку.

У рамках сучасної сукупності наук про природу та суспільство важко знайти сферу знання, яка уникнула б впливу екологічних уявлень, концепцій і теорій, тобто процесу, названого екологізацією науки.

Більшості наук властива тенденція до формування відповідних екологічних підсистем, як то екологічний маркетинг, це зумовлено тим, що принципи діалектичного матеріалізму дозволяють встановити взаємозв'язок між природничо-науковим, технологічним і гуманітарним змістом проблеми взаємин людини і середовища її проживання. З одного боку, екологічні ідеї реалізуються в рамках конкретного знання, а з іншого – асиміляція загальнонаукових уявлень підвищує статус екологічної проблеми в ієрархії сучасного наукового знання. Таким чином, екологічний підхід набуває загальнонаукового характеру.

Усвідомлення екологічних загроз і неминучих екологічних наслідків порушення природного довкілля, що виражається з одного боку, в надмірному і часто ірраціональному споживанні природних ресурсів, а з іншого – виході екосистем за межі їх регенеративної здатності через виникнення надмірної кількості відходів, які більше не в змозі абсорбувати, призвело до появи і розвитку концепції стійкого розвитку та нового наукового підходу “екологічна економіка” [<sup>319</sup>].

Дослідження у напрямі стійкого розвитку зумовлені диспаратом у володінні та розпорядженні доступними і створеними сучасною цивілізацією колосальними матеріальними та духовними ресурсами, а також наростанням антагонізму між суспільством і навколишнім середовищем. У ній органічно пов'язані соціальний і екологічний аспекти діяльності людини. Стійкий розвиток, як особливий тип розвитку світової цивілізації, покликаний забезпечити збереження умов проживання людства на Землі та подальшого їх покращення.

Концепція стійкого розвитку має три складові: екологічну, економічну та соціальну (рис. 3.1).

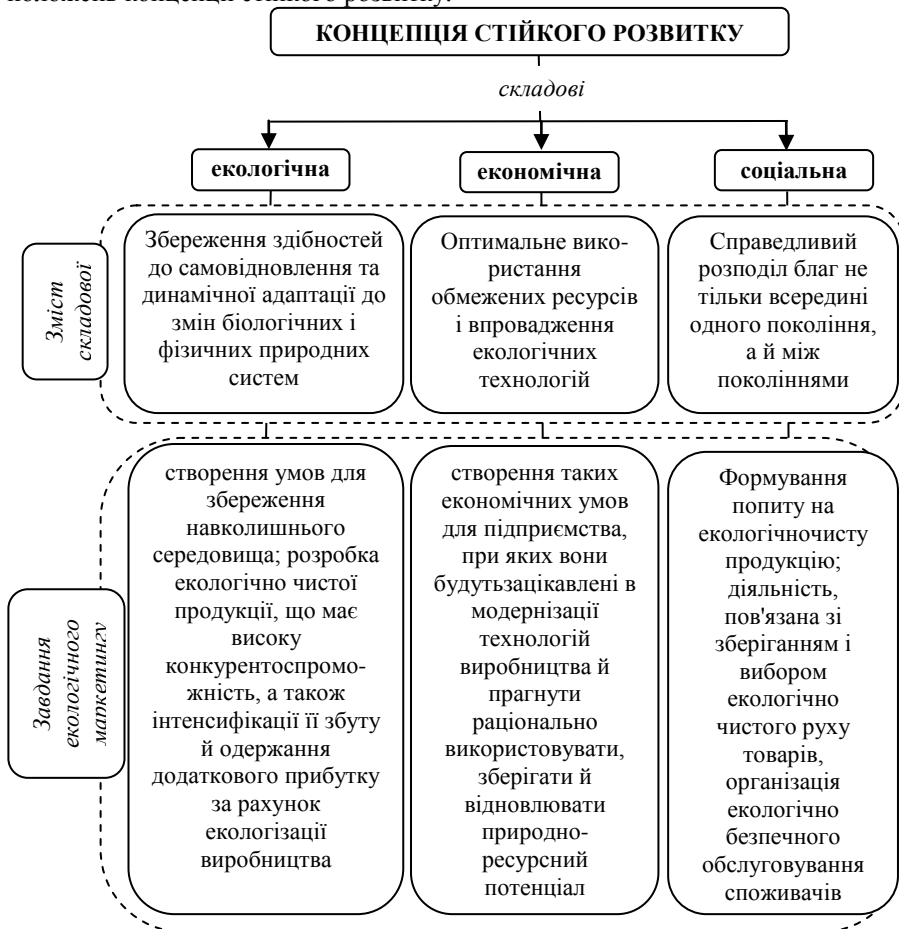
Недооцінка будь-якої зі складових концепції стійкого розвитку може призвести до негативних наслідків. Суть концепції – одночасний розвиток трьох складових стійкого розвитку, тобто зростання економіки з

---

<sup>319</sup>Грінів Л.С. Екологічно збалансована економіка: проблеми теорії / Л.С. Грінів. – Л.: ЛНУ ім. І. Франка, 2001. – 240 с.



одночасним покращенням екологічної ситуації та вирішенням соціальних питань. При цьому екологічний маркетинг є одним з інструментів реалізації положень концепції стійкого розвитку.



*Рис. 3.1. Реалізація складових стійкого розвитку через екологічний маркетинг*

Екологічний маркетинг, як один з видів маркетингу, почав формуватися з 80-х років ХХ ст., поєднуючи в собі соціально-етичний маркетинг і маркетинг відносин, і був спрямований на гармонізацію інтересів товаровиробників (в частині формування прибутку, споживачів (в частині задоволення потреб) і суспільства у цілому (в частині досягнення

сталого розвитку. На усунення дисгармонії вказаних інтересів у глобальному розумінні, тобто протиріч між економічними та екологічними інтересами, спрямована концепція стійкого розвитку.

Найбільші протиріччя екології та економіки проявляються у теорії Дж. Кейнса, розробленій у результаті аналізу великої депресії 1929-1933 рр. і виявлених економічних циклів. У кейнсіанській теорії виснаження природних ресурсів не враховувалося, оскільки ціни на сировину завжди були низькими. Тобто зазначена теорія ігнорує роль природних ресурсів у виробництві. “Саме Кейнс заклав у структуру ринкових відносин бомбу сповільненої дії, яка позбавила ринок можливості нормально працювати і закономірно вибухнула в кінці ХХ століття, прийнявши несподівану для економістів форму – форму деградації планетарної біосфери” [<sup>320</sup>, с. 13]. Таким чином, класичний капіталістичний ринок виявляється однією з найважливіших причин деградації біосфери.

Недолік ринкової економіки полягає у тому, що в статистиці та у побудованих на її основі моделях розвитку економіки руйнування природних ресурсів і біосфери в цілому не має вартості. Для усвідомлення масштабів руйнування природних систем потрібно змінити традиційне сприйняття економістами природних ресурсів. Саме екологічний маркетинг спрямований на узгодження всіх процесів господарської діяльності підприємства відповідно до вимог сучасного ринку, базуючись на принципах концепції стійкого розвитку.

В сучасних умовах вирішити проблему дисгармонії у відносинах людини з навколишнім природним середовищем в рамках економічної методології досить складно. Основна причина – це процес індивідуалізації, який стимулював прагнення людини до виокремлення з природного середовища. Людина воліє бачити себе окремо від природи – вона прагне панувати над природою. Ці процеси тривають доволі давно і, очевидно, будуть продовжуватися. Тому сьогодні стоїть завдання не стільки боротьби з екологічними проблемами сьогодення, скільки усунення їх причин та формування необхідного підґрунтя для інформаційного прориву, необхідного для трансформації мислення людини.

Закріплення принципу “панування” наклало серйозний відбиток на побудову економічних відносин. Як наслідок, була сформована економічна традиція, яка лягла в основу визначення вартості природних ресурсів. Вони розглядалися як безкоштовні дари, які людина має право споживати без будь-яких зобов’язань. Пошук рівноваги, економічного оптимуму спрямував дослідження на оцінку та характеристику поведінки споживача, а саме визначення вартості на основі суб’єктивної оцінки корисності. Поза увагою залишилися проблеми виробництва, в тому числі пов’язані з

---

<sup>320</sup>Репетто Р. Природные ресурсы в системациональных счетов / Роберт Репетто // В мире науки. –1992. – № 8. – С. 12-15.

необхідністю збереження навколишнього природного середовища. Отже, мотивація розглядалася поза відносин з довкіллям (екологічними умовами), що є її спрощенням.

Ігнорування екологічних проблем зумовлене поведінкою людини, яка визначалася прагненням до максимізації прибутку. Будучи основою поведінки “homoeconomicus” економічна раціональність виправдовує прагнення до мінімізації витрат, пов’язаних з охороною та відтворенням природних ресурсів.

Таким чином, розповсюдження принципу раціональності, наслідком якого стало закріплення філософії максимізації прибутку, сприяло розвитку економічної традиції, яка закріпила недбале ставлення до навколишнього природного середовища. Тому наслідки задекларованого економічного зростання, в першу чергу, екологічні, залишилися поза увагою вчених-теоретиків.

Надзвичайно актуальними в цьому контексті є дослідження Дж. Форестера та Д. Медоуза. Аби привернути увагу людства до проблем екології Дж. Форестер розробив модель “Світова динаміка” або “Світ-1”, що опублікована у 1971 р., у якій намагався побудувати і описати характер функціонування динамічної світової моделі, яка б з’єднувала населення, капіталовкладення (фонди), географічний простір, природні ресурси, забруднення і виробництво продуктів харчування. На думку автора, саме вони є основними компонентами, які, взаємодіючи, обумовлюють динаміку змін у світовій системі. Стратегія розвитку, вважає Дж. Форестер, повинна бути орієнтована на перехід від динамічного зростання до стану світової рівноваги. Автор виділив 5 змінних величин, дані за якими збиралися починаючи з 1900 р.:

1. Чисельність населення Землі у фізичних величинах.
2. Питома вага інвестицій в сільське господарство у загальній кількості інвестицій у фізичних одиницях.
3. Валові інвестиції в умовних одиницях.
4. Запаси природних ресурсів в умовних одиницях.
5. Рівень забруднення довкілля [<sup>321</sup>, с. 201-202].

Форрестором Дж. були зроблені висновки про майбутні тенденції спустошення природних ресурсів, підвищення цін на сировину, відволікання інвестицій в сільське господарство у збиток іншим галузям, падіння обсягів виробництва, скорочення кількості продовольчих товарів на одну людину [<sup>322</sup>, с. 202]. Однак, наявність та об’єктивність таких причин не мали суттєвого впливу на поведінку власника. Людина продовжувала занурюватися у фазу індивідуалізації, керуючись

---

<sup>321</sup>Лавров Е.И. Экономическийрост: теория и проблемы: [учеб.пособие] / Е.И. Лавров, Е.А. Капогузов. – Омск: Изд-во ОмГУ, 2006. – 214 с.

<sup>322</sup>Лавров Е.И. Экономическийрост: теория и проблемы: [учеб.пособие] / Е.И. Лавров, Е.А. Капогузов. – Омск: Изд-во ОмГУ, 2006. – 214 с.

короткостроковими фінансовими цілями, ігноруючи наслідки і загрози, які існують як для неї, так і для всієї планети.

На актуальність і можливості ринкових факторів-стимулів звернув увагу у своїх дослідженнях Ф. Бастія. Основним питанням політекономії, на думку Ф. Бастія, повинно стати не питання про закони виробництва, про зацікавленість виробника, а про основні закономірності процесу споживання, оскільки саме воно зумовлює напрями розвитку виробництва [<sup>323</sup>, с. 308].

Формування запиту власником капіталу (системою управління підприємства) під впливом причини пов'язаної з розвитком свідомості є своєрідним індикатором розвитку суспільства, що виражається в характері та організації суспільно-економічних відносин. Підґрунтям такого запиту є людське ставлення до навколишнього природного середовища. Ця проблема ширша аніж виключно проблема споживання ресурсів. Це проблема менталітету, мислення, психології, культури.

Рада Європейського Союзу прийняла Постанову № 1836/93 від 29 червня 1993 р. про добровільну участь промислових підприємств у системі менеджменту довкілля й екологічного аудиту (Environmental Management and Audit Scheme (EMAS)). Метою Постанови є сприяння постійному вдосконаленню охорони навколишнього природного середовища підприємством. Вирішальна роль у документі відводиться не правовим і регулюючим інструментам (законам, підзаконним актам, нормативному забезпеченню – стандартам, нормам, правилам), а підтриманню та розвитку ініціативи з боку підприємств щодо самостійної побудови і впровадження виробничих структур управління довкіллям, проведення внутрішнього екологічного контролю та складання за його результатами екологічної декларації з метою її оприлюднення. EMAS базується на інноваціях, відповідальності, добровільності, відкритості, конкуренції та ринкових механізмах і з огляду на це фактично є відмовою від екологічної політики, яка б ґрунтувалася винятково на втручанні з боку держави у питання, що стосуються впливу на навколишнє природне середовище.

Постанова регулює функції системи управління довкіллям та екологічного контролю. Важелями, що сприяють безперервному удосконаленню охорони довкілля в промисловості, є такі:

- встановлення та впровадження підприємством екологічної політики, екологічної програми та системи менеджменту довкілля;
- систематична, об'єктивна та періодична оцінка ефективності цієї системи;

---

<sup>323</sup>Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник] / С.М. Злупко. – [2-ге вид., випр. і доп.]. – К.: Знання, 2005. – 719 с.

– підготовка інформації про охорону довкілля підприємства для громадськості.

Важливу роль у системі управління впливом на навколишнє природне середовище рівні підприємства відіграє стандартизація процесу управління. Дія стандартизації поширюється на управління навколишнім природним середовищем, що має на меті озброїти підприємства елементами ефективної системи управління навколишнім природним середовищем, які б могли скласти єдине ціле із загальною системою управління економікою. Це допоможе підприємствам досягти як екологічної, так і економічної мети.

Створення серії міжнародних стандартів систем екологічного менеджменту на підприємствах (ISO 1400) називають однією з найбільш значних міжнародних природоохоронних ініціатив. Система стандартів ISO 1400 орієнтована не на кількісні параметри (обсяг викидів, концентрацію речовини тощо) і не на технології, (вимога використовувати чи не використовувати певні технології, вимога використовувати “найкращу доступну технологію”). Основним предметом ISO 1400 є система екологічного менеджменту.

Типові положення цих стандартів полягають у тому, що у підприємстві повинні бути введені та дотримані певні процедури, підготовлені необхідні документи, призначені відповідальні особи за окремі сфери екологічно важливої діяльності.

Передбачається, що система стандартів буде забезпечувати зменшення несприятливих впливів на навколишнє природне середовище на трьох рівнях:

– мікрорівні – через покращення екологічної поведінки підприємств;

– національному – через створення істотного доповнення до національної нормативної бази та компонента державної екологічної політики;

– міжнародному – через покращення умов міжнародної торгівлі.

Система управління підприємством побудована за вимогами ДСТУ ISO 14001 спрямована на:

– впровадження, підтримку й удосконалення системи управління впливом на навколишнє природне середовище;

– перевірку відповідності системи управління підприємством вимогам декларованої ним екологічної політики;

– надання доказів зацікавленим сторонам про екологічну відповідність підприємств;

– декларування відповідності своєї діяльності, продукції чи послуг вимогам ДСТУ ISO 14001.

Система стандартів дозволяє підприємству управляти сукупністю впливів на навколишнє природне середовище і приводити свою діяльність у відповідність до різноманітних екологічних вимог. Впровадження екологічного маркетингу дозволяє здобути певні конкурентні переваги на

ринку та сформувати позитивний імідж власної торговельної марки та виробленої продукції серед споживачів.

У розвинутих країнах продукція вироблена за екологічними стандартами, користується значним попитом, хоча й має вищі ціни, ніж товари-аналоги. В Україні практика пропозиції екологічно чистої продукції вже існує, але платоспроможний попит на неї ще недостатній. Хоча більшість товаровиробників України під час рекламування своєї продукції використовують теми натуральності та екологічності, що певним чином сприяє формуванню екологічної культури населення та попиту на екологічно чисту продукцію.

Отже, екологічний маркетинг спрямований на досягнення положень концепції стійкого розвитку через просування на ринок екологічно чистої продукції, яка сприяє зниженню екодеструктивного впливу на довкілля або усуває його наслідки, а також є екологічно безпечною для споживачів.

### ***Маркетингові дослідження ринку екологічно чистої продукції***

Значне погіршення стану навколишнього природного середовища в останні десятиріччя все більше впливає на якість життя населення, зростає кількість екологічно обумовлених захворювань, більшість людей в Україні проживають в умовах постійного перевищення гранично допустимих концентрацій шкідливих для здоров'я речовин у навколишньому середовищі [<sup>324</sup>], що найбільше проявляється у сфері споживання, а саме у продуктах харчування. Тому актуальності набувають проблеми екологізації виробничого процесу та виробництва екологічно чистої продукції, які досліджуються в межах екологічного маркетингу з метою розв'язання суперечностей між економічним розвитком і необхідністю збереження та поліпшення якості довкілля.

Однією з особливостей сучасного суспільства є те, що ефективність його розвитку багато в чому визначена обмеженістю та дефіцитністю ресурсів. Водночас загострилася необхідність здійснення заходів, пов'язаних із захистом довкілля. Наслідком цього стало застосування у промисловому виробництві генетично модифікованих організмів (ГМО). Разом з цим виникла одна з найбільших загроз сучасності – генетичне забруднення, яке відбувається на фоні втрат біологічного та генетичного різноманіття. Не зважаючи на це, спостерігається широке розповсюдження ГМО. Площі, зайняті генно-модифікованими організмами у 2013 р. склали 175 млн. га [<sup>325</sup>], що складає близько 11 % від всіх світових посівних площ. Генно-модифіковані рослини

---

<sup>324</sup>Офіційний сайт Держкомстату України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

<sup>325</sup>ISAAA Brief 46-2013: Executive Summary. Global Status of Commercialized Biotech/GM Crops: 2013 [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.isaaa.org/resources/publications/briefs/46/executivesummary/>

вирощуються у 27 країнах, найбільш широко у США, Бразилії, Аргентині, Канаді, Індії, Китаї [326].

На кінець 2013 р. на ринок було випущено 27 генно-модифікованих культур (336 сортів), основними культурами є соя, кукурудза, бавовна, канола, картопля. Найбільш популярною стала зміна геному відносилася до стійкості до гербіцидів та боротьбі з комахами [327].

В умовах глобалізації ринку проблема якості є актуальною для всіх країн і підприємств, адже тільки продукція високої якості може бути конкурентоспроможною та рентабельною. Отже, дана проблема багатогранна та має політичний, соціальний, економічний і науково-технічний аспекти. На мікрорівні вона повинна розглядатися через призму оцінки рентабельності екологічно чистої продукції для підприємств, які зацікавлені у просуванні такої продукції на ринок.

Дослідженням питань, присвячених економічній інтерпретації проблем забруднення довкілля, виробництва та маркетингового просування екологічно чистої продукції займалися Л.С. Гринів [328], Ю.А. Дайновський [329], С.І. Дорогунцов [330], І.Д. Лазаришина [331], А.А. Мазаракі [332], Л.І. Максимів [333], О.В. Олійник [334], Є.В. Ромат [335, 336], К.М. Ситник, В.В. Шмиговська

---

<sup>326</sup> ISAAA Brief 46-2013: Executive Summary. Global Status of Commercialized Biotech/GM Crops: 2013 [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.isaaa.org/resources/publications/briefs/46/executivesummary/>

<sup>327</sup> ISAAA Brief 44-2012: Slides&Tables [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.isaaa.org/resources/publications/briefs/44/pptslides/default.asp>

<sup>328</sup> Розвиток ідей В.І. Вернадського в новітній економічній науці / Л.С. Гринів // Вісн. НАН України. – 2013. – № 7. – С. 44-52.

<sup>329</sup> Дайновський Ю.А. Маркетингові прийоми. – К.: А.С.К., 1998. – 112 с.

<sup>330</sup> Дорогунцов С.І. Екосередовище і сучасність. Т. 3. Економічна оцінка природного середовища. / С.І. Дорогунцов, М.А. Хвесик, Л.М. Горбач, П.П. Пастушенко. – К.: Кондор, 2006. – 426 с.

<sup>331</sup> Лазаришина І.Д. Економічний аналіз в Україні: історія, методологія, практика: Монографія / І.Д. – Рівне: НУВГП, 2005. – 369 с.

<sup>332</sup> Соціально-етичний маркетинг: монографія / [А.А. Мазаракі, Є.В. Ромат, Г.В. Алданькова та ін.]; за заг. ред. А.А. Мазаракі та Є.В. Ромата. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013.

<sup>333</sup> Інтегровані системи екологічного менеджменту як інструмент запровадження чистішого виробництва / Л. І. Максимів, І. М. Максимів // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції. – 2013. – № 1. – С. 46-55.

<sup>334</sup> Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: монографія / О.В. Олійник – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 653 с.

[<sup>337</sup>], Г.М. Тарасюк [<sup>338</sup>], М.А. Хвесик [<sup>339</sup>, <sup>340</sup>], М.Г. Чумаченко [<sup>341</sup>] та ін. Питання маркетингових досліджень щодо рентабельності виробництва та реалізації екологічно чистої продукції, виробленої з дотриманням положень концепції стійкого розвитку, потребують додаткового дослідження.

Дослідження спрямовано на окреслення особливостей маркетингових досліджень щодо реалізації екологічно чистої продукції, виробленої з дотриманням положень концепції стійкого розвитку, а також окреслення особливостей аналізу впливу факторів першого та другого порядку на рентабельність екологічно чистої продукції, як одного з етапів маркетингових досліджень.

В ринкових умовах успішність товаровиробників визначається рівнем ефективності виробництва, яка, в основному, залежить від ступеня задоволення потреб суспільства з найменшими витратами. На сьогодні визначальною характеристикою, яка формує попит на продукцію, є її якість, в тому числі з огляду на екологічну безпеку.

Під екологічно чистою продукцією розуміється продукція, яка сприймається споживачами як безпечна для здоров'я людини та для навколишнього природного середовища. Виробництво екологічно чистої продукції є практичною реалізацією положень концепції стійкого розвитку і повинно включати економічне зростання, соціальний розвиток і захист навколишнього природного середовища.

---

<sup>335</sup> Маркетинговые исследования / Под редакцией Е. В. Ромата. – Х.: Студцентр, 2002. – 264 с.

<sup>336</sup> Соціально-етичний маркетинг: монографія / [А.А. Мазаракі, Є.В. Ромат, Г.В. Алданькова та ін.]; за заг. ред. А.А. Мазаракі та Є.В. Ромата. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013.

<sup>337</sup> Ситник К.М. Володимир Вернадський і Академія // К.М. Ситник, В.В. Шмиговська. – К.: Наук. Думка, 2006. – С. 312.

<sup>338</sup> Тарасюк Г.М. Деякі проблеми виробництва органічної продукції / Г.М. Тарасюк // Органічне виробництво і продовольча безпека. – Житомир: Вид-во «Полісся», 2015. – 648 с. – С. 44-57.

<sup>339</sup> Екологічна криза в Україні: соціально-економічні наслідки та шляхи їх подолання / М. А. Хвесик, А. В. Степаненко // Економіка України. – 2014. – № 1. – С. 74-86.

<sup>340</sup> Сталый розвиток: світоглядна ідеологія майбутнього / Хвесик М.А., Бистряков І.К., Левковська І.В., Пилипів В.В.; за ред. акад. НААН України М.А. Хвесика. – К.: ДУ «Інститут економіки природокористування та сталого розв. НАН України», 2012. – 465 с.

<sup>341</sup> Чумаченко, М.Г. Економічний аналіз [Текст]: навч. посібник / М. А. Болюх [та ін.]; ред. М. Г. Чумаченко; Київський національний економічний ун-т. - 2. вид., перероб. і доп. - К.: КНЕУ, 2003. - 555 с.



Сформульоване у звіті “Наше спільне майбутнє” [342] визначення стійкого розвитку (такий розвиток, що задовольняє потреби сьогодення, не ставлячи під загрозу спроможність майбутніх поколінь задовольняти власні потреби) задекларувало необхідність пошуку засобів для подальшого прогресивного розвитку людства всередині самого суспільства і кожної окремої людини, а не шляхом нарощування споживання природних ресурсів. Прогрес у виробництві повинен досягатися за рахунок підвищення ефективності використання й економії сировини, тобто пропагувався не нульовий економічний приріст, а нульовий приріст споживання засобів навколишнього середовища. Фактично йшлося не про припинення економічного зростання взагалі, а про припинення зростання нераціонального використання ресурсів навколишнього середовища. Це можливо здійснити за рахунок впровадження технологій, які дозволяють ефективніше використовувати ресурси або забезпечують перехід на використання необмежених ресурсів (сонячне світло, енергія вітру тощо), що є найкращим варіантом, і таким чином отримувати екологічно чисту продукцію.

З іншого боку, чи буде екологічно чиста продукція, вироблена з дотриманням вимог концепції стійкого розвитку, конкурентоспроможною на ринку? Чи дозволить збільшена (на витрати із забезпечення екологізації виробництва, адекватну вартість природних ресурсів тощо) собівартість виробництва екологічно чистої продукції отримати бажаний рівень її рентабельності? Ці питання потребують відповіді ще на етапі планування виробництва продукції з урахуванням положень концепції стійкого розвитку.

Однією з найгостріших проблем сьогодення, яка значно впливає на екологічну чистоту продукції, є виробництво продуктів, що містять ГМО. Впровадження у виробництво ГМО, використання кормів і споживання продуктів харчування з продуктами їх переробки є потенційно ризиковим для здоров'я населення та екологічного балансу на генетичному рівні.

Нормативне регулювання виробництва та реалізації продукції з вмістом генно-модифікованих організмів у різних країнах відрізняється, але принципи організації поводження з такою продукцією єдині:

1. Безпечність – продукція повинна бути безпечною і не становити загрози здоров'ю людей або тварин, а також навколишньому середовищу.

2. Право вибору – навіть якщо генно-модифікована продукція отримує дозвіл на виробництво та реалізацію, споживачі повинні мати право вибору – використовувати його чи ні. Виконання вказаного принципу забезпечується дотриманням таких правил:

---

<sup>342</sup> Наше общее будущее: Доклад Международной комиссии по окружающей среде и развитию (МКОСР) / Под ред. и с послесл. С.А. Евтеева, Р.А. Перелета; [пер. с англ.]. – М.: Прогрес, 1989. – 376 с.

2.1. Маркування – генно-модифіковані організми повинні бути ясно промарковані.

2.2. Відстеження – інформування про вміст генно-модифікованих організмів у сировині, яка використана для виробництва продукції.

На Україні нормативними документами, які регулюють поводження з генно-модифікованими організмами є: Закон «Про державну систему біобезпеки при створенні, перевірці, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів» [<sup>343</sup>]; Постанова від 18.02.2009 р. № 114 про «Порядок державної реєстрації генетично модифікованих організмів джерел харчових продуктів, а також харчових продуктів, косметичних та лікарських засобів, які містять такі організми або отримані з їх використанням» [<sup>344</sup>]; Закон «Про захист прав споживачів» (ст. 15, п 6) «Інформація про продукцію повинна містити: відмітку про наявність або відсутність у складі продуктів харчування генетично модифікованих компонентів» [<sup>345</sup>].

Щодо світових регулюючих документів, то продовольча та сільськогосподарська організація ООН разом з Всесвітньою організацією охорони здоров'я розробили додаток до Кодексу Аліментаріус – «Foodsderivedfrommodernbiotechnology», що регулює правила безпеки щодо генно-модифікованих продуктів [<sup>346</sup>].

Отже, підприємство, плануючи виробництво нової продукції, повинно визначити свою нішу на ринку зваживши всі переваги та недоліки виробництва та реалізації продукції з ГМО або екологічно чистої продукції, виробництво якої відповідає принципам концепції стійкого розвитку. Маркетингові дослідження при цьому повинні бути спрямовані на виявлення тенденцій і закономірностей розвитку потенційного ринку збуту продукції підприємства з метою зниження ступеня невизначеності та підвищення якості прийняття управлінських рішень.

---

<sup>343</sup> Закон України від 31.05.2007 № 1103-V «Про державну систему біобезпеки при створенні, перевірці, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів» зі змінами та доповненнями [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1103-16>

<sup>344</sup> Постанова від 18.02.2009 р. № 114 про «Порядок державної реєстрації генетично модифікованих організмів джерел харчових продуктів, а також харчових продуктів, косметичних та лікарських засобів, які містять такі організми або отримані з їх використанням» зі змінами та доповненнями [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/114-2009-%D0%BF>

<sup>345</sup> Закон України від 12.05.1991 № 1023-XII «Про захист прав споживачів» зі змінами та доповненнями [електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1023-](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1023-12?test=dCCMfOm7xBWMUzYEZiHVRKLNH4o.s80msh8le6)

<sup>346</sup> Foodsderivedfrommodernbiotechnology [електронний ресурс]. – Режим доступу: [ftp://ftp.fao.org/codex/Publications/Booklets/Biotech/Biotech\\_2003e.pdf](ftp://ftp.fao.org/codex/Publications/Booklets/Biotech/Biotech_2003e.pdf)

За оцінками експертів [<sup>347</sup>] ринок екологічно чистої продукції постійно зростає. Але відсутність маркетингового досвіду українських підприємств ускладнює просування та реалізацію такого виду продукції.

Значна роль при просуванні екологічно чистої продукції на ринок належить стимулюванню екологічного попиту, яке може бути реалізоване через:

- 1) мотивацію – раціональні, емоційні та моральні мотиви;
- 2) рекламу – надавати детальну інформацію про особливості екологічних товарів, обґрунтовувати достатньо високий рівень цін, підкреслювати вигоди від придбання екологічно чистого товару, проводити порівняння звичайної та екологічно чистої продукції;
- 3) пропаганду – поширення позитивної інформації про екологічність виробництва та продукції;
- 4) паблікрілейшнз – підтримання зв'язків із спільнотою з метою донесення до споживачів інформації, щодо соціально-екологічної спрямованості діяльності підприємства;
- 5) особисті продажі – детальне пояснення переваг екологічно чистої продукції продавцем;
- 6) стимулювання збуту – надання знижок, надання товарного кредиту, розстрочки платежу тощо.

Ефективність маркетингових досліджень значною мірою залежить від якості інформаційного забезпечення. Джерела інформації при цьому використовуються як первинні, так і вторинні.

Первинні інформаційні джерела при дослідженні альтернативи просування на ринок продукції з ГМО або екологічно чистої передбачають, в основному, оцінку ставлення споживачів до такої продукції з огляду на їх екологічну свідомість, з одного боку, та платоспроможний попит з іншого.

Вторинні джерела передбачають так звані кабінетні дослідження, які базуються на оцінці інформації з внутрішніх (бухгалтерського управлінського обліку, системи бюджетування, договірних відносин тощо) та зовнішніх (оцінка законодавчих вимог та обмежень на національному та міжнародному рівнях, вимоги та спрямування дій екологічних організацій, дані офіційної статистики, преси тощо) джерел.

Дослідження необхідно починати з оцінки вторинних зовнішніх і внутрішніх джерел інформації. Результатом такої оцінки має бути відповідь на питання: чи доцільним буде виробництво та збут екологічно чистої продукції в межах чинного законодавства та з урахуванням стратегії розвитку підприємства?

При оцінці первинних джерел інформації, яка здійснюється за умови позитивного результату після оцінки вторинних джерел інформації, необхідно

---

<sup>347</sup> АртишВ.І. Організаційно-економічні передумови формування ринку екологічно чистої продукції в Україні [Електронний ресурс] / В.І. Артишин. – Режим доступу : <http://www.info-prensa.com/article-553.html>.

дати відповідь на питання: чи ефективним буде для підприємства виробництво та збут екологічно чистої продукції?

### ***Формування ціни реалізації екологічно чистої продукції.***

Зростання продуктивності – найважливіший показник економічного прогресу. На сьогодні розрахунок цього показника спирається на помилкове припущення: якщо нова технологія має і корисні, і шкідливі наслідки, то перші враховуються, а другі ігноруються. У результаті відбувається поступове накопичення неврахованих економістами, але реально існуючих шкідливих речовин і небезпечних відходів, загальна маса яких на планеті вже перевищила критичну відмітку.

Проте на цьому помилки не закінчуються. Витрати на боротьбу з антропогенним забрудненням включаються до національних бюджетів у якості ще однієї статті, яка збільшує ВВП країни. Виникає пряма і абсурдна залежність: чим більше забруднюючих речовин скинуто у навколишнє природне середовище, тим більший прибуток забруднюючого підприємства у короткостроковій перспективі. Нездатність оцінити екологічну сторону виробництва – це прояв економічної “сліпоти”, що загрожує небезпечними наслідками.

Маршал А. та Пігу А. виявили невідповідність між суспільною та приватною вигодами: вартість засобів, використаних на виробництво продукції, менше реальних суспільних витрат, пов'язаних з погіршенням довкілля. Тому ціна товару повинна містити витрати на попередження руйнування природного середовища та компенсацію збитків. Ринок у сучасному його прояві не в змозі врахувати значну частину негативних екологічних наслідків виробничої діяльності, що призводить до розподілу витрат на всіх членів суспільства у невизначеній пропорції.

У 1997 р. Ф. Сен-Марк [<sup>348</sup>, с. 36] зазначав, що в умовах ринку природу оберігати зазвичай нерентабельно, проте, руйнуючи її, можна отримати значну вигоду. У зв'язку з цим виникає необхідність у державних важелях регулювання, які дозволять визначити реальну вартість продукції, що включатиме витрати на очищення навколишнього природного середовища. У такому випадку ціни на продукцію значно зміняться, причому значну частку продукції буде невігідно виробляти. Такий крок означатиме перетворення екологічних і природних благ у специфічні товари та вимагатиме створення нових методів розрахунку рентабельності. Традиційні методи розрахунку рентабельності, на думку К. Каппа, виконують роль узаконеного маскуванню великомасштабного грабежу [<sup>349</sup>,

---

<sup>348</sup>Сен-Марк Ф. Социализация природы / Ф. Сен-Марк. – М., 1997. – С. 36.

<sup>349</sup>Ольсевич Ю.А. Критика экологической критики / Ю.А. Ольсевич, А.А. Гудков. – М., 1990. – С. 21.

с. 21]. Аналогічний висновок робить Б. Коммонер [<sup>350</sup>], підкреслюючи, що погіршення стану навколишнього природного середовища призводить до зростання вартості життя населення в цілому, але збільшує дохід підприємців, які фактично перекладають подолання зовнішніх витрат на суспільство. Таким чином, традиційний ринок є інструментом пограбування населення в інтересах підприємців. Отже, саме прагнення підвищити ефективність функціонування виробничих і суспільних систем з урахуванням їх впливу на навколишнє природне середовище провокує дослідження та розвиток зв'язку економіки та екології.

На ефективність виробництва значний вплив має фінансовий результат від здійснених операцій, який залежить від доходів і витрат підприємства, на які значний вплив має ціна сировини при закупівлі та ціна продукції, призначеної для продажу. Тому ціноутворення при виробництві та реалізації екологічно чистої продукції потребує перегляду з метою коригувань для наближення його до принципів стійкого розвитку.

При реалізації продукції з ГМО необхідно використовувати такі ціни, які б стимулювали виробників не виробляти, а споживачів не споживати продукцію, що не відповідає екологічним стандартам якості. Порядок формування цін на екологічно чисту і забруднену продукцію запропонували Г.В. Червко, М.І. Яцків<sup>[351]</sup>. Базуючись на напрацюваннях названих вчених, запропоновано модель формування ціни на продукцію, залежно від її екологічної якості (рис. 3.2).

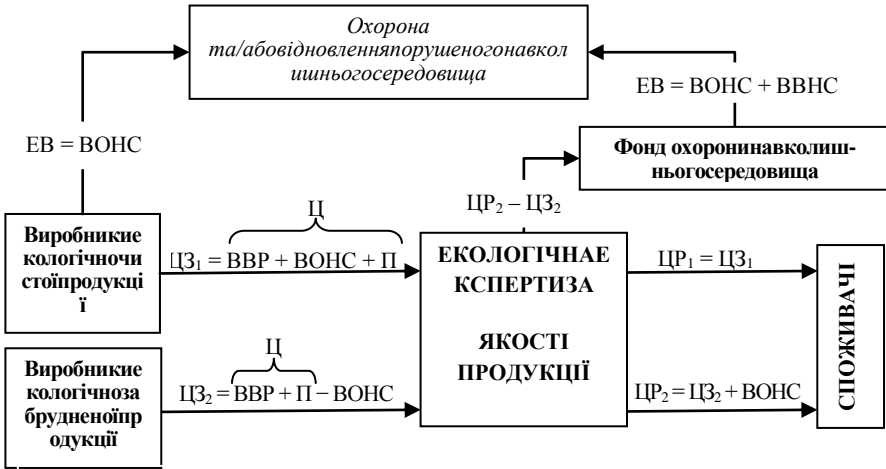
Ціни на продукцію різну за екологічною якістю повинні відрізнятися і бути регульованими. Так, ціна на екологічно чисту продукцію складається з витрат на її виробництво та реалізацію, витрат на охорону навколишнього природного середовища, здійснених при її виробництві, та суми прибутку виробника. Виробництво такої продукції є екологічно чистим і передбачає охорону навколишнього природного середовища через здійснення відповідних екологічних витрат.

Ціна реалізації такої продукції споживачам не відрізняється від ціни закупівлі, адже її виробник вже на етапі виробництва потурбувався про охорону навколишнього природного середовища (використання екологічно чистих технологій, сировини, експертиза якості продукції тощо).

---

<sup>350</sup>Коммонер Б. Замыкающийся круг: природа, человек, технологии / Б. Коммонер. – Л., 1974.

<sup>351</sup>Червко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Червко, М.І. Яцків. – Львів: Світ, 1995. – 208 с. – 76-77.



**Умовні позначення:**

- $ЦЗ_1$  – ціна закупівлі екологічно чистої продукції, грн.
- $ЦЗ_2$  – ціна закупівлі екологічно забрудненої продукції, грн.
- $ВВР$  – витрати на виробництво та реалізацію продукції, грн.
- $ЕВ$  – екологічні витрати, грн.
- $П$  – прибуток запланований виробником, грн.
- $ВОНС$  – витрати на охорону навколишнього середовища, грн.
- $Ц$  – ціна пропонувана виробником, грн.
- $ЦР_1$  – ціна реалізації екологічно чистої продукції споживачам, грн.
- $ЦР_2$  – ціна реалізації екологічно забрудненої продукції споживачам, грн.
- $ВВНС$  – витрати на відновлення навколишнього середовища, грн.

**Рис. 3.2.** Модель формування ціни на продукцію залежно від її екологічної якості

Щодо ціни закупівлі екологічно забрудненої продукції, то вона складається з ціни, пропонуваної виробником, а саме витрат на виробництво та реалізацію продукції і суми запланованого виробником прибутку, за мінусом суми витрат на охорону навколишнього природного середовища, які не були понесені при виробництві зазначеної продукції.

Ціна реалізації споживачам такої продукції складається з ціни закупівлі, витрат на охорону навколишнього природного середовища, які повинен був здійснити виробник під час виробництва та витрат на відновлення навколишнього природного середовища, що необхідно понести для відновлення балансу у навколишньому середовищі після виробництва екологічно забрудненої продукції. У зв'язку з тим, що витрати на відновлення порушеного навколишнього природного середовища у більшості випадків перевищують витрати на його охорону та незабруднення, ціна реалізації екологічно забрудненої продукції за такою

схемою буде більшою за ціну реалізації аналогічної екологічно чистої продукції. Такий порядок ціноутворення буде сприяти зменшенню виробництва та споживання екологічно забрудненої продукції.

Різниця між цінами реалізації і закупівлі екологічно забрудненої продукції формує фонд охорони навколишнього середовища, засоби з якого використовуються для охорони та/або відновлення порушеного навколишнього природного середовища.

Наведений порядок ціноутворення сприятиме досягненню положень концепції стійкого розвитку в частині екологізації виробничого процесу, а також окреслює конкурентні переваги виробників екологічно чистої продукції за умови надання споживачам продукції достовірної інформації про її якість з екологічної точки зору.

Запропонований порядок ціноутворення у більшій мірі має бути застосований для екологічно спрямованої продукції (виробництво та споживання якої вносить позитивні зміни в довкілля), хоча застосування і до екологічно нейтральної продукції (виробництво та споживання якої не руйнує довкілля) є бажаним.

#### ***Аналіз рентабельності екологічно чистої продукції***

Рентабельність окремого виду продукції ( $P_n$ ) визначається за формулою (1) і показує скільки отримано валового прибутку (ВП) з 1 грн. понесених витрат на виробництво та реалізацію продукції (СВ).

$$P_n = \frac{ВП}{СВ}, \quad (3.1)$$

Застосувавши прийом розширення факторних систем (за додаткові фактори взято суму екологічних витрат (ВЕ) та чистий дохід (ЧД)), отримано таку сукупність факторів, які мають суттєвий вплив на рентабельність екологічно чистої продукції:

$$P_n = \frac{ВП}{ЧД} \times \frac{ВЕ}{СВ} \times \frac{ЧД}{ВЕ}, \quad (3.2)$$

де  $\frac{ВП}{ЧД}$  – валова рентабельність продажу;  $\frac{ВЕ}{СВ}$  – частка екологічних

витрат у собівартості продукції;  $\frac{ЧД}{ВЕ}$  – окупність екологічних витрат за рахунок чистого доходу.

Для визначення причинно-наслідкових зв'язків при зміні результативного показника доцільно використовувати факторний

аналіз. Найбільш застосовуваними способами визначення впливу факторів на результативний показник є спосіб визначення взаємопов'язаного впливу факторів і спосіб визначення ізольованого впливу факторів.

Спосіб визначення взаємопов'язаного впливу факторів передбачає послідовну зміну значення кожного з факторів залежно від черговості їх зміни у факторній моделі з базового значення на фактичне значення.

Складним питанням, яке вимагає першочергового детального аналізу при застосуванні вказаного способу, є визначення послідовності зміни факторів. Запропоновано таку послідовність зміни факторів у факторній моделі: 1) частка екологічних витрат у собівартості продукції; 2) окупність екологічних витрат за рахунок чистого доходу; 3) валова рентабельність продажу.

Зазначений спосіб дозволяє визначити зміну результативного показника за рахунок зміни кожного з факторів. Одним з недоліків такого способу є нівелювання ефекту, який виникає при взаємодії факторних показників.

Вказаний недолік дозволяє уникнути способу визначення ізольованого впливу факторів, який передбачає фіксування на базисному рівні всіх факторів, крім одного, вплив якого на результативний показник розраховується і який фіксується на фактичному рівні.

Розвиваючи напрацювання Ю.А. Чернецької [352], отримано математичну викладку формул для визначення ізольованого впливу частки екологічних витрат у собівартості продукції, окупності екологічних витрат за рахунок чистого доходу та валової рентабельності продажу на рентабельність екологічно чистої продукції та ефекту від взаємодії перерахованих факторів.

$$P_{n_0} = \frac{ВП_0}{ЧД_0} \times \frac{ВЕ_0}{СВ_0} \times \frac{ЧД_0}{ВЕ_0}; \quad (3.3)$$

$$P_{n_{ум1}} = \frac{ВП_0}{ЧД_0} \times \frac{ВЕ_1}{СВ_1} \times \frac{ЧД_0}{ВЕ_0}; \quad (3.4)$$

$$P_{n_{ум2}} = \frac{ВП_0}{ЧД_0} \times \frac{ВЕ_0}{СВ_0} \times \frac{ЧД_1}{ВЕ_1}; \quad (3.5)$$

$$P_{n_{ум3}} = \frac{ВП_1}{ЧД_1} \times \frac{ВЕ_0}{СВ_0} \times \frac{ЧД_0}{ВЕ_0}; \quad (3.6)$$

---

<sup>352</sup> Чернецька Ю.А. Управління рентабельністю власного капіталу промислового підприємства: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04 / Юлія Анатоліївна Чернецька. – Одеса, 2015. – 213 с.



$$P_{n_1} = \frac{B\Pi_1}{\text{ЧД}_1} \times \frac{BE_1}{CB_1} \times \frac{\text{ЧД}_1}{BE_1}; \quad (3.7)$$

$$\Delta P_{n \frac{BE}{CB}} = Pn_{y_{m1}} - Pn_0; \quad (3.8)$$

$$\Delta P_{n \frac{\text{ЧД}}{BE}} = Pn_{y_{m2}} - Pn_0; \quad (3.9)$$

$$\Delta P_{n \frac{B\Pi}{\text{ЧД}}} = Pn_{y_{m3}} - Pn_0; \quad (3.10)$$

$$\Delta P_n = Pn_1 - Pn_0; \quad (3.11)$$

$$\Delta P_{nB\Phi} = \Delta Pn - \left( \Delta Pn_{\frac{BE}{CB}} + \Delta Pn_{\frac{\text{ЧД}}{BE}} + \Delta Pn_{\frac{B\Pi}{\text{ЧД}}} \right), \quad (3.12)$$

де  $\Delta P_{nB\Phi}$  – зміна рентабельності продукції за рахунок взаємодії факторів.

Отже, застосування способу ізолюваного впливу факторів на результативний показник дозволяє встановити певний синергетичний ефект від взаємодії факторів, що дає можливість оцінювати вплив зміни кожного з факторів на результативний показник та зміну при цьому результату від взаємодії факторів. За таких умов можливим є управління ефектом від взаємодії факторів з метою оптимізації рентабельності екологічно чистої продукції, як одного з факторів впливу на її величину.

Поглиблюючи дослідження впливу факторів на рентабельність екологічно чистої продукції, необхідним є виділення факторів другого порядку, управляти якими не менш важливо за умови налагодження виробництва на принципах концепції стійкого розвитку.

Вважаємо за доцільне окреслити коло факторів другого порядку для показників безпосередньо пов'язаних з екологізацією виробництва. Таким чином, факторами другого порядку для екологічних витрат повинні бути види таких витрат здійснених за аналізований період, а для собівартості екологічно чистої продукції – статті витрат, що її формують. Для аналізу впливу факторів другого порядку на рентабельність екологічно чистої продукції доцільно застосувати спосіб часткової участі.

У результаті дослідження проблематики екологічного маркетингу як одного з інструментів забезпечення переходу до стійкого розвитку, а самеособливостей маркетингових досліджень щодо реалізації екологічно чистої продукції, виробленої з дотриманням положень концепції стійкого

розвитку, а також особливостей аналізу впливу факторів першого та другого порядку на рентабельність екологічно чистої продукції, як одного з етапів маркетингових досліджень, встановлено таке.

1. Антропогенний вплив на навколишнє природне середовище та його наслідки призводять до екологічного дисбалансу природної системи, до руйнування біологічного зв'язку між природою і людиною. Це зумовлює необхідність збереження навколишнього природного середовища від забруднення. Реалізація такого завдання повинна відбутися в економічних науках. Сучасна економічна теорія закріпила таку систему економічних мотивів і цілей, а також принципів їх реалізації, які сприяють деструктивним тенденціям у процесі людського розвитку. Основні економічні показники, що визначають рівень національного багатства країни, її економічного розвитку, не враховують екологічних факторів і тому викривляють реальний стан господарювання країни, особливо з огляду на її вплив на навколишнє природне середовище. Це вимагає максимально синтезувати інтереси економіки та екології з метою збереження біосфери та досягнення стійкого розвитку всіх країн і суспільства в цілому.

Позитивні зрушення у зазначеному напрямі свідчать про екологізацію наукових економічних знань. Екологічний маркетинг дозволяє вирішити протиріччя між виробником, споживачем та суспільними екологічними інтересами з метою досягнення положень концепції стійкого розвитку.

2. Ринок екологічно чистої продукції в Україні знаходиться на початковій стадії розвитку, але має потенціал до подальшого розвитку, тому удосконаленню потребують теоретичні, організаційні та практичні аспекти маркетингових досліджень у вказаній сфері. Окреслено поняття екологічно чистої продукції та нормативне регулювання виробництва та реалізації вказаної продукції. Доведено, що просування екологічно чистої продукції на ринок та забезпечення при цьому ефективності діяльності підприємства-виробника може бути досягнуте через застосування запропонованого механізму ціноутворення на продукцію, вироблену із дотриманням вимог концепції стійкого розвитку. Реалізація наведених пропозицій дозволить створити умови для забезпечення соціальної та продовольчої безпеки суспільства й окремої особи як члена суспільства.

3. Досягнення бажаного рівня рентабельності при виробництві та реалізації екологічно чистої продукції є суттєвим стимулом для виробництва такої продукції, а, отже, і досягнення реалізації принципів концепції стійкого розвитку. Зростання ефективності діяльності підприємства-виробника може бути досягнуте через управління факторами впливу на рентабельність екологічно чистої продукції. Окреслено сукупність факторів першого та другого порядку, які підлягають оцінці при управлінні рентабельністю екологічно чистої продукції. Запропоновано послідовність визначення синергетичного ефекту від взаємодії вказаних факторів. Пропозиції спрямовані на створення умов для забезпечення реалізації положень концепції стійкого розвитку.

### **3.2. Належна організація аналізу маркетингової діяльності промислового підприємства як запорука прийняття ефективних управлінських рішень**

Промисловість, як одна з найбільших сфер суспільного виробництва країни, визначає рівень її соціально-економічного розвитку, спеціалізацію економіки та масштаби участі в територіальному поділі праці.

Однією з причин погіршення фінансово-економічного стану вітчизняних промислових підприємств є їх несвоєчасна адаптація до нових тенденцій розвитку світових та національних економічних процесів, відсутність адекватних попереджувальних заходів для зменшення негативного впливу ринкових факторів. Управлінський механізм має забезпечити прийняття відповідних рішень, націлених на створення конкурентних переваг, а своєчасність реакції на ринкові зміни є критерієм ефективності сучасного управління.

В умовах актуалізації потреби промислових підприємств у пристосуванні до змін ринкового середовища підвищується роль дієвих управлінських методів маркетингової діяльності та необхідності її аналізу.

При цьому, для ефективного здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності промислових підприємств та отримання своєчасного висновку про стан здійснення бізнес-процесу з конкретними рекомендаціями, які знайдуть своє практичне використання, необхідна чітка організація роботи аналітиків, яка забезпечується системним підходом до його здійснення. Економічний аналіз бізнес-процесів підприємства досить часто проходить в умовах часових обмежень, але чітка організація роботи аналітиків дозволяє легко пристосуватись до таких умов. До складових організації економічного аналізу бізнес-процесів підприємства слід віднести цілі власника, керівника суб'єкту господарювання, кадрове, методичне, інформаційне, технічне забезпечення. Належний рівень організації аналітичного процесу забезпечується тільки комплексною дією зазначених складових, взаємодією власника, аналітиків, спеціалістів підприємства, на якому здійснюється економічний аналіз маркетингової діяльності, ринкових контрагентів, високою кваліфікацією, досвідом аналітиків, наявністю необхідної інформації та методичного забезпечення, застосуванням сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій.

Промислові підприємства потребують розробки організаційно-методичних засад аналізу маркетингової діяльності з врахуванням власних галузевих особливостей. Їх відсутність негативним чином відображається на стані здійснення економічного аналізу бізнес-процесів підприємства в цілому.

Обґрунтування організаційно-методичних засад економічного аналізу маркетингової діяльності промислових підприємств вимагає уточнення ролі осіб, які ініціюють його здійснення. Ініціаторами аналітичного дослідження зі сторони підприємства можуть виступати

власники, акціонери, керівники різних рівнів та напрямів діяльності підприємства, служба внутрішнього контролю. Що стосується зовнішніх ініціаторів економічного аналізу маркетингової діяльності, то ними можуть виступати дистриб'ютори, інвестори, органи сертифікації, а також консалтингові фірми, які пропонують його як окрему послугу.

Слід зазначити, що сьогодні на українських промислових підприємствах основним ініціатором здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності виступає власник переважно за умов зменшення обсягів реалізації продукції та ринкової частки, а також наявності рекламаций зі сторони дистриб'юторів. Виключення складають промислові підприємства, які в своїй повсякденній практиці підійшли до дотримання стандартів якості управління не формально, а ґрунтовно, з формуванням відповідної аналітичної служби, або практикою залучення зовнішніх аналітиків. Власник, керівники підприємства обирають організаційну форму проведення економічного аналізу бізнес-процесів, виконавців відповідно до власних інтересів, потреб та можливостей. Проблема вибору оптимальної організаційної форми проведення економічного аналізу на підприємстві є актуальною як серед науковців, так і серед практиків. Вважаємо, що для аналізу бізнес-процесів промислового підприємства найбільш ефективною є децентралізована форма, за умов якої аналітична робота на підприємстві здійснюється усіма функціональними службами, які відповідають за здійснення бізнес-процесів підприємства, крім того деякі етапи виконуються службами підприємства паралельно, наприклад оцінка ефективності маркетингової діяльності може здійснюватися начальником відділу маркетингу, головним економістом, фінансовим директором, службою внутрішнього контролю.

Науковці С.Б. Барнгольц та М.В. Мельник вказують, що на практиці розповсюдженим є застосування змішаної форми організації економічного аналізу, при якій забезпечується єдине методологічне керівництво нею і узагальнення її результатів на верхньому рівні управління діяльністю суб'єкта господарювання, а аналітична обробка інформації і підготовка варіантів управлінських рішень входить до обов'язків усіх структурних підрозділів [<sup>353</sup>, с. 179]. Суб'єктів економічного аналізу маркетингової діяльності можна згрупувати наступним чином:

- особи, які організовують аналітичну роботу – внутрішні (працівники підприємства) і зовнішні (фахівці залучених консалтингових фірм);
- особи, які здійснюють економічний аналіз маркетингової діяльності – внутрішні (директори з маркетингу та збуту, працівники відділу маркетингу,

---

<sup>353</sup> Барнгольц С.Б. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта: Учеб. Пособие / С. Б. Барнгольц, М.В. Мельник. - М.: Финансы и статистика, 2003. – 240 с.

фінансовий директор, працівники відділу внутрішнього контролю, головний економіст, економіст, бухгалтер-аналітик та ін.) і зовнішні (фахівці залучених консалтингових фірм, представники органів сертифікації).

Вважаємо доцільним розглядати економічний аналіз маркетингової діяльності підприємств:

- як окремих проект, який здійснюється консультантами-аналітиками консалтингової фірми з залученням працівників підприємств і формуванням комбінованої робочої групи для досягнення мети поставленої власником, керівником підприємства. Реалізація проекту є обмеженою в часі і носить періодичний характер.

- як постійний процес в рамках загального контролю за діяльністю підприємства і всіх бізнес-процесів, який здійснюється аналітиками, керівниками та спеціалістами суб'єкту господарювання, в функціональні обов'язки яких входить аналітичне дослідження бізнес-процесів.

Організація економічного аналізу маркетингової діяльності промислового підприємства в рамках загального контролю за здійсненням бізнес-процесів дозволить вирішити такі основні завдання:

- визначити і обґрунтувати цілі дослідження, чітко визначити напрями, обсяг робіт та аналітичний інструментарій, розробити план, програму дослідження та визначитись з періодичністю надання звітів керівництву і власнику;

- розробити пропозиції та ініціювати їх впровадження для підвищення рівня здійснення бізнес-процесів підприємства;

- відслідковувати впровадження управлінських рішень, прийнятих на основі висновків, отриманих в результаті здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності та визначати їх адекватність.

Консалтингові фірми для організації економічного аналізу маркетингової діяльності найчастіше застосовують проектний підхід зі створенням проектною командою, яка працює на тимчасовій основі. Проект має специфічні цілі, певні терміни початку і закінчення робіт, обмеження у часі, витратах, а також визначені трудові, матеріальні і фінансові ресурси, що спрямовані на досягнення конкретних результатів. Розглядаючи здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності як окрему послугу, консалтингова фірма бере на себе організацію в умовах обмеженості наявних ресурсів і необхідності їх погодження у часі. При проектному підході до організації економічного аналізу маркетингової діяльності керівник робочої аналітичної групи має змогу поетапно відслідковувати реалізацію проекту, аналізувати його здійснення, і в разі неможливості якісного здійснення, зупинити проект з найменшими втратами на будь-якій стадії реалізації, окрім результативної. Використання проектного

підходу для здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності дозволить вирішити наступні завдання:

- визначити і обґрунтувати цілі як для виконавців робіт, так і для замовника;
- чітко визначити обсяг робіт та визначити терміни виконання проекту, здійснити оцінку необхідних ресурсів;
- сформувати відповідну організаційну структуру робочої аналітичної групи та відібрати відповідних спеціалістів для здійснення аналізу бізнес-процесу;
- здійснити документування на всіх стадіях реалізації проекту;
- забезпечити контроль за ходом виконання проекту.

У нашому дослідженні основна увага буде зосереджена на особливостях організації економічного аналізу маркетингової діяльності проектним методом з формуванням комбінованої аналітичної групи, за участю працівників підприємства та залучених консультантів-аналітиків. Така позиція зумовлена власним практичним досвідом, отриманим в Центрі Реструктуризації підприємств та Розвитку Приватного Сектору України та точкою зору власників підприємств, на яких здійснювались подібні проекти. Здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності промислових підприємств лише фахівцями підприємства є проблематичним через відсутність необхідних досвідчених спеціалістів, організаційно-методичних процедур аналітичної роботи, зацікавлення зі сторони працівників підприємства в інформаційній блокаді власника щодо проблем підприємства. В свою чергу, залучені експерти можуть:

- оцінити ефективність маркетингової діяльності без упередженості, є виявити проблеми, до проявів яких спеціалісти підприємства звикли, і вже не ідентифікують їх як такі, або хочуть їх приховати від власника, або керівника підприємства, запропонувати шляхи удосконалення бізнес-процесу;
- будучи поза системи внутрішньо корпоративної субординації, відкрито інформувати замовника економічного аналізу маркетингової діяльності про причини виявлених проблем, без побоювань, що виявлені недоліки можуть бути пов'язані з їх поточною діяльністю, або діями в минулому. Як правило, консультанти не залежать від внутрішніх взаємовідносин в колективі та адекватно оцінюють ситуацію, що склалась. Крім того, саме консультанти мають достатній організаційно-методичний та практичний досвід здійснення економічного аналізу бізнес-процесів, до якого можуть долучитись фахівці підприємства з метою вивчення організаційно-методичних підходів та подальшого використання отриманих знань в своїй роботі. Особливо це стосується удосконалення системи внутрішнього контролю, для якого

результати економічного аналізу бізнес-процесів підприємства є додатковим поштовхом. Слід підкреслити, що найдоцільніше для здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства використовувати саме комбіновану аналітичну групу. Така точка зору базується на наступних судженнях: виконання економічного аналізу маркетингової діяльності силами тільки сторонніх фахівців є недоцільним, оскільки працівники підприємства найкраще обізнані з його проблемами, хоча їм не завжди відомі точні причини та можливі наслідки розвитку проблемної ситуації.

Досвід та неупередженість фахівців консалтингової фірми, знання галузевих особливостей, організаційно-методичних процедур аналітичної роботи в поєднанні зі знаннями працівників підприємства створюють синергетичний ефект для здійснення аналізу бізнес-процесу та формування пропозицій для його удосконалення. Під організацією економічного аналізу маркетингової діяльності промислового підприємства, за умови залучення для його здійснення консалтингової фірми, розглядаємо встановлений підприємством та консалтинговою фірмою порядок і технологію виконання договірних зобов'язань або внутрішніх розпоряджень власника при узгодженні способів здійснення з метою забезпечення максимальної ефективності використання праці аналітиків. Процес організації економічного аналізу маркетингової діяльності – це система послідовних змін етапів дослідження, які відбуваються в певному порядку (рис 3.3).

Результатом здійснення підготовчого етапу є укладання договору, формування комбінованої аналітичної робочої групи, складання загального плану та програми економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства, визначення джерел інформації та способів її отримання, яким передують отримання замовлення консалтинговою фірмою на надання послуги. В більшості випадків замовником здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства є власник, або керівник підприємства. Досвід роботи в Проекті Реструктуризації підприємств та Розвитку Приватного Сектору України, допоміг виявити, що у 85 % замовлень на здійснення економічного аналізу бізнес-процесів підприємства, саме власники підприємств стали ініціаторами замовлення такої послуги та особами, які визначають періодичність її здійснення.

Основним фактором, який в сучасних умовах впливає на залучення висококваліфікованих спеціалістів консалтингових фірм для здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності, є не тільки гостра проблема підвищення рівня здійснення маркетингової діяльності на промислових підприємствах, але й вартість такої послуги. Консалтинговим фірмам слід обов'язково аргументувати вартість економічного аналізу бізнес-процесів підприємства, а замовникам, в свою чергу, слід усвідомлювати, що досить рідко товар доброї якості буває дешевим, а фірми, що пропонують якісні послуги за

помірними цінами, є стабільними та надійними [<sup>354</sup>, с.139]. Використовуючи досвід роботи Центру Реструктуризації підприємств та Розвитку Приватного Сектору України, серед послуг якого був економічний аналіз маркетингової діяльності, вважаємо, що найкращим переконанням клієнта є аргументація можливостей підприємства, які будуть мати місце після удосконалення такого бізнес-процесу як маркетинг. Отже, основною метою презентації є отримання замовлення на здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства шляхом аргументації переваг, які будуть отримані власниками, керівниками та працівниками підприємства після отримання аналітичного висновку щодо ефективності здійснення бізнес-процесу, проблем маркетингової діяльності підприємства, причин їх виникнення та впровадження рекомендацій щодо удосконалення такого бізнес-процесу як маркетинг. Основними завданнями презентації є:

- формування розуміння суті економічного аналізу маркетингової діяльності, можливостей прийняття участі в дослідженні спеціалістів підприємства;
- ознайомлення з послугою консалтингової фірми, та можливостями, які можна отримати від вказаної послуги;
- зацікавлення потенційного клієнта в замовленні такої послуги, якщо не в поточний момент, то в майбутньому.

Презентація проекту здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності промислового підприємства готується консалтинговою фірмою з подальшим узгодженням часу та місця її проведення. На одній презентації можуть бути присутніми власники та фахівці декількох підприємств, головне, щоб вони не були конкурентами на ринку. Окрему увагу під час презентації слід приділити прикладам інших підприємств, які вже отримали послугу, і результатам, які були отримані після впровадження рекомендацій спеціалістів консалтингової фірми з врахуванням умов збереження комерційної таємниці. Консалтингова фірма обов'язково надсилає письмове запрошення на презентацію та перевіряє його отримання клієнтами.

---

<sup>354</sup> Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: Підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 704 с.





*Рис. 3.3. Організаційні етапи економічного аналізу маркетингової діяльності в умовах формування комбінованої аналітичної робочої групи*

Використовуючи результати аналізу презентацій Центру Реструктуризації підприємств та Розвитку Приватного Сектору України нами

було визначено перелік осіб зі сторони консалтингової фірми, та зі сторони підприємства-клієнта, присутність яких є доцільною на презентації послуги по здійсненню економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства. Присутність вказаних осіб зробить презентацію більш конструктивною для подальшого прийняття рішення підприємством щодо замовлення такої послуги як аналіз маркетингової діяльності підприємства, інших бізнес-процесів підприємства. Конструктивність досягається чітким визначенням мети дослідження та напрямів застосування одержаних результатів, особливостей організаційно-методичного забезпечення, крім того представники підприємства можуть отримати відповіді на питання стосовно аналітичного інструментарію, які виникли у них під час презентації (табл. 3.1).

**Таблиця 3.1.** *Запропонований перелік осіб, присутність яких є доцільною на презентації економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства*

<i>№ з/п</i>	<i>Консалтингова фірма</i>	<i>Підприємство-замовник</i>
1	Директор консалтингової фірми або його заступник	Власники підприємства, або їх представники
2	Консультант, який очолює напрям послуг	Дирекція
3	Аналітики, які будуть здійснювати економічний аналіз маркетингової діяльності підприємства	Керівники функціональних підрозділів
4	Запрошені власники або керівники підприємств, на підприємствах яких вже здійснювався аналіз маркетингової діяльності	Спеціалісти відділу маркетингу

На підготовчому етапі крім презентації проходить листування між консалтинговою фірмою і клієнтом, та подальша підготовка договору на проведення економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства. Листування має місце перед укладанням договору. Основний зміст листа повинен охоплювати:

- визначення напрямів економічного аналізу маркетингової діяльності;
- особливості формування комбінованої аналітичної робочої групи, визначення осіб зі сторони підприємства, які входитимуть в зазначену групу;
- відповідальність підприємства за достовірність наданої інформації;
- забезпечення вільного доступу до будь-якої інформації, яка потрібна для реалізації діагностичної функції економічного аналізу в частині економічного аналізу маркетингової діяльності;
- зобов'язання консультантів та підприємства щодо дотримання комерційної таємниці;
- форма звітності консультантів за результатами проведеної роботи.

Консультанти також можуть включити до тексту листа наступну інформацію:

- попередній план здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності;
- запит на підготовку з подальшим наданням необхідної письмової інформації;
- запит на дозвіл опитувань персоналу підприємства, дистриб'юторів та їх залучення до участі в проєкті;
- пропозиція щодо використання послуг інших експертів, особливо ринкових аналітиків для формування ефективних рекомендацій щодо удосконалення маркетингової діяльності;
- опис обмежень відповідальності консультантів та залучених експертів;
- опис умов, необхідних для ефективного здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства.

Договір про проведення економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства є офіційним документом, який юридично регламентує взаємовідносини консалтингової фірми з замовником і охоплює перелік прав та обов'язків сторін. Предметом вказаного договору є послуга по здійсненню економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства, в результаті її надання замовник отримує аналітичний висновок, в якому представлені результати оцінки ефективності зазначеного бізнес-процесу, виявлення проблем його здійснення та встановлення їх причин, а також рекомендації щодо удосконалення маркетингової діяльності підприємства. В цілому договір на проведення економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства має структуру та зміст договору на проведення дослідження будь-якого бізнес-процесу, але вважаємо за потрібне доповнити його наступними положеннями (див. табл. 3.2).

**Таблиця 3.2.** *Зміст запропонованих положень до розділів договору про здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності промислового підприємства*

<i>Розділи</i>	<i>Зміст запропонованих положень</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Режим роботи консультантів	<ul style="list-style-type: none"><li>• сприяння керівника підприємства, керівників окремих підрозділів в анкетуванні, опитуванні спеціалістів підприємства, його контрагентів;</li><li>• повноваження відносно використання матеріально-технічних ресурсів замовника</li></ul>
Режим роботи замовника	<ul style="list-style-type: none"><li>• випадки та порядок його втручання в роботу комбінованої аналітичної робочої групи</li></ul>

Продовження табл. 3.2.

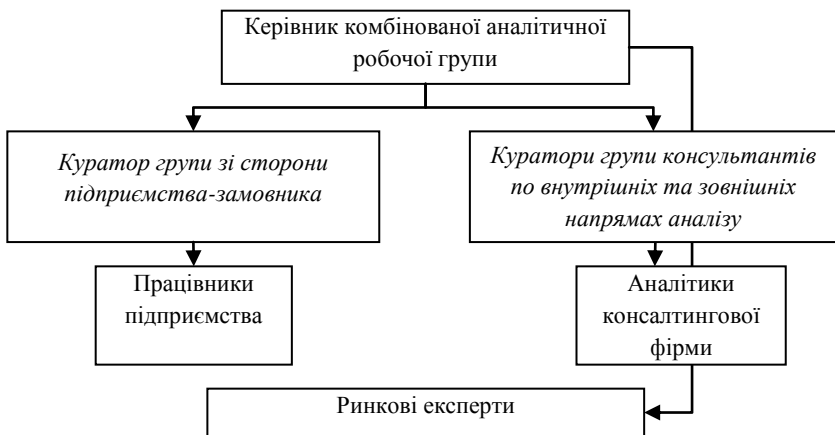
1	2
Делегування повноважень	<ul style="list-style-type: none"> <li>• визначення можливості додаткового залучення спеціалістів і відповідно – укладання субдоговорів</li> </ul>
Конфіденційність	<ul style="list-style-type: none"> <li>• зберігання отриманої інформації та порядок ознайомлення з нею;</li> <li>• умови її розголошення особам, які не беруть участі в процесі економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства.</li> </ul>
Монопольне використання	<ul style="list-style-type: none"> <li>• затвердження галузевої монополії замовника на використання рекомендацій щодо удосконалення маркетингової діяльності</li> </ul>
Відповідальність сторін	<ul style="list-style-type: none"> <li>• відповідальність консалтингової фірми за недосягнення певних результатів замовником в ході впровадження розроблених рекомендацій</li> </ul>
Реклама та авторське право	<ul style="list-style-type: none"> <li>• обмеження та згода замовника на використання його імені в подальшій діяльності консалтингової фірми, націленої на просування послуги по здійсненню економічного аналізу маркетингової діяльності підприємств;</li> <li>• порядок володіння правами на використання методики аналізу маркетингової діяльності підприємства</li> </ul>
Додаткові умови	<ul style="list-style-type: none"> <li>• додатки до договору (протокол узгодження договірної ціни, складу робіт (послуг), графік роботи комбінованої аналітичної робочої групи, графік виконання робіт тощо.</li> </ul>

Запропоновані положення сприяють упорядкуванню взаємовідносин сторін належним чином, що дозволить не тільки ефективно здійснити економічний аналіз маркетингової діяльності промислового підприємства, але й вплинути на своєчасне впровадження рекомендацій, отриманих на дату завершення надання послуги.

Підготовчий етап економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства охоплює процес формування робочої групи, складання загального плану та програми аналітичного процесу. Слід вказати, що створення тимчасових цільових робочих груп одержало широкий розвиток у консалтинговій діяльності. Це пов'язано з об'єктивним процесом ускладнення рівня проблем управління суб'єктами господарювання, специфікою стану підприємств, які досліджуються, та організацією роботи консалтингових фірм. Створення тимчасових цільових робочих груп дає можливість гнучко маневрувати за рахунок перерозподілу консультантів між проектами, а також залучати допоміжних спеціалістів (це підвищує якість роботи і забезпечує максимальну швидкість виконання завдань при мінімальних витратах) за умови проведення кількох одночасних проектів. за Використання проектного

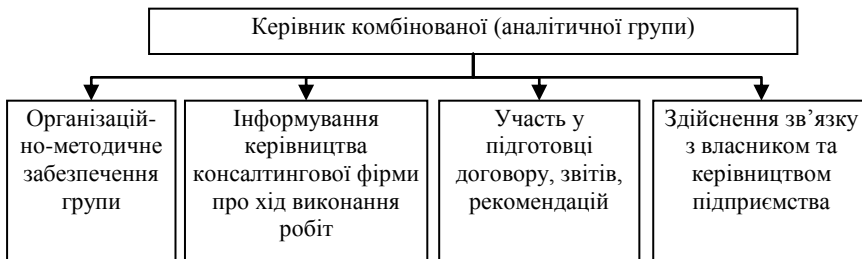
підходу в організації діяльності комбінованої аналітичної робочої групи дозволяє її керівнику об'єднати консультантів, працівників підприємства та залучених спеціалістів в єдину робочу одиницю для виконання економічного аналізу бізнес-процесу.

Велике значення має адекватний відбір персоналу, який прийматиме участь у здійсненні економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства з огляду на складність роботи, потребу спеціальних комунікативних навичок, компетентності аналітиків тощо. Залучені до проекту спеціалісти підприємства – це директори з маркетингу та збуту, начальник відділу маркетингу, працівники відділу маркетингу, фінансовий директор, працівники відділу внутрішнього контролю, головний економіст, економіст, бухгалтер-аналітик повинні бути знати свої функції як учасників комбінованої робочої групи, бути ознайомленими з цілями та строками виконання робіт, загальним планом та програмою дослідження бізнес-процесу, підходами до застосування аналітичного інструментарію, особливо інструментів реалізації діагностичної функції економічного аналізу та загальною структурою робочої групи (рис. 3.4).



*Рис. 3.4. Структура комбінованої робочої аналітичної групи*

Ринковими експертами можуть виступати галузеві експерти, експерти, які спеціалізуються на розвитку торгових мереж, представники органів сертифікації. Ключову роль в управлінні проектом здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства відіграє керівник комбінованої робочої аналітичної групи, який призначається керівником консалтингової фірми з обов'язковим погодженням з замовником. До основних функцій керівника комбінованої робочої аналітичної групи, яка здійснює економічний аналіз маркетингової діяльності підприємства слід віднести (рис. 3.5).



*Рис. 3.5. Функції керівника комбінованої аналітичної робочої групи, яка здійснює економічний аналіз маркетингової діяльності підприємства*

Керівником групи та кураторами напрямів можуть призначатись особи, які мають досвід в дослідженні бізнес-процесів, найкраще – з спеціалізацією на маркетинговій діяльності, мають досвід застосування інструментарію реалізації діагностичної функції економічного аналізу. Куратори внутрішніх та зовнішніх напрямів економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства – це співробітники консалтингової фірми, яким доручено безпосереднє здійснення, документальне оформлення результатів аналітичного дослідження за напрямом, керівництво яким він здійснює, та формування відповідних рекомендацій. Куратором групи зі сторони підприємства-замовника доцільно призначити фахівця, який має досвід співпраці з залученими експертами, відповідні повноваження щодо організації перебування консультантів, їх роботи з працівниками підприємства.

На підготовчому етапі здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства в процесі формування аналітичної групи здійснюється оцінка потреб у залученні сторонніх ринкових експертів для отримання адекватної інформації про стан галузі, де підприємство здійснює свою маркетингову діяльність, а також для подальшої розробки заходів для удосконалення бізнес-процесу на основі їх знання тенденцій розвитку споживчого ринку, дистрибуторських, логістичних центрів, торгових мереж. Їх залучення обов'язково погоджується з замовником послуги по здійсненню економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства. Слід зазначити, що при високій кваліфікації консультантів, обсяг залучення ринкових експертів скорочується.

Вважаємо за необхідне саме на підготовчому етапі економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства при формуванні робочої групи, учасниками якої є консультанти та спеціалісти підприємства, звернути увагу на встановлення робочих взаємозв'язків між учасниками цієї групи, адже не можна покладати тільки на кураторів всі обов'язки по створенню робочого середовища з позитивним психологічним мікрокліматом. Особливо актуальним є доброзичливе співробітництво під час реалізації діагностичної

функції економічного аналізу в частині економічного аналізу маркетингової діяльності, коли здійснюється виявлення проблем та встановлення їх причин. Потребу в доброзичливих відносинах, умовах співробітництва на всіх стадіях діагностичного дослідження підкреслює З. Миколайчик [<sup>355</sup>, с.131]. І.І. Мазур та В.Д. Шапіро зазначають, що нормальною реакцією працівника будь-якої фірми на питання незнайомої людини про внутрішню будову організації буде відмова від співробітництва, якщо не відверта, але в будь-якому випадку достатньо визначена [<sup>356</sup>, с.179]. Такій ситуації може зарадити ряд запропонованих заходів (табл. 3.3).

На підготовчому етапі крім формування робочої групи складається загальний план та програма економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства, які затверджуються замовником. План та програма аналітичного дослідження складаються з врахуванням цілей замовника стовно здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності, особливостей здійснення бізнесу підприємством, організації управління та обліку, які впливають на графік здійснення аналізу бізнес-процесу, вибір аналітичного інструментарію для його здійснення тощо. План та програма економічного аналізу маркетингової діяльності охоплюють:

1. Встановлення завдань здійснення аналізу зазначеного бізнес-процесу:
  - оцінка стану здійснення маркетингової діяльності на підприємстві, трендовий аналіз показників ефективності бізнес-процесу;
  - визначення проблем маркетингової діяльності підприємства, встановлення їх причин;
  - визначення заходів для удосконалення бізнес-процесу, підвищення ефективності маркетингової діяльності підприємства;
2. Визначення внутрішніх та зовнішніх напрямів здійснення аналізу маркетингової діяльності;
3. Визначення переліку джерел інформації (внутрішні та зовнішні);
4. Розподіл обов'язків з виконання аналітичних процедур між виконавцями, встановлення термінів виконання економічного аналізу маркетингової діяльності, аналітичний інструментарій, порядок його застосування, рекомендоване програмне забезпечення.

За наявності результатів раніше проведеного аналізу маркетингової діяльності фахівцями підприємства, або залученими спеціалістами, аналітичною робочою групою обов'язково здійснюється вивчення одержаних результатів. Це необхідно для оцінки ефективності аналітичної

---

<sup>355</sup> Миколайчик З. Решение проблем в управлении. Принятие решений и организация работ/ Пер. с польского / З. Миколайчик. – Х.: Узд-во Гуманітарній центр, 2004, – 472 с.

<sup>356</sup> Реструктуризация предприятий и компаний./ И.И.Мазур, В.Д.Шапіро и др. Справочное пособие/ Под ред.И.И. Мазура. \_ М.: высшая школа, 2009 – 587 с.

роботи, здійсненої фахівцями підприємства, ознайомлення з висновками та рекомендаціями залучених фахівців, що дозволить врахувати при плануванні виявленні недоліки організації попередньо проведеного аналізу та сфери діяльності підприємства, які не досліджувались взагалі, або тільки частково, що не відповідає потребам власників підприємства для прийняття управлінських рішень. Крім того вивчення попередніх результатів проведеного аналізу маркетингової діяльності фахівцями підприємства стане мотиваційним інструментом для подальшого розвитку системи економічного аналізу в частині бізнес-процесів підприємства.

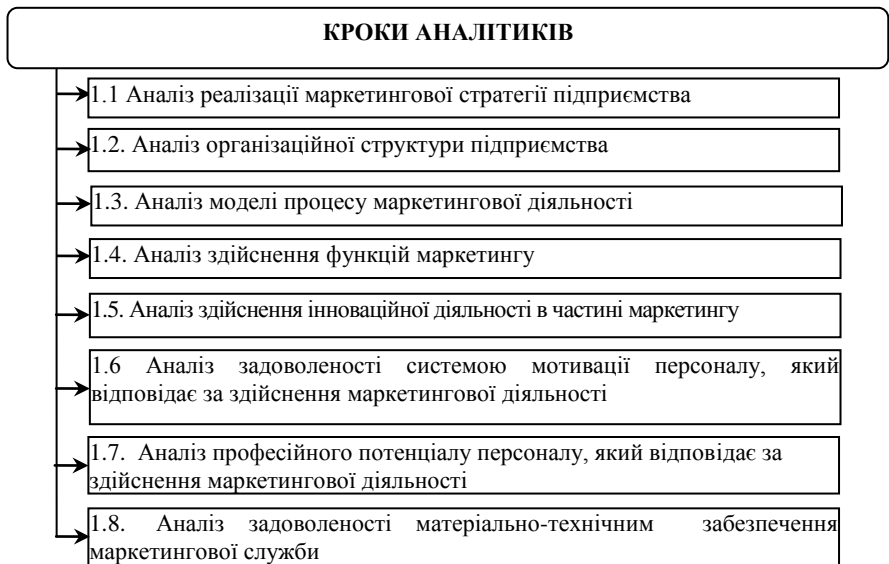
**Таблиця 3.3.** *Запропоновані заходи, спрямовані на встановлення робочих взаємозв'язків між учасниками комбінованої аналітичної робочої групи*

№ з/п	Захід	Обґрунтування
1	Презентація та обґрунтування проекту економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства	Така презентація здійснюється власником, керівником підприємства, який публічно обґрунтовує причини залучення консалтингової фірми, представляє консультантів, які ввійдуть до складу робочої групи за обов'язкової присутності керівників та фахівців, в обов'язки яких входить організація здійснення маркетингової діяльності
2	Створення робочої атмосфери, націленої на співробітництво та відкритість	Це стосується не тільки робочої атмосфери всередині групи, а й налагодження співробітництва з спеціалістами підприємства, які не ввійшли до робочої групи, але які проходять процедуру анкетування та опитування
3	Збереження умов конфіденційності	При підписанні договору про здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності обов'язково включається пункт щодо збереження конфіденційності, крім того, робоча група повинна сама залишатись в рамках збереження конфіденційності, визначених власником, керівником підприємства, та обмежувати відтік інформації з середовища аналітичної групи. Але жодним чином вимоги щодо конфіденційності не повинні впливати на обсяг інформації, який необхідний для точного встановлення причин проблем маркетингової діяльності, так як за умов інформаційної обмеженості реалізація діагностичної функції економічного аналізу буде неефективною, а мета дослідження не буде досягнута
4	Дотримання етичних норм	Це стосується взаємовідносин на наступних рівнях: <ul style="list-style-type: none"> <li>• підприємство-замовник – фірма-виконавець;</li> <li>• залучені аналітики – спеціалісти підприємства, які працюють в рамках аналітичної робочої групи;</li> <li>• учасники аналітичної групи – контрагенти підприємства;</li> <li>• учасники аналітичної групи – спеціалісти підприємства, які не ввійшли до робочої групи</li> </ul>



Розробка плану та програми є важливою процедурою підготовчого етапу аналізу маркетингової діяльності, яка дозволяє перейти до наступного – аналітичного етапу. Цей етап роботи аналітичної групи включає збір та перевірку достовірності інформації за напрямками економічного аналізу маркетингової діяльності, з наступним здійсненням систематизації накопиченої інформації, її аналітичної обробки для оцінки ефективності здійснення маркетингової діяльності.

Формування послідовності кроків аналітиків на аналітичному етапі, вимагає врахування особливостей здійснення цього бізнес-процесу у ринковому та внутрішньому середовищах діяльності підприємства (рис. 3.6.).



**Рис.3.6.** *Послідовність дослідження процесу маркетингової діяльності промислових підприємств, його результатів та залучених ресурсів*

Одним з перших кроків реалізації аналітичного етапу є аналіз результатів реалізації маркетингової стратегії підприємства. Далі здійснюється вивчення схеми організаційної структури підприємства для визначення місця маркетингового підрозділу, та побудова моделі процесу маркетингової діяльності. Для побудови вказаної моделі при відсутності внутрішньої документації на підприємстві, яка представляє опис здійснення маркетингової діяльності, аналітики робочої групи повинні провести співбесіди з працівниками, які відповідають за здійснення маркетингу та самостійно сформувати модель здійснення бізнес-процесу (рис. 3.7.).



***Рис. 3.7.** Модель бізнес-процесу «Маркетингова діяльність» промислових підприємств*

Використання моделі процесу маркетингової діяльності дозволить визначитись з респондентами, яких необхідно охопити дослідженням, що розширить область дослідження для виявлення проблем, їх наслідків та причин для реалізації діагностичної функції економічного аналізу в частині економічного аналізу маркетингової діяльності. Під час побудови моделі здійснення маркетингової діяльності консультантами-аналітиками формується перелік осіб, яких необхідно охопити анкетуванням та опитуванням, і яким будуть направлені інформаційні запити. Описи спостережень за процесом здійснення маркетингу охоплюють як внутрішнє, так і зовнішнє середовище, в яких здійснюється процес маркетингової діяльності. Анкетуванням охоплюються як керівники різних рівнів, так і працівники нижчих ланок управління, залучені до здійснення маркетингової діяльності на підприємстві, контрагенти підприємства

за зазначеним напрямом діяльності. Що ж стосується інформаційних запитів, то вони адресуються особам, які займають керівні посади та пов'язані у своїй безпосередній роботі з процесом здійснення маркетингової діяльності, наприклад: начальник відділу продаж, начальник відділу логістики, начальник виробництва. Слід також вказати про потребу обов'язкового охоплення анкетуванням дистриб'юторів підприємства та рекламних агентств, з якими співпрацює підприємство, яке досліджується.

Документи, які супроводжують аналітичний етап економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства повинні охоплювати інформацію щодо всіх напрямів діяльності маркетингового підрозділу та сприяти реалізації основних функцій економічного аналізу.

Пропонуємо для ефективного збору інформації на аналітичному етапі економічного аналізу маркетингової діяльності промислових підприємств використати запропонований деталізований перелік документів, які необхідно отримати від замовника послуги, включаючи його контрагентів за напрямом маркетинг (табл. 3.4.).

**Таблиця 3.4.** Перелік основних документів, які необхідно отримати від підприємства-замовника на аналітичній стадії економічного аналізу маркетингової діяльності

<i>Напрямок дослідження</i>	<i>Документ</i>	<i>Джерело документу</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Аналіз реалізації маркетингової стратегії підприємства	• Фінансова звітність, довідка про результати реалізації маркетингової стратегії підприємства в довільній формі	Внутрішнє
	• Анкети керівництва, протоколи співбесід, протоколи засідань дирекції	Внутрішнє
Аналіз існуючої організаційної структури підприємства, взаємозв'язків між підрозділами, з якими пов'язано здійснення маркетингової діяльності	• Схема організаційної структури підприємства	Внутрішнє
	• Модель процесу «Маркетинг»	Внутрішнє
Аналіз взаємозв'язків з дистриб'юторами, з рекламними агентствами, ЗМІ	• Перелік дистриб'юторів, рекламних агент, з якими співпрацює підприємство,	Внутрішнє
	• Заповнені форми інформаційних запитів, протоколи співбесід	Зовнішнє

Продовження табл. 3.4

1	2	3
Аналіз здійснення функцій маркетингу	<ul style="list-style-type: none"> <li>Посадові інструкції працівників, які задіяні в процесі “Маркетинг”</li> </ul>	Внутрішнє
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Довідка керівництва щодо маркетингових цілей підприємства та їх виконання</li> </ul>	Внутрішнє
	<ul style="list-style-type: none"> <li>База маркетингової інформації, результати маркетингових досліджень</li> </ul>	Внутрішнє
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Анкети, заповнені форми інформаційних запитів, протоколи співбесід та спостережень за процесом здійснення маркетингу консультантами-аналітиками</li> </ul>	Внутрішнє
Аналіз здійснення інноваційної діяльності в частині маркетингу	<ul style="list-style-type: none"> <li>Заповнені форми інформаційних запитів;</li> <li>Протоколи співбесід;</li> <li>Статистична звітність</li> <li>Довідка про результати інноваційної діяльності підприємства в довільній формі</li> </ul>	Внутрішнє
Аналіз задоволеності, системою мотивації, матеріально-технічним забезпечення маркетингової служби	<ul style="list-style-type: none"> <li>Анкети;</li> <li>Заповнені форми інформаційних запитів;</li> <li>Протоколи співбесід;</li> <li>Довідки відділу кадрів</li> </ul>	Внутрішнє
Аналіз професійного потенціалу персоналу, який відповідає за здійснення маркетингової діяльності	<ul style="list-style-type: none"> <li>Протоколи співбесід;</li> <li>Довідки відділу кадрів</li> </ul>	Внутрішнє

Після завершення аналітичного етапу економічного аналізу маркетингової діяльності промислових підприємств учасники комбінованої аналітичної робочої групи переходять до результативного етапу, на якому проходить узагальнення та обговорення отриманих результатів. Доцільно під час обговорення застосувати евристичні прийоми економічного аналізу для формування нестандартних рекомендацій для подолання проблем у здійсненні маркетингової діяльності та причин їх виникнення [<sup>357</sup>, с. 210]. Комбінована аналітична робоча група на основі результатів аналізу бізнес-процесу здійснює

<sup>357</sup> Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: Підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 704 с.

формування рекомендацій для вирішення проблемної ситуації, які разом з результатами економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства проходять процедуру документування та знаходять своє подальше відображення в матеріалах презентації для власника, керівництву, спеціалістів підприємства.

Аналітичний висновок формується для подальшої передачі замовнику економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства. Зазначений документ є конфіденційним, він також є основою для формування матеріалів презентації відповідно до рішення замовника, або його представника. Презентація готується комбінованою аналітичною робочою групою з подальшим погодженням часу та місця її проведення з замовником послуги по здійсненню економічного аналізу маркетингової діяльності. Презентацію можна провести в приміщенні консалтингової фірми або на самому підприємстві. На презентації вважаємо за доцільне присутність наступного переліку осіб як зі сторони консалтингової фірми, так і зі сторони підприємства-замовника (табл.3.5).

**Таблиця 3.5.** Перелік осіб, присутність яких є доцільною на презентації результатів економічного аналізу маркетингової діяльності

№ з/п	Консалтингова фірма	Підприємство-замовник
1	Директор консалтингової фірми, або його заступник	Власники підприємства, або їх представники
2	Керівник комбінованої аналітичної робочої групи	Дирекція, (у випадку акціонерної організаційно-правової форми підприємства-замовника – спостережна рада, ревізійна комісія)
3	Консультанти, які здійснювали аналіз маркетингової діяльності	Керівники функціональних підрозділів, фахівці, які приймають участь у здійсненні бізнес-процесу, який досліджувався
4	Залучені експерти	Куратор, учасники робочої групи, які приймали участь зі сторони підприємства

Присутність вказаних осіб зробить презентацію більш конструктивною для подальшого впровадження напрацьованих рекомендацій. Основною метою презентації результатів економічного аналізу маркетингової діяльності підприємства є для консалтингової фірми є формування основи для подальшого її співробітництва з підприємством-замовником по впровадженню сформованих рекомендацій та ініціювання інших послуг, які консалтингова фірма може надати клієнту. Основною метою презентації результатів економічного аналізу маркетингової діяльності для власника, керівників та спеціалістів підприємства є формування бачення причинно-наслідкових зв'язків, активізації проблемного мислення, становлення і розвиток системи внутрішнього контролю, формування

підходів до постійного удосконалення бізнес-процесів для адаптації підприємства до ринкових умов, які швидко змінюються.

Слід зазначити, що консалтингова фірма може запропонувати підприємству-замовнику аналізу маркетингової діяльності підготовку аналітика, в функціональні обов'язки якого входить аналіз та оптимізація бізнес-процесів підприємства. Адже якість здійснення аналізу бізнес-процесів суттєво залежатиме від такого аналітика в частині своєчасного виявлення проблем, встановлення їх причин, розробки заходів по їх подоланню та профілактиці, стратегії оптимізації діяльності підприємства, в тому числі і маркетингової.

Оптимізація здійснення бізнес-процесів залежить від знань аналітика економічного аналізу, управління бізнес-процесами, основ менеджменту, психології, соціології, конфліктології. Аналітик бізнес-процесів обов'язково повинен знати:

- регламентацію здійснення бізнес-процесів на підприємстві;
- національний стандарт ДСТУ ISO 9001-2001;
- поточні накази й розпорядження керівництва підприємства з питань аналізу й оптимізації бізнес-процесів;
- передовий вітчизняний і закордонний досвід удосконалення системи менеджменту підприємств;
- діючу затверджену організаційну структуру підприємства;
- сучасні засоби комп'ютерної техніки й можливості їхнього застосування для виконання робіт з аналізу й оптимізації процесів.

Слід зазначити, що аналітик бізнес-процесів несе відповідальність перед керівництвом підприємства за недостовірну інформацію про рівень здійснення бізнес-процесів відповідно до встановлених показників якості, несвоєчасне подання звітів про результати аналізу бізнес-процесів підприємства.

Окрему увагу слід приділити особистісним якостям, серед яких одною з основних є комунікабельність, адже для повного й успішного виконання своїх функцій аналітик бізнес-процесів здійснює інформаційну взаємодію з усіма посадовими особами всіх структурних підрозділів підприємства в межах їхньої компетентності й повноважень. Крім того, аналітик бізнес-процесів повинен демонструвати дисциплінованість, неупередженість, відповідальність, креативність, ініціативність, дипломатичність та коректність у відносинах з іншими спеціалістами підприємства та органами сертифікації.

Отже, розширення можливостей організації економічного аналізу маркетингової діяльності промислових підприємств залежить від розробки його організаційно-методичних основ, зокрема, у ході дослідження виявлено наступне:

- основним ініціатором здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності на промислових підприємствах виступає власник, керівник підприємства. Його ініціатива найчастіше пов'язана зі зменшенням

обсягів реалізації продукції, ринкової частки, наявності реклаमाцій зі сторони дистрибуторів;

- вибір підходів до організації економічного аналізу маркетингової діяльності здійснюється власником, або керівництвом підприємства на основі їх інтересів та потреб;

- економічний аналіз маркетингової діяльності може здійснюватися працівниками підприємств, залученими консультантами-аналітиками, та комбінованою аналітичною групою періодично, або на постійній основі, – в рамках загального контролю за діяльністю підприємства і всіх бізнес-процесів. Запропоновано для здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності промислових підприємств використовувати саме комбіновану аналітичну групу. Здійснення аналізу спеціалістами підприємства є проблематичним через відсутність необхідних досвідчених аналітиків, досвіду по застосуванню організаційно-методичних процедур аналітичної роботи, зокрема підходу до реалізації діагностичної функції економічного аналізу маркетингової діяльності, зацікавлення зі сторони працівників підприємства в інформаційній блокаді власника щодо проблем підприємства;

- економічний аналіз маркетингової діяльності – це система послідовних змін етапів аналітичного дослідження, які відбуваються в певному порядку: підготовчий, аналітичний, результативний;

- план та програма аналітичного дослідження складаються з врахуванням цілей замовника послуги стосовно здійснення економічного аналізу маркетингової діяльності, особливостей здійснення бізнесу підприємством, організації управління та обліку, які впливають на графік здійснення аналізу бізнес-процесу, вибір аналітичного інструментарію;

- аналітичний етап включає збір та перевірку достовірності інформації за напрямками економічного аналізу маркетингової діяльності, з наступним здійсненням систематизації накопиченої інформації, її аналітичної обробки для оцінки ефективності здійснення маркетингової діяльності;

- на результативному етапі відбувається узагальнення та обговорення учасниками комбінованої аналітичної робочої групи отриманих результатів, та їх подальше документування.

Загалом, підвищення ефективності діяльності промислових підприємств та її адаптація до нових економічних умов забезпечується розвитком інформаційних можливостей економічного аналізу на основі комплексної реалізації його функцій в господарських процесах підприємства. При цьому, удосконалення організаційних положень економічного аналізу сприяє розширенню його функціональної спрямованості в частині аналізу маркетингової діяльності як основи формування антикризової політики підприємств, розвитку їх конкурентних переваг та зміцнення ринкової позиції.

### **3.3. Розвиток внутрішнього контролю активів на підприємстві в умовах застосування логістичного підходу до їх управління**

В сучасній вітчизняній економіці все більшого поширення набуває логістична концепція ресурсного забезпечення, що є системою поглядів на удосконалення господарської діяльності шляхом раціоналізації управління активами на підприємствах. Це обумовлено високою часткою у вартості продукту витрат, пов'язаних зі збереженням, транспортуванням, пакуванням та іншими операціями, які забезпечують рух матеріального потоку. Застосування концепції, принципів, підходів та методів логістики в управлінні активами, зокерма виробничими запасами, дозволяє отримати значну економію та зменшити запаси до оптимально можливого рівня.

На сучасному етапі розвитку господарських відносин ринок вимагає від підприємства постійного активного пошуку найефективніших напрямів господарювання, в першу чергу, організації поставок, випуску і збуту своєї продукції. Виробник за будь-яких умов має бути готовим до термінового виконання замовлень споживачів та швидкого реагування на зміни попиту. Тому логістика як науковий напрям вивчає коло таких завдань, що стосуються управління матеріальними потоками, планування, організації і контролю діяльності з переміщення і складування.

Логістичний бізнес в Україні – один із найбільш молодих. Ринок логістики сьогодні ділиться безпосередньо на склад і комплекс логістичних послуг. Поступово традиційні склади втрачають свою актуальність. Проте, перелік послуг, що надається логістичними компаніями, постійно збільшується, а зі зростанням конкуренції відповідно зростає і їх якість. Суб'єкти господарювання прагнуть мультиформатності послуг, вважаючи найкращим варіантом – складський комплекс, до якого входить виробництво, склади, а також офісні приміщення та стоянки для автотранспорту.

На сучасному етапі радикальних реформ в Україні особливої ваги набувають питання удосконалення управління. Однією з найважливіших його функцій є контроль. Будь-який вид управління неможливий без чітко організованої системи контролю, тому що не можна ефективно управляти, не перевіряючи виконання поставлених вимог та не виявляючи фактичний стан об'єктів управління. У цьому значенні контроль, який є самостійною функцією управління, виступає засобом установаження зворотних зв'язків, завдяки чому керівний орган (суб'єкт управління) може простежити хід виконання прийнятих рішень [<sup>358</sup>, с. 7].

---

<sup>358</sup> Бондаренко Н.О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності [навчальний посібник] / Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 300 с.



Внутрішній контроль є системою постійного спостереження і перевірки роботи підприємства з метою оцінки обґрунтованості та ефективності прийнятих управлінських рішень, виявлення проблем, в нашому випадку – в ході логістичних процесів, для своєчасного інформування керівництва з метою усунення причин їх виникнення.

Бутинець Т.А. дотримується позиції, що сучасний внутрішній контроль має надавати інформацію, яка важлива для процесів ухвалення рішень. Тому доцільним є дослідження саме питання внутрішнього контролю виробничих запасів, виробничих та логістичних витрат, адже на сьогодні в Україні спостерігається недооцінка ролі внутрішнього контролю саме даного об'єкта бухгалтерського обліку.

Внутрішній контроль сучасних підприємств не відповідає інформаційним потребам управління виробничими запасами з урахуванням логістичного підходу та не забезпечує адекватного зворотного зв'язку в системі управління. Система внутрішнього контролю потребує модернізації в частині її організаційних складових.

Основою в ефективності внутрішнього контролю виробничих запасів та логістичних витрат є його раціональна організація, адже “Люди та все, що їх оточує, певним чином організовані. Кожна людина починає дослідження оточуючого світу з дослідження того, як все організовано. Початкове, іноді неусвідомлене прагнення дізнатися щось нове є рушієм прогресу. З плином часу людина намагалася впорядкувати цей процес, систематизувати об'єкти, методологію, інструменти, мову дослідження” [359].

Термін “організація” походить від середньовіч. лат. *organizo* – повідомляю, налаштовую. Пізніше під словом *organizo* розуміли стрункий вигляд, об'єднання. Дещо іншим за значенням є французьке слово *organisation* – устрій, формування, взаємозв'язок.

У сучасній науці й практиці застосування терміну “організація” є буденним і водночас різноманітним. Сьогодні існує багато підходів до розуміння сутності організації.

Враховуючи специфіку нашого дослідження, будемо визначати організацію як процес формування певної системи. Виходячи з цього, під організацією варто розуміти процес, що передбачає сукупність заходів, які мають цілеспрямований характер щодо створення, забезпечення, постійного впорядкування та вдосконалення функціонування системи. Під організацією внутрішнього контролю розумітимемо процес впорядкування та налагодження системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві, який складається із заходів щодо її створення, постійного впорядкування, удосконалення її

---

<sup>359</sup> Козлюк Н.В. Складской учет и аудит / Н.В. Козлюк, С.Н. Угримова – М.: ИКЦ “МарТ”; Ростов н/Д: издательский центр “МарТ”, 2004. – 400 с.

функціонування та має важливе значення для задоволення потреб управлінського персоналу в інформації.

На основі аналізу досвіду організації внутрішнього контролю на промислових підприємствах України встановлено, що контроль може існувати в багатьох формах, а саме:

- спеціально створена служба внутрішньогосподарського контролю;
- функції внутрішньогосподарського контролю покладені на головного бухгалтера;
- внутрішньогосподарський контроль здійснює аудиторська фірма;
- внутрішньогосподарський контроль здійснює консалтингова фірма, на договірних умовах.

Завданням внутрішнього контролю є сприяння управлінню підприємства у вигляді контролю забезпечення інвестиційної привабливості організації; досягнення прозорості фінансово-економічного стану організацій для їх учасників (засновників), інвесторів, кредиторів; створення ефективного механізму управління організацією. Якщо ж говорити про окрему складову внутрішнього контролю, а саме внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу до їх управління, то основним завданням в даному напрямі є забезпечення ефективності матеріального забезпечення діяльності підприємства.

Основна мета внутрішнього контролю виробничих запасів полягає у виявленні відхилень фактичного стану керованого об'єкта від тих нормативних, планових і багатьох інших характеристик, відповідно до яких він повинен функціонувати і відображення стану запасів у різного роду звітах у відповідності до організації та методики бухгалтерського обліку та логістики, які найкраще відображають реальну ситуацію із запасами та логістичними операціями, на підставі якої можуть бути прийняті оптимальні управлінські рішення. Така постановка мети дає можливість, з одного боку, уникнути покладання на внутрішній контроль запасів різного роду невластивих йому завдань, а з іншого - більш конкретно показати загальну спрямованість цієї специфічної функції управління.

Для досягнення цілей управління необхідно вирішення окремих завдань, які, на наш погляд, полягають у таких основних показниках ефективності управління організації: визначення фактичного стану об'єкта або його частини в даний момент часу; прогнозування стану та поведінки об'єкта чи його частини в даний момент часу; сприяння досягненню цілей господарської організації; виявлення невикористаних резервів, попередження незаконних дій і втрат; виявлення результатів управлінських впливів.

Напрями удосконалення внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу до їх управління, які забезпечать ефективність його функціонування, повинні стосуватися розвитку елементів системи внутрішнього

контролю: об'єкти, суб'єкти та контрольні дії. Саме застосування системного підходу до розвитку внутрішнього контролю виробничих запасів дозволить комплексно підійти до вирішення основних проблем формування його методологічного інструментарію в умовах застосування логістичного підходу до управління виробничими витратами.

Отже, розглянемо особливості формування системи внутрішнього контролю на промислових підприємств у контексті логістичного підходу до управління виробничими запасами. З загальнонаукової точки зору доцільним є з'ясування сутності поняття “система”. Поняття система походить від грецької мови (systema) і означає “складене з частин, з'єднане”. Провівши аналіз поняття “система” в економічній і філософській літературі можна виділити наступні підходи:

- система як порядок розташування частин цілого [<sup>360</sup>, с.14],
- сукупність взаємопов'язаних між собою частин, елементів [<sup>361</sup>].

На нашу думку, під системою варто розуміти певну сукупність елементів, що перебувають у взаємозв'язку, який сприяє набуттю системою нових властивостей. Елементами системи як зазначалося вище є суб'єкт, об'єкт та контрольні дії. Підходи до поняття суб'єкт та об'єкт в науковій літературі наведено в додатку Т.

Існування суб'єкта без об'єкта є неможливим, адже тоді не буде виконуватись основна його властивість: вплив на об'єкт. Під об'єктом ми будемо розуміти предмет або явище, в якому зосереджена або на якій спрямована пізнавальна та інша діяльність суб'єкта. Щодо об'єкту внутрішньогосподарського контролю, то в якості його виступає господарська діяльність підприємства, господарські процеси та явища, господарські операції, а також дії і діяльність осіб, що мають відношення до підприємства.

Об'єктами внутрішнього контролю в частині контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу до їх управління є операції пов'язані матеріальним потоком, тобто власне самі виробничі запаси, логістичні операції та похідні від них логістичні витрати.

Суб'єкт контролю – це активно діючий, що володіє відповідними можливостями і правами здійснення контролю, працівник або учасник (власник), або група працівників (відділ), що використовує для його проведення як технічні, так і інші засоби. Роль співробітників як суб'єктів внутрішнього контролю визначається їх особистим ставленням до своїх обов'язків, їх рівнем і

---

<sup>360</sup> Корженівська Н.Л. Логістика як інструмент підвищення ефективності господарювання / Н.Л. Корженівська // Університетські наукові записи (Хмельницький). – 2004. – №4 (16). – С. 359-362.

<sup>361</sup> Большой бухгалтерский словарь / [под ред. А.Н. Азрилияна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

внеском у процес контролю.

Суб'єктів внутрішньогосподарського контролю можна об'єднати в чотири групи:

- суб'єкти контролю, до функціональних обов'язків яких входить виключно здійснення контрольної діяльності (інвентаризаційні ревізійні комісії, спостережні ради, відділ технічного контролю, служба внутрішньогосподарського контролю);

- суб'єкти контролю, до обов'язків яких входить виконання як контрольних, так й інших функцій (керівник, бухгалтерія, начальники функціональних підрозділів та відділів);

- суб'єкти контролю, до обов'язків яких не входить виконання контрольних функцій, але які в силу виробничої необхідності здійснюють функцію контролю (робітники);

- суб'єкти контролю, які виконують контрольні функції з метою реалізації своїх основних обов'язків (планово-фінансовий відділ, відділи проектної документації та економічного аналізу).

Як було зазначено вище, третім елементом системи варто вважати контрольні дії, спрямовані суб'єктом на об'єкт контролю. За допомогою таких дій суб'єкт впливає на об'єкт. Під контрольними діями слід розуміти сукупність принципів і прийомів контролю, які застосовуються суб'єктами контролю у відношенні до його об'єктів з метою зіставлення показників діяльності у підконтрольному середовищі з певними встановленими нормами.

Основною складовою контрольних дій є інформаційне забезпечення, якому належить винятково важлива роль в успішній реалізації функцій внутрішнього контролю. Саме розвиток інформаційного забезпечення є сьогодні, з одного боку, об'єктивно необхідною передумовою, з іншого, умовою для становлення та вдосконалення внутрішнього контролю.

Від того, як організований збір, обробка, розподіл інформації з метою забезпечення процесу прийняття рішень, значною мірою залежить від результатів внутрішньогосподарського контролю, а також ефективність управління в цілому.

У роботі, перш ніж перейти до розгляду методики внутрішнього контролю, важливо визначити основні вимоги, що висуваються до інформації, необхідної для внутрішнього контролю. Невід'ємним якісної інформації, яка використовується для внутрішнього контролю, є легкість та простота її розуміння користувачами. Крім цього, щоб бути корисною для внутрішнього контролю, інформація повинна бути доречною, тобто відповідати потребам користувачів, які виникають при прийнятті рішень. Прогнозна і підтверджувальна функції інформації повинні бути взаємопов'язані. Користувачі повинні мати можливість проводити контроль шляхом порівняння фінансового стану, результатів діяльності та зміни у фінансовому стані підприємства з

плином часу. Важливо, щоб інформація, яка використовується в ході контролю, відповідала аналогічній інформації за попередні періоди. У разі необґрунтованої затримки в поданні інформації вона може втратити свою доречність для контролю. Вигоди, які добуваються з інформації, повинні перевищувати витрати на її отримання. Однак, співвідношення між корисністю та витратами - це скоріше принципове обмеження, а не якісна характеристика.

Інформаційна база внутрішнього контролю може вважатися повною тільки в тому випадку, якщо вона забезпечує якісне вирішення всіх завдань, які поставлені контролером. Тобто основою для визначення складу інформації необхідної для контролю витрат виступає, передусім, конкретна задача, пов'язана із здійсненням такого контролю. Результати досліджень інформаційного забезпечення внутрішнього контролю витрат дозволили зробити висновок про те, що завдання контролю не можуть бути вирішені при недостатньому їх інформаційному забезпеченні. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю виробничих запасів передбачає: інтеграцію фінансового та управлінського обліку; розробку оптимальної методики бухгалтерського обліку запасів і логістичних витрат; ідентифікацію логістичних витрат і результатів діяльності логістичного підрозділу, класифікацію витрат для виконання певних функцій логістичного управління виробничими запасами; систему бюджетування та звітності.

Зважаючи на особливості функціонування промислових підприємств, зокрема на такі характеристики як обсяги діяльності, організація виробництва, ускладнення системи управління, вважаємо за доцільне створити окремий підрозділ – відділу внутрішнього контролю.

Отже, одним з невирішених та недосліджених питань організації внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах застосування логістичного підходу залишається його нормативно-правове регулювання.

Нормативне забезпечення полягає у використанні засобів і форм юридичного впливу на персонал підприємства за допомогою різних нормативів (у вигляді посадових інструкцій, методичних рекомендацій здійснення тих чи інших контрольних процедур тощо) для досягнення ефективної діяльності суб'єкта господарювання.

Можна виділити два рівні нормативного регулювання (забезпечення) господарського контролю – макро- (на рівні держави у формі законодавчої бази, представленої Законами України, Наказами, Постановами, Інструкціями, Листами та іншими нормативними документами різних міністерств та відомств) та мікрорівень (представлений нормативними документами, розробленими на самому підприємстві).

Остання група нормативного регулювання контролю (внутрішнього) є недосконалою та не розробленою, і відповідно вимагає негайного вирішення для можливості забезпечення здійснення контролю за операціями з виробничими

запасами та похідними логістичними витратами, які виникають в ході процесів придбання матеріальних ресурсів.

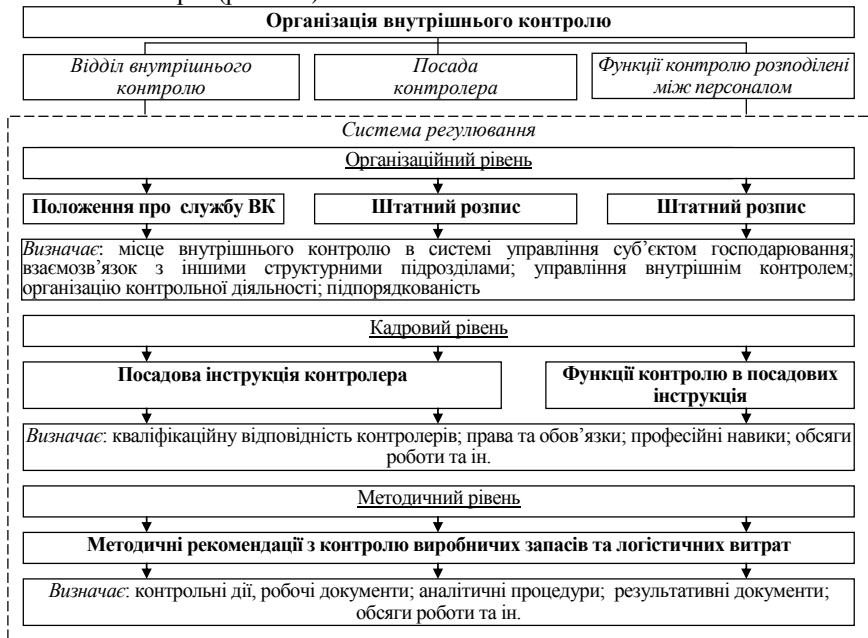
Для вирішення поставленого завдання нами розроблено модель внутрішнього контролю операцій з виробничими запасами в умовах логістичного підходу до їх управління (табл. 3.6.), що сприятиме чіткому розумінню складових нормативного забезпечення даного виду внутрішнього контролю та дозволить визначити їх місце в діяльності суб'єкта господарювання.

**Таблиця 3.6.** *Модель внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу до їх управління*

<i>Елемент</i>	<i>Характеристика, призначення</i>
Припущення існування внутрішнього контролю	Існування на підприємстві корпоративної культури, санкціонування повноважень та компетентність суб'єктів внутрішнього контролю, безперервність його здійснення, незалежність системи контролю
Напрями внутрішнього контролю	Оперативний та наступний контроль операцій з виробничими запасами та логістичними витратами
Мета внутрішнього контролю	Забезпечення заінтересованих користувачів релевантною економічно інформацією про стан бухгалтерського обліку виробничих запасів та логістичних витрат, пов'язаних з їх рухом (потоком) на підприємстві
Об'єкти внутрішнього контролю	Господарські операції з виробничими запасами (надходження, рух, вибуття), а також господарські операції, пов'язані з виникненням логістичних витрат щодо таких запасів (витрати на транспортування, зберігання, страхування, навантажувально-розвантажувальні роботи тощо)
Суб'єкти внутрішнього контролю	Контролер як посадова особа, відділ внутрішнього контролю
Організаційні форми внутрішнього контролю	Спостереження за порядком оцінки виробничих запасів та логістичних витрат, обліковим відображення відповідних операцій; перевірка здійснених операцій на предмет законності, доцільності та правильності відображення в бухгалтерському обліку та звітності
Функції внутрішнього контролю	Полягають у перевірці оціночних значень виробничих запасів та логістичних витрат, адекватність господарських операцій з визначеними об'єктами, інші спеціальні перевірки в залежності від вимог керівництва підприємства
Методична база внутрішнього контролю	Визначення реального стану об'єктів контролю, співставлення, оцінка та економічний аналіз одержаних в ході перевірки результатів щодо бухгалтерського обліку виробничих запасів та логістичних витрат

Запропонована модель (табл. 3.6) також є основою для розробки методики внутрішнього контролю виробничих запасів та логістичних витрат, яка повинна бути закріплена у складі документів нормативного забезпечення здійснення внутрішнього контролю на підприємстві.

Виходячи з розроблено моделі внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу до їх управління, можна виокремити три основні рівні систем нормативного забезпечення процесу внутрішнього контролю на підприємстві: організаційний, кадровий та методичний. Відповідно до цього нами розроблено трирівневу систему нормативного регулювання організації внутрішнього контролю забезпечує комплексне регулювання діяльності суб'єктів контролю та контрольних дій щодо виробничих запасів і логістичних витрат (рис. 3.8.).



**Рис. 3.8.** Трирівнева система нормативного регулювання внутрішнього контролю виробничих запасів

На кожному рівні системи регулювання внутрішнього контролю повинен затверджуватись внутрішній норматив, що урегулює відповідний напрям виконання процедур контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу. Отже, розглянемо основні положення таких документів відповідно до елементів окремого рівня нормативного забезпечення.

Умовою забезпечення якісного внутрішнього контролю виробничих запасів є специфікація його суб'єктів в залежності від функцій системи контролю, які виконуються.

До основних функцій внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу можна віднести наступні:

- зменшення ризиків у проведенні операцій, пов'язаних з ефективним використанням виробничих запасів та витрат, що виникають у матеріальному потоці;

- вивчення стану бухгалтерського обліку та дотримання Положення про облікову політику підприємства в частині обліку виробничих запасів, логістичних витрат, розробка рекомендацій щодо їх удосконалення;

- дослідження бухгалтерської й оперативної інформації, включаючи її експертизу, а також спеціальне вивчення окремих статей бухгалтерської звітності;

- перевірка законності здійснення господарських операцій з виробничими запасами, дотримання вимог інструкцій, рішень і вказівок керівництва або власників;

- оцінка ефективності механізму внутрішнього контролю, вивчення й оцінка контрольних процедур у підрозділі логістики, виробничих підрозділах підприємства, бухгалтерській службі тощо;

- перевірка наявності, стану і забезпечення збереження виробничих запасів;

- перевірка правильності функціонування та оцінка стану програмного забезпечення з бухгалтерського обліку та логістичних процесів підприємства;

- здійснення спеціальних службових розслідувань окремих випадків за завданням керівництва;

- координація своєї діяльності з діями зовнішніх контролерів, які перевіряють господарську діяльність підприємства;

- складання та надання висновків і звітів щодо результатів перевірки операцій із запасами та логістичними витратами;

- розробка та формування пропозиції щодо усунення виявлених недоліків бухгалтерського обліку виробничих запасів та пропозицій з підвищення ефективності управління.

Функції внутрішнього контролю слід розподілити між персоналом (суб'єктами контролю – працівниками служби внутрішнього контролю). Це реалізовується шляхом розробки Положення про службу внутрішнього контролю, яка передбачає перелік всіх функцій системи контролю та їх розмежування між суб'єктами контролю (Додаток А). Дане Положення містить наступні відомості: місце внутрішнього контролю в системі управління суб'єктом господарювання; взаємозв'язок з іншими структурними підрозділами;



управління внутрішнім контролем; організацію контрольної діяльності; підпорядкованість та інші питання, що дозволяє розподілити контрольні процедури, які реалізують функції контролю, між відповідальними за проведення та результат контролю особами.

Положення про службу внутрішнього контролю може бути сформоване за наступними розділами:

- 1) керівництво служби внутрішнього контролю підприємства;
- 2) незалежність служби внутрішнього контролю;
- 3) професійна компетентність;
- 4) професійна етика;
- 5) планування внутрішнього контролю;
- 6) робоча документація: порядок ведення та документообіг;
- 7) порядок здійснення перевірок;
- 8) контроль за здійсненням перевірки;
- 9) виявлення та оформлення виявлених відхилень та порушень;
- 10) підсумкові робочі документи та їх представлення керівництву;
- 11) наступний контроль за здійсненими перевітками.

Наступний рівень нормативного забезпечення організації внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу до їх управління передбачає кадрове управління. На даному рівні здійснюється підбір кваліфікованого персоналу, розробляються посадові інструкції контролерів, які повинні містити вимоги щодо кваліфікаційної відповідності контролерів, їх компетентності в питанні логістики, бухгалтерського обліку виробничих запасів та логістичних витрат, в оподаткування таких господарських операцій тощо; також наводяться права та обов'язки контролерів; визначаються професійні навички, якими має володіти посадова особа (або оволодіти в ході роботи на посаді контролера); обсяги робіт і відповідальність за їх результати тощо.

Відповідно до визначених нами вимог до контролерів розроблено посадову інструкцію (Додаток Б), яка спрямована на регламентацію дій контролерів саме в частині перевірок операцій з виробничими запасами та логістичними витратами, що підкреслює специфіку даного виду внутрішнього контролю.

Останній методичний рівень організації внутрішнього контролю забезпечує розробку та формування методичних рекомендацій з контролю виробничих запасів та логістичних витрат. Дані рекомендації повинні містити перелік контрольних дій (процедур), пакет робочих документів контролера (для фіксації результатів контрольних процедур щодо перевірки операцій з придбання (надходження та супроводження закупівлі), списання/вибуття виробничих запасів); аналітичні процедури; зразки результативних документів, порядок аналізу виявлених (типових) ситуацій; розроблені форми представлення керівництву напрямів

поліпшення управління запасами та оптимізації логістичних витрат тощо.

У ході розробки методичних рекомендацій з контролю виробничих запасів, виробничих та логістичних витрат слід передбачити методичні прийоми внутрішнього контролю, до яких слід віднести документальний контроль (формальна, арифметична, нормативно-правова, взаємна та зустрічна перевірка) та фактичний контроль (інвентаризація виробничих запасів), а також методичні прийоми отримання та узагальнення результатів контролю: прийоми економічного аналізу, розрахунково-аналітичні та статистичні методи, моделювання, документування результатів та їх групування, систематизація відхилень від запланованих значень, узагальнення результатів контролю та вжиття на їх основі заходів щодо усунення недоліків функціонування системи бухгалтерського обліку, та системи управління підприємством цілому.

Прийомами документального контролю визначається дотримання законодавчих та внутрішніх розпорядчих документів щодо регулювання питань бухгалтерського обліку та звітності, оцінки запасів, оподаткування операцій, пов'язаних з рухом запасів та здійсненням логістичних операцій, в ході яких виникають логістичні витрати.

Одним із найбільш ефективних прийомів господарського контролю є інвентаризація, під якою слід розуміти наявності та стану об'єкта контролю, яка здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних.

Метою проведення інвентаризації виробничих запасів на підприємстві є здійснення контролю за їх наявністю та станом, а також встановлення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Маркелов Н.В., Романцов Є.Д., Федотов Г.А. [<sup>362</sup>] визначають інвентаризацію як метод фактичного контролю, що використовується шляхом безпосередньої перевірки на базах, складах, в магазинах, лавках, столових та в інших підприємствах фактичного наявності грошових коштів, товарів та інших матеріальних цінностей. Тому відповідно до обраного нами напряму (логістичного підходу до управління виробними запасами підприємства) вважаємо даний метод контролю найбільш ефективним, однак при організації саме такої перевірки втрачається прямий зв'язок з логістичними витратами, які були здійсненні при надходженні та обслуговуванні даних запасів, відповідно до того, що при перевірці витрат застосовуються прийоми документального контролю.

---

<sup>362</sup> Маркелов Н.В. Ревизия хозяйственной деятельности в организациях потребительской кооперации / Маркелов Н.В., Романцов Е.Д., Федотов Г.А. – М., «Экономика», 1965. – 295 с., с. 26

Отже, окреме та неоднчасне застосування документальних чи фактичних прийомів контролю виробничих запасів та логістичних витрат є недоцільним та економічно необґрунтованим. Це спонукає власників та керівництво підприємства оптимізувати час перевірок даних об'єктів внутрішнього контролю.

Зокрема в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” передбачено обов'язок підприємства проводити інвентаризацію активів та зобов'язань перед складанням річної фінансової звітності [<sup>363</sup>].

Перелік об'єктів інвентаризації та періодичність її проведення визначаються власником підприємства, про що зазначено в Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства Фінансів України від 11.08.94 р. № 69 [<sup>364</sup>].

Вважаємо за доцільне для забезпечення ефективності управління на підприємстві виробничими запасами та логістичними витратами слід проводити інвентаризацію запасів з одночасною перевіркою логістичних витрат щокварталу. Це дозволить промислового підприємству забезпечити безперебійність господарської діяльності (виробничого процесу), внести зміни таких підсистем управління як система бухгалтерського обліку, система планування, логістика, а також забезпечить збереження майна власників суб'єкта господарювання.

Таким чином, в роботі розроблені внутрішні нормативні документи, що забезпечують систему регулювання дій суб'єктів контролю (Положення про службу внутрішнього контролю, яке визначає місце відповідного структурного підрозділу в системі управління та взаємозв'язок з іншими структурними підрозділами, зокрема департаментом логістики та бухгалтерською службою; Посадова інструкція контролера із виробничими запасів та логістичних витрат; Методичні рекомендації з контролю виробничих витрат, логістичних витрат, зокрема з інвентаризації виробничих запасів, оцінки ефективності логістичних процесів). Розроблені документи забезпечують організацію діяльності суб'єкта внутрішнього контролю та його взаємозв'язок з іншим структурними підрозділами підприємства, встановлення кваліфікаційної відповідності

---

<sup>363</sup> Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 40 від 1999: [Електронний Ресурс]. – Режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

<sup>364</sup> Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків № 69 від 11.08.1994: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0202-94&chk=4/>

контролерів, їх прав та обов'язків, що сприяють регулюванню процесу здійснення контрольних дій.

**Внутрішній контроль виробничих запасів та логістичних витрат.** Аналіз господарської діяльності промислових підприємств України у сучасних умовах економічного розвитку свідчить про те, що сьогодні необхідною є адаптація до нових умов управління, шляхом застосування новітнього економічного інструментарію управління як всією господарською діяльністю, так і окремими її об'єктами, зокрема виробничими запасами. Трансформація економіки пострадянських країн з відповідною переорієнтацією на регулювання економічних процесів ринком зумовлює необхідність створення ефективної системи управління підприємством, необхідною умовою якої виступає послідовний, раціональний та дієвий контроль. Це пояснюється тим, що виникнення нових методів управління, а особливо в сфері матеріального забезпечення, яким виступає логістика, автоматично породжує необхідність контролю над цією сферою діяльності підприємства. Така ситуація актуалізує наукові дослідження в сфері розробки методичного підходу до внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу до їх управління на промислових підприємствах України.

Серед вітчизняних вчених проблеми внутрішньогосподарського контролю виробничих запасів піднімали: О.Ф. Андрійко, Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, Н.Г. Белова, І.А. Белобжецький, Є.І. Буличева, Б.Г. Валуєв, Є.А. Вознесенський, Н.С. Вітвицької, В.І. Венедіктова, С.І. Герич, Л.П. Горлова, Є.А. Кочерін, Л.М. Крамаровський, Л.О. Сухарєва, Г.А. Соловійов, Л.І. Слепак, В.М. Мурашко, В.В. Муравская, Л.В. Нападівської, М.Г. Чумаченко, С.І. Філіпенко, В.О. Шевчук, М.С. Шидловська, О.А. Шпіг та інші.

Організаційні зміни, що відбулися у сфері господарського контролю в останні роки, сприяли поділу і зміни контрольних функцій і повноважень, формуванню спеціалізованих контрольних органів, визначення і законодавчого закріплення форм і методів контрольних заходів, прав і обов'язків учасників процесу. У сформованій ситуації принципів зміни в області внутрішнього контролю – об'єктивна необхідність.

Вплив контролю на всі сторони виробничої та фінансової діяльності організації значно зростає. Перед організацією внутрішнього контролю ставлять якісно нові вимоги, при цьому сьогодні особлива увага повинна бути приділена внутрішньому контролю виробничих запасів у умовах логістичного підходу до їх управління, як найважливішої функції системи управління, яка сприяє ефективній діяльності суб'єкта господарювання в цілому. Розвиток ринкової економіки висуває перед економічною наукою завдання розробки таких систем контролю, які давали б можливість управлінському персоналу мати інформацію, необхідну для управління, прогнозувати динаміку мінливості ринкової кон'юнктури, аналізувати, оцінювати і попереджати кризові ситуації фінансово-

господарської діяльності, пропонуючи управлінському апарату альтернативні рішення виходу з них.

Дотримуємося точки зору, що контроль сам по собі не може вирішити поставлені перед ним завдання. Для цього потрібно взаємопроникнення контролю в інші функції управління. Функція контролю виробничих запасів, як і інші функції контролю, глибоко інтегрована з функціями управління. Складно знайти хоча б один елемент управлінського циклу, який був би відокремлений від процесу управління матеріальними ресурсами. Отже, теоретично розглядаючи кожну стадію як окремих елемент процесу управління, можна припустити, що елемент контролю присутній на кожній стадії та пов'язаний з іншими підсистемами управління, серед яких бухгалтерський облік, економічний аналіз, логістика, планування.

Створення і вдосконалення внутрішнього контролю – дуже складний процес, що вимагає вирішення ряду методичних та організаційно-технічних завдань і передбачає наступні етапи:

1. Процес впровадження внутрішнього контролю, що починається з прийняття рішення, передумовами якого можуть бути: погіршення основних показників ефективності діяльності організації; методи контролю не задовільняють сучасним вимогам; недостатність інформаційної бази.

2. Виявлення кола питань, для вирішення яких формується служба внутрішнього контролю, побудова системи цілей її створення відповідно до політики організації, а також визначення основних функцій, прав, обов'язків і відповідальності співробітників.

3. Формування правової бази. Для закріплення правового статусу внутрішнього контролю розробляються основні внутрішні нормативні документи.

4. Інтеграція внутрішнього контролю в систему управління. Результати впровадження даного етапу характеризуються наступними ознаками: переконлива для керівництва організації інтерпретація результатів діяльності, що входять в систему; довіру керівництва організації до звітів внутрішніх контролерів, готовність до співробітництва.

5. Закріплення міцних позицій. Структура ієрархічний ранг відділу внутрішнього контролю характеризується наступними ознаками: задоволення керівництва результатами діяльності внутрішніх контролерів, розширення спектру вирішуваних ними функцій і завдань.

Стосовно технології внутрішнього контролю виробничих запасів в умовах логістичного підходу до їх управління, то вона складається зі стадій, необхідність дотримання (проходження) яких зумовлена виконанням завдань, що стоять перед суб'єктом контролю. Такими стадіями виступають: організаційна, методична та результативна.

Організаційний етап включає в себе:

- формування переліку типових порушень щодо облікового відображення постачальницько-заготівельних процесів;

- вивчення регламентації бухгалтерського обліку запасів та логістичних витрат у внутрішніх розпорядчих документах підприємства та у нормативно-правових актах держави;

- моніторинг попередніх результатів перевірки та виправлення суб'єктами ведення ідентифікованих проблем;

- формування плану та програми перевірки, а також формування переліку робочих документів враховуючи різні форми організації логістики;

Методичний етап полягає в здійсненні перевірки логістичної діяльності у формі логістичного аудиту та оцінці ефективності логістичних процесів на підприємстві.

На результативному етапі узагальнюються результати перевірки та формуються пропозиції в розрізі виробничих запасів та логістичних витрат як об'єктів контролю, бюджету закупівлі та бюджету матеріальних витрат, що виступають як засобами контролю, так і об'єктами контрольних дій, центрів відповідальності, формування пропозицій, щодо удосконалення обліку виробничих запасів та логістичних витрат і розробка заходів інспекційних дій щодо їх впровадження.

Стосовно методичної стадії, та вважаємо за необхідне сьогодні на підприємстві використовувати внутрішній логістичний аудит.

Логістичний аудит - це незалежна безстороння оцінка всіх складових ланцюжка поставок на підприємстві, яка включає аналіз системи планування та документообігу, технологічних процедур, взаємовідносин з постачальниками і клієнтами, а також аналіз ефективності логістичної інфраструктури компанії, системи контролю якості та рівня витрат на обслуговування логістичних процесів.

Систематичне проведення логістичного аудиту дозволяє компанії своєчасно виявляти можливі шляхи зниження витрат і підвищення ефективності діяльності підприємства в цілому. В результаті проведеного логістичного аудиту формується звіт, в якому керівництву компанії надаються результати проведеної перевірки та рекомендації щодо поліпшення існуючої логістичної системи підприємства. Крім того, регулярність проведення аудиту дозволяє співвідносити поточні оцінки з попередніми значеннями показників ефективності та відслідковувати динаміку їх зміни.

Логістичний аудит більшою мірою затребуваний на промислових підприємствах, де задіяні всі логістичні функції в комплексі, включаючи закупівлі, виробництво і збут продукції; має сенс проводити його також у торгівлі. Результати аудиту можуть бути корисні для фірм, що пропонують інформаційні та консалтингові рішення в галузі логістики, для складських

операторів і експедиторських компаній.

Мета логістичного аудиту направлена на залучення пильної уваги вищого менеджменту підприємства до логістичного підходу і управління ланцюгами постачання. Адже тільки контролюючи і управляючи матеріальними потоками, можна реально управляти підприємством. Професійна діагностика логістичної системи підприємства дозволяє повністю відчувати бізнес-процеси, що відбуваються в ланцюгу постачання. За її результатами будуть прийматися виважені фінансово обгрунтовані рішення, спрямовані на поліпшення всієї логістичної системи та підвищення ефективності бізнесу.

Адже перше завдання логістичного аудиту - правильно зпозиціонувати логістику в загальній структурі підприємства, узгодити логістичні цілі та стратегії з глобальними стратегіями підприємства.

Ще одне важливе завдання - фінансове, яке пов'язано з тим, що саме логістичний аудит визначає основні джерела прихованих логістичних витрат і, відповідно, потенційні зони поліпшення логістичних процесів. Одна з можливостей - зниження операційних витрат на складування, транспорт, навантаження-розвантаження і т.п. Вирішенням цього питання повинно стати створення єдиного логістичного бюджету, який буде включати витрати за всім ланцюгом постачання - від організації замовлення до забезпечення ефективного продажу. При цьому необхідно створити відповідну систему управління цим бюджетом.

Третього завдання логістичного аудиту – впровадження сучасних логістичних технологій, спрямованих на підвищення ефективності роботи всього ланцюга постачання.

В результаті послідовного вирішення цих завдань можна досягти підвищення фінансової ефективності підприємства за допомогою поліпшення логістичної функції та значно зменшити розміри необхідного оборотного капіталу.

Для обгрунтування необхідності розвитку внутрішнього логістичного аудиту, нами були проаналізовано результати такого аудиту, який був проведений на вітчизняних підприємствах, де вже довгий час використовується логістичний підхід до управління заготівельно-збутовою діяльністю. В ході аналізу визначено, що аудит проводиться за наступними напрямками : 1) обслуговування клієнтів, 2) транспортування, 3) складування, 4) управління запасами, 5) планування операцій, 6) бухгалтерський облік, 7) закупівля, 8) загальний менеджмент. За результатами аудиту можна ідентифікувати проблеми логістичного управління та сформулювати напрями їх вирішення (рис. 3.9).

Ключовий принцип логістичного аудиту - просування від загального до конкретного: від глобальних цілей і показників операційної роботи до причин низької ефективності, продуктивності та втрачених можливостей і тільки після цього - до детального дослідження вибраних сфер діяльності підприємства.

## НАПРЯМИ ЛОГІСТИЧНОГО АУДИТУ

### ОБСЛУГОВУВАННЯ КЛІЄНТІВ

<p style="text-align: center;"><b>Проблеми:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- не формалізована робота з клієнтами;</li> <li>- клієнти не класифіковані;</li> <li>- не обґрунтовані принципи виділення пріоритетних клієнтів;</li> <li>- не стандартизована робота з клієнтами;</li> <li>- не обґрунтована пріоритетність роботи з клієнтами;</li> <li>- не аналізуються вимоги клієнтів;</li> <li>- відсутні стандарти обслуговування;</li> <li>- не обґрунтовані рівні обслуговування клієнтів;</li> <li>- не описана додана вартість для внутрішніх і зовнішніх клієнтів</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>Напрями вирішення:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- розробити систему обслуговування клієнтів;</li> <li>- провести класифікації клієнтів, процедури роботи з ними;</li> <li>- встановити пріоритетність роботи з клієнтами;</li> <li>- розробити стандарти обслуговування клієнтів;</li> <li>- розробити структуру доданої вартості для внутрішніх і зовнішніх клієнтів;</li> <li>- провести розрахунок показників ефективності і продуктивності обслуговування клієнтів</li> </ul>
--	---

### ТРАНСПОРТУВАННЯ

<p style="text-align: center;"><b>Проблеми:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- відсутність одного власника у транспорту;</li> <li>- доставка напівфабрикатів з виробництва на фабрику здійснюється з декількома перевантаженнями (до чотирьох);</li> <li>- наявність зустрічних перевезень;</li> <li>- вихід на лінію менше 50% автопарку;</li> <li>- низька культура роботи водіїв;</li> <li>- відсутня система мотивації водіїв;</li> <li>- погано поставлена оперативна мобільний зв'язок з водіями</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>Напрями вирішення:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- провести аналіз умов для впровадження системи управління транспортом;</li> <li>- скоротити число перевантажень;</li> <li>- удосконалити існуючі процедури розвезення готової продукції, виключити нерациональні перевезення;</li> <li>- оновити наявний парк транспортних засобів;</li> <li>- впровадити систему показників використання парку рухомого складу;</li> <li>- впровадити систему мотивації водіїв;</li> <li>- провести аналіз використання найму зовнішнього транспорту;</li> <li>- розробити систему управління транспортними витратами</li> </ul>
---	--

### СКЛАДУВАННЯ

<p style="text-align: center;"><b>Проблеми:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- на складах не підтримуються оптимальні температури;</li> <li>- порушуються санітарні норми;</li> <li>- на склади готової продукції не розраховують замовлення;</li> <li>- клієнтам відвантажується некондиційний товар;</li> <li>- не прописані бізнес-процеси на складі;</li> <li>- не забезпечується доставка продукції з виробництва на склад</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>Напрями вирішення:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- розробити систему управління складуванням;</li> <li>- оптимізувати процедуру відвантаження продукції зі складів споживачеві;</li> <li>- провести аналіз пропускну здатності складів при виробництві;</li> <li>- оптимізувати технологічні процеси на складах сировини і готової продукції;</li> <li>- розробити заходи з підтримання на складах оптимальної температури;</li> <li>- провести розрахунок показників ефективності і продуктивності</li> </ul>
--	---

### УПРАВЛІННЯ ЗАПАСАМИ

<p style="text-align: center;"><b>Проблеми:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- створення страхових запасів не за нормативами, а за фінансовим станом;</li> <li>- збої в термінах постачань;</li> <li>- складності в прогнозуванні цін на сировину;</li> <li>- відсутність налагодженої зв'язку з виробником;</li> <li>- недостатність коштів на закупівлі;</li> <li>- відсутність процедури розрахунку та обґрунтування розмірів і структури запасів на всіх етапах ланцюжка поставок;</li> <li>- відсутність системи прогнозування при управлінні запасами</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>Напрями вирішення:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- розробити систему управління запасами;</li> <li>- усунути збої в термінах постачань;</li> <li>- ввести аналіз процедури прогнозування цін на сировину;</li> <li>- створити систему роботи з виробниками;</li> <li>- встановити порядок укладання та продовження договорів;</li> <li>- встановити процедуру виділення грошових коштів на закупівлі;</li> <li>- проводити аналіз стратегічних запасів;</li> <li>- розробити процедури розрахунку та обґрунтування розмірів і структури запасів на всіх етапах ланцюжка поставок;</li> <li>- впровадити систему прогнозування</li> </ul>
--	---

**Рис. 3.9.** Систематизація проблем та напрямів їх вирішення в ході внутрішнього логістичного аудиту (початок)



<b>НАПРЯМИ ЛОГІСТИЧНОГО АУДИТУ</b>	
<i>ПЛАНУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ</i>	
<p><b>Проблеми:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- відсутність процедури подання заявки від планового відділу на фабрику;</li> <li>- невисокий рівень координації планів продажів, виробництва і закупівель;</li> <li>- відсутність єдиного стандарту звіту різними підрозділами;</li> <li>- надходження сировини різних видів;</li> <li>- відсутність технології переробки та реалізації відходів виробництва;</li> <li>- втрати і зниження якості при кожному перевезенні</li> </ul>	<p><b>Напрями вирішення:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- розробити процедуру подання заявок від відділів;</li> <li>- зробити аналіз планів продажів, виробництва і закупівель, технологічних витрат продукції, усунути їх причини;</li> <li>- стандартизувати види звітів, що складаються підрозділами;</li> <li>- зробити аналіз причин і місць виникнення браку продукції;</li> <li>- провести розрахунок показників ефективності і продуктивності системи планування операцій</li> </ul>
<i>БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК</i>	
<p><b>Проблеми:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- відсутність єдиної системи обліку;</li> <li>- велика (до 60 %) частка сировини у собівартості продукції;</li> <li>- збільшення суми заборгованості постачальникам;</li> <li>- наявність значної частки кредитних коштів і виплат за відсотками;</li> <li>- подання функцій управління бухгалтерією і фінансами;</li> <li>- брак фінансування у зв'язку зі зростанням цін на обладнання;</li> <li>- відсутність операційного обліку</li> </ul>	<p><b>Напрями вирішення:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- запровадити єдину систему обліку на підприємстві;</li> <li>- зробити аналіз структури витрат на сировину в собівартості продукції, впровадити заходи щодо її зменшення;</li> <li>- реструктуризувати обсяг заборгованості постачальникам;</li> <li>- зменшити обсяг залучених кредитних коштів і виплат за відсотками;</li> <li>- розділити функції управління бухгалтерією та фінансами;</li> <li>- провести аналіз ситуації з кредитами;</li> <li>- провести аналіз зміни цін на обладнання;</li> <li>- провести аналіз впливу рівня кредитної заборгованості на репутацію;</li> <li>- ввести оперативний облік;</li> <li>- ввести операційний облік</li> </ul>
<i>ЗАКУПІВЛЯ</i>	
<p><b>Проблеми:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- відсутність деталізації процедури закупівель і поставок продукції з-за кордону;</li> <li>- відсутність системи роботи з постачальниками;</li> <li>- відсутність аналізу витрат і витрат на закупівлю сировини для виробничих потреб</li> </ul>	<p><b>Напрями вирішення:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- стандартизувати і формалізувати роботу з постачальниками;</li> <li>- розробити систему аналізу та провести аналіз витрат, зокрема, витрат на закупівлю сировини для виробничих потреб;</li> <li>- впровадити постійний аналіз комерційних пропозицій постачальників;</li> <li>- виробити структуру поставок постачальників;</li> <li>- запровадити процедуру вхідного контролю кількості та якості надходить продукції</li> </ul>
<i>ЗАГАЛЬНИЙ МЕНЕДЖМЕНТ</i>	
<p><b>Проблеми:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- відсутність опису бізнес-процесів, єдиного управління ними;</li> <li>- відсутність координації між підрозділами;</li> <li>- відсутність оперативності в отриманні інформації;</li> <li>- велика залежність від людського фактора;</li> <li>- плинність кадрів;</li> <li>- відсутність системи управління знаннями;</li> <li>- відсутність ключових компетенцій;</li> <li>- наявність розривів в інформаційних потоках;</li> <li>- відсутність єдиної корпоративної інформаційної системи</li> </ul>	<p><b>Напрями вирішення:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- розробити схему організаційної структури холдингу і підприємств, що входять до нього, за функціонально-процесним принципом;</li> <li>- створити єдину службу логістики;</li> <li>- провести SWOT-аналіз;</li> <li>- описати бізнес-процеси;</li> <li>- розробити положення про структурні підрозділи, посадові інструкції;</li> <li>- здійснити "наскрізну" координацію діяльності підприємств;</li> <li>- ввести єдиний уніфікований документообіг на підприємствах;</li> <li>- перерозподілити функції спеціалістів підприємств і керуючої компанії;</li> <li>- провести заходи з підвищення рівня кваліфікації та компетентності операційного персоналу;</li> <li>- розробити систему мотивації операційного персоналу;</li> <li>- розробити та впровадити інтегровану інформаційну систему</li> </ul>

*Рис. 3.9. Систематизація проблем та напрями їх вирішення в ході внутрішнього логістичного аудиту (кінець)*

Відповідно до цього принципу на попередньому етапі вивчаються поточні стратегії і цілі компанії, які можуть вплинути на логістику або на які, навпаки, може вплинути логістика. Для цього аналізуються корпоративна місія, завдання і цілі компанії, її виробнича, маркетингова і закупівельна стратегії. Отримана інформація допомагає визначити основні питання, відповіді на які дозволять компанії-замовнику домогтися істотної конкурентної переваги на обслуговуваних ринках.

Після складання основних питань команда з проведення логістичного аудиту визначає конкретні ключові показники, які дозволять отримати відповіді на зазначені питання і приступити до реструктуризації логістичних стратегій компанії. Ключові показники можна об'єднати в чотири великі групи, які включають як якісні, такі кількісні складові.

Після розробки всіх необхідних документів команда з проведення логістичного аудиту переходить безпосередньо до процедури логістичного аудиту, який можна розділити на зовнішній і внутрішній.

Зовнішній аудит включає проведення масштабного аналізу, встановлений у вигляді поштової розсилки анкет або вибіркового глибинного співбесіду з клієнтами - представниками різних обслуговуваних сегментів ринку (таких як виробники, оптовики, ритейлери, інші покупці з різним обсягом закупівель, інших).

Основна мета вибірки - відобразити загальну комбінацію видів бізнесу і продуктів компанії. Це досягається за рахунок збору інформації про взаємодію між логістичними системами продавця і клієнтів, визначення ефективності логістичного обслуговування клієнтів основними конкурентами. Запити здійснюються як щодо поточної, так і майбутньої конкурентного середовища та вимог з обслуговування клієнтів. Всі поставлені питання можуть бути деталізовані по: замовленнях, видам продукту, що випускається на замовлення чи відправлені в запас, сегментам каналів дистрибуції, продуктовим лініях/групах.

Поглиблені співбесіди дозволяють отримати достатньо даних, на основі яких згодом можна розробити стратегію логістики. Крім того, менеджери можуть скористатися ними в якості основи для проведення подальшого аналізу анкет, які розсилаються поштою.

Внутрішній аудит в компанії може починатися з поглиблених інтерв'ю з керівництвом компанії-замовника. Для цього заздалегідь готується спеціальна форма подібних інтерв'ю по кожній з таких управлінських функцій: обслуговування клієнтів/керування замовленнями; транспортування (вхідні та вихідні потоки); операції складування; управління запасами і прогнозування; планування виробництва і складання робочих графіків; закупівлі/постачання; маркетинг/продажу; бухгалтерський облік; обробка даних.

В якості основи для кількісного етапу аудиту логістики можуть

використовуватися різні джерела, що дозволяють отримати необхідні документи. Потрібні і вже наявні дані беруться з існуючих файлів або вони комбінуються, з використанням різних прийомів роботи вибірками. Можливими джерелами даних можуть служити:

- існуючі файли (файли з історії минулих замовлень та/або відкритих замовлень;

- файли з накладними і з даними з вантажних маніфестам;

- оплачені рахунки за транспортування за отриманими і відправленими вантажам;

- звіти про поїздки власного рухомого складу;

- первинні документи (листи змісту вантажів у вантажівках (контейнерах) за всіма поставками і відправленими партіями за аналізований проміжок часу в розбивці за місяцями відправки та місяцями отримання вантажів (задаються поштовими кодами), змісту, ваги, заповнення обсягу вантажівок (у %), величиною втрат вантажу після прибуття;

- години роботи складських працівників, зайнятих на приймання, розміщення, комплектації, пакування, відвантаження продукції, прибирання складських приміщень, внутрішньої передислокації запасів;

- дані про використання парку власного рухомого складу, включаючи маршрути, відстані перевезень, порожні пробіги рухомого складу, використання вантажомісткості вантажівок, обсяг перевезеного вантажу, а також постійні та змінні складові понесених витрат;

- вантажні тарифи (рахунки за перевезення), що виплачуються перевізникам загального користування, контрактним та залізничним перевізникам, узагальнені за товарними кодами, фактичній вазі, втрат вантажу в результаті транспортування, виду транспорту, перевізникам, а також поштовим кодами місць відправлення та призначення вантажів;

- інформація про час виконання замовлень і коефіцієнтах задоволення попиту, отримана на основі аналізу окремих замовлень та асортименту за продуктивними лініями, відвантаженими клієнтам, і узагальнена за сегментами клієнтів, продуктивних групах, замовленими і відвантаженими обсягами продуктів, датами замовлень клієнтів, датами отримання, датами надходження у запаси, датами відправлення продукції в розподільний центр, датами комплектації, датами відвантаження.

Проведений аудит дозволяє керівництву компанії зіставляти показники її роботи з даними конкурентів по атрибутам, які найбільш важливі для клієнтів. Внутрішній аудит допомагає виявити основні недоліки в роботі логістичної системи компанії. Всі отримані дані, включаючи раніше проведений аналіз, дозволяють дати рекомендації щодо стратегії і вказати, які конкретні зміни повинні бути зроблені в чинній операційній системі логістики; виявити, які ключові змінні вимагають коректування.

Особливістю проведення логістичного аудиту є те, що він дозволяє проаналізувати матеріальні потоки і відповідні їм фінансові та інформаційні, виявити приховані логістичні витрати, чітко позначити випадки невідповідності фінансових показників матеріальним потокам.

Внутрішній аудит логістичної діяльності промислового підприємства не обійдено здійснювати за такими напрямками:

- аналіз системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю логістичної діяльності;
- вивчення фінансової та оперативної інформації щодо логістичних операцій (за окремими статтями витрат);
- вивчення ефективності управлінських рішень на різних рівнях господарювання;
- аналіз адекватності політики в сфері менеджменту підприємства;
- оцінка якості інформації;
- розробка проектів управлінських рішень у сфері логістичної діяльності;
- проведення стратегічного аналізу;
- розробка прогнозів логістичної діяльності.

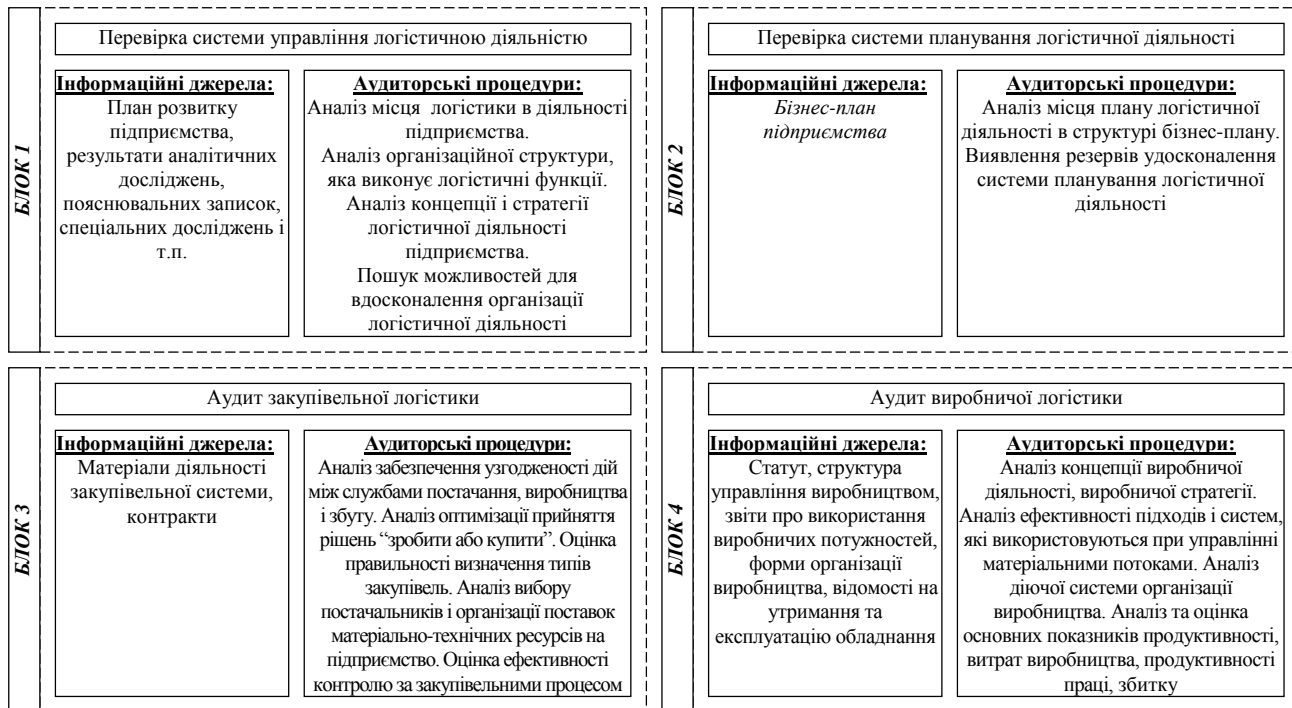
З метою підвищення ефективності та результативності аудиту логістичної діяльності, враховуючи вищевказані напрями, пропонуємо логістичний аудит промислового підприємства проводити в десять етапів (рис. 3.10).

Таким чином, для досягнення мети діяльності логістичної системи підприємства потрібна інтеграція компонентів цієї системи в кількох напрямках.

По-перше, у функціональних ланках логістики (фізичний розподіл, підтримка виробництва, постачання) її компоненти (місцезнаходження і розташування, комунікація, транспорт, запаси, склади і упаковка) повинні бути інтегровані на основі загальних витрат, по-друге, фізичний розподіл, підтримка виробництва, постачання в одному логістичному зусиллі повинні бути скоординовані в єдиний матеріальний потік, по-третє, логістична політика повинна бути взаємозалежна з іншими частинами економічної політики підприємства (маркетингової, виробничої, фінансової, інвестиційної та ін.).

Вагоме значення в запропонованій методиці логістичного аудиту в складі внутрішнього контролю руху виробничих запасів і логістичних витрат, пов'язаних з їх управлінням займає оцінка ефективності логістичних систем. Будь-яка організація бізнесу, впроваджуючи логістику і формуючи відповідну її цілям логістичну систему, перш за все прагне оцінити її фактичну або потенційну ефективність. За час розвитку логістики в промислово-розвинених країнах сформувалася система показників, в загальному плані оцінюють її ефективність і результативність.

**МЕТОДИКА ЛОГІСТИЧНОГО АУДИТУ**



**Рис. 3.10.** Блок-схема методики логістичного аудиту (початок)



Рис. 3. Блок-схема методики логістичного аудиту (кінець)

Сьогодні можна виділити декілька підходів виділення критеріїв та методики до оцінки ефективності логістичних систем (Додаток В). Так, Пономарьова Ю.В. [<sup>365</sup>], вважає, що критеріями ефективності логістичних процесів є: витрати, задоволення споживачів (якість), час, активи. Кислий М., Біловодська О., Олефіренко О. та Смоляник О. виділяють наступні критерії ефективності: корисний економічний ефект; якість при заданому рівні логістичних витрат; ефективність функціонування матеріального потоку логістичному ланцюзі.

Фролова Л. пропонує для оцінки ефективності логістичних процесів використовувати збалансовану систему показників, а Кристофер М. - діаграму збалансованих переваг.

Таким чином, виходячи з проведеного аналізу підходів до аналізу ефективності логістичної діяльності, сьогодні немає сформованої комплексної методики. Виходячи з підходів вчених та запропонованих ними методик, пропонуємо наступний порядок оцінки ефективності, який базується на діючих підходах в сучасній теорії логістики та практичному застосування на вітчизняних підприємствах.

Пропонуємо проводити оцінку ефективності логістичних витрат в три етапи:

по-перше, здійснити оцінку відношення витрат понесених на постачання виробничих запасів та збут готової продукції до вартості продукції (розраховуються: показник ефективності постачальницько-збутової діяльності, коефіцієнт ефективності концепції логістичної діяльності);

по-друге, визначення ефективності постачальницько-збутової діяльності (коефіцієнт окупності постачальницько-збутової діяльності, коефіцієнт рентабельності постачальницько-збутової діяльності, рентабельність активів підприємства);

по-третє, оцінка оптимальності грошових потоків (показник оптимальності грошових потоків). На кожному з етапів застосовується система показників, яка дозволяє оцінити кожен аспект логістичної діяльності.

Стосовно результативної стадії, то її особливості полягають в підготовці звітний документ, основна мета якого залучення увага до недоліків в системі управління матеріальними потоками, їх облікового відображення та налагодження комунікаційних зв'язків всіх підсистем управління, а також внесення конструктивних пропозицій щодо їх виправлення та недопущення в майбутньому.

Для цього пропонуємо наступну форму звітнього документу – висновку внутрішнього аудитора про виробничі запаси та логістичні операції (табл. 2).

Звітний документ може носити проміжний характер і оформлятися у формі інформаційного листа, довідки або висновку. Проміжна інформація може

---

<sup>365</sup> Пономарьова Ю.В. Логістика: [навчальний посібник] / Ю.В. Пономарьова [вид. 2-ге., перероб. та доп.]. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 328 с.

надаватися керівництву організації при поетапному проведенні внутрішнього контролю або виявленні фактів, що вимагають прийняття невідкладних заходів.

**Таблиця 3.7.** Структура звітнього документу про стан і рух виробничих запасів та логістичних витрат

<i>Результати звіту</i>	<i>Зміст</i>
Вступна частина	Відомості про об'єкт перевірки, цілі, завдання та основні етапи внутрішнього контролю, інформацію, що відображає процес планування внутрішнього контролю, включаючи план і програму внутрішнього контролю і будь-які зміни до них, методи отримання доказів, перевірочний період, склад групи внутрішніх контролерів, джерела інформації
Результати логістичного аудиту	Результати логістичного аудиту в розрізі окремих ділянок логічного ланцюга і матеріального потоку, і так само їх відображення в обліку та звітності. У кожному розділі інформацію доцільно представляти за принципом значущості. При оформленні результатів внутрішнього аудиту необхідно провести огляд робочих документів, виявити характер розбіжностей, можливий вплив на показники бухгалтерської звітності зовнішніх факторів, істотні недоліки системи логістики
Результати оцінки ефективності	Аналітичний звіт має містити відомості про використання методики оцінки ефективності логістичної діяльності, якості та достовірності поданих облікових даних для розрахунку, рекомендації з підвищення ефективності та резерви підвищення
Заключна частина	Найбільш суттєві факти і обставини, необхідні для підтвердження невірних тлумачень скоєних операцій та забезпечують підготовку висновків про ступінь і надійності перевіреної інформації; оцінка впливу фактів порушень на результати постачання та логістичних операцій, пропонувані суттєві коригування бухгалтерського обліку виробничих запасів і логістичних витрат, висновки за результатами внутрішнього контролю, пропозиції щодо підвищення ефективності прийнятих рішень і поліпшення показників логістичної діяльності

Таким чином, запропоновані методичні положення внутрішнього контролю виробничих запасів та логістичних витрат на основі застосування методів документального (логістичний аудит) та фактичного контролю (інвентаризація), а також порядку оцінки ефективності застосування логістичного підходу в управлінні виробничими запасами дозволяють комплексно підійти до оцінки логістичних процесів на підприємстві та підвищити ефективність управління заготівельно-збутовою діяльністю.



### 3.4. Оцінка маркетингового потенціалу промислових підприємств як важлива складова підвищення ефективності його діяльності

Основною умовою існування і розвитку суспільства є виробництво матеріальних благ. При цьому, промисловість, як одна з найбільших сфер суспільного виробництва країни, визначає рівень її соціально-економічного розвитку, спеціалізацію економіки і масштаби участі в територіальному поділі праці. Відповідно, ефективність роботи та конкурентоспроможність промислових підприємств є одними з найважливіших категорій ринкової економіки і характеризують можливість і здатність адаптації таких підприємств до мінливих умов ринкового середовища.

Зазначене потребує посилення уваги до стратегічних аспектів формування ефективної маркетингової діяльності та зміцнення маркетингового потенціалу як однієї зі складових загального потенціалу промислового підприємства для забезпечення розробки і реалізації плану його сталого розвитку.

У зв'язку з цим актуалізується питання виокремлення складових маркетингового потенціалу як основних факторів впливу на нього для визначення ефективного інструментарію їх оцінки, що дозволить оперативно виявляти внутрішні можливості маркетингової діяльності та приховані резерви з метою підвищення ефективності господарської діяльності та конкурентоспроможності промислових підприємств.

Дослідження окремих питань класифікації та оцінки показників ефективності діяльності промислових підприємств здійснили: М.В. Афанасьєв, Л.В. Безкоровайна, М.В. Гальцев [<sup>366</sup>], В.В. Пастухова, Н.Я. Петришин, І.Л. Решетнікова, О.Є. Соколов [<sup>367</sup>], Ю.В. Федорусь [<sup>368</sup>], Л.О. Шишмарьова, О.В. Шляга [<sup>369</sup>] та ін.

---

<sup>366</sup> Шляга О.В., Гальцев М.В. Шляхи підвищення ефективності роботи підприємства (2014 р., С. 66-75) / О.В. Шляга, М.В. Гальцев // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia\\_7\\_066.pdf](http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_7_066.pdf)

<sup>367</sup> Соколов О.Є. Шляхи підвищення ефективності діяльності підприємств машинобудування (2012 р.) / О.Є. Соколов // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/6286/1/vestnik\\_NPI\\_2012\\_6\\_Sokolov\\_Shliakhy.pdf](http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/6286/1/vestnik_NPI_2012_6_Sokolov_Shliakhy.pdf)

<sup>368</sup> Федорусь Ю.В. Підвищення ефективності промислових підприємств переробної галузі України (2014 р.) / Ю.В. Федорусь // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3933>

<sup>369</sup> Шляга О.В., Гальцев М.В. Шляхи підвищення ефективності роботи підприємства (2014 р., С. 66-75) / О.В. Шляга, М.В. Гальцев // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia\\_7\\_066.pdf](http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_7_066.pdf)

Вивченню маркетингового потенціалу підприємства присвячена значна кількість праць, у яких визначено зміст поняття маркетингового потенціалу, виявлені його істотні ознаки, сформовані концептуальні підходи до управління ним. Зокрема, теоретичні та практичні питання сутності маркетингового потенціалу підприємств вивчали: В.А. Акіф'єва [370], Т.Н. Батова [371], В.М. Божко [372], О.І. Комишан [373], В.В. Кучер [374], О.В. Кучер [375], Т.В. Лебідь [376], Л.А. Мороз [377], В.В. Рябенко [6], С.С. Сергеев [378], Л.І. Телишевська [379] та ін. Проте аналіз існуючих

---

<sup>370</sup> Акифьева В.А., Батова Т.Н. Исследование взаимосвязи маркетингового, экономического и рыночного потенциалов предприятия / В.А. Акифьева, Т.Н. Батова // Научный журнал НИУ ИТМО. Серия “Экономика и экологический менеджмент”. – № 3, 2015. – С. 42-62.

<sup>371</sup> Акифьева В.А., Батова Т.Н. Исследование взаимосвязи маркетингового, экономического и рыночного потенциалов предприятия / В.А. Акифьева, Т.Н. Батова // Научный журнал НИУ ИТМО. Серия “Экономика и экологический менеджмент”. – № 3, 2015. – С. 42-62.

<sup>372</sup> Божко В.М. Методика оцінки маркетингового потенціалу підприємства / В.М. Божко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1892>

<sup>373</sup> Телишевська Л.І., Комишан О.І., Сергеев С.С. Маркетинговий потенціал у підвищенні прибутковості підприємства (2012 р.) / Л.І. Телишевська, О.І. Комишан, С.С. Сергеев // Механізм регулювання економіки. – 2012. – № 3. – С. 126-132. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Mre\\_2012\\_3\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Mre_2012_3_16)

<sup>374</sup> Кучер В.В., Кучер О.В. Маркетинговий потенціал в системі управління аграрними підприємствами / В.В. Кучер, О.В. Кучер // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik\\_112/65.pdf](http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_112/65.pdf)

<sup>375</sup> Кучер В.В., Кучер О.В. Маркетинговий потенціал в системі управління аграрними підприємствами / В.В. Кучер, О.В. Кучер // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik\\_112/65.pdf](http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_112/65.pdf)

<sup>376</sup> Мороз Л.А., Лебідь Т.В. Стратегічний аналіз маркетингового потенціалу підприємства (2009 р.) / Л.А. Мороз, Т.В. Лебідь // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vlp.com.ua/files/special/30.pdf>

<sup>377</sup> Мороз Л.А., Лебідь Т.В. Стратегічний аналіз маркетингового потенціалу підприємства (2009 р.) / Л.А. Мороз, Т.В. Лебідь // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vlp.com.ua/files/special/30.pdf>

<sup>378</sup> Телишевська Л.І., Комишан О.І., Сергеев С.С. Маркетинговий потенціал у підвищенні прибутковості підприємства (2012 р.) / Л.І. Телишевська, О.І. Комишан, С.С. Сергеев // Механізм регулювання економіки. – 2012. – № 3. – С. 126-132. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Mre\\_2012\\_3\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Mre_2012_3_16)

<sup>379</sup> Телишевська Л.І., Комишан О.І., Сергеев С.С. Маркетинговий потенціал у підвищенні прибутковості підприємства (2012 р.) / Л.І. Телишевська, О.І. Комишан, С.С. Сергеев // Механізм регулювання економіки. – 2012. – № 3. – С. 126-132. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Mre\\_2012\\_3\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Mre_2012_3_16)

підходів до структурування маркетингового потенціалу підприємства свідчить, що жоден з них не є універсальним і не відображає всієї глибини категорії, що досліджується.

Промисловість є однією із базових галузей економіки України, що забезпечує основні потреби споживачів. Промислові підприємства є суб'єктами господарювання, що діють у встановленому порядку та створені для виготовлення продукції промислового характеру з метою задоволення потреб споживачів та отримання прибутку. Враховуючи сучасний політичний та економічний стани та їх вплив на діяльність підприємств, актуальним є розробка та впровадження заходів, що сприятимуть трансформації та відновленні вітчизняної економіки. Так, досліджуючи аналіз сучасного стану промисловості України, О. Ходякова [<sup>380</sup>] визначає ключовими як заходами поновлення індустріального потенціалу країни, так і її конкурентні переваги:

1) потужна сировинна база. Україна займає одне з лідируючих місць у світі по запасах залізної й марганцевої руди (близько 15-17 % загальносвітових запасів), вугілля (у тому числі коксівного);

2) вигідне географічне положення. Наявність у безпосередній близькості ринків ЄС і СНД;

3) відносно низька питома вага витрат на оплату праці в структурі собівартості промислової продукції;

4) величезний нереалізований потенціал внутрішнього попиту на продукцію промисловості. При цьому обов'язковими до розгляду й негайного вирішення повинні стати такі проблеми вітчизняної промисловості:

- моральне й фізичне зношування основних фондів;
- висока залежність від кон'юнктури на світових ринках і надмірний вплив зовнішнього попиту (нерозвиненість внутрішнього попиту);
- висока енергоємність виробництва;
- обмеженість власних енергетичних ресурсів;
- виробництво продукції з низькою додатковою вартістю;
- відсутність ефективної системи збагачення низькоякісної вітчизняної сировини.

Діяльність промислових підприємств характеризують відповідні показники, серед яких обсяг нових замовлень на виробництво продукції за окремими видами діяльності (табл. 3.8), що, враховуючи обсяг іноземних замовлень, ілюструє ступінь залучення промисловості до міжнародного ринку.

---

<sup>380</sup> Ходякова О. Аналіз сучасного стану промисловості в Україні / О. Ходякова // Схід. – 2014. – № 2. – С. 60-64. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Skhid\\_2014\\_2\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Skhid_2014_2_11)

Таким чином, актуальним є впровадження заходів та методів підвищення ефективності діяльності підприємства з метою здійснення зовнішньоекономічної діяльності, що актуалізується в сучасних умовах.

**Таблиця 3.8.** *Обсяг нових замовлень на виробництво продукції за окремими видами діяльності переробної промисловості за січень-листопад 2015 р. [<sup>381</sup>]*

Виробництво	Обсяг нових замовлень	З нього обсяг іноземних замовлень	
	млн.грн.	млн.грн.	у % до обсягу нових замовлень за видом діяльності
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Текстильне виробництво	4197,3	1336,2	31,8
Виробництво одягу	4360,1	2757,6	63,2
Виробництво паперу та паперових виробів	16256,5	5802,6	35,7
Поліграфічна діяльність, тиражування записаної інформації	6181,6	510,1	8,3
Виробництво хімічних речовин і хімічної продукції	43685,1	11709,4	26,8
Виробництво основних фармацевтичних продуктів і фармацевтичних препаратів	13191,9	1728,7	13,1
Металургійне виробництво	204328,8	118701,9	58,1
Виробництво готових металевих виробів, крім машин і устаткування	17226,6	4897,6	28,4
Виробництво комп'ютерів, електронної та оптичної продукції	5267,4	2679,1	50,9
Виробництво електричного устаткування	14604,1	6537,2	44,8

<sup>381</sup> Обсяг нових замовлень на виробництво продукції за окремими видами діяльності переробної промисловості за січень-листопад 2015 р. / Державна служба статистики України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2015/pr/ozvp/ozvp\\_u/ozvp\\_1115\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2015/pr/ozvp/ozvp_u/ozvp_1115_u.htm)

Продовження табл. 3.8.

1	2	3	4
Виробництво машин і устаткування, не віднесених до інших угруповань	31214,8	19243,7	61,6
Виробництво автотранспортних засобів, причепів і напівпричепів	10876,2	7120,2	65,5
Виробництво інших транспортних засобів	21024,7	14821,4	70,5

Функціонування підприємств та їх діяльність на міжнародному ринку визначається показником ефективності виробництва, що включає ряд показників та напрямів. Як визначають О.В. Шляга та М.В. Гальцев, критерієм ефективності виробництва в макроекономічному масштабі є зростання продуктивності суспільної праці, що відображається через групи показників: узагальнюючі показники економічної ефективності виробництва, ефективності використання живої праці, основних виробничих фондів, матеріальних ресурсів, фінансових коштів, показники якості продукції [<sup>382</sup>, с. 68].

Визначаючи напрями підвищення ефективності промислових підприємств переробної галузі України, Ю.В. Федорусь [<sup>383</sup>] зазначає, що необхідним є виділення трьох основних факторів, що впливають на процес розвитку і рівень ефективності переробних галузей на сучасному етапі: кон'юнктура потреб населення і суміжних галузей; обсяги виробництва та якість сировини; низький техніко-технологічний рівень матеріально-технічної бази. Виявлені загальні закономірності – це основа для опрацювання заходів щодо підвищення ефективності функціонування переробної промисловості із залученням наявних резервів.

Досліджуючи шляхи підвищення ефективності діяльності підприємств машинобудування О.Є Соколов [<sup>384</sup>, с. 13-15] зазначає, що до основних факторів

<sup>382</sup> Шляга О.В., Гальцев М.В. Шляхи підвищення ефективності роботи підприємства (2014 р., С. 66-75) / О.В. Шляга, М.В. Гальцев // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia\\_7\\_066.pdf](http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_7_066.pdf)

<sup>383</sup> Федорусь Ю.В. Підвищення ефективності промислових підприємств переробної галузі України (2014 р.) / Ю.В. Федорусь // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economu.nauka.com.ua/?op=1&z=3933>

<sup>384</sup> Соколов О.Є. Шляхи підвищення ефективності діяльності підприємств машинобудування (2012 р.) / О.Є. Соколов // [Електронний ресурс]. – Режим

забезпечення ефективності діяльності машинобудівних підприємств у сучасних умовах господарювання належать: диверсифікація виробництва, забезпечення платоспроможності та фінансової стійкості підприємства, стратегічне інвестування, діагностика збалансованої системи стратегічних показників діяльності підприємства, ефективне управління активами підприємства, раціональний розподіл та використання ресурсів підприємства у відповідності до завдань його бізнес-плану та ін., а також ефективний маркетинг, який забезпечує стабільність ринкових позицій підприємства не тільки у короткостроковій, але й у довгостроковій перспективі.

У сучасних умовах більшість підприємств не повною мірою використовує маркетинговий потенціал, що обумовлене відсутністю розуміння його ролі та необхідністю розробки дієвого механізму управління маркетинговим потенціалом підприємства, можливість оцінки з метою максимального задоволення інтересів груп відповідних користувачів, формування стратегічних напрямів діяльності, прийняття управлінських рішень на мікрорівні.

Складові загального потенціалу підприємства та фактори, які формують структуру маркетингового потенціалу підприємства систематизовано на рис. 3.11.

Таким чином, сукупність ресурсів підприємства визначає можливі досягнення цілей потенціалу підприємства, багатоаспектні складові, що включають як матеріальні, так і нематеріальні активи, які забезпечують ефективність діяльності підприємства.

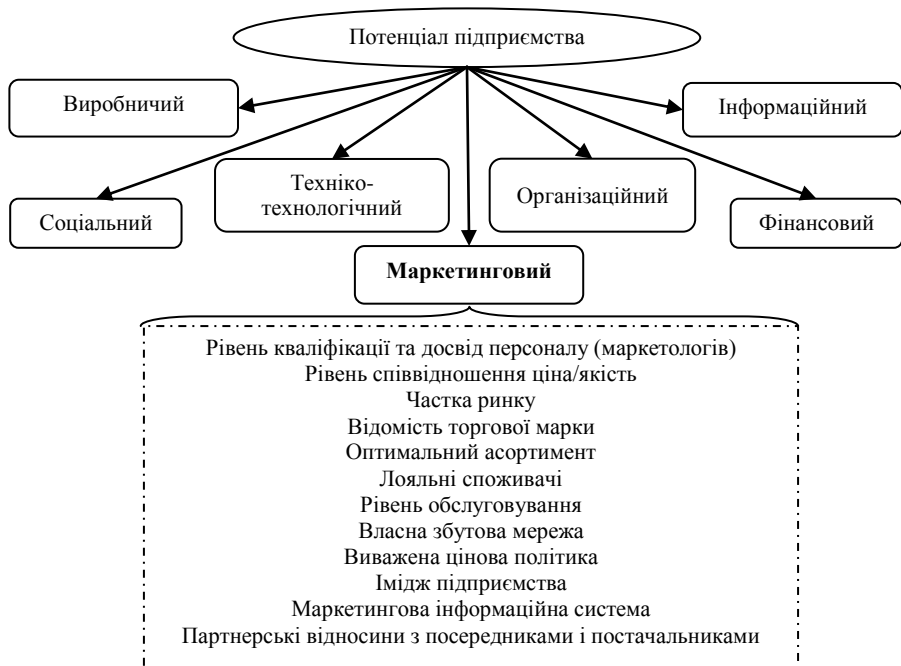
Маркетинговий потенціал є невід'ємною складовою загального потенціалу підприємства, що вцілому направлене на досягнення корпоративних цілей та, як правило, передбачає отримання прибутку від діяльності. Маркетинговий потенціал підприємства формують ряд факторів, які в загальному визначають реальні можливості формування конкурентоспроможності промислового підприємства на ринку.

У загальному до елементів потенціалу підприємства можна зарахувати усе, що пов'язане з його функціонуванням і розвитком. Він являє собою сукупність людських (цінні знання та навички, які мають працівники, а також їхні здібності та готовність до спільної діяльності з іншими членами організації), матеріальних (активи, які відображаються в балансі компанії: основні і оборотні засоби, інвестиції) та нематеріальних ресурсів [<sup>385</sup>].

---

доступу: [http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/6286/1/vestnik\\_HPI\\_2012\\_6\\_Sokolov\\_Shliakhy.pdf](http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/6286/1/vestnik_HPI_2012_6_Sokolov_Shliakhy.pdf)

<sup>385</sup> Мороз Л.А., Лебідь Т.В. Стратегічний аналіз маркетингового потенціалу підприємства (2009 р.) / Л.А. Мороз, Т.В. Лебідь // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vlp.com.ua/files/special/30.pdf>



**Рис. 3.11.** Маркетинговий потенціал підприємства в структурі загального потенціалу підприємства та фактори, що його формують (систематизовано на основі [386], [387])

Вивчаючи маркетинговий потенціал у системі управління аграрними підприємствами, В.В. Кучер та О.В. Кучер [388] зазначають, що найважливішим елементом підприємницької діяльності в сільськогосподарських підприємствах є маркетинг, який є засобом, що забезпечує ділову активність, стабільність,

<sup>386</sup> Мороз Л.А., Лебідь Т.В. Стратегічний аналіз маркетингового потенціалу підприємства (2009 р.) / Л.А. Мороз, Т.В. Лебідь // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vlp.com.ua/files/special/30.pdf>

<sup>387</sup> Телишевська Л.І., Комишан О.І., Сергеев С.С. Маркетинговий потенціал у підвищенні прибутковості підприємства (2012 р.) / Л.І. Телишевська, О.І. Комишан, С.С. Сергеев // Механізм регулювання економіки. – 2012. – № 3. – С. 126-132. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Mre\\_2012\\_3\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Mre_2012_3_16)

<sup>388</sup> Кучер В.В., Кучер О.В. Маркетинговий потенціал в системі управління аграрними підприємствами / В.В. Кучер, О.В. Кучер // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik\\_112/65.pdf](http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_112/65.pdf)

конкурентоспроможність і ефективність роботи сільськогосподарського підприємства. Потенціал маркетингу характеризує можливість застосування різноманітних маркетингових ресурсів та повинен бути інтегральною характеристикою ресурсного забезпечення підприємства.

Автори В.А. Акіф'єва та Т.Н. Батова [<sup>389</sup>, С. 45] визначають поняття “маркетинговий потенціал підприємства” як систему, що інтегрує наявні маркетингові ресурси, створені резерви, можливості щодо їх використання та сприятливі можливості зовнішнього середовища; при цьому функціонування та розвиток системи підпорядковане досягненню маркетингових цілей підприємства. Таким чином, автори наголошують на тому, що формування маркетингового потенціалу підприємства як системи є процесом моделювання ефекту від використання його ресурсів, здібностей та резервів в рамках поставлених маркетингових цілей у відповідності зі сприятливими можливостями зовнішнього середовища та факторами невизначеності, а також під контролем підсистеми управління

При цьому, під “маркетинговими ресурсами” розуміють частину ресурсів підприємства, які спрямовані на забезпечення його ефективної маркетингової діяльності. До складу маркетингових ресурсів входять: трудові, фінансові, матеріальні, інформаційні, інноваційні і часові ресурси [<sup>390</sup>].

Загалом, одним з основних завдань промислових підприємств є розширення його ринкової частки за рахунок розвитку та ефективного використання маркетингового потенціалу, що передбачає комплекс заходів, зокрема, побудову маркетингової системи підприємства, визначення можливих ризиків, загроз та розробка заходів щодо їх уникнення або мінімізації, проведення маркетингових досліджень, прийняття на їх основі управлінських рішень.

Вочевидь, формування маркетингового потенціалу промислового підприємства потребує наявності оціночних параметрів щодо маркетингової системи, що в подальшому ідентифікує напрями її діяльності та розвитку.

Вивчаючи особливості оцінки маркетингового потенціалу підприємства В.М. Божко [<sup>391</sup>] пропонує наступні кроки:

---

<sup>389</sup> Акіф'єва В.А., Батова Т.Н. Исследование взаимосвязи маркетингового, экономического и рыночного потенциалов предприятия / В.А. Акіф'єва, Т.Н. Батова // Научный журнал НИУ ИТМО. Серия “Экономика и экологический менеджмент”. – № 3, 2015. – С. 42-62.

<sup>390</sup> Рябенко В.В. Методика вартісної оцінки маркетингового потенціалу підприємства (2010 р.) / В.В. Рябенко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/16393/1/Stattya17.pdf>

<sup>391</sup> Божко В.М. Методика оцінки маркетингового потенціалу підприємства / В.М. Божко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1892>



1) початковий, що передбачає визначення мети і завдань аналізу, обумовлюються вимоги до вхідної та вихідної інформації, формується послідовність та здійснюється вибір оціночних показників маркетингового потенціалу та методів їх розрахунку;

2) розрахунково-аналітичний, який передбачає здійснення розрахункових операцій та формування кількісних та якісних показників щодо ключових складових маркетингового потенціалу, їх місця в системі, сили впливу на проміжні та кінцеві результати функціонування підприємства, факторів та тенденцій зовнішнього макро- і мікросередовища в контексті його впливу на маркетинговий потенціал, резервів у стратегічній перспективі;

3) заключний – передбачає узагальнення результатів дослідження, на основі чого визначаються основні цілі, напрямки, перспективи та пріоритети щодо формування та управління маркетинговим потенціалом, тобто здійснюється формування стратегічного курсу розвитку маркетингової системи підприємства.

Зрозуміло, що індикатори оцінки елементів маркетингового потенціалу є основою для формування оптимальної стратегії розвитку всього підприємства. Проте, досі залишається невирішеною проблема математичного інструментарію методичного забезпечення оцінки маркетингового потенціалу підприємства.

Вважаємо, що комплексна модель оцінки маркетингового потенціалу промислового підприємства повинна базуватися на розрахунку таких показників його діяльності, як виручка від реалізації продукції, прогнозована місткість сегмента ринку, витрати маркетингової служби та інтегрований показник конкурентоспроможності продукції, який пропонуємо розраховуватися на основі як загальноприйнятих фінансових коефіцієнтів (коефіцієнт платоспроможності, коефіцієнт забезпеченості власними коштами, коефіцієнт фінансової стійкості, загальна рентабельність підприємства), так і специфічних коефіцієнтів маркетингової діяльності (ринкова частка, рівень передпродажної підготовки; коефіцієнт зміни обсягів реалізації; індекс рівня цін, коефіцієнт доведення продукту до споживача, коефіцієнт рекламної діяльності).

Загалом для вирішення маркетингових завдань доцільно використовувати економіко-управлінський аналіз; лінійне програмування як математичний метод для вибору оптимального рішення при формуванні асортименту продукції; методи теорії масового обслуговування при формуванні графіків поставок товарів; теорію зв'язку як метод отримання інформації про процеси, що виходять за межі встановлених параметрів; методи теорії ймовірності допомагають прийняти рішення при найбільш ймовірному розвитку подій та ін.

Оцінка маркетингового потенціалу є одним із ключових аспектів у формуванні стратегії діяльності промислових підприємств та прийнятті ними управлінських рішень. Загалом, маркетинговий потенціал підприємства включає всі наявні маркетингові ресурси, резерви та можливості щодо їх використання для забезпечення постійної конкурентоспроможності промислового підприємства на основі проведення ефективних маркетингових заходів щодо дослідження кон'юнктури ринку та розширення товарної, цінової і збутової політики, а також розробки стратегій щодо поведінки товару, конкурентів і споживачів на ринку.

Відповідно, основними складовими маркетингового потенціалу промислового підприємства є внутрішні (товарна та цінова політика, збутова система, механізми просування товару, організаційна структура, рівень конкурентоспроможності, інформаційна система, кадрова політика, комунікаційна діяльність і т.д.) та зовнішні (частка ринку, характеристика ринку, конкуренти, взаємозв'язки зі споживачами та ін.) середовище.

Виявлено, що до факторів, які здійснюють визначальний вплив на маркетинговий потенціал промислового підприємства, належать: рівень кваліфікації та досвід персоналу (маркетологів), рівень співвідношення ціна/якість, частка ринку, відомість торгової марки, оптимальний асортимент, лояльні споживачі, рівень обслуговування, власна збутова мережа, виважена цінова політика, імідж підприємства, маркетингова інформаційна система, партнерські відносини з посередниками і постачальниками.

Крім того, встановлено, що для забезпечення обґрунтованої оцінки рівня маркетингового потенціалу промислового підприємства необхідно забезпечити виконання наступних етапів:

- формування достовірної і повної інформаційної бази для оцінки маркетингового потенціалу;
- виокремлення внутрішніх та зовнішніх факторів, що характеризують маркетинговий потенціал;
- розробка системи кількісних та якісних показників і значень вагових коефіцієнтів;
- розрахунок інтегрованого показника ефективності маркетингового потенціалу.

Розробка ефективної системи комплексної оцінки маркетингового потенціалу на промислових підприємствах дозволить підвищити ефективність виробництва та реалізації, посилити ефективність управління, покращити якість і конкурентоздатність продукції, прискорити науково-технічний розвиток підприємства та збільшити продуктивність праці.

### 3.5. Статистична оцінка ефективності маркетингової політики підприємств

Ефективність діяльності кожного суб'єкта господарювання залежить від його маркетингової політики, яка повинна при формуванні цін та асортименту конкурентоспроможної продукції враховувати попит та платоспроможність споживачів. Розробляючи правила та засоби ефективної реалізації маркетингової політики, слід дотримуватися маркетингової стратегії підприємства.

Маркетингова стратегія підприємства повинна виробити певні прийоми дослідження умов формування конкурентної продукції; головних цілей діяльності підприємства; ринків потенційних товарів та послуг, що відповідають інтересам підприємства; формування товарного асортименту, розподілу ресурсів між різними видами діяльності підприємства так, щоб забезпечити їх ефективне використання; формування ефективної цінової політики.

Дані Державної служби статистики України свідчать, що в країні за січень-листопад 2015 р. оборот роздрібною торгівлі зменшився порівняно з відповідним періодом попереднього року на 21,4 % і становив 918376,3 млн. грн. [<sup>392</sup>]. Тому постає питання про необхідність розробки оцінки результатів впровадження маркетингової стратегії підприємств з врахуванням потреб споживачів та їх купівельної спроможності.

Дослідженням механізму застосування різновидів маркетингової стратегії займалися такі вчені та науковці, як: Гордієнко П.Л., Дідковська Л.Г., Яшкіна Н.В. [<sup>393</sup>], Мошенський С.З., Олійник О.В. [<sup>394</sup>], Сич Е.М., Пилипенко О.В., Стасишен М.С. [<sup>395</sup>].

Яворською Т.І. розглянуто сутність та особливості сільськогосподарського маркетингу, проведено характеристику елементів маркетингу та інструментів маркетингової політики у діяльності суб'єктів малого бізнесу у сільському господарстві [<sup>396</sup>].

---

<sup>392</sup> Обсяг обороту роздрібною торгівлі за січень–листопад 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

<sup>393</sup> Гордієнко П.Л., Дідковська Л.Г., Яшкіна Н.В. Стратегічний аналіз: Навчальний посібник.-3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Алерта, 2011.- 520 с.

<sup>394</sup> Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: підруч. [для студ. економічних спеціальностей вищ. навч. закл.] / С.З. Мошенський, О.В. Олійник. – [2-ге вид.] – Житомир: ПП "Рута", 2007. – 704 с.

<sup>395</sup> Сич Е.М., Пилипенко О.В., Стасишен М.С. Стратегічний аналіз: [Навч.-метод. посіб.]. – К.: Каравела, 2010. – 304 с.

<sup>396</sup> Яворська Т.І. Маркетингова політика різних форм малого бізнесу у сільському господарстві [Електронний ресурс] / Т.І. Яворська // Науковий вісник Львівського національного університету ветеринарної медицини та біотехнологій ім. Гжицького.

Дудяк Р., Бугіль С., Карпова Я. окреслюють проблеми у сфері ціноутворення підприємств в Україні [<sup>397</sup>]. Малюк С.О. розглядає визначення «товарна політика», стратегії управління товарною політикою (підтримки, модифікації, оновлення), обґрунтовує особливості системи маркетингу хлібопекарських підприємств [<sup>398</sup>].

Однак, незважаючи на значні напрацювання з проблематики, що вивчається, вищезазначеними вченими, відсутній єдиний підхід до оцінки ефективності маркетингової стратегії підприємства. Потребує уточнення перелік аналітичних показників для виявлення можливостей і загроз безперервності діяльності підприємства.

Мета дослідження – визначити відмінності існуючих маркетингових стратегій, визначити їх переваги та недоліки, загрози й можливості, а також розробити сукупність показників для оцінки ефективності маркетингової політики підприємства.

Прикладний акцент дослідження зроблено на п'яти вітчизняних підприємствах за КВЕД 10.71 – виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання, зокрема, ПАТ “Овруцький хлібозавод”, ПАТ “Коростенський хлібозавод”, ПАТ “Новоград-Волинський хлібозавод”, ПАТ “Запорізький хлібозавод № 5”, ПАТ “Чернігівський хлібокомбінат”.

Вміння підприємством застосовувати економічні важелі, які загалом сприяють отриманню прибутків, забезпечують як ефективність функціонування виробничих структур, так і виробництво високоякісної та конкурентоспроможної продукції. В умовах ринку цього можна досягти шляхом пошуку та впровадження нових технологій, покращення форм організації виробництва й управління, удосконалення внутрішньої системи обліку та контролю витрат на збут.

Якщо в умовах адміністративно-командної економіки особливих проблем з реалізацією продукції не виникало, то з формуванням ринкової економіки у

---

- 2011. - Т. 13, № 1(2). - С. 408-414. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvlnu\\_2011\\_13\\_1\(2\)\\_72](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvlnu_2011_13_1(2)_72).

<sup>397</sup> Дудяк Р. Сучасна маркетингова цінова політика та проблеми ціноутворення у діяльності підприємств України [Електронний ресурс] / Р. Дудяк, С. Бугіль, Я. Карпова // Вісник Львівського національного аграрного університету. Сер. : Економіка АПК. - 2013. - № 20(1). - С. 361-367. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnau\\_econ\\_2013\\_20\(1\)\\_62](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnau_econ_2013_20(1)_62).

<sup>398</sup> Малюк С.О. Маркетингова товарна політика хлібопекарських підприємств України [Електронний ресурс] / С.О. Малюк // Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки. - 2014. - № 3. - С. 183-187. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhnauekon\\_2014\\_3\\_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhnauekon_2014_3_25).

господарській діяльності підприємств виник окремий процес – збут, витрати на організацію якого суттєво зросли насамперед внаслідок наявності конкуренції між суб'єктами господарювання. В даний час ефективність організації збутової діяльності безпосередньо характеризується збільшенням обсягів реалізації.

Збут – складний процес, який передбачає доведення продукції до споживача для задоволення їх потреб та своєчасне одержання грошової виручки від реалізації продукції покупцем.

Під організацією бухгалтерського обліку розуміють сукупність заходів з упорядкування облікової роботи, які здійснює адміністрація підприємства за дорученням власника для забезпечення виконання завдань в бухгалтерському обліку.

Організація збутової охоплює велике коло господарських операцій: вибір покупців, транспортування товарів, їх зберігання та складування на ринках збутової, доведення до товарної форми, рекламування продукції. Для організації первинного обліку потрібна чітка прив'язка до організації і технології процесу збутової.

За функціональною ознакою документи для обліку витрат на збут можна систематизувати за такими групами:

- 1) транспортно-експедиційні (товарно-транспортні накладні, залізничні накладні, пакувальні листи, страховий поліс);
- 2) складські (довіреність, прибутковий ордер, акт про приймання матеріалів, вимоги-накладні, лімітно-забірні картки);
- 3) розрахункові, банківські і касові документи (рахунок-фактура, платіжне доручення, вексель, розрахунковий чек, прибутковий і видатковий касові ордери, виписка банку);
- 4) документи з обліку виконання роботи або послуги, що пов'язана зі збутом продукції (наряди на відрядну роботу, таблиць обліку робочого часу, накладні, лімітно-забірні картки, акт приймання-здачі на виконання робіт тощо).

Основними документами, що використовуються при обліку витрат на збут, є договір поставки, договір на проведення маркетингового дослідження, звіт про проведення маркетингового дослідження, акт приймання-передачі послуг, акт виконаних робіт, накладні, довідка бухгалтерії тощо.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій на рахунку 93 "Витрати на збут" ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати". До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору,

витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг [<sup>399</sup>].

Досить важливим кроком організації витрат на збут є їх ідентифікація. Ю.В Гофербер стверджує, що на сьогоднішній день важливим є згрупувати витрати на збут у відношенні до витрат підприємства за ознакою рівня їх управління, а саме планування і контролю:

- основні витрати складають основний бюджет підприємства і безпосередньо стосуються його діяльності;

- витрати на проведення окремих заходів – зовнішні затрати, але можливі і внутрішні, наприклад залучення додаткових фахівців;

- допоміжні витрати – складають допоміжний бюджет підприємства, витрати до яких належать внутрішні витрати, наприклад витрати організаційної структури, та частково зовнішні, що пов'язані із діяльністю декількох компаній [<sup>400</sup>, с. 251].

Таке групування дає можливість планувати і контролювати їх одразу на рівні окремого маркетингового заходу та в цілому на рівні маркетингової діяльності підприємства. Це дозволяє виявити економію та перевитрати за елементами витрат на збут та причини недосягнення максимальних фінансових результатів внаслідок зменшення обсягів реалізації або недосконалої цінової політики.

Виділяють наступні вимоги до організації обліку витрат на збут:

- розмір фактичних витрат на збут повинен відповідати плановим, а також бути оптимальним відповідно до чистого доходу та собівартості реалізованої продукції;

- документування операцій з витратами на збут в момент їх здійснення та своєчасне відображення їх в обліку;

- всі витрати на збут повинні бути згруповані відповідно до системи рахунків бухгалтерського обліку.

Вимоги до організації бухгалтерського обліку витрат на збут відіграють досить важливе значення для обліку даних витрат, оскільки забезпечують узгодження та деталізацію даних, що сприяє ефективному веденню

---

<sup>399</sup> Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

<sup>400</sup> Гофербер Ю.В. Визнання і оцінка маркетингових витрат [Електронний ресурс] // Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/en\\_oif/2012\\_9\\_1/36.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_1/36.pdf).

бухгалтерського обліку та збільшенню прибутку підприємства. Можна виділити такі етапи організації бухгалтерського обліку витрат на збут:

1) організаційний (встановлення завдань з бухгалтерського обліку, вибір об'єктів обліку витрат, ідентифікація витрат, визначення аналітичного складу витрат);

2) підготовчий (формування документообороту витрат на збут, розробка системи звітності витрат на збут);

3) методологічний (визначення рахунків, на яких відображаються витрати на збут; визначення методики відображення витрат на збут на рахунках бухгалтерського обліку);

4) заключний (формування отриманих результатів в регістрах обліку та звітності).

Основним регламентуючим документом щодо організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві є Наказ про облікову політику, відповідно до якого мають бути передбачені всі принципи та способи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, зокрема в частині витрат на збут, з метою надання достовірної облікової інформації управлінському персоналу про виконання маркетингової стратегії підприємства.

Для ефективного управління фінансовими результатами від операційної діяльності недостатньо інформації про динаміку розміру валового прибутку, інших операційних доходів, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат, необхідно враховувати можливі напрями покращання оптимізації розміру витрат, пов'язаних з реалізацією продукції за рахунок зміни облікової політики, пріоритету щодо основних видів продукції, що користуються найбільшим попитом і займають найбільшу частку у структурі продажів, програми лояльності в договірній політиці тощо.

Статистична оцінка показників рентабельності операційної діяльності великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності за січень-вересень 2015 року виявила позитивні показники ефективності за такими видами економічної діяльності як: промисловість – 3,4 %, оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів – 1,5 %, транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність – 10,6 %, інформація та телекомунікації – 8,8 %, професійна, наукова та технічна діяльність – 9,7 %, освіта – 23,3 % <sup>[401]</sup>. Тому потребує дослідження вплив договірної політики на фінансові результати для виявлення резервів підвищення рентабельності, а також

---

<sup>401</sup> Рентабельність операційної діяльності великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності січень-вересень 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

удосконалення положень облікової політики для забезпечення повної і достовірної інформації про реалізацію продукції (товарів, робіт, послуг).

Дослідженням підходів до класифікації бізнес-процесів, структури витрат на збут та аналітичного забезпечення збутової діяльності займалися такі вчені та науковці, як: Гавришко Н.В. [<sup>402</sup>], Лисенко О.А. [<sup>403</sup>], Майбогіна Н.В. [<sup>404</sup>], Мельничук І.В. [<sup>405</sup>], Ситник Г. [<sup>406</sup>], Шиманська А. [<sup>407</sup>].

Мельничук І.В. поглиблено методичні підходи до розрахунку показників ефективності інновацій у межах основної діяльності підприємств текстильної промисловості, розширено аналітичний інструментарій для оцінки інновацій у сфері виробництва та збуту продукції текстильної галузі [<sup>408</sup>].

Заслужують на увагу підходи до класифікації бізнес-процесів, виділені Лисенко О.А. [<sup>409</sup>, с. 193], зокрема, за ступенем впливу на результативність (ключові (вирішальні), ризикові), за ознакою часу (безперервно повторюються, періодично повторюються), за участю у додаванні якості до продукції (основні, допоміжні).

Ситник Г. наводить існуючі підходи до класифікації бізнес-процесів, зокрема, за характером протікання в часі: циклічні (постійно повторюються), періодичні, однократні), а також пропонує виокремити за

---

<sup>402</sup> Гавришко Н.В. Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект (на прикладі підприємств хіміко-фармацевтичної промисловості України: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Н.В. Гавришко ; Терноп. акад. нар. госп.-ва. — Тернопіль, 2001. — 19 с. — укр.

<sup>403</sup> Лисенко О.А. Класифікація бізнес-процесів на промислових підприємствах: теоретичні аспекти / О.А. Лисенко // Університетські наукові записки. — 2013. — № 2(46). — С. 190-197.

<sup>404</sup> Майбогіна Н.В. Організація і методика аналізу збутової діяльності промислового підприємства: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Н.В. Майбогіна ; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". — К., 2007. — 15 с. — укр.

<sup>405</sup> Мельничук І.В. Облік і аналіз інновацій у сфері випуску та збуту продукції текстильної промисловості: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / І. В. Мельничук ; Терноп. нац. екон. ун-т. — Т., 2011. — 20 с. — укр.

<sup>406</sup> Ситник Г. Класифікація бізнес-процесів підприємства торгівлі на основі процесного підходу / Г. Ситник // Схід. — 2012. — № 5 (119). — С. 54-61.

<sup>407</sup> Шиманська А. Класифікація витрат на збут промислового підприємства / А. Шиманська // Маркетинг в Україні. — 2014. — № 5. — С. 24-28.

<sup>408</sup> Мельничук І.В. Облік і аналіз інновацій у сфері випуску та збуту продукції текстильної промисловості: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / І. В. Мельничук ; Терноп. нац. екон. ун-т. — Т., 2011. — 20 с. — укр.

<sup>409</sup> Лисенко О.А. Класифікація бізнес-процесів на промислових підприємствах: теоретичні аспекти / О.А. Лисенко // Університетські наукові записки. — 2013. — № 2(46). — С. 190-197.



відношенням до конкретного підприємства: типові (еталонні), галузеві (референтні), індивідуальні, конкурентні), за рівнем інноваційності: традиційні (ординарні), інноваційні [<sup>410</sup>, С. 55-56].

Шиманська А. пропонує класифікацію витрат на збут, поділяючи витрати на збут на: 1) основні витрати на збут (витрати на управління збутом), 2) додаткові витрати на збут (витрати на складування продукції, витрати на затарювання та упаковку продукції, витрати на транспортування), 3) витрати на маркетинг (витрати на організацію та проведення маркетингових досліджень, витрати на розроблення та впровадження нового модифікованого продукту, витрати на формування попиту та стимулювання збуту, інші витрати на маркетинг) [<sup>411</sup>, с. 27].

Гавришко Н.В. вважає, що витрати на збут за економічним змістом можна поділити на: а) додаткові – пов'язані з продовженням процесу виробництва у сфері збуту – витрати на транспортування, зберігання продукції, сортування, комплектування, упаковку; б) чисті – обумовлені процесами реалізації продукції, актами купівлі-продажу і зміною форм вартості – витрати на укладання договорів, обслуговування актів купівлі-продажу, на управління збутовою діяльністю. Маркетинг і збут є сферами діяльності, в межах яких доцільно організувати облік витрат за центрами їх виникнення, центрами відповідальності, зовнішніми сегментами, що дозволить керівникам відповідних рівнів управління оперативно приймати рішення; забезпечить посилений контроль за раціональним витрачанням коштів; дасть змогу оцінити внесок кожного центру відповідальності, зовнішнього сегмента в загальний результат діяльності підприємства [<sup>412</sup>].

Майбогіною Н.В. розроблено комплекс ключових показників, які відображають основні напрямки оцінки стану та динаміки збутової діяльності. Розроблено комплекс ключових показників, які відображають основні напрямки оцінки стану та динаміки збутової діяльності. Для цього виділено два основні напрямки аналізу – оцінка екстенсивного (температурного (спаду) обсягів збуту, температурного (спаду) кількості укладених договорів, температурного (спаду) кількості нових клієнтів / втрачених клієнтів до клієнтської бази) та інтенсивного розвитку збутової діяльності (температурного (спаду) прибутку від реалізації

---

<sup>410</sup> Ситник Г. Класифікація бізнес-процесів підприємства торгівлі на основі процесного підходу / Г. Ситник // Схід. – 2012. – № 5 (119). – С. 54-61.

<sup>411</sup> Шиманська А. Класифікація витрат на збут промислового підприємства / А. Шиманська // Маркетинг в Україні. – 2014. – № 5. – 24-28.

<sup>412</sup> Гавришко Н.В. Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект (на прикладі підприємств хіміко-фармацевтичної промисловості України: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Н.В. Гавришко ; Терноп. акад. нар. госп-ва. — Тернопіль, 2001. — 19 с. — укр.

продукції, темп приросту (зниження) збутових витрат, темп приросту (скорочення) дебіторської заборгованості, темп приросту (зменшення) кількості рекламаций, коефіцієнт виконання плану збуту з обсягу реалізації) [<sup>413</sup>, с. 8-9].

Однак, незважаючи на значні напрацювання з проблематики, що вивчається, вищезазначеними вченими, відсутній єдиний підхід до класифікації витрат на збут та визначення їх оптимального розміру для досягнення бажаних фінансових результатів. Потребує уточнення перелік аналітичних показників для виявлення можливостей і загроз безперервності діяльності підприємства.

Тому вважаємо за доцільне уточнити структуру витрат на збут та їх оптимальний розмір для досягнення максимальних позитивних фінансових результатів від операційної діяльності.

Розглянемо структуру витрат на збут, регламентовану основними нормативними документами: П(С)БО 16 «Витрати», Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності (табл. 3.9).

З огляду на висвітлені питання класифікації та нормативно-правового регулювання обліку витрат на збут та необхідність оптимізації їх розміру, пропонуємо наступний їх поділ, що слід передбачити в Положенні про облікову політику:

1) основні витрати, пов'язані зі збутом продукції (витрати на оплату праці персоналу, що забезпечують збут товарів (продукції); відрахування на соціальні заходи; витрати на оренду необоротних активів, що забезпечують збут товарів (продукції); амортизація необоротних активів, що забезпечують збут товарів (продукції); витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів, що забезпечують збут товарів (продукції); витрати на тару; витрати на транспортування; витрати на страхування; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів (продукції);

2) допоміжні витрати, пов'язані з уточненням маркетингової товарної та цінової політики щодо наявного асортименту – витрати на маркетингові дослідження та рекламу; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

3) витрати на розвиток маркетингової товарної та цінової політики щодо оновлення асортименту – витрати на маркетингові дослідження та рекламу; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом тощо.

---

<sup>413</sup> Майбогіна Н.В. Організація і методика аналізу збутової діяльності промислового підприємства: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Н.В. Майбогіна; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". — К., 2007. — 15 с. — укр.

**Таблиця 3.9. Порівняльна характеристика структури витрат на збут відповідно до нормативно-правових документів**

<i>Елементи витрат на збут</i>	<i>П(С)БО 16 «Витрати» [414]</i>	<i>Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [415]</i>	<i>Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності [416]</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Витрати на оплату праці персоналу, що забезпечують збут товарів (продукції)	Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут	Витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту	+
Відрахування на соціальні заходи	–	–	+
Витрати на маркетинг та рекламу	+	+	Витрати на проведення маркетингових заходів
Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом	+	–	+

<sup>414</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” № 318 від 31.12.99 р., затверджено Міністерством фінансів України (зі змінами на 27.06.2013 р.): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

<sup>415</sup> Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: за станом на 08.02.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

<sup>416</sup> Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджені наказом Мінекономіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145 (зі змінами на 02.03.2010 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.gov.lica.com.ua/b\\_text.php?base=1&id=548418&type=3](http://www.gov.lica.com.ua/b_text.php?base=1&id=548418&type=3).

Продовження табл. 3.9.

1	2	3	4
Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції)	+	-	+
Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції)	+	+	+
Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів, що забезпечують збут товарів (продукції)	+	+	+
Витрати на тару	+	-	+
Витрати на транспортування	Витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства; витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги,	+	+

Продовження табл. 3.9.

1	2	3	4
	пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки		
Витрати на страхування	+	-	-
Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування	+	-	+
Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів (продукції)	-	+	+
Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі	-	-	+

Відповідно до пп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу маркетингові послуги (маркетинг) - послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника податків у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та управлінні руху продукції (робіт, послуг) до споживача та післяпродажного обслуговування споживача в межах господарської діяльності такого платника податків. До маркетингових послуг належать, у тому числі: послуги з розміщення продукції платника податку в місцях продажу, послуги з вивчення, дослідження та аналізу споживчого попиту, внесення продукції (робіт, послуг) платника податку до інформаційних баз продажу, послуги зі збору та розповсюдження інформації про продукцію (роботи, послуги) <sup>417</sup>.

При управлінні розміром витрат на збут слід враховувати тип виробництва (масове, серійне, індивідуальне) та залежність від сезонності

<sup>417</sup> Податковий кодекс України: за станом на 01.02.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1370#n1370>.

виробництва. Адаже під час сезонного періоду обсяги реалізації продукції і, відповідно, прибуток значно перевищують обсяги реалізації в несезонний період. Розмір витрат на збут в несезонний період зменшиться, а в сезонний період – збільшиться.

Детального розгляду потребує вплив договірної політики на облік витрат на збут. Під договірною політикою слід розуміти сукупність дій, спрямованих на облікове моделювання умов господарських договорів та фінансових результатів від їх виконання для залучення нових та утримання постійних покупців (клієнтів), забезпечуючи при цьому отримання суб'єктом господарювання економічних вигод.

На сьогоднішній день на великих, малих і середніх підприємствах при становленні та виживанні на ринку значну роль відіграють постійні клієнти (покупці і замовники). Для збереження їх замовлень іноді доводиться укладати договір, здійснення операцій відповідно до якого призведе до отримання нульового прибутку або непокритого збитку для наступного укладання договору з закладеним прибутком від замовлення (табл. 3.10).

**Таблиця 3.10.** *Характеристика впливу програми лояльності покупців відповідно до укладених договорів на фінансові результати від реалізації*

№ з/п	Варіанти укладення договору відповідно до звітнього періоду	Характеристика фінансового результату від господарської операції
1	Обидва договори укладені в одному звітному періоді	Прибуток від одного договору покриває збитки від другого договору і навіть перевищує
2	Договори укладені в різних звітних періодах: а) в першому звітному періоді договір (збитковий або з нульовим прибутком), а в другому - прибутковий	В першому звітному періоді на підприємстві наявні збитки, а в другому звітному періоді – нерозподілені прибутки
	б) в першому звітному періоді договір з закладеним прибутком, а в другому звітному періоді із закладеним збитком	В першому звітному періоді на підприємстві наявні нерозподілені прибутки, а в другому звітному періоді – непокриті збитки

Управлінський персонал для залучення нових покупців повинен звернути увагу на підвищення якості і конкурентоспроможності продукції (співвідношення ціни і якості), а також застосовувати заходи щодо стимулювання збуту, наприклад рекламу. З метою утримання постійних покупців доцільно застосовувати програму лояльності, забезпечуючи беззбитковість здійснених при цьому операцій.

Етапами життєвого циклу бізнесу, що безпосередньо впливають на співвідношення між витратами на збут та фінансовими результатами від операційної діяльності, є: 1) зародження (створення підприємства), 2) прискорення росту, 3) уповільнення темпів зростання, 4) зрілість, 5) занепад.

На першому етапі «зародження (створення підприємства)» головною метою діяльності суб'єкта господарювання є виживання на ринку, спрямованість на максимізацію прибутку, основне завдання - вихід на ринок, перше поєднання складових виробничого процесу, подолання бар'єрів "входу". За даних умов важливе значення має оптимізація асортименту, розмір витрат на збут має тенденцію до зростання.

Головною метою на другому етапі «прискорення росту» є одержання короткострокового прибутку та досягнення прискореного зростання. Організація праці спрямована на планування прибутку та розробку механізму стимулювання, підвищення ступеня агресивності конкурентної стратегії підприємства, виникнення системи зв'язків виробничого процесу. Тенденція щодо витрат на збут, зокрема витрат на рекламу, – зростання.

На третьому етапі «уповільнення темпів зростання» головною метою є систематичний, збалансований ріст та формування індивідуального іміджу, основне завдання – ріст різними напрямками технологічного процесу, підвищення рівня організації праці, повне подолання бар'єрів "входу", закінчення формування кадрової підсистеми, початок оновлення технічної бази, тенденція загального зниження рентабельності. За даних умов розмір витрат на збут потрібно скорочувати.

Головною метою на четвертому етапі «зрілість» є забезпечення стабільності, збереження досягнутого рівня розвитку на найдовший проміжок часу. Тут має місце тенденція до скорочення розміру витрат на збут.

П'ятий етап «занепад» спрямований на забезпечення оновлення всіх функцій підприємства, ріст забезпечується за рахунок колективізму; основне завдання - омолодження, в галузі організації праці - впровадження найсучасніших досягнень наукової організації праці. Розмір витрат на збут продовжує зменшуватися.

Власники та управлінський персонал підприємства зацікавлені на будь-якому етапі життєвого циклу підприємства в забезпеченні оптимального співвідношення між витратами на збут та фінансовими результатами від операційної діяльності тощо.

Вважаємо за доцільне здійснювати аналіз ефективності маркетингової діяльності шляхом порівняння основних показників, зокрема, фінансового результату до оподаткування, чистого доходу, валюти балансу та витрат на збут (3.11).

Дотримання даної нерівності свідчить про те, що вкладення коштів в маркетингову діяльність призвело до збільшення масштабів виробництва, зростання обсягів реалізації, що в цілому зумовило зростання фінансового

результату до оподаткування і підвищення ефективності використання активів за рахунок зниження собівартості.

$$T_{фр} > T_{чд} > T_{вб} > T_{вз}, \quad (3.11)$$

де  $T_{фр}$  - темп зростання фінансового результату до оподаткування,

$T_{чд}$  - темп зростання чистого доходу,

$T_{вб}$  - темп зростання валюти балансу,

$T_{вз}$  - темп зростання витрат на збут.

Дослідження підходів до управління витратами на збут дозволяє зробити наступні висновки:

1. На основі існуючих підходів до класифікації та нормативно-правового регулювання обліку витрат на збут пропонуємо передбачити в Положенні про облікову політику наступний їх поділ: 1) основні витрати, пов'язані зі збутом продукції; 2) допоміжні витрати, пов'язані з уточненням маркетингової товарної та цінової політики щодо наявного асортименту; 3) витрати на розвиток маркетингової товарної та цінової політики щодо оновлення асортименту.

2. Договірна політика лояльності щодо утримання постійних покупців дозволяє укладати з ними договори, виконання яких призводить до прибуткових, так і збиткових наслідків господарських операцій. Якщо господарські операції відображені в різних звітних періодах, то можливі дві ситуації: 1) в першому звітному періоді операція збиткова або з нульовим прибутком, а в другому – прибуткова; 2) в першому звітному періоді відбулася операція із закладеним прибутком, а в другому звітному періоді із закладеним збитком.

3. Врахування особливостей господарської діяльності, застосування договірної політики та запропонованих елементів облікової політики створює можливості для планування та прогнозування розміру і структури витрат на збут, з точки зору можливостей його покращення фінансового стану та фінансових результатів.

4. Вважаємо за доцільне здійснювати аналіз маркетингової діяльності шляхом визначення оптимального співвідношення серед основних показників, зокрема, фінансового результату до оподаткування, чистого доходу, валюти балансу та витрат на збут. Причому темпи зростання витрат на збут не повинні перевищувати темпи зростання всіх інших показників, тоді спостерігається збільшення обсягів виробництва і реалізації, що в цілому зумовлює максимізацію фінансового результату до оподаткування. Перспективами подальших досліджень є розробка методології статистичних досліджень маркетингової діяльності підприємств.

Маркетингова політика підприємства містить у собі товарну, цінову, збутову, а також політику просування товару на ринок та включає постановку цілей, розробку маркетингової стратегії. Маркетингова стратегія може бути визначена як загальний план узгодження маркетингових цілей фірми та її можливостей, дослідження ринків та вимог



споживачів, визначення на цій основі тих товарів, які мають найбільшу цінність для споживача і найкращі перспективи збуту [<sup>418</sup>, с. 31].

Характеристику маркетингових стратегій розвитку підприємств хлібопекарської галузі України наведено в табл. 3.11.

**Таблиця 3.11.** *Характеристика маркетингових стратегій підприємств хлібопекарської галузі\**

№ з/п	Підприємство	Характеристика маркетингової стратегії
1	ПАТ “Овруцький хлібозавод”	Стратегія подальшої діяльності товариства полягає в розширенні зони реалізації хлібобулочних виробів, впровадженні нових видів, підвищенні якості продукції, зменшенні витрат палива і електроенергії, посиленні контролю за їх використанням
2	ПАТ “Коростенський хлібозавод”	Перспективними планами розвитку є збереження та збільшення обсягів виробництва, покращення якості продукції, розширення ринків збуту
3	ПАТ “Новоград-Волинський хлібозавод”	Висока дисциплінованість, пошук нових форм організації і управління, зменшення умовно-постійних витрат, економія паливно-енергетичних ресурсів, чітка робота служби технічного контролю дозволяє виробляти продукцію високої якості та економічно обгрунтованої помірної ціни і цим завойовувати ринок
4	ПАТ “Запорізький хлібозавод №5”	Нова маркетингова політика направлена на просування продукції підприємства на ринки регіонів України. А для цього проводиться розробка нових видів продукції з тривалим терміном зберігання, використання безопарного методу тістоприготування, збільшення продукції упакованої і різаної. Товариство і в подальшому планує використання внутрішніх потенційних можливостей для підвищення якості продукції, розширення кола клієнтів як в Україні, так і за її межами, проведення клієнтоорієнтованої цінової політики
5	ПАТ “Чернігівський хлібокомбінат”	В найближчі роки Товариство планує поширення спектру наданих послуг, проведення рекламних компаній з метою залучення нових клієнтів, ефективне і раціональне використання майна, коштів і інших ресурсів з метою отримання прибутку, а також пошук інвесторів з метою поновлення виробничої діяльності

\*Джерело: побудовано на основі регулярної інформації емітентів [<sup>419</sup>]

<sup>418</sup> Гордієнко П.Л., Дідковська Л.Г., Яшкіна Н.В. Стратегічний аналіз: Навчальний посібник.-3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Алерта, 2011.- 520 с.

<sup>419</sup> Регулярна інформація емітентів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://smida.gov.ua/db/emitent/year/xml/showform/42964/156/templ>.

В цілому слід відмітити схожі риси маркетингових стратегій досліджених підприємств хлібопекарської галузі, зокрема, посилення контролю за якістю продукції, проведення клієнтоорієнтованої цінової політики та розширення ринків збуту. Водночас на ПАТ “Запорізький хлібо завод №5” розробляються нові види продукції з тривалим терміном зберігання, ПАТ “Овруцький хлібо завод” планує зменшити обсяг витрат палива і електроенергії, що призведе до зменшення собівартості продукції та цін. А ПАТ “Чернігівський хлібокомбінат” здійснює пошук інвесторів з метою поновлення виробничої діяльності.

За стадіями життєвого циклу бізнесу можна умовно виділити стратегії зростання, утримання і скорочення відповідно до основних стадій життєвого циклу галузі або окремого продукту [<sup>420</sup>, с. 32]. Стратегія зростання характеризується підтримкою інвестицій у маркетингові заходи, в т.ч. рекламу, та коригуванням цін залежно від попиту і пропозиції на ринку. Стратегія утримання передбачає скорочення витрат на рекламу і знаходження нових ринків збуту. Стратегія скорочення характеризується зменшенням маркетингових витрат, зниженням цін та поступовим зменшення обсягів виробництва та реалізації продукції. На досліджуваних підприємствах хлібопекарської галузі доцільно використовувати стратегію утримання, яка передбачає захист своїх позицій від конкурентів, зниження витрат і цін, пошук нових ринків збуту.

За способом досягнення конкурентних переваг виділяють три основні стратегії: 1) стратегію мінімальних витрат; 2) стратегію диференціації; 3) стратегію зосередження [<sup>421</sup>, с. 33]. Для підприємств хлібопекарської галузі найбільше притаманне поєднання стратегій мінімальних витрат та зосередження. Це дозволяє мінімізувати собівартість продукції, досягти прибутку, більшого за середньогалузевий, сфокусувавши увагу на бажаному асортименті певної групи покупців або конкретному географічному регіоні.

Маркетингові рішення щодо асортименту товарів, цінової політики, реклами мають довгострокові наслідки для забезпечення безперервності прибуткового функціонування підприємства в цілому, так і окремих видів його діяльності.

Діагностика ефективності збутової діяльності повинна будуватися на визначенні ефективності виконання основних функцій збутової діяльності, а саме: транспортування від місця виробництва до місця споживання; розподілу, тобто забезпечення досяжності товарів в кількості і формі згідно потреб

---

<sup>420</sup> Гордієнко П.Л., Дідковська Л.Г., Яшкіна Н.В. Стратегічний аналіз: Навчальний посібник.-3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Алерта, 2011.- 520 с.

<sup>421</sup> Гордієнко П.Л., Дідковська Л.Г., Яшкіна Н.В. Стратегічний аналіз: Навчальний посібник.-3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Алерта, 2011.- 520 с.

споживачів; зберігання – забезпечення досяжності товарів в момент придбання або використання в місцях накопичення або реалізації із збереженням їх кількості та якісних характеристик; сортування – створення наборів спеціалізованих або взаємодоповнюючих товарів, адаптованих до ситуації споживання; встановлення контакту – забезпечення доступу до чисельних та віддалених груп споживачів; інформування – діяльність, що забезпечує інформованість про потреби ринку та умови конкретного обміну [<sup>422</sup>, с. 138].

Оцінка виконання маркетингової стратегії повинна супроводжуватися розрахунком абсолютних та відносних статистичних показників. Слід порівняти темпи зростання витрат на збут з темпами зростання чистого доходу та чистого прибутку, розрахувати частку маркетингових витрат у загальних витратах підприємства, період погашення заборгованості дебіторами тощо.

Для виміру результативності маркетингової стратегії запропоновано в сучасних умовах застосовувати показник «маркетингова віддача» як відношення чистого доходу до витрат, понесених на маркетингові заходи; «прибутковість (збитковість) маркетингових заходів» як відношення чистого прибутку (збитку) до витрат, понесених на маркетингові заходи.

Вважаємо за доцільне ефективність реалізації маркетингової стратегії вимірювати сукупністю наступних показників: дебіторська заборгованість за товари, роботи послуги на кінець року (ДЗ); чистий дохід від реалізації продукції (ЧД); валовий прибуток (ВП); тривалість обороту дебіторської заборгованості за товари, роботи послуги (Тдз); маркетингові витрати (МВ); частка маркетингових витрат у витратах підприємства (ПВМВ); маркетингова віддача (МВд); прибутковість (збитковість) маркетингових заходів (П(З)мз).

Характеристику ефективності маркетингової стратегії п'яти досліджених підприємств хлібопекарської галузі наведено в табл. 3.12.

При аналізі показників спостерігається поступове зменшення величини дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи і послуги лише на ПАТ “Овруцький хлібозавод”. Тривалість обороту дебіторської заборгованості збільшилася протягом року на ПАТ “Запорізький хлібозавод № 5” та ПАТ “Чернігівський хлібокомбінат”, тобто кошти, вкладені у розрахунки обертаються довше. Тому слід більш ретельно перевіряти своєчасність та повноту розрахунків із дебіторами в разі наступної оплати або переходити на попередню оплату. Найбільший обсяг чистого доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг притаманний підприємству ПАТ “Запорізький хлібозавод №5”, що свідчить про масштаби діяльності підприємства.

---

<sup>422</sup> Сич Е.М., Пилипенко О.В., Стасишен М.С. Стратегічний аналіз: [Навч.-метод. посіб.]. – К.: Каравела, 2010. – 304 с.

**Таблиця 3.12.** Оцінка результатів маркетингової стратегії п'яти підприємств хлібопекарської галузі\*

№ з/п	Показники	Роки	Підприємство				
			ПАТ "Оверуцький хлібозавод"	ПАТ Коростенський хлібозавод"	ПАТ "Новоград-Волинський хлібозавод"	ПАТ "Запорізький хлібозавод №5"	ПАТ "Чернігівський хлібокомбінат"
1	ДЗ, тис. грн.	2012	407	1183	1533	10128	4082
		2013	275	1015	1437	5768	4094
		2014	257	1027	1758	15277	3218
2	ЧД, тис. грн.	2012	12429	36459	36099	129060	95778
		2013	12696	34759	38281	103351	82821
		2014	13740	37139	42564	121513	59290
3	ВП, тис. грн.	2012	2844	8127	11681	19458	19510
		2013	3058	7972	12428	24371	18657
		2014	3317	7329	12700	31416	14834
4	Т <sub>дз</sub> , дні	2012	12	13	14	21	15
		2013	10	11	14	28	18
		2014	7	10	14	31	22
5	МВ, тис. грн.	2012	2316	7539	6696	14368	13298
		2013	2202	7141	7108	15711	11924
		2014	2674	8454	8097	24986	10574
6	ПВ <sub>МВ</sub> , %	2012	16,54	20,06	19,23	10,68	13,74
		2013	17,52	19,80	19,12	14,06	12,97
		2014	25,14	20,96	19,11	17,56	11,31
7	МВ <sub>д</sub>	2012	5,94	4,84	5,44	8,98	7,20
		2013	5,76	4,87	5,39	6,58	6,95
		2014	5,14	4,39	5,26	4,86	5,61
8	П(З) <sub>МЗ</sub> , %	2012	3,73	-13,74	23,21	-16,78	-3,16
		2013	5,09	-16,44	20,24	-3,48	1,33
		2014	9,50	-36,29	8,98	-5,63	-8,21

\* Джерело: побудовано на основі регулярної інформації емітентів [423]

<sup>423</sup> Регулярна інформація емітентів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://smida.gov.ua/db/emitent/year/xml/showform/42964/156/templ>.

Розглядаючи обсяг чистого доходу на 1 грн. маркетингових витрат на кінець року, слід відзначити, що найвищий рівень у 2013 і 2014 р. має ПАТ “Чернігівський хлібокомбінат”, а у 2012 році ПАТ “Запорізький хлібо завод № 5”. Дана ситуація не призвела до зростання прибутковості маркетингових заходів, адже ПАТ “Чернігівський хлібокомбінат” здійснило витрачання 23950 тис. грн. на інші витрати діяльності, а ПАТ “Запорізький хлібо завод № 5” здійснило інших операційних витрат на суму 18548 тис. грн.

ПАТ “Овруцький хлібо завод” має найбільшу питому вагу витрат на маркетингові заходи у загальних витратах підприємства (25,14 %) у 2014 році, однак це не призвело до досягнення максимальних значень прибутковості маркетингових заходів, що свідчить про необхідність диверсифікації діяльності підприємства.

Розрахувавши показники ефективності маркетингової стратегії, слід зазначити, що від’ємні показники прибутковості (збитковості) маркетингових заходів за 2012-2014 рр. свідчать про незадовільні фінансові результати реалізації маркетингової політики на ПАТ “Коростенський хлібо завод”, ПАТ “Запорізький хлібо завод № 5”, ПАТ “Чернігівський хлібокомбінат”. Щодо прибутковості (збитковості) маркетингових заходів, то за даним показником найвищі значення має ПАТ “Новоград-Волинський хлібо завод” в 2012 р., досягаючи 23,21 %, а у 2014 р. – ПАТ “Овруцький хлібо завод” (9,5 %).

Малюк С.О. вважає, що система маркетингу хлібопекарських підприємств має певні особливості, які обумовлюються як специфікою виробництва та споживання, так і властивостями самого товару: хлібобулочні вироби належать до товарів повсякденного вжитку; продукція має короткотривалий термін реалізації: 24-36 годин не запаковані вироби, та 24-72 години – запаковані; асортиментна політика підприємств даної галузі залежить від масштабів підприємства, адже діяльність великих хлібопекарських підприємств контролюється державою задля гарантування продовольчої безпеки, тим самим зобов’язуючи їх виробляти «соціальні сорти» хлібу, причому за державно регульованою ціною [424].

В сучасних умовах доцільно проводити Swot-аналіз для оцінки реалізації маркетингової політики. Перевагами Swot-аналізу є наступні: систематизація знань про внутрішні та зовнішні фактори, що впливають на процес стратегічного планування”; визначення конкурентних переваг та формування стратегічних пріоритетів; періодична діагностика ринку та ресурсів фірми [425, с. 614].

---

<sup>424</sup> Малюк С.О. Маркетингова товарна політика хлібопекарських підприємств України [Електронний ресурс] / С.О. Малюк // Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки. - 2014. - № 3. - С. 183-187. - Режим доступу:[http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhna\\_u\\_ekon\\_2014\\_3\\_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhna_u_ekon_2014_3_25).

<sup>425</sup> Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: підруч. [для студ. економічних спеціальностей вищ. навч. закл.] / С.З. Мошенський, О.В. Олійник. – [2-ге вид.] – Житомир: ПП "Рута", 2007. – 704 с.

Розглянемо сильні та слабкі сторони, можливості та загрози функціонування підприємств хлібопекарської галузі (табл. 3.13).

**Таблиця 3.13.** *Swot-аналіз маркетингової політики підприємства хлібопекарської галузі\**

№ з/п	Складові елементи Swot-аналізу	Характеристика
1	Сильні сторони	Джерела сировини є доступними та виключно українськими, тому особливостями хлібобулочних виробів є їх якість і низька ціна
2	Слабкі сторони	Ступінь залежності від законодавчих або економічних обмежень: обмеження рівня рентабельності має значний негативний вплив на фінансовий стан товариства; створення широкої мережі приватних підприємств роздрібною торгівлі негативно впливає на фінансовий стан товариства; велика конкуренція по виробництву хлібобулочних виробів та нерівні умови господарювання у приватних підприємств і акціонерних товариств, мають негативний вплив на фінансовий стан товариства; недосконалість нормативно-законодавчих актів
3	Можливості	Своєчасне надання якісної продукції клієнтам, по розширенню виробництва; освоєння виробництва нової продукції; розширення виробничого процесу; залучення новітніх технологій по розширенню ринків збуту; рекламування та презентація продукції, яку виробляє товариство
4	Загрози	Основним ризиком в діяльності підприємства є ризик не отримання коштів за виготовлену продукцію, зміна цін на сировину, енергоносії. Основним заходом щодо зменшення не отримання коштів за виготовлену продукцію є робота з платоспроможними клієнтами та отримання попередньої оплати за виготовлену продукцію. Неврожай пшениці, жита та інших злакових культур може вплинути на ціни продукції, нестійка політична ситуація з диктатом рентабельності на продукцію. Також є ризик збільшення цін при одночасному значному збільшенні собівартості, з одного боку, та встановлення цін на рівні ринкових (для збереження покупця) - з іншого, зміни діючого законодавства, що встановлює певні межі щодо ведення господарської діяльності. Зниження платоспроможності населення, тенденція до скорочення вживання хлібобулочних виробів масових сортів, підприємство має ризики до скорочення виробів хліба, а, як наслідок, заповнення високорецептурною продукцією

\*Джерело: побудовано на основі регулярної інформації емітентів [426]

<sup>426</sup> Регулярна інформація емітентів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://smida.gov.ua/db/emitent/year/xml/showform/42964/156/templ>.

Покращання фінансового стану хлібопекарських підприємств можливо за умови формування ціни на хліб масового вжитку залежно від попиту на продукцію та конкурентоспроможності на ринку і забезпечення технологічного процесу борошном за більш низькими цінами.

В ході дослідження підходів до статистичної оцінки ефективності маркетингової політики підприємств можна зробити наступні висновки:

1. Проаналізувавши маркетингові стратегії п'яти підприємств хлібопекарської галузі, слід відмітити схожі риси, зокрема, посилення контролю за якістю продукції, проведення клієнтоорієнтованої цінової політики та розширення ринків збуту. Водночас на ПАТ “Запорізький хлібозавод №5” розробляються нові види продукції з тривалим терміном зберігання, ПАТ “Овруцький хлібозавод” планує зменшити витрати палива і електроенергії, що призведе до зменшення собівартості продукції та цін. А ПАТ “Чернігівський хлібокомбінат” здійснює пошук інвесторів з метою поновлення виробничої діяльності.

2. Для оцінки ефективності маркетингової стратегії запропоновано розраховувати наступні показники: дебіторська заборгованість за товари, роботи послуги на кінець року; чистий дохід від реалізації продукції; валовий прибуток; тривалість обороту дебіторської заборгованості за товари, роботи послуги; маркетингові витрати; частка маркетингових витрат у витратах підприємства, маркетингова віддача, прибутковість (збитковість) маркетингових заходів. Щодо прибутковості (збитковості) маркетингових заходів, то за даним показником найвищі значення має ПАТ “Новоград-Волинський хлібозавод” в 2012 р., досягаючи 23,21 %, а у 2014 р. – ПАТ “Овруцький хлібозавод” (9,5 %).

3. Провівши swot-аналіз, з'ясовано, що основним ризиком в діяльності хлібопекарського підприємства є ризик не отримання коштів за виготовлену продукцію, зміна цін на сировину, енергоносії, неврожай пшениці, жита та інших злакових культур, нестійка політична ситуація з диктатом рентабельності на продукцію, зниження платоспроможності населення, тенденція до скорочення вживання хлібобулочних виробів масових сортів через заповнення високорецептурною продукцією. Тому слід працювати з платоспроможними клієнтами та отримувати попередню оплату за виготовлену продукцію.

## **ПОЛОЖЕННЯ ПРО СЛУЖБУ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

Дане Положення регулює організацію та практичне здійснення внутрішнього контролю, виходячи з вимог Законів України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, “Про власність”, “Про господарські товариства”, і спрямоване на створення спеціалізованої служби внутрішнього контролю (СВК) з метою захисту інтересів власників (засновників) підприємства.

### ***I. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ***

1.1. Внутрішній контроль – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об’єкта управління прийнятним управлінським рішенням.

1.2. СВК є системою спостереження та незалежної експертної оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства та його структурних підрозділів. СВК, охоплюючи всі етапи управління фінансово-господарською діяльністю підприємства, може виступати як попередній, поточний і наступний контроль.

1.3. Відповідальність за підтримання належного рівня побудови системи внутрішнього контролю на підприємстві несе керівництво підприємства.

1.4. Метою внутрішнього контролю є виявлення відхилень фактичного стану об’єкту контролю від нормативних, планових, законодавчих та інших характеристик у відповідності з якими він повинен функціонувати; експертна оцінка обґрунтованості та реалізація фінансової стратегії; якості економічної інформації, яка формується управлінською системою підприємства, забезпечення функціонування внутрішньогосподарського контролю.

1.5. Завдання СВК обумовлені його метою і полягають в:

- ✓ визначенні фактичного стану об’єкта контролю у певний момент часу;
- ✓ прогнозуванні стану об’єкта на заданий майбутній момент часу;
- ✓ завчасному визначенні місця та причин відхилень характеристик об’єкта від заданих параметрів;
- ✓ зборі, обробці та передачі інформації про стан об’єкта контролю;



- ✓ проникненні у функції менеджменту, організаційну діяльність підприємства;
- ✓ оцінці якості контрольної діяльності;
- ✓ розробці рекомендацій з її удосконалення;
- ✓ забезпеченні користувачів (власників, менеджерів вищого рівня управління) інформацією про реальний фінансовий стан підприємства та його структурні підрозділи, достовірність й об'єктивність обліку та звітності;
- ✓ визначенні фінансової стратегії підприємства.

1.6. Реалізуючи поставлені задачі, внутрішній аудит виконує наступні функції:

- ✓ внутрішній стратегічний контроль;
- ✓ контроль фінансово-господарської діяльності і роботи персоналу на відповідність встановленим нормам;
- ✓ контроль достовірності та об'єктивності результатів діяльності, відображених у фінансовій звітності (внутрішній аудит).

1.7. Внутрішній контроль може забезпечити виконання вказаних функцій, якщо він відповідатиме таким вимогам: повнота охоплення об'єктів контролем, своєчасність накопичення контрольної інформації та її реалізації, зрозумілість і доступність, дієвість та економічність.

## **II. СУБ'ЄКТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

2.1. Професійний склад суб'єктів СВК визначається видами контрольної діяльності, які продиктовані потребами керівництва підприємства, рівнем організації планування, обліку та внутрішньогосподарського контролю.

2.2. На підприємстві створюється СВК, основними завданнями якої виступають:

- ✓ проектування, створення і впровадження на підприємстві системи первинного бухгалтерського обліку;
- ✓ створення і впровадження системи контролю виконання управлінських рішень, контролю використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, проведення науково-дослідних робіт, дослідницько-конструкторських розробок, виконання цільових програм;
- ✓ проведення контролю за функціонуванням служб і підрозділів підприємства у відповідності до затверджених інструкцій і положень;
- ✓ перевірка адекватності та ефективності внутрішніх нормативних документів;

- ✓ виявлення внутрішніх резервів та проблемних питань діяльності підприємства, підготовка пропозицій з їх вирішення;
- ✓ підготовка звітів для спеціальних потреб;
- ✓ застосування заходів щодо забезпечення збереження та стану активів (інвентаризації, поточні перевірки);
- ✓ координація контрольної діяльності усіх підрозділів з метою недопущення дублювання контрольних функцій;
- ✓ участь у підготовці кадрів контролю.

2.3. Відділ внутрішнього контролю підприємства формується з наступних фахівців:

- ✓ головний контролер;
- ✓ бухгалтер-аудитор;
- ✓ експерт-юрист;
- ✓ експерт інформаційних систем;
- ✓ експерт-маркетолог.

Відділ внутрішнього контролю очолює головний контролер з внутрішнього контролю (ГК СВК). Рішення про його призначення приймають власники (засновники) підприємства (за рішенням Зборів засновників) і укладають з ним контракт на термін не менше одного року.

2.4. Призначення на посаду фахівців відділу СВК здійснюється за поданням ГК СВК на основі контрактів, укладених між власниками підприємства і внутрішніми експертами на термін не менше одного року.

2.5. ГК СВК розробляє і представляє на розгляд і затвердження засновникам підприємства посадові інструкції спеціалістів, що здійснюють функції внутрішнього контролю.

2.6. ГК СВК здійснює контроль за суворим дотриманням аудиторами та експертами вимог посадових інструкцій, етичних принципів; розглядає претензії до їх діяльності, а також конфліктні ситуації між ними і персоналом підприємства; представляє і захищає інтереси працівників СВК.

2.7. За поданням ГК СВК до працівників служби, які допустили порушення своїх посадових обов'язків та етичних принципів, застосовуються матеріальна та інша адміністративна відповідальність, заходи стягнення залежно від складу і величини порушення.

### ***III. ОСНОВНІ ОБ'ЄКТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ***

3.1. Всеохоплюючий характер внутрішнього контролю визначає складну структуру його об'єктів. В системі управління підприємством

об'єктами СВК є всі сторони його економічної життєдіяльності. Вони включають:

- ✓ організаційно-технологічні процеси та їх елементи;
- ✓ фінансово-економічні процеси та їх елементи;
- ✓ стан і використання усіх видів господарських засобів і джерел їх виникнення;
- ✓ трудову діяльність персоналу з точки зору дотримання встановлених завдань, норм і правил, а також закріплених за відповідними посадовцями обов'язків щодо здійснення внутрішньогосподарського контролю.

3.1.1. До основних організаційно-технологічних процесів і їх елементів відносяться:

- ✓ порядок приймання та передачі товарів за кількістю та якістю, наявність достатнього асортименту товарів і їх реклама;
- ✓ режим і правила роботи підприємства та його структурних підрозділів, дотримання санітарних і протипожежних правил, технічних норм безпеки і т.п.;
- ✓ будівельні і ремонтні роботи; наявність нормативно-технічної документації та її дотримання; послідовність і терміни виконання робіт;
- ✓ раціональне використання матеріальних і трудових ресурсів в технологічному процесі.

3.1.2. Фінансово-економічні процеси та їх елементи включають:

- ✓ надходження товарно-матеріальних цінностей і пов'язані з цим розрахунки;
- ✓ витрати, пов'язані зі зберіганням товарно-матеріальних цінностей та їх підбором;
- ✓ витрати, пов'язані з наданням різного роду послуг, і розрахунки за послуги;
- ✓ реалізація товарів, послуг і розрахунки з покупцями;
- ✓ маркетингова діяльність і її розвиток;
- ✓ інвестиційна і, зокрема, інноваційна діяльність;
- ✓ фінансова стабільність, платоспроможність і ліквідність підприємства.

3.1.3. Трудова діяльність персоналу включає наступні основні об'єкти СВК:

- ✓ ступінь трудової участі структурних підрозділів, кожного фахівця і службовця у виконанні бізнес-плану підприємства;
- ✓ дотримання законів, правових норм і встановлених правил роботи;
- ✓ ступінь забезпечення збереження власності, режиму економії матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

✓ виконання посадових обов'язків, зокрема з внутрішньогосподарського контролю, які передбачені посадовими інструкціями, контрактами, договорами про матеріальну відповідальність.

#### ***IV. ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ СВК***

4.1. Функціонування внутрішнього контролю повинне базуватися на наступних основних принципах:

- ✓ доповнення самоконтролю виконавця контролем користувачів;
- ✓ принцип презумпції вини виконавця за недостовірність інформації чи неякісне виконання контрольних робіт;
- ✓ рівноправність учасників контролю у здійсненні контрольної діяльності;
- ✓ забезпечення протилежності інтересів виробництва в контрольному акті приймання-передачі робіт;
- ✓ принцип самостійності контролю.

4.2. З метою забезпечення відповідного рівня організації роботи внутрішні контролери повинні слідувати таким принципам поведінки:

- ✓ незалежність, чесність, об'єктивність – їм повинне бути властиво неупереджене відношення до об'єкту перевірки. Незалежність внутрішніх контролерів забезпечується організаційною відособленістю відділу СВК, тобто його підлеглістю безпосередньо власникам (Зборам засновників) підприємства;
- ✓ конфіденційність – працівники СВК повинні зберігати в таємниці інформацію, одержану в ході виконання своїх функцій і не розкривати її третій стороні без особливого дозволу керівництва підприємства або юридичного та професійного обов'язку;
- ✓ професіоналізм і компетентність – перевірки мають бути виконані з високим ступенем професійної майстерності спеціалістів, що мають відповідну підготовку, досвід і компетентність. За неякісне виконання контролю повинні бути встановлені відповідні заходи відповідальності;
- ✓ доброзичливість і комунікабельність – внутрішні контролери повинні бути доброзичливими, ввічливими, передбачливими, сприяти встановленню гарних відносин з посадовими особами на об'єктах, що перевіряються. Проте, вони не повинні змінювати своїх думок і висновків, виходячи з названих міркувань;
- ✓ неможливість наявності родинних відносин з посадовими особами підприємства;
- ✓ інформованість керівництва через головного контролера щодо негативних явищ, які можуть завдати серйозного збитку власності підприємства;

✓ не розголошувати величину своєї заробітної плати, оскільки вона є комерційною таємницею.

## ***V. ОРГАНІЗАЦІЯ І ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ ВІДДІЛУ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ***

5.1. Для належного функціонування внутрішнього контролю ГК СВК повинен:

на підставі даного Положення забезпечити розробку посадових інструкцій для кожного спеціаліста відділу СВК;

✓ забезпечити планування роботи відділу СВК з урахуванням замовлень і завдань керівництва підприємства, що отримані, на проведення перевірок та надання експертних і консультаційних послуг;

✓ здійснювати контроль за ходом виконання робіт з внутрішнього контролю та аналіз його результатів з метою попередження негативних явищ і розробки рекомендацій з оптимізації діяльності підприємства;

✓ організувати інформаційне, методичне і технічне забезпечення внутрішнього контролю.

5.2. На підставі Плану роботи відділу СВК кожний аудитор розробляє індивідуальний план з урахуванням своєї спеціалізації і характеру аудиторських і експертних процедур, який затверджується ГК СВК.

5.3. Здійснюючи аудіювання фінансово-господарській діяльності підприємства і її структурних підрозділів, внутрішні аудитори самостійно ухвалюють рішення про способи і прийоми виконання робіт, підпорядкувавши їх вибір певній меті.

5.4. При ухваленні рішень за наслідками аудіювання внутрішні аудитори повинні керуватися принципами ведення бухгалтерського обліку і звітності, стандартами і нормами обліку і контролю.

5.5. Результати проведених перевірок, обстежень, експертиз оформляються Актом, який разом з висновками і пропозиціями (рекомендаціями) за наслідками аудіювання, відображеними в Аудиторському висновку, представляються замовнику (власнику, Зборам засновників, менеджерам різних підрозділів і т.д.).

5.6. За підсумками роботи за звітний рік відділ СВК надає Загальним зборам засновників Звіт про свою діяльність з виділенням спеціального розділу, що відображає міру достовірності результатів діяльності підприємства і фінансової звітності; ступінь фінансової стабільності; напрями стратегії розвитку підприємства на перспективу.

## **VI. КООРДИНАЦІЯ І ВЗАЄМОДІЯ В ЗДІЙСНЕННІ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

6.1. Поряд з діяльністю СВК, контрольні функції мають здійснювати й інші структурні підрозділи підприємства в межах своїх повноважень.

Структурні підрозділи апарату управління підприємства, виконуючи покладені на них функції по здійсненню внутрішньогосподарського контролю, в особі керівників (менеджерів) повинні:

- ✓ координувати контрольну діяльність між собою в цілях попередження дублювання перевірок з одних і тих же питань;

- ✓ взаємодіяти для проведення всебічних перевірок зі складних і суперечливих питань для виявлення ретельно приховуваних порушень з корисливою метою, а також в інших необхідних випадках.

6.2. Контрольну інформацію за наслідками внутрішньогосподарського контролю керівники структурних підрозділів апарату управління підприємством передають у відділ СВК для експертної оцінки, що дає можливість визначити зони ризику і внести корективи у зв'язку з цим в План роботи СВК.

## **ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ** **контролера з запасів та логістичних витрат**

### **I. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ**

1.1. Контролер служби внутрішньогосподарського контролю (далі – контролер) відноситься до категорії фахівців, приймається і звільняється з роботи наказом директора підприємства за представленням заяви.

1.2. На посаду контролера призначається особа, що має вищу економічну освіту та стаж роботи на посаді бухгалтера або контролера не менше 3 років.

1.3. Контролер  
підпорядковується \_\_\_\_\_  
(ПІБ посадової особи)

1.4. У своїй діяльності контролер керується:

- законодавчими та нормативними документами, що регулюють питання бухгалтерського обліку та звітності;

- статутом підприємства;
- правилами трудового розпорядку;
- наказами та розпорядженнями директора підприємства (безпосереднього керівника);

- Положенням про службу внутрішньогосподарського контролю;
- діючою посадовою інструкцією.

1.5. Контролер повинен знати:

- законодавчі акти, постанови, розпорядження, накази, керівні, методичні та нормативні матеріали з організації бухгалтерського обліку майна, зобов'язань і господарських операцій та складання звітності;

- форми та методи бухгалтерського обліку на підприємстві;
- план та кореспонденцію рахунків;
- організацію документообігу по ділянках бухгалтерського обліку;
- методику економічного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства;

- правила експлуатації обчислювальної техніки;
- правила доступу до системи бази даних;
- економіку, організацію праці та управління;
- законодавство про працю;
- правила та норми охорони праці.

1.6. При відсутності контролера його обов'язки виконує у встановленому порядку особа, яка призначається керівником підприємства і несе повну відповідальність за їх належне виконання.

### **II. ФУНКЦІЇ**

На контролера покладаються наступні функції:

2.1. Дотримання всіх внутрішніх нормативних актів, наказів, розпоряджень та положень інших розпорядчо-організаційних документів прийнятих і затверджених на підприємстві.

2.2. Проведення перевірок щодо дотримання законодавчих та нормативних актів, внутрішніх розпоряджень та інструкцій; дотримання договірної політики на підприємстві.

2.3. Здійснення перевірок щодо правильності документального оформлення операцій у всіх структурних підрозділах підприємства, правильність введення даних в комп'ютерну інформаційну базу даних підприємства.

2.4. Проведення інвентаризацій з метою здійснення контролю за збереженістю та правильністю використання засобів підприємства, відповідність здійснення виробничих процесів у відповідності до технологічних вимог, перевірка виконання обов'язків працівниками підприємства.

### **III. ПОСАДОВІ ОБОВ'ЯЗКИ**

Для виконання покладених на нього функцій контролер підприємства зобов'язаний:

3.1. Забезпечувати завчасне попередження порушень здійснення господарської діяльності підприємства.

3.2. Брати участь в розробці і здійсненні заходів, направлених на дотримання фінансової дисципліни і раціональне використання ресурсів.

3.3. Здійснювати контроль за рухом первинної документації по відповідних ділянках бухгалтерського обліку.

3.4. Виявляти причини та умови, які заважають ефективній реалізації господарської діяльності.

3.5. Здійснювати перевірку правильності прийнятих управлінських рішень на основі наданої інформації, відповідності діяльності менеджменту інтересам власників.

3.6. Проводити перевірку ведення бухгалтерського обліку за умов використання комп'ютерних технологій з метою виявлення сфер потенційних збитків, сприятливих умов для шахрайства, зловживань і незаконного присвоєння фінансових та матеріальних цінностей.

3.7. Забезпечувати керівників, аудиторів та інших користувачів порівняною і достовірною інформацією по відповідних напрямках (ділянках) діяльності підприємства.

3.8. Здійснювати перевірку дотримання термінів складання та подання внутрішньої бухгалтерської звітності для потреб управління.

3.9. Брати участь в проведенні економічного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства за даними бухгалтерського обліку та звітності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, здійснення режиму економії і заходів щодо вдосконалення документообігу, в розробці та впровадженні прогресивних форм і методів бухгалтерського обліку при застосуванні сучасних засобів обчислювальної техніки, в проведенні інвентаризацій грошових коштів та товарно-матеріальних цінностей.



3.10. Стежити за збереженням бухгалтерських документів, електронних архівів внесення змін до бази даних.

3.11. Виконувати роботи з перевірки формування, ведення та зберігання бази даних бухгалтерської інформації, вносити зміни в довідкову та нормативну інформацію, що використовується при обробці даних.

3.12. Брати участь у формулюванні економічної постановки задач або окремих їх етапів, що вирішується за допомогою обчислювальної техніки, визначати можливість використання готових проектів, алгоритмів, пакетів прикладних програм, що дозволяє створювати економічно обґрунтовані системи обробки економічної інформації.

#### **IV. ПРАВА**

Контролер має право:

4.1. Знайомитися з проектами рішень керівництва підприємства, що стосуються його діяльності.

4.2. Вносити на розгляд керівництва пропозиції з удосконалення контролю за діяльністю підприємства.

4.3. Отримувати від керівників структурних підрозділів, фахівців інформацію та документи, необхідні для виконання своїх посадових обов'язків.

4.4. Залучати фахівців всіх структурних підрозділів підприємства для вирішення покладених на нього обов'язків (якщо це передбачене положеннями про структурні підрозділи, якщо ні - з дозволу керівника підприємства).

4.5. Вимагати від керівництва підприємства сприяння у виконанні своїх посадових обов'язків і прав.

#### **V. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ**

Контролер несе відповідальність:

5.1. За невиконання (неналежне виконання) своїх посадових обов'язків, передбачених даною посадовою інструкцією, в межах, визначених чинним груповим законодавством України.

5.2. За здійсненні в процесі своєї діяльності правопорушення – в межах, визначених чинним адміністративним, кримінальним та цивільним законодавством України.

5.3. За нанесення матеріальної шкоди – в межах, визначених чинним трудовим, кримінальним та цивільним законодавством України.

5.4. За розголошення комерційної таємниці та знищення, викривлення інформації, що стосується діяльності підприємства несе адміністративну і кримінальну відповідальність.

Посадова інструкція розроблена у відповідності до \_\_\_\_\_

(найменування, номер і дата документа)

Керівник структурного підрозділу \_\_\_\_\_

(підпис)

(розшифровка підпису)

## Характеристика методів оцінки ефективності логістичних систем

		<i>Переваги</i>	<i>Недоліки</i>
<p><b>Пономарьова Ю.</b></p> <p><i>Критерії оцінки: витрати, задоволення споживачів (якість), час, активи.</i></p>	<p>Функціональна ефективність кількісно виражається як корисний ефект, отриманий в результаті функціонування логістичної системи за визначений період часу. Корисний економічний ефект вимірюється кількістю випущеної продукції, обсягом виконаних логістичних послуг, величиною отриманого прибутку, а також виявляється у високому рівні організації виробництва і, як результат, в економії матеріальних і фінансових ресурсів</p>	<p><i>Простий у розрахунку, дозволяє системно підходити до аналізу проблем та здійснювати зіставлення отриманих результатів</i></p>	<p><i>Показники повинні застосовуватися лише у порівнянні з певними стандартами.</i></p>
<p><b>Кислий М., Біловодська О., Олєфіренко О., Смоляннєк</b></p> <p><i>Критерії оцінки: корисного економічного ефекту; якість при заданому рівні логістичних витрат; ефективність функціонування матеріального потоку логістичному ланцюзі.</i></p>	<p>Ефективність логістичної операції, логістичного рішення, функціонування логістичної системи можна охарактеризувати системою показників, що характеризують їх якість при заданому рівні логістичних витрат. У якості основних ефектоутворюючих факторів аналізуються рівень матеріальних запасів та потреба в складських площах, надійність і своєчасність постачання, тривалість логістичного циклу, якість і рівність сервісу, застосування бездокументальної технології переміщення матеріального потоку.</p>	<p><i>Точність у розрахунках, можливість порівняти отримані результати з нормативними.</i></p>	<p><i>Показники відбивають минулі результати, а не поточні; повільно реагують на зміни, залежать від Бухгалтерських прийомів.</i></p>
<p><b>Фролова Л.</b></p> <p><i>Збалансована система показників</i></p>	<p>Основна концепція ЗСП пов'язана з побудовою інтегральної оцінки функціонування підприємства, що відображає кінцевий результат його роботи і включає систему факторів і показників, які в сукупності описують різні сторони його діяльності.</p>	<p><i>Визначаються переваги і недоліки системи, можливості використання і зменшення загроз, орієнтовані на стратегічні цілі підприємства, взаємозалежні та визначені за згрупованими ознаками.</i></p>	<p><i>Є не досить дієві у короткостроковій перспективі, використовуються лише фінансові показники.</i></p>
<p><b>Кристофер М.</b></p> <p><i>Діаграма збалансованих переваг</i></p>	<p>Логістична система досліджується за допомогою ключових показників ефективності (як фінансових, так і нефінансових). Якщо порівняти цю методику з методиками, що використовують традиційні показники (лише фінансові показники, показники витрат), можна відзначити, що підприємство отримує значно більше індикаторів стану логістичної системи та більш точних важелів впливу на досягнення цілей логістичної діяльності, що дає можливість більш гнучкої та точної ідентифікації стану логістичної системи.</p>	<p><i>Оцінка з позиції процесного підходу до управління логістичною діяльністю, використання для розрахунку доступні для підприємства дані.</i></p>	<p><i>Потребує подальшого дослідження питання оцінки логістичних витрат у розрізі бізнес-процесу.</i></p>

## СПИСОК АВТОРІВ

**Боднар Оріся Володимирівна** – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту Бережанського агротехнічного інституту Національного університету біоресурсів та природокористування України.

**Бутинець Тетяна Анатоліївна** – доктор економічних наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету.

**Валінкевич Наталія Василівна** – доктор економічних наук, доцент кафедри економіки підприємства Житомирського державного технологічного університету.

**Дріга Ольга Павлівна** – асистент кафедри обліку і аудиту Національного гірничого університету.

**Дроздова Олена Генадіївна** – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку, аудиту і статистики Одеського інституту фінансів Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі.

**Замула Ірина Валеріївна** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету

**Іваненко Валентина Олександрівна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету.

**Каленчук Людмила Вікторівна** – кандидат економічних наук, заступник завідувача кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету.

**Кирилюк Богдан Леонідович** – здобувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

**Олійник Оксана Вікторівна** – доктор економічних наук, професор, перший проректор Житомирського державного технологічного університету.

**Осадча Тетяна Станіславівна** – кандидат економічних наук, доцент, докторант Житомирського державного технологічного університету.

**Остапчук Тетяна Петрівна** – кандидат економічних наук, доцент, завідувач Центру післядипломної освіти, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету.

**Поліщук Ірина Романівна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету.

**Романчук Катерина Василівна** – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри міжнародної економіки Житомирського державного технологічного університету.

**Супрунова Ірина Валеріївна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету.

**Травін Віталій Вікторович** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри економічної теорії та загальноекономічної підготовки Житомирського державного технологічного університету.

**Шавурська Олена В'ячеславівна** – кандидат економічних наук, викладач економіки Житомирського торговельно-економічного коледжу.

**Шиманська Катерина Володимирівна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри міжнародної економіки Житомирського державного технологічного університету.

**Юрківська Людмила Йосипівна** – кандидат економічних наук, доцент, начальник відділу маркетингу ПАТ “Житомирський маслозавод”, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету.

Наукове видання

# Аналітична оцінка та контроль бізнес-процесів в межах маркетингової стратегії суб'єкта господарювання

МОНОГРАФІЯ

Відповідальний редактор *д.е.н., проф. Замула І.В.*  
Технічний редактор *Т.М. Шаповал*  
Коректор *Т.М. Шаповал*  
Художник обкладинки *Т.М. Шаповал*

Підп. до друку 01.03.2016 р. Папір офс. Формат 60x84 1/16  
Гарнітура “Таймс”. Друк офс. Ум. др. арк. 22,67.  
Наклад 300 пр. Зам. № 176.

Видавець О.О. Євенок  
м. Житомир, вул. М. Бердичівська, 17-а  
тел.: (0412) 422-106

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру  
видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції України  
серія ДК №3544 від 05.08.2009 р.*

Віддруковано ФОП О. О. Євенок  
м. Житомир, вул. М. Бердичівська, 17-а  
тел.: (0412) 422-106, e-mail: [zt\\_druk@i.ua](mailto:zt_druk@i.ua)